

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Účetní a daňová problematika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku.

Accounting and tax issue of technical appreciation and repairs of fixes assests.

Ivana Zábranská

Plzeň 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Účetní a daňová problematika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku.“
vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití
pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 8. 10. 2018

.....

podpis autora

Poděkování

Děkuji Ing. Mgr. Radce Součkové za přínosné rady a odborné vedení při zpracování této bakalářské práce. Dále děkuji řediteli Domova sociálních služeb Liblín Mgr. Kounovskému a starostovi obce Vejvanov Luboši Špilarovi za možnost čerpat interní informace ke zpracování empirické části této práce.

Obsah

ÚVOD	7
1 VYMEZENÍ POJMŮ.....	8
1.1 AKTIVA.....	8
1.1.1 STÁLÁ AKTIVA	8
1.1.1.1 Dlouhodobý majetek hmotný	8
1.1.1.2 Dlouhodobý majetek nehmotný	8
1.1.1.3 Pořízení dlouhodobého majetku.....	9
1.2 PASIVA.....	9
1.3 NÁKLADY.....	10
1.4 VÝNOSY	10
1.5 ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	10
1.5.1 ÚČETNÍ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU HMOTNÉHO.....	10
1.5.1.1 Odpisové metody založené na čase	11
1.5.1.2 Odpisové metody založené na výkonu.....	12
1.5.1.3 Komponentní způsob odpisů	12
1.5.2 DAŇOVÉ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU HMOTNÉHO	13
2 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU..	16
2.1 ÚČETNÍ POHLED NA TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ.....	16
2.2 DAŇOVÝ POHLED NA TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ.....	16
2.3 DOTACE NA TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	17
2.4 ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU PŘI TECHNICKÉM ZHODNOCENÍ	17
3 OPRAVA DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	18
4 ANALÝZA POHLEDŮ NA TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ A OPRAVY DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	19
5 DEMONSTRACE PROBLEMATIKY V PRAXI.....	21
5.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTÍ.....	21
5.1.1 DOMOV SOCIÁLNÍCH SLUŽEB LIBLÍN	21
5.1.2 OBEC VEJVANOV	21

5.2	OPRAVY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	22
5.2.1	HAVÁRIE KOTLE	22
5.2.2	OPRAVA VODOVODNÍHO ŘÁDU	26
5.2.3	VÝMĚNA POVRCHU CHODNÍKU	30
5.3	TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	35
5.3.1	REKONSTRUKCE DOMU Č. P. 30.....	35
5.3.2	ROZŠÍŘENÍ BUDOVY SPOLEČENSKÉHO STŘEDISKA	43
5.3.3	REVITALIZACE PARKU	48
ZÁVĚR.....		57
ZDROJE.....		59
SEZNAM TABULEK.....		61
PŘÍLOHY		62
ABSTRAKT		64
ABSTRAKT		65

Úvod

Tato práce se zabývá účetní a daňovou problematikou technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku.

Investice do dlouhodobého majetku jsou součástí chodu většiny společností. Může se jednat o pořizování nového majetku nebo o udržování majetku stávajícího. V případě investic do udržování stávajícího majetku se společnosti potýkají s problematikou správného rozdělení prací, provedených na dlouhodobém majetku, na opravy a technické zhodnocení. Dvojitý pohled na tuto problematiku, který složitost ještě umocňuje, ovlivnil mé rozhodnutí pro výběr daného tématu.

Hlavním cílem této práce je za pomoci konkrétních případů provést analýzu problematiky technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku. Dílčím cílem je zjistit rozdíl mezi technickým zhodnocením a opravou dlouhodobého majetku a analýza dopadů rozdílných pohledů účetních a daňových, na tuto problematiku v závislosti na výsledku hospodaření a na dani z příjmů.

V jednotlivých kapitolách teoretické části práce je specifikováno technické zhodnocení a oprava dlouhodobého majetku. S pomocí odborné literatury, zákona o účetnictví a zákona o dani z příjmů je analyzován rozdílný pohled zákonů, které způsobují komplikace v rozhodování mezi opravou a technickým zhodnocením.

V praktické části jsou teoretické poznatky objasněny na konkrétních příkladech získaných od dvou organizací. Jedná se o Obec Vejvanov a Domov sociálních služeb Liblín. Každá z uvedených organizací v jiném rozsahu provádí opravy nebo technické zhodnocení majetku a financuje je jiným způsobem. Přes jejich rozdílnost obě uvedené organizace vykazují výsledek hospodaření, na jehož základě podávají přiznání k dani z příjmu právnických osob. Na oslovených ekonomických subjektech je patrné, že problematika technického zhodnocení a oprav se netýká pouze podnikatelského sektoru, ale zasahuje i příspěvkové organizace a územní samosprávu.

V závěru práce je posouzen dopad zvolených rozhodnutí a formou analýzy jsou zjištěné skutečnosti zhodnoceny.

1 Vymezení pojmů

V souvislosti s opravou nebo technickým zhodnocením dlouhodobého majetku, bude uvedeno několik pojmů, jejichž objasnění je pro tuto práci důležité.

1.1 Aktiva

Aktiva mimo to, že jsou jednou ze stran rozvahy, představují majetek, pomocí kterého společnosti vykonávají ekonomickou aktivitu. „*Aktiva jsou ekonomickým zdrojem, kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterých se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik*“. [Bokšová 2005, str. 99]

Aktiva dělíme na stálá a na oběžná. Aktiva mohou mít podobu finanční, hmotnou nebo nehmotnou.

1.1.1 Stálá aktiva

Stálá aktiva jsou taková aktiva, které společnost nespotřebovává najednou, ale postupně. Pomocí odpisů je hodnota stálých aktiv postupně přenášena do nákladů podniku v závislosti na jejich opotřebení.[Sedláček, 2005]

Mezi stálá aktiva řadíme dlouhodobý majetek nehmotný, dlouhodobý majetek hmotný a dlouhodobý majetek finanční. [Procházková, Vlach, 2018]

1.1.1.1 Dlouhodobý majetek hmotný

Pod dlouhodobý majetek hmotný zařazujeme pozemky, které nejsou zbožím, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek. Dále nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek a oceňovací rozdíly k nabytému majetku.[ÚZ Účetnictví podnikatelů, §7]

1.1.1.2 Dlouhodobý majetek nehmotný

Dlouhodobý majetek nehmotný je takový majetek, který nemá fyzickou podobu.

Do tohoto majetku zařazujeme „*nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou*“ [ÚZ Účetnictví podnikatelů, §6, str. 40]

Dále jsou do dlouhodobého majetku nehmotného zařazeny povolenky na emise a preferenční limity.[ÚZ Účetnictví podnikatelů, §6]

1.1.1.3 Pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je možné pořídit několika způsoby:

- koupí,
- darem,
- převodem osobního majetku do podnikání,
- vlastní činností (vlastní výroba),
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti.[ÚZ Účetnictví podnikatelů]

Pořízení dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného se zaznamenává na konkrétních účtech (v účtové skupině 04) určených ke zjištění skutečné ceny pořizovaného majetku. Takto se účtuje v případě, že s pořízením vznikají ostatní náklady. Jakmile již nejsou žádné náklady spojené s pořízením majetku a zároveň je majetek schopný plnit svoji funkci, je možné proces pořízení zakončit a celou investici převést na účty dlouhodobého majetku. Tomuto převodu se říká zařazení majetku do užívání. Pokud nejsou žádné ostatní náklady na pořízení majetku, je možné účtovat přímo na majetkové účty skupiny 01,02 nebo 06.[Sedláček, 2005]

Ostatní náklady spojené s pořízením majetku, které se zahrnují do pořizovací ceny majetku, jsou nejčastěji clo, náklady na přepravu, manipulaci a instalaci majetku.[Bokšová 2005]

1.2 Pasiva

Pasiva jsou stejně jako aktiva jednou ze stran rozvahy, podávají nám informace o tom, z jakých zdrojů společnost financuje svůj majetek neboli svá aktiva. Pasiva se dělí podle toho, z jakých zdrojů finanční prostředky pocházejí na:

- vlastní kapitál (kapitál vložil do firmy majitel)
- cizí zdroje (kapitál vložil cizí subjekt např. banka) [Sedláček, 2005]

Pod vlastní kapitál řadíme základní kapitál společnosti, ážio a kapitálové fondy, fondy ze zisku a výsledky hospodaření společnosti minulých let a běžného roku. Cizí kapitál zahrnuje rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky a časové rozlišení. [Procházková, Vlach, 2018]

1.3 Náklady

Náklady jsou tokové veličiny, které jsou podle mezinárodních účetních standardů definovány jako snížení ekonomického prospěchu za účetní období, ke kterému dochází zvýšením závazků, poklesem aktiv, nebo takovým snížením aktiv, které zaviní pokles vlastního kapitálu jiným způsobem než je rozdělení mezi vlastníky.[Dvořáková, 2014]

1.4 Výnosy

Výnosy jsou stejně jako náklady tokové veličiny a podle mezinárodních účetních standardů jsou definovány jako zvýšení ekonomického prospěchu za účetní období, ke kterému dochází snížením závazků nebo zvýšením aktiv, které zaviní růst vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. [Dvořáková, 2014]

1.5 Odpisy dlouhodobého majetku

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 56 se uvádí „ *Odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nebo jeho části se odpisují z ocenění stanoveného v § 47,61,61a v §25 a 27 zákona postupně v průběhu užívání. Průběh používání může být vyjádřen jinak než ve vazbě na čas, například na výkon.* “ [ÚZ Účetnictví podnikatelů, §56, str. 57]

Některý dlouhodobý majetek, který účetní jednotka používá a účtuje o něm, se neodpisuje. Jedná se o tento majetek:

- pozemky
- předměty kulturní hodnoty, movité kulturní památky, umělecká díla, která nejsou součástí staveb
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- technické zhodnocení dlouhodobého majetku nehmotného i hmotného do doby uvedení do užívání

Existují dva druhy odpisů a to odpisy účetní a odpisy daňové.

1.5.1 Účetní odpisy dlouhodobého majetku hmotného

Jak je uvedeno v § 28 zákona 563/1991Sb, účetní jednotky, které jsou vlastníky majetku, nebo hospodaří s majetkem, jehož vlastníkem je stát nebo územně samosprávný celek, účtují o tomto majetku a odpisují jej v průběhu jeho používání, jsou povinny sestavovat odpisový

plán, na základě kterého majetek odpisují do výše jeho ocenění v účetnictví. [ÚZ Účetnictví podnikatelů]

Účetní odpisy se:

- účtují,
- zaokrouhlují na celé koruny nahoru,
- nepřerušují,
- mohou počítat s přesností na měsíce.

Pro účetní odpisování si může podnik vybrat metodu účetních odpisů založených na čase nebo založených na výkonu využití majetku.[Bokšová 2005]

1.5.1.1 Odpisové metody založené na čase

Lineární (rovnoměrné) účetní odpisy

Lineární odpisy jsou nejčastěji používanými účetními odpisy.

Jejich výpočet se řídí podle vzorce: [Bokšová 2005]

$$\text{Odpis} = \frac{(\text{vstupní cena} - \text{zůstatková hodnota})}{\text{předpokládaný počet let životnosti}}$$

Pokud dojde k navýšení vstupní ceny majetku technickým zhodnocením, dojde i ke změně odpisů.

Zůstatková hodnota majetku nemusí být stanovena, je možné majetek odepisovat v celé výši pořizovací ceny (nebo hodnoty).

Degresivní (zrychlené) účetní odpisy

Zrychlené odpisy se vyznačují tím, že odpis v následujícím roce je větší než odpis v roce předešlém, hodnota majetku se přesune rychleji do nákladů, a proto se používají v případě, kdy hrozí morální zastarání majetku. Jejich výpočet se řídí podle vzorce [Sedláček, 2005]:

$$\text{Odpis} = \frac{2Vc (t + 1 - i)}{t (t + 1)}$$

kdy: V_c je vstupní cena

t je předpokládaný počet let životnosti

i je rok odpisování

Zvyšování vstupní ceny o dvojnásobek je nejčastější, v praxi je možné se setkat také s navyšováním vstupní ceny například o 1,5násobek.[Bokšová 2005]

Progresivní (zpomalené) účetní odpisy

Na rozdíl od zrychlených účetních odpisů, kdy bylo potřeba větší část hodnoty majetku přesunout do nákladu podniku v prvních letech odpisování, zde je tomu naopak. Větší část hodnoty majetku je přesouvána pomocí odpisů do nákladů až ke konci odpisového plánu.

Zde se výpočet řídí podle vzorce [Sedláček, 2005]:

$$\text{Odpis} = \frac{2V_c [(t+1) - (t+1 - i)]}{t(t+1)}$$

1.5.1.2 Odpisové metody založené na výkonu

Účetní odpisy podle výkonu

Účetně odpisovat dlouhodobý majetek je možné i podle výkonu, používán je například u odpisu strojů, kdy je důraz kladen na životnost stroje z pohledu doby využití stroje, ne z pohledu morálního opotřebení.

Zde se odpis počítá podle vzorce:[Bokšová 2005]

$$\text{Odpis} = \frac{(\text{vstupní cena} - \text{hodnota při vyřazení})}{\text{předpokládaná produkce po dobu životnosti}}$$

1.5.1.3 Komponentní způsob odpisů

Komponentní způsob odpisování si může účetní jednotka zvolit u dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně u staveb podle § 7 odst. 2 písm. e), hmotných movitých věcí a jejich souborů podle § 7 odst. 2 písm. e) a podle § 7 odst. 3 písm. b). Pomocí komponentních odpisů účetní jednotka zobrazí věrnější a poctivější obraz o své finanční situaci, protože komponenta s finančně významnou hodnotou v poměru k celému majetku a odlišnou dobou použitelnosti, je odpisována samostatně. [ÚZ Účetnictví podnikatelů, §56a]

Podle § 56 se pro tento způsob odpisů komponentou rozumí „určená část majetku nebo souboru majetku podle odstavce 1 nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti nebo souboru majetku“ [ÚZ Účetnictví podnikatelů, §56a, str. 59]

Jak uvádí § 56a vyhlášky 500/2002 Sb., při komponentním odpisování je účtováno o oprávkách jako o celku, také majetek je vykazován jako celek. Jednotlivé komponenty majetku jsou účetně odděleny podle významu ocenění a délky použitelnosti. Vhodným způsobem je využití analytických účtů. Celkové odpisy se vypočtou jako součet všech jednotlivých položek odpisů daného majetku.

Příklad komponentního odpisování majetku:

<i>(komponenta)</i>	<i>(pořizovací cena)</i>	<i>(životnost)</i>
<i>Patrová průmyslová stavba</i>	<i>8 000 000 Kč</i>	<i>50 let</i>
<i>Nákladní výtah</i>	<i>600 000 Kč</i>	<i>10 let</i>
<i>Celková hodnota majetku</i>	<i>8 600 000 Kč</i>	

Výpočet

Patrová průmyslová stavba: $8\,000\,000 : 50 = 160\,000$

Nákladní výtah : $600\,000 : 10 = 60\,000$

Celkový roční odpis majetku: $160\,000 + 60\,000 = 220\,000$

Při výměně komponenty se sníží hodnota majetku o hodnotu vyřazené komponenty a zvýší se o hodnotu komponenty nově zařazené společně s náklady souvisejícími s výměnou komponenty. [ÚZ Účetnictví podnikatelů, §56a, odst. 4]

1.5.2 Daňové odpisy dlouhodobého majetku hmotného

Pravidla pro daňové odpisy jsou stanovena zákonem o dani z příjmů a poplatník je může použít ke snížení své daňové povinnosti.

Základem pro stanovení daňového odpisu je zařazení hmotného majetku do odpisové skupiny podle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Tato odpisová skupina určuje minimální dobu daňového odpisu konkrétního hmotného majetku.

Tabulka 1 - Doba odpisování - daňové odpisy

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

Zdroj: vlastní zpracování dle §30, zákon č. 586/1992 Sb.

Po stanovení doby odpisování je možné zvolit jeden ze dvou způsobů odpisu, a to rovnoměrné odpisy s odpisovou sazbou podle § 31, nebo zrychlené odpisy s odpisovou sazbou podle § 32 zákona č 586/1992 Sb.

Tabulka 2 - Roční sazby pro rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování v %	Sazba v dalších letech odpisování v %	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu v %
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: vlastní zpracování dle §31, zákon č. 586/1992 Sb.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů v tabulce 2:

$$\text{Odpis} = \text{vstupní cena} \frac{\text{roční sazba}}{100}$$

V případě prvního majitele majetku je možné sazby uvedené v tabulce 2 zvýšit v prvním roce odpisování u 1. - 3. odpisové skupiny o 20% pokud se jedná o stroje a zařízení pro lesnictví a

zemědělskou výrobu, o 15% pro zařízení na úpravu a čištění vod, nebo o 10% pokud se jedná o majetek uvedený v odst. 2, 3 a 5. [Zákon č. 586/1992 Sb.]

Tabulka 3 - Zrychlené odpisování hmotného majetku

Odpisová skupina	Koeficient v prvním roce odpisování (k ₁)	Koeficient v dalších letech odpisování (k ₂)	Koeficient pro zvýšenou vstupní cenu (k ₃)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování dle §32, zákon č. 586/1992 Sb.

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

$$\text{v prvním roce} \quad \text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{k_1}$$

$$\text{v druhém a dalším roce} \quad \text{odpis} = \frac{2. \text{ zůstatková cena}}{k_2 - n}$$

$$\text{v případě technického zhodnocení} \quad \text{odpis} = \frac{\text{zůstatková cena po technické zhodnocení}}{k_3}$$

$$\text{v druhém a dalším roce po technickém zhodnocení} \quad \text{odpis} = \frac{2. \text{ zůstatková cena po technické zhodnocení}}{k_3 - n}$$

kde n je počet let po kterou již byl majetek odpisován.

Na rozdíl od účetních odpisů je možné daňové odpisy přerušit, je však nutné zachovat započatý způsob odpisu. Nejčastěji dochází k přerušení daňových odpisů v případě vykázané ztráty.

2 Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

Pojem technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku je vymezen ve dvou právních předpisech, a to v účetní vyhlášce č. 500/2002 Sb. a v zákoně 586/1992 Sb. o daních z příjmů. V každém právním předpisu je tento pojem definován s určitými rozdílnostmi zejména ve stanovení finanční hranice významnosti, jak je následně uvedeno.

2.1 Účetní pohled na technické zhodnocení

Technické zhodnocení podle vyhlášky 500/2002 Sb. (§ 47 odst. 4), jsou takové „*zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek a B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory*“. [Zákony. I/2017, str. 410]

Dále uvádí, že u položky Stavby „*dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací hodnotě nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby*.“ [Zákony. I/2017, str. 410]

2.2 Daňový pohled na technické zhodnocení

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v § 33 uvádí, že technické zhodnocení jsou vždy výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.

Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb). Rekonstrukcí se zde rozumí zásahy do majetku, které mají následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů a modernizací rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku dochází k technickému zhodnocení i u dlouhodobého majetku nehmotného. I zde technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku, a jak je uvedeno v zákoně o dani z příjmů (§ 32a odst. 6), je za technické zhodnocení považován výdaj na dokončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč.

2.3 Dotace na technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Investice do technického zhodnocení majetku může účetní jednotka financovat z vlastních zdrojů nebo pomocí přijaté dotace. V případě financování technického zhodnocení majetku prostřednictvím dotace jsou náklady na technické zhodnocení sníženy o poskytnutou dotaci. Při dotaci ve výši 100% je majetek zhodnocen bezúplatně, není zahrnut v rozvaze, a protože se jedná o důležitou skutečnost je sledován na podrozvahových účtech v účtových skupinách 75 až 79.[Hruška, 2016]

2.4 Odpisy dlouhodobého majetku při technickém zhodnocení

Jak již bylo uvedeno, při technickém zhodnocení se navyšuje hodnota majetku, a proto se tato změna musí zobrazit i v odpisech dotčeného majetku. Pomocí odpisů se nejen snižuje hodnota majetku v důsledku jeho stárnutí, ale také se zvýšená hodnota majetku postupně zahrne do nákladů. V některých případech např. u přestavby budov se může jednat i o prodloužení životnosti budovy v souvislosti s provedeným technickým zhodnocením. V těchto případech dojde nejen ke zvýšení hodnoty majetku, ale i k prodloužení doby odpisování. Z toho vyplývá, že je nutné přepracovat odpisový plán. Pravidla pro účetní odpisování dlouhodobého majetku obecně, i v případě technického zhodnocení, stanoví § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zvýšit účetní odpisy ovšem není možné, pokud nebylo technické zhodnocení uvedeno do stavu způsobilému k užívání, jak je uvedeno v odst. 11. písm. c).

V případě daňových odpisů se změny odpisů způsobené technickým zhodnocením řídí zákonem o daních z příjmů, kde je v mimo jiné uvedeno, že *„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen „vstupní cena“) a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen „zvýšená zůstatková cena“) příslušného majetku v tom*

zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklého užívání.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 29 odst. 3).

Technickým zhodnocením se mění pouze cena odpisovaného majetku, není možné změnit odpisovou skupinu ani přejít z rovnoměrného na zrychlený odpis zhodnoceného majetku.

3 Oprava dlouhodobého majetku

Účetní pohled

Účetní jednotka, aby zajistila provozuschopný stavu svého majetku, musí jej udržovat a opravovat.

Opravou dlouhodobého majetku je podle vyhlášky 500/2000 Sb. (§ 47 odst. 2 písm. a), odstranění účinků částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Opravy provádí účetní jednotka na majetku, který má ve svém vlastnictví.

Údržbou dlouhodobého majetku, podle vyhlášky 500/2000 Sb. (§ 47 odst. 2 písm. a), je soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení majetku, předchází se poruchám a odstraňují se drobnější závady na majetku.

Při opravách majetku je často používáno náhradních dílů nebo jiných částí, kterými jsou nahrazovány původní části majetku, tak aby byl majetek zprovozněn. Při použití některých náhradních dílů je nutné použít díl s lepšími technologickými parametry. I když tento náhradní díl v podstatě technicky zhodnotí majetek, jedná se o opravu, a ne o technické zhodnocení. Důvodem je skutečnost, že použití materiálu původního dílu není v důsledku technického pokroku možné a proto je nutné jej nahradit prokazatelně nejbližším materiálem na trhu. [Nejvyšší správní soud, 9/2012]

Daňový pohled

Zákon o dani z příjmů opravu nedefinuje, uvádí však, že poplatník, který vede účetnictví, pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, což je rozdíl mezi výnosy a náklady (Zákon č. 586/1992 Sb., § 23).

4 Analýza pohledů na technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku

Životnost dlouhodobého majetku se pohybuje často v řádu desítek let, proto je potřeba o něj pečovat tak, aby mohl společnosti po celou dobu řádně sloužit. Pro udržování majetku ve stavu způsobilému k užívání se majetek podle potřeby opravuje nebo upravuje. V některých případech však stav majetku vyžaduje takový zásah, že mluvíme o technickém zhodnocení.

Oprava nebo údržba dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku představuje v rámci účetního období pro účetní jednotku náklad v celé výši vynaložených finančních prostředků. V účetnictví jsou pak tyto náklady zobrazeny na straně Má-dáti, účtových skupin páté třídy. Jedná se o nákladové, daňově uznatelné účty.

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku představuje investici, kterou dojde ke změně technických parametrů u majetku. V případě staveb se o technické zhodnocení jedná vždy při přístavbě, nástavbě nebo modernizaci stavby. Důvodem volby technického zhodnocení není v mnoha případech pouze změna technických parametrů, ale i značná finanční náročnost zásahů do majetku.

Hranice mezi opravou a technickým zhodnocením je velmi tenká, proto v mnoha případech nastává problém s určením, zda jsou vynaložené finanční prostředky opravou dlouhodobého majetku nebo se jedná o technické zhodnocení. Je nutné si proto uvědomit, že technické zhodnocení navyšuje hodnotu majetku, zvýší jeho vstupní cenu a tím ovlivňuje výši odpisů, a proto za něj nemůže být považována běžná oprava. [Hinke, Bárková, Hruška, 2016]

Při rozhodování jak postupovat slouží dva právní pohledy, účetní a daňový. Oba pohledy se shodují na tom, že o technické zhodnocení majetku se jedná v případě, kdy dochází ke změně účelu využitelnosti majetku, ke změně technických parametrů majetku nebo k rozšíření využitelnosti majetku. Liší se však v posuzování finanční hranice, která odděluje opravu od technického zhodnocení.

V zákoně o dani z příjmů je uvedena tato hranice aktuálně ve výši 40 000 Kč bez ohledu na to jedná-li se o majetek hmotný nebo nehmotný, tyto výdaje se sledují v úhrnu za zdaňovací období. V účetních právních předpisech je úhrnné sledování uvedeno také, ale hranice se liší. Pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a vedou účetnictví, uvádí Vyhláška

č. 500/2002 Sb., že si účetní jednotky samy určují spodní hranici pro stanovení dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného. Při technickém zhodnocení (Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 47 odst. 4) vynaložené náklady musí dosáhnout významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně. Pro některé vybrané účetní jednotky uvádí Vyhláška 410/2009 Sb. hranici pro technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku ve výši 60 000 Kč a dlouhodobého hmotného majetku ve výši 40 000 Kč. I přesto v současné době při rozhodování o volbě právního pohledu převládá pohled daňový s čtyřicetitisícovou hranicí pro technické zhodnocení majetku.

Na základě zjištěných informací je možné stanovit významné rozdíly, které mohou při rozhodování pomoci:

- Oprava nezvyšuje hodnotu majetku, nedochází ke změně technických parametrů majetku, pouze udržuje a obnovuje jeho provozuschopnost. Takto vynaložené prostředky jsou nákladem účetní jednotky, a to bez ohledu na to o jak velkou částku se jedná.
- technické zhodnocení je následná investice do majetku, kterou dojde ke změně technických parametrů nebo modernizaci majetku a tato investice po ukončení dosáhne výše minimálně 40 000 Kč v úhrnu za zdaňovací období u jednotlivého majetku. Pokud této výše nedosáhne, je možné takovou investici také považovat za technické zhodnocení v případě, že nebyla z vlastního rozhodnutí uplatněna jako náklad. (Zákon č. 586/1992 Sb., § 32a, § 33).

5 Demontrace problematiky v praxi

Pro demonstraci problematiky technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku na konkrétních příkladech byla oslovena obec Vejvanov a příspěvková organizace Domov sociálních služeb Liblín.

5.1 Představení společnosti

5.1.1 Domov sociálních služeb Liblín

První společností, která poskytla interní informace pro zpracování této bakalářské práce, je Domov sociálních služeb Liblín. Jedná se o příspěvkovou organizaci se 79 zaměstnanci, kde statutárním orgánem je ředitel a zřizovatelem Plzeňský kraj. Společnost sídlí v areálu bývalého zámku městyse Liblín, ke kterému přiléhá rozsáhlý park sloužící obyvatelům domova.

Hlavní činností Domova sociálních služeb je, jak název napovídá, poskytování sociálních služeb. Konkrétně se jedná o ubytování osob se zdravotním postižením. Kapacita ubytovacího zařízení je 147 osob. Mezi vedlejší činnosti Domova patří praní, žehlení a opravy oděvů, provozování vodovodu a kanalizace a pronájem bytových prostor.

Organizace hospodaří na základě rozpočtu, který se pohybuje okolo 42 000 000 Kč. Domov sociálních služeb jako příspěvková organizace se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, Vyhláškou č. 410/2009 Sb. a Českými účetními standardy č. 701-710. Domov je plátcem daně z přidané hodnoty a má povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem.

5.1.2 Obec Vejvanov

Druhou společností, ze které byly čerpány konkrétní případy, je Obec Vejvanov. Jedná se územně samosprávný celek s 240 trvale žijícími obyvateli, jehož statutárním orgánem je starosta obce, volený na ustavujícím zasedání obce.

Vedle hlavní činnosti obec provozuje i vedlejší (ekonomickou) činnost. První z činností je vodní hospodářství. Jedná se o provozování veřejného vodovodu s úpravou vody, zásobování

obyvatel obce pitnou vodou, dále prodej pitné vody sousední obci a ostatním odběratelům. Druhou činností je lesnictví, konkrétně produkce sazenic lesních dřevin v lesní školce.

Obec hospodaří podle vyrovnaného rozpočtu, který se v posledních letech pohybuje okolo 4 000 000 Kč. Hlavní příjem obce představují daňové příjmy. Největší podíl na výdajích má správní činnost, proto se obec snaží využívat nejrůznějších dotačních programů. Zisk z hospodářské činnosti je zdaňován daní z příjmů právnických osob.

Obec se při vedení účetnictví řídí Vyhláškou č. 410/2009 Sb., Českými účetními standardy č. 701-710. Obec je plátcem daně z přidané hodnoty a má povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem.

5.2 Opravy dlouhodobého hmotného majetku

5.2.1 Havárie kotle

Popis situace

Domov sociálních služeb Liblín pro vytápění hlavní budovy zámeckého areálu používá kotelnu umístěnou v prostorách hlavní budovy. Kotelna slouží nejen k vytápění, ale také částečně k výrobě teplé vody.

Při havárii v červnu roku 2015 došlo k značnému poškození kotle. Přesto, že k havárii došlo na začátku léta, tedy po teoretickém ukončení topné sezony, byla havárie řešena výměnou kotle. Důvodem pro zvolené řešení byla nutnost nepřetržité dodávky tepla v areálu, protože mezi klienty Domova patří i senioři bez možnosti pohybu a tedy s vyššími nároky na vytápění ubytovacích prostor.

Výměna byla zadána odborné firmě, která poškozený kotel demontovala, namontovala kotel nový a provedla veškeré související práce. Konečná cena výměny kotle včetně použitého materiálu a provedených prací dosáhla výše 284 785 Kč.

Účetní pohled

Po havárii nebyl kotel schopen dalšího provozu. Odborná firma, zajišťující drobné opravy na topném systému v areálu Domova, navrhla jako rychlé řešení vzniklé situace kotel odstranit a instalovat kotel nový.

Provedená výměna, při níž došlo k odstranění havarijního stavu a obnovení dodávky tepla byla účtovány na vrub účtu 511- Opravy a udržování a ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé. Fakturou vystavenou v režimu přenesené daňové povinnosti (§92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) vznikla Domovu povinnost odvést daň z přidané hodnoty za dodavatele ve výši 37 291 Kč, účtováno ve prospěch účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Protože si však Domov mohl uplatnit daň pouze ve výši 1 118 Kč, částka 36 173 Kč zvýšila náklady na opravu kotle na konečnou částku 284 785 Kč. Účtováno na vrub účtu 343 – Daň z přidané hodnoty a na vrub účtu 511 – Opravy a udržování.

Havárie kotle byla pro Domov neplánovanou událostí s velkým finančním dopadem, proto bylo v červenci roku 2015 zažádáno u zřizovatele, kterým je Plzeňský kraj, o finanční příspěvek. Žádost byla podána ve výši celkových nákladů opravy kotle, tedy na částku 284 785 Kč. Zřizovatel žádosti o finanční příspěvek z rozpočtu Plzeňského kraje vyhověl a požadovaná částka byla Domovu sociálních služeb zaslána na bankovní účet v srpnu roku 2015. Finanční příspěvek na opravu majetku byl pro Domov výnosem ve výši 284 785 Kč. Účtováno bylo na vrub účtu 348 01 - Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi, ve prospěch účtu 672 01- Přijaté transfery z územních rozpočtů, následně příjem finančního příspěvku na běžný účet na vrub účtu 241 10 – Běžný účet.

Tabulka 4 - Vybrané účtování spojené s opravou kotel

Text	Účtování		Kč
	MD	D	
Faktura za opravu kotle	511 0100	321 1000	248 612
Úhrada faktury za opravu kotle	321 1000	241 1000	248 612
Rozhodnutí o poskytnutí příspěvku	348 0100	672 0100	284 785
Příjem příspěvku	241 1000	348 0100	284 785

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů

Daňový pohled

Pro odstranění následků havárie kotle a obnovení vytápění budovy instalatérská firma provedla následující práce:

- demontáž poškozeného kotle na tuhá paliva
- montáž nového kotle na tuhá paliva, podobného typu.

Instalace totožného kotle nebyla možná vzhledem k inovacím ve výrobě kotlů na tuhá paliva, přesto technické parametry systému vytápění zůstaly zachovány. Při výměně nebylo nutné provést žádné stavební úpravy prostoru kotelny, provedené stavební práce byly pouze v rozsahu nutném k připojení kouřovodů, protože nový kotel se v některých parametrech mírně lišil od kotle původního. Z uvedených důvodů byly práce vyhodnoceny jako oprava kotle a celá částka ve výši 284 785 Kč byla použita jako daňový výdaj podle §24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Vlastní pohled

Důležitým bodem v rozhodování byla již zmíněná havárie kotle. Protože bylo nutné zajistit výrobu teplé vody a vytápění budovy v co nejkratší době, přistoupilo se k výměně kotle za kotel typově stejný, což usnadnilo jeho připojení na stávající rozvody tepla. Z účetního pohledu splňuje tato investice pravidla opravy. Jednalo se o nápravu poškození v důsledku havárie majetku ve vlastnictví společnosti. Z daňového pohledu nedošlo odstraněním havárie ke změně technických parametrů vytápění domova, což potvrzuje volbu opravy.

Vzhledem ke stáří kotle mohla být tato událost předvídaná a účetní jednotka si mohla v minulých letech tvořit fond oprav, z kterého by nenadálou událost financovala. Mohla také opět s ohledem na stáří kotle výměnu plánovat a vzniklou havárii využít k obnově topného systému.

Navrhované řešení

Při plánování výměny kotle, by vedoucí technického úseku Domova mohla mít připravené různé varianty řešení vzniklé situace, při kterých by mohl být instalován kotel s výrazně lepšími ekonomickými i ekologickými parametry.

Jednou z variant je nahrazení stávajícího kotle zplynovacím kotlem také na tuhá paliva. Jednalo by se o stejný systém vytápění, při kterém by nebylo nutné provádět úpravy výkonu

stávajícího topného systému. Náklady na výměnu by byly technickým zhodnocením z důvodů lepších ekologických a ekonomických parametrů dodávky tepla u zplynovacích kotlů.

Další variantou a zároveň vhodným řešením je investice do vytápění pomocí tepelného čerpadla. Došlo by ke změně způsobu vytápění ze stávajícího spalování hnědého uhlí na využití principu vzduch-vzduch. Podle odborníka na regulace topných systémů Ing. Šimánka, by v tomto případě bylo nutné zvýšit výkon topného systému přidáním článků radiátorů. Při této výměně kotle by se jednalo o změnu koncepce vytápění Domova a vynaložené finanční prostředky na pořízení a instalaci nového typu vytápění by představovaly technické zhodnocení majetku.

U obou navrhovaných řešení by se již nejednalo o opravy, ale o technické zhodnocení vytápění Domova sociálních služeb. Vynaložené investice by se postupně přesouvaly do nákladů Domova pomocí účetních odpisů.

Vliv volby řešení havárie kotle na výsledek hospodaření

Havárie kotle řešená opravou s finančním příspěvkem od zřizovatele znamená jednorázové zvýšení nákladů i výnosů o 284 785 Kč. Podle výroční zprávy Domova byl výsledek hospodaření v roce havárie ve výši 13 375 Kč a tímto řešením zůstal nezměněn.

Pokud by Domov nezískal finanční prostředky od zřizovatele, nedošlo by k zvýšení výnosů a výsledek hospodaření by klesl na – 271 410 Kč a společnost by se dostala do účetní ztráty. Tento výsledek není žádoucí. Vzhledem k povinnosti zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy pro společnost, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, se tak o vzniklé ztrátě mohou dozvědět obchodní partneři a společnost se pak neukazuje v dobrém světle.

V případě řešení havárie novým systémem vytápění s předpokládanou investicí 450 000 Kč, dobou životnosti 20 let a zařazením do majetku Domova v srpnu, by došlo k zvýšení nákladů o účetní odpisy ve výši 7 500 Kč. Výsledek hospodaření by poklesl na 5 875 Kč. Domov by zefektivnil vytápění areálu a zároveň by nevznikla účetní ztráta.

Vliv volby řešení havárie kotle na daň z příjmů

Oprava kotle plně financovaná zřizovatelem neovlivní výsledek hospodaření, a proto také základ daně nebude tímto řešením poznamenán.

Řešení havárie opravou bez příspěvku zřizovatele by vedlo k účetní ztrátě. Po transformaci výsledku hospodaření na základ daně lze předpokládat také daňovou ztrátu. Z daňového pohledu je tato varianta efektivní. Odpadá povinnost platit daň z příjmů, a jak uvádí §34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze si daňovou ztrátu odečíst ze základu daně, nejdéle v následujících pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, v kterém se daňová ztráta vyměňuje.

Pokud by Domov využil investice do nového systému vytápění, výsledek hospodaření snížený o účetní odpisy by po transformaci na základ daně také snížil daňovou povinnost v roce investice a v následujících letech až do ukončení odpisů. Domov by také mohl využít daňových odpisů. Od základu daně by odečetl rozdíl daňových a účetních odpisů. Při poskytnutí investiční dotace by, ale byla výše daňových odpisů počítána ze vstupní ceny snížené o hodnotu dotace.

5.2.2 Oprava vodovodního řádu

Popis situace

Obec Vejvanov je provozovatelem obecního vodovodu, který poskytuje pitnou vodu obyvatelům obce. Povinností obce je pečovat o vodovodní řád, kterým je dodávána voda odběratelům až k hranici jejich pozemku. Ve velké části obce je vodovodní řád původní z roku 1929, kdy z důvodů důlní činnosti v obci a okolí došlo k úbytku vody ve studních. Stáří řádu se projevuje na četnosti poruch, z toho důvodu je snahou obce jeho celková obnova. Nejčastěji k poruchám vodovodního potrubí dochází v mrazivých zimách nebo v jarním období kdy dochází k pohybu půdy poškozené důlní činností.

Jednu z mnoha poruch vodovodního řádu obec řešila v prosinci roku 2015, kdy došlo k únikům vody z vodovodní přípojky před rodinným domem v obci. Porucha se projevila poklesem tlaku ve vodovodním řádu a průsakem vody na povrch v místě poškozeného potrubí. Práci prováděla specializovaná firma pomocí výkopové techniky.

Účetní pohled

Obec jako provozovatel vodovodu má povinnost zabezpečit dodávku pitné vody obyvatelům. Jeho cílem bylo vzniklou poruchu co nejdříve odstranit a uvést vodovodní přípojku, před

dotčeným domem, do stavu kdy bude obnoven tlak vody ve vodovodním řádu a zamezí se nežádoucímu uniku vody.

K odstranění poruchy bylo nutné:

- odstranit asfaltový povrch,
- vyříznout poškozenou část potrubí,
- vsadit nepoškozené potrubí,
- pomocí techniky uvést terén a část poškozené silnice do původního stavu.

Rozsah provedených prací byl vyhodnocen jako opětovné uvedení poškozeného majetku do provozuschopného stavu, tedy jako oprava majetku. Náklady na opravu jedné poškozené přípojky dosáhly hodnoty 87 543 Kč, včetně základní sazby daně z přidané hodnoty. Po obdržení faktury za provedené práce obec náklady účtovala na vrub účtu 511 – Opravy a udržování, ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé.

Daňový pohled

Jak již bylo uvedeno vodovodní řád obce je ve špatném stavu a vyžaduje časté opravy. Původní vodovodní potrubí je sestavené z trubek vyrobených z šedé litiny nebo oceli. V současné době se již tyto materiály nesmějí používat. Srovnatelným materiálem, kterým je možné šedou litinu nahradit, je litina tvárná. Tento materiál je možné považovat za nástupce nepovolené šedé litiny a oceli.

Společnost prováděla odstranění havárie následujícím způsobem:

- vyřízla původní trubky z dnes již nepovolených materiálů,
- nahradila je materiálem nastupujícím, tedy tvárnou litinou.

Výměna proběhla pouze v rozsahu nutném pro zamezení úniku vody.

Postup prací odpovídá odstranění poškození nebo fyzického opotřebení s použitím nepůvodních materiálů podle §47 (vyhláška 500/2002 Sb.), proto si obec mohla náklady vzniklé s opravou vodovodního řadů uplatnit jako výdaj podle § 24 (zákon č. 586/1992 Sb.) a jejich prostřednictvím snížit svojí daňovou povinnost v roce provedené opravy.

Provedenou opravu vodovodní přípojky, stejně jako ostatní drobné opravy na vodovodním řádu, obec vyhodnotila jako opravu hmotného majetku nezbytnou pro zajištění dodávky vody.

Vlastní pohled

Jak uvádí judikatura Nejvyššího správního soudu odstranění havárie, není podkladem pro vyhodnocení provedené práce jako opravy, proto zdůvodnění volby opravy leží na straně účetní jednotky. Ta na základě výše popsaného odstranění poruchy objasnila skutečnost, že nedošlo ke změně technických parametrů podzemního rozvodu vody. Volba opravy je tedy správná.

Vzhledem ke stáří původního vodovodního potrubí by účetní jednotka mohla použít odlišný postup provedených prací při odstranění havárie na vodovodním řádu a časté opravy využít k postupné obnově vodohospodářského majetku. V takovém případě by se již nejednalo o opravu, ale o technické zhodnocení vodovodního řádu.

Navrhované řešení – odstranění havárie technickým zhodnocením majetku

V případě, kdy by obec využila úniku vody z poškozeného potrubí a vyměnila by přípojku společně s částí vodovodního řádu v délce několika metrů, jednalo by se o technické zhodnocení. Důvodem by bylo odstranění nejen porušeného, ale i neporušeného potrubí z nevyhovujících materiálů a nahrazení potrubím z materiálů nových. Pokud by obec takto využila každé poruchy k výměně několik metrů dlouhého úseku potrubí, za několik let by obnovila celý vodovodní řád.

Odstranění havárie by bylo investicí do vodohospodářského majetku. V tomto případě by obec v průběhu kalendářního roku sledovala náklady na opravy provedené tímto postupem a ty by účtovala na vrub účtu 042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Pro lepší přehlednost by bylo vhodné využít analytických účtů.

K datu předání poslední úpravy vodovodního řádu do užívání by se prostředky kumulované na účtu nedokončeného majetku přeúčtovaly na účet vodohospodářského majetku následovně:

021 70 – Jiné inženýrské sítě x 042 70 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Tím by došlo k navýšení hodnoty majetku o provedené technické zhodnocení. V následné úpravě odpisového plánu by se navýšila pořizovací hodnota majetku, jak je znázorněno v tabulce 5. Předpokládaná doba životnosti vodovodního řádu byla obcí stanovena na 70 let. Účetní odpisový plán je tedy stanoven na dobu 840 měsíců, rovnoměrným způsobem.

Výpočet účetních odpisů v tabulce 5:

$$\frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba odpisu}} = \text{měsíční odpis} \quad \frac{2\,107\,615}{840} = 2\,510$$

Výpočet účetních odpisů s technickým zhodnocením v tabulce 5:

$$\frac{\text{pořizovací cena} - \text{oprávky} + \text{technické zhodnocení}}{\text{zbývající doba odpisů}} = \text{měsíční odpis}$$
$$\frac{2\,107\,615 - 210\,840 + 87\,543}{867} = 2\,289$$

Tabulka 5 - Účetní odpisy vodovodního řádu ve vybraných letech

Pořizovací cena majetku (Kč)	2 017 615	Datum zařazení	31. 12. 2009	
Plánovaná doba odpisů (měsíců)	840	Způsob odpisů	rovnoměrný	
<i>rok</i>	<i>Zvýšení pořizovací ceny (Kč)</i>	<i>Měsíční odpis (Kč)</i>	<i>Celkové oprávky (Kč)</i>	<i>Zůstatková cena (Kč)</i>
2010		2 510	30 120	1 987 495
2015	87 543	2 510	210 840	1 806 775
2016	87 543	2 289	238 308	2 105 158

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů

Pomocí pravidelných účetních odpisů by se výdaje vynaložené na odstranění havárie na vodovodním řádu postupně přesouvaly do nákladů obce, snižovaly by výsledek hospodaření účetního období a tím by snižovaly daňový základ pro výpočet daně z příjmů za konkrétní rok až do úplného odepsání majetku.

Vliv opravy vodovodního řádu na výsledek hospodaření

Obec Vejvanov vyhodnotila provedené práce na vodovodním potrubí jako opravu dlouhodobého majetku. Touto opravou vzrostly náklady obce a došlo ke snížení výsledku hospodaření v oblasti vodního hospodářství o částku 87 543 Kč.

Podle interních materiálů obce se nejednalo pouze o jednu uvedenou opravu za 87 543 Kč, ale v průběhu účetního období bylo provedeno celkem 5 oprav vodovodního řádu. Ty zvýšily náklady v oblasti vodního hospodářství o 304 860 Kč. Výsledek hospodaření z ekonomické činnosti v oblasti vodního hospodářství, ovlivněný opravami, dosáhl v roce 2015 hodnoty - 473 882 Kč, tedy účetní ztráty.

Jak již bylo uvedeno, v tomto případě je investováno do velmi staré vodohospodářské infrastruktury, což by se mělo odrazit v ceně pitné vody. Velmi nízká cena vodného se projevila nízkými výnosy a přispěla ke vzniku účetní ztráty. Obec vedle ekonomické činnosti provozuje hlavní činnost, v té vykázala výsledek hospodaření ve výši 1 377 403 Kč, proto mohla vzniklou ztrátu financovat. Přesto účetní ztráta ve výši 473 882 Kč ukazuje na nedostatky v hospodaření v oblasti vodního hospodářství.

Vliv opravy vodovodního řádu na daň z příjmů

Opravy vodovodního řádu jsou výdajem vynaloženým na zajištění a udržení příjmů, podle §24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedená oprava vodovodního řádu tedy vedla ke snížení základu daně z příjmů prostřednictvím snížení výsledku hospodaření. Totéž platí i pro ostatní provedené opravy v průběhu účetního období.

Z daňového pohledu je pro organizaci efektivní ukončit účetní období ztrátou. Při vzniklé účetní ztrátě ve výši 473 882 Kč lze předpokládat, že po úpravách základu daně bude vykázána také daňová ztráta a výsledná daň bude nulová.

Pokud by, ale obec zvolila variantu postupné obnovy vodovodního řádu, hospodaření by skončilo také účetní ztrátou, ale ve výši 169 022 Kč. Opět se projevuje již zmíněná nízká cena vodného. Lze předpokládat, že i v tomto případě by byla vykázána daňová ztráta a nevznikla by povinnost platit daň z příjmů.

5.2.3 Výměna povrchu chodníku

Popis situace

Obec Vejvanov v roce 2016 realizovala plánovanou opravu části chodníku podél parku v centrální části obce. Celkový rozpočet akce byl stanoven na 337 298 Kč, včetně daně z přidané hodnoty. Protože se jednalo o velkou částku, obec využila dotačního titulu z Programu stabilizace a obnovy venkova Plzeňského kraje 2016, z kterého je možné získat

až 70% celkových nákladů akce. Obci byla na opravu chodníku schválena účelová dotace ve výši 202 000 Kč. Rozpočet akce přesáhl 250 000 Kč, proto obec před výběrem dodavatele prací provedla průzkum trhu, na základě kterého vybrala místní stavební firmu, která má zkušenosti s podobnými akcemi a po uzavření smlouvy o dílo jí práci zadala.

Firma provedla následující práce:

- kompletní odstranění staré betonové pokrývky chodníku,
- položení nové dlažby včetně obrubníků,
- úpravu autobusové zastávky,
- obnovení záhonů podél chodníků.

Účetní pohled

Obec vyhodnotila akci jako opravu chodníku s nákladem ve výši 365 000 Kč. Důvodem pro volbu opravy, i přes velkou finanční náročnost, byla skutečnost, že stavebními pracemi nebyl vytvořen chodník nový. Využilo se plochy starého chodníku, kde byl odstraněn původní betonový povrch a položen povrch ze zámkové dlažby s obrubníky. Ty jsou podle zástupce stavební firmy provádějící práce na chodníku, u zámkové dlažby zpevňujícím prvek dlažby, který je v současné době běžnou součástí pokládky zámkové dlažby, ne jejím technickým vylepšením. Prostory autobusové zastávky tvoří součást chodníku a v průběhu prací nedošlo ke změně jejich plochy. Jedinou změnou tak byl nový povrch v podobě zámkové dlažby.

Po dokončení a předání prací, v říjnu roku 2016, dodavatel vystavil fakturu na opravu chodníku ve výši 365 000 Kč včetně daně z přidané hodnoty. Po uhrazení všech závazků spojených s opravou chodníku obec podala Závěrečné vyhodnocení akce, kde vyčíslila celkové náklady akce, ve kterých byly zahrnuty náklady dle dodavatelské faktury. Jednou s podmínek poskytnutí příspěvku bylo oddělené účetnictví, které obec zajistila využitím organizace. Této akci bylo přiděleno číslo organizace 1010.

Oprava chodníku zvýšila náklady obce v roce 2016 o částku 365 000 Kč, poskytnutý finanční příspěvek ve stejném roce navýšil výnosy o částku 202 000 Kč.

Daňový pohled

Výměnou povrchu chodníku došlo k obnově částečně opotřebovaného povrchu chodníku, který opět plně slouží svému účelu. Nedošlo k rozšíření stávající plochy, proto nejsou náklady

spojené s touto akcí investice do majetku a nezměnily jeho účetní hodnotu. Podle zástupců dodavatele v průběhu prací nedošlo ani ke změně technických parametrů chodníku a proto se jedná o opravu.

Tabulka 6 - Vybrané účtování spojené s opravou chodníku

Text	Účtování		Kč
	MD	D	
Přijata faktura za opravu včetně DPH	511 00 1010	321 00	365 000
Rozhodnutí o poskytnutí příspěvku	672 00 1010	374 40 1010	202 000
Příjem dotace z Plzeňského kraje	374 40 1010	231 10 1010	202 000

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů

Vlastní pohled

Zařazení investice do chodníku jako opravy je příkladem tenké hranice mezi opravou a technickým zhodnocením.

Na **opravu** ukazuje skutečnost, že původní chodník byl ve špatném stavu. Rozpadající se betonový povrch obsahoval množství děr, ve kterých se držela dešťová voda a občané často místo po chodníku chodily po okraji silnice. Položením nového povrchu na místě starého, došlo pouze k odstranění poškození chodníku v takovém rozsahu, aby jej bylo možné opět plně používat. Velké náklady vznikly volbou moderních materiálů, které však neměly vliv na technické parametry chodníku.

Pro volbu **technického zhodnocení** chodníku je skutečnost, že šlo o velkou finanční částku, která by odpovídala více investici do majetku než opravě. Také byl položen kvalitnější povrch a došlo k výraznému zlepšení podmínek pro chůzi, zejména v zimním období. Nový povrch obsahuje v některých částech protiskluzné prvky, také obrubníky, které u starého chodníku chyběly a pravděpodobně přispějí i k delší životnosti chodníku.

Zda se obec volbou opravy rozhodla správně, není jednoduché posoudit. Osobně bych se přiklonila k opravě, protože záměrem provedených prací bylo obnovení funkce chodníku a odstranění jeho fyzického opotřebení.

Možné řešení

Vzhledem k vynaložené částce mohla obec vyhodnotit akci jako investici do chodníku. Jako důvod pro tuto volbu mohla uvést skutečnost, že výměna povrchu chodníku výrazně převýšila hodnotu majetku, který je v majetkové evidenci veden ve výši 23 868 Kč, navíc výměna povrchu chodníku v takovém rozsahu a takové kvalitě prodloužila životnost majetku.

Z tohoto pohledu by výměna povrchu chodníku nebyla opravou, ale představovala by technické zhodnocení původního chodníku. Hodnota chodníku by v majetkové evidenci vzrostla k datu předání díla do užívání, tedy ke konci října roku 2016 o částku 365 000 Kč. První odpisy ovlivněné technickým zhodnocením by se začaly počítat první měsíc následující po předání díla do užívání, tedy od listopadu roku 2017. Částka investice by se pomocí pravidelných odpisů postupně přenášela do nákladů obce. Zároveň by se poskytnutá dotace na výměnu povrchu chodníku, společně s odpisy, pravidelně rozpouštěla do výnosů obce.

Změna odpisového plánu chodníku o technické zhodnocení je znázorněna v tabulce 7. Pořizovací hodnota chodníku je zvýšena o technické zhodnocení ve výši 365 000 Kč a životnost prodloužena o 25 let (300 měsíců).

Tabulka 7 - Vybrané roky odpisového plánu chodníku pro účetní odpisy

Rok	Počet měsíců odpisů	Pořizovací cena	Zvýšená pořizovací cena	Měsíční odpis	Celkové oprávký	Zůstatková cena
1990	8	23 868		64	512	23 356
1991	12	23 868		64	1 280	22 588
2015	12	23 868		64	19 712	4 156
2016	12	23 868	388 868	1 078	21 620	367 248
2044	12	23 868	388 868	1 078	384 716	4 152
2045	4	23 868	388 868	1 078	388 868	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Výpočet účetních odpisů v tabulce 7:

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{\text{Pořizovací cena}}{\text{Počet měsíců životnosti}} \quad 64 = \frac{23\,868}{360}$$

$$\text{Měsíční odpis po zhodnocení} = \frac{(\text{Pořizovací cena} - \text{oprávky}) + \text{technické zhodnocení}}{\text{Zbývající počet měsíců životnosti}}$$

$$\text{Měsíční odpis po zhodnocení} = \frac{(23\,868 - 20\,352) + 365\,000}{342} = 1\,078$$

Dopad výměny povrchu chodníku na výsledek hospodaření

Výměna povrchu chodníku provedená jako oprava měla za následek pokles výsledku hospodaření ke konci účetního období o částku 163 000 Kč. Skutečné náklady na opravu ve výši 365 000 Kč byly sníženy využitím finančního příspěvku z dotačního programu Plzeňského kraje o částku 202 000 Kč.

V případě volby výměny povrchu chodníku technickým zhodnocením majetku, by byl hospodářský výsledek ovlivněn odpisy za poslední dva měsíce roku ve výši 2 156 Kč, zároveň rozpouštěním poskytnuté dotace o podíl poskytnuté dotace připadající na poslední dva měsíce roku ve výši 1 348 Kč. Výsledek hospodaření by tak klesl o 808 Kč.

Tabulka 8 - Vliv výměny povrchu chodníku na výsledek hospodaření a základ daně

Oprava		Technické zhodnocení	
Výsledek hospodaření	6 251 766,58	Výsledek hospodaření	6 251 766,58
Oprava	- 365 000	Odpisy	- 2 156
Dotace	+ 202 000	Rozpuštění dotace	+ 1 348
Vliv na výsledek hospodaření	- 163 000	Vliv na výsledek hospodaření	- 808

Oprava		Technické zhodnocení	
Základ daně	6 088 000	Základ daně	6 250 000
Sazba daně	19 %	Sazba daně	19%
Výsledná daň	1 156 720	Výsledná daň	1 187 500

Zdroj: vlastní zpracování, interní zdroje Obce Vejvanov, 2018

Dopad výměny povrchu chodníku na daň z příjmů

Zvolená oprava chodníku je z daňového pohledu efektivnější než volba technického zhodnocení chodníku. Jak ukazuje tabulka 8, volba opravy sníží předpokládaný základ daně o 162 000 Kč více než volba technického zhodnocení. Pokud pomíneme úpravy základu daně, je výsledná daň z příjmů v případě opravy nižší o 30 780 Kč než při volbě technického zhodnocení.

Výrazné snížení daňové povinnosti při opravách je důvod, proč se finanční správa v případě nejasnosti ve volbě zařazení přiklání k variantě technického zhodnocení.

5.3 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

5.3.1 Rekonstrukce domu č. p. 30

Popis situace

Domov sociálních služeb vlastní budovu rodinného domu č. p. 30, která je umístěna v zámeckém parku a sloužila původně k ubytování klientů Domova a od roku 1997 je využívána jako klubovna. Budova zakoupená v roce 1973 prošla dvěma rekonstrukcemi. První v roce 2001, druhou v roce 2016. Během druhé rekonstrukce byly provedeny stavební úpravy dílen určených pro ruční práce klientů, dále došlo k výměně vchodových dveří a oken, úpravě kotelny a pořízení nového sociálního zařízení. Celková cena druhé rekonstrukce dosáhla výše 531 774 Kč. Stavební práce byly zahájeny v lednu roku 2016 a ukončeny v prosinci 2016. Veškeré práce byly provedeny prostřednictvím odborných firem. Platby

za provedené práce se prováděly na základě dodavatelských faktur vystavených po dokončení a předání prací nebo po dodávce materiálu.

Účetní pohled

Při rekonstrukci roku 2016 došlo ke zlepšení prostor pro využití volného času klientů.

V průběhu této rekonstrukce se:

- vybudovalo nové sociální zařízení,
- vyměnily vchodové dveře za dvoukřídlé s hliníkovým prahem a prosklenou horní částí, včetně uložení nových překladů,
- vyměnila čtyři stávající dřevěná okna za plastová s izolačním dvojitým sklem,
- upravila podlaha.

Rekonstrukce byla vyhodnocena jako technické zhodnocení budovy. Veškeré platby byly účtovány jako nedokončený dlouhodobý hmotný majetek až do ukončení rekonstrukce a zařazení tohoto technického zhodnocení budovy do majetku.

V souvislosti s rekonstrukcí byly nejčastěji používány následující účty:

042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (jednotlivé práce spojené s rekonstrukcí)

321 - Dodavatelé (přijaté faktury)

241 - Bankovní účet (platby faktur)

021 - Stavby (zařazení majetku do užívání)

Pro lepší orientaci Domov volil oddělené účtování pomocí analytických účtů s použitím organizace. Číslo použitého analytického účtu (0003) je shodné s inventárním číslem na kartě majetku pro rodinný dům č. p. 30, číslo organizace ukazuje na pořadové číslo v knize přijatých faktur (10068), ve které jsou zaneseny fakturované ceny včetně daně z přidané hodnoty. Účtování dodavatelských faktur je znázorněno v tabulce 9.

Na konci roku 2016 byla rekonstrukce domu č. p. 30 dokončena. Po předání stavby do užívání k 31.12.2016 celková hodnota účtu 042 0003 ve výši 531 774 Kč byla převedena na majetkový účet 021 - Stavby. Protože se jednalo o technické zhodnocení dlouhodobého majetku, následovala úprava odpisového plánu budovy, ve které se projevilo navýšení pořizovací ceny majetku. Původní odpisový plán byl vytvořen v roce 1973, kdy byla budova

pořízena. Pořizovací cena budovy byla 54 125 Kč a účetní jednotka stanovila předpokládanou dobu životnosti na 70 let.

Tabulka 9 - Rekonstrukce č. p. 30 - účtování došlých faktur

Faktura číslo	Provedené práce	Účtování		Kč
		MD	D	
10068	stavební úpravy klientská dílna	042 0003 10068	321 000 10068	94 407,83
10260	výroba vchodových dveří	042 0003 10260	321 000 10260	31 278,50
10263	stavební práce na kotelně	042 0003 10263	321 000 10263	48 559,72
10264	stavební práce vchodové dveře	042 0003 10264	321 000 10264	19 118,00
10332	stavební práce okna	042 0003 10332	321 000 10332	45 120,90
10343	žaluzie do oken	042 0003 10343	321 000 10343	5 417,00
10374	stavební práce na č. p. 30	042 0003 10374	321 000 10374	98 729,95
10442	dodávka a montáž oken	042 0003 10442	321 000 10442	50 759,50
10643	nové sociální zařízení	042 0003 10643	321 000 10643	43 033,65
10688	stavební materiál	042 0003 10688	321 000 10688	95 349,21

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů

V roce 2001 proběhla první rekonstrukce ve výši 50 071 Kč, o kterou byla navýšena pořizovací hodnota budovy. Při ní došlo v jedné části domu ke změně využití prostoru z původního skladu na keramickou dílnu. Během této rekonstrukce se změnila elektrická instalace v budově a vytvořily se nové dlážděné podlahy.

Druhá rekonstrukce ve výši 531 774 Kč proběhla v roce 2016. Při ní se opět zvýšila pořizovací cena budovy. Budova tak k 31. 12. 2016 dosáhla hodnoty 635 970 Kč. Tabulka č. 10 ukazuje, jak obě rekonstrukce zasáhly do odpisového plánu účetních odpisů budovy sestaveného pro lineární způsob odpisování. Vypočtené měsíční odpisy jsou uvedeny po zaokrouhlení na celé koruny nahoru.

Výpočty účetních odpisů v tabulce 10:

$$\text{měsíční odpis} = \frac{\text{Pořizovací hodnota}}{\text{doba životnosti}} = \frac{54\,125}{840} = 65$$

$$\text{měsíční odpis} = \frac{[(\text{pořizovací cena} - \text{oprávky}) + \text{technické zhodnocení}]}{\text{zbývající doba životnosti}}$$

$$165 = \frac{[(54\,125 - 22\,165) + 50\,071]}{498} \quad 1\,864 = \frac{[(104\,196 - 52\,680) + 531\,774]}{313}$$

Tabulka 10 - Zjednodušený odpisový plán budovy č. p. 30 - účetní odpisy

Rok	Počet měsíců	Pořizovací cena (Kč)	Zvýšená pořizovací cena (Kč)	Měsíční odpis (Kč)	Celkové oprávky (Kč)	Zůstatková hodnota (Kč)
1973	10	54 125		65	650	53 475
1974	12	54 125		65	1 430	52 695
...	
2000	12	54 125		65	21 710	32 415
2001	12	54 125	104 196	165	22 990	81 206
2002	12	54 125	104 196	165	24 960	79 236
...	
2015	12	54 125	104 196	165	50 700	53 496
2016	12	54 125	635 970	165	52 680	583 290
2017	12	54 125	635 970	1 864	75 048	560 922
...	
2044	2	54 125	635 970	1 864	635 970	0

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů

Daňový pohled

Druhou rekonstrukcí domu č. p. 30 došlo k celkové úpravě přízemních prostor budovy s klientskou dílnou. Pro zvýšení pohodlí klientů domova byla v prostoru dílen pomocí sádrokartonu oddělena část pro nové sociální zařízení. Při těchto úpravách bylo nutné vyměnit pokrývku podlahy a přepojit vodovodní potrubí a kanalizační přípojku. Veškeré provedené práce při rekonstrukci měly za následek změnu technických parametrů budovy. Vynaložené finanční prostředky na rekonstrukci si mohl Domov uplatnit jako výdaj podle § 24 (zákon č. 586/1992 Sb.) pouze ve výši účetních odpisů upravených o provedené technické zhodnocení. Dále mohl Domov využít daňových odpisů budovy. Daňové odpisy by se počítaly ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy rovnoměrným nebo zrychleným způsobem odpisování.

Tabulka 11 - Porovnání daňových odpisů budovy č. p. 30 ve vybraných letech

Rovnoměrný způsob			Zrychlený způsob	
Rok	Odpis	Zůstatková cena	Odpis	Zůstatková cena
2016	$(3,4 * 531\,774) / 100 = 18\,081$	513 693	$531\,774 / 30 = 17\,726$	514 048
2017	$(3,4 * 531\,774) / 100 = 18\,081$	495 612	$(2 * 514\,048) / 30 - 1 = 35\,452$	478 596
2018	$(3,4 * 531\,774) / 100 = 18\,081$	477 531	$(2 * 478\,596) / 30 - 2 = 34\,186$	444 410
2044	$(3,4 * 531\,774) / 100 = 18\,081$	7 425	$(2 * 1\,259) / 30 - 28 = 1\,259$	0
2045	7 425	0		

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů

V tabulce 11 je znázorněn rozdíl vypočtených odpisů rovnoměrným a zrychleným způsobem. Vstupní cena k 31. 12. 2016 zvýšená o technické zhodnocení a snížená o uplatněné odpisy je ve výši 531 774 Kč, doba odpisů stanovená pátou odpisovou skupinou je 30 let.

Vlastní pohled

Rekonstrukce budovy nemusí v každém případě znamenat technické zhodnocení rekonstruované budovy. Jak je uvedeno ve sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu číslo 9/2012, ročník X., *Pro určení, zda došlo k rekonstrukci majetku (§ 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), je třeba posoudit změnu technických parametrů ve vztahu k celku, nemusí však dojít ke změně technických parametrů u 100 % daného majetku. Změna technických parametrů musí ovšem představovat dostatečně závažný zásah do majetku, který přinesl jeho technické zhodnocení.*“

Podle tohoto výkladu rekonstrukce domu, s přidáním nového sociálního zařízení v části dílny klientů Domova, je stavební úpravu se změnou technických parametrů. Výměnou starých dveří za nové byla zvýšena bezpečnost objektu, výměnou oken s kvalitnějšími skly došlo k eliminaci tepelných ztrát v objektu.

Při pořizovací ceně budovy 54 125 Kč v roce 1973, je možné považovat celkovou hodnotu technického zhodnocení v roce 2016 za významnou. Podle mého názoru není důvod uvažovat o zařazení rekonstrukce jako opravy budovy. Při stavebních úpravách nebyla budova jen opravena, ale došlo k přestavbě celé jedné části budovy, díky které mají klienti lepší podmínky pro využití volného času.

O opravu budovy by se jednalo v případě, kdy by sociální zařízení v prostorách klientské dílny již existovalo a rekonstrukcí by došlo k výměně sanitární keramiky a podlahové krytiny. V případě výměny oken by poškozená okna nahradila okna nová stejných nebo podobných parametrů, stejně jako u výměny dveří. Takto provedené práce by nevedly ke změně technických parametrů budovy, ale jejich pomocí by došlo k odstranění špatného stavu majetku a k obnově jeho původních funkcí. Potom by celková částka vynaložená na rekonstrukci v roce 2016 byla pro Domov nákladem účtovaným na vrub účtu 511 – Opravy a udržování, který by v celé výši snížil hospodářský výsledek daného roku.

V takovém případě by v odpisovém plánu domu č. p. 30 v roce 2016 nedošlo k žádné změně. Roční odpis majetku by zůstala ve výši 1 980 Kč, tato situace je znázorněná v tabulce 12 a výsledek hospodaření by byl po celou zbývající dobu odpisování ovlivněn stejnou částkou.

2016: Roční odpis majetku 1 980
 Vliv na daňový základ - 1 980
 2017: Roční odpis majetku 1 980
 Vliv na daňový základ - 1 980

Tabulka 12 - Vybrané roky odpisového plánu budovy č. p. 30 - bez technického zhodnocení v roce 2016

Rok	Měsíc	Pořizovací cena Kč	Zvýšená pořizovací cena	Měsíční odpis Kč	Oprávký Kč	Zůstatková hodnota Kč
1973	2.- 12.	54 125		65	715	53 410
2000	1.- 12.	54 125		65	21 775	32 350
2001	1.- 12.	54 125	104 196	165	23 055	81 141
2002	1.- 12.	54 125	104 196	165	25 035	79 161
2043	1.- 12.	54 125	104 196	165	104 196	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Dopady rekonstrukce domu na výsledek hospodaření

Modernizace, při které došlo ke kvalitativnímu zlepšení technických parametrů budovy, byla dokončena k 31. 12. 2016, k tomuto datu byla také navýšena pořizovací hodnota majetku o technické zhodnocení. Následná změna odpisového plánu upravila výpočet účetních odpisů až od ledna roku 2017. Provedená rekonstrukce se proto na výsledku hospodaření roku 2016 neprojevila.

V roce 2016 byl výsledek hospodaření ovlivněn pouze odpisy domu č. p. 30, a to prostřednictvím nákladového účtu 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, který jej snížil o 1 980 Kč. V následujících letech technické zhodnocení budovy bude pravidelně snižovat výsledek hospodaření o 22 368 Kč, tedy o výši odpisů připadajících aktuálnímu roku až do úplného odepsání majetku.

Dopady rekonstrukce domu na daň z příjmů

Rekonstrukce budovy ukončená ke konci roku neovlivní výpočet daně z příjmů za rok 2016.

Domov sociálních služeb by mohl vedle účetních odpisů budovy využít i daňové odpisy a jejich prostřednictvím snížit základ daně z příjmů. Pokud by Domov této možnosti využil, počítal by odpisy pouze z hodnoty technického zhodnocení provedeného v roce 2016, protože daňové odpisy tohoto majetku již byly ukončeny. Způsob odpisu by navazoval na již zvolený rovnoměrný způsob odpisů. Vstupní cena by byla ve výši 531 774 Kč, podle páté odpisové skupiny by výše ročního odpisu byla 18 081 Kč po dobu 30 let.

Základ daně by byl ovšem ovlivněn pouze rozdílem účetních a daňových odpisů, jak je uvedeno v tabulce 13.

Tabulka 13 - Účetní a daňové odpisy a jejich vliv na základ daně

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	
Účetní odpisy = daňové odpisy	Daňový základ není třeba upravit
Účetní odpisy > daňové odpisy	Daňový základ navýšíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (+ rozdíl)
Účetní odpisy < daňové odpisy	Daňový základ snížíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (- rozdíl)

Zdroj: www.odpisy.estranky.cz

Tabulka 14 - Vliv odpisů na základ daně ve vybraných letech

Rok	2016	2017	2018	2044	2045
Účetní odpisy	1 980	22 368	22 368	3 728	0
Daňové odpisy	18 081	18 081	18 081	18 081	7 425
Rozdíl	- 16 101	4 287	4 287	-14 353	-7 425
Základ daně (- snížení, + zvýšení)	- 16 101	+4 287	+4 287	-14 353	- 7 425

Zdroj: vlastní zpracování 2018

V tabulce 14 je znázorněn vliv účetních a daňových odpisů na základ daně. V roce 2016 bude základ daně z příjmů snížen o 16 101 Kč, tedy rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Podle

této tabulky by účetní odpisy byly ukončeny o jeden rok dříve než odpisy daňové. Účetní jednotka však odpisuje majetek po celou dobu jeho užívání a proto se dá předpokládat, že před ukončením účetních odpisů dojde k prodloužení délky životnosti budovy a tím k přepočtení délky účetních odpisů. Lze tedy předpokládat, že vliv odpisů na základ daně v letech 2044 a 2045 bude odlišný, než je uvedeno v této tabulce.

5.3.2 Rozšíření budovy společenského střediska

Popis situace

Obec Vejvanov vlastní budovu společenského střediska se sálem, pohostinstvím a prodejnou potravin. V roce 2017 zastupitelstvo obce schválilo, na základě provedeného energetického auditu, zateplení severního štítu budovy. Současně s tím rozhodlo o rozšíření budovy o dřevěný přístavek, který zastřeší nakládací rampu prodejny, a bude sloužit jako zázemí kulturních akcí pořádaných v prostorách přilehlého parku.

Rozpočet akce byl stanoven na 468 000 Kč. Protože se jednalo o velkou částku, obec využila Programu stabilizace a obnovy venkova Plzeňského kraje 2017, kterou poskytuje Plzeňský kraj na projekty obcí. Z tohoto dotačního programu obec získala 200 000 Kč.

Plánované práce na zateplení zahrnovaly renovaci dveří do společenského sálu střediska, které slouží také jako únikový východ tak, aby nedocházelo k tepelným ztrátám. Protože se budova nachází uprostřed památkové zóny, kde není možné využívat moderní materiály ke stavebním úpravám bez schválení památkového úřadu, bylo přistoupeno k renovaci původních dřevěných dveří. Konstrukce dřevěného přístavku byla zasazena do štítu budovy společenského střediska. Následně došlo k zateplení štítu budovy a nakonec zastřešení dřevěného přístavku.

Účetní pohled

Důležitým bodem rozhodnutí pro investici do majetku bylo propojení dřevěného přístavku s budovou, tím došlo k rozšíření prostor budovy. Upravené původní dveře zamezily úniku tepla z prostor společenského sálu a zateplený severní štít také přispěl k odstranění tepelných ztrát v budově. Skutečnost, že v místech severního štítu byla budova rozšířena o dřevěnou

přístavbu, ještě znásobila účinek zateplení. Z těchto důvodů obec vyhodnotila provedené práce jako technické zhodnocení budovy.

Veškeré provedené práce dodavatel shrnul do jedné faktury vystavené po předání díla do užívání. Žádné vedlejší náklady s investicí obci nevznikly, proto technické zhodnocení ve výši 566 348 Kč včetně daně z přidané hodnoty, účtovala přímo na vrub účtu 021 40 - Stavby (nebytové). Poté obec aktualizovala odpisový plán budovy společenského střediska.

Tabulka 15 uvádí odpisový plán budovy sestavený lineárním způsobem na dobu 80 let, s účetní hodnotou majetku v době pořízení ve výši 4 420 795 Kč a nulovou zůstatkovou hodnotou. V roce 2017 je vidět, že se hodnota majetku zvýšila o technické zhodnocení, ale odpisy zůstaly nezměněny.

Tabulka 15 - Odpisový plán společenského střediska ve vybraných letech

Rok odpisu	Pořizovací cena	Zvýšená pořizovací cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1993	4 420 795		$5 * 4\,605 = 23\,025$	23 025	4 397 770
1994	4 420 795		$12 * 4\,605 = 55\,260$	78 285	4 342 510
2016	4 420 795		$12 * 4\,605 = 55\,260$	1 294 005	3 126 790
2017	4 420 795	4 987 143	$12 * 4\,605 = 55\,260$	1 349 265	3 637 878
2018	4 420 795	4 987 143	$12 * 5\,455 = 65\,460$	1 414 725	3 572 418
2073	4 420 795	4 987 143	$7 * 5\,455 = 38\,185$	4 987 143	0

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů, 2018

Daňový pohled

Pevným zakotvením trámů konstrukce do štítu došlo k propojení zděné části budovy s dřevěnou přístavbou. Úpravou vchodových dveří v rozsahu výměny jednoduchých skel za dvouvrstvé a vložení izolačních pásků, společně se zateplením štítu budovy došlo ke změně tepelných parametrů budovy, díky kterým se předpokládá úspora nákladů na vytápění prostor společenského sálu. Po dokončení bylo možné výdaje spojené se

zateplením a s přístavbou vyhodnotit jako technické zhodnocení majetku podle § 33 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Vlastní pohled

Volba technického zhodnocení u provedené přístavby, je správná. Jedná se o výstavbu nové části budovy, navíc dokončení přístavby je zmíněné přímo v zákoně o dani z příjmů.

V případě zateplení štítu včetně úpravy dveří je třeba uvést, v jakém stavu byl objekt před začátkem prací. V tomto případě se jednalo jen o omítnutou zeď s barevným nátěrem, dveře byly dřevěné dvoukřídlé prosklené jednoduchým sklem. Provedené práce zde proto odpovídají změně technických parametrů budovy.

Při výstavbě v roce 1993 mohla být budova zateplená a v rámci provedených prací by došlo k výměně původního izolačního materiálu za současný izolační materiál, zde by se jednalo o opravu. V tomto případě by bylo nutné náklady rozdělit na hodnotu přístavby a na hodnotu opravy zateplení štítu. Pokud budeme předpokládat hodnotu přístavku 324 280 Kč a hodnotu opravy zateplení štítu 242 068 Kč, pak zateplení bude nákladem obce účtovaným jako oprava dlouhodobého majetku na vrub účtu 511 – Opravy a udržování. Technickým zhodnocením budovy bude pouze hodnota přístavku, které bude účtováno na vrub účtu dlouhodobého hmotného majetku 021 40 - Stavby. O částku 324 280 Kč bude také navýšena pořizovací hodnota společenského střediska v aktualizovaném odpisovém plánu, který zobrazuje tabulka 16.

Tabulka 16 - Předpokládaný odpisový plán společenského střediska ve vybraných letech

Rok odpisu	Pořizovací cena	Zvýšená pořizovací cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
1993	4 420 795		$5 * 4 605 = 23 025$	23 025	4 397 770
2016	4 420 795		$12 * 4 605 = 55 260$	1 294 005	3 126 790
2017	4 420 795	4 745 075	$12 * 4 605 = 55 260$	1 349 265	3 395 810
2018	4 420 795	4 745 075	$12 * 5 092 = 61 104$	1 410 369	3 334 706
2073	4 420 795	4 745 075	$7 * 5 092 = 35 644$	4 745 075	0

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů, 2018

Návrh řešení

Lze předpokládat, že přístavba společenského střediska provedená ze smrkového dřeva nebude dosahovat stejné životnosti jako zděná část budovy. Životnost impregnované smrkové konstrukce přístavby by mohla dosáhnout jen 25let. Obec by mohla zvolit komponentní způsob odpisů, při kterém by byla zohledněna nižší životnost přístavby.

Výše odpisu komponenty (dřevěné přístavby) by se počítala odděleně od zděné části budovy. Při následné obnově dřevěné přístavby by došlo ke snížení hodnoty majetku o vyřazenou komponentu a následně k navýšení hodnoty majetku o hodnotu nově zařazené komponenty. Odpis budovy společenského střediska by se skládal z odpisů původní části budovy a z odpisu dřevěné přístavby.

Tabulka 17 - Způsob komponentního odpisu - předpoklad pro rok 2018

Text	Zvýšená pořizovací cena	Roční odpis	Zůstatková cena
Původní zděná část	4 662 863	$12 * 4 968 = 59 616$	3 253 982
Dřevěná přístavba	324 280	$12 * 1 081 = 12 972$	311 308
Budova společenského střediska celkem	4 987 143	72 588	3 565 290

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů, 2018

Podmínkou komponentního způsobu odpisování však je, že majetek je vykazován jako celek a i jako o celku je o něm účtováno. Jedná se tedy o způsob odpisů administrativně pracnější. I když jsou účetní jednotky podle §7 (Zákon č. 563/1991 Sb.) povinny vést účetnictví tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz o hospodaření organizace, je komponentní způsob odpisování pro jeho náročnost málo využíván.

Vliv rozšíření společenského střediska na výsledek hospodaření

Rozšíření společenského střediska dokončené ke konci roku 2017 a zapsané do majetku jako technické zhodnocení k 31. 12. 2017, výsledek hospodaření roku 2017 neovlivní. Pořizovací hodnota společenského střediska zvýšená o technické zhodnocení začne ovlivňovat výsledek hospodaření až od ledna roku 2018 a to prostřednictvím účetních odpisů. Také poskytnutá

investiční dotace výsledek hospodaření roku 2017 neovlivní. Stejně jako investice do technického zhodnocení pomocí účetních odpisů pravidelně zvyšují náklady, bude poskytnutá dotace pravidelně zvyšovat výnosy obce do té doby, než bude celá částka dotace na zateplení a rozšíření společenského střediska rozpuštěna.

Při využití komponentního způsobu odpisů by v roce 2018, prostřednictvím účtu 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, vzrostly náklady z účetních odpisů budovy společenského střediska o 72 588 Kč. Při lineárním způsobu odpisu budovy včetně přístavby by účetní odpisy dosáhly hodnoty 65 460 Kč. Volba komponentního způsobu odpisování majetku by tak snížila výsledek hospodaření roku 2018 o 7 128 Kč více.

Pokud by technickým zhodnocením byla pouze přístavba, na výsledku hospodaření roku 2017 by se její vliv neprojevil. V roce 2017 by však vzrostly náklady obce o provedenou opravu zateplení budovy střediska ve výši 242 068 Kč. Tato částka by přispěla ke snížení výsledku hospodaření roku 2017.

Vliv rozšíření společenského střediska na daň z příjmů

Vzhledem k tomu, že obec při výpočtu daně z příjmů nevyužívá možnosti uplatnění daňových odpisů a že k dokončení přístavby se zateplením budovy společenského střediska (technickým zhodnocením) došlo až na konci kalendářního roku, nebude touto akcí ovlivněn výpočet daně z příjmu za rok 2017.

Obec má možnost začít s uplatňováním daňových odpisů až od roku 2018. Podle § 26 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může účetní jednotka daňové odpisy přerušit. Odložený začátek daňových odpisů by zde bylo možné považovat za přerušování odpisů. Volit by obec mohla mezi rovnoměrným nebo zrychleným způsobem odpisů. Po provedeném technickém zhodnocení by zvýšenou vstupní cenou byla zvýšená pořizovací cena budovy snížena o hodnotu poskytnuté dotace. Základ daně z příjmů by pak byl snížen o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

V tabulce 18 je znázorněno, jak by se projevilo využití účetních i daňových odpisů společenského střediska na dani z příjmů. Lze předpokládat, že obec by volila rovnoměrný způsob daňových odpisů stejně, jako si zvolila lineární způsob účetních odpisů. Při výpočtu daňových odpisů by zvýšená vstupní cena majetku měla hodnotu 4 787 143 Kč, což je

zvýšená pořizovací cena střediska snižená o poskytnutou dotaci. Podle přílohy č. 1 (zákon č. 586/1992 Sb.) by byl majetek zařazen do šesté odpisové skupiny s dobou odpisování 50 let.

Tabulka 18 - Vliv odpisů společenského střediska na daň z příjmů

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl	Vliv na daň z příjmů
2018	95 743	65 460	30 283	- 30 283
2019	95 743	65 460	30 283	- 30 283

Zdroj: vlastní zpracování

Uplatnění daňových odpisů snižuje výslednou daňovou povinnost organizace a jejich využití zejména v podnikatelském sektoru je efektivní. V případě obce efektivita není tak velká, protože správní činnost převládá nad činností ekonomickou a daňová povinnost je nízká.

5.3.3 Revitalizace parku

Popis situace

Domov sociálních služeb získal bývalý zámecký park v devadesátých letech minulého století od Okresního úřadu Rokycany ve špatném stavu. Do parku nebyly investovány žádné finanční prostředky, veškeré práce se soustředily na nejnutnější údržbu zeleně a drobné opravy. V posledních letech stav cest a dřevin původního parku již neodpovídal prostředí, v kterém by klienti Domova, z velké části v seniorském věku mohli trávit volný čas. Koruny vzrostlých stromů do sebe vzájemně zasahovaly a zdravotní stav některých stromů začínal ohrožovat údržbu konající pracovníky.

V roce 2011 bylo proto rozhodnuto o revitalizaci zeleně parku. Bylo nutné zpracovat projekt revitalizace zeleně v parku. V rámci něj byl proveden inventurní soupis dřevin rostoucích v parku. Každému stromu bylo přiděleno identifikační číslo zabraňující záměně dřeviny během prací. Následně byl odborníky určen zdravotní stav a zaznamenán na kartu dřeviny. Nemocné stromy bylo nutné vyměnit, nebo se pokusit o záchranu památkově chráněných stromů. Na základě zjištěných výsledků bylo rozhodnuto o zachování nebo odstranění dřeviny. Po dohodě projektanta s vedením Domova došlo k celkovému přepracování koncepce parku, byla navržena nová podoba parku, z které se při realizaci vycházelo. Projekt zahrnoval odstranění nevhodných keřů a jejich nahrazení dřevinami a vyznačení cest osazených lavičkami. Další práce představovaly přípravu plochy pro výsev nového trávníku a vybudování nových cest.

Do připravených prostor byly podle provedeného projektu vysazovány nové dřeviny. S pracemi se začalo v roce 2013 a v tomto roce byla také většina prací dokončena.

Celkové ukončení revitalizace parku a závěrečné předání díla bylo provedeno v srpnu roku 2014, kdy začal park sloužit klientům a ostatním návštěvníkům Domova. K zařazení provedené revitalizace do majetku došlo v říjnu roku 2014.

Účetní pohled

V průběhu prací nedošlo jen k uvedení parku do stavu způsobilému k dalšímu užívání, ale celý park se změnil na místo k odpočinku vhodné i pro rodiny s dětmi nebo pro vozíčkáře. Z těchto důvodů byla revitalizace zeleně v parku vyhodnocena jako investice do majetku, tedy jako technické zhodnocení parku.

Protože se jedná o příspěvkovou organizaci, která zajišťuje sociální služby a její ekonomická činnost není tak rozsáhlá, aby byla schopná financovat celou investici v krátké době, bylo nutné využít i jiných zdrojů financování. Prostřednictvím dotačních programů se Domovu povedlo zajistit finanční prostředky ve výši 1 157 243 Kč.

Veškeré náklady byly v průběhu prací účtovány na vrub účty 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku až do konečného předání díla. Pro odlišení revitalizace zeleně od ostatních akcí bylo použito analytického účtu (03) a organizace (11). V tabulce 19 je znázorněno účtování operací spojených s průběhem prací.

V průběhu revitalizace bylo nutné provést i činnosti, které nebylo možné zařadit mezi technické zhodnocení. Jednalo se o práce provedené na podezdívce oplocení parku a na cestě v přední části parku, která byla ponechána na původním místě. Tyto práce byly vyhodnoceny jako opravy.

V případě podezdívky oplocení parku došlo k odstranění staré omítky, z velké části již opadané a nahrazení omítkou novou. Provedené práce na podezdívce odstranily fyzické opotřebení majetku, proto nebyly zařazeny mezi technické zhodnocení parku.

U parkové cesty se šterkovým povrchem byl částečně odstraněn starý šterk, vyrovnán a zpevněn povrch cesty. Cesta byla opětovně pokryta novým šterkovým povrchem. I zde se jednalo o odstranění fyzického opotřebení majetku.

Tabulka 19 - Účetní operace spojené s revitalizací parku

Datum	Text	Účtování		Kč
		MD	D	
12. 07. 2011	zpracování projektu	042 03 11	321 40	30 000
26. 08. 2013	vedení veřejné zakázky	042 03 11	321 40	60 500
21. 10. 2013	revitalizace zeleně	042 03 11	321 40	385 414
26. 11. 2013	revitalizace zeleně	042 03 11	321 40	1 018 458
30. 07. 2014	technický dozor akce	042 03 11	321 40	60 561
01. 08. 2014	revitalizace zeleně	042 03 11	321 40	85 421
01. 10. 2014	zařazení investice	021 03 11	042 03 11	1 640 354

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů, 2018

Obě opravy byly provedeny v roce 2013, dosáhly výše 272 944 Kč a byly pro domov nákladem. Provedené opravy v roce 2013 byly účtovány následovně:

Oprava cesty (511 01) x faktura za provedené práce (321 00)

Oprava omítky (511 01) x faktura za provedené práce (321 00)

Faktury za provedené práce (321 00) x úhrada faktur z bankovního účtu (241 00)

Po předání dokončeného díla hodnota provedené revitalizace navýšila pořizovací hodnotu parku. Protože hodnota majetku byla nulová, po technickém zhodnocení se zvýšila na částku 1 640 354 Kč. V roce 2014 byly zahájeny lineární účetní odpisy majetku.

Daňový pohled

V průběhu prací došlo k obnově zeleně parku a k rozšíření prostor vhodných k trávení volného času klientů Domova s celkovými náklady přesahujícími 40 000 Kč. Jednalo se o investici do obnovy parku, tedy o technické zhodnocení nemovitosti.

Po dokončení prací a předání prostor parku k užívání si mohl domov uplatnit daňové odpisy z technického zhodnocení parku. V minulosti daňové odpisy nebyly uplatněny, protože vstupní hodnota majetku byla nulová. Při zařazení technického zhodnocení je tedy

postupováno, jako by byl majetek plně odepsán. Pro daňové odpisy se použije sazby pro zvýšenou vstupní cenu a odepisuje se pouze hodnota technického zhodnocení majetku zařazeného do 3 odpisové skupiny s dobou odpisování 10 let.

Tabulka 20 - Zrychlené daňové odpisy - revitalizace parku

Rok odpisu	Zvýšená vstupní cena	Roční odpis	Zůstatková hodnota
2014	438 111	$(2 * 438 111) / 10 = 87 623$	350 448
2015	438 111	$(2 * 350 448) / 10 - 1 = 77 887$	272 561
2016	438 111	$(2 * 272 561) / 10 - 2 = 68 141$	204 420
2017	438 111	$(2 * 204 420) / 10 - 3 = 58 406$	146 014
2018	438 111	$(2 * 146 014) / 10 - 4 = 48 672$	97 342
2019	438 111	$(2 * 97 342) / 10 - 5 = 38 937$	58 405
2020	438 111	$(2 * 58 405) / 10 - 6 = 29 203$	29 202
2021	438 111	$(2 * 29 202) / 10 - 7 = 19 468$	9 734
2022	438 111	$(2 * 9 734) / 10 - 8 = 9 734$	0

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů, 2018

Tabulka 21 - Rovnoměrné daňové odpisy - revitalizace parku

Rok odpisu	Zvýšená vstupní cena	Odpisy	Zůstatková hodnota
2014	438 111	$(438 111 * 10) / 100 = 43 812$	394 299
2015	438 111	$(438 111 * 10) / 100 = 43 812$	350 487
...
2022	438 111	$(438 111 * 10) / 100 = 43 812$	43 803
2023	438 111	43 803	0

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů, 2018

Při výpočtu daňových odpisů je nutné od hodnoty technického zhodnocení 1 640 354 Kč, odečíst poskytnuté dotace v celkové výši 1 157 243 Kč. Daňové odpisy tedy lze počítat pouze z hodnoty 438 111 Kč. Výše daňových odpisů při zrychleném a rovnoměrném způsobu je znázorněna v tabulkách 20 a 21.

Vlastní pohled

Revitalizace parku nejen zkvalitnila prostředí parku, také zabránila jeho postupné přeměně v lesík a tak prodloužila životnost parku. Vzhledem k tomu, že podle § 28 (zákon 563/1991 Sb.) musí účetní jednotky sestavovat odpisový plán pro účetní odpisy, podle kterého odepisují majetek v průběhu jeho užívání, je doba 10 let stanovená pro daňové odpisy příliš krátká. Účetní odpisy vytváří účetní jednotka podle předpokládané délky využívání majetku a tato délka neodpovídá době, po kterou lze předpokládat užívání parku jako dlouhodobého hmotného majetku. Předpokládaná doba životnosti parku by měla být stanovena výrazně delší, na dobu 50 nebo 70 let. Nebylo by tedy vhodné stanovit shodnou délku účetních a daňových odpisů i přes to, že se odpisový plán účetních odpisů v průběhu užívání aktualizuje s ohledem na stav majetku, a to buď zvýšením hodnoty o technické zhodnocení majetku prodloužující v některých případech životnosti majetku, nebo při neopravitelném poškození, které vede ke zkrácení doby životnosti majetku, snížením délky odpisů v odpisovém plánu.

V tabulce 22 jsou zobrazeny tři varianty doby využívání revitalizovaného parku, pro které by se zástupci Domova mohli rozhodnout.

Varianta A - předpokládaná délka užívání 840 měsíců (70 let). Volbou 70 let je zohledněna doba růstu nově zasazených dřevin i délka života stromů rostoucích v parku, konkrétně lip, jalovců nebo javorů. Při běžné údržbě není důvod pochybovat o tom, že park bude možné užívat i za stanovenou dobu. Nevýhodou této varianty je nízká hodnota měsíčního odpisu. Prostřednictvím lineárních odpisů v délce 840 měsíců je výsledek hospodaření roku 2015 snížen jen o 23 436 Kč.

Varianta B – předpokládaná délka života 600 měsíců (50 let). Tato volba je dostatečně dlouhá vzhledem k povaze dlouhodobého majetku a lze ji doporučit. Výše vypočtených měsíčních odpisů u této varianty již dokáže výrazněji ovlivnit výsledek hospodaření. Například v roce 2015 byl prostřednictvím odpisů snížen výsledek hospodaření o 32 808 Kč.

Varianta C – předpokládaná délka života 120 měsíců (10 let). Zvolená doba je příliš krátká z několika důvodů. Lze předpokládat, že za 10 let bude park stále ve stavu vhodném k trávení volného času klientů domova a Domov jej bude stále využívat. Dlouhodobý majetek se odepisuje v průběhu jeho užívání. Není také pravděpodobné, že by Domov sociálních služeb revitalizovaný park zamýšlel po deseti letech prodat. Při této variantě by účetní odpisy v roce 2015 snížily výsledek hospodaření o 164 040 Kč.

Tabulka 22 - Porovnání variant odpisových plánů parku ve vybraných letech

Varianta A			Varianta B		Varianta C	
Rok	Roků / měsíců	70 / 840	Roků / měsíců	50 / 600	Roků/ měsíců	10/120
	Měsíční odpis	Roční odpis	Měsíční odpis	Roční odpis	Měsíční odpis	Roční odpis
2014	1 953	3 906	2 734	5 468	13 670	27 340
2015	1 953	23 436	2 734	32 808	13 670	164 040
2024	1 953	23 436	2 734	32 808	13 670	136 654
2064	1 953	23 436	2 734	27 294	0	0
2064	1 953	23 436	0	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů, 2018

Chybný pohled na revitalizaci parku

O parku je možné také uvažovat jako o zahradě přilehlé k zámeckému areálu porostlé stromy. Zařazení parku mezi zahrady se jeví jako logické vzhledem k umístění parku a jeho propojení s areálem zámku. Náklady spojené s revitalizací parku by se rozdělily na část neinvestiční – údržba zeleně a na část investiční – terénní úpravy a výstavba cest. Účetní jednotka by si pak neinvestiční částí revitalizace snížila hospodářský výsledek v jednotlivých letech a zároveň by si snížila daňovou povinnost. Tato volba by však byla chybná. Pokud je pozemek upraven do podoby plochy s vysázenými dřevinami, mezi kterými se nachází zpevněné cesty, vše je navíc doplněné o upravená místa k odpočinku jedná se o stavbu – park a jako o stavbě je o něm

účtováno. Špatným účtováním by mohlo dojít k neoprávněnému snížení daňové povinnosti a z neodvedené daně by bylo finanční správou vypočteno penále z doměřené částky podle § 251 (zákon č. 280/2009 Sb.), úrok z prodlení podle § 252 (zákon č. 280/2009 Sb.).

Vliv revitalizace na výsledek hospodaření

Revitalizace parku započatá v roce 2011, ukončená v roce 2014 začala ovlivňovat výsledek hospodaření až od listopadu roku 2014, tedy od měsíce následujícího po zařazení technického zhodnocení parku do majetku Domova, a to prostřednictvím účetních odpisů. Domov zvolil lineární způsob odpisů s dobou životnosti 50 let (600 měsíců), kdy je výše měsíčního odpisu 2 734 Kč. Ve stejném režimu jsou rozpouštěny do výnosů přijaté dotace, u nich je vypočtená měsíční hodnota 1 929 Kč.

Tabulka 23 - Vliv revitalizace na výsledek hospodaření při zvoleném způsobu odpisů

Rok	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Účetní operace						
Provedené opravy	0	0	272 944	0	0	0
Revitalizace parku	30 000	0	1 464 372	145 982	0	0
Přijaté dotace	0	1 157 243	0	0	0	0
Účetní odpisy parku	0	0	0	5 468	32 808	32 808
Rozpouštění dotace	0	0	0	3 858	23 148	19 148
Vliv na výsledek hospodaření	0	0	-272 944	-1 610	-9 660	- 9 660

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů, 2018

V průběhu revitalizace parku výsledek hospodaření ovlivnily pouze opravy, které v roce 2013 snížily výsledek hospodaření o 272 944 Kč. Ostatní výdaje a příjmy související s revitalizací parku začaly snižovat výsledek hospodaření až prostřednictvím účetních odpisů a zvyšovat až prostřednictvím podílu poskytnutých dotací, jak je znázorněno v tabulce 23.

Domov se tedy rozhodl pro variantu B (50 let), tedy pro variantu doporučenou. V případě, že by Domov stanovil dobu životnosti parku podle varianty A (70 let), nebo varianty C (10 let) výsledek hospodaření by byl ovlivněn odlišně. V tabulce 24 je znázorněno, jak by účetní odpisy spolu s rozpouštěním dotací v jednotlivých variantách ovlivnily výsledek hospodaření ve vybraných letech. Tabulka také ukazuje, že ovlivnění výsledku hospodaření varianty A

i varianty B je podobné. U varianty C dochází k výrazně většímu snížení výsledku hospodaření.

Tabulka 24 - Vliv revitalizace na výsledek hospodaření - porovnání rozdílné délky odpisů

Rok	Varianta A (70 let)			Varianta B (50let)			Varianta C (10 let)		
	Odpisy	Dotace	Vliv na výsledek hospodaření	Odpisy	Dotace	Vliv na výsledek hospodaření	Odpisy	Dotace	Vliv na výsledek hospodaření
2014	3 906	2 756	- 1 150	5 468	3 858	- 1 610	27 340	19 288	- 8 052
2015	23 436	16 536	- 6 900	32 808	23 148	- 9 660	164 040	115 728	- 48 312
2016	23 436	16 536	- 6 900	32 808	23 148	- 9 660	164 040	115 728	- 48 312

Zdroj: vlastní zpracování 2018

Vliv revitalizace na daň z příjmů

Revitalizace parku, jako investice do dlouhodobého hmotného majetku před svým dokončením v srpnu roku 2014, neměla vliv na výpočet daně z příjmů. Až se začátkem odpisů revitalizace parku, jako technického zhodnocení majetku, došlo k ovlivnění výpočtu daně z příjmů, a to prostřednictvím výsledku hospodaření Domova transformovaného na základ daně z příjmů.

Domov nevyužil možnosti uplatnění daňových odpisů ke snížení základu daně z příjmů. Důvodem byl nízký základ daně ve sledovaných letech. To se ale může v budoucnu změnit a Domov si může začít daňové odpisy uplatňovat.

Při výpočtu daně z příjmů za rok 2018 by Domov již mohl daňové odpisy uplatnit. Vypočtená výše daňového odpisu pro tento rok by pak měla hodnotu 43 812 Kč u rovnoměrného způsobu odpisů nebo 87 623 Kč u zrychleného způsobu odpisů. Daň z příjmů by ale byla ovlivněna rozdílem účetních odpisů již zobrazených ve výsledku hospodaření a daňových odpisů, které se neúčtují.

Domov by pravděpodobně volil rovnoměrný způsob daňových odpisů stejně, jako zvolil lineární způsob účetních odpisů. Při této variantě je vliv ročního odpisu na snížení daně menší, bude však stejný po celou dobu odepisování majetku. Pokud se Domov rozhodne pro zrychlený způsob daňových odpisů, bude v prvních letech výrazněji snížena daňová zátěž společnosti. Porovnání volby způsobu daňových odpisů v kombinaci se zvoleným lineárním způsobem účetních odpisů na základ daně a daň z příjmu při současné 19% sazbě je znázorněn v tabulce 25.

Tabulka 25 - Ovlivnění daně z příjmů odpisy ve vybraných letech

Rok	2018		2019		2020	
Účetní odpisy lineární	32 808		32 808		32 808	
Daňové odpisy rovnoměrné	43 812		43 812		43 812	
Daňové odpisy zrychlené		87 623		77 887		68 141
Vliv na základ daně	- 11 004	- 54 815	- 11 004	- 45 079	- 11 004	- 35 333
Vliv na daň z příjmů	- 2 090	- 10 260	- 2 090	- 8 550	- 2 090	- 6 650

Zdroj: vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno, v průběhu prací bylo nutné provést zásahy do majetku, které nebyly technickým zhodnocením, ale opravou. Náklady na zmíněné opravy vznikly v roce 2013 a měly hodnotu 272 944 Kč. Provedené opravy bylo možné považovat za výdaje podle § 24 (Zákon č. 586/1992 Sb.) a proto snížily základ daně z příjmů roku 2013 a přispěly ke snížení daně z příjmů právnických osob za rok 2013.

Závěr

Teoretická část této práce splnila stanovené cíle. Vedle objasnění pojmů vyskytujících se v praktické části této práce jsem specifikovala technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku. K tomu jsem využila podkladů čerpaných z planých zákonů a vyhlášek, z odborné literatury i internetových zdrojů. Ze získaných informací jsem analyzovala rozdílný pohled daňových a účetních zákonů na opravy a technické zhodnocení dlouhodobého majetku.

Pro praktickou část této práce jsem použila interní materiály poskytnuté dvěma společnostmi. Jedná se o příspěvkovou organizaci Domov sociálních služeb Liblín a Obec Vejvanov. Obě společnosti hospodaří s vlastním majetkem v souladu s platnou legislativou. Na konkrétních příkladech získaných od těchto společností jsem demonstrovala rozdíl v opravě a technickém zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku.

V jednotlivých kapitolách empirické části práce jsem podrobně rozebrala důvody volby každé z organizací pro opravu nebo technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku. Vedle zvolených řešení jsem znázornila i jiné možnosti jak postupovat v dané situaci. Následně jsem analyzovala dopady zvolených a navrhovaných řešení na výsledek hospodaření a daň z příjmů společností.

Při zpracování poskytnutých údajů jsem nezjistila žádné porušení účetních ani daňových předpisů. Obě společnosti dávaly přednost lineárnímu způsobu účetních odpisů s nulovou zůstatkovou hodnotou majetku a dobou odpisů zvolenou v závislosti na době životnosti konkrétního majetku. V některých případech vhodný komponentní způsob odpisů, který by přispěl k věrnějšímu zobrazení finanční situace společnosti, však nebyl využit. Obě organizace minimálně využívaly možnosti uplatnění daňových odpisů pro snížení své daňové povinnosti. Důvodem pro nevyužití této možnosti je nízká daňová zátěž u samosprávných celků a příspěvkových organizací. V případě podnikajícího subjektu by však nevyužití daňových odpisů bylo neefektivní.

Na základě poznatků zjištěných v průběhu zpracování této práce lze konstatovat, že rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením nemusí být vždy jednoznačný. Pro správné rozhodnutí je třeba věnovat pozornost vyhodnocení stavu majetku před zahájením prací a dopadu zásahu na dotčený dlouhodobý majetek. Vhodné je také provádět důkladný rozbor plánovaných nebo již prováděných prací. Pozornost by měla být také věnována výši nákladů

akce. Správná volba rozhodnutí je důležitá, protože zásadně ovlivní hospodářský výsledek a následné stanovení základu daně z příjmů společnosti. Naopak neoprávněné snížení daňového základu vede k postihům od finanční správy.

Zdroje

Použitá literatura

- BOKŠOVÁ, Jiřina, *Účetnictví II, Edice "Vzdělávání účetních ČR"*. Institut Svazu účetních, a.s., Praha 2004. ISBN 80-76716-08-2
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. xi, 327 s. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-265-0149-7.
- HINKE, Jana, BÁRKOVÁ, Dana, HRUŠKA, Zdeněk. *Účetnictví2: Pokročilé aplikace*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-4281-6
- HRUŠKA, Vladimír, *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty aneb Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5805-3
- JANOUŠKOVÁ, Jana, BLECHOVÁ, Beata, *Podvojně účetnictví v příkladech 2012*. 12. vyd. Praha: Grada, 2012. 200 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4185-7.
- PROCHÁZKOVÁ, Dagmar, VLACH, Pavel. *Účetnictví podnikatelů, Úplné znění č. 1244*. Sagit, 2018. ISBN 978-80-7488-277-7
- SEDLÁČEK, Jaroslav, *Účetnictví pro manažery*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2005. ISBN: 80-247-1195-8
- SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Podvojně účetnictví 2017*. 23. vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0423-9
- ŠTEKER, Karel, OTRUSINOVÁ, Milana, *Jak číst účetní výkazy, Základy českého účetnictví a výkaznictví 2. aktualizované a rozšířené vydání*. 2. vydání. Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0048-4

Zákony a vyhlášky

- Rozvaha a Výsledovka, Úplné znění č. 1245. Sagit, 2018. ISBN 978-80-7488-278-4
- Zákony. I/2017, Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících předpisů k 1. 1. 2017. Český Těšín: Poradce, 2017. ISSN 1802-8268.
- Zákony. I/2018, část A, Sborník úplných znění zákonů daňových a souvisejících

předpisů k 1. 1. 2018. Český Těšín: Poradce, 2018. ISSN 1802-8268.

- Zákony. I/2018, část B, Sborník úplných znění zákonů účetních a souvisejících předpisů k 1. 1. 2018. Český Těšín: Poradce, 2018. ISSN 1802-8268.

Internetové a jiné zdroje

- Gascontrol Plast. Technický manuál [online]. © 2017 [cit. 6. 4. 2018] dostupné z: <http://www.gascontrolplast.cz/wp-content/uploads/2017/05/Manual-Vodovodni-tlakove-potrubi.pdf>
- Nejvyšší správní soud. Sbírka rozhodnutí, číslo 9/2012 Ročník X. Vydání 9/2012 [online] © 2018 [cit. 27. 3. 2018] dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-prijmu-technicke-zhodnoceni-zmena-technickych-parametru.p2523.html?q=technick%C3%A9%20zhodnocen%C3%AD%20oprava%20rekonstrukce>
- Nejvyšší správní soud. Sbírka rozhodnutí, číslo 4/2006 Ročník IV. Vydání 4/2006 [online] © 2018 [cit. 3. 4. 2018] dostupné z: [http://sbirka.nssoud.cz/cz/danove-rizeni-a-dukazni-bremeno-spravce-dane.p886.html?q=technické zhodnocení](http://sbirka.nssoud.cz/cz/danove-rizeni-a-dukazni-bremeno-spravce-dane.p886.html?q=technické%20zhodnocení)
- Nejvyšší správní soud. Sbírka rozhodnutí, číslo 9/2012 Ročník X. Vydání 9/2012 [online] © 2018 [cit. 4. 4. 2018] dostupné z: [http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-prijmu-technicke-zhodnoceni-zmena-technickych-parametru.p2523.html?q=technické zhodnocení oprava](http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-prijmu-technicke-zhodnoceni-zmena-technickych-parametru.p2523.html?q=technické%20zhodnocení%20oprava)
- Obec účtuje [online]. © 2018 [cit. 21. 4. 2018] dostupné z: <http://www.obecuctuje.cz/dokumenty.php>
- Otevřená škola. Účtový rozvrh pro příspěvkové organizace [online]. 2018 [cit. 23. 6. 2018] dostupné z: <https://www.oalib.cz/openschool/mod/resource/view.php?id=3070>
- Helios Assecó. Účtová osnova Fenix [online]. © 2018 [cit. 21. 4. 2018] dostupné na: http://ftp.helios.eu/fenix/software/legislativnipomoc/uctova_osnova_fenix.pdf
- Účetní a daňové odpisy. Účetní odpisy Fenix [online]. © 2018 [cit. 22. 4. 2018] Dostupné na: www.odpisy.estranky.cz/clanky/ucetni-odpisy/

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Doba odpisování - daňové odpisy	12
Tabulka 2 - Roční sazby pro rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku	13
Tabulka 3 - Zrychlené odpisování hmotného majetku	14
Tabulka 4 - Vybrané účtování spojené s opravou kotel.....	23
Tabulka 5 - Účetní odpisy vodovodního řádu ve vybraných letech	29
Tabulka 6 - Vybrané účtování spojené s opravou chodníku.....	32
Tabulka 7 - Vybrané roky odpisového plánu chodníku pro účetní odpisy	33
Tabulka 8 - Vliv výměny povrchu chodníku na výsledek hospodaření a základ daně.....	34
Tabulka 9 - Rekonstrukce č. p. 30 - účtování došlých faktur	37
Tabulka 10 - Zjednodušený odpisový plán budovy č. p. 30 - účetní odpisy	38
Tabulka 11 - Porovnání daňových odpisů budovy č. p. 30 ve vybraných letech	39
Tabulka 12 - Vybrané roky odpisového plánu budovy č. p. 30 - bez technického zhodnocení v roce 2016.....	41
Tabulka 13 - Účetní a daňové odpisy a jejich vliv na základ daně	42
Tabulka 14 - Vliv odpisů na základ daně ve vybraných letech	42
Tabulka 15 - Odpisový plán společenského střediska ve vybraných letech	44
Tabulka 16 - Předpokládaný odpisový plán společenského střediska ve vybraných letech	45
Tabulka 17 - Způsob komponentního odpisu - předpoklad pro rok 2018	46
Tabulka 18 - Vliv odpisů společenského střediska na daň z příjmů	48
Tabulka 19 - Účetní operace spojené s revitalizací parku	49
Tabulka 20 - Zrychlené daňové odpisy - revitalizace parku	51
Tabulka 21 - Rovnoměrné daňové odpisy - revitalizace parku	52
Tabulka 22 - Porovnání variant odpisových plánů parku ve vybraných letech.....	53
Tabulka 23 - Vliv revitalizace na výsledek hospodaření při zvoleném způsobu odpisů.....	54
Tabulka 24 - Vliv revitalizace na výsledek hospodaření - porovnání rozdílné délky odpisů..	55
Tabulka 25 - Ovlivnění daně z příjmů odpisy ve vybraných letech.....	56

Přílohy

Příloha A: Účtový rozvrh pro příspěvkové organizace

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
013 – Software
018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
019 – Ostatní drobný dl. nehmotný majetek

02 – Dlouh. hmotný majetek odepisovaný

021 – Stavby
022 – SHMV a SHMV
028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek
029 – Ostatní drobný dl. hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný

031 – Pozemky
032 – Kulturní předměty

04 – Nedokončený a pořízený dlouhodobý majetek

041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

044 – Uspořádací účet technického zhodnocení dl. nehmotného majetku
045 – Uspořádací účet technického zhodnocení dl. hmotného majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

068 – Terminované vklady dlouhodobé

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

073 – Oprávky k softwaru
078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
079 – Oprávky k ostatnímu drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouh. hmotnému majetku

081 – Oprávky ke stavbám
082 – Oprávky k SHMV a SHMV
088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
089 – Oprávky k ostatnímu drobnému dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky

11 – Materiál

111 – Pořizemí materiálu
112 – Materiál na skladě
119 – Materiál na cestě

12 – Zásoby vlastní výroby

121 – Nedokončená výroba
122 – Polotovary vlastní výroby
123 – Výrobky

13 – Zboží a ostatní zásoby

131 – Pořizemí zboží
132 – Zboží na skladě
138 – Zboží na cestě
139 – Ostatní zásoby

18 – Opravné položky k zásobám

181 – Opravné položky k materiálu
185 – Opravné položky ke zboží

Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

24 – Ostatní bankovní účty

241 – Běžný účet
241/1 – Běžný účet – provozní prostředky
241/2 – Běžný účet – investiční prostředky
243 – Běžný účet FKSP
244 – Terminovaný vklad krátkodobý
245 – Jiné běžné účty

26 – Peníze

261 – Pokladna
262 – Peníze na cestě
263 – Ceniny

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

31 – Krátkodobé pohledávky

311 – Odběratelé
314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy
315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti

32 – Krátkodobé závazky

321 – Dodavatelé
324 – Krátkodobé přijaté zálohy

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 – Zaměstnanci
333 – Jiné závazky vůči zaměstnancům
335 – Pohledávky za zaměstnanci
336 – Sociální zabezpečení
337 – Zdravotní pojištění

34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

341 – Daň z příjmů
342 – Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžní plnění
348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi
349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím

37 – Jiné krátkodobé pohledávky a závazky

373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery
374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
377 – Ostatní krátkodobé pohledávky
378 – Ostatní krátkodobé závazky

38 – Přechnodné účty aktiv a pasiv

381 – Náklady příštích období
383 – Výdaje příštích období
384 – Výnosy příštích období
385 – Příjmy příštích období
388 – Dohadné účty aktivní
389 – Dohadné účty pasivní

39 – Vnitřní zúčtování a vyrovnávací účty

395 – Vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Jmění, fondy, výsledek hospodaření rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování

40 – Jmění účetní jednotky a upravující položky

401 – Jmění účetní jednotky
403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
405 – Kursové rozdíly
408 – Opravy předcházejících účetních období

41 – Fondy účetní jednotky

411 – Fond odměn
412 – Fond kulturních a sociálních potřeb
413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření
414 – Rezervní fond z ostatních titulů
416 – Fond reprodukce majetku, fond investic

43 – Výsledky hospodaření

431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
432 – Výsledek hospodaření předcházejících účetních období

44 – Rezervy

441 – Rezervy

45 – Dlouhodobé závazky

451 – Dlouhodobé úvěry
455 – Dlouhodobé přijaté zálohy
459 – Ostatní dlouhodobé závazky

46 – Dlouhodobé pohledávky

465 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy
469 – Ostatní dlouhodobé pohledávky

47 – Dlouhodobé zálohy na transfery

471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery
472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

49 – Závěrkové účty a zvláštní zúčtování

491 – Počáteční účet rozvahový
492 – Konečný účet rozvahový
493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy
501 – Spotřeba materiálu
502 – Spotřeba energie
504 – Prodané zboží
506 – Aktivace dlouhodobého majetku
507 – Aktivace oběžného majetku
508 – Změna stavu zásob vlastní výroby

51 – Služby

511 – Opravy a udržování
512 – Cestovné
513 – Náklady na reprezentaci
516 – Aktivace vnitroorganizačních služeb
518 – Ostatní služby

52 – Ostatní náklady

521 – Mzdové náklady
524 – Zákonné sociální pojištění
525 – Jiné sociální pojištění
527 – Zákonné sociální náklady
528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční
532 – Daň z nemovitosti
538 – Jiné daně a poplatky

54 – Ostatní náklady

541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
544 – Prodaný materiál
547 – Manka a škody
549 – Ostatní náklady z činnosti

55 – Odpisy, rezervy a opravné položky

551 – Odpisy dlouhodobého majetku
552 – Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek
553 – Prodaný dlouhodobý hmotný majetek
554 – Prodané pozemky
555 – Tvořba a zúčtování rezerv
556 – Tvořba a zúčtování opravných položek
557 – Náklady z vyřazených pohledávek
558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku

56 – Finanční náklady

562 – Úroky
563 – Kurzové ztráty
569 – Ostatní finanční náklady

59 – Daň z příjmů

591 – Daň z příjmů
595 – Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Výnosy z vlastních výlonů a zboží
601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků
602 – Výnosy z prodeje služeb
603 – Výnosy z pronájmu
604 – Výnosy z prodaného zboží

64 – Ostatní výnosy

641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
642 – Jiné pokuty a penále
644 – Výnosy z prodeje materiálu
645 – Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
646 – Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
647 – Výnosy z prodeje pozemků
648 – Čerpaní fondů
649 – Ostatní výnosy z činnosti

66 – Finanční výnosy

662 – Úroky
663 – Kurzové zisky

67 – Výnosy z transferů

672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

Účtová třída 7 a 8 – Vnitroorganizační účetnictví**Účtová třída 9 – Podrozvahové účty**

90 – Majetek účetní jednotky
901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
903 – Ostatní majetek

99 – Vyrovnávací účty

999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Abstrakt

Zábranská, Ivana, *Účetní a daňová problematika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku*, Plzeň, 2018. 57 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: dlouhodobý hmotný majetek, opravy, technické zhodnocení

Práce se zabývá účetní a daňovou problematikou technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku. Problematika je demonstrována na konkrétních případech poskytnutých dvěma společnostmi. Jedná se o příspěvkovou organizaci Domov sociálních služeb Liblín a územně samosprávný celek Obec Vejvanov. V první části práce jsou s využitím platné legislativy a odborné literatury objasněny pojmy použité v souvislosti s problematikou oprav a technického zhodnocení majetku a jsou analyzovány rozdíly mezi opravou a technickým zhodnocením majetku. Empirická část práce se podrobně zabývá důvody rozhodnutí jednotlivých organizací pro technické zhodnocení nebo opravu majetku. Analyzuje dopady zvolených i navržených řešení na výsledek hospodaření a daň z příjmů každé organizace. Výstupem práce je na základě zjištěných poznatků doporučení důkladně vyhodnocovat stav konkrétního majetku a sledovat průběh prováděných prací.

Abstrakt

Zábranská, Ivana, *Accounting and tax issue of technical appreciation and repairs of fixed assets* Plzeň, 2018. 57 p. Bachelor thesis. University of West Bohemia, Plzeň. Faculty of Economics.

Key words: fixed assets, repairs, technical appreciation

The bachelor thesis deals with accounting and tax issues of technical appreciation and repairs of fixed assets. The issue is demonstrated on particular cases provided by two companies. It is the contributory organization of the Home of Social Services in Liblín and the municipality self-governing community of Vejvanov. In the first part of the thesis, with the use of valid legislation and professional literature, the concepts used in the context of repairs and technical appreciation assets are clarified and the differences between the repair and the technical appreciation of the property are analysed. The empirical part of the thesis deals in detail with the reasons for decisions of individual organizations for technical appreciation or repair of property. It analyses the impacts of the selected and proposed solutions on the profit and income tax of each organization. Based on the findings, it is recommended to thoroughly evaluate the status of particular assets and to monitor the progress of the work carried out.