

## KAPITOLA 3

## Způsoby odpisování hmotného majetku

## 3.1 Základní postupy při odpisování hmotného majetku

Při daňovém odpisování hmotného majetku postupují poplatníci podle § 30, 30a, 30b, 31 a 32 ZDP.

§ 30 odst. 2  
a 3 ZDP

Způsob odpisování si zvolí odpisovatel, a to pro každý nově pořízený majetek, s výjimkou poplatníků, kteří musejí pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem (viz § 30 odst. 10 ZDP). Zvolený způsob odpisování nelze změnit po celou dobu odpisování daného hmotného majetku. Hmotný majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny.

§ 29 odst. 2 ZDP

**Zůstatkovou cenou** se rozumí vstupní cena snížená o celkovou výši odpisů stanovených podle § 26 a § 30 až 32 ZDP, třebaže poplatník zahrnul do daňových nákladů jen poměrnou část odpisu z důvodu, že daný hmotný majetek mu slouží k dosahování zdanitelných příjmů jen částečně, nebo i když odpisy neuplatnil z důvodu využití daňových výdajů stanovených procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 ZDP.

## POZNÁMKA

Odpisy dospělých zvířat a jejich skupin se podle pokynu GFŘ D-22 stanoví:

- a) jednotlivě za každé zvíře při individuální evidenci zvířat a u tažných zvířat, dostihových a plemenných koní. Vstupní cenou je buď průměrná účetní cena za jeden kus, nebo cena stanovená poplatníkem ve vztahu k plemenné hodnotě, popřípadě ke stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní hodnoty stáda,
- b) skupinově podle jednotlivých druhů zvířat při skupinové evidenci zvířat, s výjimkou tažných zvířat, dostihových a plemenných koní. Přitom vstupní cenou je při zahájení odpisování úhrn pořizovacích cen jednotlivých druhů zvířat zjištěný z účetnictví k poslednímu dni předcházejícího zdaňovacího období (případně k datu zahájení činnosti). Při skupinovém odpisování lze odpisovat pouze rovnoměrně [§ 31 odst. 1 písm. a) ZDP].

V pokynu GFŘ D-22 je dále uveden příklad možného postupu při stanovení ročního odpisu v případě skupinové evidence zvířat.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

§ 29 odst. 3 ZDP

Při **odpisování hmotného majetku, jehož vstupní cena byla zvýšena o technické zhodnocení**, se postupuje v případě rovnoměrného odpisování podle § 31 odst. 8 ZDP a v případě zrychleného odpisování podle § 32 odst. 3 ZDP, přičemž pro stanovení rovnoměrných odpisů se použije příslušná roční odpisová sazba platná pro zvýšenou vstupní cenu a pro stanovení zrychlených odpisů příslušný koeficient platný pro zvýšenou zůstatkovou cenu. Tento postup se ale nepoužije u technického zhodnocení:

- provedeného nejpozději v prvním roce odpisování, které je přímo součástí vstupní ceny,
- na hmotném majetku odpisovaném tzv. mimořádnými odpisy, které je odpisováno samostatně,

- na nemovité kulturní památce, které ocenění nezvyšuje, neboť je odpisováno samostatně.

Při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení, se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo 32 ZDP.

§ 29 odst. 7 ZDP

Při **odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu**, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje pouze poměrná část odpisů. Nelze proto uplatňovat plné daňové odpisy u majetku sloužícího k činnosti, z níž jsou příjmy osvobozeny od daně nebo nejsou-li předmětem daně z příjmů, což je typické zejména u veřejně prospěšných poplatníků. Ale i u podnikatelských subjektů je někdy nutno řešit obdobný problém, např. u firemního rekreačního střediska a dalších zařízení sloužících k uspokojování potřeb zaměstnanců (výjimkou je případ, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro soukromé i služební účely). Rovněž pokud je hmotný majetek používán podnikající fyzickou osobou vedle podnikání i pro osobní potřebu její nebo jejích blízkých, musejí být odpisy podle vhodného kritéria kráceny. Základnou pro toto krácení může být např. podlahová plocha u staveb, kilometry v případě vozidel, lůžkodny u zmíněného rekreačního střediska, čas u počítačové sítě apod.

§ 28 odst. 6 ZDP

#### POZNÁMKA

Podle pokynu GFR D-22 si poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 ZDP stanoví poplatník podle vhodně zvoleného kritéria (např. využívaná plocha, počet ujetých km, poměr výkonů a služeb).

#### PŘÍKLAD

V obchodním majetku firmy (s. r. o.) je zařazen osobní automobil. Jeden zaměstnanec firmy používá tento automobil jak ke služebním účelům, tak i k soukromým cestám. Pro účely zdanění se u zaměstnance 1 % ze vstupní ceny vozidla zahrne do základu daně a zdaní společně se mzdou v jednotlivých měsících. Zároveň je mu každý měsíc fakturována částka za spotřebované pohonné hmoty na soukromé cesty (tím se snižují náklady za pohonné hmoty). Může firma uplatnit do daňových nákladů celou část odpisů?

Přestože je firemní vozidlo zčásti používáno i k účelům nesouvisejícím s podnikatelskou činností zaměstnavatele, neuplatní se zde režim poměrné výše daňových nákladů. Do daňových výdajů (nákladů) tedy lze uznat celou částku ročních odpisů. To vyplývá i z pokynu GFR D-22, kde je v bodu 26 k § 24 odst. 2 ZDP uvedeno, že při využívání motorového vozidla, které je zahrnuto v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu, jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců, a u kterého proto nemůže být uplatněn paušální výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, se neuplatňuje režim poměrné výše výdajů, např. podle § 28 odst. 6 ZDP, neboť tento režim není uplatňován ani pro poměrnou výši pořizovací ceny motorového vozidla zahrnované podle § 6 odst. 6 ZDP do základu daně zaměstnance (společníka), která rovněž není závislá na skutečném fyzickém opotřebení, resp. na počtu ujetých kilometrů.

Jiný postup platí v případě, kdy podnikatel sám používá hmotný majetek (např. budovu, motorové vozidlo) pro soukromé účely. Rozdíl si ukážeme na následujícím příkladu.

**PŘÍKLAD**

Podnikající fyzická osoba má ve svém obchodním majetku zahrnutou budovu, v jejímž přízemí se nacházejí firemní prostory (kanceláře) a v prvním patře tento podnikatel bydlí. Celková podlahová plocha budovy je 200 m<sup>2</sup>, z čehož 50 % využívá pro zdanitelné příjmy firma a druhá polovina slouží výhradně k soukromé potřebě podnikatele a jeho blízkých. Podnikatel je oprávněn zahrnovat do svých daňových nákladů pouze polovinu daňového ročního odpisu.

Dále má tento podnikatel-fyzická osoba v obchodním majetku osobní automobil, který používá vedle pracovních cest taktéž pro svou soukromou potřebu, anebo jej bezplatně půjčuje svým přátelům. Podle evidence výkazu pracovních cest bylo v daném roce projeto pro podnikatelské potřeby 80 % všech kilometrů odečtených z tachometru za období od 1. 1. do 31. 12. daného roku. Proto lze do daňových nákladů tohoto roku zahrnout pouze 80 % ročních odpisů, stejně jako 80 % všech ostatních nákladů souvisejících s vozidlem, vyjma silniční daně, kterou lze uplatnit plně.

**POZNÁMKA**

Poplatník daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP nebo z nájmu podle § 9 ZDP, který používá budovu zčásti k samostatné činnosti anebo k nájmu a zčásti k soukromým účelům, může požádat správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob uplatnění výdajů (nákladů) spojených s provozem budovy do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů odpovídá § 24 odst. 3 ZDP, tj. jestli poměrové kritérium zvolené poplatníkem je daňově relevantní. Za tuto informaci, kterou je nutno doplnit podrobnými údaji podle § 24b ZDP, se platí správní poplatek 10 000 Kč. Vzhledem k tomu, že v praxi správci daně zpravidla nezpochybňují jako kritérium poměr podlahových ploch využívaných k podnikání/pronájmu versus soukromě, a také s ohledem na uvedenou výši poplatku je zřejmé, že o toto závazné posouzení není velký zájem.

Speciální režim krácení daňové účinnosti odpisů se týká **silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatňuje tzv. paušální výdaj na dopravu** ve smyslu § 24 odst. 2 písm. z) ZDP. V tomto případě vůbec nezáleží na skutečném poměru využití tohoto vozidla pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (tedy pro účely podnikání nebo pronájmu) versus k jinému, zpravidla tedy soukromému využití. Podle speciálního ustanovení § 28 odst. 6 ZDP se totiž v těchto případech budou vypočtené daňové odpisy vždy krátit stejným poměrem, a to o 20 %, takže daňově účinným výdajem bude 80 % vypočtených ročních odpisů, což může být pro dotyčného poplatníka jak výhodnější (pokud vozidlo soukromě využívá ve větším rozsahu než z 20 %), tak méně výhodné (jestliže jej soukromě využívá méně než z 20 % ujetých kilometrů).

**PŘÍKLAD**

Podnikatel, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, má v obchodním majetku zahrnut osobní automobil, který využívá v rozsahu 96 % pro podnikání a 4 % pro jiné účely. Pokud ve zdaňovacím období poplatník u tohoto osobního automobilu uplatňuje tzv. krácený paušální výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP, tj. měsíčně 4 000 Kč, může za toto zdaňovací období zahrnout do daňových výdajů pouze 80 % příslušného odpisu tohoto hmotného majetku.

**PŘÍKLAD**

Pan Novák vede daňovou evidenci a v obchodním majetku má osobní a nákladní automobil. Osobní automobil využívá z 60 % pro své podnikání a zbylých 40 % připadá na soukromé účely. Nákladní automobil taktéž využívá jak pro své podnikání (z cca 90 %), tak pro soukromé účely (ze zbyvajících 10 %). Porovnejme všechny možné varianty uplatnění daňových odpisů obou vozidel při různých volbách režimu uplatnění výdajů souvisejících s provozem těchto vozidel – ve skutečné, prokázané výši versus v paušální výši (resp. s ohledem na částečně soukromé využití vozidla jako tzv. krácené paušální výdaje na dopravu).

1. U obou vozidel skutečné provozní výdaje:
  - Osobní automobil – odpisy uplatní jako daňový výdaj v poměru odpovídajícím skutečnému využití vozidla pro podnikání, tedy ve výši 60 % vypočteného ročního odpisu.
  - Nákladní automobil – odpisy uplatní jako daňový výdaj rovněž v poměru odpovídajícím skutečnému využití vozidla pro podnikání, tedy ve výši 90 % vypočteného ročního odpisu.
2. U obou vozidel paušální výdaje na dopravu:
  - Osobní automobil – odpisy uplatní bez ohledu na rozsah jeho skutečného využití pro podnikání ve výši 80 % vypočteného ročního odpisu.
  - Nákladní automobil – odpisy uplatní rovněž bez ohledu na rozsah jeho skutečného využití pro podnikání ve výši 80 % vypočteného ročního odpisu.
3. U osobního automobilu skutečné provozní výdaje a u nákladního automobilu paušální výdaje na dopravu:
  - Osobní automobil – odpisy uplatní jako daňový výdaj v poměru odpovídajícím skutečnému využití vozidla pro podnikání, tedy ve výši 60 % vypočteného ročního odpisu.
  - Nákladní automobil – odpisy uplatní bez ohledu na rozsah jeho skutečného využití pro podnikání ve výši 80 % vypočteného ročního odpisu.
4. U osobního automobilu paušální výdaje na dopravu a u nákladního automobilu skutečné provozní výdaje:
  - Osobní automobil – odpisy uplatní bez ohledu na rozsah jeho skutečného využití pro podnikání ve výši 80 % vypočteného ročního odpisu.
  - Nákladní automobil – odpisy uplatní jako daňový výdaj v poměru odpovídajícím skutečnému využití vozidla pro podnikání, tedy ve výši 90 % vypočteného ročního odpisu.

## 3.2 Rovnoměrný způsob odpisování hmotného majetku

Při **rovnoměrném odpisování** jsou odpisovými skupinám závazně přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Poplatníkům je tak umožněno uplatnit i nižší roční odpisové sazby rovnoměrného odpisování, než uvádí příslušná tabulka v ZDP. Doba odpisování se tím prodlouží.

§ 31 ZDP

Sazby nižší než maximální ovšem nemůže použít poplatník, který je fyzickou osobou, pokud:

- uplatňuje výdaje paušálním procentem z příjmů (§ 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 ZDP), který je povinen vést odpisy pouze evidenčně,
- používá hmotný majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů.

### Roční odpisové sazby

§ 31 ZDP	ROS (až na dvě výjimky lze použít i nižší ROS než níže uvedené)		
odpisová skupina	ROS 1 v prvním roce odpisování	ROS 2 v dalších letech odpisování	ROS 3 pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

ROS – roční odpisová sazba

Odpis za zdaňovací období vychází ze vstupní ceny, resp. zvýšené vstupní ceny hmotného majetku:

- v prvním roce odpisování = roční odpis = vstupní cena × ROS 1 / 100,
- v druhém roce a dalších letech odpisování = roční odpis = vstupní cena × ROS 2 / 100,
- v roce zvýšení vstupní ceny a všech dalších = roční odpis = zvýšená vstupní cena × ROS 3 / 100.

#### PŘÍKLAD

Koupený počítač za 50 000 Kč vložený do obchodního majetku a uvedený do užívání je nutno odpisovat minimálně 3 roky (odpisová skupina 1). Podnikatel zvolil rovnoměrnou odpisovou metodu (každý rok stejná výše odpisu, vyjma prvního roku). V prvním roce odpisování, tj. za první zdaňovací období, kdy budou odpisy snižovat základ daně z příjmů poplatníka, činí roční odpis:

- 20% ze vstupní ceny =  $0,2 \times 50\,000 = 10\,000$  Kč.

Tuto částku lze uplatnit jako daňový náklad již v prvním roce, tj. v roce pořízení počítače, resp. jeho uvedení do užívání ve smyslu § 26 odst. 5 ZDP bez ohledu na to, zda k tomu došlo první nebo poslední den příslušného zdaňovacího období anebo kdykoli v jeho průběhu.

V dalších letech bude postupováno následovně:

- druhý rok odpisování = 40% ze vstupní ceny =  $0,4 \times 50\,000 = 20\,000$  Kč,
- třetí (poslední) rok odpisování = 40% ze vstupní ceny =  $0,4 \times 50\,000 = 20\,000$  Kč.

Tímto je počítač zcela daňově odepsán, protože součet všech (tří) odpisů = vstupní cena.

#### PŘÍKLAD

Obdobně bude probíhat i odpisování stavby zatříděné do odpisové skupiny 5. Předpokládejme její vstupní cenu 10 000 000 Kč:

- první rok odpisování = 1,4% ze vstupní ceny =  $0,014 \times 10\,000\,000 = 140\,000$  Kč,
- druhý rok odpisování = 3,4% ze vstupní ceny =  $0,034 \times 10\,000\,000 = 340\,000$  Kč,
- třetí rok odpisování = 3,4% ze vstupní ceny =  $0,034 \times 10\,000\,000 = 340\,000$  Kč,
- čtvrtý až třicátý (poslední) rok odpisování (tj. po 27 let stejně) vždy á = 3,4% ze vstupní ceny =  $0,034 \times 10\,000\,000 = 340\,000$  Kč, v úhrnu tak  $27 \times 340\,000$  Kč = 9 180 000 Kč.