VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2020 Alice Pechová

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Vybrané problémy účetnictví a daně z příjmů právnických osob

Autor bakalářské práce:	Alice Pechová
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Jan Molín, Ph.D.
Rok obhajoby:	2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Vybrané problémy účetnictví a daně z příjmů právnických osob“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 11. června 2020

.....

Alice Pechová

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu své bakalářské práce, panu Ing. Janu Molínovi, Ph.D., za připomínky a podněty k této práci.

Také děkuji celé své rodině a příteli Martinovi za trpělivost a podporu, kterou mi poskytovali při zpracování této práce i v průběhu celého studia.

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá vybranými otázkami z oblasti dlouhodobého majetku a vlastního kapitálu, se kterými se při svém podnikání setkává většina obchodních společností. Jejím cílem je zkoumat předložené problémy, prezentovat jejich ucelený účetní a daňový pohled a především poskytnout správné řešení. Praktická část je věnována analýze judikátů Nejvyššího správního soudu, která přispívá k bližšímu vyložení témat technického zhodnocení a oprav majetku, časového hlediska vedlejších pořizovacích nákladů a vyřazení majetku z důvodu škody způsobené neznámým pachatelem podle potvrzení policie.

Klíčová slova

dlouhodobý majetek, technické zhodnocení, odpisy, jiný výsledek hospodaření minulých let, test nízké kapitalizace, judikát

Abstract

This bachelor thesis deals with some selected issues in the field of fixed assets and equity, which most business companies encounter in their business. Its aim is to examine the introduced problems, to present their comprehensive accounting and tax perspective and above all to provide the right solution. The practical part is devoted to the analysis of the judgments of the Supreme Administrative Court, which contributes to a detailed explanation of the topics of technical improvement and repairs of asset, acquisition costs with regard to the time factor and disposal of asset due to damage caused by an unknown perpetrator according to police confirmation.

Key Words

fixed assets, technical improvement, depreciation, other prior period retained earnings, thin capitalisation test, judgment

Obsah

Úvod 7
1 Obecná východiska 9
1.1 Regulace účetnictví 9
1.1.1 Zákon o účetnictví 9
1.1.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví 10
1.1.3 České účetní standardy 10
1.1.4 Interpretace Národní účetní rady 10
1.2 Vazba základu daně z příjmů na účetní výsledek hospodaření 11
2 (Dlouhodobý) hmotný a nehmotný majetek 13
2.1 (Dlouhodobý) nehmotný majetek 14
2.1.1 Účetní vymezení 14
2.1.2 Daňové vymezení 14
2.2 (Dlouhodobý) hmotný majetek 15
2.2.1 Účetní vymezení 15
2.2.2 Daňové vymezení 16
2.3 Oceňování 17
2.3.1 Časové hledisko výchozího ocenění 17
2.3.2 Řešení rozdílné výše hranice ocenění 18
2.3.3 Dotace na pořízení dlouhodobého majetku 19
2.4 Technické zhodnocení 22
2.4.1 Oprava 23
2.5 Odpisování 24
2.5.1 Účetní odpisy 24
2.5.2 Daňové odpisy 25
2.5.3 Zbytková hodnota 27

2.5.4 Komponentní odpisy 29
2.6 Vyřazení 30
3 Vlastní kapitál 32
3.1 Vymezení 32
3.2 Jiný výsledek hospodaření 33
3.3 Opravy chyb a změny účetních metod 35
3.3.1 Chyby a jejich oprava 35
3.3.2 Změny v účetních metodách 36
3.3.3 Daňové okénko 37
3.3.4 Srovnatelnost 40
3.4 Test nízké kapitalizace 42
3.4.1 Daňová terminologie 43
3.4.2 Výpočet 44
4 Rozbor vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu 48
4.1 Technické zhodnocení a oprava 48
4.1.1 1 Afs 275/2018 – 48 48
4.1.2 Zjištění a vlastní poznatky 51
4.2 Určení okamžiku zahrnování nákladů do vstupní ceny majetku 54
4.2.1 7 Afs 365/2018 – 62 54
4.2.2 Zjištění a vlastní poznatky 56
4.3 Škoda způsobená neznámým pachatelem 57
4.3.1 7 Afs 410/2017 - 28 57
4.3.2 Zjištění a vlastní poznatky 59
Závěr 61
Seznam použité literatury a pramenů 64
Seznam obrázků a tabulek 67

Úvod

Účetní výkaznictví a daňová soustava v České republice představují dva oddělené systémy mající rozdílné cíle. Přesto existují v poměrně těsné vazbě, zejména hovoříme-li o dani z příjmů právnických osob, u které se pro zjištění základu daně vychází z účetního výsledku hospodaření. Jejich propojenost lze pozorovat i při samotné práci účetního. Jen pokud má pracovník znalosti z obou oborů, může svou práci vykonávat kvalitně, neboť nedostatek vědomostí může vést k chybám. Ty se však v účetnictví mohou objevit i záměrně zejména v případech, kdy účetní jednotka manipuluje s vykazovanými údaji ve svůj prospěch, nejčastěji z daňových důvodů. Neméně důležité je tedy i to, co bychom mohli nazvat stavovskou ctí nebo profesní poctivostí, již vyžaduje i jedna z účetních zásad, a to zásada věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Ve vztahu k uvedené zásadě bych zdůraznila, že k jejímu porušení může docházet i v situacích, kdy si účetní svou práci snaží ulehčit. V praxi se také často setkáváme s přebíráním daňových postupů pro účetní účely, čímž se snižuje počet nutných úprav pro vyčíslení základu daně.

V bakalářské práci se zaměřuji na některé účetní otázky ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Zvolila jsem především oblasti, které v praxi stále působí potíže, ačkoliv se s nimi setkává většina obchodních společností při svém podnikání. Cílem bakalářské práce je vytvořit syntézu účetního a daňového hlediska u vybraných témat, problematiku objasnit a poskytnout návod na její řešení. Současně poukazuje na důležitost zásady věrného a poctivého zobrazení v účetnictví, kterou by účetní jednotka při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky měla naplnit.

První kapitola bakalářské práce podává popis účetních předpisů, kterými se řídí účetní jednotky. Dále vysvětluje, z jakého důvodu a jakým způsobem se provádí transformace výsledku hospodaření na základ daně a obecně vykládá, jak se daň z příjmů právnických osob vypočítá.

Ústřední částí teoretické části je druhá a třetí kapitola, které jsou naplněny tématy z oblasti dlouhodobého majetku a vlastního kapitálu. Teoretické znalosti jsou následně aplikovány v dílčích příkladech. Ve druhé kapitole objasňuji účetní a daňové hledisko u samotného vymezení (dlouhodobého) hmotného a nehmotného majetku, jeho ocenění, dále technického zhodnocení, odpisování a vyřazení. Třetí kapitola je zaměřena na položku „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ a daňový test nízké kapitalizace.

Poslední, čtvrtá kapitola, se soustředí na analýzu rozsudků Nejvyššího správního soudu, přináší tedy nový pohled na věc, právní. Pomocí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu u

vzniklých sporů je vyložena otázka technického zhodnocení a oprav, oceňování majetku a jeho vyřazení pro účely účetnictví a daní. Rozbor judikátů je vystavěn na popisu případu, argumentaci žalobce a žalovaného a následně vyjádření krajského soudu a Nejvyššího správního soudu. Na závěr vždy shrnuji nastalou situaci a předkládám vlastní poznatky.

Bakalářská práce vychází z právního stavu k 30. 4. 2020.

1 Obecná východiska

1.1 Regulace účetnictví

Regulaci českého účetnictví má v gesci Ministerstvo financí ČR a je vykonávána prostřednictvím zákonů, vyhlášek, pokynů a standardů. Oblastí regulace je zejména postup účtování dílčích transakcí a dále také pravidla pro vyhotovení účetních výkazů. Účetní jednotky mají povinnost vypracovat interní směrnice v souladu s právními normami, jejichž účelem je vymezit konkrétní účetní metody, postupy a pravidla, kterými se budou řídit.

Účetnictví má značnou spojitost s daněmi, zvláště s daní z příjmů právnických osob, neboť východiskem pro zjištění základu daně (dále též „ZD“) je účetní výsledek hospodaření (dále také „VH“). Je úzce provázáno i s obchodním právem. Bakalářská práce se soustředí na činnost právnických osob, pro které je stěžejní ustanovení § 119 v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“), které jim stanovuje povinnost vést záznamy o vlastních majetkových poměrech, i pokud nejsou zavázané z titulu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“ či „zákon o účetnictví“) vést účetnictví.

Daňové předpisy →	**Účetní předpisy** ↓ ↓	← **Další právní předpisy**
Zákon o daních z příjmů	**Zákon o účetnictví**	Zákon o obchodních korporacích
	Vyhlášky	
	České účetní standardy	Občanský zákoník
	Vnitřní směrnice	

Tabulka 1 - Hierarchie účetních předpisů a vybrané právní předpisy ovlivňující účetnictví; zdroj: vlastní zpracování na základě:[1]

Česká účetní úprava se stále vyvíjí, přičemž ji silně ovlivňuje proces harmonizace účetnictví v rámci EU, rovněž přebírá některé principy pocházející z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

1.1.1 Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví je základním pramenem pro všechny české účetní jednotky. Jsou zde zakotveny mimo jiné všeobecné účetní principy a zásady, které představují teoretický základ pro vedení účetnictví, a rámcově vymezená pravidla pro sestavení účetní závěrky.

Podnikatelé zapsaní v obchodním rejstříku účtují v soustavě podvojného účetnictví o stavu a změnách předmětu účetnictví definovaném v § 2 ZoÚ při aplikaci účetních metod a s ohledem na věcnou a časovou souvislost, je-li to proveditelné. Výstupní údaje z účetnictví jsou

prezentovány v účetní závěrce, která má sloužit uživatelům jako zdroj informací pro ekonomická rozhodování. *„Proto je logické klást na účetnictví obecný požadavek zachycovat skutečnosti v ekonomice jednotky za příslušné období objektivně a poskytovat ve výkazech hodnověrný a řádný obraz jejího celkového hospodaření.“*[2]

Účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, případně i z přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu v závislosti na kategorizaci účetních jednotek. Účetní závěrky obchodních korporací lze nalézt ve sbírce listin obchodního rejstříku.[3]

1.1.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví

Ministerstvo financí vydává vyhlášky pro různé typy účetních jednotek, pro podnikatelské účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví je stěžejní vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“). V návaznosti na zákon o účetnictví se vyhláška podrobněji a s ohledem na uplatnění v praxi zejména zabývá:

- obsahovým vymezením, uspořádáním a označováním položek výkazů účetní závěrky,
- stanovením směrné účtové osnovy s uvedením účtových skupin,
- užitím účetních metod,
- konsolidovanou účetní závěrkou.

1.1.3 České účetní standardy

České účetní standardy (dále jen „ČÚS“) se pomocí bližšího a podrobnějšího výkladu účetních metod či postupů účtování snaží dosáhnout jejich jednotného užívání účetními jednotkami. Uveřejňování ČÚS je zachyceno v § 36 ZoÚ.[1]

1.1.4 Interpretace Národní účetní rady

Národní účetní rada (dále jen „NÚR“), skládající se z Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních ČR a Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, si klade za cíl objasnit účetní transakce, které nemají své řešení jasně stanoveno v českých účetních předpisech. Výsledkem by mělo být kvalitnější výkaznictví, a tím i lepší podklad pro ekonomická rozhodování uživatelů účetních závěrek. Ač interpretace

[1] O vydání standardů jsou účetní jednotky informovány ve Finanční zpravodaji. Ministerstvo financí vede registr vydaných standardů.

nejsou legislativně závazné, přispívají ke zlepšení úrovně účetnictví, a to až v míře novelizace účetních právních předpisů.[4]

1.2 Vazba základu daně z příjmů na účetní výsledek hospodaření

Zdanění příjmů právnických osob je upraveno zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“). Cílem daňové legislativy je především určení daní, které se vybírají v podobě peněžních prostředků pro veřejné rozpočty. Ačkoliv účel daní a účetnictví není totožný, ZDP přebírá některá účetní pravidla a také terminologii.

Nejzřetelněji vidíme návaznost těchto systémů v § 23 odst. 10 ZDP, kde je stanoveno, že výchozím bodem pro určení základu daně je účetnictví, což dále rozvádí ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) ZDP, které specifikuje, že se vychází z výsledku hospodaření podle českých účetních předpisů.

Výsledek hospodaření představuje rozdíl úhrnu zaúčtovaných výnosů a nákladů za celé účetní období, přičemž výsledné číslo může být kladné nebo záporné, tedy zisk nebo ztráta. Pro účely stanovení základu daně nesmí být výsledek hospodaření ovlivněn účtovou skupinou 59 (daň splatná, daň odložená a převodové účty). Je podstatné si uvědomit, že v účetnictví nemůžeme výnosy vzájemně zaměňovat za příjmy a náklady za výdaje, jelikož ne každý náklad, resp. výnos přivodí v daném období výdaj, resp. příjem. Nicméně, pro potřeby daně z příjmů se dle § 21h ZDP příjmem rozumí účetní výnos a výdajem účetní náklad. Základ daně je definován jako rozdíl mezi příjmy a výdaji věcně a časově souvisejícími s předmětným zdaňovacím obdobím, přičemž se do příjmů nezahrnují takové, které nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozené. Z tohoto vymezení plyne, že mezi základem daně a výsledkem hospodaření existují velké odlišnosti, a proto se transformace výsledku hospodaření musí provést. Úpravy výsledku hospodaření na základ daně zobrazuje následující tabulka:

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
+/- očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+ účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+/- vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplaceny
= ZÁKLAD DANĚ

Tabulka 2 - Schéma určení základu daně z příjmů právnických osob; zdroj:[5]

Veškeré úpravy se uskutečňují prostřednictvím řádků 20 až 170 v II. oddílu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob bez zásahů do účetnictví. Jakousi příručkou pro transformaci je § 23 odst. 3 ZDP, pro ucelenou představu uznatelnosti položek je však třeba se

seznámit zejména s § 23 až 33 ZDP. Nicméně samotné daňové přiznání, které je doplněno poučením k jeho vyplněním, napomáhá k vyhodnocení daňové účinnosti nákladů a výnosů. Úpravy mají podobu položek, které při výpočtu základu daně navyšují výsledek hospodaření a těch, které ho naopak snižují. Do první kategorie obecně náleží účetní náklady, které nelze považovat zároveň za daňové a dále daňové výnosy, které nebyly součástí výsledku hospodaření. Druhou skupinu reprezentují účetní výnosy, které nelze zařadit do základu daně a nezaúčtované náklady, které jsou daňově uznatelné.[6]

Konečná hodnota úprav může být záporná, pak hovoříme o daňové ztrátě, pokud je ale základ daně kladný, přistoupí poplatník k aplikaci odčitatelných položek stanovených v § 34 ZDP. Daňovou povinnost pak vypočte součinem sazby, která je obecně rovna 19 %, a zaokrouhleného ZD sníženého o odčitatelné položky, a to na tisícikoruny dolů. Od celkové daňové povinnosti, která je tvořena vypočtenou daní a daní ze samostatného ZD v souladu s § 20b ZDP, dále odečítáme částku uplatňovaných slev na dani při vyhovění požadavků v § 35 ZDP. Abychom zjistili, zda má poplatník přeplatek či nedoplatek na dani, odečteme od výsledné hodnoty zaplacené zálohy ve zdaňovacím období.[7]

2 (Dlouhodobý) hmotný a nehmotný majetek

Tato kapitola je zaměřena na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Zabývá se jeho účetním vymezením a odlišnostmi od daňové definice hmotného a nehmotného majetku, rozdíly mezi oběma legislativními úpravami v kontextu oceňování, technického zhodnocení, odpisování a souvisejícími problémy.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je upravován především vyhláškou a Českým účetním standardem č. 013. Při obecném obsahovém určení dlouhodobého majetku podle účetních pravidel je zapotřebí se zabývat dobou použitelnosti a výší ocenění. Podle ustanovení § 6 odst. 1 vyhlášky se dobou použitelnosti „*rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“* Dlouhodobý majetek předpokládá dobu použitelnosti delší než jeden rok. Hranici ocenění si stanovuje účetní jednotka sama vnitřním předpisem, není tedy pevně určená zákonem, musí ale respektovat princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Takový majetek odepisujeme. Pokud majetek nedosáhne stanoveného finančního limitu pro zaúčtování do dlouhodobého majetku, eviduje se jako zásoba, při jejíž spotřebě vzniká jednorázový náklad, resp. v omezených případech náklad, který se časově rozlišuje. Pro ucelené zařazení dlouhodobého hmotného a nehmotné majetku je třeba podotknout, že společně s dlouhodobým finančním majetkem tvoří dlouhodobý majetek. Finanční majetek není předmětem odepisování, proto se jim dále ve své práci nebudu zaobírat.

Zákon o daních z příjmů definuje majetek ve vztahu k daňovým odpisům.[8] Ustanovené kategorie nehmotného a hmotného majetku a daná pravidla uplatnění daňových odpisů v základu daně přináší rovnocenné podmínky pro všechny poplatníky.[9]

2.1 (Dlouhodobý) nehmotný majetek

§ 6 vyhlášky, ČÚS 013	§ 32a ZDP
Nehmotné výsledky vývoje	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
Software	Software
Ocenitelná práva	Ocenitelná práva
Goodwill	Jiný majetek
Technické zhodnocení DNM	
Nedokončený DNM	
Poskytnuté zálohy a závdavky na DNM	
Povolenky na emise	
Preferenční limity	

Tabulka 3 - Účetní a daňové vymezení nehmotného majetku; zdroj:[8]

2.1.1 Účetní vymezení

Dlouhodobý nehmotný majetek představuje majetek bez fyzické podstaty. Doba použitelnosti delší než jeden rok je podmínkou pouze u prvních čtyř v tabulce vyjmenovaných položek. Zároveň se u prvních tří testuje jejich hodnota, která musí překročit finanční limit určený účetní jednotkou.

Vyhláška uvádí položky, které nejsou považované za dlouhodobý nehmotný majetek, jmenovitě jde o znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. Kratší výčet se pak zabývá majetkem, u kterého má účetní jednotka volbu, zdali ho zahrne do dlouhodobého nehmotného majetku nebo ne, a to technické a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí.

Problematický pro účetní jednotky může být fakt, že dlouhodobý nehmotný majetek není jasně definován. Jak bylo uvedeno výše, vyhláška pouze demonstrativně vyjmenovává, co za dlouhodobý majetek pokládáme, resp. nepokládáme.[10]

2.1.2 Daňové vymezení

Ačkoliv by se mohlo zdát, že položky vykazované v rozvaze jako dlouhodobý nehmotný majetek jsou zcela shodné s nehmotný majetkem dle ZDP, není tomu tak. Rozdíl najdeme například hned v položce nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, kdy od 1. 1. 2018 se v důsledku novely vyhlášky nehmotné výsledky výzkumu v účetnictví nevykazují jako dlouhodobý nehmotný majetek. Naopak daňové vymezení nepovažuje za nehmotný majetek

goodwill, povolenky na emise a preferenční limity. Přesto lze zaznamenat velkou podobnost, v položce jiný majetek, kde ZDP odkazuje na ZoÚ.

ZDP klade tři podmínky pro začlenění aktiv uvedených v tabulce do nehmotného majetku. První se týká jeho pořízení, „*aktiva patřící do nehmotného majetku byla vytvořena vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování či nabyta úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním či zděděním.*“ Dalším předpokladem je vstupní cena vyšší než 60 000 Kč a v neposlední řadě, doba použitelnosti musí být delší než jeden rok.

2.2 (Dlouhodobý) hmotný majetek

§ 7 vyhlášky, ČUS 013	§ 26 ZDP
Pozemky (bez ohledu na cenu)	Budovy, domy a jednotky
Budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek, stavby, právo stavby	Stavby
Pěstitelské celky trvalých porostů (sady, vinice, chmelnice)	Pěstitelské celky trvalých porostů
Hmotné movité věci a jejich soubory	Samostatné hmotné movité věci, popř. jejich soubory
Dospělá zvířata a jejich skupiny	Dospělá zvířata a jejich skupiny
Jiný dlouhodobý hmotný majetek (ložiska nerostu, umělecká díla a sbírky)	Jiný majetek
Technické zhodnocení	
Nedokončený DHM	
Poskytnuté zálohy a závdavky na pořízení DHM	
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	

Tabulka 4 - Účetní a daňové vymezení hmotného majetku; zdroj:[8]

2.2.1 Účetní vymezení

Účetní jednotka dlouhodobý hmotný majetek pořizuje se záměrem jeho využívání po několik účetních období v běžné provozní činnosti. Aktiva nabývají fyzické podoby, ale na rozdíl od materiálu se nestanou fyzickou součástí výrobku určeného k prodeji.

Taxativnímu výčtu dlouhodobého hmotného majetku je věnován § 7 odst. 1 a násl. vyhlášky v rámci něhož, lze rozlišit odpisovaný a neodpisovaný majetek. Mezi odpisovaný patří oceňovací rozdíl k nabytému majetku, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a některá aktiva příslušící do jiného dlouhodobého hmotného majetku. Také položka „Hmotné movité věci a jejich soubory“, která zahrnuje předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od limitu ocenění determinované účetní jednotkou. Majetek s nižší hodnotou označujeme za drobný hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách. Dále se odpisují stavby, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, jedná se o:

a. stavby podle stavebního zákona včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
b. právo stavby, pokud není zbožím,
c. otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
d. technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
e. byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky.

Do skupiny neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se řadí pozemky, umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní. Pozemky začleňujeme do dlouhodobého majetku bez ohledu na ocenění, pokud nejsou zbožím.

2.2.2 Daňové vymezení

Rozsah dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví je širší než hmotný majetek z daňového hlediska. Nezahrnují se do něj pozemky, součástí staveb nejsou důlní díla, oplocení lesní výroby a myslivosti. Začlenění pěstitelských celků trvalých porostů je podmíněno dobou plodnosti delší než tři roky. Jiný majetek je definován zcela odlišně. Tvoří ho technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak, výdaje hrazené uživatelem, které podle účetních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převýší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč a právo stavby, ale pouze u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. Pro zařazení aktiv do hmotného majetku ZDP deklaruje limitní částku 40 000 Kč, kterou je nutné sledovat u dospělých zvířat a jejich skupin a samostatných hmotných movitých věcí.

2.3 Oceňování

Ocenění majetku závisí na způsobu jeho pořízení. Z textu ZoÚ lze vyčíst, že při úplatném nabytí účetní entita majetek oceňuje pořizovací cenou. Vlastní náklady, zahrnující náklady přímé a nepřímé, jež souvisí s výrobou aktiva, se použijí u aktiv vytvořených vlastní činností. Reprodukční pořizovací cena představuje hodnotu, za kterou by bylo majetek možné získat v době, kdy se o něm účtuje. Tyto koncepty ocenění přebírá i ZDP, souhrnně se označují jako vstupní cena, která je základnou pro odpisování.

2.3.1 Časové hledisko výchozího ocenění

Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení majetku a její součástí dále mohou být vedlejší pořizovací náklady. Ustanovení § 47 odst. 1 vyhlášky předkládá položky, které se zahrnují do hodnoty majetku, nicméně nepostihuje úplně všechny náklady, což přináší účetním jednotkám nejistotu.[11] Naopak odstavec 2 stejného paragrafu zdůrazňuje takové náklady, jež jsou účtovány přímo výsledkově, tedy nevstupují do pořizovací ceny. Za zmínku stojí některé konkrétní příklady nákladů. V případě vedlejšího pořizovacího nákladu v podobě zůstatkové ceny stavby, která je likvidována za účelem nové výstavby, ZDP v § 29 odst. 1 zdůrazňuje, že pro daňové účely nelze uznat účetní zůstatkovou cenu, vstupní cenu tudíž navýší jedině daňová zůstatková cena. Dále je účetní entita oprávněna si vybrat, zda bude kapitalizovat úroky. Rozhodnutí učiní na základě zásady významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku, přičemž je oprávněna zahrnout i nezaplacené úroky věcně a časově patřící do doby před zařazením majetku do užívání. Kritériem pro zahrnutí úroků do ocenění investice může pro poplatníka být i garance jejich daňové uznatelnosti prostřednictvím daňových odpisů. Kapitalizované úroky nepodléhají testům daňové účinnosti úroků s výjimkou nového testu implementovaného směrnicí ATAD. Úroky navyšující ocenění aktiva se tak stanou daňově uznatelnými, ačkoliv by je testy mohly určit jako daňově neuznatelné. Problematikou daňové účinnosti úroků a dalších finančních nákladů se zabývám v kapitole 3.4 Test nízké kapitalizace.

Vyjma stanovení nákladů, které zvýší ocenění pořizovaného majetku, je třeba se zaměřit na ohraničení období, kdy je aktivum pořizováno. Náklady vzniklé mimo tuto dobu se nemohou stát součástí jeho ocenění, snižují tedy výsledek hospodaření a jsou daňově uznatelnými náklady, případně jsou adekvátně časově rozlišeny.[10]

V podmínkách české účetní úpravy není specifikováno, kdy nebo spíše čím započne pořizování aktiva. To je ale mimo jiné základní předpoklad pro bezchybné stanovení hodnoty majetku. Nadhodnocení či podhodnocení aktiva se promítá do mnoha oblastí a potenciálně i do mnoha účetních období především skrze porušení zásady věrného a poctivého zobrazení a

zásady opatrnosti. Z interpretace Národní účetní rady č. I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku vyplývá, že za počátek se považuje moment, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit svou aktuální situaci pořízením nové investice. Je pravděpodobné, že tomu bude předcházet například stanovení koncepce, průzkum trhu, marketingové průzkumy či jiné činnosti nesoucí s sebou náklady, které se vztahují k dlouhodobému majetku spíše volněji a do jeho pořizovací ceny vstupovat nebudou.[11]

Konec sledování vedlejších pořizovacích nákladů pro účely pořizování majetku určuje okamžik jeho zařazení do užívání. Způsobilý stav dlouhodobého nehmotného majetku k užívání vykládá § 6 odst. 8 vyhlášky. Představuje ho dokončení pořizovaného majetku a vyhovění technickým funkcím a podmínkám podle právních předpisů pro jeho užívání. Srovnatelně se postupuje u dlouhodobého hmotného majetku, pro který se vychází z § 7 odst. 11 vyhlášky. Při nejasnostech je vhodné, aby se účetní jednotka opřela o interpretaci NÚR č. I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, která primárně řeší skutečnost, že se nemusí shodovat účetní a právní pohled na věc z důvodu potřeby přidělení osvědčení. Správný postup spočívá v znázornění operace při zvážení časového sledu událostí týkající se vydání a nutnosti držení osvědčení ve vztahu k provozuschopnému stavu majetku.[10, 11]

Stav majetku	Osvědčení	Zařazení	Účetní vs. právní přístup
není ekonomicky dokončený	dokončení věci podmíněno osvědčením	k účinnosti osvědčení	**právní přístup**
způsobilý k užívání	následné ověření	při uvedení do stavu k užívání	**účetní přístup**
není způsobilý k užívání	získáno před dokončením majetku	při uvedení do stavu k užívání	**účetní přístup**

Tabulka 5 - Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání v souvislosti s osvědčením; zdroj: vlastní zpracování

2.3.2 Řešení rozdílné výše hranice ocenění

Otázka rozdílné hranice klasifikující majetek pro daňové odpisování podle ZDP se nemusí shodovat s limitem zvoleným účetní jednotkou pro zařazení aktiva do dlouhodobého majetku. To má za následek různé rozeznávání majetku v jednotlivých systémech. Buď nastane stav, kdy rozhodující mez ocenění pro účetnictví bude nižší než daňová nebo právě naopak.[10]

2.3.2.1 Příklad

Situace	Daňová hranice	Účetní hranice	Pořizovací cena
1	40 000 Kč	30 000 Kč	35 000 Kč
2	40 000 Kč	60 000 Kč	50 000 Kč

Tabulka 6 - Příklad: rozdílné výše hranice ocenění; zdroj: vlastní zpracování

V první situaci do účetnictví zaúčtujeme dlouhodobý hmotný majetek, který bude odpisován. Jelikož nevzniká hmotný majetek v daních, lze uplatnit v ZD účetní odpisy dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP.

V druhém případě majetek evidujeme jako drobný hmotný majetek, jehož spotřeba se zobrazí nákladově. Pro daňové účely vzniká hmotný majetek, u něhož lze uplatnit daňové odpisy. Výsledek hospodaření je nezbytné adekvátně korigovat, a to odstraněním nákladu představující spotřebu drobného hmotného majetku a snížit základ daně skrze daňové odpisy. Drobný nehmotný majetek neexistuje v podobě zásoby, ale promítá se neprodleně do výsledku hospodaření jako náklad.[10, 12]

2.3.3 Dotace na pořízení dlouhodobého majetku

Ustanovení § 47 odst. 6 vyhlášky uvádí*: „za dotaci se považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu.“* Účetní jednotka je povinna upravit ocenění dlouhodobého majetku a technického zhodnocení, pokud získá dotaci na jeho pořízení či na uhrazení úroků, jestliže si zvolila jejich zahrnutí do hodnoty majetku dle § 47 odst. 1 písm. b) vyhlášky. Dotace také nabývá podoby odpuštěných poplatků ze strany orgánu, jestliže tak určil. Výše zmíněné formy dotace snižují ocenění majetku a technického zhodnocení. V případě že se úroky nestávají součástí pořizovací ceny majetku, je třeba zaujmout jiný přístup k dotaci. O příslušnou částku se nezmění hodnota majetku, ale dotace se zaúčtuje do ostatních finančních výnosů.

Oblast dotací pro právnické osoby je v daňové a účetní úpravě harmonizována. Ustanovení § 29 odst. 1 ZDP vyjmenovává dotace, které snižují vstupní cenu hmotného majetku a upozorňuje, že mezi ně nepatří takové dotace, které se účtují do výnosů. Úprava vstupní ceny je nezbytná i při přijetí peněžitého daru, který má být využit na pořízení hmotného majetku nebo jeho technického zhodnocení.

Může nastat situace, kdy se výše dotace bude rovnat nebo dokonce bude vyšší něž hodnota majetku, což znamená, že vykázaná pořizovací cena aktiva bude nulová. Účetní by ale neměl opomenout, že majetek by měl být zachycen v podrozvaze. Případná zbylá část dotace se zaúčtuje do výnosů. Přehlédnout nelze ani možnost, že snížená hodnota majetku nedosáhne na limitní částku určující vznik dlouhodobého majetku. Pak je na zvážení účetní jednotky, zda chce aktivum dále evidovat jako dlouhodobý majetek anebo ne, a tudíž ho převede na podrozvahové účty po odepsání jeho zůstatkové hodnoty do nákladů a vyřazení. První možnost se promítne do ZD uplatněním účetních odpisů dle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 ZDP, ve druhé nevzniká daňový dlouhodobý majetek. Nepříliš obtížné okolnosti nastávají u technického zhodnocení, kde se poplatník sám rozmyslí, jak naloží s výdaji (náklady) na technické zhodnocení nedosahující 40 000 Kč (§ 33 odst. 1 ZDP).[6]

Přijetí dotace předchází několik událostí, po podání žádosti účetní jednotka může získat příslib o udělení dotace, o kterém lze účtovat na podrozvahové účty. Zásadní je ale den vzniku nezpochybnitelného práva na dotaci, který je často určen schválením žádosti poskytovatelem. K tomuto okamžiku je zaúčtována pohledávka vůči poskytovateli a současně vzniká závazek uplatnit dotaci, konkrétně zachycený na účty účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací.[13] V praxi se často zaúčtování mylně vztahuje až k okamžiku přijetí dotace na účet. Není výjimkou, že se rozhodnutí o dotaci a její finanční vypořádání děje ve vícero různých účetních období, účetní jednotka by tak porušovala akruální princip a věrný a poctivý obraz účetnictví.[14]

Požádat o dotaci lze i po uplynutí období, do kterého spadá příslušné pořízení dlouhodobého majetku. V souvislosti s odpisy je třeba mít na paměti, že po zachycení operace nezpochybnitelného nároku na účty se neopravují uplatněné odpisy minulých období.[13]

V oblasti dotací hraje velkou roli příloha účetní závěrky, do které je nutné zanést informace vztahující se k dotaci kupříkladu za podmínky, že nárok a připsání částky na účet se děje v různých období. Také zde účetní entita odůvodní rozdíl skutečné a rozvahové hodnoty majetku, který způsobuje zúčtování dotace či seznámí s postupem vrácení dotace.[13]

2.3.3.1 Vrácení dotace

Získání dotace je navázáno na splnění určených podmínek. V případě, že je účetní jednotka nedodrží, například poruší účel, na který byla dotace poskytnuta, téměř jistě musí peníze (nebo jejich část) vrátit. V souvislosti s tím může být k úhradě předepsána sankce, kterou nelze uplatnit v ZD dle § 25 odst. 1 písm. f) ZDP. Navrátit musí také nevyužité peníze.

Vrácení dotace je v účetnictví zachyceno obvykle k okamžiku porušení dotačních pravidel, kdy nastává povinnost zaúčtovat závazek z titulu vrácení dotace a v případě dotace na pořízení dlouhodobého majetku souvztažně i zvýšení jeho pořizovací ceny. Samozřejmě nelze opomenout ani doúčtování odpisů, jejichž oprava se provede takovým způsobem, jako kdyby k zúčtování dotace nikdy nedošlo. Pokud celý proces přijetí a vrácení dotace proběhne v jednom období a před sestavením účetní závěrky, záležitost se značně zjednodušuje, stačí upravit pořizovací cenu a odpisy.

Podle možností účetní jednotky dokázat, kdy rozpoznala porušení podmínek dotace, nastávají po sestavení účetní závěrky dvě různé situace. Změna odhadu je zaúčtována do výsledku hospodaření běžného období, pakliže doloží, že k zjištění došlo po okamžiku sestavení účetní závěrky. V opačném případě dochází v běžném období k chybě, která se zobrazí v položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Účetní nesmí opomenout upravit vykazované údaje minulého období. Oblast opravy chyb minulých let je rozebrána v kapitole 3.3. Opravy chyb a změny účetních metod.[13]

2.3.3.2 Dotace v cizí měně

Zákon o účetnictví ukládá povinnost vést účetnictví v korunách českých, tudíž je nutné účetní případy v cizí měně, které nastanou během účetního období, přepočíst pomocí pevného, denního či jiného kursu určeného účetní jednotkou ve vnitřní směrnici na měnu českou. ZoÚ rovněž uvádí položky, které účetní zaeviduje zároveň i v původní měně a k rozvahovému dni je přepočte za použití aktuálního kursu ČNB. Mezi ně náleží i pohledávky a závazky. K dotacím v cizí měně se přistupuje stejně jako ke každé jiné pohledávce v cizí měně. Obecná východiska vykládá ČÚS 001, ze kterých vyplývá, že převod na českou měnu se děje ke dni uskutečnění účetního případu, tím je například den přijetí písemného rozhodnutí o poskytnutí dotace. Téma dále podrobně zpracovává interpretace NÚR č. I-22 Dotace v cizí měně. Jedna z objasněných záležitostí je oblast kurzových rozdílů ve vztahu k vzniklé pohledávce a závazku během účetního období a na jeho konci z titulu dotace v cizí měně. Pro pasivní stranu transakce kurzový rozdíl nevzniká, výpočet korunové částky závazku pomocí příslušného kursu je definitivní a neupravuje se při zúčtování dotace. Jak již bylo zmíněno, ZoÚ vyžaduje u závazků v jiné než české měně přepočet kursem ČNB k rozvahovému dni. NÚR zaujímá stanovisko, že závazky účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací nepatří mezi závazky v cizí měně. Tento postoj se shoduje s postupy Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Komplikace přichází s pohledávkou, která podléhá kursovému riziku. Kursový rozdíl vzniká:

a) k rozvahovému dni,

b) k okamžiku úhrady dotace.[11, 14]

V okamžiku obdržení sumy zahraniční měny nastává problém, pokud daný obnos nekoresponduje s výší zaúčtované pohledávky v téže měně. Pochybením by bylo, kdyby účetní pouze přepočetl přijatou částku a „vypořádal kursový rozdíl“. Je zapotřebí snížit či zvýšit původní hodnotu nároku, a to kursem, který byl použit při jeho zaúčtování. Ačkoliv by se mohlo zdát, že jde o opravu chyby, podstatou tohoto kroku je vykázat změnu odhadu. Až poté bude kalkulován kursový rozdíl mezi hodnotou opraveného nároku a částkou na bankovním účtu v korunách.[13, 14]

2.4 Technické zhodnocení

Nedílnou součástí tématu dlouhodobého majetku je technického zhodnocení (dále také jen „TZ“), jež zvyšuje hodnotu aktiva, čímž je z daňového hlediska myšlena vstupní, resp. zůstatková cena, při započetí jeho užívání. To si vyžaduje aktualizaci odpisového plánu, která změní výši budoucích odpisů.[12] Je zapotřebí dodat, že technické zhodnocení, které bylo provedeno do okamžiku uvedení majetku do užívání, tvoří část jeho ocenění. Také technické zhodnocení provedené v prvním roce na hmotném majetku je součástí jeho vstupní ceny. Pro technické zhodnocení jsou zásadní § 32a a § 33 ZDP a § 47 odst. 4 vyhlášky, které zakládají rozdíl v jeho vymezení pro účetnictví a daň z příjmů.

Účetní pohled posuzuje dvě kritéria – věcnost a hodnotu. Podstatu TZ vyhláška definuje ve shodě s ZDP jako *„ …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…“.* Totožně však nestanovuje hodnotový limit pro vynaložené náklady (výdaje). V účetnictví je shodný s hodnotou určenou účetní jednotkou pro aktiva, která řadí do dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku. Nastavená hranice je dána pro dílčí dlouhodobý majetek a na něm provedená a dokončená technická zhodnocení za účetní období. Pokud částka TZ na zvolenou hranici nedosáhne, zaúčtuje se jako jednorázový náklad. Technické zhodnocení lze provést na dlouhodobém nehmotném majetku, hmotných movitých věcech a jejich souborech, ale také stavbách. Stavby, jak bylo uvedeno v kapitole 2.2.1 Účetní vymezení, vždy vykazujeme mezi dlouhodobým hmotným majetkem nehledě na výši jejich ocenění. Z toho důvodu je třeba zvlášť nastavit hodnotu pro vznik technického zhodnocení u staveb a zhodnotit, zda *„dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby.“* Změnu hranice ocenění pro souhrn nákladů technického zhodnocení, respektive pro vykazování dlouhodobého majetku, je možno učinit pouze k prvnímu dni účetního období.[12]

Pro technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku platí shodná hranice 40 000 Kč pro jednotlivá aktiva, od které musí být výdaje považované za TZ. Pro účely hmotného majetku je daná částka „*na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku"* testována souhrnně za zdaňovací období, kdežto pro nehmotný majetek je nutné limit sledovat pro každé samostatné dokončené TZ na majetku, kterým se dle ZDP rozumí „*ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku."*[12] Účetní jednotka je oprávněna se rozhodnout, že i méně nákladné zásahy do majetku budou technickým zhodnocením, nesmí však výdaje uplatnit v ZD podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP. Ucelený pohled na technické zhodnocení také doplňuje pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 – „K příloze č. 1" (dále jen „pokyn GFŘ D-22" či „pokyn D-22"). Věnuje se příkladům technického vybavení tvořící části stavebního díla, ty naplňují věcnou podstatu technického zhodnocení za podmínky, že nejde o výměnu opotřebeného příslušenství.[6]

2.4.1 Oprava

Zvážit, zda se jedná o technické zhodnocení nebo opravu, nemusí být vždy snadné, účetní jednotky však mnohdy úmyslně vydávají náklady na technické zhodnocení za opravu nebo naopak. Důvodem je snížení daňového základu nebo zmenšení ztráty, neboť se náklady uplatňují rozdílným způsobem. U opravy jsou náklady součástí výsledku hospodaření daného účetního období, které nebudou vyloučeny ze základu daně, neboť se současně jedná o daňově uznatelný náklad. Kdežto částka technického zhodnocení zvyšuje hodnotu aktiv v rozvaze a do nákladů se časem přenáší prostřednictvím odpisů. Nicméně není na rozhodnutí poplatníka, o jaký druh zásahu se jedná a pokud s pojmy záměrně manipuluje, bude mu doměřena daň včetně sankcí. Neměl by ale zapomenout, že má právo na uznání správné výše odpisů.[9, 13]

Pro správné posouzení jednotlivých prací je nutné srovnání původního a nového stavu majetku, který poplatník musí podrobně zdokumentovat a dosvědčit. Ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky sděluje, že *„opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu."* V praxi se k předchozímu stavu přistupuje výhradně jako ke stavu, ve kterém poplatník majetek nabyl. Jinak řečeno, za daňově neúčinné se nepokládají náklady na opravu v rozměru navrácení majetku do stavu existujícího před okamžikem jeho nabytí. V případě, že v základu daně budou takové náklady uplatněny, správce daně pravděpodobně vyloučí část nákladů přesahující uvedení majetku do stavu odpovídajícímu stavu k okamžiku nabytí majetku a doměří daň.

K tomuto výkladu výše uvedeného ustanovení se přiklání i Generální finanční ředitelství a Nejvyšší správní soud, ačkoliv to z dané formulace přímo nevyplývá.[13]

Daňová úprava opravu nedefinuje, ale pokyn D-22 objasňuje na příkladech informaci, která je obsažena i ve vyhlášce, že prostá změna použitých materiálů nemusí nutně znamenat změnu technických parametrů. Obnovit předchozí stav opravou nelze, pokud prvotní materiály není možné pořídit nebo je to značně nevýhodné.[9, 15] Vhodný postup v případě, kdy provedená činnost splňuje podmínky technického zhodnocení v § 33 ZDP i opravy v § 47 vyhlášky, je pokládat ji za technické zhodnocení.[13]

Vyhláška dále vymezuje termín údržba. Tou *„se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady“*. Údržbu i opravu je umožněno zahrnout do daňově účinných nákladů, přesto je odlišení pojmů důležité, zejména pro tvorbu daňové rezervy, která se netvoří na údržby ani technická zhodnocení.[13]

2.5 Odpisování

Odpisování má za následek trvalé snížení hodnoty majetku. V českém účetnictví patří mezi jeden z nástrojů zásady opatrnosti, ale to by nemělo být hlavním důvodem jeho využití.[16] Podstata účetních odpisů je někdy nesprávně vykládána pouze jako vyjádření míry fyzického nebo dokonce morálního opotřebení majetku. Odpisováním by se mělo rozumět uplatnění požadavku souměření výnosů a věcně souvisejících nákladů pro účely co nejpoctivějšího stanovení výsledku hospodaření. Jednorázově vynaložený výdaj na pořízení dlouhodobého majetku je pomocí odpisů postupně rozpuštěn do nákladů během jeho užívání ideálně podle toho, jak se podílí na generování výnosů podniku. Pravidla pro stanovení daňových odpisů jsou deklarované ZDP, nezobrazují tedy skutečnost.[6] Rozdílná výše daňových a účetních odpisů zakládá nutnost úpravy VH pro stanovení ZD a zároveň se týká otázky odložené daně.[17]

Odpisovat nelze, dokud aktivum není řádně evidované a není ve stavu způsobilém k užívání. Zároveň není možné, aby vykázané odpisy v úhrnu převyšovaly odpisovou základnu.[15]

2.5.1 Účetní odpisy

Dlouhodobý majetek účetní jednotka odpisuje při splnění podmínky vlastnického práva k majetku. V § 28 ZoÚ jsou představené ostatní situace, kdy je umožněno majetek odpisovat i bez vlastnického práva: „*...užívání majetku na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu nebo části obchodního závodu. Účetní jednotka, která majetek uvedený v odstavci 1 úplatně nebo*

bezúplatně užívá a provede na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet, účtuje o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami.“

Účetní jednotka pro každé pořízené aktivum musí sestavit odpisový plán, u kterého stanoví hodnotu majetku, očekávanou dobu použitelnosti a metodu odpisování. Při odhadu doby, po kterou účetní jednotka zamýšlí aktivum využívat, je nutné, aby vzala v úvahu fyzické i morální zastarávání, ale také zákonné restrikce. Doba použitelnosti se může změnit v důsledku aktuálních informací o stavu majetku a jeho skutečné životnosti, pak je nutné odpisový plán aktualizovat.[6, 18]

Metoda odpisování by měla co nejpřesněji zachycovat hodnotu majetku při zohlednění vývoje užitků, které účetní jednotce přináší. Podle § 56 vyhlášky musí posoudit, jak se v čase budou výnosy vyvíjet či jestli jejich výši určuje něco jiného, např. počet výkonů. Eventuelně si volí metodu komponentní upravenou § 56a vyhlášky.

2.5.2 Daňové odpisy

Daňové odpisování není zákonem vyžadováno, účetní jednotka má právo zahájit odpisování později, pozastavit ho či ho nemusí využít vůbec. Přerušení daňového odpisování nemá žádný vliv na účetní odpisy, účetní jednotka je v žádném případě nesmí zapomenout zaúčtovat.[8] Mezi standardní metody odpisování patří rovnoměrné a zrychlené odpisování. V ZDP jsou dále vymezeny situace, kdy se použije metoda časová či výkonová. Účetní odpisy jsou daňově uznatelným nákladem v případě účetního dlouhodobého majetku, který současně není hmotný či nehmotným majetkem dle ZDP.

Účetní jednotka musí splnit několik podmínek, aby mohla využít daňové odpisy jako daňově účinný náklad. Mezi ně patří zpravidla vlastnické právo k majetku a prokázání pořizovací ceny (vstupní ceny).[9]

2.5.2.1 Odpisy hmotného majetku

Daňové odpisování hmotného majetku je upraveno paragrafy 30 až 32 ZDP, které uvádí, že každý majetek je nutné zařadit do odpisové skupiny a zvolit u něj metodu odpisování. Daňová odpisová skupina určuje počet let odpisování a podobu přenesení hodnoty aktiva ve formě daňových odpisů do základu daně. Majetek je nutné zatřídit do jedné z šesti odpisových skupin dle „Klasifikace produkce (CZ-CPA)“ a „Klasifikace stavebních děl (CZ-CC)“. Vypomoct si lze i pokynem GFŘ D-22. Při nejasnostech se účetní jednotka může obrátit na certifikovanou společnost, která za nevelký poplatek a v řádu několika dní poskytne stanovisko o jeho začlenění do odpovídající klasifikace.[12]

Skupina	1	2	3	4	5	6
Roky odpisování	3	5	10	20	30	50

Tabulka 7 - Odpisové skupiny; zdroj: příloha č. 1 k ZDP

Možnost uplatnit plnou výši ročního odpisu má účetní jednotka za každé zdaňovací období, k jehož konci majetek stále eviduje. Vypočtený odpis je menší v prvním roce a dále v roce vyřazení, kdy dosahuje poloviční výše ročního odpisu, tedy pokud byl evidován na počátku roku, ale na konci již není. Z toho lze vyvodit, že u aktiva, které je zařazené a vyřazené v rámci jednoho období, se s odpisy vůbec nekalkuluje. Nanejvýš se do ZD promítne jako náklad jeho vstupní cena, jestliže to § 24 ZDP umožňuje.[15]

Účetní jednotka nesmí opomenout, že zvolenou metodu odpisování již nelze měnit, zachovat ji musí i případný nástupce, který pokračuje v zahájeném odpisování. Zároveň by měla vzít v úvahu fakt, že zatímco pro rovnoměrné odpisování ZDP uvádí „maximální“ sazby, tzn. poplatník si je může částečně přizpůsobit, pro zrychlený způsob odpisování ZDP ukládá pro každý rok neměnné koeficienty.

Za zmínku také stojí vliv technického zhodnocení na rychlost uplatnění odpisů. Metoda zrychleného odpisování prodlužuje dobu odpisování po provedení technického zhodnocení na majetku.[12]

2.5.2.2 Odpisy nehmotného majetku

K nehmotnému majetku může poplatník od vlastníka za úplatu získat práva k užívání a toto aktivum pak odpisovat. Doba odpisování se odvíjí od doby stanovené ve smlouvě na dobu určitou. Měsíční odpis u aktiv smluvených na dobu neurčitou je ZDP dán: audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledku výzkumu a vývoje 36 měsíců, ostatní majetek 72 měsíců. Toto rovnoměrné odpisování není možno přerušit. Odpis se vypočte podílem vstupní ceny a doby odpisování a prvně se uplatní v nadcházejícím měsíci po dni, kdy vyhoví podmínkám pro odpisování.

Účetní jednotky si zjednodušují svou práci tak, že přebírají výši daňových odpisů pro účely účetnictví. Není to jen porušení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví, ale následkem je také zobrazení majetku v rozvaze, které neodpovídá skutečnosti a nepřesná výše VH. Důkazem, že tento postup je nesprávný, může například být daňová doba použitelnosti aktiva, kterou určuje ZDP a tím nerespektuje individuální záměry účetních jednotek. Nevyjadřuje tedy

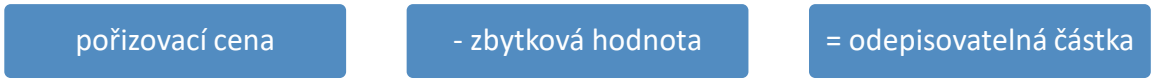
skutečnou dobu životnosti, která je stanovena v účetním odpisovém plánu společně s metodou nejlépe vystihující přiřazení nákladů výnosům.[17, 18]

2.5.3 Zbytková hodnota[19]

Pojem zbytková hodnota (dále také jen „ZH“) má svůj původ v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, konkrétně v IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení. Vyjadřuje odhadovanou hodnotu aktiva, která v rámci odpisů nebude přenesena do nákladů. Důvodem jejího rozpoznání je, že tuto částku bude pravděpodobně možné získat prodejem majetku ve stavu při jeho pozbytí. Pro české účetní jednotky se jedná o povolenou alternativu, nicméně její vědomé neuplatnění vede k nerovnoměrnému vývoji výsledku hospodaření během odpisování i při vyřazení majetku, nespolehlivému zobrazení hospodaření účetní jednotky a nepřesnému zachycení aktiva v rozvaze.

V českém účetnictví je běžnou praxí odepisovat veškerý majetek do nuly po dobu stanovenou v odpisovém plánu. I poté má aktivum zřejmě potenciál dalšího využití, účetní jednotka ho může přenechat za finanční protihodnotu či rozprodat na náhradní díly, což napovídá skutečnosti, že majetek nějakou hodnotu stále má. Z toho plyne, že pokud účetní jednotka očekává, že majetek bude možné zpeněžit při vyřazení, měla by v souladu s věrným a poctivým zobrazení předmětu účetnictví použít odpisování se zbytkovou hodnotou, je-li její předpokládaná výše významná. Stanovení ZH u již užívaného majetku či zásadní změna v jejím předpokladu si vyžaduje obnovení odpisového plánu bez zásahů do odpisů minulých účetních období. Výše zbytkové hodnoty by vždy měla být nejpozději k rozvahovému dni posouzena a případně změněna.[17]

Suma kladné odhadované zbytkové hodnoty po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením a odpisů za stanovenou dobu užívání vyjadřuje celkovou hodnotu aktiva. IAS 16 uvádí termín odepisovatelná částka, kterým se rozumí náklady na pořízení snížené o zbytkovou hodnotu, jde tedy o částku představující základnu pro výpočet odpisů.



Obrázek 1- Schéma odepisovatelné částky; zdroj: vlastní zpracování

Pro vztah účetních a daňových odpisů se při aplikaci zbytkové hodnoty nic nemění. Daňová legislativa nemá zájem na věrném zobrazení užívání majetku, proto v ZDP nenajdeme zmínku o daňové účinnosti zbytkové hodnoty aktiv. Což by mělo pro účetní jednotky být opět argumentem, že převzít daňové odpisy jako účetní je nesprávný postup. Při transformaci VH na ZD tedy dojde v položce odpisů ke standardní úpravě s tím rozdílem, že částka reprezentující

účetní odpisy bude nižší. Rozdílná legislativní úprava tedy není opodstatněnou překážkou pro neuplatnění ZH.

Argumentem proti stanovení zbytkové hodnoty je jednoduché tvrzení, že velká část majetku zbytkovou hodnotu nemá. To lze vyvrátit prostou úvahou. Většina dlouhodobého hmotného majetku je nahrazena v důsledku rychlého technologického a technického pokroku, který způsobuje jeho morální zastarávání. Pro účetní jednotku je výhodnější nakoupit novější modely či verze majetku, i když majetek, který vlastní, je bezpečně použitelný. Pokud tedy účetní jednotka při vyřazení majetku zdůvodnitelně očekává jeho hodnotu vyšší než nulovou, měla by ji při výpočtu odpisů zohlednit.

2.5.3.1 Příklad

Účetní jednotka v lednu 2020 zařadila do užívání a začala odepisovat osobní automobil v pořizovací ceně 500 000 Kč. Dobu použitelnosti stanovila na 4 roky. V pátém roce hodlá automobil prodat. Předpokládaná prodejní cena činí 350 000 Kč.

Na níže uvedených výpočtech demonstruji rozdílný vliv na výsledek hospodaření jednak v případě, kdy se účetní entita rozhodla zbytkovou hodnotu využít a jednak při odepisování majetku do nuly.

výpočet odepisovatelné částky	500 000 – 350 000 = 150 000 Kč
výpočet ročního odpisu při využití ZH	150 000 / 4 = 37 500 Kč
výpočet ročního odpisu bez ZH	500 000 / 4 = 125 000 Kč

Tabulka 8 - Výpočet ročního odpisu; zdroj: vlastní zpracování

Následující dvě tabulky zachycují stav majetku v rozvaze a související náklady a výnosy. Poslední sloupec zobrazuje souhrnný vliv na výsledek hospodaření. *Tabulka 9* se věnuje situaci při využití zbytkové hodnoty, kdežto v *tabulce 10* je majetek odepisován bez jejího zohlednění.

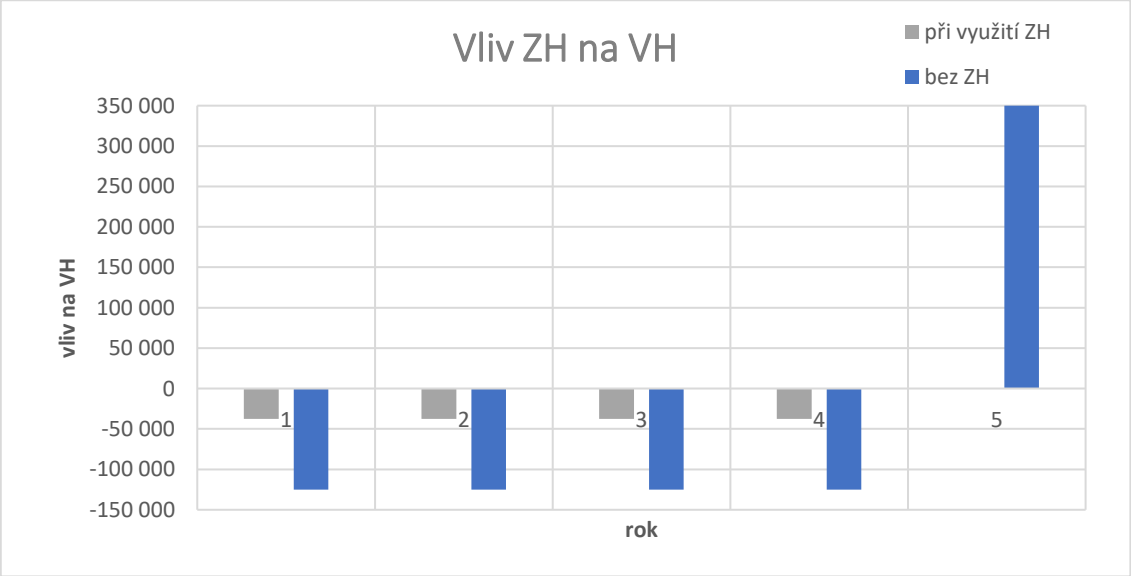
rok	brutto	korekce	netto	náklady	výnosy	vliv na VH
1	500 000	37 500	462 500	37 500	-	- 37 500
2	500 000	75 000	425 000	37 500	-	- 37 500
3	500 000	112 500	387 500	37 500	-	- 37 500
4	500 000	150 000	**350 000**	37 500	-	- 37 500
5	-	-	-	350 000	350 000	**0**

Tabulka 9 - Stav majetku v rozvaze, náklady, výnosy a vliv na VH při využití zbytkové hodnoty (v Kč); zdroj: vlastní zpracování

rok	brutto	korekce	netto	náklady	výnosy	vliv na VH
1	500 000	125 000	375 000	125 000	-	- 125 000
2	500 000	250 000	250 000	125 000	-	- 125 000
3	500 000	375 000	125 000	125 000	-	- 125 000
4	500 000	500 000	**0**	125 000	-	- 125 000
5	-	-	-	-	350 000	**+ 350 000**

Tabulka 10 - Stav majetku v rozvaze, náklady, výnosy a vliv na VH bez zohlednění zbytkové hodnoty (v Kč); zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl mezi jednotlivými způsoby odpisování zobrazuje i *obrázek 2*. Lze z něj vyčíst, že zbytková hodnota zajistila lepší meziroční stabilitu výsledku hospodaření. Také samotná výše odpisů je zřetelně nižší než v druhém případě, poněvadž se odepisovalo z nižší základny. Nejvýznamnější je její efekt při prodeji majetku v pátém roce, kdy nedošlo k výraznému rozdílu oproti předchozím obdobím v podobě jednorázového zisku, jako tomu bylo u metody bez zohlednění zbytkové hodnoty. U tohoto majetku již byla odepsána celá pořizovací cena a výnos tak nebylo možné kompenzovat s nákladem jednorázového odpisu zbytkové hodnoty.



Obrázek 2 - Graf vlivu zbytkové hodnoty na výsledek hospodaření (v Kč); zdroj: vlastní zpracování

2.5.4 Komponentní odpisy

Metoda komponentních odpisů je upravena paragrafem 56a vyhlášky a vychází z mezinárodního účetního standardu IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení. Avšak zmíněné úpravy neurčují pro účetní jednotky totožné podmínky použití této metody.

Komponentní odpisování si klade za cíl co nejvěrněji a nejpoctivěji zobrazit majetek, jehož součástí je komponenta. Za komponenty se považují takové části aktiva, u kterých opotřebení

a následná výměna probíhá za odlišně dlouhý časový interval, než je tomu u zbytku majetku. Současně jejich hodnota není zanedbatelná vůči výši ocenění celého majetku. Komponentou se rovněž rozumí kontrola majetku za účelem předcházení vad či poruch. K naplnění principu této metody dochází díky stanovení samostatného odpisového plánu a následně oddělenému odpisování každé komponenty. Nicméně aktivum je v účetnictví stále evidováno jako jeden celek. Účetní jednotky mají možnost komponentně odepisovat stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Hodnota majetku v rozvaze se při vyřazení komponenty sníží o její ocenění a následně navýší o hodnotu nové komponenty. Z hlediska daně z příjmů má zařazení komponenty podobu buď opravy nebo technického zhodnocení, což nemá shodný daňový režim. Oprava se projeví jako daňově účinný náklad, zatímco technické zhodnocení navýší ocenění aktiva a do ZD je zahrnováno postupem času prostřednictvím daňových odpisů. Charakter této opravy umožňuje tvorbu zákonné rezervy na opravu hmotného majetku dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.[15]

V kontextu komponentních odpisů je žádoucí se zamyslet nad tím, že vyhláška přenechává volbu dodržení zásady věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví čistě na uvážení účetní jednotky. To je jeden z rozdílů oproti IFRS, které ukládá účetním jednotkám povinnost za daných podmínek použít metodu komponentního odpisování.[16]

Ačkoli komponentní odpisy dnes nejsou žádnou novinkou, poprvé bylo možné je v českém prostředí použít v roce 2010 i pro už používaný majetek, většina účetních jednotek se jim stále vyhýbá. Hlavní důvod lze spatřovat v nesouladu účetních předpisů s daňovými. Komponentní odpisy stejně jako jiné účetní odpisy nejsou daňově účinné. Při výměně komponenty nevstupuje do ZD ani její případná zůstatková cena.[17]

2.6 Vyřazení

Účetní jednotka z rozmanitých důvodů nemusí mít zájem aktiva dále využívat nebo ani nemůže, proto je z účetnictví vyřadí. V tuto chvíli je důležité, aby vyčíslila zůstatkovou cenu a tu odepsala do nákladů na základě určené příčiny vyřazení: likvidace, prodej, darování, v důsledku škody a manka, převodem z podnikání do osobního užívání, převodem na základě právních předpisů a vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva. Kdyby účetní odpisy byly správně odhadnuty, jejich souhrn by se při vyřazení kvůli opotřebení přesně rovnal pořizovací ceně majetku.[6, 15]

K daňovým úpravám výsledku hospodaření patří i vyloučení účetní zůstatkové ceny a uplatnění daňové, pokud to zákon o daních z příjmů připouští. To opět podněcuje převzetí

daňových odpisů do účetnictví a jak již bylo mnohokrát řečeno, není to vhodné. ZDP neuznává zůstatkovou cenu při darování nebo bezúplatném převedení. U poškozeného majetku a v případě manka se promítá do ZD zůstatková cena nejčastěji do výše náhrad. Výjimkou jsou například škody způsobené živelnou pohromou nebo neznámým pachatelem podle potvrzení policie. Hodnota neodpisovaného majetku se zahrne do daňových nákladů pouze při prodeji, převážně do výše získaných příjmů.[8, 15]

3 Vlastní kapitál

V rámci této kapitoly se zaměřuji na dvě zvolené oblasti – položku „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ a test nízké kapitalizace. Popisuji zde účtování oprav chyb minulých let a změn účetní metody a jejich daňové řešení. Dále se věnuji vyžadované související úpravě srovnatelných údajů. Daňový test podkapitalizace je zařazen v této kapitole z důvodu těsného sepětí s výší vlastního kapitálu, který je na počátku kapitoly vymezen.

3.1 Vymezení

Vlastní kapitál (dále také jen „VK“) je chápán jako vlastní zdroje sloužící k financování aktiv účetní jednotky. V aktuálně závazné legislativě není uvedena samotná definice vlastního kapitálu, byla ale obsažena v obchodním zákoníku. Ten byl nahrazen rekodifikovaným NOZ, účinným od 1. 1. 2014, který však vymezení vlastního kapitálu pomíjí. Některé pojmy s ním související určuje zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“), kde v § 30 nalezneme definici základního kapitálu a § 15 až 17 vymezuje termín vklad.[8, 20]

Vlastní kapitál představuje velmi podstatný podíl zdrojů tvořený vklady vlastníků, oceňovacími rozdíly z přecenění do kapitálu a zisky, resp. ztrátami vzniklými hospodařením podniku. Samotný VK nebo jeho složky jsou také nezbytnou součástí výpočtu mnoha finančních i ekonomických ukazatelů, které napomáhají společnosti učinit rozhodnutí o budoucích činnostech a na základě kterých věřitelé společnost posuzují.[8, 20]

Vlastní kapitál bychom hledali na pasivní straně rozvahy, ve které je uspořádán podle přílohy č. 1 vyhlášky, lze ho tedy chápat i jako sumu daných položek. Rozčlenění VK na jednotlivé části je poměrně detailní, což umožňuje uživatelům vyčíst pro ně užitečné a potřebné informace. VK vypočteme odečtením veškerých závazků od aktiv. Toto je zároveň jeho definice stanovená Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, ze které vyplývá, že výše VK je vázána na hodnotu zbylých rozvahových položek, tedy změna jejich ocenění v důsledku přecenění se adekvátně promítá i do výše VK.[3, 8, 20]

A. Vlastní kapitál
A.I. Základní kapitál
A.I.1. Základní kapitál
A.I.2. Vlastní podíly (-)
A.I.3. Změny základního kapitálu
A.II. Ážio a kapitálové fondy
A.II.1. Ážio
A.II.2. Kapitálové fondy
A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy
A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)
A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)
A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
A.III. Fondy ze zisku
A.III.1. Ostatní rezervní fondy
A.III.2. Statutární a ostatní fondy
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.IV.1. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)
A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)

Tabulka 11 - Struktura VK v pasivech rozvahy; zdroj: příloha č. 1 vyhlášky

Položku „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ přinesla novelizace účetních předpisů účinná k 1. 1. 2013, od roku 2018 se změnilo její číslování, jelikož se položky „Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let“ přestaly vykazovat odděleně. Dále se v roce 2014 poprvé objevuje položka „Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku“.[11, 20]

3.2 Jiný výsledek hospodaření

Výklad položky „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ je zpracován na několika řádcích § 15a vyhlášky, které nás předně obeznamují s účetními případy, jež se zde vykazují:

- rozdíly ze změn účetních metod,
- první zaúčtování odložené daně, pokud účetní jednotka v přechozích letech nemusela o odložené dani účtovat,
- opravy zapříčiněné nesprávným účtováním či neúčtováním o nákladech a výnosech v minulosti, jsou-li významné.

Ustanovení dále požaduje, aby účetní entita v příloze účetní závěrky odůvodnila každou operaci, kterou v této položce zaevidovala. V samotné účetní závěrce následně musí dojít ke korekci údajů minulého účetního období, aby byly srovnatelné s informacemi z běžného

období. Tato skutečnost musí být podle § 4 odst. 5 vyhlášky také vysvětlena v příloze účetní závěrky.[2]

Pro dopady změn metod a oprav chyb se dříve využívaly výsledkové účty, tím pádem vykázaný výsledek hospodaření běžného období nezobrazoval skutečnost příliš spolehlivě. Zmíněné ziskové či ztrátové položky ho nesprávně ovlivnily, byť měly náležet do předchozích výsledků hospodaření. Tento problém ovšem napravuje „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ a zároveň přehledně upozorňuje společníky na spíše mimořádné účetní transakce.[21]

Z podstaty účetních případů, které se vykazují v položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“, plyne její spíše ojedinělé využití. V případě, že nastane chyba, její opravu je nutné podle § 35 odst. 2 ZoÚ uskutečnit neprodleně. Dále § 7 odst. 4 ZoÚ apeluje na zachování používaných metod, najdeme zde však situace, kdy lze provést jejich meziroční změny. Ty by měly být plánované a přispět k lepšímu zobrazení předmětu účetnictví, a proto se očekává jejich účtování k prvnímu dni účetního období. Ostatně to ukládá i § 4 odst. 15 ZoÚ a dále také ČÚS 002 v bodě 2.1.4., kde je upraveno, že rozdíl, který vznikne při změně metody oceňování majetku, se účtuje k 1. dni období na účet „Jiný výsledek hospodaření minulých let“.[21]

Český účetní standard pro podnikatele č. 018 v odstavci 3.1.11. stanovuje, že výsledek hospodaření běžného období účetní jednotka použije přípustným způsobem (zisk může být vyplacen, převeden do fondů nebo použit na vyrovnání ztráty, ztrátu lze uhradit z určitých fondů nebo nerozděleného zisku předchozích období, případně o ni snížit ZK) nebo jej převede do položky „Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let“. Při uzavření účetních knih musí mít účet 43 – „Výsledek hospodaření“ nulový zůstatek. ČÚS se tím se snaží zaručit správné vykázání výsledku hospodaření v rozvaze.

Ač neexistuje stejné ustanovení pro „Jiný výsledek hospodaření minulých let“, je vhodné s ním nakládat obdobně. Argumentovat lze i skutečností, že pokud by například nedošlo k chybě, příslušná částka by byla bývala součástí výsledku hospodaření běžného období a postupovalo by se způsobem uvedeným výše. Důležité je to i pro zachování přehlednosti pro všechny uživatele účetních výkazů, čehož je dosaženo zabráněním kumulace vykázaných položek a jejich vzájemné kompenzace, která by mohla zkreslovat situaci podniku běžného období.[21]

[2] Stejně tak v příloze účetní závěrky musí být poznámka o zachování nesrovnatelnosti v datech, která je způsobena operacemi pod hranicí významnosti.

3.3 Opravy chyb a změny účetních metod

I pokud se v běžném období opravuje chyba minulých let nebo dochází ke změně účetní metody, „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ umožňuje účetním jednotkám vykázat nezkreslený VH daného roku. Vyhláška se ovšem nevěnuje definici pojmů uvedených v § 15a vyhlášky, což znesnadňuje jejich použití v praxi. Potřeba odlišení jednotlivých pojmů vychází i ze skutečnosti, že se rozdílně zobrazují v účetnictví a následně i v účetní závěrce. V některých případech není řešení jednoznačné, nicméně účetní jednotky termíny mnohdy účelně a vědomě zaměňují ve svůj prospěch. To vše bylo podnětem pro zpracování interpretace Národní účetní rady č. I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách, která vymezuje zmíněné termíny obsažené v legislativě.[11]

3.3.1 Chyby a jejich oprava

Jak se říká, chybovati je lidské, a to platí i pro oblast účetnictví. Příčiny chyb jsou různé, některým se lze vyvarovat, jiným stěží. Mezi ty méně opodstatněné patří nejčastěji takové, které způsobí neúplnost účetnictví – nezpracování dokladu či záměrné neřešení věci. Problémovou záležitostí u dokladů může být zanesení špatné částky překlepem, chybným umístěním desetinné čárky nebo převodem jiné cizí měny, mnohdy se udělá chyba i v datu. Opravu vyžaduje i nekorektní zaúčtování operace, která se nejčastěji projeví v rozvaze, jelikož je její součástí i výsledek hospodaření, tudíž se do ní promítnou vždy i chyby výsledkové podstaty. Oprava chyby s rozvahovým charakterem se jednoduše provede tak, aby v rozvaze byly vykázané hodnoty ve správné výši, tvrdým oříškem jsou však opravy chyb výsledkových účtů.[13]

K opravám chyb se přistupuje různě na základě konkrétních okolností. Prvním kritériem je posouzení jejich významnosti, jež je dána limitem nastaveným účetní jednotkou ve vnitřní směrnici. V případě, kdy ji chyby nepřesahují, zaúčtují se obvyklým způsobem (rozvahově nebo výsledkově), jako kdyby náležely do běžného období. Vhodná hranice významnosti by měla zajistit, že nedojde k ovlivnění VH běžného období, není ovšem zakázané použít rozvahovou metodu i pro nevýznamné chyby.

Dále je třeba se zabývat momentem zjištění chyby ve vztahu k uzavření účetních knih. Odhalenou chybu je nutno opravit v co nejdřívějším období, čímž je myšleno období, za které ještě nebyla schválena účetní závěrka, poněvadž poté již nelze provádět žádné změny.[3]

[3] Nejpozději lze účetní knihy za účelem opravy znovu otevřít do konce následujícího účetního období v případě, že účetní závěrka není schválená. (§ 17 odst. 7 ZoÚ)

K opravě chyb ale musí dojít vždy, aby se pracovalo s údaji představujícími správný stav, který podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.[6, 13]

3.3.1.1 Opravy chyb minulých let

V této kapitole se věnuji chybám vzniklým v předešlých obdobích, které přesahují hranici významnosti, a které je nutné opravit z důvodu nesprávného zaúčtovaní či nezaúčtování operací na výsledkové účty nebo z důvodu špatného zachycení transakce v účetní závěrce či ve špatné výši.[11]

Oprava se provede takovým způsobem, aby v účetní závěrce daného roku nebylo poznat, že k této činnosti došlo. Hodnota opravy se promítne rozvahově, konkrétně na řádku „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ a zároveň se upraví počáteční stav účtu aktiv nebo pasiv, přičemž se účtuje co nejvíce do minulosti to jde, tedy k 1. dni nejhlubšího období, nejpozději v období, kdy chyba byla zjištěna. Na tomto místě je dobré si připomenout, že je nepřípustné jakkoliv zasahovat do vykázaných údajů předchozích období, korekce chyby pouze uvádí počáteční zůstatek položky do správného stavu, resp. výše.[11, 22]

Rozdíl mezi opravou chyb a změnou účetního odhadu nemusí být zřejmý, je však třeba je vzájemně rozeznávat. Účetnictví je odhady přímo „proslulé“, nejčastěji se s nimi lze setkat v podobě opravných položek, rezerv, dohadných položek, ve vztahu k odpisům je také třeba odhadnout dobu odpisování dlouhodobého majetku. U těchto položek a účetních odhadů obecně nemáme dostatečné informace pro stanovení přesné částky, a tak je třeba učinit kvalifikovaný odhad částky k zaúčtování, aby účetnictví bylo kompletní. Do vnitřní směrnice by účetní jednotka měla zaznamenat postup, jakým bude odhady tvořit. Kromě samotné podstaty jmenovaných pojmů je základním vodítkem pro odlišení opravy chyby a změny účetního odhadu nakládání s dostupnými informacemi, jelikož chyba může být způsobena i tím, že nejsou brány v úvahu v tu dobu dostupné informace mající původ uvnitř i vně podniku, které lze zjistit při úměrném úsilí, případně nejsou aplikovány správně. Kdežto změna odhadu se provede na základě změny situace, která přinese nové či upřesňující informace a odrazí se pouze v běžném a eventuálně i v následujících období. Navíc je třeba si dát pozor, že chyba může nastat i u odhadů, například, pokud účetní jednotka opomene účetní odhad zaúčtovat. V takovém případě musí při opravě určit odhad pouze pomocí původních informací, které byly známé k okamžiku, kdy měl být odhad vytvořen.[11, 13]

3.3.2 Změny v účetních metodách[11]

„Změnou metody se rozumí, když účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud.“[11] Změna v

používané metodě může vycházet z nových legislativních požadavků, případně pokud účetní jednotka usoudí, že jiná metoda lépe vystihuje ekonomickou skutečnost společnosti, avšak samotné podnikové činnosti zůstávají zachované v původní podstatě.

Postup účetního zobrazení změny metody se principiálně shoduje s opravami chyb minulých let, což znamená, že účetní závěrka za období, kdy dojde ke změně účetní metody, bude obsahovat položky v takové podobě, jako kdyby se nové pravidlo aplikovalo vždy.

Celou záležitost však komplikuje fakt, že § 4 odst. 8 ZoÚ pracuje s pojmem účetní metoda, který se ale nutně neshoduje s pohledem na účetní metodu ve vztahu k její změně. Použití jiné účetní metody vymezené v ZoÚ není totiž možné bez dalších informací považovat za změnu metody. Jak je uvedeno v interpretaci NÚR č. I-29, změnou metody není změna způsobu odpisování v důsledku jiného využívání aktiva. Naopak, např. nový přístup k účtování určité položky není v ZoÚ zařazen jako účetní metoda, ale bude se jednat o změnu metody. Aby špatné pochopení problematiky nevyústilo ke špatnému řešení situace, je třeba u každého případu posoudit především neměnnost samotné skutečnosti.

V přechodných ustanoveních právních předpisů je často zvolen přístup, který nedodržuje výše popsaná pravidla, což se týkalo například i zrušení dvou aktivních položek, a to zřizovacích výdajů a nehmotných výsledků výzkumu, které musí být dále odpisovány podle původních pravidel. Je nutné dojít k závěru, že po několik dalších období bude výsledek hospodaření zkreslován, a tak bude znehodnocena vypovídací schopnost účetních závěrek pro účely srovnatelnosti.

3.3.2.1 Oceňování zásob

Změna metody byla nedávno hojně skloňována hlavně ve vztahu k oceňování majetku reálnou hodnotou v důsledku změny kategorie účetní jednotky a k oceňování zásob vlastní výroby. Novela zákona o účetnictví účinná od 1. 1. 2016 v § 25 odst. 5 písm. c) ZoÚ předepisuje zahrnout do ocenění zásob vytvořených vlastní činností kromě přímých nákladů i část souvisejících nepřímých nákladů, neboť původní nesjednocený způsob ocenění zásob vlastní výroby neumožňoval porovnávat údaje mezi účetními jednotkami. Kromě toho byl podnětem pro uvedené ustanovení i fakt, že podnik mohl v určité míře ovlivňovat výši výnosů a nákladů.[13] Konkrétní postup pro stanovení účetní jednotka čerpá z § 49 odst. 5 vyhlášky.

3.3.3 Daňové okénko

3.3.3.1 Opravy chyb minulých let

Opravy chyb minulých let mohou mít různý daňový a účetní dopad. Výlučně účetní efekt nevede ke změně daňové povinnosti, tudíž nebude způsobovat potíže z pohledu daně z příjmů.

Z toho důvodu se nyní budu zabývat opravami chyb ovlivňující zároveň účetnictví i daně, případně pouze daně.[13]

Hlavním nástrojem poplatníka pro opravu základu daně a vyčíslení změny daňové povinnosti je opravné a dodatečné daňové přiznání. Jak lze zjistit z § 138 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pokud nevypršela lhůta pro podání daňového přiznání za dané období, lze opravu provést skrze opravné daňové přiznání. Pravidla pro jeho použití jsou zakotvená v § 141 daňového řádu. Nutnost podání dodatečného daňového přiznání nastává v případě zvýšení daňové povinnost (eventuálně snížení daňové ztráty, což potvrzuje § 2 odst. 4 daňového řádu) oproti původně vykázané, a to do konce měsíce, který následuje po měsíci zjištění chyby, společně s finančním vyrovnáním rozdílu daně. Ve stejné lhůtě má daňový subjekt možnost podat dodatečné daňové přiznání (a rovněž i žádost o vrácení přeplatku na dani), jestliže zjistí, že správně vypočtená daň měla být nižší (nebo daňová ztráta vyšší). Toto vše je uskutečnitelné za podmínky, že nevypršela tříletá lhůta pro stanovení daně. Přetržení či zastavení lhůty a jiné záležitosti, které se jí týkají, vymezuje § 148 daňového řádu.

Výhoda dodatečného daňového přiznání za minulá období přichází i s nezkresleným ZD běžného období, není tedy nutné se zabývat daňovým vlivem opravy chyby na běžné období.[6] Přesto zde proces nekončí, jelikož účetní jednotka musí vyrovnat nesprávnou částku splatné daně, kterou zaúčtovala na účet 591. Tento nákladový účet se ničím nevyjímá, oprava se tedy provede obvyklým způsobem pomocí účtu 426 – „Jiný výsledek hospodaření minulých let“.[11] Proti položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ se však neúčtují případné úroky z prodlení či penále daňového řádu se, neboť ČÚS 017 v bodě 3.11. vyjmenovává položky, které nelze časově rozlišovat a patří k nim i pokuty a penále. Na tomto místě je vhodné podotknout, že se v účetnictví nemohou zobrazit daňové položky (např. daňové odpisy), a to ani v souvislosti s opravou chyb, neboť se s jejich využitím pouze zjišťuje ZD, tudíž nebudou promítnuté ani do účetní opravy chyb.[13]

V návaznosti na předchozí odstavec bych připomněla otázku úpravy ZD a její řešení, které předložila Ing. Eva Zemanová na Koordinačním výboru KDP ČR a GFŘ v příspěvku č. 400/24.4.2013 Oprava chyby a změna účetní metody od 1. 1. 2013. Původní problém přichází s jazykovou formulací v § 23 odst. 3 písm. a) bod 4, která je zavádějící a v určitých případech není relevantní ji aplikovat. Ustanovení hovoří o tom, že v případě, že zjistíme chybu minulých let v podobě nesprávného navýšení VH výnosy, je třeba při transformaci na ZD zvýšit výsledek hospodaření v období, kdy dojde k opravě chyby v účetnictví skrze položku vlastního kapitálu, což vyústí ve snížení VH minulých let. Ve stejném roce by účetní jednotka podala dodatečné

daňové přiznání a za minulé období opravila ZD snížením zdanitelných výnosů podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP. Kdyby v účetnictví došlo např.:

- k zaúčtování vyšší částky výnosu či duplicitnímu zaevidování výnosu (tudíž neexistujícího výnosu),
- k účtování o výnosu dříve, než byl realizován,

vedl by popsaný postup v běžném období ke zdanění výnosu nebo jeho části, který ve skutečnosti nikdy nevznikl (první odrážka) nebo dokonce k jeho dvojímu zdanění (druhá odrážka). Toto nepochybně nebylo záměrem daňové úpravy, navíc by nastal i nesoulad s judikáty NSS. Závěrem autorka doporučuje, že za těchto okolností se ustanovení nepoužije. Stanovisko GFŘ zaujímá souhlasný postoj a k situacím v prvním odrážce dodává, že poplatník postupuje v souladu s § 141 daňového řádu.[23]

Další komplikace přichází s chybami minulých období, které se nekvalifikují jako významné. Způsob opravy z hlediska daní z příjmů se neliší od chyb přesahujících hladinu významnosti, poplatník ji provede prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Nesmí však opomenout, že oprava takovéto chyby se v účetnictví promítne výsledkově, což znamená, že kdyby poplatník převzal tento VH jako základ pro výpočet daně, jediný účetní případ by měl opětovný účinek na daň z příjmů. Proto je nutné výsledek hospodaření při konstrukci základu daně o takovou opravu očistit.[24]

3.3.3.2 Změny účetních metod

Legislativní zpracování daňového řešení zaúčtovaných změn metod provázelo relativně mnoho potíží. K 1. 1. 2013, kdy vstoupila v účinnost novela účetních předpisů zavádějící položku „Jiný výsledek hospodaření minulých let“, ZDP na změnu nijak nereagoval. Ing. Eva Zemanová ve zmíněném příspěvku na Koordinačním výboru nabídla řešení s odkazem na judikaturu NSS, že ZD je možné upravit v důsledku změny v účetní metodě, což akceptovalo i GFŘ.[23] K 1. 1. 2014 je toto řešení zařazeno v rámci nového ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 15 ZDP, které říká, že účtování o zvýšení vlastního kapitálu způsobené zahájením používání rozdílné účetní metody povede k navýšení daňového základu o rozdíl vzniklý v souvislosti se změnou účetní metody, a to v roce, kdy se o změně účetní metody účtuje. Opačná situace, snížení ZD, je zachycena v § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 ZDP. S účinností od prvního dne roku 2015 jsou oba body paragrafu obohaceny o větu, která sděluje, že ustanovení se použije pro změny metody, které mají vliv na výsledek hospodaření. Tato a ani původní podoba znění zákona o daních z příjmů však nezvažuje skutečnost, že existují změny metod, které nemají dopad do přiznání k dani z příjmů právnických osob.[21] To se patrně snažila

napravit důvodová zpráva k návrhu zákona, která specifikovala uplatnění ustanovení výhradně pro případy, kdy se změna účetní metody odrazí v základu pro výpočet daně. Zmiňuje situace, které předmětné podmínce nevyhovují, například změnu metody tvorby opravných položek v účetnictví. Tím ale vznikl nesoulad ve vztahu k ZDP. Kupříkladu, změna metody tvorby účetních opravných položek se projeví výsledkově (splnění podmínky ZDP), neovlivní však základ daně (nesplnění podmínky důvodové zprávy).[25] Současnou formulaci zákona o daních z příjmů, týkající se této problematiky, nalezneme v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 13 a ve stejném odstavci § 23 písm. b) bodu 6. Je platná od 1. 7. 2017 a odstraňuje výše popsané nedostatky tak, že vypustila úsek o vlivu na výsledek hospodaření a nahradila ho úsekem o ovlivnění základu daně.

Oprava změněné daňové povinnosti, která byla zapříčiněná změnou účetní metody, se provádí obdobnými účetními procesy jako opravení daňové povinnosti v důsledku opravy chyby. Významnou odlišností je daňový přístup k jednotlivým operacím, jelikož u změn metod není zapotřebí pro úpravu výše daně podávat dodatečné daňové přiznání.[13]

Uvedu příklad, účetní jednotka změní způsob oceňování zásob vlastní výroby z původního oceňování přímými náklady na oceňování přímými společně se souvisejícími vedlejšími náklady. K prvnímu dni účetního období je nutné, aby opravila počáteční stav zásob, který je stále vykázán v předešlém způsobu ocenění. Rozdílem, který souvztažně promítne na účet zásob a jiného výsledku hospodaření minulých let, jsou vedlejší náklady, které v předchozím roce snížily VH a patrně i ZD, jinak vyjádřeno, kdyby novou metodu používala i v předchozím období, VH a ZD by byly vykázány ve vyšší hodnotě, následkem čehož by byla vyšší také daňová povinnost. Vzniklá nesrovnalost v daňových povinnostech se zaúčtuje proti jinému výsledku hospodaření minulých let.[13]

3.3.4 Srovnatelnost

Ustanovení § 7 odst. 1 ZOÚ nás informuje o tom, že *„účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“.*

Ve výkazech účetní závěrky se uvádějí údaje za běžné období i bezprostředně předcházející období, tedy minulé. Aby bylo možné využít těchto informací pro meziroční i mezipodnikové porovnání a zároveň, aby byla vypovídací schopnost účetní závěrky co nejvyšší, je nezbytné zaručit srovnatelnost vykazovaných údajů.[13] V opačném případě by účetní jednotka nedostála legislativních požadavků uvedených v ustanovení § 19 odst. 7 ZoÚ, respektive § 4 odst. 5 a 7 vyhlášky. I když lze ojediněle vyložit srovnatelné údaje v příloze při

uchování nesrovnatelných údajů ve výkazech účetní závěrky, je tento postup zpravidla nevyhovující. Správně by mělo dojít k přepočtení hodnot vykázaných v předešlém období a jejich opravě ve výkazech aktuálního roku ve sloupci minulé období, který by měl být náležitě označen např. „upraveno“, aby bylo zřejmé, že neshoda s informacemi z minulé účetní závěrky není omyl. Toto může vyvolat dojem porušení bilanční kontinuity, ale není tomu tak, jelikož zásada stanoví, že počáteční stav musí navazovat na stav konečný předchozí roku, tudíž změna srovnávacích údajů není jejím porušením. Účetní jednotka nesmí zanedbat ani objasnění zásahu v příloze, kam zahrne popis původního stavu a výsledku procesu změny, včetně jeho odůvodnění.[11]

Ačkoli § 4 odst. 5 vyhlášky požaduje změnu minulých údajů za předpokladu zlepšení jejich srovnatelnosti s údaji aktuálními, účetní předpisy nepředkládají způsob, jak to prakticky provést. Pouze § 4 odst. 7 vyhlášky říká, že srovnatelnost informací není nutné dodržovat při obtížných okolnostech. Všeobecně aplikovatelné řešení lze nalézt až v interpretaci NÚR č. I-30, která se problematikou důkladně zabývá.[11]

Nesrovnatelnost vykazovaných hodnot mohou zapříčinit různé skutečnosti, v návaznosti na předchozí kapitoly se budu věnovat výhradně změnám účetních metod a účetním chybám minulých let. Není překvapivé, že dosažení srovnatelnosti v těchto případech neřeší ani krátký § 15a vyhlášky.

3.3.4.1 Opravy chyb[11]

Jak bylo uvedeno výše, princip opravy chyb je založen na vykázání údajů takovým způsobem, aby nebylo poznat, že chyba vznikla. Tento pokyn však nelze následovat doslova ve všech situacích, například vezmeme-li opravu významné výsledkové chyby v podobě nezaúčtované tržby z prodeje služeb, která nastala ve srovnávacím období. Účetní jednotka se dále musí vypořádat s dodatečnou daní a s ní souvisejícím úrokem z prodlení. Ve výkazu zisku a ztráty ve sloupci minulého období je nutno upravit výši výnosů, které vzrostou o hodnotu opomenuté tržby, čímž se ekvivalentně navýší daň z příjmů a zisk po zdanění. Tyto dvě položky přebírá rozvaha srovnávacího období jako výsledek hospodaření běžného období a závazek z titulu daně z příjmů, dále je zde třeba zvýšit hodnotu pohledávek z obchodních vztahů. Vzniklý úrok z prodlení bude nákladem běžného období, který sníží výsledek hospodaření, přičemž pro účely daně z příjmů se jedná o nedaňový náklad, samotná daň z příjmů tedy z tohoto titulu nebude ovlivněna. Její hodnotu a zároveň hodnotu položky zisk po zdanění opět převezme z výkazu zisku a ztráty rozvaha. V rozvaze se následně nebude opravovat stav nerozděleného

zisku, ale částka výnosu sníženého o dodatečnou daň se objeví na řádku „Jiný výsledek hospodaření minulých let“, pomocí kterého byla chyba v běžném období zaúčtována.

VÝSLEDOVKA		ROZVAHA	
Běžné období	Minulé období (opraveno)	Běžné období	Minulé období (opraveno)
↑ Nákladový úrok	↑ Výnosy	↑ Jiný VH	↑ Pohledávky
	↑ Daň z příjmů		↑ Dlužná daň
	↑ Zisk po zdanění		↑ VH běžného období

Tabulka 12 - Změny u jednotlivých položek účetních výkazů; zdroj: vlastní zpracování

V případě, že by chyba pocházela z období, které předcházelo srovnávacímu období, neprováděly by se žádné úpravy ve sloupci minulého období výkazu zisku a ztráty. Avšak v rozvaze by hodnota chyby byla dopsána na řádek „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ běžného i minulého období, jinak řečeno nebude nijak zasahováno do výsledku hospodaření běžného období ve sloupci minulé období. Všechny ostatní operace včetně těch v běžném období by probíhaly stejným způsobem jako u předešlého příkladu.

3.3.4.2 Změna metody

Pro realizování srovnatelnosti údajů v případě změny účetních metod učiní účetní jednotka stejné kroky jako u opravy chyb srovnávacího období i období předešlých. Důvod je prostý, dvě různé metody nepovedou ke stejným výsledkům, a tak je třeba upravit srovnávací údaje za období, kdy byla používána původní účetní metoda, jinak by nebylo možné považovat vykázané hodnoty za srovnatelné.[11] Ač se použije pro srovnatelnost údajů stejný návod jako u opravy chyb, příčina se liší. Cílem úpravy vykazovaných údajů u změn metod je provést jejich zobrazení tak, jako by metoda běžného období byla uplatňována i v minulosti, kdežto u oprav chyb odstraňujeme vliv chyby, aby hodnoty vypadaly jako by k chybě nedošlo.[13]

3.4 Test nízké kapitalizace

Pravidla nízké kapitalizace upravuje § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, v rozmanitých verzích se v ZDP objevuje už od roku 1993. Test nízké kapitalizace slouží k určení výše daňově neúčinných finančních nákladů plynoucích z úvěrových finančních nástrojů od věřitele, který je vůči dlužníkovi spojenou osobou. Ustanovení má poplatníkům zabránit uměle si snižovat ZD či zvyšovat daňovou ztrátu pomocí simulovaných nákladů.[26] Stanovení limitu daňové uznatelnosti úroků a dalších finančních nákladů je založeno na poměru sumy dluhů od spojených osob a vlastního kapitálu společnosti. Právnická osoba s relativně nízkým vlastním kapitálem nejen nevytváří dobrý dojem, výše vlastního kapitálu však přímo determinuje, zda si může určitý finanční náklad v ZD uplatnit či nikoli.[6]

3.4.1 Daňová terminologie

3.4.1.1 Úvěrový finanční nástroj

Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP výraz definuje jako *„závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků“.* Předešlá pravidla testu nízké kapitalizace se vztahovala pouze na finanční náklady z úvěrů a zápůjček (dříve půjček), které i nadále patří do úvěrových finančních nástrojů spolu s:[6]

- *„dluhopisy,*
- *vkladními listy, vkladovými certifikáty a vklady jim na roveň postavenými a*
- *směnkami, jejímiž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky.“*

3.4.1.2 Finanční náklady

Mezi finanční náklady nepochybně náleží úroky. Patří k nim i náklady vynaložené v souvislosti s obstaráním a zpracováním úvěru či zápůjčky a poplatky za záruky. Další finanční náklady podléhající testu nízké kapitalizace vymezuje pokyn GFŘ D-22 v bodu 6 k § 25. Uvádí příklady nákladů, které se k úvěrovým finančním nástrojům vztahují a považují se za finanční náklady. Zároveň jmenuje náklady, které se mezi ně neřadí, např. kurzové rozdíly, náklady na poradenství či sankce za nesplácení úvěru. Pevně nestanovuje druh nákladů, které jsou vyvolané vypracováním znaleckého posudku a požaduje, aby byl každý případ zvážen jednotlivě. Znalecký posudek, který je vyžadovaný a vyhotovený bankou, GFŘ považuje za náklad na obstarání úvěru. Je-li však posudek vypracován jiným subjektem, není možné ho pod finanční náklady zahrnout.

3.4.1.3 Spojené osoby pro účely daně z příjmů

Pojem spojené osoby vykládá § 23 odst. 7 ZDP, který doplňuje pokyn GFŘ D-22 v části k § 23 odst. 7. Spojené osoby lze rozčlenit do dvou kategorií:

- kapitálově spojené osoby a
- jinak spojené osoby.

První skupina obsahuje situace, kdy jsou osoby svázané kapitálem nebo hlasovacími právy. Nezáleží, jestli je tomu tak přímo či nepřímo. Důležitá je hranice podílu, která musí dosahovat minimálně 25 % na základním kapitálu či hlasovacích právech jiné osoby. V případě, že by za zdaňovací období došlo ke změně podílu, určí se podíl pomocí aritmetického průměru dílčích měsíčních stavů.

Druhou skupinu tvoří pět různých situací, které ZDP vyjmenovává s odkazem na ZOK a NOZ, patří sem osoby:

- které se účastní vedení či kontroly druhé osoby,

- kdy se shodné nebo blízké osoby podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
- ovládající a ovládaná, rovněž i osoby, které jsou ovládané stejnou ovládající osobou (§ 74 a násl. ZOK),
- blízké (§ 22 NOZ – např. příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel…)
- které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

U posledního uvedeného bodu se jedná o zvláštní skutečnost mezi osobami, tzv. back-to-back struktury, na které pamatuje i samotné ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. V principu jde o začlenění nespojené osoby do řetězce mezi spojené osoby na pozicích věřitele a dlužníka, třetí osoba se tak stává jen formálním věřitelem. Tento způsob financování se zahrne do úvěrových finančních nástrojů a bude společně s ostatními využit v testu nízké kapitalizace.

Test nízké kapitalizace nebudou provádět osoby, které nejsou spojenými podle výše popsaného vymezení. Nevztahuje se ani na případy, kdy na místě dlužníka jsou fyzické osoby, veřejně prospěšní poplatníci a organizátor regulovaného trhu.

3.4.2 Výpočet

Pokud jistiny dluhů od spojených osob přesáhnou čtyřnásobek výše vlastního kapitálu, společnost je pokládána za nízce kapitalizovanou a pravidla nízké kapitalizace omezí uplatnění souvisejících daňově uznatelných finanční nákladů. Pokyn GFŘ D-22 v bodě 7 k § 25 navrhuje jednotlivé kroky testu včetně popsaných používaných vzorců.

V první řadě poplatník poměřuje čtyřnásobnou[4] hodnotu vlastního kapitálu a vážený aritmetický průměr denního stavu úvěrových finančních nástrojů od spojených osob. Do celkového souhrnu úvěrových finančních nástrojů se nezahrnují ty, které byly přijaté bez úroků a stejně tak ty, jejichž úroky vstupují do ocenění majetku.

Vlastní kapitál byl vymezen již v počáteční podkapitole, pro určení jeho výše je nutné vycházet z účetnictví, kde představuje úhrn účtů skupiny 41 až 43. Pro účely testu se použije jeho výše k prvnímu dni zdaňovacího období. Podle bodu 9 k § 25 pokynu GFŘ D-22 se při vyčíslení záporné hodnoty vlastního kapitálu finanční náklady netestují, jelikož jsou v celé výši samočinně daňově neuznatelné. Stav vlastního kapitálu však může během zdaňovacího období vlivem různý změn kolísat, pak se stanoví váženým aritmetickým průměrem s použitím dnů trvání jednotlivých hodnot vlastního kapitálu jako vah. Výsledek hospodaření běžného období

[4] Pro banky a pojišťovny je určen šestinásobek výše VK.

se v rámci změn nezohledňuje a dále také úhrada ztráty či jiné převody vykonané v rámci položek vlastního kapitálu bez jeho navýšení či snížení. Jak se vypořádat s transakcemi způsobujícími rozdílné stavy vlastního kapitálu již dále ZDP ani pokyn D-22 nepředepisuje, přestože mohou mít výrazný dopad na výsledek kalkulace průměru vlastního kapitálu a v konečném důsledku i na částku daňových nákladů. Navýšení vlastního kapitálu může zapříčinit například oceňovací rozdíl při přeměnách společností nebo příplatek mimo ZK. Oproti tomu úkony snižující vlastní kapitál kupříkladu mohou být vyplacení podílů na zisku či vrácení zůstatku vkladového ážia. Do obou skupin lze zařadit účetní případy zaúčtované proti položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let".[6] Jak bylo vyloženo v kapitole 3.2. Jiný výsledek hospodaření, změna účetní metody je chystaná a zamýšlená, to znamená, že se účtuje k prvnímu dni účetního období, proto nebude způsobovat potíže. U opravy chyb minulých let se nabízí dva okamžiky, jakožto moment ovlivnění vlastního kapitálu. Chyba bude pravděpodobně objevena v průběhu roku, její oprava se zaúčtuje v okamžiku zjištění chyby k prvnímu dni zdaňovacího období. Za podmínky, že provedením opravy má účetní jednotka dosáhnout stavu, jako by chyba nikdy nenastala, dopracujeme se ke stejnému závěru jako u změn metod. V logickém sledu nelze datum zaúčtování účetního případu považovat za moment změny VK, protože kdyby chyba nevznikla, ovlivnila by výsledek hospodaření předešlých období, a tudíž by již byla promítnuta do počáteční stavu vlastního kapitálu.[21]

Výsledné číslo větší než jedna, resp. rovno jedné znamená, že při zjištění ZD poplatník nebude přičítat finanční náklady ani jejich část k výsledku hospodaření, jelikož jsou daňově uznatelné v celém rozsahu. Hodnota menší než 1 reprezentuje požadavek na vyloučení finančních nákladů pro účely daně z příjmů, a to v míře součinu finančních nákladů a koeficientu zaokrouhleným na dvě desetinná místa, který je určen jako rozdíl mezi číslem 1 a vypočteným poměrem.

Účetní i daňová legislativa požaduje časové rozlišení nákladů, tedy i finančních nákladů, bez ohledu na okamžik jejich skutečné úhrady.[5][6] Avšak úroky, které test nízké kapitalizace určí jako daňově neúčinné, nemohou ani po úhradě změnit daňový režim, tedy být daňově uznatelné. Testování se provádí za každé zdaňovací období. Za postačující nelze pokládat vyhovění požadavkům pro daňovou účinnost finančních nákladů pouze v období sjednání smlouvy o úvěrovém finančním nástroji. Navíc není klíčový ani okamžik uzavření smlouvy, všechny jsou ověřované totožně, včetně úvěrů a půjček uzavřených do konce roku 2013 před účinností nových právních předpisů (NOZ, ZOK a novelizace ZDP).[6]

[5] Výjimkou je podmínka zaplacení úroků ze zápůjček a úvěrů do rozvahového dne v případě, že věřitelem je fyzická osoba, která není účetní jednotkou (§ 24 odst. 2 písm. zi) ZDP).

Ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP sděluje, že pro případ, kdy se k úvěrovému finančnímu nástroji, u kterého jsou finanční náklady částečně či celkově určené jako nedaňové, bezprostředně váží výnosy, poplatník je vyloučí ze ZD, nanejvýše však do hodnoty daňově neúčinných finančních nákladů.

3.4.2.1 Příklad

Mateřská společnost X má dvě dceřiné společnosti Y a Z. Společnost Y přijala od mateřské společnosti úvěr, jehož stav k 1. 1. 2020 byl 25 000 000 Kč. Během roku nedošlo k žádné splátce. Úroková míra byla sjednána v obvyklé výši 5 %. Společnost Y rovněž přijala bezúročnou zápůjčku od společnosti Z ve výši 1 000 000 Kč, kterou v tomto roce zcela splatila. Společnost Y k 1. 1. 2020 vykazuje vlastní kapitál ve výši 2 500 000 Kč, 1. 5. došlo k jeho navýšení na 3 500 000 Kč.

položka	výpočet	výsledek
1) průměrná výše vlastního kapitálu	$2\,500\,000*\frac{121}{366} + 3\,500\,000*\frac{245}{366}$	= 3 169 398,907… Kč
2) poměr VK a úvěru	$\frac{4 * 3\,169\,398{,}907}{25\,000\,000}$	= 0,507103825….
3) koeficient	$1 - \frac{4*3\,169\,398{,}907}{25\,000\,000}$	= 0,49
4) úroky	5 % * 25 000 000	= 1 250 000 Kč
5) daňově neúčinné úroky	0,49 * 1 250 000	= **612 500 Kč**

Tabulka 13 - Test nízké kapitalizace; zdroj: vlastní zpracování

Do výpočtu testu nízké kapitalizace nevstupuje zápůjčka od společnosti Z, jelikož je bezúročná. Vypočítaný koeficient v bodě 3 je podle pokynu D-22 zaokrouhlen na dvě desetinná místa. Výsledná částka 612 500 Kč představuje úroky, které společnost Y nemůže uplatnit ve svém základu daně.

Pro podání uceleného obrazu bych na závěr této kapitoly stručně popsala další vybrané testy obsažené v ZDP vztažené k některým finančním nákladům. Nejnovější a značně komplikovaný test omezuje uznatelnost nadměrných výpůjčních výdajů v základu daně z příjmů právnických osob. Vznikl z povinnosti implementace směrnice EU ATAD, jejímž výsledkem je mimo jiné § 23e ZDP a následný doplňující paragraf 23f ZDP, který je věnován uděleným výjimkám z tohoto režimu. Pravidla nejsou výhradně omezena na spojené osoby, test

je však cílen na skutečně velké firmy, které si zamýšlí přílišným využíváním úvěrů a podobných finančních nástrojů snížit daňový základ. Hodnota výpůjčních výdajů snížená o výpůjční příjmy, která přesáhne absolutní hranici 80 000 000 Kč nebo 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy, si právnická osoba nemůže uplatnit ve svém základu daně.

Dalším testem je test závislosti na zisku dlužníka, který je vyložen v § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP. Použije se v situacích, kdy je realizace finančních nákladů podmíněna ziskem právnické osoby v pozici dlužníka. Přijatý úvěrový nástroj, ať od spojené či nespojené osoby, tak má podobu spíše majetkového vkladu, ze kterého jsou vypláceny podíly na zisku, jež nelze dle daňových předpisů vykázat v základu daně. Na základě toho není přípustné shledávat finanční náklady za daňově účinné, jelikož by prostou záměnou pojmenování obdobných okolností docházelo k neoprávněnému snižování daňové povinnosti.

V neposlední řadě test využití financí na pořízení podílu v dceřiné společnosti upravený v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. Prvotním pravidlem pro účinný náklad je, že nesouvisí s osvobozenými příjmy a na to uvedené ustanovení reaguje. Mateřská společnost (splňující předepsanou právní formu a alespoň 10% podíl na ZK dceřiné společnosti ustavičně po dobu 12 měsíců nebo déle) musí z daňových nákladů vyloučit přímé náklady, jejichž vznik byl zapříčiněn držbou podílu v dceřiné společnosti, včetně úroků z úvěrového finančního nástroje, který přijala 6 měsíců před nabytím daného podílu, pokud nepodá důkaz vylučující vzájemný vztah mezi držbou podílu a přijatým úvěrovým finančním nástrojem. Daňová neúčinnost úroků trvá po dobu držby podílu a k tomu i po období, kdy konkrétní podíl drží osoba spojená. Pro nepřímé náklady je hranice neuznatelnosti stanovena pěti procenty příjmu z podílu na zisku, případně skutečnou výší, je-li nižší a poplatník je schopen ji prokázat.

4 Rozbor vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu

Formulace v zákonech nemusí být vždy jednoznačné, může tedy docházet k jejich odlišnému pochopení a interpretaci. Právní předpisy navíc nemusí postihnout veškeré nastalé situace. V takových případech lze hledat řešení též v judikátech Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). Nejvyšší správní soud rozhoduje především v oblasti správního soudnictví o kasačních stížnostech. Kasační stížnost slouží jako opravný prostředek. Účastník řízení ji podá v případě, že požaduje zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu. Rozhodnutí NSS v anonymizované podobě jsou zpřístupněné v jeho databázi.[27]

Tato část bakalářské práce se věnuje třem vybraným judikátům z oblasti technického zhodnocení, ocenění a vyřazení majetku. Cílem jednotlivých kapitol je popsat vzniklé spory včetně argumentace jednotlivých stran, která objasňuje danou problematiku. V závěru pak shrnuji získaná zjištění a přidávám vlastní pohled na problematiku.

4.1 Technické zhodnocení a oprava

Tato kapitola se zaměřuje na problematiku rozlišení oprav a technického zhodnocení majetku, resp. smíšených zásahů do majetku a nakládaní se související opravou jako se součástí technického zhodnocení. Informace zakotvené v účetních a daňových předpisech byly uvedeny v kapitole 2.4. Technické zhodnocení. Nyní záležitost vyložím za pomoci zvoleného judikátu a závěrů z jiných judikátů, na které je odkazováno či se k němu vztahují.

4.1.1 1 Afs 275/2018 – 48[28]

V pozici žalobce a stěžovatele se nacházela společnost s ručením omezeným LETASOL, která vyrábí svařovací, montážní a sestavovací přípravky a jiné nástroje a nářadí. V obchodním rejstříku je zapsána od roku 1993.[29]

Podaná kasační stížnost se týkala rozsudku č. j. 31 Af 70/2016 - 79 ze dne 27. června 2018, ve kterém Krajský soud v Brně potvrdil stanoviska Finančního ředitelství v Brně.

4.1.1.1 Vymezení sporu

Obsah sporu byl značně rozsáhlý. Jeho součástí byly i náklady ve výši 21 000 000 Kč, které správce daně neuznal jako daňově účinné pro tvorbu rezervy na opravu majetku, a proto přistoupil k doměření daně z příjmů za zdaňovací období 2010 společně se stanovením penále. Argumentem Odvolacího finančního ředitelství (žalovaný), který podpořil jak krajský soud, tak i Nejvyšší správní soud, bylo nevyhovění depozitní podmínce uložení peněz na zvláštní účet v § 7 odst. 4 zákona o rezervách, která zpřísnila využití této rezervy od roku 2009. Žalobce část peněz poslal na účet pojišťovny kvůli sjednanému životnímu pojištění pro jednatele společnosti.

Dále rezervu tvořil pouze jeden rok, a tak porušil další podmínku pro daňovou uznatelnost. Kromě toho žalobce namítal procesní vady na straně správce daně, které byly rovněž zamítnuté. Těmto otázkám se již samostatně nebudu věnovat, jelikož předmětem mého zájmu jsou vynaložené náklady v souvislosti s opravou a technickým zhodnocením a jejich daňová účinnost.

Společnost s ručením omezeným provedla jednu stavební akci, která byla pojmenována jako „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“. V rámci opláštění budovy došlo ke změně materiálu, dále byla vyměněna dřevěná okna za plastová a byla vybudována vrátnice. Žalobce náklady „na nákup stavebního materiálu, opravu a údržbu budovy K13 a na nákup a montáž oken v budově K13“ vyhodnotil jako daňově účinné, jelikož charakter celé akce považoval za opravu. S tím ale nesouhlasil správce daně, který část akce označil za technické zhodnocení, zbylými zásahy se nezabýval, neboť veškeré náklady souvisely s jednou akcí. Postupoval dle § 25 odst. 1. písm. p) ZDP a náklady vyloučil ze základu daně.

4.1.1.2 Argumenty žalobce

Žalobce pokládal akci za opravu, přičemž se jednak opíral o souhlas stavebního odboru s označením akce a také o rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011 – 99, na základě kterého tvrdil, že zásadní pro určení charakteru prací je celkový záměr, nikoliv podstata jednotlivých úkonů.

V souvislosti s využitím jiného materiálu pro plášť budovy odkázal na Pokyn GFŘ D-22 (resp. D-300 vydaný Ministerstvem financí ČR) k § 33 zákona o daních z příjmů, kde je stanoveno, že pouhá záměna materiálů není technickým zhodnocením. Podle žalobce opláštění uvedlo budovu do původního stavu. Dále sdělil, že u stavby nenastala změna půdorysu, protože z technické zprávy projektové dokumentace vyplývá, že odbourané části netvořily s budovou jeden celek. Pouze došlo k zvětšení nezastavěné plochy. Byl přesvědčen, že odstranění předmětných částí vedlo spíše k znehodnocení aktiva. U výměny oken uvedl, že nedošlo ke změně jejich plochy a prosvětlení vnitřních prostor, tudíž zůstaly zachovány parametry stavby. V neposlední řadě prohlašoval, že vybudovaná vrátnice vznikla přeměnou kanceláře.

Svá tvrzení podpořil předloženými důkazy, především trval na tom, aby se úpravy soudily na základě projektové dokumentace z roku 2013. Stav budovy před stavební akcí prokázal technickým výkresem.

4.1.1.3 Argumenty žalovaného

Správce daně žalobcem poskytnuté důkazy nepovažoval za dostatečné pro posouzení charakteru zásahů. Z tohoto důvodu sám předložil fotografie zachycující halu K13 v roce 2009 a 2013, společně s kolaudačním rozhodnutím a dalšími důkazními prostředky, které jasně

dokládají uskutečněné stavební úpravy (odbourání přístavků a přístavby sociálního zařízení), jejichž výsledkem bylo zmenšení zastavěné plochy a změna rozměrů pláště. Podle technické zprávy mezi stavební úpravy patřilo i zbudování vrátnice, což odporuje tvrzení žalobce.

Žalovaný připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012 č. j. 8 Afs 4/2012 - 39, který došel k závěru, že oprava je jen ojediněle navázána na změnu technických parametrů. V souladu s tím označuje za technické zhodnocení i výměnu dřevěných oken za plastová s dvojskly a realizaci opláštění. Výměna oken nezahrnovala pouze záměnu materiálu, avšak došlo i ke snížení jejich počtu, což si vyžadovalo stavební úpravy. Opláštění přivodilo změnu plochy pláště, a proto výsledný stav není možné mít za původní. Současně došlo k novému vnitřnímu uspořádání stavby vlivem vystavění vrátnice.

4.1.1.4 Vyjádření krajského soudu

Krajský soud žalobu zamítl. K argumentaci žalobce o celkovém záměru řekl, že žalobce nepostihl správně smysl tohoto pojmu, který slouží pro zjištění toho, zda práce tvoří společně jednu stavební akci. Podstata úkonu je však vyhodnocena pomocí komparace počátečního a konečného stavu. Nijak tedy nezávisí na předpokládaném záměru a jeho vyhodnocení žalobcem.

Ohledně důkazních prostředků od žalobce panovaly značné pochybnosti o jejich průkaznosti, a proto správce daně získal vlastní důkazy, ze kterých bylo možné vyčíst, že provedené změny představovaly technické zhodnocení.

S využitím judikátu, kterým argumentoval sám žalobce (rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011 - 99), krajský soud sdělil, že nelze celou akci označit za opravu, pokud je její součástí stavební úprava v podobě technického zhodnocení. Tudíž, i bez posouzení ostatních prací je kvůli změně technických parametrů nutné zásah označit za technické zhodnocení. Přesto se vyjádřil i k výměně oken, kterou souhlasně s žalovaným považuje za technické zhodnocení. Vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 149/2016 - 34, kde bylo ustanoveno, že i jiný počet vrstev skel znamená technické zhodnocení, a tak nové rozmístění oken doprovázené zazdíváním a dalšími stavebními úpravami nemůže značit opravu. A dále komentoval i záměnu materiálu při opláštění, kdy souhlasil s žalobcem, že použití odlišného materiálu nutně nevyjadřuje technické zhodnocení (č. j. 8 Afs 4/2012 - 39). Žalovaný ale nenapadal změnu rozměrů pláště v kontextu materiálu pláště, nýbrž postavení nových zdí.

4.1.1.5 Vyjádření NSS

Nejvyšší správní soud se postavil na stranu žalovaného a kasační stížnost zamítl. Poukázal na závěry rozsudku ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018 - 47, jehož námitky odpovídají této kasační stížnosti.

Zdůraznil především to, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, poněvadž neposkytl k posouzení nové a průkazné materiály, které by objasnily rozpornost situace a vyvrátily tvrzení žalovaného. Vyslovil se také k výhradě stěžovatele, že krajský soud nepodal dostatečné informace ke svému konečnému úsudku, že změna půdorysu je dostačující pro určení celé akce jako technického zhodnocení. Nicméně, to NSS nepovažuje za pravdivé, jelikož přesně určil, že se jedná o změnu technických parametrů, která představuje technické zhodnocení. Stěžovatel neodstoupil od požadavku, aby se úpravy posuzovaly z hlediska projektové dokumentace z roku 2013. V té je ale totožně uvedeno, že nastalo odstranění části objektu. V kolaudačním souhlasu pak lze nalézt následující: *„stavební úpravy stávající haly K13, kterými došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavků a vybudováním vrátnice v severovýchodním nároží haly. Nová půdorysná velikost haly ve tvaru písmene „L“ je max. 21,60 x 46 m“*.[28] Dalším argumentem je také fakt, že po odstranění přístavků stěžovatel v katastru nemovitostí uvedl změnu obvodu stavby. Tyto výroky nevyvrátil.

4.1.2 Zjištění a vlastní poznatky

Výsledkem rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 275/2018 – 48 bylo potvrzení správnosti počínání správce daně, který vyjádřil pochyby k způsobu zaúčtování nákladů a s tím související daňové uznatelnosti. Správce daně vyhodnotil stavební akci jako celek za technické zhodnocení, a proto přikročil k vyloučení nákladů jakožto nedaňových ze základu daně, k doměření daně a předepsání penále. Společnost s ručením omezeným nenabídla důkazní prostředky prokazující opak.

Položka	LETASOL, s.r.o.	Správce daně
Spotřeba stavebního materiálu	50x/112	042/321
Oprava budovy a oken	51x/321	042/321
Zařazení TZ do užívání	xxx	021/042

Tabulka 14 - Zaúčtování sporných nákladů; zdroj: vlastní zpracování

Společnost LETASOL zaúčtovala do nákladů částku v celkové výši 1 190 282,95 Kč, kterou považovala za opravu. Snížila tak výsledek hospodaření a zároveň i základ daně za rok 2010. Správně se o tuto hodnotu mělo navýšit ocenění stavby, jelikož se jednalo o technické zhodnocení. Ve výsledku hospodaření by se zobrazila až prostřednictvím účetních odpisů, v základu daně jako odpisy daňové.

Položka	2010 (v tis. Kč)
Výnosy	76 617
Náklady	64 651
Výsledek hospodaření před zdaněním	11 966
Daň z příjmů právnických osob	4 391
Výsledek hospodaření za účetní období	7 575

Tabulka 15 - Výkaz zisku a ztráty LETASPOL, s.r.o.; zdroj: vlastní zpracování na základě:[30]

Výše uvedená tabulka souhrnně zachycuje výkaz zisku a ztráty společnosti LETASOL. Náklady by správně měly být nižší o 22 290 282,95 Kč při zahrnutí částky zaúčtované jako tvorba rezervy na opravu hmotného majetku. Tato chyba se promítla do základu daně, a tedy i do samotné daně z příjmů právnických osob. Společnost měla právo žádat o uplatnění vyšších daňových odpisů kvůli nově zahrnutému technickému zhodnocení.

4.1.2.1 Závěry souvisejících judikátů

a) LETASOL, s.r.o. podala obdobnou kasační stížnost (č. j. 1 Afs 276/2018 - 47 ze dne 21. 2. 2019[31]), jejíž rozsudek NSS aplikoval i v případě mnou zvoleného judikátu, tentokráte se však týkala zdaňovacího období 2011. Vyplývá z něj, že aby bylo možné vymezit, na co byly náklady vynaloženy, je nezbytné:
   - zdokumentovat původní stav majetku,
   - zdokumentovat stav majetku po zásahu,
   - konfrontovat jednotlivé stavy.

   NSS zde potvrdila, že technickou změnou parametrů může být jak zvětšení, tak zmenšení půdorysu stavby.

b) Krajský soud také čerpal z rozsudku NSS č. j. 8 Afs 33/2011 - 99[32]. Tento judikát má dva významné dopady.

Prvním je už několikrát zmíněný princip. Pokud stavební činnosti probíhají ve stejné době, na stejném majetku a vztahují se k sobě navzájem, vytváří jeden celek. Pak se již nešetří charakter jednotlivých úprav, dokonce ani kdyby odděleně byly shledány za opravu, stačí, že vcelku vedou k technickému zhodnocení.

Druhý dopad vznikl v důsledku výstavby alergologické ambulance, ordinací a hygienického zázemí z původní prodejny sportovního zboží a kanceláří. Změna využití prostor uvnitř budovy, kterou doprovází stavební, konstrukční a dispoziční úpravy, je rovněž zařazená mezi technické zhodnocení.

c) Krajský soud dále odkazoval na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 4/2012 - 39[33], který byl zasazen do velmi netradičních okolností. I když se spor týkal podzemního potrubí pro rozvod tepla, uskutečněné závěry lze uplatnit v mnohých situacích.

NSS poukázal na § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky, který jasně stanovuje, že činnosti odstraňující havarijní stav majetku nemohou značit opravu v případě, že dojde k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze chápat jako „opravu vyšší kvality".

Z rozsudku dále plyne, že správce daně není povinen akceptovat znalecký posudek jako důkaz, pokud shledá, že není průkazný. Zde se jednalo mimo jiné o to, že znalec náležitě nezjistil původní stav, což je v rozporu s výše uvedeným předpokladem pro rozpoznání režimu nákladů. Nemohl tedy proti sobě postavit výsledný a původní stav a řádně je porovnat.

Jako úplně poslední bych zmínila informace vyložené v souvislosti se změnou technických parametrů. Je důležité, že se zásah hodnotí vůči majetku jako celku, nicméně to neznamená, že se změna musí nutně vztahovat k 100 % majetku. V neposlední řadě, nahrazení materiálu nemusí zakládat technické zhodnocení, i kdyby nový materiál byl kvalitnější, zejména pokud je vyvolané technickým pokrokem či nedostupností původního materiálu.

d) Rozbor souvisejících judikátů zakončím rozhodnutí soudu č.j. 9 Afs 149/2016 - 34[34], které je zpracováno i v Pokynu GFŘ D-22 v části „K § 33", kde je sděleno, že pokud je počet vrstev skel zachován beze změn a stejně tak i rozměry oken, nepovažuje se úprava za technické zhodnocení. Judikát však řeší situaci, kdy naopak došlo k zamýšlené výměně oken s dvěma vrstvami skel za tři, tedy jednoznačně technické zhodnocení.

Následující tabulka shrnuje zjištění z judikatury.

zásahy zakládající technické zhodnocení	zásahy závisející na okolnostech
zvětšení i zmenšení půdorysu stavby	odstranění havarijního stavu
změna účelu užívání stavby	změna použitého materiálu
změna počtu skel u oken	

Tabulka 16 - Vymezení zásahu jako TZ nebo oprava; zdroj: vlastní zpracování

Oblast technického zhodnocení a oprav je velmi komplikovaná a nejednoznačná. Kromě účetních a daňových předpisů je vhodné si při nejasnostech vypomoci judikáty. Do roku 2009 judikatura umožňovala od sebe oddělit zásahy do majetku, kdy v rámci jedné akce proběhla jak oprava, tak technické zhodnocení.[13] Od následujícího roku, 2010, je nejčastějším výsledkem zhodnocení komplexní stavební akce jako technické zhodnocení, stejně jako v případě vybraného judikátu. Dílčí zásahy se tedy neposuzují samostatně a výdaje na opravu související s TZ se stávají jeho součástí.

Obezřetný postup je jednoduše na stejném majetku provádět úpravy nestejné povahy v odlišnou dobu. Pokud to není možné, je zcela zásadní disponovat co největším počtem průkazných důkazů dosvědčujících, že zásahy nejsou nikterak propojené. Nezbytné je podrobně zdokumentovat i původní stav a podat detailní popis jednotlivých stavebních činností.

4.2 Určení okamžiku zahrnování nákladů do vstupní ceny majetku

Cílem této kapitoly je za pomoci rozhodnutí NSS přiblížit otázku nákladů zahrnovaných do pořizovací ceny majetku ve vztahu k počátku jeho pořizování, přičemž teoretický podklad je obsažen v kapitole 2.3.1. Časové hledisko výchozího ocenění.

4.2.1 7 Afs 365/2018 – 62[35]

Spor se týkal akciové společnosti Správa pohledávek OKD, která podala kasační stížnost na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 9/2016 – 46, zabývající se rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství v Brně.

4.2.1.1 Vymezení sporu

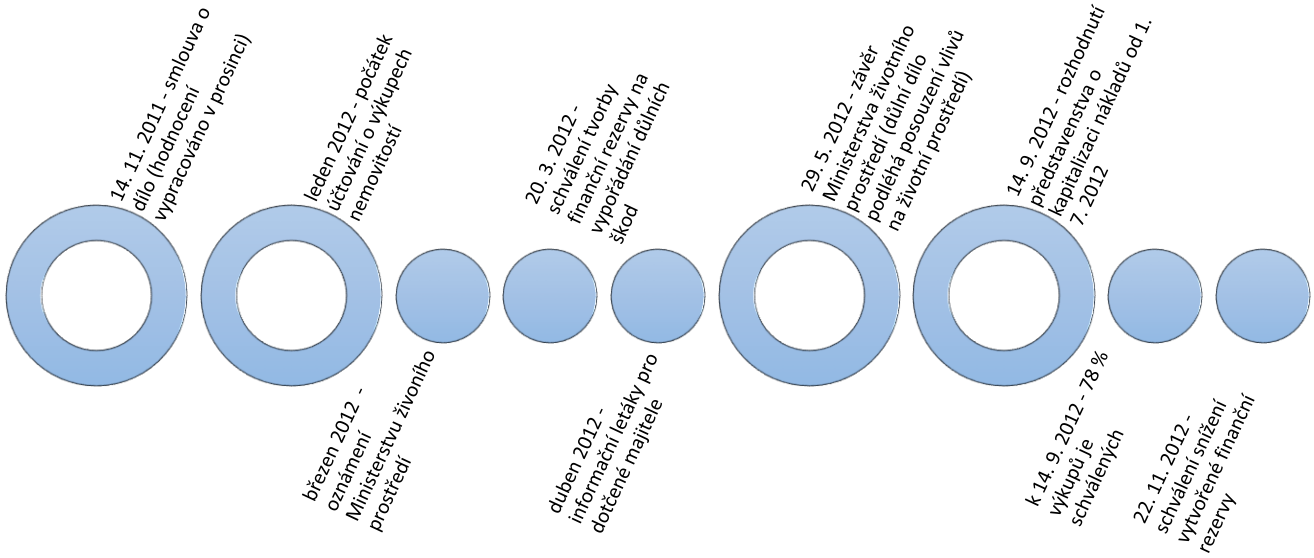
Společnost plánovala ve městě Karviná vybudovat důlní dílo, a proto v dané oblasti vykupovala pozemky. Správce daně nesouhlasil s okamžikem, od kterého žalobce do pořizovací ceny majetku začal zahrnovat náklady vzniklé v souvislosti s těžebním záměrem. Správa pohledávek OKD část těchto nákladů s povahou náhrady důlních škod uplatnila v základu daně. Jednalo se o částku 137 634 282,69 Kč, na jejímž základě správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2012 ve výši 26 150 390 Kč. NSS řešil i záležitost nastalé insolvence akciové společnosti a její vliv na trvání sporu. Výsledkem bylo zamítnutí požadavku stěžovatele na zrušení rozhodnutí krajského soudu, což bylo odůvodněno rozsudkem č. j. 4 As 149/2017-121. Stejně tak zamítl námitku o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, který byl NSS zhodnocen jako řádně zdůvodněný.

4.2.1.2 Argumenty žalobce a žalovaného

Podle žalobce se náklady stávají součástí pořizovaného majetku od formálního rozhodnutí o jeho pořízení. Z toho důvodu v základu daně ponechal náklady, které vznikly před 7. 12. 2012. K tomuto dni představenstvo schválilo realizaci předmětné investice. Přičemž dodal, že způsob účetního zobrazení byl schválen auditorem. Správce daně počátek pořizování majetku vztahoval k uzavření smlouvy o dílo na vypracování studie Oznámení záměru (14. 11. 2011). Žalobce toto stanovisko odmítnul, jelikož uskutečnění investice záviselo na výsledcích

vypracovaného hodnocení, které obsahovalo posouzení vlivů výstavby důlního díla na životní prostředí.

Žalovaný vycházel ze skutečnosti, že před formálním schválením investice nastalo její faktické zahájení. Jinak řečeno, již probíhaly činnosti vedoucí k její realizaci, např. zadání realizace a zaslání studie Oznámení záměru Ministerstvu životního prostřední, započetí hojného výkupu nemovitostí i čerpání rezerv na důlní škody. Podrobnější představení činností přináší následující obrázek.



Obrázek 3 - Časová osa činností žalobce; zdroj: vlastní zpracování na základě:[35]

4.2.1.3 Vyjádření krajského soudu

V rozsudku krajský soud společnosti nevyhověl a žalobu zamítl. Souhlasil se správcem daně, avšak zdůraznil, že vždy záleží na individuálních okolnostech investice. Za počátek zahrnutí nákladů do pořizovací ceny majetku v tomto případě nelze mít okamžik rozhodnutí představenstva, o čemž vypovídá i fakt, že po daném dni nenastaly kvalitativní změny v počínání společnosti. Vzhledem k absenci definice časového rozmezí zařazení nákladů do ocenění majetku krajský soud odkázal na interpretaci NÚR č. I-5.

4.2.1.4 Vyjádření NSS

Závěry rozsudku NSS se shodují s krajským soudem a konáním správce daně, kasační stížnost tedy byla zamítnuta. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí upozornil na ustanovení ZoÚ a vyhlášky, které se věnují pořizovací ceně a vedlejším pořizovacím nákladům. Z nich vyplývá, že je primárně nutné rozpoznat souvislost nákladů k majetku, který je pořizován. Není přitom rozhodující, zda investice nakonec bude uskutečnitelná či nikoli. Také potvrdil, že zabývat se formálním rozhodnutím o pořízení je účelné pouze, pokud zároveň představuje

okamžik objektivního započetí pořizování investice. Jinak řečeno, klíčový je okamžik „kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice“, jak uvádí interpretace NÚR č. I-5, na kterou NSS odkázal. NSS popřel tvrzení stěžovatele, že realizace investice se odvíjela až od souhlasu představenstva. Opodstatnění a využití nákladů se nijak nelišilo před společností stanoveným datem (7. 12. 2012). Bylo proto nelogické aktivovat do pořizovací ceny jen část nákladů. Dále zdůrazňuje, že rozhodnutí se nevztahovalo k samotnému pořízení důlního díla, ale ke kapitalizaci nákladů.

4.2.2 Zjištění a vlastní poznatky

Nejvyšší správní soud rozhodl v č. j. 7 Afs 365/2018 – 62, že správce daně postupoval správně při formulaci závěru, který vedl k vydání platebního výměru. Neshoda panovala ohledně dne, od kterého by náklady měly být zahrnuty do ceny investice. Souvislost nákladů na vykoupení nemovitostí s novým důlním dílem byla však nesporná. Správa pohledávek OKD, a. s. je vynaložila se záměrem odškodnění dotčených jedinců. Čili se jednalo o náhradu důlních škod. Nesprávně část nákladů uplatnila v základu daně, proto jí byla navýšena daň z příjmů právnických osob. Náklady se v ZD zobrazí až v průběhu následujících období v podobě odpisů.

Zda je náklad součástí pořizovací ceny majetku či je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů snižující jednorázově základ daně, je v praxi často řešený problém. Pomoci by mohly závěry vyplývající ze zkoumaného judikátu:

1) předně je třeba zkoumat souvislost nákladů s pořizovaným majetkem,
2) související náklady jsou součástí ocenění majetku počínaje okamžikem faktického zahájení realizace pořizování majetku, nikoliv formálního rozhodnutí,
3) nebere se v potaz, zda investice bude skutečně úspěšně dokončena,
4) účetní zobrazení (a z toho plyne i daňové) musí být pro náklady mající stejný účel a podstatu totožné.

Důležitost podmínky o okamžiku faktického zahájení pořizování majetku lze spatřovat především v tom, že jinak by poplatník mohl o režimu nákladů rozhodnout dle své volby. Porušoval by tak zásadu věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

Nejvyšší správní soud své rozhodnutí zdůvodnil též některými informacemi, které jsou uvedené v interpretaci NÚR č. I-5. Interpretace NÚR nejsou všeobecně závazné, ale NSS potvrdil jejich významnost, když interpretaci č. I-5 použil pro objasnění problematiky.

4.3 Škoda způsobená neznámým pachatelem

Následující kapitola se věnuje oblasti vyřazení majetku z účetnictví a jeho daňovému dopadu. Téma shrnuje kapitola 2.6. Vyřazení. Předmětem vybraného judikátu NSS je vyřazení aktiv z důvodu škody, kterou zapříčinil neznámý pachatel.

4.3.1 7 Afs 410/2017 - 28[36]

Žalobcem (a stěžovatelem) byla akciová společnost AUTO KRALUPY, která podniká v oblasti opravy silničních vozidel. Podala kasační stížnost napadající rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 8/2015 – 49, jejímž výsledkem bylo potvrzení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

4.3.1.1 Vymezení sporu

Společnost počátkem roku 2009 koupila na fakturu nákladní vozidlo Tatra. 23. 4. téhož roku vydala vozidlo Policii ČR kvůli jeho odcizení právoplatným vlastníkům třetí osobou. Následně pořídila stavební stroj, což doložila kupní smlouvou z 1. 12. 2009. Tento kradený stroj byl rovněž odebrán, ale až 13. 5. 2011. Při vyřazení majetku v roce 2011 zohlednila v ZD náklad podle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP, neboť zabavení vozidla a stroje pokládala za škodu způsobenou neznámým pachatelem. Správce daně však neshledal, že by okolnosti naplňovaly předpoklady daňově účinné škody. Na základě toho doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob a předepsal penále.

4.3.1.2 Argumenty žalobce

Žalobce, resp. stěžovatel následkem škody, která byla potvrzena Policií ČR, vyřadil z evidence předmětný majetek, a tak došlo k úbytku jeho majetku. Trval na tom, že tyto skutečnosti splnily veškeré podmínky uvedené v ZDP pro uplatnění škody. Za neopodstatněný pokládal požadavek na vlastnické právo k majetku, který ze ZDP nevyplývá. Rovněž zdůraznil, že právo na daňovou škodu náleží tomu, kdo újmu ve skutečnosti utrpěl. V tomto případě byl poškozen sám žalobce a nikoliv vlastník, kterému ukradené věci byly následně vráceny.

4.3.1.3 Argumenty žalovaného

Žalovaný stvrdil posouzení nákladů správcem daně jako daňově neuznatelných. Předložil, že není možné je uznat za náklady z titulu škody způsobené neznámým pachatelem. Žalobce měl povinnost majetek vrátit, byl tedy odejmut policií, nikoliv ukraden. Nadto originál kvalifikovaného potvrzení o odcizení majetku může získat jedině jeho vlastník.

Účtování o transakcích, které se vztahují k majetku, a jejich daňové řešení, předpokládá vlastnické právo. Ačkoliv žalobce disponoval kupními smlouvami, nelze je uznat za důvodné, jelikož prodejci k odcizenému majetku vlastnické právo nikdy neměli. Daňová účinnost

nákladů nelze dosvědčit ani na základě § 24 odst. 1 ZDP, tedy jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce nepodal důkaz o vzájemném vztahu nákladů s dosažením zdanitelných příjmů, navíc zaúčtované náklady nepředstavovaly skutečné pozbytí majetku.

Měl však právo, aby mu dodavatelé vrátili zaplacenou kupní cenu. Jinak řečeno, vznikla mu pohledávka z bezdůvodného obohacení. Úhrada proběhla 30. 10. 2009. Žalobce ale částku 390 000 Kč promítl do základu daně až v roce 2011. Správce daně výnosy v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) ZDP ze základu daně rovněž vyřadil.

4.3.1.4 Vyjádření krajského soudu

Podle krajského soudu je možné aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. l) ZDP, pouze pokud byl poplatník poškozen a nemůže po konkrétní osobě v pozici pachatele požadovat náhradu. Škodu však může utrpět pouze vlastník. Žalobce ale znal identitu svého dlužníka (prodejců), a tak nebyl důvod, aby se mu dostalo úlevy v podobě tohoto daňového nákladu, kterou zákonodárce mínil alespoň částečně pomoci při neexistující úhradě pohledávky od neznámého pachatele.

Podle žalobce má být daňová škoda uplatněna fakticky poškozenou osobou, jelikož vlastníci majetek obdrželi nazpět, přesunulo se právo na něj. Tuto úvahu krajský soud popřel. Škoda není podmíněna uplatněným předmětného ustanovení alespoň některou z osob.

Krajský soud vyvodil, že ve vztahu k žalobci nelze hovořit o škodě. Věc zájmu, vzniklou pohledávku z titulu bezdůvodného obohacení, musel žalobce řešit pouze vůči prodejcům stroje a vozidla. Už vůbec nelze potenciálního neznámého pachatele vinit z bezdůvodného obohacení.

V účetnictví žalobce měl být zohledněn skutkový stav věci, a to v okamžiku, kdy vyšlo najevo, že byl majetek zatížen trestným činem. Vyřazení majetku samo o sobě ovšem neznamená škodu, poněvadž neměl být u žalobce evidován. Navíc nebyl důvod, aby majetek vyřadil až o dva roky později, kdy Okresní soud v Berouně opět potvrdil navrácení věcí vlastníkům.

4.3.1.5 Vyjádření NSS

Nejvyšší správní soud posoudil, že dodatečný platební výměr provedený správcem daně je platný a kasační stížnost v souladu s rozhodnutím krajského soudu shledal nedůvodnou. V rozsudku shrnul důkladné odůvodnění krajského soudu a k žalobcově argumentaci doplnil, že jeho uchopení § 24 odst. 2 písm. l) ZDP bylo nesprávné. *„Předmětné ustanovení nepředpokládá škodu způsobenou podle potvrzení policie „v důsledku“ jednání neznámého pachatele, jak stěžovatel uvádí v kasační stížnosti. Spojení „v důsledku“ se pojí pouze se*

škodami způsobenými živelními pohromami, nikoli se škodou způsobenou neznámým pachatelem.“ V případě, že by pravidlo bylo vyloženo tímto způsobem, znamenalo by to, že škodu stěžovateli přivodila Policie ČR, která mu vozidlo a stroj zabavila. Je zřejmé, že použití ustanovení v ZDP je zamýšleno ve smyslu blízkého sepětí počínání neznámého pachatele a nastalé škody. Náklady závisející na aplikaci § 24 odst. 2 písm. l) ZDP tudíž sníží základ daně pouze poplatníkovi, kterému škoda vznikla přímo. To však nebyl případ stěžovatele, který byl poškozen v důsledku nenabytí vlastnických práv k majetku. Újma, která neměla podobu škody, tedy nevychází z jednání neznámého pachatele, nýbrž z konání prodejců.

4.3.2 Zjištění a vlastní poznatky

Jádro sporu představovalo to, že si žalobce mylně vyložil § 24 odst. 2 písm. l) ZDP věnující se také nákladům vyplývajícím ze škody způsobené neznámým pachatelem, které snižují ZD. Žalovaný i oba soudy v rámci dokazování dané ustanovení pečlivě objasnili. Došli k závěru, že AUTO KRALUPY, a. s. nebyla způsobena škoda. Stroj ani vozidlo společnosti nebylo odcizeno, jen navráceno vlastníkům, neboť AUTO KRALUPY k majetku nenabyla vlastnické právo. Navýšení základu daně zdaňovacího období 2011 správcem daně o 1 338 316 Kč bylo akceptováno.

§ 24 odst. 2 písm. l) ZDP	situace žalobce
škoda	pohledávka z titulu bezdůvodného obohacení
způsobená neznámým pachatelem	z důvodu jednání známých dodavatelů
podle potvrzení policie	originální potvrzení získá jedině vlastník věci

Tabulka 17 - Zdůvodnění nemožnosti aplikace předmětného ustanovení; zdroj: vlastní zpracování dle:[36]

Třebaže pro konečný úsudek NSS o sporu nebylo určující, zda se škoda v § 24 odst. 2 písm. l) ZDP může týkat i osoby, která není vlastníkem věci, jeho argumentace v bodě 19 rozsudku se zdá poměrně nezvyklá.[6] Sám krajský soud uznal, že je možné vést diskuzi, zdali je daňová účinnost nákladů podmíněna výhradně vlastnictvím. V úvahu by podle něj mohla připadat i oprávněná držba či oprávněná detence. Nejvyšší správní soud však ve výše zmíněném bodě odkázal na § 25 odst. 1 písm. n) ZDP vylučující z daňových nákladů manka a škody, které překročí výši náhrady. Z § 25 odst. 2 lze následně zjistit, že toto ustanovení předpokládá vlastnictví majetku. NSS sdělil, že § 24 odst. 2 písm. l) ZDP je výjimkou pro daňovou uznatelnost při konkrétních okolnostech, nikoliv pro odlišnou podstatu od všeobecného vymezení škod. Požadavek vlastnictví se tak vztahuje i na uvedené ustanovení. Nicméně, druhý odstavec § 25 ZDP přímo stanovuje, že se týká odst. 1 písm. n) stejného paragrafu. Ačkoliv

[6] Tento závěr vyplývá z konzultace s advokátem specializujícím se na daňové řízení.

krádež není v zákoně konkrétně uvedena, je zahrnuta pod pojem škoda. Škoda je v § 25 odst. 2 ZDP definována jako poškození nebo zničení. Úvahu by bylo možné dále rozvést a argumentovat, že odcizení věci tyto znaky nemá. V případě krádeže majetku by se nejednalo o výjimku ze škody podle § 25 odst. 1 písm. n) ZDP, ale naopak by k termínu škoda byla s volnější vazbou přidružena. Z výše uvedených důvodů podle mého názoru z formulace ZDP nevyplývá zatížení § 24 odst. 2 písm. l) ZDP předpokladem, že škoda způsobená neznámým pachatelem se týká věci, která byla ve vlastnictví poplatníka.

Závěr

Cílem mé bakalářské práce bylo propojit daňový a účetní pohled u vybraných témat dlouhodobého majetku a vlastního kapitálu, popsat jednotlivé problémy a předložit jejich řešení, které by mělo být použito v praxi. Práci však nelze považovat za ucelený přehled veškerých účetních a souvisejících daňových otázek, poukázala pouze na některé problematické oblasti, se kterými se obchodní společnosti běžně potýkají. Důvod pro výběr konkrétních témat vyplýval i ze záměru upozornit na to, že účetní jednotka může značně ovlivnit údaje prezentované v účetní závěrce. Informace, které lze z účetní závěrky vyčíst, tak nemusejí spolehlivě odrážet skutečnost. Příčin může být mnoho, účetní jednotka například záměrně uživatele klame a údaje vykazuje způsobem prospěšným pro ni (mnohdy za účelem minimalizace daňové povinnosti), pracovník si úmyslně usnadňuje práci, aby vyčíslení základu daně neprovázelo zdlouhavé upravování výsledku hospodaření či má nedostatečné znalosti problematiky, a tak si svých chyb ani není vědom. Významnou podporu k naplnění mého úmyslu poskytly nejen předmětné účetní a další právní předpisy, ale také interpretace Národní účetní rady, zápisy z jednání Koordinačního výboru a judikatura Nejvyššího správního soudu.

První kapitola zasadila bakalářskou práci do obecného kontextu popisem právní úpravy českého účetnictví a modelovým schématem výpočtu daně z příjmů právnických osob. Účetnictví je v České republice regulováno zákonnými normami v třístupňové struktuře a má blízký vztah k dani z příjmů právnických osob, neboť se při zjištění základu daně z příjmů právnických osob vychází z výsledku hospodaření podle českých účetních předpisů.

Do druhé kapitoly byly zařazeny oblasti týkající se tématu dlouhodobého majetku. Blíže jsem se věnovala zejména oceňování majetku, a to vedlejším pořizovacím nákladům ve vztahu k časovému intervalu jejich zahrnutí do pořizovací ceny, který není v české účetní úpravě konkrétně vymezen. Za počátek by účetní jednotka měla považovat okamžik, kdy učinila rozhodnutí řešit danou situaci pořízením nové investice, konec je poté spjat s okamžikem zařazení majetku do užívání. Samostatnou otázkou v oblasti oceňování je téma dotací na pořízení dlouhodobého majetku, které shodně v systému účetnictví i daní snižují ocenění majetku. Dále bych v kontextu odpisování ráda zdůraznila význam použití účetních metod pro věrné zobrazení majetku, a to komponentního odpisování a využití zbytkové hodnoty, které však nejsou platné pro účely daní. Na základě ukázkového příkladu jsem formulovala závěr, že zohlednění zbytkové hodnoty hraje zásadní roli především při prodeji majetku, jelikož součástí výsledku hospodaření je jednorázový zisk z prodeje, ale zároveň i související náklad v podobě

jednorázového odpisu zbytkové hodnoty, který však není možné uplatnit při prodeji již odepsaného majetku.

Ve třetí kapitole jsem věnovala pozornost položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“, která umožňuje účetní jednotce vykázat nezkreslený výsledek hospodaření běžného účetního období (nejen) v případě provádění opravy chyb minulých let či změny účetní metody. Komplikovaná problematika ovšem není v účetní legislativě důkladně zpracována, chybí zde definice základních pojmů a způsob, jak srovnatelnosti u vykazovaných údajů v účetní závěrce, která je účetními předpisy vyžadována, prakticky dosáhnout. Složitost tématu dokládají i potíže s formulací souvisejících ustanovení v zákoně o daních z příjmů a jejich výkladem. Druhou část kapitoly tvořil daňový test nízké kapitalizace, který určuje daňovou neuznatelnost finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů v závislosti na výši vlastního kapitálu. Ač se jedná o daňovou záležitost, domnívám se, že pro účetní jednotku je stěžejní stanovení správné výše vlastního kapitálu v případě její změny v průběhu účetního období, jelikož se výrazně podílí na stanovení výsledné částky, kterou lze uplatnit v základu daně.

Praktická část, která byla zpracována ve čtvrté kapitole, představila rozsudky Nejvyššího správního soudu, jejichž analýza byla vystavěna i na znalostech získaných při vypracování teoretické části. Argumentace jednotlivých stran přiblížila problematiku technického zhodnocení a oprav, kterou lze shrnout do závěru, že pro posouzení stavební akce je nutné vždy podrobně zdokumentovat stav před zásahem i po něm, a pokud v rámci jedné akce mají některé úpravy charakter technického zhodnocení a některé oprav, bude jednotně posouzena jako technické zhodnocení. Za zmínku stojí i shrnutí poznatků z judikátu NSS o určení okamžiku zahájení zahrnování vedlejších pořizovacích nákladů do pořizovací ceny, což je možné od okamžiku skutečného zahájení pořizování majetku v případě, že náklady mají souvislost s pořizovaným majetkem, ale bez ohledu na skutečnost, zda bude investice úspěšně dokončena. Z mého pohledu mě nejvíce obohatila analýza rozsudku NSS týkajícího se vyřazení majetku v důsledku škody způsobené neznámým pachatelem podle potvrzení policie. Navzdory tomu, že souhlasím s výsledkem sporu, domnívám se, že argumentace NSS o podmínce vlastnictví věci pro škodu způsobenou neznámým pachatelem ze zákona o daních z příjmů není zřejmá, jelikož je zakotvena v paragrafu, který se věnuje daňově neuznatelným škodám.

Z analýzy judikátů plyne, že rozhodnutí NSS neslouží jen pro účastníky sporu, ale i pro ostatní účetní jednotky, které by měly uplatnit stejné řešení v případě, že se ocitnou v totožné situaci. Avšak současně je třeba se podrobně zaměřit na veškeré okolnosti, protože jediná odlišná skutečnost může vést k jinému posouzení. Z mé perspektivy judikaturu dobře vyjadřuje citát: „chytrý se poučí z vlastních chyb, moudrý se poučí z chyb ostatních.“ Především pokud

účetní jednotky záměrně snižují svou daňovou povinnost, měly by si z rozsudků odnést, že správce daně nesprávný postup nejspíše odhalí a doměří daň včetně sankcí. Nicméně, ani tak se sporům nelze zcela vyhnout, a to i z důvodu, že je neproveditelné pojmout v zákonech veškeré možné situace, přičemž zároveň stále dochází k rozdílným výkladům některých ustanovení právních předpisů. Rovněž z rozboru judikátů vyplývá, že se spory odehrávají po velmi dlouhou dobu, stojí tedy za zvážení, zda celý proces bude účetní jednotka chtít absolvovat.

Bakalářská práce by se bezesporu dala rozšířit o mnohá další témata, přínosnější by však podle mého názoru bylo obohatit oblasti o další hledisko, např. Mezinárodních standardů účetního výkaznictví či daně z přidané hodnoty.

Seznam použité literatury a pramenů

[1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2017. ISBN 978-80-7552-892-6.

[2] JANHUBA, Miloslav, MÍKOVÁ, Marie, ROUBÍČKOVÁ, Jaroslava, ZELENKA, Vladimír. *Finanční účetnictví: obecné otázky*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-614-2.

[3] SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-832-2.

[4] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojné účetnictví 2018*. Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-0868-8.

[5] VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

[6] PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2018. ISBN 978-80-7598-022-9.

[7] DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-125-3.

[8] MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.

[9] JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-034-9.

[10] MOLÍN, Jan. Poznámky ke vztahu účetnictví a daní v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Bulletin Komory certifikovaných účetních*. 2017, **roč. 2017**(č. 4), 3-7 s. ISSN 2336-3576.

[11] MEJZLÍK, Ladislav et al. *Interpretace Národní účetní rady: s praktickými příklady a komentáři*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2216-5.

[12] BROTHÁNKOVÁ, Hana. Nejčastější chyby v oblasti hmotného a nehmotného majetku z pohledu daně z příjmů právnických osob. *Bulletin Komory certifikovaných účetních*. 2017, **roč. 2017**(č. 4), 13-16 s. ISSN 2336-3576.

[13] DVOŘÁKOVÁ, Lenka. *Nejčastější chyby a omyly účetních*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2019. ISBN 978-80-7598-331-2.

[14] ŠINDELÁŘ, Michal. Dotace v cizích měnách. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*. 2019, **roč. XXVI**(č. 1/2019), 11-14 s. ISSN 1210-9096.

[15] PRUDKÝ, Pavel, LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi : komentář, příklady, výklad změn*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-219-9.

[16] PROCHÁZKA, David. Komponentní odpisování dle české účetní legislativy a IFRS. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*. 2010, **roč. XVII**(č. 9), 21-25 s. ISSN 1210-9096.

[17] ŠTAJMAROVÁ, Kateřina. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku jako nástroj jeho věrného a poctivého zobrazení v účetnictví. *Bulletin Komory certifikovaných účetních*. 2017, **roč. 2017**(č. 4), 8-12 s. ISSN 2336-3576.

[18] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Účetní versus daňové odpisy. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2008, **roč. 2008**(č. 1), 95-98 s. Dostupné z: doi:10.18267/j.cfuc.262

[19] POPÍLKOVÁ, Markéta. ODPISOVÁNÍ SE ZBYTKOVOU HODNOTOU V ÚČETNICTVÍ PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ. *Mladá veda*. 2017, **roč. 5**(č. 1), 97-104 s. ISSN 1339-3189.

[20] DVOŘÁKOVÁ, Lenka. Vlastní kapitál z pohledu obchodních korporací. *Bulletin KDP ČR*. 2015, **roč. 2015**(č. 3), 17-23 s. ISSN 1211-9946.

[21] SKÁLOVÁ, Jana. Jiný výsledek hospodaření minulých let - novinka v účetní závěrce. *Obchodněprávní revue*. 2013, **roč. 2013**(č. 10), 273-277 s.

[22] SKÁLOVÁ, Jana. Opravy chyb a změny účetních metod od roku 2013. *Bulletin KDP ČR*. 2013, **roč. 2013**(č. 4), 35-42 s. ISSN 1211-9946.

[23] ZEMANOVÁ, Eva. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 29.5.2013: 400/24.04.13 Oprava účetní chyby minulých let od 1. ledna 2013* [online]. 2013. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2013KV_KDP_29_5_13.pdf

[24] DĚRGEL, Martin. Oprava účetní chyby minulých let a její daňové dopady. *DAUČ* [online]. 2017 [vid. 2020-04-20]. Dostupné z: http://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=239771

[25] KOUT, Petr, LÍBAL, Tomáš. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady 2015*. 1. vydání. Praha: 1. VOX, 2015. ISBN 978-80-87480-33-5.

[26] MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. Nová pravidla regulace daňové uznatelnosti nákladových úroků. *DAUČ* [online]. 2018 [vid. 2020-04-10]. Dostupné z: http://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=253733

[27] Obecné informace. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003 - 2020. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/Obecne-informace/art/557?menu=173

[28] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2019, čj. 1 Afs 275/2018 - 48. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: www.nssoud.cz

[29] Profil firmy LETASOL spol. s r.o. *LETASOL, spol. s r.o.* [online]. [vid. 2020-04-27]. Dostupné z: https://letasol.cz/o_nas/

[30] Výkaz zisku a ztráty LETASOL, s.r.o. *eJustice* [online]. Dostupné z: https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=15608813&subjektId=361334&spis=698648

[31] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2019, čj. 1 Afs 276/2018 - 47. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: www.nssoud.cz

[32] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, čj. 8 Afs 33/2011 - 99. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: www.nssoud.cz

[33] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, čj. 8 Afs 4/2012 - 39, č. 2653/2012 Sb. NSS. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: www.nssoud.cz

[34] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, čj. 9 Afs 149/2016 - 34. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: www.nssoud.cz

[35] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, čj. 7 Afs 365/2018 - 62. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: www.nssoud.cz

[36] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2018, čj. 7 Afs 410/2017 - 28. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: www.nssoud.cz

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obrázek 1- Schéma odepisovatelné částky 27
Obrázek 2 - Graf vlivu zbytkové hodnoty na výsledek hospodaření (v Kč) 29
Obrázek 3 - Časová osa činností žalobce 55

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Hierarchie účetních předpisů a vybrané právní předpisy ovlivňující účetnictví 9
Tabulka 2 - Schéma určení základu daně z příjmů právnických osob 11
Tabulka 3 - Účetní a daňové vymezení nehmotného majetku 14
Tabulka 4 - Účetní a daňové vymezení hmotného majetku 15
Tabulka 5 - Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání v souvislosti s osvědčením 18
Tabulka 6 - Příklad: rozdílné výše hranice ocenění 19
Tabulka 7 - Odpisové skupiny 26
Tabulka 8 - Výpočet ročního odpisu 28
Tabulka 9 - Stav majetku v rozvaze, náklady, výnosy a vliv na VH při využití zbytkové hodnoty (v Kč) 28
Tabulka 10 - Stav majetku v rozvaze, náklady, výnosy a vliv na VH bez zohlednění zbytkové hodnoty (v Kč) 29
Tabulka 11 - Struktura VK v pasivech rozvahy 33
Tabulka 12 - Změny u jednotlivých položek účetních výkazů 42
Tabulka 13 - Test nízké kapitalizace 46
Tabulka 14 - Zaúčtování sporných nákladů 51
Tabulka 15 - Výkaz zisku a ztráty LETASPOL, s.r.o. 52
Tabulka 16 - Vymezení zásahu jako TZ nebo oprava 53
Tabulka 17 - Zdůvodnění nemožnosti aplikace předmětného ustanovení 59