

**UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ
ÚSTAV EKONOMIKY A MANAGEMENTU**

**KOMPARACE DAŇOVÝCH A ÚČETNÍCH
ODPISŮ VE FIRMĚ IMPRIM, S. R. O.**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**AUTOR PRÁCE: Martina Šimková
VEDOUCÍ PRÁCE: Ing. Marcela Kožená, Ph.D.**

2006

**UNIVERSITY OF PARDUBICE
FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATION
INSTITUTE OF ECONOMY AND MANAGEMENT**

**COMPARING OF TAX AND
ACCOUNTING DEPRECIATION
IN THE COMPANY IMPRIM, S. R. O.**

BACHELOR WORK

**AUTHOR: Martina Šimková
SUPERVISOR: Ing. Marcela Kožená, Ph.D.**

2006

Na tomto místě zadání BP

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 20. 05. 2006

Martina Šimková

Ráda bych na tomto místě poděkovala mému odbornému konzultantovi Ing. Janu Stejskalovi za jeho cenné připomínky bez nichž by tato práce nevznikla a také účetní firmy Imprim, s. r. o., Mgr. Lucii Morkesové za její čas a odbornou literaturu, kterou mi poskytla.

ABSTRAKT

Bakalářská práce pojednává o rozdílu daňových a účetních odpisů a to v souladu s novelou zákona o daních z příjmů s účinností od 1.1.2005. V první kapitole je vymezen způsob jejich výpočtu, jejich podstata a funkce, v druhé kapitole jsou poté shrnuty nejdůležitější změny, které novela zákona o daních z příjmů do daňových odpisů přinesla. Praktická část obsahuje analýzu odpisových plánů firmy Imprim, s. r. o., a vliv novely na její daňový základ. V závěru práce jsou shrnuty poznatky, závěry a doporučení pro firmu Imprim, s. r. o., a také zhodnocení vlivu novely na podnikatelský sektor.

Obsah

ÚVOD	8
1 ÚVOD DO PROBLEMATIKY ODPISOVÁNÍ	10
1.1 OBJEKT ODPISOVÁNÍ.....	11
1.1.1 Dlouhodobý majetek, resp. objekt odpisování z účetního hlediska	13
1.1.2 Dlouhodobý majetek, resp. objekt odpisování z daňového hlediska	14
1.1.3 Majetek vyloučený z odpisování	16
1.2 ÚČETNÍ ODPISY.....	18
1.2.1 Metody účetních odpisů	19
1.3 DAŇOVÉ ODPISY.....	22
1.3.1 Daňové odpisy hmotného majetku	24
1.3.1.1 Zatřídění majetku do odpisových skupin	24
1.3.1.2 Rovnoměrné (lineární) odpisy	26
1.3.1.3 Zrychlené (degresivní) odpisy	29
1.3.2 Daňové odpisy nehmotného majetku	32
2 ZMĚNY PRÁVNÍ ÚPRAVY ODPISOVÁNÍ V ČR.....	33
2.1 DAŇOVÉ ODPISY.....	33
2.1.1 Novela zákona o daních z příjmů	33
2.1.2 Vliv novely na odpisové plány	35
2.2 ÚČETNÍ ODPISY.....	36
3 PŘEDSTAVENÍ ZVOLENÉ FIRMY: IMPRIM, S. R. O.	37
4 ODPISOVÁ POLITIKA FIRMY IMPRIM, S. R. O.	40
4.1 ODPISOVÉ PLÁNY FIRMY - ÚČETNÍ VS. DAŇOVÉ ODPISY, VLIV NOVELY ZDP	40
4.2 VLIV NOVELY ZDP NA DAŇOVÝ ZÁKLAD FIRMY	44
4.3 ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ.....	45
ZÁVĚR.....	47
LITERATURA.....	48
SEZNAM TABULEK.....	50
SEZNAM GRAFŮ.....	51
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	52
SEZNAM ZKRATEK.....	53
SEZNAM PŘÍLOH.....	54
PŘÍLOHY.....	55

Úvod

V procesu hospodářské činnosti podniku se dostávají do pohybu peněžní a hmotné prostředky. Ať už se jedná o výrobní činnost, prodej zboží nebo poskytování služeb, vždy jde o transformaci vstupů na výstupy. Je zřejmé, že celkový výstup s růstem množství používaných vstupů roste. Volba objemu produkce, tedy množství a cena vstupů, ovlivňuje náklady. Náklady jsou v penězích vyjádřená spotřeba výrobních faktorů. Představují množství věcných a finančních prostředků vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů a ovlivňují tak konečný hospodářský výsledek podniku.

Náklady a výnosy jsou pro účetní jednotky zásadní pojmy. Rozdíl nákladů a výnosů tvoří výsledek hospodaření podniku (zisk nebo ztrátu), přičemž maximalizace zisku je hlavním cílem hospodářské činnosti podniku.

Proces hospodářské činnosti podniku je složitý a proto se také náklady dostávají do různých vztahů a vystupují v různých formách. Pro sledování těchto různých forem nákladů lze náklady členit podle různých klasifikací. Lze je členit například podle změny objemu produkce na náklady variabilní a fixní, nebo z hlediska určení na jednotku produkce na náklady přímé (jednicové) a nepřímé (režijní), dále také z hlediska uskutečňování plateb, neboli dle ekonomického a účetního hlediska, a to na explicitní a implicitní náklady.

Odpisy, kterými se ve své bakalářské práci budu zabývat, patří do kategorie nákladů fixních, tzn. zůstávají stále ve stejné výši, bez ohledu na měnící se objem produkce. Při kalkulaci nákladů na určitý výrobek nebo službu se započítávají do kategorie nákladů nepřímých (režijních). Odpisy také patří do kategorie implicitních nákladů, jelikož vznikají v souvislosti s využitím výrobních zdrojů vlastněných podnikem a jsou to náklady, které podnik reálně nikomu neplatí.

Cílem mé práce bude porovnání daňových a účetních odpisů vycházející z dvojí legislativní úpravy odpisování, analýza daňových odpisů, resp. odpisových plánů před novelou a po novele zákona o daních z příjmů z prosince roku 2004 s účinností od 1.1.2005 a následné zhodnocení dopadu této novely na podnikatelský sektor.

Má bakalářská práce je rozdělena do 4 hlavních částí. V první části se zaměřím na teoretické vymezení daňových a účetních odpisů, jejich podstatu a funkci. Jelikož změny v odpisování majetku, které nastaly přijetím výše uvedené novely, jsou velmi podstatné, budu je demonstrovat na konkrétních příkladech z praxe. V druhé části práce se zaměřím na právní úpravu odpisování v ČR, shrnu a přiblížím veškeré změny v odpisování, které nastaly přijetím výše uvedené novely.

Po představení a charakteristice firmy Imprim, s. r. o., která se zabývá kopírovacími službami a již jsem si vybrala pro praktickou část mé bakalářské práce, se v další části práce budu věnovat analýze jejích odpisových plánů. Cílem analýzy bude zjistit, do jaké míry se liší názory vyslovené pro přijetí novely zákona o daních z příjmů s aplikací odpisových sazeb v praxi. Pro přehledné vyhodnocení použiji tabulkové a grafické porovnání zjištěných výsledků. V závěru práce shrnu poznatky, ke kterým jsem v průběhu práce došla.

Ve své bakalářské práci budu vycházet nejen ze zákonů a vyhlášek souvisejících s touto problematikou, ale také z odborných publikací a časopisů a ze skript Univerzity Pardubice platných pro zdaňovací období roku 2005.

1 Úvod do problematiky odpisování

Dlouhodobý majetek neboli **stálá (fixní) aktiva** je sice majetek stálý, ale postupně se opotřebovává při hospodářské činnosti. Existují v zásadě dva druhy **opotřeбенí** a to **fyzické** a **morální** (např. v důsledku technického vývoje). Majetek ale může zastarávat také nepoužíváním vlivem koroze, prachu, neudržováním apod. Toto opotřeбенí však snižuje hodnotu majetku a je třeba ho alespoň jednou ročně vypočíst a v účetnictví vyjádřit. K tomu účetní jednotce slouží **odpisy dlouhodobého majetku**, které jsou pro ni nákladovou položkou.

V roce 1993 došlo k ustavení nové daňové soustavy, která v odpisové politice vyvolala značné změny. Podle zákona o daních z příjmů byla účetní jednotce dána možnost¹ uplatňovat **daňové odpisy**, kdežto podle zákona o účetnictví má účetní jednotka účtovat o **účetních odpisech**.

Účetní odpisy slouží účetní jednotce ke sledování skutečného fyzického a morálního opotřeбенí majetku podle principu (zásady) věrného a poctivého obrazu účetnictví. Stejný druh majetku totiž mohou různé podniky využívat rozdílně a tím pádem je pak i rozdílné jeho opotřeбенí. Proto způsob výpočtu tohoto opotřeбенí nechávají účetní předpisy zcela v pravomoci podniku. Účetní odpisy představují pouze účetní náklad (nikoli daňový²) a snižují tak pouze účetní výsledek hospodaření podniku, ne však daňový základ. Díky účetním odpisům pak účetní výsledek hospodaření vypovídá o skutečném obrazu hospodaření podniku. Účetní odpisy jsou také důležitým nástrojem dodržení další zásady vedení řádného účetnictví, kterou je zásada opatrnosti.

Základním principem **daňových odpisů** je zahrnutí vstupní ceny majetku do daňových nákladů způsobem, který je stát ochoten připustit. Způsob výpočtu a uplatňování odpisů dlouhodobého majetku je tedy upraven v zákoně o daních z příjmů v § 26 – 33. Základním principem je zařídění dlouhodobého majetku do odpisových skupin podle *Přílohy č. 1* k tomuto zákonu. Odpisových skupin je v současné době v zákoně vymezeno 7 a každá odpisová skupina má určen minimální počet let, po které se musí majetek zaříděný v té dané odpisové skupině odpisovat. Zákon také upravuje způsob výpočtu jednotlivých ročních odpisů. Daňové odpisy tedy z hlediska zákona o daních z příjmů představují daňové výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a ovlivňují, resp. snižují základ daně z příjmů. Tím tak dochází ke snižování daňového zatížení firmy. O daňových odpisech se však neúčtuje, pouze se o ně mimoúčetně upravuje daňový základ a to přímo v rámci přiznání k dani z příjmů. Daňové odpisy však nepřihlížejí ke specifickým (provozním, finančním aj.) podmínkám podniku.

¹ Daňové odpisy není poplatník povinen uplatnit. Jsou zákonem dány jako *možnost*, nikoli jako *povinnost*. Viz. § 26 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

² Účetní odpisy dlouhodobého majetku totiž podle § 25 odst. 1 písm. z) nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely.

Odpisování majetku je důležitým nástrojem dodržení nejen zásady opatrnosti ale také zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. Je však také neméně důležitým nástrojem optimalizace daňového základu v oblasti daně z příjmů. Spousta podniků ale k odpisům majetku přistupuje pouze z daňového pohledu (snížení daňového základu) a opomíjí roli odpisů v účetnictví.

Podle Švarcové [19] v obecné rovině daňové odpisy ovlivňují výši příjmů státního rozpočtu, které plynou z daní z příjmů fyzických a právnických osob. Stát by měl mít proto teoreticky zájem na co nejnižších a nejpomalejších odpisech, aby měl vyšší okamžitý výnos daně z příjmů. Na druhou stranu umožní-li stát podnikatelům odpisovat dlouhodobý majetek rychleji, stimuluje je tím k rychlejší obměně dlouhodobého majetku a k zavádění moderních technologií, které umožní rozvoj firem a tím i celého hospodářství. V zásadě si tyto cíle protirečí a je otázkou politické vůle a ekonomické rozvahy najít mezi nimi rozumný kompromis.

Drobní podnikatelé (fyzické osoby) vedoucí daňovou evidenci³ obvykle využívají pouze odpisy daňové, neboť tyto osoby nejsou účetní jednotkou ve smyslu § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a účetní předpisy se na ně vztahují nepřímo. Není tedy u nich nezbytné, aby vedli účetní odpisy dlouhodobého majetku rozdílné od odpisů daňových.

V prosinci roku 2004 byl **přijat vládní návrh změny zákona o daních z příjmů**⁴ s účinností od 1.1.2005. Součástí této novely byla i změna odpisových skupin a sazeb. V dalším textu mé bakalářské práce se tedy budu odvolávat na tuto velmi podstatnou a důležitou novelu.

1.1 Objekt odpisování

Odpisování se týká výhradně **dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**, nikoli dlouhodobého finančního majetku (např. dlouhodobé cenné papíry, termínované vklady peněžních prostředků, poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry) a oběžného majetku (např. zásoby, materiál, polotovary, krátkodobé cenné papíry, pohledávky). Logicky to vyplývá z povahy majetku – tato aktiva nejsou určena k užívání při běžné provozní činnosti podniku. V § 56 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.⁵ se lze totiž dočíst, že se kromě jiného neodpisují zásoby, pohledávky a finanční majetek. Také z hlediska daňových předpisů platí, že se dlouhodobý finanční majetek neodpisuje, neboť zákon o daních z příjmů pojem *odpisy finančního majetku* nezná.

Z odpisování je však vyloučena i část dlouhodobého hmotného majetku (např. pozemky, umělecká díla, sbírky) – viz. podkapitola Majetek vyloučený z odpisování.

³ dříve „jednoduché účetnictví“

⁴ Zákon č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a některé další zákony.

⁵ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Účetní jednotka odpisuje majetek, ke kterému má vlastnické právo nebo právo využívat jej ke své činnosti. Tzn. že neodpisuje najatý či obdobně užívaný dlouhodobý majetek, pokud k tomu nemá oprávnění, a také nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání. Výjimečně může dlouhodobý majetek odpisovat nájemce. Blíže viz. § 28, § 30 a § 32b zákona o daních z příjmů.

Z hlediska výpočtu účetních a daňových odpisů je nezbytné především správné určení hodnoty majetku. **Ocenění** dlouhodobého majetku je přímo závislé na způsobu jeho pořízení. Například majetek nabytý úplatně je oceňován pořizovací cenou, tj. cenou, za kterou byl pořízen, spolu s náklady s jeho pořízením souvisejícími; majetek vytvořený vlastní činností je oceňován vlastními (přímými a nepřímými) náklady; majetek v případech bezúplatného nabytí je oceňován reprodukční pořizovací cenou. **Součástí ocenění** dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou náklady spojené s pořízením tohoto majetku a vynaložené do doby uvedení majetku do užívání. Např. náklady na dopravu, clo, montáž, náklady na průzkumné, geologické a projektové práce. Do ocenění však nelze zahrnout např. výdaje na opravu a údržbu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty. Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se **snižuje** o dotaci poskytnutou na pořízení majetku. Po nabytí majetku a jeho uvedení do používání se ocenění (pořizovací cena) dlouhodobého majetku **zvýšuje** o technické zhodnocení, pokud je provedeno.

Valouch [12] podotýká, že vymezení ocenění majetku pro účely účetní a daňové není vždy zcela totožné. Problematiku oceňování majetku z účetního hlediska upravuje především § 24-27 zákona o účetnictví a § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Z hlediska daňového upravuje oceňování majetku především § 29 zákona o daních z příjmů, který se částečně odvolává na účetní předpisy (zejména § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění) a jiné právní předpisy (zejména zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění).

V dlouhodobém majetku má firma vloženo velké množství peněz a zároveň je to majetek, který slouží firmě po mnoho roků. Je proto nezbytné, aby byl důsledně evidován. **Evidence** slouží pro: kontrolu majetku (inventarizaci), odpisování majetku, přehled o finanční hodnotě firmy, ale také pro úhrady škod na majetku pojišťovnou apod. Základní evidence se provádí na **inventárních kartách**, které musí obsahovat zejména: přidělené inventární číslo majetku, vstupní (pořizovací) cenu, dobu použitelnosti majetku (životnost). Součástí inventární karty je **odpisový plán**, který obsahuje stanovení a výpočet jednotlivých ročních, popř. měsíčních odpisů, a to jak daňových tak účetních. V případě technického zhodnocení majetku je třeba zaznamenat i údaje o zvýšené vstupní ceně. Po ukončení odepisování se na kartě zaznamená i způsob vyřazení majetku.

Poněkud odlišným způsobem však vymezují dlouhodobý majetek účetní předpisy a poněkud jinak daňové předpisy. Proto se u tohoto tématu pozastavím.

1.1.1 Dlouhodobý majetek, resp. objekt odpisování z účetního hlediska

Z § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví lze vyčíst, že majetek se člení na dlouhodobý a krátkodobý. Dále se zde uvádí, že dlouhodobým majetkem se rozumí takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Ostatní majetek je považován za krátkodobý.

Dobou použitelnosti se 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.⁶

Přesnější vymezení dlouhodobého majetku (z účetního hlediska) najdeme ve vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Dle ustanovení § 6 – 8 se dlouhodobý majetek dělí na:

- 1) **dlouhodobý nehmotný majetek,**
- 2) **dlouhodobý hmotný majetek,**
- 3) **dlouhodobý finanční majetek.**

Za **dlouhodobý nehmotný majetek** se z účetního hlediska dle § 6 odst. 1 výše uvedené vyhlášky považují zejména: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou při splnění podmínek stanovených vyhláškou a při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dále také goodwill, povolenky na emise skleníkových plynů (bez ohledu na výši ocenění) a preferenční limity, které lze odepisovat podle času a výkonů (narozdíl od zákona o daních z příjmů – viz. níže). Bližší vymezení viz. § 6 odst. 3 výše uvedené vyhlášky.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení od částky stanovené zákonem o daních z příjmů⁷, a to při splnění povinností uvedených v odstavci 1 tohoto §:

a) k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,

b) drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku vyjmenované v odstavci 1 tohoto §, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v položce "B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek", ale v nákladech.⁸

⁶ Doba použitelnosti je definovaná shodně v účetních i daňových předpisech – např. § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

⁷ Od částky přesahující 40 000 Kč – viz. § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ § 6 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Za *dlouhodobý hmotný majetek* se dle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. považují zejména:

- **bez ohledu na výši ocenění:** pozemky (pokud nejsou zbožím), předměty z drahých kovů, základní stáda a tažná zvířata (blíže vymezena v odst. 5 tohoto §),
- **bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění:** stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace (pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak), byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb.
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku,
- pěstitelské celky trvalých porostů (za podmínek blíže specifikovaných v odst. 4),
- jiný dlouhodobý hmotný majetek **bez ohledu na výši ocenění**, vymezený v odst. 6; např. umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy.

Dlouhodobý finanční majetek vymezuje § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tento majetek zahrnuje aktiva, která podnik nakupuje, vlastní, případně půjčuje s cílem investovat volné peněžní prostředky či volná nepeněžní aktiva takovým způsobem, který mu přinese očekávaný výnos. Vzhledem k tomu, že se tento majetek neodepisuje, nebudu mu tedy věnovat vyšší pozornost.

Z hlediska účetních předpisů tedy není jednoznačně stanoven limit vstupní ceny, od něhož by účetní jednotka byla povinna automaticky řadit majetek mezi dlouhodobý (s výjimkou staveb, pozemků a dalšího majetku, který je automaticky považován za dlouhodobý bez ohledu na výši ocenění). Účetní předpisy jí dovolují stanovit si výši ocenění majetku, který se bude automaticky řadit mezi dlouhodobý, ve svém vnitřním účetním předpisu. Platí však, že účetní jednotka musí přihlédnout k principu významnosti a k principu věrného a poctivého zobrazení majetku. V daňových předpisech však jisté finanční omezení dlouhodobého majetku najdeme.

1.1.2 Dlouhodobý majetek, resp. objekt odpisování z daňového hlediska

Jak jsem již zmínila dříve, daňový pohled na dlouhodobý majetek není úplně totožný s pohledem účetním. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) definuje *hmotný a nehmotný majetek*, nehovoří o pojmu *dlouhodobý majetek*, dlouhodobost jeho používání tak pouze vyplývá z definic. Abych tuto skutečnost vyzdvihla, budu v dalším textu, který se bude týkat majetku z pohledu ZDP, uvádět přívlastek *dlouhodobý* do závorky.

I přes poměrně výraznou shodu s pojmem *dlouhodobý hmotný majetek* vymezený účetními předpisy je však *hmotný majetek* pro účely ZDP vymezen poněkud úžeji. V praxi to tedy znamená, že ne každý majetek, který je účetními předpisy vymezen jako dlouhodobý hmotný, je současně i (dlouhodobým) hmotným majetkem z pohledu ZDP.

Další odlišností od účetních předpisů je to, že v ZDP nenajdeme vymezení veškerého (dlouhodobého) hmotného a nehmotného majetku bez ohledu zda se odpisuje nebo ne, tak jako je tomu ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. v § 6 a 7, ale pouze vymezení hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat (§ 26 odst. 2 a 3 a § 32a odst. 1 ZDP). ZDP sice obsahuje ustanovení § 27 a § 32a odst. 2, ve kterém je vymezen hmotný a nehmotný majetek vyloučený z odpisování, ale přehledný soupis majetku, který je považován za (dlouhodobý) hmotný a nehmotný, v něm nelze najít. Musím ale konstatovat, že vymezení v ZDP je právě z hlediska problematiky odpisování přehlednější, a to z toho důvodu, že lze hned na první pohled ze ZDP vyčíst, který majetek se daňově odpisuje.

Hmotný majetek odpisovaný pro účely daně z příjmů tedy definuje § 26 odst. 2 a 3 ZDP. Hmotným majetkem, který se odepisuje, jsou tedy zejména:

a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž **vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč** a mají provozně technické funkce **delší než jeden rok**,

b) budovy, domy, byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky dle z. č. 72/1994 Sb.,

c) stavby – s určitými výjimkami, např. s výjimkou provozních důlních děl apod.,

d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vymezené v odst. 9,

e) základní stáda a tažná zvířata,

f) jiný majetek, vymezený v odst. 3 tohoto §; např. technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace (pokud zvláštní zákon nestanoví jinak).

*Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.*⁹

Jak jsem již zmínila, dlouhodobý majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny. Výjimkou jsou automobily kategorie M1, u nichž ZDP limituje shora vstupní cenu pro účely stanovení daňových odpisů a návazně i daňové zůstatkové ceny. Maximální hranice, do které je lze odpisovat, je 1 500 000 Kč.

⁹ § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Nehmotný majetek odpisovaný definuje § 32a odst. 1 ZDP. Pro účely tohoto zákona se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (tj. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví), pokud:

a) byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování,

b) **jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,**

c) **doba použitelnosti je delší než jeden rok.**

Pro zařazení mezi nehmotný (dlouhodobý) majetek musí být všechna výše uvedená měřítká splněna současně.

Shrnutí: Z hlediska účetního je stanovení hranice, od které účetní jednotka považuje majetek za dlouhodobý (hmotný nebo nehmotný), ponecháno na účetní jednotce. Ta tedy musí ve svém vnitřním předpise stanovit hranici, od které bude majetek považovat za dlouhodobý a účtovat tak o něm. Z hlediska daňového stanovuje ZDP hranice, od kterých musí být majetek, který má provozně technické funkce delší než 1 rok, považován za (dlouhodobý) hmotný či nehmotný. Pro hmotný majetek to minimální vstupní (pořizovací) cena 40 000 Kč a pro nehmotný majetek 60 000 Kč. K tomu navíc ZDP určuje maximální horní hranici, do které lze odpisovat automobily typu M1, která je 1 500 000 Kč.

1.1.3 Majetek vyloučený z odpisování

Z odpisování je však vyloučena kromě dlouhodobého finančního majetku **i část dlouhodobého hmotného majetku**. Jedná se o majetek, který si (i přes případné užívání) zachovává trvalou hodnotu.

Podle § 28 odst. 1 **zákona o účetnictví** to jsou pozemky a jiný majetek vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy. Tím se rozumí především vyhláška č. 500/2002 Sb., ve které v § 56 odst. 9 můžeme najít, že majetkem vyloučeným z odpisování jsou především umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, dále pak také nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého užívání. Z toho tedy vyplývá, že ostatní majetek, který byl vymezen jako dlouhodobý nehmotný či hmotný v § 6 a 7 vyhlášky, je v zásadě odpisovatelným majetkem.

Zákon o daních z příjmů také stanoví majetek, který je vyloučen z odpisování. Vymezení z hlediska ZDP je však širší než z hlediska účetních předpisů:

Nehmotný (dlouhodobý) majetek vyloučený z odpisování je vymezen v § 32a odst. 2 ZDP. ZDP nepovažuje za nehmotný (dlouhodobý) majetek z daňového hlediska: goodwill, povolenky na emise skleníkových plynů a preferenční limity (na rozdíl od účetních předpisů).

Hmotným (dlouhodobým) majetkem vyloučeným z odpisování (§ 27 ZDP) jsou zejména:

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhly plodnosného stáří,
- umělecká díla, které jsou hmotným majetkem a nejsou součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy, movité kulturní památky a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů.

Shrnutí: Na závěr této kapitoly bych ráda shrnula nejvýznamnější rozdíly v odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle účetních a daňových předpisů. Přehled nejvýznamnějších rozdílů jsem shrnula do této tabulky:

	Účetní předpisy	Daňové předpisy
Hmotný majetek:		
samotné movité věci a soubory movitých věcí	s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou	s dobou použitelnosti delší než 1 rok a jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč
osobní automobily kategorie M1	bez omezení	odepisují se pouze do vstupní ceny 1 500 000 Kč
pěstitelské celky trvalých porostů	bez omezení	s dobou plodnosti delší než 3 roky
Nehmotný majetek:		
zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva...	s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou	s dobou použitelnosti delší než 1 rok a jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč
goodwill	s dobou použitelnosti delší než 1 rok	neodepisuje se
povolenky na emise skleníkových plynů	bez ohledu na výši ocenění	neodepisují se
preferenční limity	které lze odepisovat podle času a výkonů	neodepisují se

Tabulka 1 Nejvýznamnější rozdíly v daňových a účetních předpisech – majetek, který lze odpisovat

Je tedy nezbytné, aby účetní jednotka ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů zohlednila požadavky ZDP a vyloučila ze svých nákladů účetní odpisy dlouhodobého majetku, který podle ZDP nelze odpisovat.

1.2 Účetní odpisy

Metoda výpočtu **účetních odpisů** je plně v kompetenci účetní jednotky a je závislá na potřebách firmy, resp. na skutečném, reálném opotřebení majetku. **Zákon o účetnictví**¹⁰ totiž stanoví, že si účetní jednotka sestaví odpisový plán sama tak, aby co nejlépe zachycoval dobu použitelnosti majetku. Ani minimální doba odpisování tedy není účetními předpisy předepsána, ale zcela jednoznačně nesmí být kratší jednoho roku (jelikož doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší než 1 rok). Výjimku tvoří zřizovací výdaje, goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku, u kterých vyhláška č. 500/2002 Sb. stanoví počet let odpisování. Sazby odpisů si tedy účetní jednotka stanoví sama, při rozhodování by ale měla brát v úvahu předpokládanou dobu používání majetku, morální zastarávání majetku, ale také objem výkonů určující životnost majetku. Účetní odpisy se mohou účtovat nejen ročně, ale i měsíčně. Majetek se odepisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví (do výše pořizovací ceny majetku) a vypočítané odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Podkladem pro výpočet účetních odpisů je **odpisový plán**, který je účetní jednotka povinna sestavit. V tomto plánu se určí délka odpisování a způsob stanovení ročních, popř. měsíčních odpisů. Účetní jednotky by pak neměly po dobu odpisování majetku stanovené postupy odpisování měnit. Odpisový plán je vnitropodnikovou směrnicí a uvádí se v příloze účetní závěrky.

Účetní odpisy se účtují ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny **07 (Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku)** či **08 (Oprávký dlouhodobému hmotnému majetku)** a na vrub nákladového účtu **551 (Odpisy hmotného a nehmotného majetku)**. Účty oprávek dlouhodobého majetku jsou sice pasivní účty, ale najdeme je v rozvaze na straně aktiv (účtuje se na nich s mínusem). Na účtech oprávek se tedy “hromadí” jednotlivé roční odpisy. Účty oprávek dlouhodobého majetku jsou tedy souhrnem odpisů nejen za kalendářní rok ale i za celou dobu užívání dlouhodobého majetku. Na nákladovém účtu *551 Odpisy* je každoročně uplatněna pouze odpisovaná část pořizovací ceny. Pořizovací cena majetku tímto způsobem vstupuje do nákladů vždy poměrnou částí do té doby, než je celá uplatněna (odepsána).

Účetní operace	MD	D
Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	551	07x
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	551	08x

Tabulka 2 Zaúčtování účetních odpisů

Pro výpočet zůstatkové ceny majetku použijeme tento vzorec (platí i pro daňové odpisy):
vstupní (pořizovací) cena – \sum odpisů = zůstatková cena.

¹⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

1.2.1 Metody účetních odpisů

Pro stanovení účetních odpisů lze použít různé metody, které vycházejí z různých hledisek. Základní metody účetních odpisů jsou podle Sedláčka [10] dvě a to **metoda časová** a **metoda výkonová**. Při uplatňování časové metody dochází k odpisování majetku především v závislosti na délce jeho používání. Při uplatňování výkonové metody dochází k odpisování majetku především v závislosti na výkonech, kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo.

Z hlediska časových metod je možno využít 3 základní varianty: **rovnoměrné** (lineární), **zrychlené** (degresivní) anebo **zpomalené** (progresivní). Také je možné použít **nepravidelné odpisy**, např. u majetku, který se využívá pouze sezónně.

Metoda výkonová:

Výkonovou metodu odpisování je vhodné použít u takového majetku, u něž je míra opotřebení závislá na míře skutečného využití majetku. Typickým příkladem majetku, u něž je vhodné výkonovou metodu použít, jsou výrobní stroje a dopravní prostředky. Pokud se stanoví odpisy podle výkonu (objemu), zjistí se nejprve celkový počet jednotek výkonu (např. počet ujetých kilometrů, počet vyrobených výrobků, počet hodin v provozu apod.) za určitou dobu (rok nebo měsíc) a následně se stanoví podíl pořizovací ceny na jednotku výkonu. Odpisy v jednotlivých letech, popř. měsících jsou pak rozdílné a to v závislosti na skutečném využití a tedy i opotřebením odpisovaného majetku. Výkonovou metodu lze demonstrovat na lisovací formě, jejíž pořizovací cena činí 80 000 Kč. Předpokládaný počet výlisků je 100 000 ks. Po tomto počtu výlisků se předpokládá zničení formy. Odpis na jeden výlisek tedy činí 0,8 Kč. Ukázka měsíčních odpisů:

Měsíc	Počet výlisků v jednotlivých měsících	Účetní měsíční odpisy
leden	465	465 x 0,8 = 372 Kč
únor	0	0 Kč
březen	1 560	1 560 x 0,8 = 1 248 Kč

Tabulka 3 Ukázka účetních odpisů – metoda výkonová

Metoda časová – rovnoměrné (lineární) odpisy:

Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebení dochází rovnoměrně po celou dobu užívání. Odpisy v jednotlivých letech jsou pak ve stejné výši. Hlavní výhodou tohoto způsobu odpisování je jeho jednoduchost. K výpočtu ročního odpisu lze využít tento vzorec:

$$\text{roční odpis} = \frac{VC}{t},$$

kde VC je vstupní (pořizovací) cena odepisovaného majetku a t je doba odpisování.

V případě, že majetek bude pořízen v průběhu účetního období, vypočte se pouze příslušná část odpisu týkající se daného účetního období – platí pro všechny časové metody.

Metodu časovou – rovnoměrné odpisy – lze přiblížit na příkladu osobního automobilu, který byl zakoupen v dubnu r. 2003 za pořizovací cenu 480 000 Kč a uveden do používání v květnu. Předpokládaná doba používání je 6 let. Roční účetní odpisy tedy budou činit 80 000 Kč. Jelikož byl automobil zakoupen v průběhu účetního období, je nutné správně určit okamžik, od něhož je ho možno považovat za dlouhodobý hmotný majetek a zahájit tak jeho odpisování. Majetek se podle § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. stává dlouhodobým hmotným v okamžiku, kdy je uveden do stavu způsobilého užívání (pro nehmotný majetek platí obdobně § 6 odst. 8 vyhlášky). **S odpisováním majetku se začíná zpravidla v měsíci následujícím po měsíci uvedení majetku do používání.** Účetní jednotka ale může toto zahájení odpisování stanovit i jinak a to ve své vnitřní směrnici. Odpisový plán výše zmíněného osobního automobilu (odpisování začíná v měsíci červnu 2003 a končí v květnu 2009) tedy bude vypadat takto:

Rok	Účetní odpisy v jednotlivých letech	Zůstatková cena ke konci účetního období
2003	$(80\ 000 / 12) \times 7$ měsíců = 46 667 Kč	433 333 Kč
2004	80 000 Kč	353 333 Kč
2005	80 000 Kč	273 333 Kč
2006	80 000 Kč	193 333 Kč
2007	80 000 Kč	113 333 Kč
2008	80 000 Kč	33 333 Kč
2009	$(80\ 000 / 12) \times 5$ měsíců = 33 333 Kč	0 Kč

Tabulka 4 Ukázka účetních odpisů – metoda časová – lineární odpisy

Metoda časová – zrychlené (degresivní) odpisy:

Zrychlené účetní odpisy se vypočítávají především u takového majetku, který morálně zastarává (ztrácí hodnotu). Příkladem takového majetku je výpočetní technika. Cílem zrychlených odpisů je tedy zohlednit morální zastarávání majetku – vychází se z předpokladu, že nový majetek je produktivnější na počátku využívání a jeho výkonnost může mít klesající tendenci. Chrání tedy podnik před morálním zastaráváním majetku a zmenšuje nebezpečí inflace. Na počátku odpisování se tedy stanoví vyšší procento, v průběhu doby odpisování se toto procento snižuje. Největší roční odpis je tedy vykázán v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v roce posledním. Pro výpočet zrychlených účetních odpisů lze využít tento vzorec:

$$\text{odpis} = \frac{2 \times VC \times (t + 1 - i)}{t \times (t + 1)},$$

kde VC je vstupní cena, t je doba odpisování a i je rok odpisování.

Zrychlenou metodu účetních časových odpisů lze přiblížit na příkladu počítačové sestavy v hodnotě 45 000 Kč, která byla pořízena v prosinci roku 2003 a která byla uvedena do užívání v tomtéž měsíci. Předpokládaná doba užívání je 3 roky. Účetní odpisy této PC sestavy tedy budou takovéto (odpisování začíná v lednu 2004):

Rok	Účetní odpisy v jednotlivých letech	Zůstatková cena ke konci účetního období
2004	$(2 \times 45\,000 \times 3) / 12 = 22\,500$ Kč	22 500 Kč
2005	$(2 \times 45\,000 \times 2) / 12 = 15\,000$ Kč	7 500 Kč
2006	$(2 \times 45\,000 \times 1) / 12 = 7\,500$ Kč	0 Kč

Tabulka 5 Ukázka účetních odpisů – metoda časová – degressivní odpisy

Metoda časová – zpomalené (progresivní) odpisy

Zpomalené účetní odpisy je vhodné počítat u majetku, u kterého je zřejmé, že bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebením menší. Například pokud podnik předpokládá, že využívání nově zakoupeného majetku se bude postupem let zvyšovat, např. z důvodu postupného zaškolení pracovníků ovládat nový stroj, nebo postupného náběhu výroby. Vychází tedy z předpokladu, že čím je majetek starší, tím je jeho opotřebením vyšší. Na počátku odpisování se tedy stanoví nižší procento, v průběhu doby odpisování se toto procento zvyšuje. Pro výpočet zpomalených účetních odpisů lze využít následující vzorec:

$$odpis = \frac{2 \times VC \times i}{t(t+1)},$$

kde VC je vstupní cena, t je doba odpisování a i je rok odpisování.

Pro ukázkou výpočtu zpomalených odpisů lze použít například brusný kotouč, který byl zakoupen v lednu 2005 v hodnotě 37 500 Kč. Podnikem byly stanoveny tyto směrnice: 1) minimální pořizovací cena hmotného dlouhodobého majetku musí být 35 000 Kč; 2) majetek se začíná odpisovat v měsíci jeho pořízení. Podnik se rozhodl, že tento brusný kotouč bude odpisovat zpomalenými odpisy (z důvodu jeho postupného využití ve výrobě) a dobu jeho použitelnosti stanovil na základě doporučení výrobce na 3 roky. Odpisový plán tedy bude stanoven takto:

Rok	Účetní odpisy v jednotlivých letech	Zůstatková cena ke konci úč. období
2005	$(2 \times 37\,500 \times 1) / 12 = 6\,250$ Kč	31 250 Kč
2006	$(2 \times 37\,500 \times 2) / 12 = 12\,500$ Kč	18 750 Kč
2007	$(2 \times 37\,500 \times 3) / 12 = 18\,750$ Kč	18 750 Kč

Tabulka 6 Ukázka účetních odpisů – metoda časová – progresivní odpisy

Každá metoda má své přednosti i nevýhody a je vhodná pro použití v jiném odvětví. Na účetní jednotce je, aby si vybrala metodu, která nejlépe vystihuje opotřebení majetku, který ke své činnosti používá. Konkrétní způsob odpisování by měl být zvolen především dle zásady věrného a poctivého zobrazení majetku.

Účetní jednotka účtuje o účetních odpisech dle odpisových plánů majetku. Realita se ale neodvíjí podle předem stanovených plánů, mohou vzniknout odchylky od odpisových plánů. Má-li účetní jednotka dodržet zásadu věrného zobrazení majetku, měla by tyto odchylky (pokud jsou výrazné) v účetních odpisech vyjádřit a upravit tedy odpisové plány podle skutečné reality. Pokud je to potřeba, může i změnit (zkrátit nebo prodloužit) dobu životnosti majetku.

Účetní odpisy nelze přerušit (na rozdíl od daňových). Přerušování účetního odpisování by totiž bylo v rozporu s realitou – i v případě nepoužívání majetku dochází k jeho zastarávání. Pokud se nestanovují odpisy v závislosti na výkonu, kdy v případě nepoužívání majetku jsou odpisy skutečně nulové, je zřejmé, že dočasně vyřazený majetek z provozu stárne morálně, ale i fyzicky.

V případě **technického zhodnocení majetku** je potřeba zvýšit vstupní (pořizovací) cenu majetku o provedené technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je účetní jednotka oprávněna. Pojem *technické zhodnocení* v účetních předpisech není definován, pouze v daňových, a to v § 33 ZDP. Podle toho ustanovení se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýší jejich úhrn částku 40 000 Kč. Z hlediska účetního odpisování technického zhodnocení v zásadě opět platí, že účetní odpisy dlouhodobého majetku by měly vyjádřit především skutečné opotřebení technického zhodnocení.

Účetní odpisy podnik může (ale nemusí) s daňovými odpisy ztotožnit. Na konci účetního období¹¹ se však musí vypočíst rozdíl účetních odpisů a odpisů daňových a do daňového přiznání (do daňově uznatelných nákladů) uvést pouze výši “povolených“ daňových odpisů.

1.3 Daňové odpisy

Jak jsem se již zmínila, základním principem **daňových odpisů** je zahrnutí vstupní (pořizovací) ceny majetku do daňových nákladů způsobem, který je stát ochoten připustit. Stát tedy podnikatelům určuje maximální hodnoty ročních odpisů, které lze daňově uplatnit, a také minimální doby odpisování jednotlivých druhů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

¹¹ Účetní období tj. kalendářní rok (od 1.1. do 31.12.) nebo hospodářský rok (jiných po sobě jdoucích 12 měsíců).

Odpisy tedy ovlivňují výši vlastních nákladů, tím pádem se “vrací“ podniku v ceně výrobků nebo služeb, a jsou tak používány jako finanční zdroj. Podnik sám rozhoduje, zda tuto část tržeb využije na krytí provozních potřeb, splátky dluhů nebo k financování dlouhodobého rozvoje. Daňové odpisy tedy mohou ovlivňovat investiční aktivity podniku – mají silnou finanční funkci.

Daňové odpisy není poplatník daně z příjmů povinen uplatnit (je to pouze jeho právo, ne povinnost). Uplatnění daňově uznatelných odpisů tedy záleží pouze na jeho rozhodnutí. Jejich uplatněním však dochází k optimalizaci daňového základu a ke snižování daňového zatížení firmy. Což si myslím je pro podnikatele rozhodujícím faktorem. O daňových odpisech se neúčtuje, pouze se o ně mimoúčetně upravuje daňový základ a to přímo v přiznání k dani z příjmů.

Rozhodne-li se podnikatel využít svého práva uplatnit daňové odpisy, potom je nezbytné správné vymezení majetku – který lze odpisovat a který nelze. Tuto problematiku jsem již řešila v předcházejících kapitolách. Z hlediska zahájení daňového odpisování nestačí však majetek pouze pořídit a vymežit, ale také musí být uveden do užívání. Aby byl majetek uveden do užívání musí být splněny tyto podmínky: jednak aby byl majetek dokončen a jednak aby byly splněny jeho technické funkce a podmínky stanovené právními předpisy. Odpisování lze zahájit až po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání.

Daňové odpisování je možno kdykoli přerušit. Tohoto práva využívají podle Valoucha [12] podnikatelé v okamžiku, kdy se ocitají v daňové ztrátě, kterou by uplatněním daňových odpisů ještě prohloubili. Při pokračování započatého daňového odpisování je však nutné navázat na předchozí postupy daňového odpisování, jako by k přerušení vůbec nedošlo. Stejně jako u účetních odpisů, tak i u daňových odpisů lze majetek odepsat nejvýše do jeho vstupní ceny, příp. zvýšené vstupní ceny. Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Daňové odpisy jsou tedy nástrojem, který umožňuje zahrnout hodnotu dlouhodobého majetku do nákladů, a to v souladu s požadavky státu. Úprava **daňových odpisů** je striktně vymezena **v zákoně o daních z příjmů**¹². Tento zákon je neustále novelizován. K 31.12.2005 počet novel a úprav tohoto zákona stoupl na 75.

ZDP určuje podnikatelům postupy výpočtu daňových odpisů v § 26 – 32a. Postupy pro daňové odpisování majetku jsou však rozdílné pro majetek **hmotný a nehmotný**. Odpisování majetku hmotného vymezuje § 26 – 32 ZDP a odpisování majetku nehmotného vymezuje § 32a.

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (s účinností od 1.1.1993)

Proces výpočtu a uplatnění daňových odpisů je velmi rozsáhlý. Ráda bych se tedy nyní zaměřila na jednotlivé kroky nutné pro stanovení a výpočet daňově uznatelných odpisů.

1.3.1 Daňové odpisy hmotného majetku

Nejprve musí podnikatel zatřídit nově pořízený dlouhodobý hmotný majetek do jedné ze 7 odpisových skupin dle *Přílohy č. 1* k ZDP. Tím je jednoznačně určena i **minimální** doba jeho odpisování. Dále si podnikatel zvolí způsob odpisování – buď lineární nebo degresivní. Zvolený způsob odpisování však již nesmí po celou dobu odpisování měnit. Na základě zvoleného způsobu odpisování vypočte jednotlivé roční odpisy. Sazby, které jsou v ZDP pro tento účel určeny, mají charakter **maximálních** ročních sazeb, tzn. že podnikatel nemusí uplatnit do daňových nákladů vypočtené roční odpisy v celé výši – to však platí pouze pro rovnoměrné odpisy (viz. podkapitola *Rovnoměrné odpisy*). Takto vypočtené odpisy jsou uznávány za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy za daňově uznatelné výdaje (náklady).

1.3.1.1 Zatřídění majetku do odpisových skupin

Jak jsem již uvedla, každý nově zakoupený dlouhodobý hmotný majetek zatřídí podnikatel do jedné ze **7 odpisových skupin**, které jsou uvedeny v § 30 ZDP. Pro účely zatřídění slouží *Příloha č. 1 k zákonu o daních z příjmů*, která vymezuje, do jaké odpisové skupiny majetek svou povahou spadá. Je v ní uvedeno základní třídění všech hmotných výrobků (zboží), ale také práce výrobní povahy, služeb, včetně oprav, údržby a instalace. Pro tyto účely jsou rozhodujícím kritériem kódy Standardní klasifikace produkce (SKP) či klasifikace stavebních děl CZ-CC zavedených Českým statistickým úřadem. Od odpisové skupiny se odvíjí **doba odpisování majetku**:

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

Tabulka 7 Odpisové skupiny a doba odpisování

Tato tabulka uvádí minimální dobu odpisování majetku zatříděného v té konkrétní odpisové skupině. Výše uvedená novela zákona o daních z příjmů upravila tuto tabulku takto: u odpisových skupin 1 až 3 snížila doby odpisování a přidala do tabulky odpisovou skupinu 1a. **Tyto změny se podle přechodných ustanovení novely týkají i majetku, který byl pořízen před 1. lednem 2005. Takový majetek je tedy potřeba přetřídit.**

§ 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů kromě jiného uvádí:

Samostatně odpisované technické zhodnocení provedené na hmotném majetku vyloučeném z odpisování se zařídí do odpisové skupiny, do které náleží hmotný majetek, na němž bylo technické zhodnocení provedeno.

Stanovená doba odpisování se nevztahuje na hmotný majetek, u něhož došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování.

Hmotný majetek, který nelze zařadit do odpisových skupiny podle Přílohy č. 1 k tomuto zákonu, s výjimkou uvedenou v odstavcích 6 až 8 tohoto §, zaříděný podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC, se zařadí do odpisové skupiny 5 a ostatní hmotný majetek zaříděný podle SKP se zařadí do odpisové skupiny 2.

Příklady dlouhodobého hmotného majetku a jeho zařídění do odpisových skupin:

Odpisová skupina	Položka	Kód	Název majetku
1	1-12 1-21	26.15.23 30.0	Laboratorní sklo, sklo pro zdravotnictví a farmaceutické účely Kancelářské stroje a počítače
1a celý výčet	1a-1 1a-2	34.10.2 24.10.4	Motorová vozidla (kromě motocyklů) Jen: silniční motorová vozidla kategorie N1
2	2-56 2-70	34.10.3 36.4	Motorová vozidla pro přepravu deseti a více osob Sportovní potřeby
3	3-8 3-15 3-28	28.75.21 29.11.2 29.23.12	Trezory a pancéřové skříně Turbíny Klimatizační zařízení
4	4-4 4-17	125112 230351	Budovy výrobní pro energetiku Průmyslové komíny chemických podniků
5	5-5 5-15 5-38	2130 222232 230379	Plochy letišť Nádrže vod pozemní Pozemní stavby chemických podniků
6	6-2 6-6	122 1262	Budovy administrativní Muzea a knihovny

Tabulka 8 Příklady zařídění hmotného majetku do odpisových skupin

Jak uvádí Valouch [12], z hlediska členění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin v zásadě platí, že v odpisových skupinách 1 – 3 je zařazen hmotný **movitý majetek**, a v odpisových skupinách 4 – 6 hmotný **nemovitý majetek**.

Po zařídění majetku do odpisových skupin je podnikatel povinen vytvořit **odpisové plány** pro jednotlivé druhy majetku a stanovit způsoby výpočtu odpisů. Zákon o daních z příjmů umožňuje volit buď **rovnoměrné** nebo **zrychlené odpisování**. Při zrychleném odpisování jsou odpisy v prvních letech odpisování větší než v pozdějších letech. Zrychlené odpisování přispívá k rychlejší obnově a modernizaci majetku podniku. Metodu odpisování si účetní jednotka zvolí

sama u každého jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku, po celou dobu odpisování však již nesmí metodu odpisování měnit. Velikost odpisů závisí na rozsahu dlouhodobého hmotného majetku, jeho ocenění, odpisových sazbách a použité metodě odpisování.

V případě **technického zhodnocení** majetku (přístavba, rekonstrukce, generální oprava stroje, zabudování klimatizace do auta apod.) se zvyšuje hodnota majetku a odpisy se uplatňují ze zvýšené ceny tohoto majetku. Definicí technického zhodnocení uvádí § 33 odst. 1 ZDP:

Technickým zhodnocením se pro účely ZDP rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

Tzn. že pokud se poplatník rozhodne neuplatnit technické zhodnocení v hodnotě menší než 40 000 Kč jednorázově jako daňový náklad, ale považuje ho za technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu majetku, tak ho lze daňově odpisovat. Technické zhodnocení má však za následek automatické prodloužení celkové doby odpisování. I pro technické zhodnocení platí, že jeho odpisování může být započato až po uvedení do stavu způsobilého k užívání.

1.3.1.2 Rovnoměrné (lineární) odpisy

Rovnoměrné odpisy jsou jednou z metod daňových odpisů hmotného majetku a jejich výpočet upravuje zákon o daních z příjmů a to v § 31. Při uplatnění rovnoměrných odpisů je základ daně poplatníka snížen prakticky po téměř celou dobu odpisování stále stejnou částkou ročních odpisů (kromě prvního roku odpisování). K výpočtu se využívá vzorec:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \times \text{sazba z tabulky}}{100}$$

Pro výpočet ročního odpisu je potřeba znát vstupní cenu dlouhodobého hmotného majetku a odpisovou skupinu, do které je odpisovaný majetek zařazen. Od odpisové skupiny se odvíjí, kolik let bude majetek odpisován, a také sazby odpisů pro jednotlivé roky. Jiné sazby jsou v prvním roce odpisování a jiné v ostatních letech odpisování. V případě **technického zhodnocení** se místo vstupní ceny započítá zvýšená vstupní cena a použije sazba z posledního sloupce tabulky pro zvýšenou vstupní cenu.

Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovými skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby:

Roční odpisová sazba			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
1a	14,2	28,6	25
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

Tabulka 9 Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

Uvedené roční sazby nabyly účinnosti počátkem roku 2005 a jsou oproti sazbám platným v minulých letech velmi významně upraveny. Reagují především na zkrácení doby odpisování v první až třetí odpisové skupině.

Až do konce roku 2004 obsahoval § 31 ZDP vždy pouze tuto jednu tabulku s ročními odpisovými sazbami pro účely výpočtu rovnoměrných daňových odpisů. Od počátku zdaňovacího období 2005 však lze v § 31 ZDP nalézt celkem 4 tabulky s rozdílnou výší ročních odpisových sazeb u odpisových skupin 1, 1a, 2 a 3. Počínaje zdaňovacím obdobím 2005 totiž přináší výše uvedená novela zásadní novinku v technice lineárního odpisování, kterou podle Fišerové [5] dochází alespoň k částečné kompenzaci zrušených tzv. reinvestičních odpočtů¹³. Účetní jednotka si může u vybraného majetku odpisy prvního roku navýšit na úkor odpisů let následujících a to o 10; 15 či 20 %. Roční odpisové sazby jsou určeny zákonem o daních z příjmů takto:

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
1a	24,1	25,3	25
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Tabulka 10 Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 % (lineární odpisy)

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Tabulka 11 Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 % (lineární odpisy)

¹³ Reinvestiční odpočet = nárok uplatnit si v roce nákupu 10; 15 nebo 20 % ze vstupní ceny majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 – 3 do uznatelných nákladů.

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Tabulka 12 Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 % (lineární odpisy)

V kterých případech lze uplatnit tyto zvýšené odpisové sazby v prvních letech odpisování majetku, uvádí ZDP v § 31 v odstavcích 2 až 6. Pro výpočet se použije výše uvedený vzorec. Tato "náhrada" reinvestičních odpočtů však není až takovou náhradou, jak se na první pohled může zdát. Dříve totiž bylo možno si do daňových nákladů fakticky uplatnit 110 – 120 % vstupní ceny majetku, což nyní po zrušení těchto reinvestičních odpočtů není možné. Nyní za celou dobu odpisování může být do daňových nákladů uplatněno "pouze" 100 % vstupní ceny.

U daňových odpisů nezáleží na tom, zda je hmotný majetek pořízen na začátku, v průběhu, nebo na konci účetního období. Částku odpisu v 1. roce odpisování lze uplatnit do daňově uznatelných nákladů celou bez ohledu na to, zda k jeho uvedení do užívání došlo první nebo poslední den příslušného zdaňovacího období, anebo kdykoli v jeho průběhu. To lze demonstrovat na příkladu nového osobního automobilu, který byl zakoupen za pořizovací cenu 174 000 Kč a uveden do používání v listopadu 2005. Dle ZDP je zaříděn v odpisové skupině 1a, tím pádem se daňově odpisuje 4 roky. Rovnoměrné roční daňové odpisy toho automobilu jsou uvedeny v této tabulce:

Rok	Daňové odpisy v jednotlivých letech	Zůstatková cena ke konci úč. období
2005	$(174\ 000 \times 14,2) / 100 = 24\ 708\ \text{Kč}$	149 292 Kč
2006	$(174\ 000 \times 28,6) / 100 = 49\ 764\ \text{Kč}$	99 528 Kč
2007	$(174\ 000 \times 28,6) / 100 = 49\ 764\ \text{Kč}$	49 764 Kč
2008	$(174\ 000 \times 28,6) / 100 = 49\ 764\ \text{Kč}$	0 Kč

Tabulka 13 Ukázka daňových odpisů - lineární

Avšak v případě, že tento osobní automobil bude v roce 2006 dovybaven nadstandardním vybavením, např. instalace airbagů, centrálního zamykání, zabezpečovacího zařízení apod., je potřeba jeho odpisový plán upravit o toto provedené technické zhodnocení. V případě, že celková hodnota technického zhodnocení bude 41 500 Kč, odpisový plán bude změněn takto:

Rok	Vstupní cena, popř. zvýšená vstupní cena	Daňové odpisy v jednotlivých letech	Zůstatková cena ke konci úč. období
2005	174 000 Kč	$(174\ 000 \times 14,2) / 100 = 24\ 708\ \text{Kč}$	149 292 Kč
2006	215 500 Kč	$(215\ 500 \times 25) / 100 = 53\ 875\ \text{Kč}$	136 917 Kč
2007	215 500 Kč	$(215\ 500 \times 25) / 100 = 53\ 875\ \text{Kč}$	83 042 Kč
2008	215 500 Kč	$(215\ 500 \times 25) / 100 = 53\ 875\ \text{Kč}$	29 167 Kč
2009	215 500 Kč	odepíše se zbytek zůstatkové ceny tedy 29 167 Kč	0 Kč

Tabulka 14 Ukázka daňových odpisů – lineární + technické zhodnocení

Technické zhodnocení, jak je z příkladu vidět, má za následek automatické prodloužení celkové doby odpisování. V r. 2008 totiž nelze uplatnit celkovou částku zůstatkové ceny (tj. 83 042 Kč), jelikož ZDP povoluje max. hranici pro roční daňový odpis 53 875 Kč. Je tedy nutné uplatnit daňový odpis pouze v této výši a v roce 2009 pak tento osobní automobil “doodepsat”.

Jak jsem již naznačila, účetní jednotky mohou při rovnoměrném daňovém odpisování využít i nižší roční odpisové sazby než ty, které jsou uvedené v tabulkách § 31 ZDP. Toho využívají podle Valoucha [12] účetní jednotky především v situaci, kdy je jejich základ daně z příjmů před uplatněním maximálních přípustných ročních daňových sazeb sice kladný, ale jejich uplatněním by se účetní jednotka dostala do daňové ztráty. V tu chvíli je nevýhodné využít tyto maximální přípustné roční odpisové sazby, ale je výhodnější použít roční odpisové sazby nižší. Uplatněním nižších odpisů dojde automaticky k prodloužení doby odpisování. Výjimky, kdy použití nižších sazeb není možné, stanovuje § 31 odst. 7 ZDP. Tyto výjimky se však netýkají osob právnických ale fyzických.

1.3.1.3 Zrychlené (degresivní) odpisy

V případě zrychleného odpisování dochází k uplatnění odpisů po dobu odpisování hmotného majetku nerovnoměrně. Větší část hodnoty majetku je do nákladů promítnuta v průběhu prvních let odpisování, v dalších letech se výše odpisů snižuje. Zrychlené odpisování přispívá k rychlejší obnově a modernizaci majetku podniku. Koefficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám, uvádí ZDP v § 32. Oproti letům předešlým také zaznamenaly úpravy (vlivem zkrácení doby odpisování v odpisových skupinách 1 až 3).

Koefficienty pro zrychlené odpisování			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
1a	4	5	4
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Tabulka 15 Koefficienty pro zrychlené odpisování

U tohoto zrychleného způsobu odpisování jsou však odpisovým skupinám koeficienty přiřazeny pevně a tudíž nelze uplatnit do daňových nákladů nižší koeficienty tak, jako je tomu u rovnoměrných odpisů. Doba odpisování se tak nezmění – výjimkou je však technické zhodnocení a také přechod z účetního období hospodářského roku na kalendářní nebo naopak, tehdy k prodloužení doby odpisování dojde automaticky.

Roční odpis v prvním roce odpisování se vypočítá podle tohoto vzorce:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{k_1},$$

kde k_1 je koeficient pro 1. rok odpisování.

Roční odpis v dalších letech odpisování se vypočítá podle tohoto vzorce:

$$\text{roční odpis} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{k_D - n},$$

kde k_D je koeficient pro další roky odpisování a n je počet let, po které byl již majetek odpisován.

Je-li poplatník prvním vlastníkem odpisovaného majetku, je oprávněn si odpis vypočtený v prvním roce odpisování navýšit o 10; 15 či 20 % vstupní ceny hmotného majetku (viz. § 32 odst. 2 ZDP). Jak se tedy postupuje v případě, že podnik chce v roce pořízení majetku využít jeho daňových odpisů ke snížení daňového základu v maximální možné míře, si lze ukázat na příkladu nákladního automobilu, který byl pořízen v roce 2005 (podnik je jeho 1. vlastníkem) v pořizovací ceně 1 500 000 Kč. Podle ZDP je zaříděn do 2. odpisové skupiny, a tedy se daňově odpisuje 5 let, a lze u něj uplatnit v roce pořízení 10 % navýšení odpisu.

Rok	Daňové odpisy v jednotlivých letech	Zůstatková cena ke konci úč. období
2005	$(1\,500\,000 / 5) + (0,1 \times 1\,500\,000) = 450\,000$ Kč	$1\,500\,000 - 450\,000 = 1\,050\,000$ Kč
2006	$(2 \times 1\,050\,000) / (6-1) = 420\,000$ Kč	$1\,050\,000 - 420\,000 = 630\,000$ Kč
2007	$(2 \times 630\,000) / (6-2) = 315\,000$ Kč	$630\,000 - 315\,000 = 315\,000$ Kč
2008	$(2 \times 315\,000) / (6-3) = 210\,000$ Kč	$315\,000 - 210\,000 = 105\,000$ Kč
2009	$(2 \times 105\,000) / (6-4) = 105\,000$ Kč	$105\,000 - 105\,000 = 0$ Kč

Tabulka 16 Ukázka zrychlených daňových odpisů s navýšením odpisu v 1. roce odpisování

Koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu se použijí v případě, kdy dojde ke zvýšení vstupní ceny, resp. zůstatkové ceny majetku, v důsledku **technického zhodnocení**. V tomto případě se k výpočtu ročních zrychlených odpisů použijí tyto vzorce:

Roční odpis po provedeném technickém zhodnocení majetku:

a) **v roce provedení** technického zhodnocení, tj. v roce zvýšení zůstatkové ceny:

$$\text{roční odpis} = \frac{2 \times ZZC}{K_{ZZC}},$$

b) **v dalších letech:**

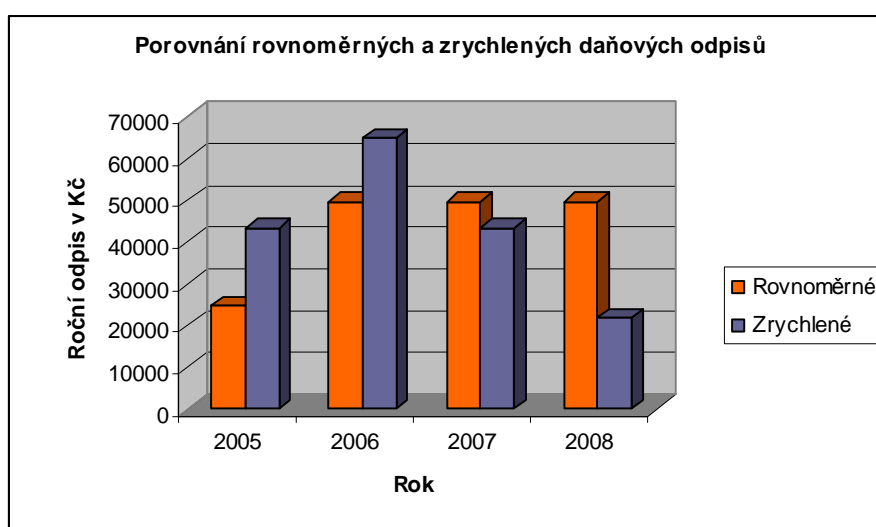
$$\text{roční odpis} = \frac{2 \times ZZC}{K_{ZZC} - i},$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena, K_{ZZC} je koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu a i je počet let, po které je hmotný majetek ze zvýšené zůstatkové ceny odpisován.

Pro porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů použijí stejný hmotný majetek jako v ukázce odpisového plánu lineárních daňových odpisů, tedy osobní automobil v pořizovací ceně 174 000 Kč, který je dle ZDP zařazen v odpisové skupině 1a, tím pádem se daňově odpisuje 4 roky. Pro lepší zřejmost použijí i grafické zobrazení.

Rok	Daňové odpisy <u>rovnoměrné</u> v jednotlivých letech (v Kč)	ZC	Daňové odpisy <u>zrychlené</u> v jednotlivých letech (v Kč)	ZC
2005	$(174\,000 \times 14,2) / 100 = 24\,708$	149 292 Kč	$174\,000 / 4 = 43\,500$	130 500 Kč
2006	$(174\,000 \times 28,6) / 100 = 49\,764$	99 528 Kč	$(2 \times 130\,500) / (5-1) = 65\,250$	65 250 Kč
2007	$(174\,000 \times 28,6) / 100 = 49\,764$	49 764 Kč	$(2 \times 65\,250) / (5-2) = 43\,500$	21 750 Kč
2008	$(174\,000 \times 28,6) / 100 = 49\,764$	0 Kč	$(2 \times 21\,750) / (5-3) = 21\,750$	0 Kč

Tabulka 17 Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů



Graf 1 Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Při rovnoměrném odpisování se výše ročních odpisů nemění (s výjimkou 1. roku odpisování). Hlavní výhodou tohoto způsobu odpisování je jeho jednoduchost. Zrychlené odpisování, ač je náročnější na výpočet, má ale výhodu v tom, že umožňuje rychlejší akumulaci ekonomických zdrojů podniku a tím i rychlejší zavádění nové moderní techniky. Chrání tedy podnik před morálním zastaráváním dlouhodobého majetku a zmenšuje nebezpečí inflace.

Pozn.:

U nájemní smlouvy o **finančním pronájmu hmotného movitého majetku** s následnou koupí (**finanční leasing**) nebo bez následné koupě (**operativní pronájem**) odpisuje tento majetek pronajímatel (leasingová společnost), ne nájemce. Je-li najatý majetek využíván k dosažení, zajištění a udržení příjmů, tak jsou pro nájemce jednotlivé leasingové splátky daňově uznatelným nákladem. Některé leasingové společnosti, ale nabízí možnost začít splácet pronajatý majetek až v dalších letech, ne v roce pořízení. Tím pádem v roce pořízení nemusí nájemci vstoupit do nákladů žádný výdaj (náklad). Musím se zde ale opět zmínit o reinvestičním odpočtu – zatímco

před novelou ZDP si mohl nájemce uplatnit do nákladů v roce pořízení část pořizovací ceny, tedy 10; 15 nebo 20 % (bez ohledu na počátek splácení), po novele zákona již tato možnost neexistuje. Což je pro poplatníky, resp. nájemce, nevýhodné.

1.3.2 Daňové odpisy nehmotného majetku

Daňové odpisování nehmotného majetku se řídí zejména ustanovením § 32a ZDP. Tento paragraf nejdříve v odst. 1 definuje nehmotný majetek a v dalších odstavcích se pak zabývá jeho odpisováním včetně vymezení technického zhodnocení nehmotného majetku. V případě nehmotného majetku platí, že nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat i poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu (§ 32a odst. 3).

U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.¹⁴

Odpisy nehmotného majetku lze přiblížit na příkladu softwaru, který byl pořízen v únoru 2005 za cenu 72 000 Kč. Postup jeho daňového odpisování uvádím v následující tabulce:

Rok	Měsíční odpis	Počet měsíců odpisování	Roční odpis v Kč	Zůstatková cena
2005	$72\ 000 / 36 = 2\ 000\ \text{Kč}$	10	$2\ 000 \times 10 = 20\ 000\ \text{Kč}$	52 000 Kč
2006	2 000 Kč	12	$2\ 000 \times 12 = 24\ 000\ \text{Kč}$	28 000 Kč
2007	2 000 Kč	12	$2\ 000 \times 12 = 24\ 000\ \text{Kč}$	4 000 Kč
2008	2 000 Kč	2	$2\ 000 \times 2 = 4\ 000\ \text{Kč}$	0 Kč

Tabulka 18 Ukázka odpisů nehmotného majetku

Podle §32a odst. 5 v návaznosti na § 30 odst 9 ZDP lze odpisy stanovené s přesností na měsíce uplatnit počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování majetku. Z tohoto vyplývá, že v tomto příkladu lze tedy odpisy uplatnit až počínaje měsícem březen.

Počínaje rokem 2006 byly do ustanovení § 32a ZDP vloženy nové odstavce 5 a 6 (dosavadní odstavec č. 5 se mění na odstavec č. 7), které dále zpřesňují postup výpočtu daňových odpisů nehmotného majetku, včetně vymezení technického zhodnocení nehmotného majetku.

¹⁴ § 32a odst. 4 ZDP

2 Změny právní úpravy odpisování v ČR

2.1 Daňové odpisy

Jak jsem se již zmínila dříve, daňové odpisy jsou upraveny v zákoně o daních z příjmů. V roce 2004 byl přijat vládní návrh změny zákona o daních z příjmů a některých dalších zákonů¹⁵ s účinností od 1.1.2005. Součástí této novely byla i změna odpisových skupin a sazeb. V důvodové zprávě k tomuto zákonu se jako hlavní důsledek změny zákona uvádí pozitivní ovlivnění malých a středních podnikatelů (zkrácením doby odpisování movitých věcí) zhruba ve stejné intenzitě jako ovlivnění ostatního podnikatelského sektoru. Novela by tedy měla znamenat nižší daně z příjmů fyzických a právnických osob, tím pádem ale nižší příjmy do státního rozpočtu, a tedy i nižší příjmy do rozpočtů obcí a krajů.

2.1.1 Novela zákona o daních z příjmů

Zásadní změny, které výše uvedená novela zákona o daních z příjmů přinesla a které souvisejí se způsobem uplatňování daňových odpisů jsou tyto:

Došlo ke zkrácení minimální doby odpisování hmotného movitého majetku zařazeného do odpisových skupin 1 až 3. U odpisové skupiny 1 došlo ke snížení ze 4 let na 3 roky, u odpisové skupiny 2 z 6 let na 5 let a u odpisové skupiny 3 z 12 let na 10 let. Úpravou související s těmito změnami je rozšíření počtu odpisových skupin o odpisovou skupinu s označením 1a s dobou odpisování 4 roky, do níž byly zařazeny, resp. přesunuty, osobní automobily a silniční motorová vozidla kategorie N1. Vlastně tak tím pro ně byla zachována původní délka odpisování.

Odpisová skupina	Doba odpisování (roky)	
	původní	nová
1	4	3
1a	-	4
2	6	5
3	12	10
4	20	20
5	30	30
6	50	50

Tabulka 19 Porovnání odpisových skupin před a po novele ZDP

Pozměněn byl i vlastní systém odpisování hmotného majetku s cílem umožnit zvýšení částky odpisů pro první rok odpisování. V tomto směru byla provedena jak úprava ročních odpisových sazeb v případě odpisování rovnoměrného (nově celkem 4 tabulky sazeb), tak i technika výpočtu odpisů zrychlených. Prakticky to znamená možnost zvýšení odpisů v 1. roce o 10; 15 nebo 20 %.

¹⁵ Zákon č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

Zvýšení odpisů v prvním roce je uplatnitelné pouze poplatníkem, který je prvním vlastníkem příslušného hmotného majetku. [22]

Na druhou stranu byl zrušen tzv. reinvestiční odpočet ve výši 10, 15 nebo 20 % z pořizovací ceny nově pořízeného hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3. Ten je možné naposledy uplatnit pouze u majetku zaevidovaného do 31. 12. 2004. Novelizovaný zákon již ustanovení o možnosti odpočtu neobsahuje. Změna ročních odpisových sazeb, resp. navýšení odpisů v prvním roce o 10; 15 nebo 20 %, je pouze určitou kompenzací těchto zrušených reinvestičních odpočtů. Zrušení tzv. reinvestičních odpočtů bylo vládou odůvodňováno tím, že přinese zjednodušení administrativy. Ve skutečnosti je tato změna pro poplatníky nevýhodná.

Odpisová skupina 6, která byla zavedena teprve v roce 2004 (novelou č. 438/2003 Sb., ze dne 2.12.2003, s účinností od 1.1.2004), se také dočkala změny. Za účelem podpory zvýšení zdrojů veřejných vysokých škol a výzkumných institucí k realizaci výzkumné a vývojové činnosti došlo k přeřazení budov škol, univerzit a budov pro výzkum ze 6. odpisové skupiny do 5. odpisové skupiny, tj. zkrácení doby odpisování z 50 na 30 let. Původně měly být do 6. odpisové skupiny přetříděny nemovitosti, jež byly u poplatníků zaevidovány před 1. lednem 2004. Novela však nyní toto zpětně omezila a tato odpisová skupina se použije pro nemovitosti zaevidované poplatníkem až počínaje zdaňovacím obdobím roku 2004.

Maximální vstupní cena osobního automobilu kategorie M1 stanovená pro zdaňovací období započaté v r. 2004 ve výši 900.000 Kč byla pro zdaňovací období započaté v r. 2005 navýšena na 1.500.000 Kč, přičemž toto zvýšení limitované vstupní ceny se vztahuje na všechny osobní automobily pořízené po 17. 12. 2003.

Doba odpisování byla dílčím způsobem upravena i u majetku nehmotného, jehož právo užívání nebylo smluvně stanoveno. U softwaru byla zkrácena doba odpisování ze 4 na 3 roky a u nehmotných výsledků výzkumu a vývoje z 6 let na 3 roky. Uvedená zkrácená doba odpisování se vztahuje i na majetek zaevidovaný ve zdaňovacím období započatém v roce 2004.

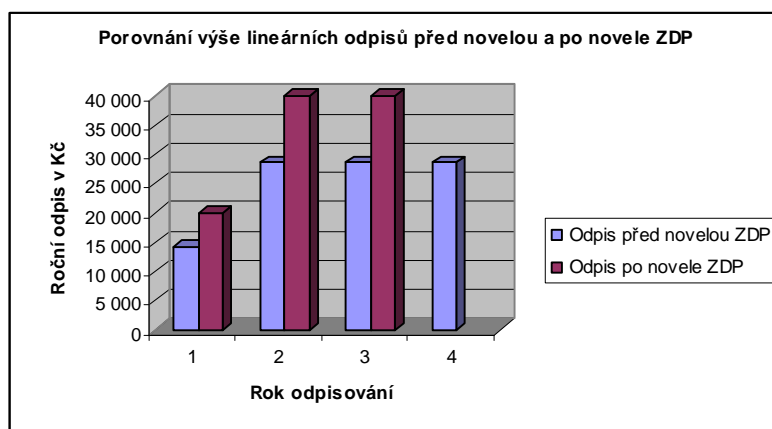
Podle bodu 10 článku II přechodných ustanovení novely se **změny týkající se odpisování majetku použijí i u majetku zaevidovaného u poplatníka před 1.1.2005**. Tudíž i u staršího majetku pořízeného před 1.1.2005 je potřeba použít nové sazby, popř. ho přetřídít. Toto přechodné ustanovení však není jednoznačné, někteří autoři, např. Valouch [12] (str. 103) tvrdí, že jej lze chápat jako doporučující, tzn. že nové sazby **lze** použít, ale není to povinnost. Toto nejednoznačné ustanovení dělá problémy v praxi, kdy ani zkušební účetní nevědí, jak tedy starší majetek podle novelizovaného ZDP správně odpisovat.

2.1.2 Vliv novely na odpisové plány

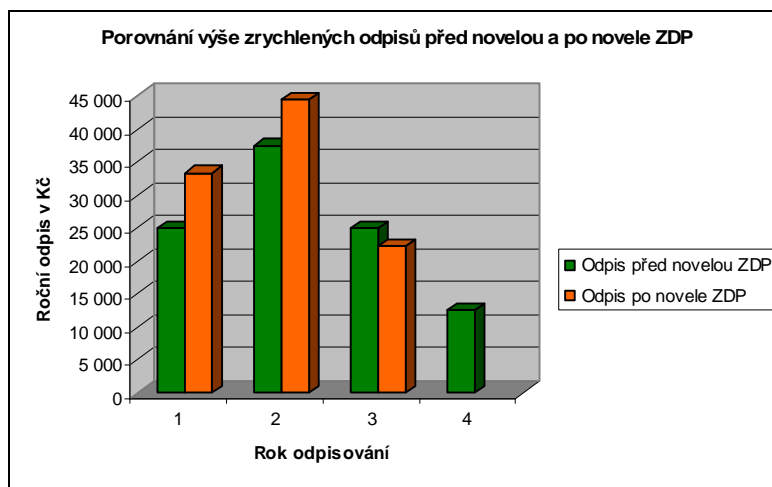
Nyní bych se ráda zabývala tím, jaké změny vnesla novela do odpisových plánů firem. Na několika příkladech bych ráda ukázala podstatné ovlivnění daňového základu účetní jednotky. Jako příklad použiji majetek v hodnotě 100 000 Kč, který je začleněn do odpisové skupiny 1. Porovnání současných a dřívějších odpisů tohoto majetku lze vidět v následujících tabulkách. Pro přehlednější porovnání použiji i grafické zobrazení.

Rok odpisování	Lineární odpisy		Zrychlené odpisy	
	Odpis před novelou ZDP	Odpis po novele ZDP	Odpis před novelou ZDP	Odpis po novele ZDP
1	14 200 Kč	20 000 Kč	25 000 Kč	33 333 Kč
2	28 600 Kč	40 000 Kč	37 500 Kč	44 444 Kč
3	28 600 Kč	40 000 Kč	25 000 Kč	22 223 Kč
4	28 600 Kč	-	12 500 Kč	

Tabulka 20 Porovnání výše lineárních a zrychlených daňových odpisů před novelou a po novele ZDP



Graf 2 Porovnání výše lineárních daňových odpisů před novelou a po novele ZDP



Graf 3 Porovnání výše zrychlených daňových odpisů před novelou a po novele ZDP

Jak je z tabulek patrné, podnikatelé si budou moci uplatnit vyšší odpisy za kratší dobu, což pozitivně ovlivňuje rozvoj firmy – rychlejší obměna majetku, zavádění nových technologií apod.

Ráda bych ale ukázala i negativní vliv na daňový základ podniku. Jde o zrušení reinvestičních odpočtů, díky kterým si podnikatelé mohli fakticky uplatnit do nákladů 100 – 120 % vstupní ceny majetku. Podle nové právní úpravy lze uplatnit “pouze“ 100 % vstupní ceny majetku (resp. odpisů), jen se jinak přeskupí roční odpisy v jednotlivých letech. Poplatníci tak u nových investic po 1.1.2005 ztrácejí daňovou investiční pobídku. Zjevný rozdíl lze ukázat na příkladu kancelářského stroje v hodnotě 500 000 Kč, který patří do odpisové skupiny 1, a lze u něj podle § 31 ZDP uplatnit v roce pořízení 10 % navýšení odpisu. Rozdíl lze vidět v následující tabulce:

Rok odpisování	Roční odpis před novelou ZDP		Roční odpis po novele ZDP	
	Odp. sazba	Měsíční odpis v Kč	Odp. sazba	Měsíční odpis v Kč
1	14,2	71 000 + 50 000	30	150 000
2	28,6	143 000	35	175 000
3	28,6	143 000	35	175 000
4	28,6	143 000	-	
Celkem uplatněno do nákladů:		550 000		500 000

Tabulka 21 Ukázka – vliv zrušení reinvestičního odpočtu na daňový základ

Je zřejmé, že novelizovaná úprava ZDP je pro poplatníky nevýhodná. Pokud bych měla konkrétně u toho příkladu vypočíst, kolik podnik, resp. právnická osoba, zaplatí více na daních, tak je to o 13 000 Kč více (pokud vezmu v úvahu sazbu daně 26 %, která platila pro zdaňovací období roku 2005). Podle Děrgela [14] je z ekonomického hlediska odbourání odpočtu správné, protože daně by měly být neutrální a neměly by ovlivňovat poplatníky v jejich rozhodování. Na druhé straně politicky se podmínky pro rozvoj podnikání u nových investic zhoršily.

2.2 Účetní odpisy

Při výpočtu účetních odpisů účetní jednotky, resp. podnikatelé, postupují podle *zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví*, v platném znění, a také podle *vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů. Ani této právní úpravě se změny a novelizace nevyhnuly. K 31.12.2005 byl zákon o účetnictví novelizován 11 krát a vyhláška č. 500/2002 Sb. dvakrát.

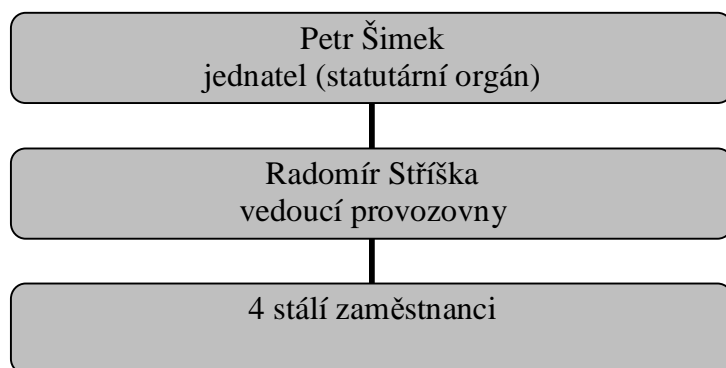
Poslední úprava vyhlášky č. 500/2002 Sb. proběhla v roce 2005¹⁶ a z oblasti účetních odpisů v ní proběhla jedna důležitá změna. Jde o rozšíření definice nehmotného majetku o **povolenky na emise a preferenční limity**, které jsou nehmotným majetkem vždy bez ohledu na jejich ocenění. Zde je potřeba upozornit, že ZDP tyto druhy majetku nepovažuje za dlouhodobý nehmotný majetek a tudíž účetní odpisy tohoto majetku, které se projeví ve výsledku hospodaření účetní jednotky, je potřeba vyloučit v rámci daňového přiznání z daňového základu.

¹⁶ vyhláškou (novelou) č. 397/2005 Sb. s účinností od 5.10.2005, popř. 1.1.2006

3 Představení zvolené firmy: Imprim, s. r. o.

Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala společnost s ručením omezeným IMPRIM, která byla založena v roce 1991 a její základní jmění činí 4 540 000 Kč. Sídlo firmy je v Pardubicích ve Smilově ulici, její roční obrat se pohybuje kolem 5 milionů korun, je plátcem DPH a v současné době má 6 stálých zaměstnanců.

Organizační schéma firmy:



Obrázek 1 Organizační schéma firmy Imprim, s. r. o.

Jejím předmětem podnikání jsou **kopírovací služby** a tedy za tím účelem vlastní několik kopírovacích strojů, tiskáren, počítačových sestav, zařízení pro vazbu a laminaci dokumentů aj. Z doplňkových služeb bych uvedla zejména potisk triček a textilií. V posledních dvou letech se firma začala specializovat i na velkoformátové kopírování, tisk, skenování a laminaci, což znamenalo nákup dalších nových strojů, zařízení a počítačových sestav.

Nakoupené zásoby firma Imprim, s. r. o., oceňuje pořizovacími cenami a pokud nepřevyšují částku 40 000 Kč, tak je účtuje rovnou do spotřeby. Vlastní činností nevytváří ani zásoby ani žádný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek. Postup účtování dlouhodobého majetku provádí v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Postup odpisování dlouhodobého majetku a uplatňování daňových odpisů provádí v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Účetní odpisy stanoví rozdílně od daňových dle typu, způsobu užívání a délky životnosti u každého jednotlivého stroje nebo zařízení.

Pro každý jednotlivý druh hmotného dlouhodobého majetku sestavuje odpisové plány. Nemá stanoveny žádné předem dané používané metody odpisování. Vždy se rozhoduje jednak na základě typu a způsobu používání toho konkrétního majetku a jednak (v případě daňových odpisů) na potřebě optimalizovat svůj daňový základ.

Většinu hmotného dlouhodobého majetku firma pořizuje na leasing. Firma nevlastní žádný nemovitý majetek a tudíž ani prostory, ve kterých firma podniká, nemá ve vlastnictví, tzn. platí pronajímateli měsíční nájemní splátky. Firma nevlastní žádný majetek, který by byl zatížen zástavním právem, nebo věcným břemenem. Firma hradí své závazky v termínech, nemá žádné závazky, které by nebyla schopna uhradit. V současné době firma splácí jeden bankovní úvěr, který byl poskytnut v průběhu roku 2005.

Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu k 31.12.2005 (v celých tisících Kč):

Označení	AKTIVA	Stav ke konci běžného účetního období
	AKTIVA CELKEM	5 051
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	0
B.	Dlouhodobý majetek	2 171
B. I.	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	6
B. II.	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	2 165
B. III.	<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	0
C.	Oběžná aktiva	1 695
C. I.	<i>Zásoby</i>	417
C. II.	<i>Dlouhodobé pohledávky</i>	0
C. III.	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	251
C. IV.	<i>Krátkodobý finanční majetek</i>	1 027
D. I.	Časové rozlišení	1 185

Obrázek 2 Rozvaha IMPRIM, s. r. o., ve zjednodušeném rozsahu – aktiva

Označení	PASIVA	Stav ke konci běžného účetního období
	PASIVA CELKEM	5 051
A.	Vlastní kapitál	2 999
A. I.	<i>Základní kapitál</i>	4 540
A. II.	<i>Kapitálové fondy</i>	0
A. III.	<i>Rezervní fondy, nedělitelní fond a ostatní fondy ze zisku</i>	454
A. IV.	<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	-2 208
A. V.	<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období</i>	213
B.	Cizí zdroje	2 037
B. I.	<i>Rezervy</i>	0
B. II.	<i>Dlouhodobé závazky</i>	1 102
B. III.	<i>Krátkodobé závazky</i>	344
B. IV.	<i>Bankovní úvěry a výpomoci</i>	591
C. I.	Časové rozlišení	15

Obrázek 3 Rozvaha IMPRIM, s. r. o., ve zjednodušeném rozsahu – pasiva

Orgány společnosti:

Nejvyšší orgánem společnosti je **valná hromada** společníků, jejíž působnost vykonává v plném rozsahu ve smyslu ustanovení § 132 odstavce 1 obchodního zákoníku jediný společník společnosti. Valná hromada rozhoduje o všech záležitostech, které do její působnosti svěřuje obchodní zákoník zejména § 125. Dále může také rozhodnout o dalších záležitostech, které jsou stanoveny v Zakladatelské listině. Valná hromada může rozhodnout o tom, že se vydávají stanovy společnosti. Zatím toto rozhodnutí nebylo učiněno. Rozhodnutí společníka při výkonu působnosti valné hromady musí mít písemnou formu a musí být společníkem podepsáno.

Statutárním orgánem společnosti je její **jednatel**. Společnost má jednoho jednatele, kterého jmenuje a odvolává valná hromada. Jednatel jedná za společnost v plném rozsahu samostatně. Na jednatele se vztahuje zákaz konkurence ve smyslu ustanovení § 136 obchodního zákoníku.

Dozorčí rada se nezřizuje.

Obchodní podíl:

Obchodní podíl představuje účast společníka na společnosti a z této účasti plynoucí práva a povinnosti. Jeho výše se určuje podle poměru vkladu společníka k základnímu kapitálu společnosti. Obchodní podíl není totožný s vkladem společníka. Společník může mít jen jeden obchodní podíl. Jestliže se společník účastní dalším vkladem, zvyšuje se odpovídajícím způsobem jeho vklad i jeho obchodní podíl.

Rezervní fond:

Společnost vytváří rezervní fond ke krytí ztrát společnosti nebo k opatřením, která mají překonat nepříznivý průběh hospodaření společnosti. Tento rezervní fond je společnost povinna vytvořit z čistého zisku vykázaného v řádné účetní závěrce za rok, v němž poprvé čistý zisk vytvoří, a to ve výši nejméně 10 % z čistého zisku, ne však více než 5 % hodnoty základního kapitálu. Tento fond se ročně doplňuje o částku ve výši nejméně 5 % z čistého zisku, až do dosažení výše 10 % základního kapitálu společnosti, tedy až do výše 454 000 Kč.

Společnost odpovídá za porušení svých závazků a jiných právních povinností celým svým majetkem.

4 Odpisová politika firmy Imprim, s. r. o.

Firma vlastní celkem 6 strojů a zařízení, která odpisuje. Pro každý druh hmotného dlouhodobého majetku vytváří odpisové plány, které obsahují jak plány odpisů účetních, tak plány odpisů daňových. Jak jsem již uvedla, nové stroje, které jsou vyšší cenové kategorie, firma pořizuje na leasing. Což znamená, že je neodpisuje, a do nákladů firmy vstupují pouze leasingové splátky.

4.1 Odpisové plány firmy - účetní vs. daňové odpisy, vliv novely ZDP

Jedním ze strojů, který firma nepořídila na splátky a tudíž ho odpisuje je **černobílý kopírovací stroj značky CANON typ IR2200** v hodnotě **96 900 Kč** (bez DPH). Jelikož firma v roce 2002 neměla potřebu uplatnit si do uznatelných nákladů maximální možné odpisy, proto u tohoto nově nakoupeného kopírovacího stroje zvolila **daňové odpisy rovnoměrné (lineární)**. Možnost uplatnit si v roce pořízení reinvestiční odpočet ve výši 10 % vstupní ceny firma využila. Jelikož firma předpokládá dobu používání tohoto stroje 5 let s předpokladem, že ke konci jeho životnosti nebude tolik využíván jako na začátku (firma vždy po zhruba 3 letech obnovuje svůj strojový "park" a postupně stroje vyřazuje z celodenního provozu do nepravidelného provozu), rozhodla se odpisovat tento stroj **zrychlenou metodou časových účetních odpisů**. Odpisový plán tohoto stroje uvádím níže. Čísla a částky upravené oproti původnímu plánu reagující na novelu ZDP s účinností od 1.1.2005 jsou zvýrazněny *kurzívou*.

Kopírovací stroj CANON IR2200 Datum pořízení: 31.10.2002					
Inventární číslo: DHM27			Datum uvedení do používání: 31.10.2002		
Pořizovací cena: 96 900 Kč			Datum vyřazení: _____		
ODPISOVÝ PLÁN: Daňové odpisy – rovnoměrné					
Odpisová skupina: 1 Délka odpisování: 4 roky 3 roky					
Rok	Vstupní cena	Odpisová sazba	Roční odpis	Zůstatková cena	Reinvestiční odpočet
2002	96 900 Kč	14,2 %	13 780 Kč	83 140 Kč	9 690 Kč
2003	96 900 Kč	28,6 %	27 714 Kč	55 426 Kč	-
2004	96 900 Kč	28,6 %	27 714 Kč	27 712 Kč	-
2005	96 900 Kč	40 %	27 712 Kč	0 Kč	-
ODPISOVÝ PLÁN: Účetní odpisy - časová metoda zrychlená					
Délka odpisování: 5 let, resp. 60 měsíců					
Rok	Vstupní cena	Počet měsíců	Roční odpis	Zůstatková cena	
2002	96 900 Kč	2	5 384 Kč	91 516 Kč	
2003	96 900 Kč	12	25 840 Kč	65 676 Kč	
2004	96 900 Kč	12	19 380 Kč	46 296 Kč	
2005	96 900 Kč	12	12 920 Kč	33 376 Kč	
2006	96 900 Kč	12	6 460 Kč	26 916 Kč	
2007	96 900 Kč	10	26 916 Kč	0 Kč	

Obrázek 4 Odpisový plán kopírovacího stroje CANON IR2200

Pro zdaňovací období roku 2005 bylo nutno odpisový plán upravit. Kopírovací stroj sice podle novelizovaného ZDP zůstal v odpisové skupině 1, ale byla změněna délka jeho odpisování, a to ze 4 let na 3 roky. Také odpisová sazba byla pro rok 2005 změněna. Jelikož ale zůstatková cena stroje k 31.12.2004 byla 27 712 Kč, tak byl v roce 2005 stroj již jen “doodepsán”.

Ve výše uvedeném odpisovém plánu je naznačena i výše reinvestičního odpočtu, který si firma uplatnila do nákladů. Ten však nelze považovat za odpis, tudíž o tuto částku není zůstatková cena kopírovacího stroje ponížena. V konečném součtu za všechny roky tedy bylo do daňově uznatelných nákladů uplatněno 110 % vstupní ceny tohoto kopírovacího stroje.

Dalším nově zakoupeným strojem byl **barevný kopírovací stroj značky CANON typ IR9070** v hodnotě **585 900 Kč** (bez DPH). Cena obsahovala dopravu i odbornou montáž. Stroj byl pořízen v dubnu **2003** a uveden do používání ještě v tomtéž měsíci. Firma se rozhodla, že použitá metoda **daňových odpisů** bude **zrychlená**. Možnost uplatnit si v roce pořízení reinvestiční odpočet ve výši 10 % vstupní ceny firma využila. Firma předpokládá reálnou dobu používání tohoto stroje 5 let (jako v předešlém případě) a opět zvolila **zrychlenou metodu časových účetních odpisů**. Odpisový plán tohoto stroje uvádím níže. Čísla a částky upravené oproti původnímu plánu reagující na novelu ZDP s účinností od 1.1.2005 jsou opět zvýrazněny *kurzívou*.

Kopírovací stroj CANON IR9070 Datum pořízení: 12.4.2003					
Inventární číslo: DHM29			Datum uvedení do používání: 22.4.2003		
Pořizovací cena: 585 900 Kč			Datum vyřazení: _____		
ODPISOVÝ PLÁN: Daňové odpisy – zrychlené					
Odpisová skupina: 1		Délka odpisování: 4 roky 3 roky			
Rok	Vstupní cena	Odpisový koeficient	Roční odpis	Zůstatková cena	Reinvestiční odpočet
2003	585 900 Kč	4	146 475 Kč	439 425 Kč	58 590 Kč
2004	585 900 Kč	5	190 418 Kč	249 007 Kč	-
2005	585 900 Kč	4	249 007 Kč	0 Kč	-
2006	585 900 Kč	4	-	-	-
ODPISOVÝ PLÁN: Účetní odpisy - časová metoda zrychlená					
Délka odpisování: 5 let, resp. 60 měsíců					
Rok	Vstupní cena	Počet měsíců	Roční odpis	Zůstatková cena	
2003	585 900 Kč	8	130 200 Kč	455 700 Kč	
2004	585 900 Kč	12	156 240 Kč	299 460 Kč	
2005	585 900 Kč	12	117 180 Kč	182 280 Kč	
2006	585 900 Kč	12	78 120 Kč	104 160 Kč	
2007	585 900 Kč	12	39 060 Kč	65 100 Kč	
2008	585 900 Kč	4	65 100 Kč	0 Kč	

Obrázek 5 Odpisový plán kopírovacího stroje CANON IR9070

I u tohoto odpisového plánu platí stejné skutečnosti jako u předchozího, tedy jednak byl v roce pořízení uplatněn do nákladů reinvestiční odpočet ve výši 10 % vstupní ceny, a jednak bylo nutno v roce 2005 použít novou odpisovou sazbu platnou pro rok 2005. Stroj se však “podařilo“ odepsat za 3 roky.

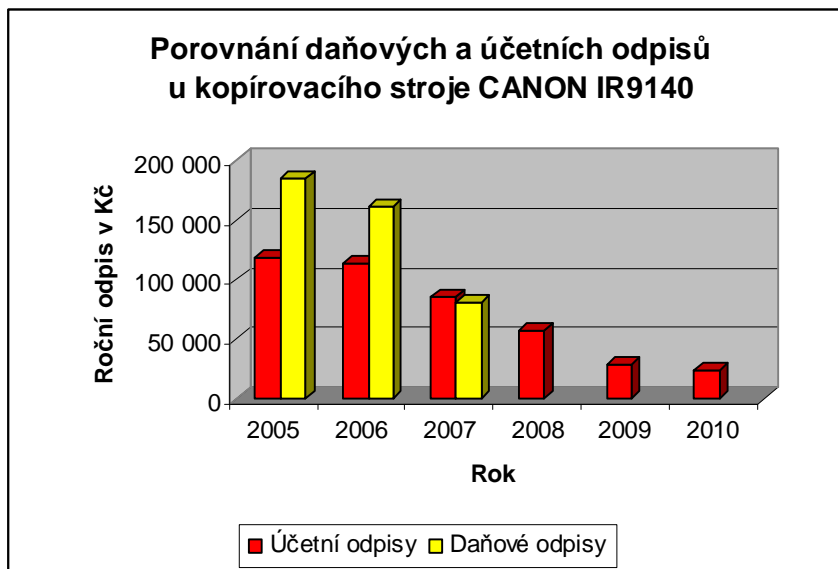
Poslední odpisový plán, který bych ještě ráda zhodnotila a zaměřila se u něj právě na porovnání účetních a daňových odpisů, je odpisový plán kopírovacího stroje CANON IR9140, který byl pořízen v roce **2005**. Odpisový plán tohoto kopírovacího stroje je tedy již plně “přizpůsoben“ novelizovanému ZDP, a tedy je pro komparaci daňových a účetních odpisů nejobektivnější. Kopírovací stroj byl pořízen v únoru 2005 a ještě týž měsíc byl uveden do používání. Firma u něj opět zvolila **zrychlené daňové odpisy**, a to s možností uplatnit v roce pořízení **10 % navýšení odpisu**. Co se týče **účetních odpisů**, opět zvolila **zrychlenou časovou metodu**, s předpokládanou délkou používání 5 let. Účetní odpisy byly zahájeny v měsíci následujícím po měsíci, v němž byl majetek uveden do používání, tedy v březnu 2005.

Kopírovací stroj CANON IR9140		Datum pořízení: 15.2.2005		
Inventární číslo: DHM30		Datum uvedení do používání: 19.2.2005		
Pořizovací cena: 428 500 Kč		Datum vyřazení: _____		
ODPISOVÝ PLÁN: Daňové odpisy – zrychlené				
Odpisová skupina: 1		Délka odpisování: 3 roky		
Rok	Vstupní cena	Odpisový koeficient	Roční odpis	Zůstatková cena
2005	428 500 Kč	3	142 834 + 42 850 = 185 684 Kč	242 816 Kč
2006	428 500 Kč	4	161 878 Kč	80 938 Kč
2007	428 500 Kč	4	80 938 Kč	0 Kč
ODPISOVÝ PLÁN: Účetní odpisy - časová metoda zrychlená				
Délka odpisování: 5 let, resp. 60 měsíců				
Rok	Vstupní cena	Počet měsíců	Roční odpis	Zůstatková cena
2005	428 500 Kč	10	119 028 Kč	309 472 Kč
2006	428 500 Kč	12	114 267 Kč	195 205 Kč
2007	428 500 Kč	12	85 700 Kč	109 505 Kč
2008	428 500 Kč	12	57 134 Kč	52 371 Kč
2009	428 500 Kč	12	28 567 Kč	23 804 Kč
2010	428 500 Kč	2	23 804 Kč	0 Kč

Obrázek 6 Odpisová plán kopírovacího stroje CANON IR9140

Jelikož nebylo již v roce 2005 možno uplatnit si do nákladů tzv. reinvestiční odpočet, zvolila firma nejlepší možné řešení – zvolila zrychlené daňové odpisy s možností uplatnit v roce pořízení 10 % navýšení odpisu. Snížila tak v roce 2005 daňový základ v maximální možné míře.

Průběh daňových a účetních odpisů u kopírovacího stroje CANON IR9140 je zachycen na následujícím grafu:



Graf 4 Porovnání daňových a účetních odpisů u kopírovacího stroje CANON IR9140

Z hlediska účetních odpisů musím konstatovat, že způsob, jakým firma stanoví účetní odpisy je velmi rozvážený. Odpisové plány kopírují reálné používání stroje v každodenním procesu. Je zřejmé, že vedení firmy si je vědomo rozdílu daňových a účetních odpisů z hlediska zásady (principu) věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Daňové odpisy účetní jednotka neúčtuje, pouze o ně upravuje daňový základ. Například její hospodářský výsledek za rok 2005 zahrnoval účetní odpisy veškerého majetku, který firma odpisuje, v hodnotě 650 325 Kč. Vzhledem k tomu, že podle ZDP bylo možno uplatnit do daňových nákladů pouze částku (daňových) odpisů 589 620 Kč, tak v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob **na řádku č. 50** uvedla *rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku podle ZDP*. Tento rozdíl činí tedy částka 60 705 Kč a jejím uvedením do daňového přiznání do řádku č. 50 je tak z daňového základu firmy vyloučena jako neuznatelný náklad.

Naopak, kdyby účetní odpisy byly nižší než (daňové) odpisy, které lze uplatnit, pak by firma **na řádku č. 150** uvedla *rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle ZDP převyšují odpisy tohoto majetku v účetnictví*. Uvedením do daňového přiznání tak vstoupí daňové odpisy do uznatelných nákladů firmy nepřímo a sníží tak její daňový základ.

V daňovém přiznání v příloze č. 1 v části B II. oddílu je však ještě potřeba vypsát částky daňových odpisů podle jednotlivých odpisových skupin.

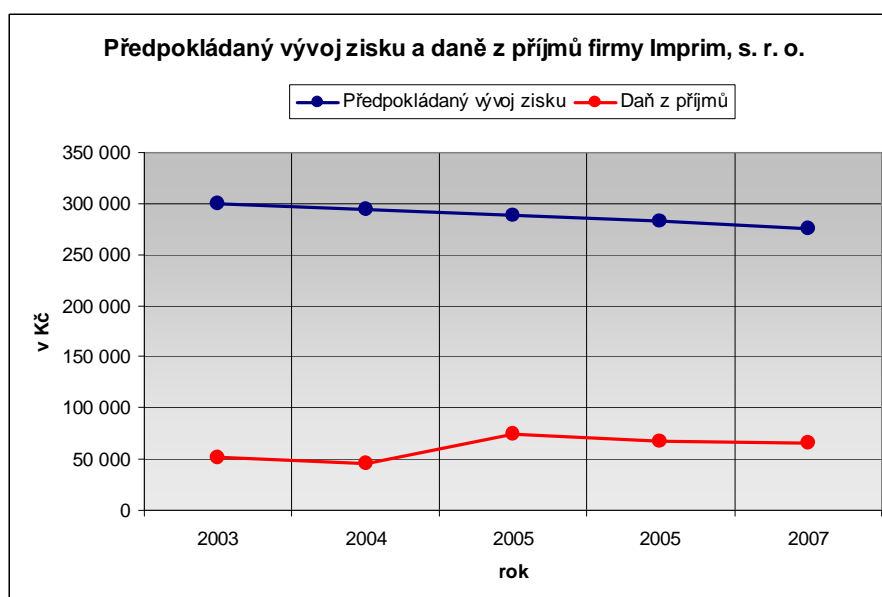
Odpisové plány ostatních strojů a zařízení jsou vcelku podobné. U každého nově zakoupeného majetku si firma Imprim, s. r. o., uplatnila v roce pořízení do uznatelných nákladů reinvestiční odpočet. Ten je u všech typů strojů a zařízení, které firma používá, možný ve výši 10 %. Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005 však byly reinvestiční odpočty zrušeny. Jaký vliv to bude mít na daňový základ firmy Imprim, s. r. o., se nyní pokusím nastínit.

4.2 Vliv novely ZDP na daňový základ firmy

Firma Imprim, s. r. o., vykazuje v posledních několika letech zisk¹⁷, který se pohybuje okolo 300 000 Kč. Má však klesající tendenci – jde zhruba o 2 %. Každý rok firma nakoupí nový majetek v hodnotě okolo 1,3 mil Kč, dražší stroje však pořizuje na leasing. Reinvestiční odpočet však vždy uplatnila (bylo možné ho uplatnit i u majetku pořízeného na leasing), čímž se jí do nákladů každoročně dostalo okolo 130 000 Kč “navíc“. To již po 1.1.2005 nebude možné. Předpokládaný vývoj zisku a související daně z příjmů uvádím v následující tabulce. Pro lepší zřejmost použiji i grafického zpracování.

Rok	2003	2004	2005	2006	2007
Současný a předpokládaný vývoj zisku	300 000 Kč	294 000 Kč	288 000 Kč	282 000 Kč	276 000 Kč
Uplatněný reinvestiční odpočet	130 000 Kč	130 000 Kč	-	-	-
Zdanitelný základ daně	170 000 Kč	164 000 Kč	288 000 Kč	282 000 Kč	276 000 Kč
Sazba daně	31 %	28 %	26 %	24 %	24 % ¹⁸
Daň z příjmů	52 700 Kč	45 920 Kč	74 880 Kč	67 680 Kč	66 240 Kč

Tabulka 22 Předpokládaný vývoj zisku a daně z příjmů firmy Imprim, s. r. o.



Graf 5 Předpokládaný vývoj zisku a daně z příjmů firmy Imprim, s. r. o.

¹⁷ Výnosy firmy poníženy o náklady včetně daňových odpisů avšak ještě bez uplatněných reinvestičních odpočtů.

¹⁸ Prozatím se do budoucna počítá se zachováním sazby 24 %. Nyní je diskutována i možnost tzv. „rovné daně“, tedy 15 %.

Podotýkám, že výše uvedený vývoj je pouze **předpokládaný** a zahrnuje pouze **vliv zrušení re-investičních odpočtů**. Není možné spočítat předpokládaný vývoj daňového základu i s nově upravenými sazbami. Musely by se vzít na vědomí stávající odpisové plány (některé jsou lineární, některé zrychlené), odpisové plány nově pořízených strojů a předpokládané nákupy v dalších letech.

Je ale zřejmé, že díky zkrácení doby odpisování u majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 – 3 a s tím souvisejícími změnami odpisových sazeb, se daňový základ firmy ještě sníží.

4.3 Závěry a doporučení

Pro firmu Imprim, s. r. o., je nová úprava zákona o daních z příjmů, resp. nová úprava odpisování spíše nevýhodná, ačkoli důvodová zpráva k novele ZDP tvrdila, že novela přinese pozitivní ovlivnění malých a středních podnikatelů a snížení jejich daňového zatížení.

Firmě Imprim, s. r. o., bych doporučila:

- přejít na zrychlenou metodu daňových odpisů u všech typů strojů a zařízení,
- uplatnit si v roce pořízení majetku možnost 10 % navýšení ročního odpisu (daňového).

Tím může firma maximálně snížit daňové zatížení v následujících letech po novele ZDP, které (jak jsem demonstrovala výše) má stoupající tendenci.

Ohledně účetních odpisů – ty kopírují reálné opotřebení majetku v celém průběhu jeho používání a tedy je zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví dodržena.

Jelikož jsou účetní a daňové odpisy rozdílné a tím pádem je rozdílný i účetní a daňový hospodářský výsledek, doporučila bych firmě uvažovat o odložené dani.

Když bych měla zhodnotit novelu ZDP, tak jejími **klady** jsou tyto:

- nový princip daňové podpory investic, který spočívá v tom, že podnikatelé pořízení majetku “dostanou do nákladů“ mnohem rychleji než před novelou ZDP, což jim uleví v tom, že nebudou platit tak vysoké daně z příjmů v letech, kdy investují;
- přeřazením budov škol, univerzit a budov pro výzkum ze 6. odpisové skupiny do 5. odpisové skupiny je podporováno zvýšení zdrojů veřejných vysokých škol a výzkumných institucí k realizaci výzkumné a vývojové činnosti.

Novela má však i své **zápory**:

- možnost zvýšení ročního odpisu v prvním roce odpisování o 10; 15 nebo 20 % plně nenahrazuje zrušené reinvestiční odpočty, tak jak to bylo prezentováno vládou; poplatníci u nových investic po 1.1.2005 ztrácejí daňovou investiční pobídku, tím pádem se podmínky pro rozvoj podnikání politicky zhoršily; poplatníci si nyní do nákladů mohou uplatnit nižší částky, než tomu bylo dříve;
- přechodné ustanovení novely je podle některých autorů nejednoznačné; není zřejmé, zda se sazby u majetku pořízeného před 1.1.2005 **musí** upravit, popř. majetek přetřídít, nebo zda je to na rozhodnutí účetní jednotky. Podle mého názoru je použitý obrat "se použije" v přechodném ustanovení dosti jednoznačný a chápu ho ve smyslu povinnosti.

Závěr

Cílem mé bakalářské práce byla komparace účetních a daňových odpisů, a to jak teoreticky tak i prakticky. Součástí mé práce bylo i zhodnocení novely zákona o daních z příjmů z prosince roku 2004 s účinností od 1.1.2005. Čtenář po přečtení prvních dvou kapitol získá ucelený přehled o výpočtu, funkci a rozdílu účetních a daňových odpisů. Myslím si, že uvedením praktických příkladů v teoretické části mé bakalářské práce jsem plně demonstrovala změny v odpisování, které jsou pro praxi velmi zásadní.

V praktické části práce jsem zhodnotila daňové a účetní odpisy firmy Imprim, s. r. o., a firmě jsem dala několik doporučení, která jí pomohou minimalizovat základ daně v souvislosti s (pro ni ne příliš výhodnou) novelou zákona o daních z příjmů.

Cílem mé práce bylo i o zhodnocení dopadu této novely na podnikatelský sektor. Podle mého názoru jsou klady vyrovnány zápory a tedy nelze jednoznačně určit, zda novela měla pozitivní či negativní vliv. Při posouzení je totiž třeba brát v úvahu, že podnikatelský sektor se sestává jak z malých, středních a velkých podniků, tak i ze samostatně výdělečných osob. A jelikož zákon o daních z příjmů obsahuje ustanovení o minimálním základu daně, resp. o tzv. minimální dani (§ 7c ZDP), tak samostatně výdělečné osoby ať si uplatní daňové odpisy v jakékoli výši, tak svůj daňový základ pod hranici minimálního základu daně dle ZDP nesníží. Pro tyto osoby tedy novela žádný pozitivní vliv nepřinesla.

Význam své práce spatřuji nejen v přiblížení problematiky odpisování, ale hlavně v posouzení vlivu nového způsobu odpisování na podnikatelský sektor. Domnívám se, že jsem svou prací připravila prostor pro další studenty, kteří mohou v následujících obdobích mé závěry porovnat s novou budoucí situací a opět nastínit další vývoj.

V průběhu zpracovávání problematiky daňových a účetních odpisů jsem získala mnoho nových poznatků a informací. Pro čtenáře, kteří mají zájem o další informace o této problematice, doporučuji odbornou literaturu a odborné časopisy, které jsou uvedeny v seznamu literatury.

Literatura

Odborné publikace

- [1] BUCHTA, M. *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a dopl. vyd. Pardubice : Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, 2005. 191 s. ISBN 80-7194-726-1
- [2] BUCHTA, M. *Mikroekonomie II*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Pardubice : Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, 2005. 183 s. ISBN 80-7194-813-6
- [3] BURIAN, M. *Daňové a nedaňové náklady a výdaje*. 3. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2002. 604 s. ISBN 80-86395-24-3
- [4] *Daně 2005*. 1. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2005. 952 s. Meritum. ISBN 80-7357-079-3. Část 2, Díl D: Majetek a zásoby, s. 322-399.
- [5] FIŠEROVÁ, E. *Abeceda (podvojného) účetnictví pro podnikatele 2005*. 3. vyd. Olomouc : ANAG, 2005. 399 s. ISBN 80-7263-267-1
- [6] KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7
- [7] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 15. aktualiz. vyd. Praha : Polygon, 2005. 418 s. ISBN 80-7273-118-1
- [8] PELC, V. *Daňové odpisy po novele 2005*. 7. vyd. Praha : Grada Publishing, 2005. 140 s. ISBN 80-247-1071-4
- [9] SEDLÁČEK a kol. *Základy ekonomické teorie*. 1. vyd. Praha : Vydavatelství ČVUT, 2000, 139 s. ISBN 80-01-02098-3
- [10] SEDLÁČEK a kol. *Základy finančního účetnictví*. 1. vyd. Praha : Ekopress, 2005, 331 s. ISBN 80-86119-95-9
- [11] *Účetnictví podnikatelů 2005*. 1. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2005. 712 s. Meritum. ISBN 80-7357-074-2. Část 2, Díl 19: Účetní odpisy majetku, s. 322-333
- [12] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2006*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2006. 144 s. ISBN 80-247-1484-1

Odborné časopisy

- [13] ČERMÁKOVÁ, Hana. Odpisování dlouhodobého majetku v roce 2005. *Účetnictví v praxi*. 2005, roč. IX., č. 2, s. 22-26.
- [14] DĚRGEL, Martin. Ještě k odpisům v roce 2005. *Účetnictví v praxi*. 2005, roč. IX, č. 3, s. 19-21.
- [15] KOČOVÁ, Miroslava. Odpisování dlouhodobého majetku. *Účetnictví v praxi*. 2006, roč. X., č. 2, s. 35-39.
- [16] KOLÁŘOVÁ, Eva. Na co nezapomenout v rámci uzavření daňové evidence roku 2005 z hlediska daňových odpisů. *Účetnictví v praxi*. 2006, roč. X., č. 1, s. 25-27.

Internetové zdroje

- [17] <http://business.center.cz/business/pojmy/>
- [18] <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/> - Zákony včetně archivních znění
- [19] ŠVARCOVÁ, J. *Dlouhodobý majetek a technický rozvoj* [online]. Poslední aktualizace 25. srpna 2005 [citováno dne 23.10.2005]. Dostupné z: http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/invmaj_a_techrozvoj/Obsah_vyuka.htm
- [20] http://www.psp.cz/forms/tmp_sqw/41c20003.doc - Vládní návrh zákona a důvodová zpráva
- [21] <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=4&T=718> - Historie schvalování novely ZDP
- [22] http://www.sagit.cz/_anotace/sb04669a.htm
- [23] <http://www.ucetnisvet.cz/ucetnisvet/odborna-sekce/clanky/>

Zákony a vyhlášky

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Podnikové materiály

Zakladatelská listina společnosti s ručením omezeným

Účetní závěrka a příloha účetní závěrky – roky 2003 až 2005

Odpisové plány dlouhodobého hmotného majetku – roky 2003 až 2005

Seznam tabulek

Tabulka 1 Nejvýznamnější rozdíly v daňových a účetních předpisech – majetek, který lze odpisovat.....	17
Tabulka 2 Zaúčtování účetních odpisů.....	18
Tabulka 3 Ukázka účetních odpisů – metoda výkonová.....	19
Tabulka 4 Ukázka účetních odpisů – metoda časová – lineární odpisy.....	20
Tabulka 5 Ukázka účetních odpisů – metoda časová – degressivní odpisy	21
Tabulka 6 Ukázka účetních odpisů – metoda časová – progresivní odpisy.....	21
Tabulka 7 Odpisové skupiny a doba odpisování	24
Tabulka 8 Příklady zařídění hmotného majetku do odpisových skupin	25
Tabulka 9 Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování	27
Tabulka 10 Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 % (lineární odpisy).....	27
Tabulka 11 Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 % (lineární odpisy).....	27
Tabulka 12 Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 % (lineární odpisy).....	28
Tabulka 13 Ukázka daňových odpisů - lineární	28
Tabulka 14 Ukázka daňových odpisů – lineární + technické zhodnocení	28
Tabulka 15 Koeficienty pro zrychlené odpisování	29
Tabulka 16 Ukázka zrychlených daňových odpisů s navýšením odpisu v 1. roce odpisování	30
Tabulka 17 Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů	31
Tabulka 18 Ukázka odpisů nehmotného majetku.....	32
Tabulka 19 Porovnání odpisových skupin před a po novele ZDP.....	33
Tabulka 20 Porovnání výše lineárních a zrychlených daňových odpisů před novelou a po novele ZDP	35
Tabulka 21 Ukázka – vliv zrušení reinvestičního odpočtu na daňový základ.....	36
Tabulka 22 Předpokládaný vývoj zisku a daně z příjmů firmy Imprim, s. r. o.	44

Seznam grafů

Graf 1 Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů	31
Graf 2 Porovnání výše lineárních daňových odpisů před novelou a po novele ZDP	35
Graf 3 Porovnání výše zrychlených daňových odpisů před novelou a po novele ZDP	35
Graf 4 Porovnání daňových a účetních odpisů u kopírovacího stroje CANON IR9140	43
Graf 5 Předpokládaný vývoj zisku a daně z příjmů firmy Imprim, s. r. o.....	44

Seznam obrázků

Obrázek 1 Organizační schéma firmy Imprim, s. r. o.....	37
Obrázek 2 Rozvaha IMPRIM, s. r. o., ve zjednodušeném rozsahu – aktiva	38
Obrázek 3 Rozvaha IMPRIM, s. r. o., ve zjednodušeném rozsahu – pasiva.....	38
Obrázek 4 Odpisový plán kopírovacího stroje CANON IR2200	40
Obrázek 5 Odpisový plán kopírovacího stroje CANON IR9070	41
Obrázek 6 Odpisová plán kopírovacího stroje CANON IR9140	42

Seznam zkratek

aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
ZDP	zákon o daních z příjmů
např.	například
odst.	odstavec
písm.	písmeno
r.	rok
resp.	respektive
roč.	ročník
s. nebo str.	strana
Sb.	Sbírka (ve smyslu Sbírka zákonů)
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
tj.	to je
tzn.	to znamená
vyd.	vydání

Seznam příloh

Příloha č. 1 Ukázka odpisových plánů firmy Imprim, s. r. o.

Příloha č. 2 Zakladatelská listina společnosti s ručením omezeným (po poslední úpravě)

Přílohy