

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Bakalářská práce

Daňové aspekty odpisování dlouhodobého majetku

Eliška Benešová

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Eliška Benešová

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Daňové aspekty odpisování dlouhodobého majetku

Název anglicky

Tax aspects of depreciation of fixed assets

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je zhodnotit metody odepisování dlouhodobého majetku z hlediska zákona o dani z příjmu a zákona o účetnictví.

Metodika

Závěrečná práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. V teoretické části budou vysvětleny odborné pojmy a ekonomické kategorie z oblasti odepisování dlouhodobého majetku. Zdroje dat budou čerpány zejména ze zákona o daních z příjmu, z. č. 586/1992 Sb. v platném znění, ze zákona o účetnictví z. č. 563/1991 Sb. v platném znění, ze Statistické ročenky ČR, Eurostatu, dokumentů MF ČR a z dalších relevantních zdrojů dat. V teoretické části bude využita metoda sekundárního sběru dat, komparace a deskripce.

V analytické části bude zpracován odpisový plán u vybraných aktiv, zařazení majetku do odpisových skupin a vliv výběru odpisové metody na základ daně z příjmů. Metodou analytické části bude analýza dokumentu a srovnávací metoda (komparační) k deskripci zkoumané problematiky.

Doporučený rozsah práce

30-40 stran textu bez příloh

Klíčová slova

daňové odpisy, účetní odpisy, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zařazení majetku do odpisových skupin, daňový štít, Domarův efekt

Doporučené zdroje informací

DROBÍK, D. *Účetnictví a daně, daně a účetnictví : náklady a výnosy z účetního a daňového pohledu.*

Ostrava: Sagit, 1994. ISBN 80-85789-13-2.

PRUDKÝ, P. – LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi : komentář, příklady, výklad změn.*

Olomouc: Anag, 2011. ISBN 978-80-7263-660-0.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012. 7. vyd.* Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN

978-80-247-4114-7.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmu

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Dobroslava Pletichová

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 19. 11. 2021

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 26. 11. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 28. 11. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci „Daňové aspekty odpisování dlouhodobého majetku“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14. 3. 2022

Eliška Benešová

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Dobroslavě Pletichové za její odbornou pomoc, cenné rady a čas, který mi věnovala při zpracování mé bakalářské práce.

Daňové aspekty odpisování dlouhodobého majetku

Abstrakt

Práce je zaměřena na daňové aspekty odpisování dlouhodobého majetku. V teoretické části jsou vymezeny odborné pojmy – daňové odpisy, účetní odpisy, metody odpisování, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zařazení majetku. Navazující část je zaměřena na teoretická východiska, zabývající se účetními a daňovými odpisy a metodami jejich aplikace. V analytické části závěrečné práce jsou uvedeny příklady výpočtu odpisů daňových i účetních, které jsou nejčastěji užívány v praxi. Následně jsou výsledky zhodnoceny, načež je posouzen jejich vliv na základ daně. V závěru bakalářské práce jsou uvedena doporučení odpisových metod.

Klíčová slova: daňové odpisy, účetní odpisy, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zařazení majetku do odpisových skupin

Tax aspects of depreciation of fixed assets

Abstract

The bachelor thesis is focused on the tax aspects of fixed asset depreciation. The theoretical part defines technical terms – tax depreciation, accounting depreciation, depreciation methods, long-term tangible and intangible assets, asset classification. The follow-up part is focused on the theoretical background, thus dealing with accounting and tax depreciation and methods of their application. The analytical part of the final thesis presents examples of calculation of tax and accounting, depreciation, which are most often used in practice. Subsequently, the results are evaluated, on the basis of which their impact on the tax base is assessed. At the end of the bachelor's thesis, recommendations of depreciation methods are given.

Keywords: tax depreciation, accounting depreciation, tangible and intangible fixed assets, classification of assets into depreciation groups

Obsah

1	Úvod.....	10
2	Cíl práce a metodika	12
2.1	Cíl práce	12
2.2	Metodika	12
3	Teoretická východiska	17
3.1	Oceňování dlouhodobého majetku.....	17
3.1.1	Pořizovací cena	17
3.1.2	Reprodukční pořizovací cena.....	18
3.1.3	Vlastní náklady	18
3.1.4	Ekvivalence.....	18
3.1.5	Reálná hodnota	18
3.2	Odpisy dlouhodobého majetku	19
3.2.1	Účetní odpisy	21
3.2.2	Daňové odpisy	23
3.3	Účetní uzávěrka a závěrka	26
3.4	Daňový základ a povinnost k dani z příjmů.....	27
3.4.1	Daňový štít.....	29
3.4.2	Odložená daň	29
4	Vlastní práce	31
4.1	Daňové odpisování – výrobní hala.....	31
4.1.1	Příklad A	31
4.1.2	Příklad B	34
4.1.3	Příklad C	36
5	Výsledky a diskuse.....	39
6	Závěr.....	40
7	Seznam použitých zdrojů.....	41

8	Seznam tabulek.....	42
9	Seznam grafů	43
10	Seznam použitých vzorců	44
11	Seznam použitých zkratek.....	45

1 Úvod

Dlouhodobým majetkem se rozumí všechny věci, které podnik využívá po dobu delší než jeden rok a které se postupně opotřebovávají. V rozvaze jsou zařazeny na straně aktiv jako dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek. Dlouhodobý hmotný majetek má hmatatelnou podobu a dělí se na movitý, do něhož patří majetek s pořizovací cenou podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyšší než 80 000 Kč, pokud účetní jednotka nestanoví ve vnitřní směrnici nižší pořizovací hodnotu. Jedná se například o osobní automobily, trezory. Dále zde figuruje nemovitý majetek, u něhož nezáleží na ceně a jsou takto označovány například pozemky, budovy, stavby. Dalším druhem dlouhodobého majetku je nehmotný majetek, jenž má nehmatatelnou podobu a jeho pořizovací cena musí převyšovat částku 60 000 Kč, jde kupříkladu o myšlenku, software nebo know-how. Poslední druh dlouhodobého majetku je finanční a jedná se tedy o majetkové podíly, cenné papíry s dobou splatnosti delší než jeden rok (Prudký, Lošťák, 2019).

Při zařazování jednotlivých předmětů do hmotného majetku a stanovení způsobu odpisování je třeba dbát u všech druhů majetku na ustanovení § 35 odst. 1 zákona, tedy že do nákladů (výdajů) se uznávají náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňové subjekty musí v případě pochybností ze strany správců daně při kontrole prokázat, že majetek skutečně potřebují k dosažení příjmů nebo majetek využívají pro podnikatelské účely.

Dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává. Z účetního a daňového hlediska je tato skutečnost nazývána odpisy, kteréžto představují peněžní vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku hmotného a nehmotného za určité časové období. Odpisováním se rozumí zahrnování hodnoty majetku do nákladů a smyslem odepisování je rozložení pořizovací ceny majetku coby nákladu do více období. Výsledek hospodaření tak neklesne jednorázově, ale bude ovlivňován po celou dobu životnosti majetku.

Daňové odpisy ovlivňují základ daně a jsou upraveny v § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Odpisové metody se zpravidla stanoví na konci účetního období a zákon pak určuje maximální výši, kterou lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Existují dvě metody daňového odepisování, jimiž jsou rovnoměrné a zrychlené odpisování. Po nastavení metody odpisování nelze už dále tuto za celou dobu užívání majetku změnit.

Účetní odpisy slouží k přehledu o skutečné výši hodnoty majetku a jeho opotřebení, a proto by měly co nejdříve rozložit pořizovací cenu majetku do doby jeho použitelnosti. Účetní jednotka je povinná sestavit odpisový plán dle § 28 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotka si sama zvolí způsob odepisování mezi metodami dle doby použitelnosti nebo podle výkonnosti (Mrkosová, 2020).

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je na základě charakteristiky a rozboru účetních i daňových odpisů zhodnotit metody odpisování dlouhodobého majetku z hlediska zákona o dani z příjmu a zákona o účetnictví. Dílčím cílem je posouzení vlivu účetních i daňových odpisů na výsledek hospodaření a na základ daně z příjmu.

2.2 Metodika

Teoretická část bakalářské práce bude vypracována metodou shromažďování dat, a to zejména ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a bude využívat dále také odborné internetové i knižní informační zdroje.

V analytické části budou získané znalosti z teoretické části aplikovány na modelových příkladech konkrétního dlouhodobého majetku ve fiktivním provozním modelu. Bude posouzen vliv odpisů na daňový základ a výsledek hospodaření. Pro účely prezentace modelových příkladů bude využíváno fiktivní firmy XY a.s., která se zabývá výrobou strojů a strojní techniky. Informace o výsledku hospodaření, majetku firmy a konkrétním dlouhodobém majetku, na kterém budou prezentovány výpočty vybraných metod, budou tedy rovněž fiktivní. Pro rozbor modelových situací bude využita metoda analýzy dat. Získaná data budou následně komparována s právními předpisy a provedenými výpočty.

Výsledky výpočtů budou sjednoceny do tabulek a následně bude vyhodnocen jejich vliv na základ daně z hlediska daňové optimalizace.

V analytické části budou využity tyto maximální odpisové sazby a koeficienty, které dále slouží k výpočtům odpisových plánů, viz níže.

Tabulka 1: Roční odpisová sazba – rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Tabulka 2: Roční odpisová sazba 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

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Tabulka 3: Roční odpisová sazba 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

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Tabulka 4: Roční odpisová sazba 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
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Tabulka 5: Koeficienty zrychleného odpisování

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

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Pro výpočet odpisů budou využity tyto metody odepisování:

Rovnoměrné časové účetní odpisy

$$O = \frac{PC}{t} \quad (1)$$

kde:

O = rovnoměrné časové účetní odpisy na měsíc,

PC = pořizovací cena,

t = doba odpisování.

Rovnoměrné výkonové účetní odpisy

$$O = \frac{VC}{PKVDV} \times mp \quad (2)$$

kde:

O = rovnoměrné výkonové účetní odpisy (Kč),

VC = vstupní cena (Kč),

PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem,

mp = množství výrobků, nebo produkce za dané období (Mrkosová, 2020).

Zrychlené účetní odpisy

$$O = \frac{2 * VC * (t+1-i)}{t*(t+1)} \quad (3)$$

kde:

O = zrychlené odpisy (Kč),

VC = vstupní cena (Kč),

t = doba odpisování (počet let),

i = rok odpisování.

Rovnoměrné daňové odpisy v prvním roce

$$O_1 = \frac{VC * s^1}{100} \quad (4)$$

kde:

O₁ = rovnoměrné daňové odpisy v prvním roce odepisování (Kč),

s¹ = odpisová sazba v prvním roce.

Rovnoměrné daňové odpisy v dalších letech

$$O_2 = \frac{VC * s^2}{100} \quad (5)$$

kde:

O₂ = rovnoměrné daňové odpisy (Kč),

s² = odpisová sazba v dalších letech.

Zrychlené daňové odpisy v prvním roce odpisování

$$O^1 = \frac{VC}{K_1} \quad (6)$$

kde:

O = zrychlený daňový odpis v prvním roce (Kč),

K₁ = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce.

Zrychlené daňové odpisy v dalších letech

$$O^2 = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - n}$$

(7)

kde:

O^2 = zrychlený daňový odpis v dalších letech (Kč),

ZC = zůstatková cena (Kč),

K_2 = koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech,

n = počet let, po které již byl majetek odpisován (Prudký, Lošťák, 2019).

3 Teoretická východiska

3.1 Oceňování dlouhodobého majetku

Správné ocenění dlouhodobého majetku je důležitou součástí vedení majetku jakožto součástí všech účetních výkazů, na jejichž základě je předkládána finanční situace podniku ostatním institucím a je také nedílnou součástí stanovení správných účetních i daňových odpisů.

Stanovuje se v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. Při nabytí dlouhodobého majetku existují tři oceňovací základy, a to:

3.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenou je oceňován majetek pořízený úplatně, tj. majetek, který účetní jednotka sama nakoupí od externího dodavatele. Součástí pořizovací ceny je cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady, které s pořízením majetku souvisí a mezi něž patří například:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (odměny za poradenské služby, zprostředkování, správní poplatky, patentové rešerše),
- úroky, zejména z úvěru (pokud se tak účetní jednotka rozhodne),
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz.

Jsou zde tedy zachyceny vedlejší náklady, které sice souvisejí s pořízením nového majetku, ale nejsou součástí ceny pořízení. Tyto náklady nelze přičíst k pořizovací ceně, jedná se například o:

- opravy a údržbu,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- náklady na školení pracovníků,
- nájemné za stavební pozemky,
- náklady na biologickou rekultivaci (Mrkosová, 2020).

3.1.2 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Oceňuje se tak majetek, který je nově nabyt darováním, nabytím na základně smlouvy (bezúplatně) nebo nově zjištěný majetek. Reprodukční cena není cena, za kterou by byl majetek pořízen v době jeho výroby, ale tato metoda přihlíží ke stupni opotřebení majetku, k technickému stavu, k době, kdy se o něm účtuje, ale také bere ohled na nabídku a poptávku. Jedná se o ocenění majetku znalcem. Takto se oceňuje i majetek, který byl vytvořen vlastní činností, přičemž náklady na jeho výrobu převyšovaly reprodukční cenu.

3.1.3 Vlastní náklady

Vlastními náklady je oceňován takový majetek, který účetní jednotka vytvořila vlastní činností. Do vlastních nákladů jsou zahrnovány veškeré náklady, které bezprostředně souvisejí s vytvořením DHM a DNM. Dlouhodobý majetek se ocení vlastními náklady, jestliže reprodukční cena takového majetku převyšuje vlastní náklady. Vlastní náklady obsahují přímé náklady a mohou obsahovat i poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů vztahujících se k danému výkonu a období činnosti (Mrkosová, 2020).

3.1.4 Ekvivalence

Ekvivalencí se rozumí protihodnota, přičemž toto ocenění je dobrovolné a používá se pouze pro účely účetnictví, a to při sestavování účetní uzávěrky. Metoda ekvivalence je založena na ocenění majetkové účasti, která má odrážet velikost vlastního kapitálu společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast. Používá-li účetní jednotka metodu ekvivalence, je povinna ji použít pro ocenění všech podílů, z čehož vyplývá, že se tato metoda používá pro finanční dlouhodobý majetek. Toto je upraveno v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

3.1.5 Reálná hodnota

Reálná hodnota se používá pro ocenění zákonem vymezených cenných papírů a pohledávek. Toto ocenění není použito v okamžiku účetního případu, ale v průběhu

účetního období, nejpozději pak k rozvahovému dni. Definice pro ocenění jsou uvedeny v § 25 odst. 5 a v § 27 odst. 4 až 7 zákona o účetnictví.

3.2 Odpisy dlouhodobého majetku

Odpisy vyjadřují míru opotřebení dlouhodobého majetku, opotřebení přitom může být fyzické, kdy majetek množstvím vykonané práce snižuje své možnosti, dále lze mluvit o tzv. morálním opotřebení, kdy majetek nemusí vykazovat fyzické opotřebení, ale na trhu už je možné najít alternativy s lepším poměrem ceny a výkonu.

Odpisuje se zpravidla dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Dále je důležité, aby měla účetní jednotka vlastnické nebo jiné právo k majetku, který používá k podnikatelské činnosti. Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, se hmotným majetkem pro účely odpisování rozumí například:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (dle § 29 ZDP) je vyšší než 80 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby, s výjimkou provozních důlních děl,
- drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
- oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 80 000 Kč,
- jiný majetek vymezený v odstavci 3.

Hmotným majetkem pro účely ZDP nejsou zásoby. Za samostatné hmotné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, které s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor hmotných movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru. Dále

je nutné určení hlavního funkčního předmětu a zaznačení všech změn souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, zaznamenání celkové ceny souboru věcí a dále částek odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru hmotných movitých věcí. Soubor hmotných movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu (zákon č. 586/1992 Sb.).

Vyřazeným hmotným majetkem pro účely odpisování je například:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 80 000 Kč,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů.

Majetek musí být odpisován vždy pouze jedním odpisovatelem (poplatníkem).

Za odpisovatele se považuje:

- poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo,
- organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu,
- státní příspěvková organizace, státní podnik nebo jiná státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu,
- příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí, u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření,
- dobrovolný svazek obcí u hmotného majetku vloženého členskou obcí,
- podílový fond, jehož součástí je hmotný majetek,
- svěřenecký fond, jehož součástí je hmotný majetek,
- nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při přeměně.

Každému hmotnému majetku musí daňový subjekt přiřadit odpisovou skupinu, která se určuje podle charakteru a podle přílohy č. 1 zákona, v níž je majetek rozčleněn podle délky odpisování do šesti odpisových skupin (viz tabulka 6). V příloze k ZDP je pak nutno nalézt odpovídající název zařazovaného majetku.

Určení odpisové skupiny se provádí v prvním roce odpisování a po celou dobu odpisování zůstává stejné, nedojde-li ke změně zákona a přeřazení majetku do jiné odpisové skupiny.

V případě, že hmotný majetek není v příloze zákona a není tak stanovena odpisová skupina, řadí se majetek automaticky do druhé odpisové skupiny.

Tabulka 6: Zařazení majetku do odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odepisování v letech	Příklady hmotného majetku
1.	3	počítače, kancelářská technika, školní potřeby, nástroje, nářadí
2.	5	osobní a nákladní automobily, pracovní stroje, TV a rozhlasové přijímače, nábytek
3.	10	klimatizace, kotle k vytápění, výtahy, lodě
4.	20	budovy ze dřeva a plastů, plynovody, energetická výrobní díla, osvětlení budov a staveb
5.	30	výrobní budovy, dálnice, silnice, studny, vrty, mosty, haly
6.	50	obchodní domy, administrativní budovy, školy, kulturní památky

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

3.2.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy majetku podléhají zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanovuje rámcové zásady pro odepisování, a také vyhláška Ministerstva financí 500/2002 Sb. Cílem účetních odpisů je podle účetních předpisů vyjádřit oprávkami objektivní hodnotu odpisovaného majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek se účetně odpisuje na základě odpisového plánu nepřímou prostřednictvím účetních odpisů, které si účetní jednotka s ohledem na opotřebení majetku odpovídajícímu běžným podmínkám užívání nastaví sama. Pokud účetní jednotka stanoví odpisy tak, aby co nejdříve zobrazovaly skutečný stav majetku, vzniká v řadě případů rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. V takovém případě je nutné nejprve vyhodnotit, kolik činí souhrn účetních a kolik daňových odpisů, a dále podle toho zvýšit nebo snížit základ daně (Prudký, Lošťák, 2019).

Nejčastěji používanými metodami pro výpočet rovnoměrných účetních odpisů jsou časové a výkonové odpisy. Časové odpisy vychází z délky použitelnosti majetku a vypočítají se jako:

Rovnoměrné časové účetní odpisy

$$O = \frac{PC}{t}$$

kde:

O = rovnoměrné časové účetní odpisy na měsíc (Kč),

PC = pořizovací cena (Kč),

t = doba odpisování (Mrkosová, 2020).

Výkonové odpisy vychází z předem stanovených předpokládaných výkonů, které lze stanovit například u automobilů, a to předpokládaným počtem ujetých kilometrů za dobu jeho použitelnosti, nebo u stroje počtem vyrobených kusů. Počítají se následovně:

Rovnoměrné výkonové účetní odpisy

$$O = \frac{VC}{PKVDV} \times mp$$

kde:

O = rovnoměrné výkonové účetní odpisy (Kč),

VC = vstupní cena (Kč),

PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem (ks),

mp = množství výrobků, nebo produkce za dané období (ks) (Mrkosová, 2020).

Zrychlené účetní odpisy

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t+1-i)}{t \cdot (t+1)}$$

kde:

O = zrychlené odpisy (Kč),

VC = vstupní cena (Kč),

t = doba odpisování (počet let),

i = rok odpisování (Mrkosová, 2020).

Zrychlené účetní odpisy jsou metodou odpisování, kdy majetek ztrácí hodnotu především v prvních letech odpisování. V následujících letech je vždy odpisována hodnota nižší ze vstupní ceny než v roce předchozím.

3.2.2 Daňové odpisy

Stejně jako účetní odpisy, také daňové odpisy mají v účetnictví svou funkci, a sice že ovlivňují výši daňového základu. Daňovými odpisy lze korigovat základ daně a následnou daňovou povinnost.

Daňové odpisy se řídí zákonem o daních z příjmu, který určuje jejich maximální výši pro uplatnění jako daňově uznatelnou položku. Slouží k rozložení nákladu na pořízení majetku v čase. Zákon rozděluje majetek do šesti odpisových skupin podle délky odpisování, která nesmí být překročena. Zákon stanovuje dvě metody pro výpočet daňových odpisů, a to rovnoměrné a zrychlené (Prudký, Lošťák, 2019).

Při rovnoměrném odpisování jsou odpisy po celou dobu odpisování shodné. Odpisy se počítají pomocí následujících vzorců a tabulek:

Rovnoměrné daňové odpisy v prvním roce

$$O_1 = \frac{VC * s^1}{100}$$

kde:

O_1 = rovnoměrné daňové odpisy v prvním roce,
 s^1 = sazba v prvním roce.

Rovnoměrné daňové odpisy v dalších letech

$$O_2 = \frac{VC * s^2}{100}$$

kde:

O_2 = rovnoměrné daňové odpisy (Kč),
 s^2 = sazba v dalších letech (Kč).

Tabulka 7: Roční odpisová sazba – rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Tabulka 8: Roční odpisová sazba 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

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Tabulka 9: Roční odpisová sazba 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

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Tabulka 10: Roční odpisová sazba 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
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

Zatímco u zrychleného odpisování jsou částky na začátku odpisování vyšší a v dalších letech se snižují, počítají se navíc pomocí koeficientů, a to na rozdíl od rovnoměrných, které využívají procentuální sazby. Pro tento druh odpisů se používají koeficienty z tabulky 11 a následujících vzorců:

Zrychlené daňové odpisy v prvním roce odpisování

$$O^1 = \frac{VC}{K_1}$$

kde:

O = zrychlený daňový odpis v prvním roce (Kč),

K_1 = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce.

Zrychlené daňové odpisy v dalších letech

$$O^2 = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - n}$$

kde:

O^2 = zrychlený daňový odpis v dalších letech (Kč),

ZC = zůstatková cena (Kč),

K_2 = koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech,

n = počet let, po které již byl majetek odpisován (Prudký, Lošťák, 2019).

Tabulka 11: Koeficienty zrychleného odpisování

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

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

3.3 Účetní uzávěrka a závěrka

Výsledek hospodaření se zjišťuje při účetní závěrce, která je vždy sestavována k 31. 12. či konci hospodářského roku. Účetní závěrka se skládá z rozvahy, která zobrazuje stav majetku podniku a zdroje jeho krytí (aktiva a pasiva), dále z výkazu zisků a ztráty (výsledovka), již tvoří výsledkové účty nákladů a výnosů. Pro úplnost účetní závěrky a uzávěrky jsou zde zahrnuty tyto činnosti (Mrkosová, 2020):

- zajištění úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví,
- uzavírání účetních knih,
- výpočet daňového základu a daně z příjmů,
- sestavení roční závěrky,
- otevření účetních knih pro další účetní období.

Pro zjištění VH je zapotřebí mít k 31. 12. (nebo konci hospodářského roku) zaúčtované všechny účetní případy a hospodářské operace, které souvisejí s běžným účetním obdobím, a vyloučit všechny, které se týkají období příštích. Inventarizace majetku, tzn. doúčtování mank a škod, přebytků či opravných položek, je nedílnou součástí zjišťování konečného stavu majetku. V neposlední řadě pak nutno také doúčtovat všechny nevyfakturované dodávky a materiál na cestě, kurzové rozdíly u majetku a závazky či naopak pohledávky u pojistných událostí, kde do konce roku nebyla potvrzena výše náhrady.

Dalším krokem je uzavírání účetních knih, kterými jsou deník, hlavní kniha, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů. Uzávěrka účetních knih zahrnuje zjištění obrátů stran „Má dáti“ a „Dal“, dále konečných zůstatků aktivních a pasivních účtů a stavy nákladových a výnosových účtů. Posledním krokem je převod zůstatků na závěrkové účty, tj. účty 710 – Účet zisků a ztrát a 702 – Konečný účet rozvažný.

Na základě výsledkových účtů lze zjistit výsledek hospodaření, a to v rovinách:

- provozní VH – porovnání účtových skupin 60–64 a 50–55, 58,
- finanční VH – porovnání účtových skupin 66 a 56–57.

Součtem provozního a finančního výsledku hospodaření je získán účetní zisk nebo ztráta. Výsledek hospodaření v účetnictví představuje rozdíl mezi výnosy a náklady. Může být buď kladný (zisk), záporný (ztráta), popřípadě se může rovnat (Mrkosová, 2020).

Výsledkem hospodaření jsou zjišťovány důležité informace o podniku, jakými jsou (Mrkosová, 2020):

- hospodářská situace podniku, zjištění stavu majetku, závazků, pohledávek, výše nákladů a výnosů,
- posouzení ekonomické situace z hlediska externích uživatelů (banky, pojišťovny, finanční úřady, akcionáři),
- ekonomická efektivnost podniku,
- účetní výsledek hospodaření pro stanovení daně z příjmů (Mrkosová, 2020).

3.4 Daňový základ a povinnost k dani z příjmů

Porovnáním účtů nákladů a výnosů je zjištěn účetní výsledek hospodaření, tj. výsledek, který nebyl zdaněný (hrubý účetní zisk). Pro získání daňového základu je nutno účetní zisk upravit o položky nákladů a výnosů, které jsou zahrnuty nad rámec daňových předpisů. Upravují se podle daně z příjmů v daňovém přiznání mimo účetní systém. V tabulce 12 je naznačeno, jak z rozdílu mezi výnosy a náklady vznikne disponibilní zisk, ale také a především daňová povinnost.

Tabulka 12: Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ

Daňový systém	Účetní systém
	Výnosy za účetní období
	- Náklady za účetní období
Hrubý účetní zisk ←	= Hrubý účetní zisk
+ (-) Náklady a výnosy nad rámec daňových předpisů	
= Daňový základ	
Daňová povinnost →	- Daňová povinnost
	= disponibilní zisk

Zdroj: Mrkosová (2020)

Podle tabulky 12 se odečítají náklady, které nejsou daňově uznatelné a je nutno je k hrubému účetnímu zisku připočítat.

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle § 23 se jedná o:

- cestovné nad limit stanovený právním předpisem,
- náklady na reprezentaci,
- odměny členům orgánů obchodní korporace,
- pojištění nad rámec zákonné výše,
- ostatní sociální náklady nad rámec zákonné výše,
- nesmluvní a neuhrazené pokuty a úroky z prodlení,
- pohledávky odepsané bez soudního rozhodnutí dle zákona,
- kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (záporný se odčítá),
- bezúplatné plnění mimo rámec povolený daňovými předpisy (dary),
- tvorba rezerv nad rámec zákona,
- tvorba opravných položek mimo zákonných,
- manka a škody přesahující náhrady za ně (kromě škod z živelných pohrom, které jsou zahrnovány v plné výši).

Zatímco výnosy, které nejsou daňově uznatelné, se musí z daňového základu odečíst a jedná se přitom o:

- výnosy zdaněné srážkou u zdroje výplaty (dividendy, úroky),
- výnosy osvobozené od daně (vyjmenované v zákoně o daních z příjmů).

Daňový základ je zapotřebí dále upravit o položky, které podle zákona lze odečíst, jedná se o následující:

- ztráta z předchozích zdaňovacích období,
- hodnoty darů, které byly na účely: školství, vzdělání, kultury, sociální, zdravotní, ekologické, charitativní, sportovní činnosti, ochrany zvířat (v souhrnu lze odečíst nejvýše 10 %).

Vypočtený základ daně u právnických osob se dále zaokrouhluje na celé tisíce dolů a z něj se podle platné sazby daně pro zdanitelné období vypočte daň (Mrkosová, 2020).

3.4.1 Daňový štít

Daňový štít je způsob zvyšování rentability vlastního kapitálu snížením daňového základu. Využívá uznatelnost úrokových nákladů z cizího kapitálu, daňových odpisových nákladů a leasingových nákladů, z toho vyplývá, že jsou rozlišovány tři typy daňového štítu, a to úrokový, odpisový a leasingový.

Využíváním výhod daňového štítu si firma snižuje svou celkovou daňovou povinnost za určité daňové období. To znamená přísun peněz zpět do firmy, která je může využít na pořízení nového dlouhodobého majetku, a tím je zajištěna pravidelná obnova zařízení a možného rozšíření majetku firmy.

3.4.2 Odložená daň

O odložené dani účtují a vykazují účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu, tj.:

- Závazková metoda – znamená, že odložená daň bude ve vztahu k výsledku hospodaření uplatněna v pozdějším období, než je vykázána ve výkazech, a proto se při výpočtu použije sazba daně z příjmů platná v konkrétním pozdějším období. To však může být i několik let a málokdy dopředu s jistotou lze garantovat, jaká sazba bude stanovena, např. za pět let. V takovém případě se pro výpočet odložené daně použije sazba daně platná v příštím účetním období (v českých účetních závěrkách tedy bude pro výpočet odložené daně použita sazba 19 %, protože jiná sazba známá alespoň prozatím není)
- Rozvahový přístup – znamená, že výpočet odložené daně vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv nebo pasiv a hodnotou aktiv nebo pasiv uvedených v rozvaze. Zjednodušeně řečeno jde o rozdíl mezi účetním a daňovým oceněním posunutým v čase. Pokud se tyto základny liší, pak se pracuje s tzv. odloženou daní.

Nejčastější rozdíl mezi daňovou a účetní základnou tvoří odpisy.

Pro stanovení, zda výsledkem přechodných rozdílů bude odložená daňová pohledávka nebo závazek, platí jednoduché pravidlo:

účetní zůstatková cena > daňová zůstatková cena = vzniká odložený daňový závazek
účetní zůstatková cena < daňová zůstatková cena = vzniká odložená daňová pohledávka

Odložený daňový závazek u odpisů tedy znamená, že byly v minulosti v daňovém přiznání použity daňové odpisy vyšší než odpisy vykázané v účetnictví. V následujících obdobích tedy účetní odpisy budou muset být vykázány v daňovém přiznání jako položka zvyšující daňový základ (Martínková, 2021).

4 Vlastní práce

Následující analytická část je založena na modelových situacích a metodách odpisování dlouhodobého majetku ve firmě XY. Jsou vypočteny konkrétní případy daňových odpisů a posouzen jejich vliv na základ daně a výsledek hospodaření. Počínání vychází z odpisování zakoupeného dlouhodobého majetku podle souvisejícího zákona a vnitřní směrnice, tak aby účetní jednotka zvolila nejvhodnější metodu odpisování.

4.1 Daňové odpisování – výrobní hala

Firma se rozhodla pro svou vlastní výrobní činnost postavit novou výrobní halu. Datum pořízení je 1. 1. 2000, ve stejný den se rozhodla účetní jednotka majetek zařadit do evidence. Hala byla zařazena do páté odpisové skupiny a pořizovací hodnota této haly dosáhla výše 48 955 847 Kč. Předpokládá se, že účetní jednotka bude mít k 31. 12. 2000 kladný výsledek hospodaření 33 103 tis. Kč před zahrnutím odpisů.

Příklad A

- Rovnoměrné účetní odpisy na 30 let
- Zrychlené daňové odpisy na 30 let

Příklad B

- Rovnoměrné daňové odpisy na 30 let
- Rovnoměrné účetní odpisy na 30 let

Příklad C

- Zrychlené účetní odpisy na 30 let
- Zrychlené daňové odpisy na 30 let

4.1.1 Příklad A

Účetní jednotka zařadila výrobní halu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, do odpisové skupiny č. 5. Doba použitelnosti byla stanovena na 30 let, to znamená v případě účetních odpisů 360 měsíců. Účetní jednotka zařadila výrobní halu do evidence na začátku účetního období, tedy 1. 1. 2000, je tedy i v prvním roce odepisována po celý rok, tedy 12 měsíců.

I přes rovnoměrné časové odpisování se v posledním roce částka liší, přičemž tento rozdíl vzniká zaokrouhlováním, kdy v daňových odpisech se zaokrouhluje vždy nahoru. Ve většině případů se však používá stejně jako u daňových odpisů zaokrouhlení nahoru. Při výpočtu rovnoměrných časových odpisů se užívá vzorec 1, u zrychlených daňových odpisů vzorec 6 a 7.

Tabulka 13: Odpisový plán na 30 let – účetní rovnoměrné časové odpisy (Kč)

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2000	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	1 631 862	47 323 985
2001	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	3 263 724	45 692 123
2002	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	4 895 586	44 060 261
2003	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	6 527 448	42 428 399
2004	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	8 159 310	40 796 537
2005	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	9 791 172	39 164 675
2006	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	11 423 034	37 532 813
2007	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	13 054 896	35 900 951
2027	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	45 692 136	3 263 711
2028	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	47 323 998	1 631 849
2029	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 849	48 955 847	-

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

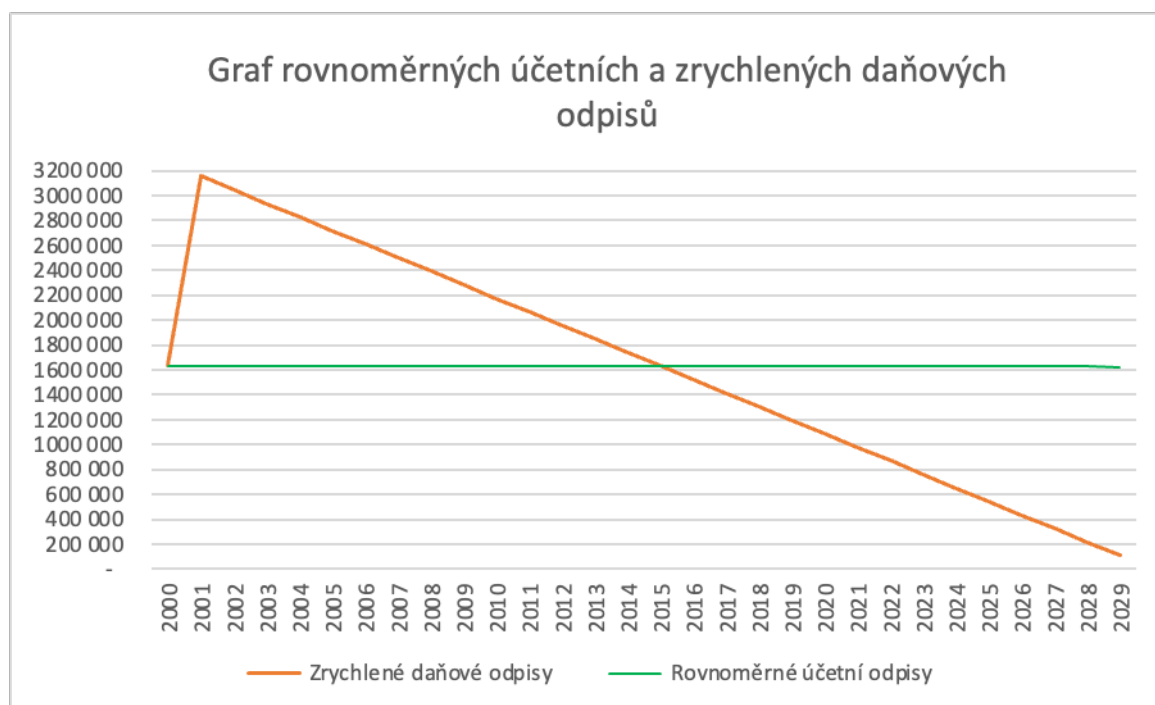
Tabulka 14: Odpisový plán na 30 let – daňové zrychlené odpisy (Kč)

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2000	$48\,955\,847 / 30$	1 631 862	1 631 862	47 323 985
2001	$2 * 47\,323\,985 / 31 - 1$	3 154 933	4 786 795	44 169 052
2002	$2 * 44\,169\,052 / 31 - 2$	3 046 142	7 832 937	41 122 910
2003	$2 * 41\,122\,910 / 31 - 3$	2 937 351	10 770 288	38 185 559
2004	$2 * 38\,185\,559 / 31 - 4$	2 828 560	13 598 848	35 356 999
2005	$2 * 35\,356\,999 / 31 - 5$	2 719 770	16 318 618	32 637 229
2006	$2 * 32\,637\,229 / 31 - 6$	2 610 979	18 929 597	30 026 250
2007	$2 * 30\,026\,250 / 31 - 7$	2 502 188	21 431 785	27 524 062
2027	$2 * 652\,743 / 31 - 27$	326 372	48 629 476	326 371
2028	$2 * 326\,371 / 31 - 28$	217 581	48 847 057	108 790
2029	$2 * 108\,790 / 31 - 29$	108 790	48 955 847	-

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z tabulky 13 vyplývá, že cena je rovnoměrně rozložena po celou dobu živnosti, tj. 30 let. Zatímco u zrychlených daňových odpisů z tabulky 14 je patrné, že v období od druhého roku až do poloviny odpisování je částka značně vyšší oproti účetní rovnoměrné metodě odpisování.

Graf 1: Rovnoměrné účetní odpisy a zrychlené daňové odpisy



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z grafu 1 vyplývá, že v prvních letech (kromě roku zařazení) jsou daňové odpisy výrazně vyšší, a tak může účetní jednotka výrazně snižovat základ daně oproti dosaženému výsledku hospodaření. Oproti tomu v posledních letech odepisování, kdy účetní odpisy jsou stále stejné a daňové odpisy výrazně nižší, dochází k výraznému navýšení základu daně oproti dosaženému účetnímu výsledku hospodaření.

Vliv výběru odpisové metody na výsledek hospodaření v porovnání se základem daně

Z tabulky 15 vyplývá, že v letech 2000 a 2015 jsou účetní a daňové odpisy totožné, tzn. že výsledek hospodaření se nemusí upravovat o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a základ daně bude z tohoto pohledu shodný s výsledkem hospodaření. K největšímu snížení výsledku hospodaření oproti základu daně dojde v roce 2001, kdy jsou účetní odpisy dvojnásobně nižší než daňové.

Tabulka 15: Porovnání rovnoměrných časových účetních a zrychlených daňových odpisů (Kč)

Rok	Daňové zrychlené odpisy	Účetní rovnoměrné odpisy	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	Oprávký zrychlených daňových odpisů	Oprávký rovnoměrných účetních odpisů	Kumulativní daňový odpis (%)	Kumulativní účetní odpis (%)	Vliv na základ daně	Daňový štít - daňová úspora
2000	1 631 862	1 631 862,00	-	1 631 862	1 631 862	3%	3%	stejně	-
2001	3 154 933	1 631 862,00	- 1 523 071,00	4 786 795	3 263 724	10%	7%	snížení	- 289 383
2002	3 046 142	1 631 862,00	- 1 414 280,00	7 832 937	4 895 586	16%	10%	snížení	- 268 713
2003	2 937 351	1 631 862,00	- 1 305 489,00	10 770 288	6 527 448	22%	13%	snížení	- 248 043
2004	2 828 560	1 631 862,00	- 1 196 698,00	13 598 848	8 159 310	28%	17%	snížení	- 227 373
2005	2 719 770	1 631 862,00	- 1 087 908,00	16 318 618	9 791 172	33%	20%	snížení	- 206 703
2006	2 610 979	1 631 862,00	- 979 117,00	18 929 597	11 423 034	39%	23%	snížení	- 186 032
2007	2 502 188	1 631 862,00	- 870 326,00	21 431 785	13 054 896	44%	27%	snížení	- 165 362
2008	2 393 397	1 631 862,00	- 761 535,00	23 825 182	14 686 758	49%	30%	snížení	- 144 692
2018	1 305 489	1 631 862,00	326 373,00	41 775 660	31 005 378	85%	63%	zvýšení	62 011
2019	1 196 698	1 631 862,00	435 164,00	42 972 358	32 637 240	88%	67%	zvýšení	82 681
2020	1 087 908	1 631 862,00	543 954,00	44 060 266	34 269 102	90%	70%	zvýšení	103 351
2021	979 117	1 631 862,00	652 745,00	45 039 383	35 900 964	92%	73%	zvýšení	124 022
2022	870 326	1 631 862,00	761 536,00	45 909 709	37 532 826	94%	77%	zvýšení	144 692
2023	761 535	1 631 862,00	870 327,00	46 671 244	39 164 688	95%	80%	zvýšení	165 362
2024	652 744	1 631 862,00	979 118,00	47 323 988	40 796 550	97%	83%	zvýšení	186 032
2025	543 953	1 631 862,00	1 087 909,00	47 867 941	42 428 412	98%	87%	zvýšení	206 703
2026	435 163	1 631 862,00	1 196 699,00	48 303 104	44 060 274	99%	90%	zvýšení	227 373
2027	326 372	1 631 862,00	1 305 490,00	48 629 476	45 692 136	99%	93%	zvýšení	248 043
2028	217 581	1 631 862,00	1 414 281,00	48 847 057	47 323 998	100%	97%	zvýšení	268 713
2029	108 790	1 631 849,00	1 523 059,00	48 955 847	48 955 847	100%	100%	zvýšení	289 381

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

4.1.2 Příklad B

V příkladu B jsou porovnávány rovnoměrné daňové a rovnoměrné účetní odpisy.

V tabulce 16 je znázorněn odpisový plán rovnoměrných časových účetních odpisů vypočítaný pomocí vzorce 1. V tabulce 17 je odpisový plán rovnoměrných daňových odpisů počítaný s užitím vzorců 4 a 5.

Tabulka 16: Odpisový plán na 30 let – časové rovnoměrné účetní odpisy (Kč)

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2000	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	1 631 862	47 323 985
2001	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	3 263 724	45 692 123
2002	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	4 895 586	44 060 261
2003	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	6 527 448	42 428 399
2004	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	8 159 310	40 796 537
2005	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	9 791 172	39 164 675
2006	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	11 423 034	37 532 813
2007	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	13 054 896	35 900 951
2027	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	45 692 136	3 263 711
2028	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 862	47 323 998	1 631 849
2029	$(48\,955\,847 / 360) * 12$	1 631 849	48 955 847	-

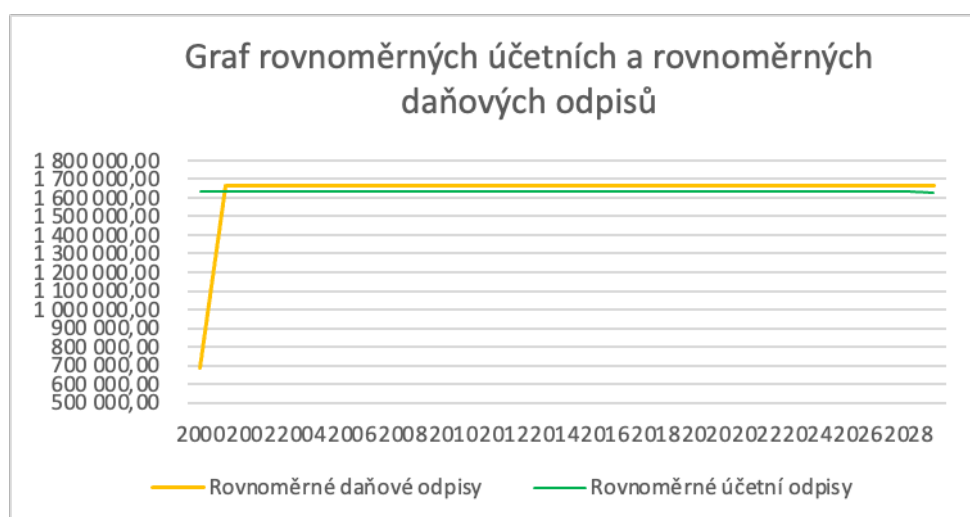
Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Tabulka 17: Odpisový plán na 30 let – rovnoměrné daňové odpisy (Kč)

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2000	$(48\,955\,847 / 100) * 1,4$	685 382	685 382	48 270 465
2001	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 499	2 349 881	46 605 966
2002	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 499	4 014 380	44 941 467
2003	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 499	5 678 879	43 276 968
2004	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 499	7 343 378	41 612 469
2005	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 499	9 007 877	39 947 970
2006	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 499	10 672 376	38 283 471
2027	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 499	45 626 855	3 328 992
2028	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 499	47 291 354	1 664 493
2029	$(48\,955\,847 / 100) * 3,4$	1 664 493	48 955 847	-

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Graf 2: Rovnoměrné účetní odpisy a rovnoměrné daňové odpisy



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z grafu 2 vyplývá, že v prvním roce jsou daňové odpisy výrazně nižší než účetní odpisy, v tomto roce účetní jednotce významně vzroste základ daně oproti účetnímu výsledku hospodaření. Významný rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem, jehož je dosaženo v prvním roce, bude v průběhu následujících let vyrovnán.

Vliv výběru odpisové metody na výsledek hospodaření v porovnání se základem daně

V modelovém příkladu B jsou porovnávány rovnoměrné účetní a daňové odpisy a jejich vliv na výši odpisu. Výpočet rovnoměrných časových účetních odpisů pohlíží na dobu použitelnosti, zatímco rovnoměrné daňové odpisy jsou počítány koeficientem, který závisí na zařazení majetku do odpisové skupiny.

Tabulka 18: Porovnání rovnoměrných časových účetních odpisů a rovnoměrných daňových odpisů (Kč)

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy	Rovnoměrné účetní odpisy	Rozdíl mezi rovnoměrnými daňovými a rovnoměrnými účetními odpisy	Oprávký rovnoměrných daňových odpisů	Oprávký rovnoměrných účetních odpisů	Kumulativní daňový odpis (%)	Kumulativní účetní odpis (%)	Vliv na základ daně	Daňový štít
2000	685 382,00	1 631 862	- 946 480	685 382	1 631 862	1%	3%	zvýšení	- 179 831
2001	1 664 499,00	1 631 862	32 637	2 349 881	3 263 724	5%	7%	snížení	6 201
2002	1 664 499,00	1 631 862	32 637	4 014 380	4 895 586	8%	10%	snížení	6 201
2003	1 664 499,00	1 631 862	32 637	5 678 879	6 527 448	12%	13%	snížení	6 201
2004	1 664 499,00	1 631 862	32 637	7 343 378	8 159 310	15%	17%	snížení	6 201
2005	1 664 499,00	1 631 862	32 637	9 007 877	9 791 172	18%	20%	snížení	6 201
2006	1 664 499,00	1 631 862	32 637	10 672 376	11 423 034	22%	23%	snížení	6 201
2007	1 664 499,00	1 631 862	32 637	12 336 875	13 054 896	25%	27%	snížení	6 201
2008	1 664 499,00	1 631 862	32 637	14 001 374	14 686 758	29%	30%	snížení	6 201
2018	1 664 499,00	1 631 862	32 637	30 646 364	31 005 378	63%	63%	snížení	6 201
2019	1 664 499,00	1 631 862	32 637	32 310 863	32 637 240	66%	67%	snížení	6 201
2020	1 664 499,00	1 631 862	32 637	33 975 362	34 269 102	69%	70%	snížení	6 201
2021	1 664 499,00	1 631 862	32 637	35 639 861	35 900 964	73%	73%	snížení	6 201
2022	1 664 499,00	1 631 862	32 637	37 304 360	37 532 826	76%	77%	snížení	6 201
2023	1 664 499,00	1 631 862	32 637	38 968 859	39 164 688	80%	80%	snížení	6 201
2024	1 664 499,00	1 631 862	32 637	40 633 358	40 796 550	83%	83%	snížení	6 201
2025	1 664 499,00	1 631 862	32 637	42 297 857	42 428 412	86%	87%	snížení	6 201
2026	1 664 499,00	1 631 862	32 637	43 962 356	44 060 274	90%	90%	snížení	6 201
2027	1 664 499,00	1 631 862	32 637	45 626 855	45 692 136	93%	93%	snížení	6 201
2028	1 664 499,00	1 631 862	32 637	47 291 354	47 323 998	97%	97%	snížení	6 201
2029	1 664 493,00	1 631 849	32 644	48 955 847	48 955 847	100%	100%	snížení	6 202

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

4.1.3 Příklad C

V modelovém příkladu C jsou porovnávány zrychlené účetní odpisy a zrychlené daňové odpisy.

V tabulce 19 jsou vypočítány zrychlené účetní odpisy za použití vzorce 3 a v tabulce 20 pak zrychlené daňové odpisy za pomoci vzorců 6 a 7.

Tabulka 19: Zrychlené účetní odpisy (Kč)

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2000	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 1) / 30 * (30 + 1)$	3 158 442	3 158 442	45 797 405
2001	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 2) / 30 * (30 + 1)$	3 053 160	6 211 602	42 744 245
2002	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 3) / 30 * (30 + 1)$	2 947 879	9 159 481	39 796 366
2003	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 4) / 30 * (30 + 1)$	2 842 598	12 002 079	36 953 768
2004	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 5) / 30 * (30 + 1)$	2 737 316	14 739 395	34 216 452
2005	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 6) / 30 * (30 + 1)$	2 632 035	17 371 430	31 584 417
2006	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 7) / 30 * (30 + 1)$	2 526 753	19 898 183	29 057 664
2007	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 8) / 30 * (30 + 1)$	2 421 472	22 319 655	26 636 192
2027	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 28) / 30 * (30 + 1)$	315 844	48 640 003	315 844
2028	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 29) / 30 * (30 + 1)$	210 563	48 850 566	105 281
2029	$2 * 48 955 847 * (30 + 1 - 30) / 30 * (30 + 1)$	105 281	48 955 847	-

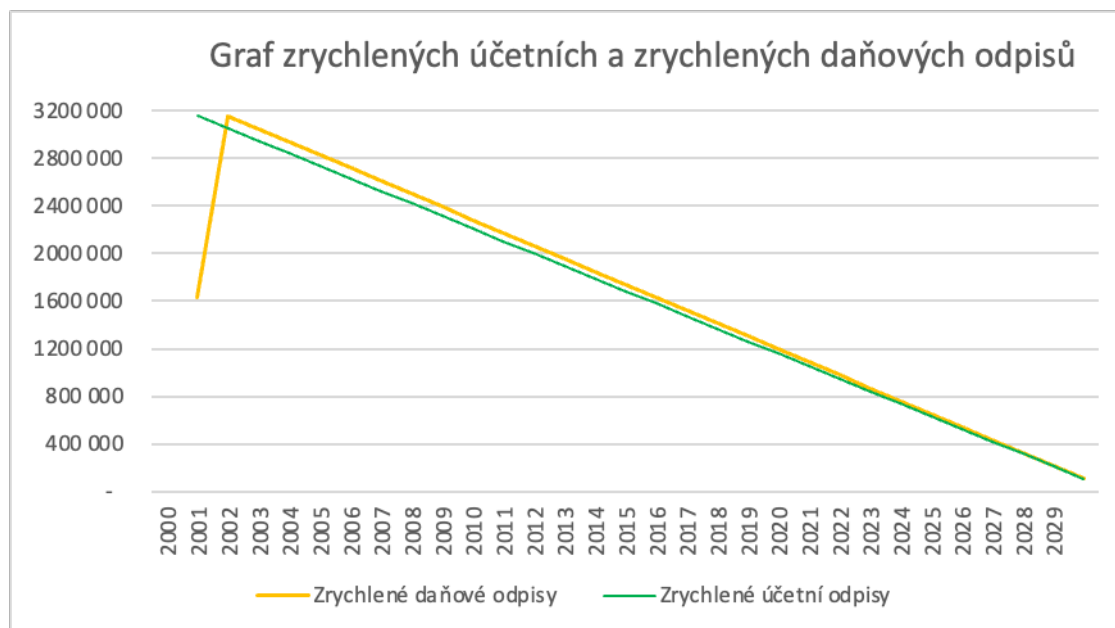
Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Tabulka 20: Zrychlené daňové odpisy (Kč)

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2000	48 955 847 / 30	1 631 862	1 631 862	47 323 985
2001	2 * 47 323 985 / 31 - 1	3 154 933	4 786 795	44 169 052
2002	2 * 44 169 052 / 31 - 2	3 046 142	7 832 937	41 122 910
2003	2 * 41 122 910 / 31 - 3	2 937 351	10 770 288	38 185 559
2004	2 * 38 185 559 / 31 - 4	2 828 560	13 598 848	35 356 999
2005	2 * 35 356 999 / 31 - 5	2 719 770	16 318 618	32 637 229
2006	2 * 32 637 229 / 31 - 6	2 610 979	18 929 597	30 026 250
2007	2 * 652 743 / 31 - 27	326 372	48 629 476	326 371
2008	2 * 326 371 / 31 - 28	217 581	48 847 057	108 790
2009	2 * 108 790 / 31 - 29	108 790	48 955 847	-

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Graf 3: Zrychlené účetní odpisy a zrychlené daňové odpisy



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z grafu 3 vyplývá, že v prvním roce jsou daňové odpisy výrazně nižší než účetní odpisy, v tomto roce tedy účetní jednotce významně vzroste základ daně oproti účetnímu výsledku hospodaření (stejně jako u příkladu B). V následujících letech jsou rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy postupně snižovány až do posledního období, kdy je rozdíl již zanedbatelný.

Vliv výběru odpisové metody na výsledek hospodaření v porovnání se základem daně

V modelovém příkladu C jsou porovnávány zrychlené účetní i daňové odpisy.

Z tabulky 21 vyplývá, že stejně jako u modelu B, odpisy negativně ovlivňují výsledek hospodaření. Výjimkou je první rok, kdy účetní odpisy převyšují daňové odpisy. V dalších letech se bude výsledek hospodaření snižovat o rozdíl mezi odpisy.

Tabulka 21: Porovnání zrychlených daňových odpisů a zrychlených účetních odpisů (degresivní metoda odpisování) (Kč)

Rok	Zrychlené daňové odpisy	Zrychlené účetní odpisy	Rozdíl mezi zrychlenými daňovými a zrychlenými účetními odpisy	Oprávky zrychlených daňových odpisů	Oprávky zrychlených účetních odpisů	Kumulativní daňový odpis (%)	Kumulativní účetní odpis (%)	Vliv na základ daně	Daňový štít - daňová úspora
2000	1 631 862	3 158 442	- 1 526 580	1 631 862	3 158 442	3%	6%	zvýšení	- 290 050
2001	3 154 933	3 053 160	101 773	4 786 795	6 211 602	10%	13%	snížení	19 337
2002	3 046 142	2 947 879	98 263	7 832 937	9 159 481	16%	19%	snížení	18 670
2003	2 937 351	2 842 598	94 753	10 770 288	12 002 079	22%	25%	snížení	18 003
2004	2 828 560	2 737 316	91 244	13 598 848	14 739 395	28%	30%	snížení	17 336
2005	2 719 770	2 632 035	87 735	16 318 618	17 371 430	33%	35%	snížení	16 670
2006	2 610 979	2 526 753	84 226	18 929 597	19 898 183	39%	41%	snížení	16 003
2007	2 502 188	2 421 472	80 716	21 431 785	22 319 655	44%	46%	snížení	15 336
2008	2 393 397	2 316 191	77 206	23 825 182	24 635 846	49%	50%	snížení	14 669
2018	1 305 489	1 263 377	42 112	41 775 660	42 007 275	85%	86%	snížení	8 001
2019	1 196 698	1 158 095	38 603	42 972 358	43 165 371	88%	88%	snížení	7 335
2020	1 087 908	1 052 814	35 094	44 060 266	44 218 185	90%	90%	snížení	6 668
2021	979 117	947 533	31 584	45 039 383	45 165 717	92%	92%	snížení	6 001
2022	870 326	842 251	28 075	45 909 709	46 007 968	94%	94%	snížení	5 334
2023	761 535	736 970	24 565	46 671 244	46 744 938	95%	95%	snížení	4 667
2024	652 744	631 688	21 056	47 323 988	47 376 626	97%	97%	snížení	4 001
2025	543 953	526 407	17 546	47 867 941	47 903 033	98%	98%	snížení	3 334
2026	435 163	421 126	14 037	48 303 104	48 324 159	99%	99%	snížení	2 667
2027	326 372	315 844	10 528	48 629 476	48 640 003	99%	99%	snížení	2 000
2028	217 581	210 563	7 018	48 847 057	48 850 566	100%	100%	snížení	1 333
2029	108 790	105 281	3 509	48 955 847	48 955 847	100%	100%	snížení	667

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

5 Výsledky a diskuse

V prvních letech odpisování může vzniknout situace, kdy účetní jednotka bude mít nižší účetní zisky i z důvodu neúplného dokončení výrobní haly. Z toho důvodu by varianta, která je uvedena v příkladu A (rovnoměrné časové účetní odpisy a zrychlené daňové odpisy), byla pro účetní jednotku vhodnou variantou, protože by si tak mohla výrazněji snížit základ daně, udržet tok peněz a investovat ušetřené peníze na dani z příjmů do zaměstnanců, školení nebo do nových výrobních strojů, tedy pro další rozvoj podnikání. Následně v dalších letech, kdy dojde ke zvýšení účetních zisků, může účetní jednotka lépe nést větší daňovou zátěž.

V případě, že by účetní jednotka zvolila variantu příkladu B (rovnoměrné účetní odpisy a rovnoměrné daňové odpisy), mohla by jednorázově zvýšit základ daně a v dalších letech jej už jen snižovat. Vzhledem k výsledku hospodaření v roce 2000 by to účetní jednotka mohla zvládnout, aniž by tím narušila tok peněz.

U varianty příkladu C platí totéž, co bylo zjištěno u možnosti B, tedy v prvním roce dojde ke zvýšení základu daně, což by nemělo účetní jednotku nijak ohrozit.

6 Závěr

Zatímco účetní odpisy dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, by měly reflektovat reálné opotřebení dlouhodobého hmotného majetku, daňové odpisy mohou optimalizovat daňové zatížení a ovlivnit jak daňovou povinnost, tedy výpočet daně, tak i peněžní toky, které mohou být investovány do dalšího rozvoje podnikání. Z praktické části této bakalářské práce vyplývá, že by účetní odpisy a daňové odpisy měly být nastaveny rozdílně, jelikož ne vždy daňové odpisy nastavené dle zákona o dani z příjmu reflektují skutečné opotřebení dlouhodobého hmotného majetku.

Jakou metodu daňových odpisů (rovnoměrné či zrychlené odpisy) si majitel obchodního majetku při zařazení aktiva zvolí, je velmi důležité i z pohledu očekávaných výnosů a možnosti uplatnit daňové odpisy jako daňově uznatelný náklad proti těmto tržbám.

Modelový případ, který je zobrazen v této bakalářské práci, je důkazem toho, v jaké intenzitě může rozdíl účetních a daňových odpisů budovy ovlivnit základ daně oproti dosaženému účetnímu výsledku hospodaření.

Dopad výše kalkulované daně z příjmů má samozřejmě vliv i na výsledek hospodaření po zdanění, který může být předmětem výplaty zisku u kapitálových společností.

7 Seznam použitých zdrojů

PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. 2019 *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-219-9.

MRKOSOVÁ, J. 2020. *Účetnictví 2020: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika. Daně a účetnictví (Edika). ISBN 978-80-266-1514-9.

DROBÍK, D. 1994. *Účetnictví a daně, daně a účetnictví: náklady a výnosy z účetního a daňového pohledu*. Ostrava: Sagit. ISBN 80-85789-13-2.

VALOUCH, P. 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4114-7.

Internetové zdroje

MARTÍNKOVÁ, M. 2021. *Jak na odloženou daň* [online]. [cit. 2022-02-02]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/jak-na-odlozenou-dan/>

Legislativní zdroje

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů

8 Seznam tabulek

Tabulka 1: Roční odpisová sazba – rovnoměrné odpisování	13
Tabulka 2: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %....	13
Tabulka 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %....	13
Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %....	13
Tabulka 5: Koeficienty zrychleného odpisování	14
Tabulka 6: Zařazení majetku do odpisových skupin	21
Tabulka 7: Roční odpisová sazba – rovnoměrné odpisování	24
Tabulka 8: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %....	24
Tabulka 9: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %....	24
Tabulka 10: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %..	24
Tabulka 11: Koeficienty zrychleného odpisování	25
Tabulka 12: Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ	27
Tabulka 13: Odpisový plán na 30 let – účetní rovnoměrné časové odpisy (Kč)	32
Tabulka 14: Odpisový plán na 30 let – daňové zrychlené odpisy (Kč)	32
Tabulka 15: Porovnání rovnoměrných časových účetních a zrychlených daňových odpisů (Kč)	34
Tabulka 16: Odpisový plán na 30 let – časové rovnoměrné účetní odpisy (Kč)	34
Tabulka 17: Odpisový plán na 30 let – rovnoměrné daňové odpisy (Kč)	35
Tabulka 18: Porovnání rovnoměrných časových účetních odpisů a rovnoměrných daňových odpisů (Kč)	36
Tabulka 19: Zrychlené účetní odpisy (Kč)	36
Tabulka 20: Zrychlené daňové odpisy (Kč)	37
Tabulka 21: Porovnání zrychlených daňových odpisů a zrychlených účetních odpisů (degresivní metoda odpisování) (Kč)	38

9 Seznam grafů

Graf 1: Rovnoměrné účetní odpisy a zrychlené daňové odpisy	33
Graf 2: Rovnoměrné účetní odpisy a rovnoměrné daňové odpisy.....	35
Graf 3: Zrychlené účetní odpisy a zrychlené daňové odpisy.....	37

10 Seznam použitých vzorců

Vzorec 1: Rovnoměrné časové účetní odpisy	14
Vzorec 2: Rovnoměrné výkonové účetní odpisy	14
Vzorec 3: Zrychlené účetní odpisy (degresivní metoda odpisování)	15
Vzorec 4: Rovnoměrné daňové odpisy v prvním roce odpisování	15
Vzorec 5: Rovnoměrné daňové odpisy v dalších letech odpisování	15
Vzorec 6: Zrychlené daňové odpisy v prvním roce odpisování	15
Vzorec 7: Zrychlené daňové odpisy v dalších letech odpisování	16

11 Seznam použitých zkratek

č. – číslo

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

odst. – odstavec

Sb. – sbírka

VH – výsledek hospodaření

ZDP – zákon o daních z příjmů