

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

**Problematika odepisování dlouhodobého majetku
v České republice**

Michaela Zezuláková

© 2017 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Michaela Zezuláková

Podnikání a administrativa

Název práce

Problematika odepisování dlouhodobého majetku v České republice

Název anglicky

Issues of depreciation of longterm assets in the Czech Republic

Cíle práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit využití metod odepisování dlouhodobého majetku na konkrétních příkladech v souladu se zákonem o dani z příjmu a zákonem o účetnictví.

Metodika

1. Teoretická část práce bude zahrnovat sběr dat a studium dostupné literatury. Bude zpracována literární rešerše, vysvětleny terminologické pojmy, význam odpisů z hlediska podnikového a makroekonomického.
2. V analytické části bude proveden variantní propočet odpisů na základě výběru odpisových metod a jejich vliv na výši základu daně a tím i daňovou povinnost. Tím bude vysvětlen tzv. "daňový štít" a jeho vliv na hospodářský výsledek.
3. V závěru práce budou shrnuty získané poznatky vč. návrhů a doporučení.

Při zpracování diplomové práce bude použita metoda sekundárního sběru dat, analýzy dokumentu, syntézy, deskripce a komparace.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran textu bez příloh

Klíčová slova

dlouhodobý majetek, hmotný majetek, nehmotný majetek, účetní odpisy, daňové odpisy, oceňování majetku, technické zhodnocení, metody odepisování, daňový štít, hospodářský výsledek

Doporučené zdroje informací

- KISLINGEROVÁ, Eva. Oceňování podniku. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2001. 369 s. ISBN 80-7179-529-1.
- LOUŠA, František. Zákon o účetnictví v praxi. 5. aktualizované vydání. Praha : Grada Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3848-2.
- MACHÁČEK, Ivan. Daň z příjmu fyzických osob rok 2010 : Praktická pomůcka k daňové optimalizaci. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010. 273 s. ISBN 978-80-7400-188-8.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví podnikatelů : Po vstupu do Evropské unie. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2004. 273 s. ISBN 88-7179-859-2.
- SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Praha : Grada Publishing, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- VALOUCH, Petr . Účetní a daňové odpisy. 1. vydání. Praha : Grada Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Dobroslava Pletichová

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 6. 10. 2014

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 6. 10. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 28. 11. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně, dle požadavků vedoucí práce a za použití literatury a zdrojů, které uvádím v seznamu použitých zdrojů.

V Praze, dne 20. listopadu 2017

Bc. Michaela Zezuláková

Poděkování

Děkuji vedoucí své diplomové práce Ing. Dobroslavě Pletichové za odborné a metodické vedení práce. Zároveň děkuji vlastníkům zemědělské společnosti XY s. r. o. za poskytnuté informace a cenné rady při zpracování případové studie.

Problematika odepisování dlouhodobého majetku v České republice

Souhrn

Diplomová práce shrnuje komplexně účetní a daňové odepisování dlouhodobého majetku v České republice. Teoretická část obsahuje charakteristiku dlouhodobého majetku dle účetních i daňových předpisů. Poukazuje na rozdílné funkce u obou uvedených metod odepisování, dále na oceňování majetku i jeho technické zhodnocení. Následně jsou definovány metody daňových i účetních odpisů, které jsou vysvětleny prostřednictvím příkladů z praxe. Praktická část práce identifikuje rozdílné hodnoty při stanovení účetních odpisů na základě skutečného opotřebení hmotného majetku a dle zákona o dani z příjmů. Závěr se zaměří na metody daňového odepisování hmotného majetku a jejich vliv na výsledné daňové zatížení vybrané společnosti s využitím zákonných postupů daňové optimalizace. Odpisové metody jsou vzájemně porovnány a je vyčíslený odpisový daňový štít. Získané poznatky z případové studie poslouží i ostatním podnikatelským subjektům při orientaci v odpisové problematice.

Klíčová slova

Dlouhodobý majetek, hmotný majetek, nehmotný majetek, účetní odpisy, daňové odpisy, oceňování majetku, technické zhodnocení, metody odepisování, daňový štít, hospodářský výsledek

Issues of depreciation of longterm assets in the Czech Republic

Summary

This thesis summarizes accounting and tax depreciation of fixed assets in Czech Republic. The theoretical part contains the characteristics of fixed assets in accordance with accounting and tax regulations. It highlights different functions of both depreciation methods, as well the valuation of assets and their technical valorization. Subsequently there are defined methods of accounting and tax depreciation, which are explained through practical examples. The practical part identifies different values in determining accounting depreciation based on actual depreciation of tangible assets and according to the law on income tax. The ending is focuses on methods of tax depreciation of tangible assets and their impact on the final tax rate for companies using legal methods of tax optimization. Knowledge gained from case study also can help other businesses in orientation within the depreciation issue.

Keywords

Fixed assets, intangible assets, accounting depreciation, tax depreciation, asset valuation, technical evaluation, method of depreciation, tax shield, profit

OBSAH

1 ÚVOD

1.1	Cíl práce	11
1.2	Metodika práce.....	11
1.3	Podstata odpisování a terminologické pojmy	15
1.4	Rozdílné funkce odpisů.....	16
1.4.1	Účetní odpisy	16
1.4.2	Daňové odpisy	17
2	Oceňování dlouhodobého majetku	18
2.1	Účetní hledisko.....	19
2.2	Daňové hledisko.....	20
3	Dlouhodobý majetek	21
3.1	Účetní a daňové hledisko	22
3.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	22
3.2.1	Nehmotný majetek dle účetních předpisů.....	23
3.2.2	Nehmotný majetek dle daňových předpisů.....	24
3.3	Dlouhodobý hmotný majetek	25
3.3.1	Hmotný majetek dle účetních předpisů	25
3.3.2	Dlouhodobý majetek dle daňových předpisů.....	27
4	Účetní odpisování.....	30
4.1	Legislativa	31
4.2	Subjekt odpisování	31
4.3	Odpisový plán	32
4.4	Metody účetního odpisování	32
4.4.1	Časová metoda.....	33
4.4.2	Výkonová metoda.....	36
4.4.3	Speciální metody odpisování	37
5	Daňové odpisování.....	40
5.1	Metody odpisování.....	40
5.2	Rovnoměrné odpisování.....	41
5.2.1	Postup odpisování	41
5.2.2	Zvýšený odpis	42
5.3	Zrychlené odpisování	43
5.3.1	Postup odpisování.....	44
5.3.2	Zvýšený odpis	44
5.4	Odpisy versus daňová ztráta	45

6	Technické zhodnocení	46
6.1	Odpisování majetku	47
6.2	Rovnoměrné odpisy	47
6.3	Zrychlené odpisy	47
7	Možnosti optimalizace daňové zátěže	48
7.1	Neuplatnění daňového odpisování	49
7.2	Přerušení daňového odpisování.....	49
7.3	Použití nižších sazeb u rovnoměrného daňového odpisování hmotného majetku.	50
7.4	Použití zrychlených daňových odpisů.....	51
7.5	Použití mimořádných odpisů	51
7.6	Využití vyšších ročních odpisových sazeb pro prvního vlastníka	51
8	Výsledek hospodaření	52
8.1	Struktura hospodářského výsledku	52
8.2	Transformace výsledku hospodaření na daňový základ.....	52
8.2.1	Daňově neuznatelné náklady upravující základ daně (patří mezi položky zvyšující ZD)	54
8.2.2	Výnosy, upravující základ daně (patří mezi položky snižující základ daně)..	55
8.2.3	Vztah odpisů k základu daně	55
9	Praktická část.....	57
9.1	Charakteristika zemědělské společnosti.....	57
9.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	57
9.3	Problematika využití odepisování dlouhodobého majetku v podniku	59
9.3.1	Účetní odepisování nově pořízeného majetku	60
9.3.2	Srovnání účetních a daňových odpisů	63
9.4	Daňová optimalizace	67
9.4.1	Změna odpisového plánu	75
9.4.2	Optimalizace daňové povinnosti.....	75
10	Výsledky a diskuse	77
10.1	Odpisování hmotného majetku a komparace metod	77
10.2	Daňová optimalizace	78
11	Závěr	80
	Seznam použitých zdrojů	82
	Seznam tabulek	85
	Seznam grafů a schéma	85
	Schéma	85
	Seznam zkratk	86
	Přílohy.....	87

ÚVOD

Podnikatelé, kteří chtějí uspět v různých odvětvích národního hospodářství, potřebují k úspěšnému naplnění ekonomické činnosti hmotný i nehmotný majetek, který jim začátky podnikání nejen ulehčí, ale především umožní zrealizovat jejich hlavní podnikatelskou myšlenku. Dlouhodobý majetek se sám nespotřebuje a po značný čas si uchová své původní vlastnosti, zhmotňuje podnikatelské představy a budoucí plány.

Odpisy jsou významným nástrojem dodržení zásady opatrnosti v účetnictví, kde reálně znázorňují postupný pokles hodnoty majetku. Funkcí odpisů totiž není pouhé zobrazení opotřebení majetku, ale k významné ekonomické funkci patří akumulace finančních prostředků, která je určena na prostou reprodukci dlouhodobého majetku. Odpisy jsou rovněž cenným nástrojem optimalizace základu daně a tím docílit úspor finančních prostředků. Vše závisí pouze na schopnosti orientovat se v této problematice a umět využít nabízené příležitosti ve svůj užitek. Pochybení se totiž významně projeví a zároveň se dlouhodobě promítne v účetnictví.

V praxi většina fyzických a právnických osob na odpisy majetku nahlíží spíše z daňového hlediska a role účetních odpisů je často opomíjena. Pro účetní jednotky je klíčové věnovat svoji pozornost nejen daňovým, ale i účetním odpisům. Jsou to právě účetní odpisy, které oprávněně nesou informace, jestli účetnictví a účetní závěrka bude (při správně vypočtených účetních odpisech), nebo nebude (při mylně stanovených nebo přerušených účetních odpisech) podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a ekonomické situaci. Neméně důležité je posouzení technického zhodnocení majetku z účetního a daňového hlediska, protože i to má značný vliv na správné vykázání základu daně a korektní stanovení daňové povinnosti.

Diplomová práce se zabývá problematikou účetních i daňových odpisů hmotného majetku a poukazuje na odpisové metody a jejich vliv na daňový základ při daňové optimalizaci. V této problematice je zapotřebí naučit se nalézt adekvátní informace v paragrafech jednotlivých zákonů. Odpisování majetku prochází neustálými změnami. Tyto změny dávají podnikatelům více možností v odpisování majetku, a na základě těchto změn dochází postupně k zjednodušení legislativy.

1.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit vhodnost variant daňového odpisování dlouhodobého majetku za účelem snížení daňové povinnosti ve vybraném zemědělském podniku. K dosažení tohoto cíle je důležité adekvátně zhodnotit vliv režimu metodických postupů odpisování hmotného majetku z účetního i daňového hlediska identifikovat daňové dopady, úspory použitých odpisových metod. Přínosem bude poskytnout lepší orientaci ve využití odpisových metod pro daňovou optimalizaci při současných právních normách, především v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, za účelem snížení daňového zatížení.

1.2 Metodika práce

Diplomová práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. V teoretické části budou vysvětleny pojmy a kategorie z oblasti odepisování dlouhodobého majetku. Na literaturu, zdroje i právní normy, na základě, které bude zpracována teoretická část diplomové práce, odkazuje seznam použitých zdrojů v závěru práce. Informace budou čerpány z relevantních zdrojů. Při zpracování teoretické části bude použita analýza, deskripce, komparace. V analytické části diplomové práce bude na základě odpisových metod provedeno zhodnocení volby odpisových metod a jejich efektivní využití z hlediska uplatnění daňového štítu. V analytické části bude využita analýza dokumentů, syntéza, komparace a metody odepisování dlouhodobého majetku – **Metody rovnoměrného daňového odpisování, zrychleného daňového odpisování a účetního odpisování.**

První kapitola diplomové práce si klade za cíl seznámit čtenáře s problematikou odpisování dlouhodobého majetku v České republice. Úvod bude věnován významu majetku z pohledu podnikatelského subjektu, dělení majetku i jeho důležitosti opotřebení vyjádřené prostřednictvím odpisů. V další části bude charakterizována podstata a význam odpisů, po kterých následuje výčet definic základních terminologických pojmů. V závěru kapitoly budou zmíněny odlišné funkce odpisů z pohledu účetního (tj. podnikového) a poté z pohledu daňového (tj. makroekonomického). Odpisy dlouhodobého majetku se dělí do dvou skupin, a to na odpisy účetní a daňové, které mají své specifické funkce. Účetní odpisy přináší přehled o finanční situaci účetní jednotky, daňové odpisy se uplatňují pouze v případě potřeby stanovení daně z příjmů.

Oceňování majetku z účetního i daňového hlediska bude charakterizováno v druhé kapitole. Pozornost bude zaměřena zejména na účetní hledisko, protože pro daňové účely se ocenění dlouhodobého majetku přejímá ve většině případu právě z účetnictví. Účetní hledisko definuje způsoby ocenění - pořizovací cenou (nejběžnější způsob), ve vlastních nákladech nebo reprodukční pořizovací cenou. Základem oceňování je tedy správně stanovená vstupní cena a bude pro odpisování majetku zásadním předpokladem pro bezchybný výpočet odpisů. Třetí kapitola obsahuje definici dlouhodobého majetku a jeho členění. Kapitola bude věnována rozlišení dlouhodobého majetku (hmotného a nehmotného) z účetního a daňového hlediska.

V následující čtvrté a páté kapitole budou vysvětleny soustavy odpisování dlouhodobého majetku. Při odpisování majetku se využívá účetních a daňových odpisů. Obsahem čtvrté kapitoly bude účetní odpisování. Dle ustanovení § 56 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je dána podnikatelským subjektům možnost volby mezi dvěma metodami účetního odpisování. Konkrétně jde o časovou metodu, která je vázána na délku používání majetku a metodu výkonovou, která se volí při vazbě na výkon majetku. Jednotlivé metody účetního odpisování doplňují příklady z praxe. V páté kapitole bude popsána soustava daňového odpisování - daňové rovnoměrné a zrychlené odpisy. Daňové odpisy jsou v kompetenci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Při výpočtu rovnoměrných odpisů se vychází ze vzorců:

$$O1 = (VC \times OS1) / 100$$

Pro další roky odpisování:

$$Ox = (VC \times OSx) / 100$$

Kde: O1 je roční rovnoměrný odpis pro první rok a Ox pro další roky odpisování majetku. VC znamená vstupní cenu odpisovaného majetku. OS1 znázorňuje roční odpisovou sazbu pro první rok a OSx pro další roky, stanovené na základě pomocných tabulek definovaných zákonem o dani z příjmu (§ 31).

Při výpočtu zrychlených odpisů se vychází ze vzorců:

$$O1 = VC / K1$$

Pro další roky odpisování:

$$Ox = 2 \times VC / Kx - \text{počet let odpisování}$$

Kde: O1 je roční zrychlený odpis pro první rok a Ox pro další roky odpisování majetku. VC znamená vstupní cenu odpisovaného majetku. K1 znázorňuje roční koeficient pro první rok a Kx pro další roky, stanovené na základě pomocných tabulek definovaných zákonem o dani z příjmu (§ 32).

Nejprve budou v kapitolách vymezeny subjekty, kterým je umožněno odpisovat, samotný odpisovaný majetek a jeho ocenění, následuje definování pojmů-metodický aparát, způsoby a zásady odpisování.

Šestá kapitola se bude zabývat technickým zhodnocením hmotného majetku. Na základě legislativních změn od roku 2014 na definici pojmu technického zhodnocení odkazuje i zákon o účetnictví. Kapitola vysvětlí tento pojem jak z pohledu zákona o dani z příjmu, tak zákona o účetnictví. Metodický aparát odpisování majetku s provedeným technickým zhodnocením je popsán u rovnoměrných odpisů prostřednictvím vzorce:

$$\text{OTZ} = (\text{ZVC} \times \text{OSTZ}) / 100$$

Kde: OTZ je roční rovnoměrný odpis u majetku, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení pro první rok a pro další roky odpisování vlastněného majetku. ZVC znamená zvýšenou vstupní cenu odpisovaného majetku. OSTZ znázorňuje roční odpisovou sazbu pro zvýšenou vstupní cenu u majetku (§ 31), na kterém bylo provedeno technické zhodnocení. Při výpočtu zrychlených odpisů majetku s provedeným technickým zhodnocením se vychází ze vzorců:

$$\text{OTZ1} = (2 \times \text{ZZC}) / \text{KZ}$$

Pro další roky odpisování:

$$\text{OTZx} = (2 \times \text{ZZC}) / \text{KZ} - \text{N} + 1$$

Kde: OTZ1 je roční zrychlený odpis u majetku, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení pro první rok a OTZx v druhém a v dalších letech odpisování majetku. ZZC znamená zvýšenou zůstatkovou cenu odpisovaného majetku. KZ znázorňuje koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu u majetku (§ 32), na kterém bylo provedeno technické zhodnocení. Zkratka N je pořadové číslo, které znamená počet let od provedení technického zhodnocení.

V sedmé kapitole budou popsány možnosti optimalizace daňové povinnosti prostřednictvím odpisů-zvýšení daňových dopisů pro prvního nabyvatele majetku, neuplatnění daňových odpisů, přerušení apod.

Osmá kapitola obecně bude definovat výsledek hospodaření, jeho strukturu a transformaci na základ daně, který je východiskem pro stanovení daňové povinnosti.

Devátá kapitola bude obsahovat analytickou část diplomové práce, která se bude zabývat studii vycházející ze skutečných dat zemědělské společnosti XY s.r.o. Zpracování dat předchází analýze současné situace v oblasti odpisování majetku. Úvodní text praktické části nejprve bude charakterizovat společnost. Na základě získaných informací bude sestavený

soupis vlastněného hmotného s potřebnými daty pro jeho odpisování. Pro nově pořízený hmotný majetek bude sestaven odpisový plán rovnoměrných, zrychlených a účetních odpisů pro období 2017-2022. Prostřednictvím vzorců odpisových metod budou vypočteny odpisy. Dochází k porovnání použitých metod a k vyčíslení daňového štítu, jehož hodnoty budou znázorněny i graficky. S ohledem na využití možností, které nabízí odpisy pro úpravu výsledku hospodaření, budou zpracovány modelové varianty pro nově pořízený hmotný majetek. Na základě komparace vybraných účetních i daňových metod s využitím variant pro optimalizaci daňového zatížení, bude v závěru doporučena vhodná varianta daňových odpisů pro současný finanční stav společnosti. Výsledky z jednotlivých variant vypočtených odpisů pro optimalizaci daňového základu budou pro přehlednost uvedeny ve zpracovaných tabulkách, ke kterým bude připojený komentář. Dále kapitola bude obsahovat shrnutí všech teoretických poznatků, které mají společnosti pomoci získat ucelenější přehled v oblasti odpisování hmotného majetku při závěrečných úpravách základu daně.

Přímo v textu diplomové práce bude odkazováno na příslušné právní normy prostřednictvím paragrafů, které definují závazné povinnosti, vymezují důležité pojmy, změny v zákoně v oblasti odpisování majetku atd. Též bude využito poznámek pod čarou s cílem čtenáři přiblížit některé pojmy nebo usnadnit mu s tímto související hledání dalších informací. V teoretické části v kapitole účetního odpisování bude pro pochopení jednotlivých metod využito výkladových příkladů. V kapitole účetního i daňového odpisování bude snahou dodržet alespoň přibližnou strukturu, aby bylo usnadněno vyhledávání v textu při případném porovnávání obou soustav odpisování. Jelikož je daňová problematika rozsáhlejší a složitější, odpovídá tomuto faktu také bohatší členění a samotný rozsah kapitoly. V kapitole daňových metod odpisování bude obsahovat pomocné tabulky pro rovnoměrné odpisování s ročními odpisovými sazbami, pro zrychlené odpisování tabulky s ročními koeficienty. Při výpočtu rovnoměrných i zrychlených daňových odpisů se vychází z definovaných vzorců pro první a další roky odpisování majetku.

Literární rešerše

1.3 Podstata odpisování a terminologické pojmy

Dlouhodobý majetek je pro mnoho podnikatelských subjektů významnou součástí jejich vlastněných aktiv. Tradiční rozdělení dlouhodobého majetku na nehmotný a hmotný vychází z právních norem. Položkami dlouhodobého majetku jsou například stavby, kancelářská i technická zařízení nebo výrobní stroje. Majetkem nehmotné povahy jsou například licence, autorská práva, know-how. Dlouhodobý majetek slouží k naplnění podnikatelské činnosti. Dochází u něj v důsledku používání k postupnému opotřebení a je po jisté době vyřazen, následně nahrazen nově pořízeným majetkem. Opotřebení příslušných položek dlouhodobého majetku se vyjadřuje odpisy a s nimi spojené metody odpisování a jejich působení na hospodářský výsledek. Vykazované odpisy dlouhodobého majetku během podnikatelské činnosti ovlivňují kvalitu informací o aktivech v podniku.

Odpisy tvoří část ceny dlouhodobého majetku, která se po celou dobu životnosti majetku přenáší do provozních nákladů. Hodnota odpisů je poté součástí ceny výrobků i služeb, kterou platí koneční zákazníci a podnikatelskému subjektu se poté vrací prostřednictvím tržeb. Jde o významný interní zdroj financování, který slouží prvotně k reprodukci odpisovaného dlouhodobého majetku. Jelikož k pořízení nového majetku dochází až na konci životnosti již používaného majetku, tak do této doby může podnikatel nakládat s finančními prostředky dle aktuálních potřeb, např. je může použít k financování provozních nákladů nebo na umoření splátek atd.

Pro vyšší přehlednost a usnadnění pochopení následujícího textu práce je vhodné nejprve definovat několik základních terminologických pojmů:

Odpis – vyjadřuje opotřebení majetku v Kč za určitý časový úsek, maximálně jeden rok. V praxi se využívají měsíční odpisy a roční odpisy. V účetnictví jsou odpisy nákladem. (Soukupová, 2008)

Odpisové skupiny – zákonem dané skupiny majetku, dle kterých se zařídí dlouhodobý majetek a následně se určí doba daňového odpisování.

Ocenění a vstupní cena majetku (VC) – ocenění vychází z toho, jakým způsobem byl majetek nabyt. Nejčastější způsob je pořízení majetku nákupem, kdy vstupní cenou je pořizovací cena. Méně časté je pořízení vlastní výrobou oceněné vlastními náklady. V případě jiného způsobu pořízení (dar, dědictví atd.) je oceněn reprodukční pořizovací cenou. (Kropáčková a Vácha, 2014)

Oprávky – oprávky jsou součtem odpisů za více období. Vyjadřují tedy celkové znehodnocení majetku za určité časové období. V účetnictví jsou oprávky korekční položkou k aktivům. (Soukupová, 2008)

Zůstatková cena majetku (ZC) – rozdíl mezi vstupní cenou a součtem celkových odpisů (tzv. oprávky).

Technické zhodnocení (TZ) – představuje „ výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.“ (Pelc, 2011, s. 42)

Daňová optimalizace – používá se při využití legálních prostředků pro snížení daňové povinnosti.

Výsledek hospodaření (VH) - je určitým výsledkem (ziskovým nebo ztrátovým) nějakého konkrétního hospodaření. Předpokladem vzniku je aktivita, činnost a jednání. (Děrgel, 2007)

Daňový štít (daňový efekt) - snížení daňové povinnosti, které je vyvolané růstem daňově odčitatelných nákladů, obvykle odpisů či úroků.

1.4 Rozdílné funkce odpisů

V praxi se využívají odpisy účetní a daňové. Oba druhy odpisů mají své specifické funkce a neměly by být zaměňovány.

Stanovení účetních odpisů je povinností vlastníků dlouhodobého majetku v případě zákonem nařízeného auditu, zatímco daňové odpisy jsou právním nárokem vlastníků určené pro účely daně z příjmů.

1.4.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou významné pro účetní jednotky z důvodu, že jim přináší přehled o finanční situaci. Účetní odpisy by měly co nejpřesněji vyjádřit opotřebením majetku a rozložit pořizovací cenu majetku do nákladů během doby jeho životnosti. Stanovení jejich výše je přenecháno na rozhodnutí účetní jednotky. (Bulla et al., 2015, s. 32)

Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty (dlouhodobého) majetku. Toto vyjádření musí odpovídat reálné míře majetku. (Valouch, 2012, s. 37)

Opotřebením dlouhodobého majetku je možné vyjádřit jako opotřebením fyzické (materiálové) a ekonomické. Opotřebením fyzické aktivní vzniká používáním majetku ve výrobním procesu a jeho velikost závisí na čase a intenzitě využívání a je důsledkem vlivu přírodních (stárnutí

materiálu), chemických (koroze) či jiných. Opotřebením ekonomické vyplývá jednak z narůstání plynulého opotřebením hmotných aktiv, kdy rostou náklady na provoz a údržbu, a jednak také z morálního opotřebením, které je způsobeno vědeckotechnickým pokrokem. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014)

Funkce účetních odpisů spočívá v reálném ocenění hodnoty dlouhodobého majetku, které přispívá k věrnému a zároveň poctivému zobrazení předmětu účetnictví. Účetní odpisy vstupují do účetnictví (konkrétně do účetních nákladů) a tím ovlivní účetní výsledek hospodaření. Účetní odpisy jsou sice nákladem (zpravidla daňově neuznatelným), ale nejsou peněžním výdajem v daném okamžiku. Z důvodu, že stroje, zařízení, dopravní prostředky a ostatní položky dlouhodobého majetku přenáší svoji hodnotu do nákladů služeb nebo výrobků, které se vyrobí jejich pomocí. Toto přenesení se realizuje postupně ve formě odpisů, které jsou součástí nákladů i cen vyrobených produktů. A další funkce reprodukční, kde podnikatelé získávají akumulované finanční zdroje zpět prostřednictvím tržeb za realizované výkony. Dochází k návratu výdajů vynaložených na pořízení nových dlouhodobých aktiv. Z finančního hlediska pro podnikatele znamenají odpisy stabilní interní zdroj pro obnovu majetku, případně i jeho rozšíření. Než dojde k reprodukci majetku, slouží odpisy jako vlastní zdroj financování podnikatelské činnosti, který je možné použít k různému záměru.

1.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou maximálním limitem, který nelze v daném roce překročit. Řadí se tak k nástrojům, které ovlivňují základ daně pro stanovení výsledné daňové povinnosti.

Hospodářskou politiku státu tvoří fiskální politika společně s monetární politikou. Daňovou oblastí i odpisy se zabývá fiskální politika. Fiskální politiku lze definovat jako „záměrnou činnost státu reprezentovaného vládou využívající zejména státního rozpočtu k regulaci peněžních vztahů mezi státem a ostatními ekonomickými subjekty s cílem stabilizovat makroekonomický vývoj.“ (Peková, 2011, s. 458)

„Daň je povinná zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností, tzn. ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu.“ (Šindelka, 2011) A v souvislosti s daňovou oblastí je hlavním cílem fiskální politiky zabezpečit příjmy do státního rozpočtu a zároveň regulovat aktivity ekonomických subjektů.

V České republice je nejběžnějším členění daní na přímé a nepřímé. „Přímé daně jsou bezprostředně vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu nebo majetku. Předpokládá se, že jejich výše je na úkor důchodu osoby, které jsou předepsány. Ta se jim nemůže vyhnout, nemůže jejich část přenést na další ekonomické subjekty. Přímé daně se dále člení na důchodové (někdy též nazývané příjmové) a majetkové.“ (Pelc, 2011, s. 49) Jediným typem důchodové daně v rámci daňové soustavy je daň z příjmů - fyzických a právnických osob.

„Daňové odpisování znamená zahrnování odpisů z majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu do výdajů (nákladů) k zabezpečení tohoto příjmu.“ (Pelc, 2011, s. 3)

Náklady na pořízení majetku nelze daňové uplatnit, tj. zařadit je do daňově účinných nákladů jednorázově v roce, kdy byl majetek pořízen. Poplatník musí náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit postupně v několika následujících letech za pomoci daňových odpisů.

„Daňové odpisy se vykazují ročně na konci zdaňovacího období. Do jisté míry mohou zkreslit míru opotřebení majetku. Roční daňový odpis je stejný u majetku zařazeného na začátku zdaňovacího období jako u majetku zařazeného na konci zdaňovacího období.“ (ipodnikatel, ©2011-2014)

2 Oceňování dlouhodobého majetku

Ocenění dlouhodobého majetku je pro mnoho podnikatelských subjektů klíčovým okamžikem, protože jim napomáhá odhalit reálný stav finančních prostředků a zároveň slouží jako podklad pro finanční analýzu. Pro výpočet účetních a daňových odpisů je důležité správně určit VC majetku, jelikož ta slouží k bezchybnému odpisování dlouhodobého majetku. Dále je důležitý okamžik, ke kterému se z účetního i daňového hlediska stává majetek dlouhodobě nehmotným majetkem (DNM) a dlouhodobě hmotným majetkem (DHM). Od tohoto data začíná účetní a daňové odpisování.

VC dlouhodobého majetku se snižuje v průběhu životnosti příslušné majetkové položky o zúčtované odpisy, které jsou kumulativně evidovány na účtech oprávek k dlouhodobému majetku. Z pohledu účetních předpisů je majetek odpisován do hodnoty jeho ocenění, takže

tato hodnota majetku odpovídá odpisovatelné částce. Tuto částku bude představovat zejména pořizovací cena. Zákon o dani z příjmů (ZDP) umožňuje odepisovat majetek též do výše jeho VC převzaté z účetnictví. V tomto případě jde především o pořizovací cenu (PC).

V kontextu s oceněním dlouhodobého majetku při jeho pořízení je nutné zmínit, že pro daňové účely se ve většině situací převezme ocenění DNM a DHM uskutečněné v účetnictví. Proto je věnována pozornost oceňování dlouhodobého majetku spíše z účetního hlediska.

2.1 Účetní hledisko

Při pořízení DNM a DHM ve smyslu § 25 odst. 1 zákona o účetnictví se při ocenění majetku využívají tyto způsoby:

- pořizovací cenou, v případě nákupu majetku úplatně;
- vlastními náklady, v případě vytvoření vlastní činností;
- reprodukční pořizovací cenou v dalších případech.

Nejběžnějším způsobem oceňování bývá při pořízení majetku u mnoha účetních jednotek ocenění pořizovací cenou. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a to včetně nákladů s jeho pořízením souvisejících.“ (Kovalíková, 2015, s. 128)

Náklady související s pořízením představují vedlejší pořizovací náklady, které jsou v zákoně vymezeny pozitivním výčtem: doprava, celní poplatky, montáž, skladné, náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (především odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky), TZ; dále náklady na průzkumné, geologické a geodetické a projektové práce nebo úroky z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne atd.

Tyto náklady zvyšují PC dlouhodobého majetku a není možné o ně v momentu jejich vynaložení snižovat VH ani ZD. Definitivní výše PC dlouhodobého majetku je znatelná až ke dni uvedení majetku do užívání. Do PC je nutné zahrnout veškeré investiční dodávky spojené s příslušným dlouhodobým majetkem.

Negativním výčtem¹ jsou vymezené, a nejsou tak součástí PC majetku, např. náklady na opravy a údržbu pořízeného dlouhodobého majetku, smluvní pokuty, úroky z prodlení nebo kurzové rozdíly, náklady na zaučení pracovníků a biologická rekultivace aj.

Ocenění reprodukční pořizovací cenou se stanovuje dle závazných pravidel a kritérií, které jsou dány zákonem o oceňování majetku „Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje“ (Kovalíková, 2015, s. 128) K zjištění reprodukční ceny není vždy potřeba nechávat vypracovat znalecký posudek, protože ocenění často odpovídá současné tržní ceně majetku. Je tak možnost hodnotu majetku nepřímo odvodit, a to odborným posouzením nebo u použitého majetku za pomoci odhadu stavu prodávajícím atd. U dlouhodobého majetku, který je žádoucí využít služeb znalce v odpovídajícím oboru (nezbytné u nemovitostí).

„Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje DNM a DHM nabytý darováním, nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady, HM bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci, DNM a DHM nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený a vklad nehmotného a hmotného investičního majetku.“ (Kovalíková, 2015, s. 128)

Vlastními náklady se podle zákona o účetnictví rozumí přímé náklady vynaložené na vytvoření majetku a nepřímé náklady, které bezprostředně souvisí s vytvořením majetku (výrobní režie), popřípadě i část správní režie, je-li prokazatelně přiřaditelná.

Ocenění DNM a DHM se zvyšuje o výdaje na dokončené TZ v roce uvedení TZ do užívání. K jeho snižování dochází po celou dobu životnosti majetkové položky o vypočtené odpisy. Účetní ZC je cena zjištěná jedním z výše uvedených způsobů ocenění majetku, která je snižena o opravy k DNM a DHM vypočtené na základě odpisového plánu.

2.2 Daňové hledisko

Podle § 29 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů se z daňového hlediska nehmotného a hmotného majetku oceňuje:

- pořizovací cenou, v případě nákupu majetku úplatně;
- vlastními náklady, v případě pořízení nebo vytvoření vlastní činností;
- hodnotou nesplacené pohledávky zjištěné převodem práva;

¹ Blíže výčet vymezuje § 47 Zákona o účetnictví.

- cenou stanovenou podle zvláštního právního předpisu (při nabytí darováním, děděním);
- reprodukční pořizovací cenou v ostatních případech;
- přepočtenou zahraniční cenou za použití kurzu vyhlášeného ČNB.

V praxi se stanovená VC majetku upravuje např. o dotace. VC majetku se snižuje o přijaté dotace určené na pořízení nového majetku.

Zůstatková cena představuje rozdíl mezi vstupní cenou a celkovou hodnotou vypočtených odpisů dlouhodobého majetku podle ZDP². Dojde-li k prodeji nebo likvidaci majetku, do daňových nákladů je možné zahrnout pouze takto zjištěnou ZC.

3 Dlouhodobý majetek

Problematika účetního a daňového odpisování je soustředěna pouze na dlouhodobý majetek, proto je podstatné definovat pojem dlouhodobý majetek správně. A to i z důvodu, že majetek vymezují rozdílným způsobem jak účetní, tak daňové předpisy.

Obecné vymezení majetku je definováno § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ustanovení dané zákonem člení majetek účetní jednotky na krátkodobý a dlouhodobý. Předmětem odpisování je pouze dlouhodobý majetek. Jde o takový majetek, kde doba použitelnosti³ je delší než 1 rok.

„Dlouhodobý majetek je podstatnou a důležitou součástí aktiv (celkového majetku) společnosti, které dále zahrnují mj. peněžní prostředky, pohledávky, zásoby atd. Dlouhodobým se rozumí zpravidla takový majetek, kde doba použitelnosti je delší než jeden rok. Jedná se o dlouhodobá (stálá, fixní) aktiva, která předávají svou hodnotu do hodnoty vyráběné produkce postupně. Tento dlouhodobý majetek se nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti a poskytuje tedy ekonomický prospěch dlouhodobě.“ (Bulla, 2007)

Přesnější vymezení dlouhodobého majetku je dáno § 6 až 8 vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Dlouhodobý majetek se tak dělí z účetního hlediska na tři kategorie:

- Dlouhodobý nehmotný majetek

² Blíže viz §29 odst. 2 ZDP.

³ Dobou použitelnosti se dle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

- Dlouhodobý hmotný majetek
- Dlouhodobý finanční majetek

„V souvislosti s odpisy však dlouhodobý finanční majetek nepřichází v úvahu. Jeho účetní odpisování zakazuje § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb., také z hlediska daňových odpisů platí, že se dlouhodobý finanční majetek neodpisuje, neboť ZDP pojem odpisy finančního majetku nezná.“ (Valouch, 2012, s. 11)

Dlouhodobý finanční majetek se v nákladech účetní jednotky promítne teprve k datu, kdy se uskuteční jeho prodej.

3.1 Účetní a daňové hledisko

Národní účetní i daňové předpisy vykazují rozdílný pohled na nehmotný a hmotný majetek, a proto je pro každý druh majetku používají odlišný výklad.

Vymezení nehmotného majetku jak ho definují účetní předpisy, přejímají (s některými výjimkami) i daňové předpisy, které ho doplňují o jeho restriktivní výčet kritérií. Naopak u hmotného majetku obsahují účetní i daňové předpisy samostatné výklady věnované jednotlivým položkám majetku, avšak dochází v některých případech k vzájemnému provázání výkladu.

Chápání dlouhodobého majetku z pohledu obou hledisek není plně shodné. Odlišuje se nejen terminologií, ale také kritérii pro zařazení do kategorie odpisovaného majetku. Zákon o dani z příjmů neuznává pojmy DNM a dlouhodobý DHM, nýbrž pouze nehmotný a hmotný majetek⁴ (lze však vyvodit, že jde o majetek dlouhodobého charakteru). Rovněž rozsahově se majetkové kategorie liší; například součástí hmotného majetku v daňovém pojetí nejsou pozemky, stejně tak v případě NM není součástí goodwill, atd.

3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Z výše uvedeného vyplývá, že nejprve bude vymezen NM tak, jak ho definují české účetní předpisy. Na základě tohoto vymezení je definován NM i podle daňových předpisů.

⁴ Dále též NM a HM. Pojem nehmotný majetek se v ZDP opět objevuje počátkem zdaňovacího období roku 2004. V průběhu let 2001 – 2003 byl pouze účetní kategorií.

3.2.1 Nehmotný majetek dle účetních předpisů

Účetní předpisy za NM považují majetek, který současně splňuje stanovená kritéria, kterými jsou:

- doba použitelnosti,
- vstupní cena nehmotného majetku,
- respektování principu významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku.

Výši hodnotové hranice, která je rozhodná pro vymezení DNM si stanoví účetní jednotka sama. Z účetního hlediska není legislativně upravena její výše (výjimkou je TZ). Jde o limit, od kterého si účetní jednotka zařazuje majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok do skupiny DNM.

Přesto se u některých složek⁵ nebere v úvahu ocenění. Nastane-li situace, kdy majetek nedosáhne stanovené výše dané účetní jednotkou, jde o drobný NM a zahrne se do nákladu již při jeho pořízení a nevykazuje se v položkách NM.

Základní vymezení je obsahem § 6 vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kde jsou vyjmenovány jednotlivé druhy majetku:

- zřizovací výdaje - nejčastěji jde o soudní a notářské poplatky, mzdy, výdaje spojené s pracovní cestou, odměny za poradenské nebo právní služby atd.⁶
„Zřizovacími výdaji se rozumí souhrn výdajů, které jsou spojené se zřízením (založením) nové obchodní korporace, či zahájením samostatné výdělečné činnosti fyzické osoby, až do okamžiku jejich vzniku.“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 36)
Ustanovení § 6 též vymezuje, které výdaje nejsou zřizovacími výdaji. Řadí se mezi ně výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, výdaje na reprezentaci či výdaje související s přeměnou obchodní korporace.
- software⁷ a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – společnou podmínkou u těchto položek je, že jsou vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování, nebo nabytí (koupí) od jiných osob samostatně.

⁵ Ocenění se nebere v úvahu v případě goodwillu, povolenek na emise, preferenčních limitů.

⁶ § 6 zároveň vymezuje, co za zřizovací výdaje nelze považovat; zejména se jedná o výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou obchodní korporace či družstva.

⁷ Vytvoření softwaru, který byl určen k vlastnímu využití, není bráno za NM. Náklady, které přímo souvisejí s tímto majetkem, se zahrnují do výsledku hospodaření.

„Software je též nazýván programovým vybavením, včetně výdajů (nákladů) spojených s vytvořením webových stránek bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv.“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 37)

- ocenitelná práva – majetkovou skupinu vymezují předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů za stejné podmínky jako je uvedena výše u softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje.
- Goodwill - je vždy dlouhodobým nehmotným majetkem s dobou použitelnosti delší než jeden rok a bez ohledu na výši jeho ocenění.

„Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu ve smyslu platných předpisů, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn společnosti, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy.“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 39)

Mezi jiné dlouhodobý nehmotný majetek patří:

- povolenky na emise – patří sem povolenky na emise skleníkových plynů⁸, povolenky na emise způsobené letectvím, dále jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností, jednotky přiděleného množství, bez ohledu na výši ocenění.
- preferenční limity⁹, zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění.
- TZ od částky, která je stanovena ZDP¹⁰ a při splnění podmínky respektování principu významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku. A to v situaci, kdy je k účtování a odpisování oprávněný nabyvatel užívacího práva k DNM, o kterém se neúčtuje jako o majetku, dále u drobného nehmotného majetku¹¹.

3.2.2 Nehmotný majetek dle daňových předpisů

⁸ O povolenkách blíže § 2 odst. 1 zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

⁹ Blíže viz zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Za TZ se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku. Z § 32a odst. 6 ZDP vyplývá, že limitní částkou je 40 000 Kč. Za TZ se však považují i výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 ZDP.

¹¹ Jedná se o složky majetku vymezené v § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jako např. zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje jako DNM, ale v nákladech.

Způsobilost nehmotného majetku k daňovému odpisování je dána podmínkami:

- majetek je pořízený úplatně, vkladem (od člena obchodní korporace či tichého společníka), přeměnou, darováním, zděděním, nebo je vytvořený vlastní činností za účelem obchodování či k jeho opakovanému poskytnutí,

a pokud:

- VC je vyšší než 60 000 Kč,
- doba použitelnosti přesahuje 1 rok,
- majetek je užíván pro zajištění zdanitelných příjmů (výnosů).

Za NM dle § 32a odst. 2 nelze pro daňové účely považovat:

goodwill¹², povolenky na emise skleníkových plynů¹³ a preferenční limit¹⁴.

Pro daňové účely je odpisovatelný NM definován v ustanovení § 32a odst. 1 zákona daně z příjmu (odkazuje i na zákon o účetnictví). Za nehmotný majetek se považují:

- zřizovací výdaje,
- software,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- ocenitelná práva,
- jiný majetek vedený v účetnictví jako dlouhodobý nehmotný majetek.

3.3 Dlouhodobý hmotný majetek

A závěrečná část kapitoly obsahuje autonomní rozbor jednotlivých položek HM nejprve podle účetní a poté i daňové legislativy.

3.3.1 Hmotný majetek dle účetních předpisů

Podle ustanovení § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., se za DHM považují:

- pozemky¹⁵ bez ohledu na výši ocenění. V případě, že pozemky jsou pořízené účetní jednotkou, která má jako předmět činnosti nákup a prodej nemovitosti (příkladem je

¹² Definice v kapitole 3.2.1 DNM dle účetních předpisů nebo v ustanovení § 32a odst. 2 ZDP.

¹³ Blíže kapitola 3.2.1 DNM dle účetních předpisů nebo v § 2 odst. 1 zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Blíže kapitola 3.2.1 DNM dle účetních předpisů nebo v zákoně č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Dle § 28 odst. 1 zákona o účetnictví však pozemky patří mezi neodpisovaný majetek.

realitní kancelář) a účelem je jejich prodej, nejsou pozemky dlouhodobým hmotným majetkem, ale zbožím.

- stavby (včetně budov), důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů¹⁶, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace (v případě, že zvláštní právní předpis nestanoví jinak), byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu¹⁷, a to bez ohledu na hodnotu ocenění a dobu použitelnosti,
- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši jejich ocenění,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které mají dobou použitelnosti delší než jeden rok a od ocenění dané účetní jednotkou¹⁸, a současně při splnění povinností určené zákonem¹⁹,
- pěstitelské celky trvalých porostů, kam patří ovocné stromy či keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha, a dále trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,
- dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna), u kterých je doba použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou²⁰,
- jiný dlouhodobý hmotný (bez ohledu na výši ocenění) se rozumí ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich částí nakoupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997²¹, a dále umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory²²,
- technické zhodnocení, kde je při jeho účtování a odpisování oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku a dále TZ drobného hmotného majetku, a to od částky stanovené ZDP²³,

¹⁶ Např. zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ V případě, že nedosahují tyto položky cenové výše stanoveného limitu, jsou považovány za drobný DHM, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.

¹⁹ Zejména se jedná o respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

²⁰ Také zde se při nedosažení cenového limitu účtuje o dospělých zvířatech a jejich skupinách jako o zásobách.

²¹ Jedná se o ložiska v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

²² Podle § 56 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. však umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, atd. nejsou odpisovaným majetkem.

²³ Dle § 33 ZDP je počínaje zdaňovacím obdobím v roce 1998 je limitní částka 40 000 Kč (rok 1995 je částka ve výši 10 000 Kč a rok 1996 je částka v hodnotě 20 000 Kč). TZ však mohou být i výdaje nepřesahující stanovené částky, které však poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad podle § 24 odst. 2 písm. zb)).

- oceňovací rozdíl k nabytému majetku, kterým se rozumí kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku (či jeho části) získaného zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků při přeměně společnosti²⁴, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající jednotky, vkládající, zanikající či rozdělované odštěpením, sníženým o převzaté závazky.

Stejně jako u DNM ani u DHM není předpisy určena výše limitu VC (s výjimkou TZ). I zde se u některých složek DHM nebere ohled na výši ocenění (např. stavby) a u jiných položek je umožněné stanovit si vnitřním účetním předpisem výši ocenění. Pokud majetek nedosáhne účetní jednotkou stanoveného limitu, stává se drobným HM a účtuje se o něm jako o zásobách.

3.3.2 Dlouhodobý majetek dle daňových předpisů

Z hlediska daňového se HM dle § 26 odst. 2 ZDP jsou²⁵:

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Pro první kategorií stanoví § 26 odst. 2 písm. a) ZDP dvě podmínky, které musí být splněny současně, jinak se nejedná o HM.

Jedná se o podmínku vstupní ceny, která musí být vyšší než 40 000 Kč a druhou podmínkou je, že provozně-technické funkce musí být delší než 1 rok.

„Za samostatné movité věci (samozřejmě splňující výše uvedené podmínky vstupní ceny a délky provozně technické funkce současně) se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ni pevně spojeny.“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 15)

Samostatnými movitými předměty, u kterých může docházet k pochybnostem k přiřazení k budově, stavbě jsou dle legislativy:

- zařízení výtopen (kotelen),

²⁴ Výjimkou je změna právní formy.

²⁵ V ustanovení § 26 ZDP však není zahrnuto pouhé vymezení HM, tento rovněž v odstavcích 2, 3 a 6 (s případnými odkazy na jiné právní předpisy) blíže osvětluje, co lze do daných kategorií majetku zahrnovat.

- požárně-bezpečnostní zařízení a ochranné systémy, které jsou instalované na technologických zařízeních, zabezpečovací zařízení a bezpečnostní zařízení včetně jejich signalizace v domech a budovách,
- zařízení pro místní rozhlas a čas (kromě rozvodů),
- zabezpečovací zařízení letecké, železniční a městské kolejové dopravy,
- technologické výtahy, zdvihadla, eskalátory a pohyblivé chodníky,
- přístroje a zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku
- zemědělská sil posklizňové úpravy obilovin a jejich vybavení a strojní vybavení sil pro dlouhodobé skladování,
- stroje a zařízení v zemědělské výrobě,
- účelové zařízení pro školství, vzdělání, kulturu, sport a účelová zařízení zdravotnických pracovišť, aj.

„Souborem se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku, která se obvykle skládá z několika předmětů (zařízení), buď vzájemně propojených do linky, nebo se vzájemně doplňujících.“
(Lošťák a Prudký, 2014, s. 19)

- **budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek**

Tvoří samostatná kategorii hmotného majetku. A tzv. „jednotky“ jsou vymezené dle zákona o vlastnictví bytů.²⁶ Záměrem zákonodárce je pravděpodobně nadále nepovolovat odpisy pozemků pro daňové účely, tj. zachování stávajícího stavu, kdy pozemek byl z daňového odepisování vyloučen. Jsou vždy hmotným majetkem, nebere se ohled na vstupní cenu ani na dobu použitelnosti.

- **stavby**

Stavby jsou HM bez ohledu na vstupní cenu ani dobu provozně-technických funkcí (tj. doba použitelnosti).

„Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebnětechnické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 22)

Dočasnou stavbou se rozumí stavba, kde stavební úřad omezil dobu jejího trvání.

ZDP v § 26 odst. 2 písm. c) vymezuje, co za stavbu nelze považovat provozní důlní díla²⁷,

²⁶ Viz. § 2 písm. f) zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům.

²⁷ Definice pro daňové účely charakterizuje Pokyn GFŘ č. D-6.

drobné stavby na pozemcích, které jsou určeny k plnění funkce lesa, nebo slouží k zajištění provozu lesních školek, dále provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m (například přístřešky, krmelce, posedy sklady krmiva, hnojiva atd.) a oplocení pro zajištění lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.

- **pěstitelské celky trvalých porostů**

Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou delší než 3 let definuje odst. 9 ustanovení § 26 ZDP. Stávají se HM, pokud splní podmínky:

- ovocné stromy jsou vysázené na souvislém pozemku, který má výměru nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
- ovocné keře jsou vysázené na souvislém pozemku, který má výměru nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
- chmelnice a vinice (bez ostatních podmínek).

Odpisování lze zahájit až v okamžiku prospěchu z pěstitelských celků trvalých porostů, který se projeví v příjmech účetní jednotky.

- **dospělá zvířata a jejich skupiny²⁸**

Do této položky patří dospělá zvířata, jejich skupiny (například stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než jeden rok. V roce 2009 zákon o daních z příjmů vymezil pro tuto kategorii vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč²⁹.

- **jiný majetek**

Jiný majetek je charakterizován v § 26 odst. 3 ZDP, tvoří ho TZ³⁰, výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, které nezvyšují VC a ZC evidovaného HM. Dále technické rekultivace, pokud je daňový subjekt povinen vynaložit na úpravu pozemků, které byly dotčeny podnikatelskou činností³¹ a výdaje související s finančním leasingem³²

Neodpisovaný majetek - složky majetku, které patří do kategorie vyloučeného majetku lze nalézt v § 28 zákona o účetnictví. Zákon stanoví, že se účetně neodpisují pozemky a jiný

²⁸ V roce 2008 došlo ke změně vyhlášky. Kategorie v původním znění: „Základní stádo a tažná zvířata“.

²⁹ ZDP do roku 2009 nedefinuje základní stádo ani tažná zvířata. Pro daňové účely se vycházelo z účetních předpisů (tj. vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Nebyl stanovený ani finanční limit.

³⁰ Pokyn Ministerstva financí D-300 v bodě týkajícím se § 26 ZDP dále uvádí, že jiným majetkem dle § 26 odst. 3 písm. a) je rovněž technické zhodnocení provedené na účetně neodpisovaném drobném hmotném majetku. Toto TZ se zařídí od odpisové skupiny, do které by byl zaříděn majetek, na němž bylo provedeno, a odpisuje se samostatně dle ZDP.

³¹ Např. zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (tzv. horní zákon).

³² Zákon kategorii definuje jako výdaje hrazené uživatelem, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního leasingu HM a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

majetek, který je vymezený ve zvláštních a prováděcích právních předpisech. Vyhláška č. 500/2002 Sb. rozšiřuje ustanovení § 56 odst. 9 o tento neodpisovaný majetek:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby. Jmenovitě jde o sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy³³,
- nedokončený DNM a DHM a technické zhodnocení,
- finanční majetek (dlouhodobé investiční cenné papíry, půjčky, termínované vklady s výpovědní lhůtou delší než 1 rok atd.),
- zásoby,
- najatý nebo obdobně využívaný DHM či DNM, pokud není zákonem o účetnictví nebo vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak,
- pohledávky,
- preferenční limity³⁴ a povolenky na emise.

4 Účetní odpisování

Zákon o účetnictví je legislativou, z které vycházejí vlastníci aktiv. „Odpisy rozkládají náklady vyvolané opotřebením majetku do řady účetních období podle předpokládané doby používání aktiv. Podstatná je však skutečnost, že odpis lze chápat rovněž jako proces přiřazování k oněm výnosům, které dlouhodobé aktivum vyvolalo.“ (Máče, 2012, s. 81)

Při účetním odpisování se odpisy stanoví s přesností na měsíce s tím, že VC se vydělí počtem měsíců odpisování konkrétního majetku. Následně se vypočtený účetní odpis se promítne do nákladů, zpravidla k tomu dochází jednou měsíčně. V případě daňové evidence se účetní odpisy nevykazují. (ipodnikatel, © 2011-2014)

Vhodně zvolená metoda účetní odpisování promítne věrný a poctivý obraz skutečného stavu HM prostřednictvím odpisů do účetnictví i účetní závěrky. V kompetenci podnikatelského subjektu je zvolit si metodu (časovou nebo výkonovou) a současně i dobu odpisování pro každý DM zvlášť. V případě, že by se jednalo o snížení hodnoty majetku pouze přechodně, účetní jednotka by nezvolila výpočet odpisů, nýbrž tvorbu opravné položky.

³³ Blíže viz zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy, zákon č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty a další.

³⁴ Nelze odpisovat časově či výkonově.

4.1 Legislativa

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanoví rámcové zásady pro účetní odpisování majetku. U konkrétních postupů se zákon v §4 odst. 2 odvolává na prováděcí předpisy.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli. Obsahem je specifikace účetních postupů odpisování.
- Český účetní standard č. 013- Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, konkrétně čtvrtá část.

4.2 Subjekt odpisování

Při řešení účetního odpisování dlouhodobého majetku je na místě vymezit subjekty způsobilé k tomuto odpisování. Právní úprava je obsažena v ustanovení § 28 zákona o účetnictví, na něj navazuje § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. týkající se subjektů od odpisování „osvobozených“.

Podle § 28 zákona o účetnictví odpisují majetek tyto účetní jednotky:

- mající vlastnické právo k majetku,
- hospodařící s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- které majetek používají v případech:
 - na základě smlouvy o výpůjčce³⁵ po dobu zajištění závazků převodem práva³⁶, - kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci³⁷,
 - v dalších případech stanovených zvláštními právními nebo prováděcími předpisy,
- majetek úplatně nebo bezúplatně poskytují jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,

³⁵ Právní úprava viz. § 659 zákona č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále ObčZ).

³⁶ Dle § 553 ObčZ.

³⁷ Např. dle § 133 odst. 1 ObčZ nebo dle § 443 odst. 2, § 444 a § 446 zákona č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ObchZ).

- majetek poskytují jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu³⁸.

Dále jsou oprávnění k odpisování i ty účetní jednotky bez vlastnických práv k dlouhodobému majetku. Jedná se o nájemce, jenž smí o majetku účtovat a následně odpisovat na základě smlouvy o nájmu podniku³⁹ nebo jeho části. A účetní jednotku, která majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a realizuje na něm TZ⁴⁰ na svoje náklady.

V § 56 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou vymezeny účetní jednotky, které nemusí dlouhodobý majetek odpisovat. Konkrétně jde o bytová družstva, kterým majetek v jejich vlastnictví neslouží k podnikatelské činnosti. Dále PO založené se záměrem stát se vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů za podmínky, že majetek neslouží k podnikání.

4.3 Odpisový plán

„DHM a DNM účetně odpisují subjekty dle § 28 odst. 2 zákona o účetnictví podle odpisového plánu prostřednictvím účetních odpisů, který které si stanoví daňový subjekt sám s ohledem na opotřebení majetku odpovídajícím běžným podmínkám.“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 92)
Odpisový plán by měl obsahovat dvě části, které se mohou vzájemně prolínat - vymežující a metodickou část. Ve vymežovací části účetní jednotka specifikuje jednotlivé druhy odpisovaného majetku a jejich rozdělení. Metodická část stanoví například metody odpisování, sazby (roční nebo měsíční) a dobu odpisování. Zde je účetním jednotkám ponechána volnost, protože u většiny DM⁴¹ není zákonnými předpisy určena konkrétní doba odpisování (životnost), ani metoda výpočtu účetních odpisů. (Hruška 2002, s. 55)

4.4 Metody účetního odpisování

Při použití ustanovení § 56 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je dána podnikatelským subjektům možnost volby mezi dvěma metodami účetního odpisování:⁴²

³⁸ Pro účely zákona o účetnictví se finančním leasingem rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, pokud je uživatel oprávněn či povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.

³⁹ Podmínkou však je sjednání tohoto oprávnění přímo ve smlouvě o nájmu podniku.

⁴⁰ Jedná se o smlouvy o operativním či finančním leasingu. O provedeném TZ účetní jednotka účtuje a odpisuje jej v souladu s účetními metodami; vlastník tak nezvyšuje o částku TZ ocenění majetku.

⁴¹ Výjimkou jsou zřizovací výdaje, goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

⁴² Není vyloučen jiný postup stanovení odpisů, který by lépe vystihnul skutečné opotřebení majetku.

- Časová metoda, která je vázána na délku používání DM.
- Výkonová metoda, která se provádí ve vazbě na výkon (intenzitu využívání) konkrétního majetku.

4.4.1 Časová metoda

Metoda časového odpisování je založena na předpokladu postupného snižování hodnoty majetku v závislosti na době užívání.

V rámci časové odpisování si účetní jednotka může zvolit jednu z variant rovnoměrných (lineárních), zrychlených (degresivních) a zpomalených (progresivních) účetních odpisů dle podstaty DM. Zvolená metoda účetního odpisování by měla odrážet co nejvěrnější zachycení opotřebením majetku. Každá metoda má své opodstatnění i bezprostřední dopad na výši VH.

a) Rovnoměrné (lineární) odpisování

„Varianta rovnoměrných účetních odpisů je doporučena u majetku, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při rovnoměrném odpisování je v každém roce odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. Výše odpisů se po dobu odpisování (rok, měsíc) nemění.“ (Valouch, 2012, s. 45)

Výjimkou je první a poslední účetní období, protože na počátku odepisování se přihlíží ke kratší době užívání, dále pak celkový úhrn odpisů (součtu opravek) nemůže přesáhnout ocenění majetku.

Roční odpis vychází ze vzorce:

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

Kde: *VC* - vstupní cena
t - doba odpisování

U této metody se částky odpisů vypočítají podle doby použitelnosti u jednotlivých druhů majetku. Tuto časovou hranici majetku si účetní jednotka může sama určit kvalifikovaným odhadem, nebo má možnost nahlédnout do § 30 ZDP.

Podle doby použitelnosti – obvykle vychází z kvalifikovaného odhadu.

Procentní odpisová sazba se stanoví jako *100/doba životnosti*.

Výjimkou je majetek, kde použitelnost (respektive životnost) je dána právními předpisy nebo rozhodnutím úřadu.

- *Životnost DM byla stanovena interním předpisem na dobu 5 let (60 měsíců), což v praxi je doba morálního zastarání. Účetně se bude odpisovat z 1/60 ocenění DM měsíčně.*
- *Dočasná stavba má povolení od stavebního úřadu na 3 roky (36 měsíců). Účetně se bude odpisovat 1/36 ocenění DM měsíčně.*

Podle odpisové sazby – odpisovaný majetek je rozdělen do několika odpisových skupin⁴³ a každé odpisové skupině je přiřazena určitá odpisová sazba.

b) Zrychlené (degresivní) odpisování

„Varianta zrychlených účetních odpisů je doporučena zejména u takového majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování. Principem zrychlených účetních odpisů je v následujícím roce odepsat vždy nižší část hodnoty majetku než v předchozím roce, tzn. postupný pokles výši ročních odpisů. Nejvyšší roční odpis je vykázan v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v posledním roce.“ (Valouch, 2012, s. 47)

Vzorec pro výpočet ročního odpisu:

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

Kde: *VC*- vstupní cena

t - doba odpisování majetku

i - rok odpisování v průběhu doby odpisování

U nově pořízeného DM, který snižuje svoji hodnotu zejména v prvních letech odpisování, je vhodné zvolit zrychlené odpisování a tímto zohlednit morální zastarávání. Předpokladem je větší produktivita majetku v prvních letech. V podnicích jde především o výpočetní techniku. Podstatou této metody odpisování je rychlejší akumulace finančních zdrojů určené pro reprodukci majetku - pořízení modernější a výkonnější techniky. Také zrychlené odpisy mají více variant a lze rozlišit:

⁴³ Např. s odkázáním na přílohu č. 1 ZDP.

Stupňovité odpisy - doba použitelnosti majetku se rozdělí do několika fází a pro každou fázi se určí odlišná odpisová sazba, která se bude postupně snižovat.

- *U DM se životností 5 let je odpisování rozděleno na 3 etapy, konkrétně na 2-1-2 roky. Pro jednotlivé etapy jsou uplatněny roční odpisové sazby ve výši 30-20-10 %.*
- *Majetek s PC 100 000 Kč bude odpisován: v prvním a druhém roce je odpis 30 000 Kč, ve třetím 20 000 Kč, ve čtvrtém 10 000 Kč a v pátém roce zbývajících 10 000 Kč.*

Stejný odpis ze zůstatkové ceny – každý rok se odpisuje totožná odpisová sazba z klesajícího základu.

- *Roční odpisová sazba majetku je ve výši 50 % a hraniční ZC je 15 000 Kč a PC majetku je 100 000 Kč.*
- *DM bude odpisován: v prvním roce 50 000 Kč, ve druhém 25 000 Kč (50 % ze zůstatkové ceny), ve třetím 12 500 Kč, ve čtvrtém roce již poklesla ZC (12 500 Kč) pod hraničních 15 000 Kč Z tohoto důvodu ve čtvrtém roce bude majetek jednorázově plně odepsán.*
- *Další možností je stanovit roční odpisovou sazbu 50 % a zároveň i životnost majetku na určitý počet let, např. 5 let. Postup byl podobný jako v předcházejícím příkladu. Výjimkou je čtvrtý rok, kdy by bylo odepsáno jen 6 250 Kč (50 % ze ZC ve čtvrtém roce) a až v posledním roce odečíst zbývající hodnotu.*

c) Zpomalené (progresivní) odpisování

„Zpomalené účetní odpisy je vhodné počítat v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek ztrácí hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání je opotřebení minimální. Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty DM je v každém následujícím roce je odepsána vyšší částka než předchozím roce.“ (Valouch, 2012, s. 49)
Zpomalené odpisy se mohou využít např. u DM, který je starší a tím u něj dochází k rychlejšímu opotřebení, dále zohlední postupnou výrobní činnost, nižší výkonnost u přístrojů, zařízení na počátku provozu.

Zpomalené odpisování je nejméně uplatňovanou metodou časového účetního odpisování.

Vzorec pro výpočet ročního odpisu:

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

Kde: VC – vstupní cena

t – doba odpisování majetku

i - rok odpisování v průběhu doby odpisování

4.4.2 Výkonová metoda

Metoda účetního odpisování vychází z různých kvantitativních ukazatelů, které jsou charakteristické pro určitý majetek.⁴⁴

Výkonový způsob odpisování se využívá zejména u DHM.⁴⁵ Volí se především u majetku, kde je míra opotřebení přímo závislá na skutečné míře užití majetku a vyjadřuje technické (fyzické) opotřebení DM. Zachycuje tedy fyzické, nikoli morální opotřebení, což může být nevýhodou. Výše odpisů závisí na předpokládaném výkonu a jeho rozložení během doby používání. (Máče, 2012)

Způsob odpisování lze použít např. u motorových vozidel, některých výrobních strojů nebo zařízení, kde výrobce uvede jejich předpokládané využití.⁴⁶

$$O = \frac{VC}{\sum V}$$

Kde: $\sum V$ – celkový součet předpokládaný rozsah výkonu za celou dobu používání DM

Roční odpis:

$$O = OS \cdot V$$

Kde: V – skutečný roční výkon

a) Podle objemu výkonu

„U některých výrobních zařízení lze dle parametrů udaných výrobcem poměrně přesně určit, kolik výrobků bude schopno vyrobit, pak se nabízí touto celkovou částkou podělit pořizovací cenu a získanou odpisovou jednotku poté pravidelně násobit zjištěnou produkcí za účetní období nebo za kalendářní měsíc, čímž získáme odpovídající účetní odpis.“ (Děrgel, 2011)

- *Osobní automobil byl koupen za 540 000 Kč. Odpisovou základnou je předpokládaný počet ujetých kilometrů, který si stanovil na 90 000 km. V prvním roce bylo najeto 8 000 km, ve druhém roce 14 500 km.*

Výpočet: Odpis za 1 km $540\,000\text{ Kč} / 90\,000\text{ km} = 6\text{ Kč}/1\text{ km}$

Účetní odpis v prvním roce $8\,000 * 6\text{ Kč} = 48\,000\text{ Kč}$

Účetní odpis v druhém roce $14\,500 * 6\text{ Kč} = 87\,000\text{ Kč}$

⁴⁴ Např. výkonem u osobního auta může být počet najetých kilometrů, u nákladního automobilu může jít o tunokilometry, u výrobního stroje o počet vyrobených kusů výrobků.

⁴⁵ Nelze jej ovšem vyloučit ani v případě DNM (připouští jej ustanovení § 56 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

⁴⁶ Počtem hodin provozu či možným počtem výrobků.

Možné alternativy odpisování:

Podle množství produkce – využívá se převážně u DM výrobního charakteru. U takového majetku se objektivně určí míra opotřebení (životnost) v závislosti na množství skutečné produkce.

- *Podle dat, které uvedl výrobce přístroje za 1 mil. lze vyprodukovat cca 100 000 tun produktu. Odpisová jednotka je tak stanovena na 10 Kč na 1 tunu. V případě, že bude v prvním roce vyrobeno přibližně 10 000 tun a v následujícím roce kvůli odstávce majetku 5 000 tun, odpovídá účetní výkonový odpis 100 000 Kč v prvním roce a 50 000 Kč v dalším roce.*

Podle vykázaného využití – tato možnost odpisování bývá sporná, a to z důvodu, že pojí míru odepsanosti přímo na jednotku produkce. Vhodnou volbou je obecnější parametr.⁴⁷

- *Životnost DM (např. u automobilu) je stanovena na cca 500 tis. km. PC byla 600 000 Kč, odpisovou jednotku je tedy 1,2 Kč/km. V měsících leden až duben byl majetek využit na 1 000, 3 000, 4 000 a 2 000 km.*

Měsíční účetní odpisy byly vypočteny na 1 200, 3 600, 4 800 a 2 400 Kč.

b) Podle odpracované doby

Některé druhy DM umožňují vyjádřit opotřebení prostřednictvím odpracované doby nebo pracovními směnamí.

- *PC majetku je 160 000 Kč. Výrobce garantuje průměrnou životnost na 40 000 hodin v provozu. Odpisová jednotka je 4 Kč/hod. DM byl v podniku využíván 2 000 hodin.*

Výpočet: $160\,000 / 40\,000 = 4\text{ Kč/hod.}$

*Účetní odpis $4 * 2\,000 = 8\,000\text{ Kč.}$*

4.4.3 Speciální metody odpisování

Specifické metody se využijí v případě, kdy jsou časové a výkonové účetní odpisy nedostačující, nebo se subjekt rozhodne pro tuto možnost. Od roku 2009 je možnost využít při účetním odpisování dvou speciálních metod:

- Zbytková hodnota
- Komponentní odpisování

⁴⁷ Např. najeté kilometry, spotřebované kilowatthodiny, obrat provozu, počet výrobků apod.

Obě metody přebírají pravidla, které upravuje mezinárodní standard IAS 16.

4.4.3.1 Zbytková hodnota

Metoda zbytkové hodnoty je vázána k účetnímu odpisování DM, nikoliv k daňovému, kde jsou pravidla nastavena a není potřeba je změnit. Tento účetní postup upravuje § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. „Předpokládaná zbytková hodnota je definovaná jako zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením.“ (Skálová, 2013, s. 43) A to za předpokladu, že by uplynula doba použitelnosti majetku a má být vyřazen. I při vyřazení může mít majetek určitou hodnotu a lze ho prodat, použít součástky atd.

„Reálné podmínky na trhu se v čase mění, může v průběhu odpisování dojít k významné změně předpokládané prodejní ceny, resp. předpokládané zbytkové hodnoty. Což se zpravidla odhalí v rámci inventarizace. V návaznosti na tato zjištění účetní jednotka upraví odpisový plán, pochopitelně s účinkem pouze do budoucích účetních období, dosavadní výši účetních odpisů již nebude zpětně nijak měnit.“ (Děrgel, 2011) Důležité je, aby účetní jednotka aktualizovala odpisový plán majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho používání součet vykázaných a plánovaných odpisů včetně předpokládané zbytkové hodnoty rovnal PC majetku. Tuto úpravu účetního odpisování o zbytkové hodnotě lze provést i na již odpisovaném majetku, změny opravek a odpisů v minulých účetních obdobích se však již neprovádějí.“ (Skálová, 2013, s. 43)

„Z ustanovení o oceňování majetku, ale i z důvodů stálosti metod a přehodnocování doby použitelnosti a zbytkové hodnoty vyplývá, že zbytková hodnota je uvažována i u dlouhodobého majetku již uvedeného do užívání. V těchto případech je zbytková hodnota promítnuta do výše odpisů k datu jejího použití a odpis se provádí pouze z kladných hodnot, tzn. Z kladného rozdílu mezi oceněním majetku, např. PC nebo ZC a zbytkovou hodnotou.“ (Koch, 2009)

4.4.3.2 Komponentní odpisování

Stejně jak je tomu u metody zbytkové hodnoty i metoda komponentního odpisování vychází z Mezinárodního účetního standardu (IAS č. 16 – Pozemky, budovy a zařízení). Je další

metodou, kterou lze v soustavě účetnictví využít pro odpisování majetku. Většinou českým účetním subjektům není dána povinnost postupovat podle Mezinárodních účetních standardů.⁴⁸ Volí metodu komponentního odpisování DHM dle novely vyhlášky č. 500/2002 Sb. Na základě novely je metoda komponentního odpisování umožněna prvně použít pro nový nebo již užívaný majetek v účetních obdobích, které započaly od 1. ledna 2010.

Komponentní odpisování je omezeno na stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Rozhodne-li se účetní jednotka pro komponentní odpisování DM, musí být splněna definice komponenty. Níže vypsány podmínky definice – konkrétně věcná, cenová a časová, musí být splněny současně. „Komponentou se rozumí určená část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění komponenty významná v poměru k výši ocenění celého majetku a doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku jako celku. Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku, ke kterému se váže.“ (Ryneš, 2014, s. 125)

„Každá komponenta, kde pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně. Jestliže pořizovací náklady komponenty nejsou významnými ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky, pak záleží na účetní jednotce, jestli jí bude odepisovat samostatně nebo ne.“⁴⁹ (Děrgel, 2010)

„Hlavní motivy pro nasazení metody komponentního odpisování je věrnější zobrazení finanční situace - obnova investice bude kryta v převážné míře jejími odpisy a rovnoměrnější zatěžování výsledku hospodaření účetními náklady, hlavní náhradní díly totiž nebudou účtovány jako jednorázový provozní náklad, ale budou samostatně odpisovanou komponentou.“⁵⁰ (Děrgel, 2010)

„Po skončení doby životnosti dané komponenty dochází k její výměně. Původní komponenta sníží ocenění DHM a nová (vyměněná) komponenta toto ocenění naopak zvýší, a to včetně nákladů na výměnu. I nadále bude zachován stejný princip a vyměněná komponenta bude

⁴⁸ Výjimka je v souladu § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jde o obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

⁴⁹ <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9465v12331-komponentni-odpisovani/>

⁵⁰ <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/>

účetně samostatně odpisována z jejího nového ocenění. Nejedná se o klasickou opravu DHM, ale o investici. Souvisejícím důsledkem komponentního odpisování je, že odpadá potřeba tvorby rezervy na opravy komponenty, protože zdroje krytí by měly zajistit účetní odpisy.“ (Pacovský, 2010)

„Pro daňové účely však metoda komponentního odpisování není přípustná a pro stanovení základu daně je daňový subjekt povinen VH upravit o veškeré vlivy vzniklé použitím této účetní metody odpisování, tedy vyloučit účetní odpisy komponent i zbylé části majetku nebo ZC komponent i zbylé části majetku při vyřazení majetku.“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 149)

5 Daňové odpisování

Při daňovém odpisování HM se postupuje podle § 26 – 33 ZDP. Stanovit odpisy pro daňové účely není povinností, ale právem každého vlastníka majetku a záleží na jeho rozhodnutí, zda jej skutečně uplatní. Tato skutečnost odlišuje daňové odpisy od účetních, protože u těch musí poplatník postupovat dle odpisových plánů.

Daňové odpisování definuje § 26 odst. 5 ZDP: „Odpisování se pro účely ZDP rozumí zahrnování odpisů z HM evidovaného u poplatníka do výdajů (nákladů) k zajištění příjmů. Odpisování lze zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.“

5.1 Metody odpisování

ZDP definuje způsoby daňového odpisování následovně:

- Rovnoměrné odpisování (dle § 31).
- Zrychlené odpisování (dle § 32).
- Mimořádné odpisy (dle § 30a).

Volba způsobu odpisování závisí na rozhodnutí vlastníka HM, je trvalá a nelze ji v průběhu odpisování měnit. Skupina předmětů DHM pořízených současně, se odpisuje samostatně, a to i přesto, že se jedná o skupinu předmětů stejné podstaty. Daňové odpisy, které se vypočtou pomocí níže popsaných vzorců, se zaokrouhlí na celé koruny.

5.2 Rovnoměrné odpisování

Rovnoměrné odpisování představuje volitelný způsob odpisování HM. Roční odpisové sazby⁵¹ pro rovnoměrné odpisování HM jsou pevně dány dle § 31 odst. 1 ZDP. Při použití rovnoměrného odpisování se určí výše odpisu majetku za určité zdaňovací období součinu jedné setiny VC majetku a ročních odpisových sazeb uvedených v tabulkách v § 31 ZDP.

Tabulka 1: Roční odpisové sazby

Odpisová sazba (v %)			
odpisová skupina	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,04
6	1,02	2,02	2

V tabulce jsou roční odpisové sazby HM definované pro uvedené odpisové skupiny pro výpočet rovnoměrných odpisů v prvním roce a v dalších letech odpisování a pro zvýšenou VC (tj. sazba pro TZ). Z uvedené tabulky je patrné, že výše ročních odpisových sazeb je rozdílná.

5.2.1 Postup odpisování

Při výpočtu odpisů se vychází z níže definovaných vzorců. VC je pro všechny roky neměnná.

- roční odpis pro první rok odpisování

$$O_1 = \frac{VC \times OS_1}{100}$$

- roční odpis pro další roky odpisování

$$O_x = \frac{VC \times OS_x}{100}$$

Kde: O_1 = roční odpis v prvním roce
 O_x = roční odpis v dalších letech
 VC = vstupní cena

⁵¹ Do roku 2007 se rozlišovalo 7 odpisových skupin. Automobily kategorie M1 a N1 byly zařazeny do odpisové skupiny 1a. V roce 2008 zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů č. 261/2007 Sb. zrušil a přeřadil do odpisové skupiny 2. Doba odpisování majetku se prodloužila o jeden rok.

$OS1$ = roční odpisová sazba v prvním roce odpisování (tj. 1. sloupec tabulky ročních odpisových sazeb)

OSx = roční odpisová sazba v dalších letech odpisování (tj. 2. sloupec tabulky ročních odpisových sazeb)

5.2.2 Zvýšený odpis

„Za prvního odpisovatele HM se pro tyto daňové účely považuje poplatník, který si jako první pořídil nový HM, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka HM se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 118)

Odpisové sazby zvyšují odpis v prvním roce užívání o určité procento - o 20 %, 15 % a 10 %. V dalších letech se rovnoměrně promítne do daňových výdajů (nákladů) pouze zbývající částka. Tak se částečně eliminuje finanční dopad, který způsobil větší potřebu peněžních prostředků v roce pořízení majetku.

Tabulka 2: Zvýšený odpis v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová sazba (v %)			
odpisová skupina	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Sazby, které jsou uvedeny výše v tabulce, mohou použít poplatníci s převážně zemědělskou a lesní výrobou, kteří se stali prvními majiteli, a tudíž odpisovateli strojů pro zemědělství a lesnictví.⁵² ZDP považuje za poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou takového, kterému příjmy z této činnosti dosahovaly v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů. Může nastat situace, kdy poplatníkovi vznikne daňová povinnost v průběhu období. Pro tento stav je důležitý poměr skutečně dosažených příjmů za počáteční zdaňovací období. Tento poměr příjmů je nutné při kontrole správci daně prokázat, proto je velmi důležité vést příslušnou analytickou evidenci příjmů.

Tabulka 3: Zvýšený odpis v prvním roce o 15 %

Odpisová sazba (v %)			
odpisová skupina	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3

⁵² Stroje označené v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.3 (příkladem jsou zemědělské a lesnické traktory, postřikovací přístroje, rozmetadla atd.)

2	26	18,5	20
3	19	9	10

Uvedené sazby 15% zvýhodnění v prvním roce užívání mohou využít poplatníci, kteří jsou majiteli zařízení pro čištění a úpravu vod.

Tabulka 4: Zvýšený odpis v prvním roce o 10 %

Odpisová sazba (v %)			
odpisová skupina	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Tyto sazby s 10 % zvýhodněním v prvním roce odpisování smí využít poplatníci, kteří jsou prvními odpisovateli HM, který je zaříděn dle přílohy zákona v první až třetí odpisové skupině. Výjimku tvoří majetek, u kterého byla použita odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% nebo o 15%.

5.3 Zrychlené odpisování

Zrychlené odpisování DM je upraveno podle § 32 ZDP. Má degresivní průběh a tím umožní odepsat v prvních letech vyšší hodnotu, než rovnoměrné odpisování. Toto má však za následek nižší hodnotu odpisu v závěru odpisování, protože výše odpisu se postupně snižuje.

Tabulka 5: Koefficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová sazba (v %)			
odpisová skupina	v prvním roce	v dalších letech	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

V tabulce jsou roční koefficienty definované pro uvedené odpisové skupiny pro výpočet zrychlených odpisů v prvním roce a v dalších letech odpisování a pro zvýšenou VC (tj. sazba pro TZ). Z uvedené tabulky je patrné, že výše koefficientů je rozdílná pro odpisování v dalších letech.

5.3.1 Postup odpisování

- roční odpis pro první rok odpisování

U zrychleného odpisování se roční odpis stanoví jako podíl VC a koeficientu platného pro první rok odpisování.

$$O1 = \frac{VC}{K1}$$

Pokud je využito zvýšení odpisů v prvním roce odpisování:

$$O1 = \frac{VC + ZV1}{K1}$$

Kde: *O1 = roční odpis v prvním roce*

VC = vstupní cena

K1 = koeficient pro první rok odpisování (tj. 1 sloupec tabulky pro zrychlené odpisování)

ZV1 = zvýhodnění v prvním roce o 10, 15 nebo 20 %

- roční odpis pro další roky odpisování

Roční odpis majetku se v dalších letech odpisování určí jako podíl dvojnásobku ZC a rozdílu koeficientem pro zrychlené odpisování v dalších letech a počtem let, kdy byl odpisován.

$$Ox = \frac{2x ZC}{Kx - N + 1}$$

Kde: *Ox = roční odpis v dalších letech*

ZC = zůstatková cena⁵³

Kx = koeficient pro další roky odpisování (tj. 2 sloupec tabulky pro zrychlené odpisování)

N = pořadové číslo, které vyjadřuje rok, pro který se odpis počítá

Na rozdíl od rovnoměrného odpisování nelze při výpočtu daňového odpisu využít nižších sazeb pro odpisování, než přímo uvedených sazeb v tabulce § 32 ZDP.

5.3.2 Zvýšený odpis

Stejně jako u rovnoměrného odpisování, tak i u zrychleného může poplatník u svého nově nabytého HM zvýšit daňový odpis v prvním roce odpisování o 20 %, 15 % a 10 %. Daňový subjekt, který je prvním vlastníkem majetku může odpis zvýšit o 20 % VC stroje po

⁵³ Stanoví se jako rozdíl VC a součtu uplatněných ročních odpisů.

zemědělství a lesnictví.⁵⁴ Uvedené sazby 15 % zvýhodnění v prvním roce užití mohou uplatnit majitele zařízení pro čištění a úpravu vod a sazby s 10 % zvýhodněním v prvním roce odpisování smí využít poplatníci, kteří jsou prvními vlastníky HM, který je zaříděn dle přílohy zákona v první až třetí odpisové skupině. Výjimku tvoří majetek, u kterého byla použita odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % nebo o 15 %.

Při zvýšení odpisu u prvních vlastníků DM se pro první rok odpisování vypočte roční odpis⁵⁵ a tato výsledná hodnota se poté zvýší o 20 %, 15 % nebo 10 % zvýhodnění.

ZC, která se použije pro následující rok, se rovná rozdílu VC a hodnotě odpisu v prvním roce odpisování.

$$ZC = VC - O1 - ZV$$

Kde: *ZC = zůstatková cena*
VC = vstupní cena
O1 = roční odpis v prvním roce
ZV = zvýhodnění

V dalších letech bude poplatník při stanovení odpisů postupovat standardně.

5.4 Odpisy versus daňová ztráta

Daňovou ztrátu definuje § 38n ZDP. Při transformaci účetního HV na daňový základ může nastat situace, kdy daňový subjekt vykáže v běžném zdaňovacím období daňovou ztrátu a nevzniká mu tak povinnost odvést daň z příjmů.

„Odpisy se mohou podílet na vzniku daňové ztráty. Daňová ztráta je jednou z položek odčitatelných od základu daně. Od základu lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje (§ 34 odst. 1 ZDP). Daňová ztráta se odečítá od základu daně poplatníka, snižuje tak daňový základ, ze kterého se daňová povinnost vypočítává.“ (Pelc, 2011, s. 13)

ZDP nestanoví kdy a v jaké výši vykázanou daňovou ztrátu uplatnit, ale závisí především na ekonomické situaci a samotné úvaze daňového subjektu, jak využije své právo ve stanoveném časovém limitu. Záleží tedy na vůli poplatníka, kdy využije možnost odpočtu

⁵⁴ Stroje označené v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.3 (příkladem jsou zemědělské a lesnické traktory, postřikovací přístroje, rozmetadla atd.)

⁵⁵ Postup výpočtu ročního odpisu popsán v kapitole 5.3.2 Metody odpisování.

daňové ztráty v pěti zdaňovacích obdobích, které následují přímo po zdaňovacím období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta.

6 Technické zhodnocení

Od roku 2014 odkazuje na definici TZ dlouhodobého majetku kromě ZDP nově i zákon o účetnictví (vyhláška č. 500/2002 Sb.) pro podnikatelské subjekty, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví. V minulých letech tato vyhláška obsahovala odkaz pouze na definici dle ZDP. Provedené TZ u NM má svůj vlastní režim odpisování, kterým se text práce nezabývá.

„TZ se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav.“ (Bulla et al., 2015, s. 52) „Pokud výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace jednotlivého majetku nepřesáhnou v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč, záleží na rozhodnutí daňového subjektu, zda půjde o TZ, nebo zda výdaje poplatník zahrne do daňově uznatelných nákladů (výdajů) - ostatní provozní náklady podle § 24 odst. 2 písm. zb).“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 78)

Definice TZ podle ZDP a podle zákona o účetnictví se v zásadě neliší. Rozdílem je limitní částka, která definuje hodnotu, kdy se již jedná o TZ majetku.

- **TZ dle DZP**

ZDP ve znění § 33 – TZ jsou vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, dále rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednoho předmětného majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1998 limitní částku 40 000 Kč.

Pro účely ZDP jsou pojmy nástavba, přístavba a stavební úpravy jsou definovány v § 2 odst. 5 stavebního zákona, pojmy rekonstrukce a modernizace pak v § 33 odst. 3 a 4 ZDP.

- **TZ dle účetních předpisů – ve znění §47 odst. 3 Provděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. k zákonu o účetnictví**

„Z účetního hlediska se technickým zhodnocením rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav,

pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách „Dlouhodobý nehmotný majetek“ (§ 6 odst. 1 věta první) a „Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“ nebo v případě majetku vykazovaného v položce „Stavby“ dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k PC nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. Pokud je stavba oceněna podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona, pak účetní jednotka postupuje při určení hranice významnosti přiměřeně.“ (Bohdalová, 2001)

6.1 Odpisování majetku

„Provedením TZ a jeho zaevidováním po uvedení do stavu způsobilého obvyklého užívání, kterým se rozumí úplné dokončení TZ a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními předpisy pro užívání, dochází ke zvýšení VC (tzv. ZVC) v daném zdaňovacím období (v druhém a v dalším roce odpisování). Současně však dochází u zrychleného odpisování ke zvýšení ZC (tzv. zvýšená zůstatková cena).“ (Lošťák a Prudký, 2014, s. 95)

6.2 Rovnoměrné odpisy

U rovnoměrného odpisování může nastat situace, kdy je třeba použít ZVC, jelikož u hmotného či nehmotného majetku došlo k TZ. Řídí se ustanovením § 31 odst. 8 ZDP. Odpisy DM se stanoví v roce provedení a v dalších letech ve výši jedné setiny součinu jeho ZVC a roční odpisové sazby pro zvýšenou cenu:

$$OTZ = \frac{ZVC \times OSTZ}{100}$$

Kde: *OTZ = roční odpis u majetku, na kterém bylo provedeno TZ*

ZVC = zvýšená vstupní cena⁵⁶

OSTZ = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu u majetku, na kterém bylo provedeno TZ (tj. 3. sloupec tabulky ročních odpisových sazeb)

Nastane-li situace, kdy dojde k dalšímu TZ hmotného nebo nehmotného majetku, nemění se způsob odpisování, ale pouze hodnota ZVC.

6.3 Zrychlené odpisy

⁵⁶ Jedná se o VC, která byla navýšena o hodnotu TZ ($ZVC = VC + TZ$).

V roce provedení TZ, tj. v roce, kdy se zvýší zůstatková cena HM o toto TZ, se roční odpis stanoví jako podíl dvojnásobku ZZC majetku a příslušného koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu. ZZC představuje součet zůstatkové ceny v daném roce a TZ majetku ve sledovaném roce.

$$OTZ = \frac{2 \times ZZC}{KZ}$$

Kde: *OTZ = roční odpis v roce provedení TZ,*
ZZC = zvýšená zůstatková cena⁵⁷,
KZ = koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu (tj. 3 sloupec tabulky pro zrychlené odpisování).

V druhém a dalších letech se roční odpis u hmotného majetku s provedeným TZ stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi příslušným koeficientem pro ZZC a počtem let, kdy byl majetek odpisovaný ze ZZC.

$$OTZ_x = \frac{2 \times ZZC}{KZ - N + 1}$$

Kde: *OTZ_x = roční odpis v dalších letech, kdy bylo TZ,*
N = pořadové číslo, které znázorňuje rok/y od provedení TZ.

Pokud dochází v průběhu zrychleného odpisování k dalšímu TZ hmotného majetku, roste ZZC a použije se pro výpočet odpisu opět koeficient z definované tabulky. Při opakovaném TZ majetku se vždy aplikuje koeficient pro ZZC, dochází tak k dalšímu navýšení ZZC.

Z výše uvedených postupů rovnoměrného a zrychleného odpisování majetku s TZ existují výjimky.

7 Možnosti optimalizace daňové zátěže

„Znalost zákonných možností daňového odpisování je významná pro daňovou optimalizaci čili cílevědomé a zákonné snižování daňového zatížení, či pro poplatníka výhodnější rozložení tohoto zatížení jednotlivých zdaňovacích obdobích na základě možností, jež jsou dány daňovými zákony. Výsledkem daňové optimalizace je dosažení minimální výše placených daní daňovým subjektem.“ (Pelc, 2011, s. 197)

⁵⁷ Výpočet je dán součtem ZC a TZ majetku.

Poměrně využívanou možností je optimalizace základu daně z příjmu prostřednictvím tvorby daňových odpisů. Jedná se především o odpisy HM, jelikož NM není příliš vhodný použit pro daňovou optimalizaci. Je tomu proto, že odpisování NM podléhá přísnějším pravidlům. V některých případech je potřeba základ daně zvýšit, aby mohly být využité např. slevy na dani a ostatní daňová zvýhodnění.

Existuje množství postupů, které umožní snížit výslednou daňovou povinnost. K využívaným optimalizačním možnostem patří: neuplatnit daňové odpisy, přerušit odpisování v průběhu odpisování rovnoměrných nebo zrychlených odpisů, uplatnění zrychleného místo rovnoměrného odpisování, uplatnit nižších než ročních odpisových sazeb v průběhu rovnoměrného odpisování a využít mimořádných odpisů. Optimalizace daňového základu prostřednictvím odpisů se nejlépe aplikuje u nově pořízeného majetku, kde se o jeho způsobu odpisování rozhoduje v dané chvíli. U HM, který se již odpisuje, jsou omezené možnosti pro úpravu základu daně.

7.1 Neuplatnění daňového odpisování

Daňové odpisy HM nemusí být uplatněny ve zdaňovací období. Situace může nastat, pokud poplatník vyžaduje zvýšení základu daně např. v případě uplatnění slev na dani, nároku na odčitatelné položky od základu daně aj. V běžném zdaňovacím období se stanoví daňové odpisy a následně se zaevidují v inventární kartě. Nedochozí k využití odpisů pro snížení základu daně. Při volbě této optimalizační možnosti se doba odpisování majetku nijak neprodlouží, ani není možné přesunout odpisování majetku do dalších let. Jistou nevýhodou je, že se daňové odpisy nemohou použít pro snížení daně ani v následujících letech. Tento postup se v praxi příliš nepraktikuje, z pohledu poplatníka daně je nevýhodný.

7.2 Přerušování daňového odpisování

Daňový subjekt nemá povinnost odpisy uplatnit, může zvolit variantu přerušování daňového odpisování. Z tohoto důvodu lze pro úpravu (zvýšení) ZD využít možnosti přerušit odpisování majetku jak při rovnoměrném, tak zrychleném způsobu odpisování (§ 26 odst. 8 ZDP). U přerušování odpisování záleží na účetní jednotce, který majetek zvolí. Odpisování je možné přerušit na libovolnou dobu, a to i v případě HM s provedeným TZ. Po dobu přerušování odpisování nelze odpisy uplatnit a odpisování majetku není evidováno ani v inventární kartě. Je zde pouze uvedené, že odpisování je přerušeno. Pokud poplatník chce opět uplatnit daňový

odpis, pokračuje se způsobem, jako kdyby odpisování nebylo přerušeno, akorát se prodlouží doba odpisování hmotného majetku do dalších let. Hodnota odpisu bude odpovídat hodnotě, která byla v roce přerušení odpisování.

„Možnost přerušení odpisů nemůže využít poplatník daně z příjmů FO, který si uplatňuje výdajem procentem z příjmů, protože v takto stanovených paušálních výdajích jsou již obsaženy veškeré výdaje včetně daňových odpisů.“ (Macháček, 2013)

Z daňového pohledu je výhodnější zvolit přerušení odpisování, než variantu, kdy poplatník daňové odpisy neuplatní. U první uvedené možnosti se odpisy vůbec nepočítají.

7.3 Použití nižších sazeb u rovnoměrného daňového odpisování hmotného majetku

Další optimalizační technikou jsou nižší roční odpisové sazby u poplatníků, u kterých by v případě užití maximálních ročních sazeb došlo k výraznému snížení ZD.

„Poplatník může při výpočtu ročního daňového odpisu využít buď přímo roční odpisové sazby uvedené v příslušné tabulce, která v souvislosti s daným majetkem přichází v úvahu, anebo na základě svého rozhodnutí může použít i sazby nižší. Roční odpisové sazby v tabulkách jsou maximální možné.“ (Valouch, 2012, s. 69) Při rovnoměrném odpisování lze uplatnit odpis v nulové výši až do výše, která odpovídá maximální roční odpisové sazbě dle ustanovení § 31 odst. 1.

Poplatník může tímto způsobem odpisovat HM rovnoměrně tak dlouho, jak bude potřebovat. V případě, že si uplatní nižší výši odpisu, nesmí v dalším zdaňovacím období uplatnit vyšší hodnotu odpisu, než je stanovená maximální výše. V této situaci není možné uplatnit slevy na dani, odčitatelné položky.

ZDP definuje omezení využití nižších sazeb než maximálních pro poplatníky daně z příjmu FO, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§7) či uplatňují výdaje procentem z příjmů z pronájmu (§9) a jejich povinností je vedení odpisů evidenčně dle § 26 odst. 8 ZDP. Nebo v případě, že užívají HM pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnují poměrnou část odpisů pod § 28 odst. 6 ZDP.

7.4 Použití zrychlených daňových odpisů

Daňový subjekt volí mezi dvěma způsoby odpisování majetku (rovnoměrné nebo zrychlené odpisování). Konkrétně zrychlené odpisování náleží k další technice daňové optimalizace. Zrychlené odpisy umožní odepsat v prvních letech vyšší částku než ke konci odpisování. Opačná situace nastane u rovnoměrném odpisování majetku. Volba daňového odpisování vždy závisí na rozhodnutí, které vychází z předpokládaného vývoje VH a očekávané výši ZD pro následující roky.

„Pokud má poplatník v roce pořízení HM a zahájení daňového odpisování vyšší základ daně z příjmů, pak může prostřednictvím zvolení zrychleného odpisování v tomto zdaňovacím období daňový odpis zvýšit, a tím si zvýšit daňové výdaje (náklady) a snížit daň z příjmu.“ (Macháček, 2013)

7.5 Použití mimořádných odpisů

„V rámci tzv. protikrizového balíčku byly zavedeny mimořádné odpisy, které umožní odepsat HM za podstatně kratší dobu než při využití rovnoměrných či zrychlených odpisů. Mimořádné odpisy využívaly daňové subjekty např. v době ekonomické recese nebo krize, např. byly využity v roce 2009.

Mimořádné odpisy upravuje § 30a ZDP. Poplatníky měly motivovat k pořízení HM, který je zařazen do 1. a 2. odpisové skupiny. V případě HM, který je zařazen do 1. odpisové skupiny se doba odpisování zkrátila na 12 měsíců. U majetku, který je zařazen 2. odpisové skupiny, doba byla zkrácena na 24 měsíců. Byl-li majetek pořízen v letech 2009 – 2010 a zároveň poplatník vykazoval vysoký základ daně, měl možnost využít mimořádných odpisů. Při použití této možnosti odpisy vykazovaly znatelně vyšších hodnot než u rovnoměrných nebo zrychlených odpisů. Pokud byl v odpovídajícím období uplatněn mimořádný odpis, tak významně snížil základ daně. Mimořádné odpisy nebylo možné uplatnit u HM, který byl odpisován časově nebo výkonově podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP. U HM odpisovaného mimořádnými odpisy nedochází při TZ ke zvýšení jeho VC.

7.6 Využití vyšších ročních odpisových sazeb pro prvního vlastníka

Roční odpisovou sazbu jak u rovnoměrného, tak zrychleného odpisu může zvýšit daňový subjekt v prvním roce odpisování, který nově pořídí HM zařazený do 1. – 3. odpisové skupiny. Způsob optimalizace daňové povinnosti volí poplatník, který má vysoký základ daně z příjmu (či z pronájmu) a tím, že si zvýšený odpis uplatní v prvním roce odpisování, dojde ke snížení daňového základu.⁵⁸

8 Výsledek hospodaření

Při ukončení účetního období zjišťuje účetní jednotka výsledek hospodaření své podnikatelské činnosti tzv. hospodářský výsledek. V případě, že výnosy převýší náklady, výsledkem hospodaření je zisk. V opačném případě je výsledkem hospodaření ztráta.

8.1 Struktura hospodářského výsledku

Stupně hospodářského výsledku:

Provozní hospodářský výsledek (HV) – porovnají se provozní výnosy (60. – 64. účtová skupina) s provozními náklady (50. – 55. účtová skupina), které souvisí s provozem.

Finanční hospodářský výsledek – porovnají se finanční výnosy (účtová skupina 66) a finanční náklady (účtové skupiny 56 a 57).

Mimořádný hospodářský výsledek – porovnají se mimořádné výnosy (účtová skupina 68) a mimořádné náklady (účtová skupina 58).

Při stanovení HV je zapotřebí držet se předepsané struktury, která se promítne i do účtu zisků a ztrát a jeho sestavení patří k povinnosti každé účetní jednotky. Vše probíhá na základě převodu konečných zůstatků z výsledkových účtů na uzávěrkový účet, tj. účet zisků a ztrát. Sečte se výsledek provozního a finančního HV, který se po zdanění nazývá výsledek hospodaření z běžné činnosti. V případě vzniku se uvádí i mimořádný HV po zdanění.

8.2 Transformace výsledku hospodaření na daňový základ

„Skutečností je, že samotný HV nelze považovat za daňový základ a to proto, že účetnictví má věrně zobrazovat realitu – je tedy účtováno o veškerých nákladech a výnosech. Ovšem daňové předpisy definují zdanitelné příjmy (co zdaněno být musí) a na druhé straně pravidla

⁵⁸ Problematiku popisují kapitoly 5.2.2. a 5.3.2 Daňové odpisování – zvýšený odpis.

pro daňovou znatelnost nákladů (co může být považováno za náklady „na dosažení, zajištění a udržení příjmů“). Tím vzniká rozdíl mezi zaúčtovanými a zdaňovanými výnosy (resp. příjmy) a rovněž tak rozdíl mezi náklady (výdaji) zaúčtovanými a těmi, které lze od zdaňovaných výnosů odečíst.“ (Peková, 2011, s. 123)

1: Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů u PO

			+ daňově neuznatelné náklady	-osvobozené příjmy	
			+ sociální a zdravotní pojištění neuhrazené do 31. ledna	-příjmy nezahrnované do základu daně	
Výnosy za zdaňovací období celkem	-náklady za zdaňovací období celkem	= hospodářský výsledek před zdaněním	následujícího roku + neuhrazená hodnota závazků po splatnosti více než 36 měsíců + rozdíl mezi	-rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (ÚO<DO) -rozdíl mezi	= základ daně
	+/- daň z příjmu PO		účetními a daňovými odpisy (ÚO>DO)	účetními a daňovými zůstatkovými cenami (ÚZC<DZC)	
	(účetní skupina 59)		+ rozdíl mezi účetními a zůstatkovými cenami (ÚZC>DZC)	-sociální a zdravotní pojištění uhrazené po 31. lednu	

Zdroj: dle www.ipodnikatel.cz/Dane-v-podnikani/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-po.html

Pro stanovení základu daně se vychází z účetního HV před zdaněním. V účetnictví se stanoví porovnáním výnosů (účty 6. účtové třídy) a nákladů (účty 5. účtové třídy – konkrétně 50. – 58. účtová skupina). Účtová skupina 59 nesmí ovlivnit výši HV před zdaněním. Dalším krokem ke stanovení ZD jsou úpravy týkající se daňově neuznatelných nákladů a výnosů, poté mohou využít možnosti uplatnit odčitatelné položky. Vychází se buď ze zisku, ztráty, nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji (v případě, že poplatník nevede účetnictví).

Realizované úpravy hospodářského výsledku:

Položky, které zvyšují účetní výsledek hospodaření: hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neúčinných nákladů (+).

Položky, které snižují účetní výsledek hospodaření: hodnoty zaúčtovaných výnosů, které však z různých důvodů nejsou zahrnovány do základu daně (-).

Dále jsou pro daňový subjekt podstatné daňové odpisy. Řeší se rozdíl, který nastane v případě, že jsou účetní odpisy větší či menší než daňové, poté je nutné o tento rozdíl upravit HV. Obdobným způsobem se řeší i rozdíl mezi daňovou a účetní ZC.

A příjmy osvobozené od daně jsou definovány v § 19 ZDP. V případě, že se objeví výnos, který je od daně osvobozený, je nutné náklady související s tímto výnosem stanovit jako daňově neúčinné. Stejná spojitost na daňově neúčinné náklady se vztahuje k výnosům, které jsou vyloučeny ze základu daně. Jde o princip daňové souvztažnosti, který je definován v § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.⁵⁹

Prostřednictvím položek využívaných při zvyšování a snižování účetního výsledku hospodařením se stanoví ZD, případně daňová ztráta. Následně se základ daně sníží o odčitatelné položky od základu daně a v konečném kroku se vypočte daňová povinnost za pomoci platné sazby daně pro určité zdaňovací období. Je-li výsledkem daňová ztráta, odčitatelné položky se nevyužijí a daňová povinnost je tak nulová. Výše této daňové ztráty může být použita jako odčitatelná položka od ZD v následujících pěti letech.

8.2.1 Daňově neuznatelné náklady upravující základ daně (patří mezi položky zvyšující ZD)

ZDP dává prostor daňovým a nedaňovým nákladům především v ustanoveních § 24 a 25. Výčet daňově uznatelných nákladů obsahuje § 24, naopak § 25 definuje náklady (výdaje), které nelze uznat pro daňové účely. Účetní jednotka může náklady uplatnit jako daňové, pokud jsou vynaložené na podnikatelskou činnost. V případě nepřesnosti, musí podnikatel správci daně prokázat bezprostřední souvislost vynaložených nákladů s danými výnosy. Dle zákona jsou jimi náklady, které slouží „k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“. Pokud náklady jsou osvobozené od daně, není možné je uplatnit jako daňově uznatelné.

Z obecného hlediska jsou daňově neuznatelné náklady, které se:

- týkají odlišného zdaňovacího období,
- týkají jiného poplatníka daně,
- týkají rozdílů vyšších účetních a nižších daňových odpisů majetku,
- nevyužijí k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP,

⁵⁹ Týká se celé škály nákladových účtů, které souvisejí s nezdaňovanými výnosy. Na základě toho se mohou stát nedaňovými náklady spotřeba materiálu, mzdové náklady, náklady na spotřebu energie a jiné.

- definují v § 25 ZDP.

Daňově neuznatelné náklady se pojí s výnosy, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny, nebo se nezahrnují do ZD (např. z důvodu, že jsou zdaněné zvláštní sazbou daně).

Dělení daňově neuznatelných nákladů:

- náklady, které nejsou nikdy daňově uznatelné (např. účty 513, 523, 528, 538, 543, 545)
- náklady, které jsou daňově uznatelné do výše, která souvisí s příjmy (např. účty 549, 569)
- náklady, které jsou daňově uznatelné za podmínek definovaných v ZDP,
- náklady, které jsou daňově uznatelnými za předpokladu, že byly zaplacené k poslednímu dni zdaňovacího období (např. účty 521, 524)

8.2.2 Výnosy, upravující základ daně (patří mezi položky snižující základ daně)

Položky snižují účetní VH za účelem vytvoření základu daně:

- Výnosy, které nejsou předmětem daně.
- Osvobozené výnosy.
- Zaúčtované výnosy nezahrnované do základu daně.

8.2.3 Vztah odpisů k základu daně

Pro stanovení ZD z příjmů jsou obecně podstatné pouze daňové odpisy,⁶⁰ nikoliv účetní odpisy. Oproti tomu se účetní odpisy účtují a současně se uplatní při zjištění VH. Daňové odpisy se neúčtují, ale daňovým subjektům při zjištění základu daně z příjmu.⁶¹ Pro srovnání účetní a daňové odpisy nejsou na sebe vázány, nesouvisejí spolu a jsou určeny k odlišnému záměru podnikatelů.

Účetní odpisy nejsou zákonem v případě daňové evidence vyžadovány, záleží na volbě daňového subjektu. Pokud pro stanovení ZD využije daňové odpisy, nemusí upravovat ZD o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. A tato volba je také méně administrativně náročná na vedení. Uvedené ovšem neplatí u daňového subjektu, který vede účetnictví. V souladu se zákonem o účetnictví je povinen vykazovat a účtovat o účetních odpisech. Volba daňových

⁶⁰ HM dle § 26 ZDP.

⁶¹ S výjimkou případů, kdy se účetní a daňové odpisy rovnají nebo účetní odpisy jsou daňovým výdajem.

odpisů je fakultativní. Povinně daňový subjekt vyčísí rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

Mezi daňovými a účetními odpisy dochází k rozdílu. V případě rozdílných odpisů se tento stav neúčtuje ani není povinná jejich evidence. Nejsou shodné, proto se musí ZD o tento rozdíl upravit. Daňové odpisy představují maximální hodnotu, kterou lze uplatnit a určují vlastně jejich daňovou uznatelnost.

Pro stanovení daňového základu daně je potřeba zjistit rozdíl mezi odpisy účetními a daňovými a upravit dle vypočteného rozdílu ZD. K porovnání dochází u každého odpisovaného majetku, ovšem daňový subjekt vykazuje jeho výši jako kumulovaný rozdíl odpisovaného majetku.

Je třeba korigovat VH a dochází k těmto základním situacím:

Odpisy	Základ daně
Účetní=daňové	Není potřeba korigovat.
Účetní>daňové	Navýší se o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.
Účetní<daňové	Sníží se o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

Z těchto situací plynou tři možnosti, které při úpravě HV mohou nastat. Situace, kdy se účetní odpisy se ztotožní s daňovými a není nutné ZD korigovat. V tomto případě může nastat otázka, zda jde o věrné a poctivé zobrazení ekonomické situace daňového subjektu. Další možností je varianta, kdy jsou účetní odpisy vyšší jak daňové, ZD se o rozdíl zvýší. A naopak situace, kdy účetní odpisy jsou nižší jak daňové. V tomto případě se ZD sníží.

Daňově účinné, a tudíž vliv na ZD mají daňové odpisy, které se však neúčtují do účetních nákladů. Naopak účetní odpisy HM jsou daňově neúčinné. Výjimku představují účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku, který se neřadí k HM, neboť nedosahuje limitní částky 40 000 Kč.⁶² Jmenované účetní odpisy jsou daňově účinné v souladu se ZDP. Zjištěný rozdíl mezi účetními (daňově neúčinnými) a daňovými (daňově účinnými) odpisy je nutné vzít v úvahu při zpracování daňového přiznání.

⁶² Blíže definuje § 24 odst. 2 písm. v) ZDP.

9 Praktická část

Případová studie je obsahem analytické části diplomové práce, která má zemědělské společnosti prostřednictvím nastudované odborné teorie vnést přehled zejména do oblasti daňové optimalizace odpisů DHM za účelem daňové úspory a obnovy majetku.

9.1 Charakteristika zemědělské společnosti

Zemědělská společnost XY je společností s ručeným omezeným, která od roku 2008 obhospodařuje pozemky v Pardubickém kraji o výměře cca 11 ha vlastněné půdy. V minulých letech se společnost transformovala z pozice živnostníka vedoucí daňovou evidenci na rodinnou zemědělskou společnost vedoucí účetnictví. Hlavní ekonomickou činností je pěstitelství, které provozuje v katastrálním území Chrudim a částečně Pardubice. V této oblasti se vyskytuje hnědozem, která je vhodná k pěstování obilovin. Nosnou plodinou je především žito seté, které se sklízí jako první a tím je pro společnost výhodné i kvůli sezónnímu vytížení zemědělské techniky. V některých částech obhospodařovaných pozemků se vyskytuje černozem, ta je ideální pro pěstování kukuřice seté, nebo řepy. Tyto plodiny tvoří hlavní finanční příjem společnosti. Dalším zdrojem příjmů je úroda brambor, řepky ozimé a v malé míře píce. Prodej pícnin se uskutečňuje na základě smluvních vztahů s odběrateli. Současným cílem společnosti je snaha o modernizaci a rozšíření a strojového parku, a to především z důvodu, že v budoucnu plánují odkup dalších pozemků, na kterých chce hospodařit. Dále plánuje svoji podnikatelskou činnost zaměřit více na rostlinnou výrobu, která v dnešní době začíná být populární, protože lidé se začínají stále více vracet k přírodním produktům a zdravé stravě. Společníci jsou rodinnými příslušníky, kteří se v sezónní době zabývají polními pracemi a orbou a v zimní sezóně městu Chrudim na základě uzavřené smlouvy vypomáhají s údržbou silnic při náledí, případně s odstraněním sněhové pokrývky na dopravní komunikaci.

9.2 Dlouhodobý hmotný majetek

V rámci vnitřních směrnic má společnost vymezenou hodnotovou hranici pro zařazení DHM s dobou použitelnosti delší než 1 rok, a to ve výši 40 000 Kč. U vlastněného majetku využívá daňové lineární odpisy, kdy DHM zařadí do příslušné odpisové skupiny a odpisuje dle zákonného postupu. V roce 2017 dosáhly rovnoměrné daňové odpisy v souhrnu 699 300 Kč. Zemědělská společnost vykazuje účetní odpisy na základě sestavených odpisových plánů dlouhodobého majetku způsobem, kdy ztotožní daňové odpisy s účetními. Tento způsob

účetního odpisování je aplikován na všech vlastněných zemědělských strojích, zařízení i techniky. DHM odpisuje od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl zařazený do užívání. Výše měsíčního účetního odpisu stanoví jako jednu dvanáctinu daňového odpisu majetku při zachování počtu let odpisování, které odpovídá době odpisování při výpočtu daňových odpisů. Měsíční odpisy se pro zjednodušení z administrativního hlediska účtují za účetní období pouze jednou, a to k poslednímu dni kalendářního roku (k 31.12.). Na základě předpisů společnosti je za drobný HM považován majetek, u kterého je doba použitelnosti také delší než 1 rok, ale VC je nižší než u DHM. U tohoto majetku je hodnotová hranice stanovena pod částku 40 000 Kč a je účtován přímo do nákladů na syntetický účet 501. DNM též respektuje daňovou hranici ve výši 60 000 Kč, avšak ten se v evidenci majetku nenalézá.

Tabulka 6: Soupis hmotného majetku

Název majetku	Rok pořízení	Pořizovací cena (bez DPH)	Odpisová skupina	Počet let odpisování	
				daňové	účetní
Kombajn M. F. 7278	2012	2 105 110	2	5	5
Traktor M. F. 5430 (použitý)	2013	748 390	2	5	5
Zahradní traktor J.D.	2014	72 804	1	3	3
Rozmetadlo soli	2015	63 470	1	3	3
Sněhová radlice	2015	41 211	1	3	3
Teleskopický manipulátor Merlo (použitý)	2017	677 509	2	5	3
Traktor M. F. 6290	2017	1 008 204	2	5	14
Počítačová sestava	2017	49 862	1	3	4

Zdroj: Vlastní zpracování interních informací

Zemědělská společnost vlastní již odepsaný majetek zmíněný v Příloze 1.

V průběhu roku 2017 zahrnula společnost XY nově pořízený DHM – teleskopický manipulátor, zemědělský traktor a počítačovou sestavu do obchodního majetku. Teleskopický manipulátor byl zakoupený použitý a z důvodu plánovaného prodeje byla odhadnuta zbytková hodnota.⁶³

Dne 18. února 2017 byl zakoupený použitý teleskopický manipulátor v PC 677 509 Kč bez DPH. Protokol o zařazení HM do užívání byl sepsaný dne 18. února 2017. Dle Přílohy č. 1

⁶³ Zbytková hodnota je cena, za kterou se v současnosti prodává zemědělský traktor se stejnou dobou výroby.

k ZDP je zařazený do druhé odpisové skupiny - 28.30 *Ostatní zemědělské a lesnické stroje* a bude odpisován 5 let.

Dne 27. dubna 2017 byl zakoupený zemědělský traktor značky Massey Ferguson v PC 1 680 340 Kč bez DPH. Protokol o zařazení HM do užívání byl sepsáný dne 1. května 2017.

Dle Přílohy č. 1 k ZDP patří do druhé odpisové skupiny - 28.30 *Ostatní zemědělské a lesnické stroje* a bude odpisován 5 let. Ke konci zúčtovacího období se předpokládá, že obdrží investiční dotaci zažádanou od Státního zemědělského intervenčního fondu (národní část).

Dne 19. října 2017 byla zakoupená počítačová sestava v PC 49 862 Kč bez DPH. Protokol o zařazení HM do užívání byl sepsáný dne 27. října 2017. Dle Přílohy č. 1 k ZDP do první odpisové skupiny - 26.20 *Počítače* a bude odpisován 3 roky.

Se vstupem České republiky do Evropské unie se v rámci dotací uplatňují zásady společné zemědělské politiky. Společnosti se naskytla příležitost získat 40 % dotaci z dotačních programů pro zemědělské subjekty. U zemědělské techniky byla podána žádost na počátku roku 2017. PC stroje bude po schválení částečně snížena pro účel odpisování. V případě, že by nákup majetku plně pokryla dotace, nebylo by možné ho odpisovat.

Odpisový plán roku 2017 byl ovlivněn TZ u vlastněného traktoru M. F. 5430. Zemědělský traktor byl zmodernizován zabudováním GPS navigace v hodnotě 51 210 Kč. Ta při pracích v zemědělství usnadní orientaci na obdělávaných polích a zamezí vícenásobným činnostem jako je setí, hnojení na stejných úsecích, zefektivní práci a sníží náklady.

Možnost uplatnit mimořádné odpisy společnost využila pro osobní automobil Škoda Fabia 1.4 MPI, který byl uveden do užívání v květnu 2009. Výpočet mimořádných odpisů obsahuje Příloha 2. Odpis je již nepodstatný pro stanovení základu daně pro rok 2017.

Ekonomický VH v roce 2017 je v příznivé výši 1 103 145 Kč. Nelze již uplatnit daňovou ztrátu z minulých let jako položku odčitatelnou od ZD. Z důvodu, že v minulých zdaňovacích obdobích byla zcela uplatněna a tím bylo docíleno nulové daňové povinnosti.

9.3 Problematika využití odepisování dlouhodobého majetku v podniku

Dosud společnost odpisuje vlastněný DHM rovnoměrným daňovým způsobem. Volí variantu, kdy účetní odpisy respektují průběh daňových odpisů. Účetní odpisy zaúčtuje na příslušné účty a zároveň nevykazuje žádné rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy. Vzhledem k způsobu, jakým dochází ke stanovení účetních odpisů, jsou v následujícím textu aplikovány vhodné metody účetního odpisování. Navržené účetní odpisy věrně vystihují

životnost nově pořízeného majetku dle jeho reálné využitelnosti v zemědělství. Takto jsou patrné rozdíly v porovnání s daňovými odpisy i jejich vliv na ZD. Daňové odpisy budou vypočteny rovnoměrným i zrychleným způsobem. Metody budou vzájemně porovnány a bude vyčíslený odpisový daňový štít. Již plně odepsaný majetek hmotné povahy nebude pro účely odpisování brán v úvahu, avšak je stále využíván k podnikatelské činnosti.

9.3.1 Účetní odepisování nově pořízeného majetku

Pokud se zvolí metoda, kdy se využije rozdílu účetních odpisů od daňových pro úpravy ZD a možnosti daňové optimalizace, je potřeba rozhodnutí účetní jednotky o skutečné době životnosti nově pořízeného majetku.

- **Předpokládaná životnost nově pořízeného HM:**

Pro zemědělský traktor je předpoklad jeho celosezónní využití, jelikož společnost v zimních měsících udržuje sjízdné pozemní komunikace. Přesto je zřejmé, že bude jeho vytížení v zimní sezóně nižší. Průměrná životnost je odhadnuta na 11 000 motohodin.⁶⁴ Ke konci zúčtovacího období se předpokládá, že společnost obdrží dotaci zažádanou od Státního zemědělského intervenčního fondu (národní část). PC traktoru z důvodu schválení dotace je snížena o 672 136 Kč na odpisovatelnou částku ve výši 1 008 204 Kč. DPH si uplatní zemědělská společnost v celé výši. V textu práce bude řešena i situace, kdy bude schválená dotace na zemědělský traktor připsána na účet až pod odevzdání daňového přiznání.

Teleskopický manipulátor je pořízený již mírně opotřebený. Společnost předpokládá, že k jeho vytížení při manipulačních operacích bude docházet během roku (v letních i zimních měsících) stejnoměrně. Pro výpočet lze zvolit rovnoměrné časové účetní odpisy na základě odhadu fyzické doby životnosti (tj. použitelnosti) stroje. Ve třetím roce vlastnictví (tj. během roku 2020) chce společnost manipulátor odprodat z důvodu plánovaného nákupu zcela nového stroje. Bude využita účetní metoda odhadu zbytkové hodnoty. PC teleskopického manipulátoru bude snížena o odhadnutou tržní cenu 406 506 Kč bez DPH na odpisovanou částku pro účetní odpisy ve výši 271 003 Kč⁶⁵.

⁶⁴ Motohodina je veličina, kterou se měří zatížení strojů nebo motoru při jmenovitých otáčkách během jedné hodiny, pokud není možné stanovit množství odvedené práce nebo příkon. Typickým příkladem jsou stavební stroje, zemědělské traktory.

⁶⁵ Další variantou je odepisovat HM z jeho PC až do zbytkové hodnoty majetku. V případě teleskopického manipulátoru do výše 406 506 Kč.

Počítačovou sestavu značky lze odpisovat rovnoměrně na základě stanovení životnosti. Předpokladem je, že počítač bude využíván na běžnou administrativní činnost spojenou s podnikáním v zemědělské sféře. Počítač nebude vystaven nevhodnému prostředí. Vzhledem k pracovní náplni není předpoklad pro nutnou modernizaci. Pro výpočet jsou zvoleny rovnoměrné časové účetní odpisy na základě odhadu fyzické doby životnosti (tj. použitelnosti), která je odhadnuta na 50 měsíců (účtováno jednorázově na konci kalendářního roku).

- **Výpočty účetních odpisů:**

Teleskopický manipulátor = časové odpisování

VC/ odhad použitelnosti HM (v měsících).

Předpokládaná doba životnosti vzhledem k prodeji – 36 měsíců.

Účetní odpis v prvním roce (využití 10 měsíců) :

$$271\,003 / 36 = 7\,528$$

Pro 10. měsíců $7\,528 \times 10 = 75\,280$ Kč

Účetní odpis v dalších letech (pro 2. – 3. rok):

Roční odpis $7\,528 \times 12 = 90\,336$ Kč

Účetní odpisy zemědělského traktoru

- **I. varianta - Dotace obdržena do konce zúčtovacího účetního období**

Zemědělský traktor = výkonové odpisování

VC/ odhad použitelnosti v mth.

Roční odpisová jednotka x předpokládaný roční provoz v mth.

Předpokládaná doba životnosti - 11 000 mth.

Odpisová jednotka $1\,008\,204 / 11\,000 = 91,66$ Kč/ mth

Účetní odpis v prvním roce (využití 7 měsíců):

$$91,66 \times 560 = 51\,330 \text{ Kč}$$

Předpokládaný provoz v dalších letech (pro 2. – 6. rok) je 1 000 mth.

$$91,66 \times 1\,000 = 91\,660 \text{ Kč}$$

Předpokládaný provoz v dalších letech (pro 7. – 12. rok) je 750 mth.

$$91,66 \times 750 = 68\,745 \text{ Kč}$$

Předpokládaný provoz v 13. roce užití je 600 mth.

$$91,66 \times 600 = 54\,966 \text{ Kč}$$

V posledním roce (5 měsíců) předpokládané životnosti se sníží využití stroje na 340 mth.

Investiční dotaci společnost zaúčtuje v okamžiku, kdy se s jistotou dozví, že dotace prošla schvalovacím řízením a bude poskytnuta v aktuálním zúčtovacím období (nezpochybitelný

nárok na účet 378 strany MD a 376 strany D) Dotaci nemůže být zaúčtována v okamžiku podání žádosti, neboť není definitivně rozhodnuto, zda bude v konečné fázi schvalování poskytnuta. K této variantě se v praxi přiklání většina účetních jednotek na rozdíl od druhé varianty, která je složitější a pracnější.

Přijetí dotace zaúčtováno na účet 221 strany MD a účet 378 strany D.

Použití dotace zaúčtováno na účet 346 strany MD a účet 042 strany D

- **II. varianta - Dotace obdržena po konci zúčtovacího účetního období (tj. po 31. 3. 2018)**

Zemědělský traktor = výkonové odpisování

VC/ odhad použitelnosti v mth.

Roční odpisová jednotka x předpokládaný roční provoz v mth.

Předpokládaná doba životnosti - 11 000 mth.

Odpisová jednotka $1\,680\,340 / 11\,000 = 152,76$ Kč/ mth

Účetní odpis v prvním roce (využití 7 měsíců):

$152,76 \times 560 = 85\,546$ Kč

Předpokládaný provoz v dalších letech (pro 2. – 6. rok) je 1 000 mth.

$152,76 \times 1\,000 = 152\,760$ Kč

Předpokládaný provoz v dalších letech (pro 7. – 12. rok) je 750 mth.

$152,76 \times 750 = 114\,570$ Kč

Předpokládaný provoz v 13. roce užití je 600 mth.

$152,76 \times 600 = 91\,656$ Kč

V posledním roce (5 měsíců) předpokládané životnosti se sníží využití stroje na 340 mth.

V roce pořízení HM se odpis stanoví z původní výše PC majetku nesnížené o zažádanou dotaci a stanoví se ZC traktoru. Teprve v roce schválení a obdržení dotace se sníží PC majetku o investiční dotaci. Následující roky se v odpisování pokračuje do úplného odepsání HM.

Počítačová sestava = časové odpisování

Vstupní cena/ odhad použitelnosti HM (v měsících)

Předpokládaná doba životnosti - 50 měsíců.

Účetní odpis v prvním roce (využití 2 měsíce):

$49\,862 / 50 = 998$

Pro 2. měsíce $998 \times 2 = 1996$ Kč

Účetní odpis v dalších letech (pro 2. – 4. rok):

Roční odpis $998 \times 12 = 11\,976$ Kč

Tabulka 7: Návrh účetních odpisů

Účetní odpisy rok 2017 (v Kč)				
Název majetku	Vstupní cena/ZH	Účetní odpis – naznačený postup	Zaúčtování	
			MD	D
Teleskopický manipulátor	271 003	$7\,528 \times 10 = 75\,280$	551	082
Zemědělský traktor (I. varianta)	1 008 204	$91,66 \times 560 = 51\,330$	551	082
Zemědělský traktor (II. varianta)	1 680 340	$152,76 \times 560 = 85\,546$	551	082
Počítačová sestava	49 862	$997 \times 2 = 1\,996$	551	082

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2017 jsou u nově pořízeného HM stanoveny účetní odpisy jen za odpovídající část roku, kdy majetek byl reálně používán. Teleskopický manipulátor je pořízený v měsíci únoru, proto je vypočten účetní odpis za 10 měsíců (75 280 Kč). Obdobně u počítačové soustavy, kde vznikl nárok na uplatnění účetních odpisů za 2 měsíce (1 996 Kč). Pouze u zemědělského traktoru je využito výkonových odpisů a předpoklad užití traktoru za 7 měsíců při opotřebenosti 560 mth za zúčtovací období. Pokud zemědělská společnost neobdrží do konce března 2018 dotaci na zemědělský traktor a nemá alespoň jistotu ve schválené dotaci, je její povinností vypočítat odpisy z původní výše PC. Pro výpočet účetních odpisů traktoru se zvolí II. varianta.

Pořízený HM se vykazuje na příslušných majetkových účtech (02x) v PC až do doby, kdy dochází k jeho vyřazení. Odpisy se zaúčtují na účtech odpisů (55x) strany MD a současně na účtech oprávek (08x) strany D, kde se odpisy kumulují.

9. 3. 2 Srovnání účetních a daňových odpisů

Tabulky níže definují plán účetních odpisů v závislosti na skutečném opotřebenosti a výpočty rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů nově vlastněného HM pro roky 2017-2022, resp. daňové štíty za účelem zjištění úsporu peněžních prostředků. Srovnání účetních a daňových odpisů prezentuje Graf 1. Pro zamezení zkreslení jsou vypočteny odpisy bez procentního navýšení PC u prvního majitele HM.

Tabulka 8: Srovnání účetních a rovnoměrných daňových odpisů

Rok	Odpisy (v Kč)							
	Manipulátor		Zemědělský traktor (I. varianta)		Počítačová sestava		Souhrn odpisů	
	účetní	daňové	účetní	daňové	účetní	daňové	účetní	daňové

2017	75 280	74 526	51 330	110 903	1 996	9 973	128 606	195 402
2018	90 336	150 746	91 660	224 326	11 976	19 945	193 972	395 017
2019	90 336	150 746	91 660	224 326	11 976	19 944	201 940	395 016
2020	15 051	75 373	91 660	224 326	11 976	-	118 687	299 699
2021	-	-	91 660	224 323	11 938	-	103 598	224 323
2022	-	-	91 660	-	-	-	91 660	-

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 9: Srovnání účetních a zrychlených daňových odpisů

Rok	Odpisy (v Kč)							
	Manipulátor		Zemědělský traktor (I.varianta)		Počítačová sestava		Souhrn odpisů	
	účetní	daňové	účetní	daňové	účetní	daňové	účetní	daňové
2017	75 280	135 502	51 330	201 641	1 996	16 621	128 606	353 764
2018	90 336	216 803	91 660	322 626	11 967	22 161	193 972	561 590
2019	90 336	162 602	91 660	241 969	11 967	11 080	201 940	415 651
2020	15 051	54 201	91 660	161 312	11 967	-	118 687	215 513
2021	-	-	91 660	80 656	11 938	-	103 598	80 656
2022	-	-	91 660	-	-	-	91 660	-

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že společnost uskuteční prodej teleskopického manipulátoru v průběhu roku 2020 (po 3 letech používání), jsou účetní odpisy stanovené s využitím zbytkové hodnoty a daňový odpis je v roce odkupu uplatněn pouze v poloviční hodnotě (výpočet: $150\,746/2$ a $108\,402/2$). V tomto roce dochází k celkovému končení odpisování stroje. Účetní odpisování traktoru trvá do roku 2030, kdy je majetek plně odepsaný.

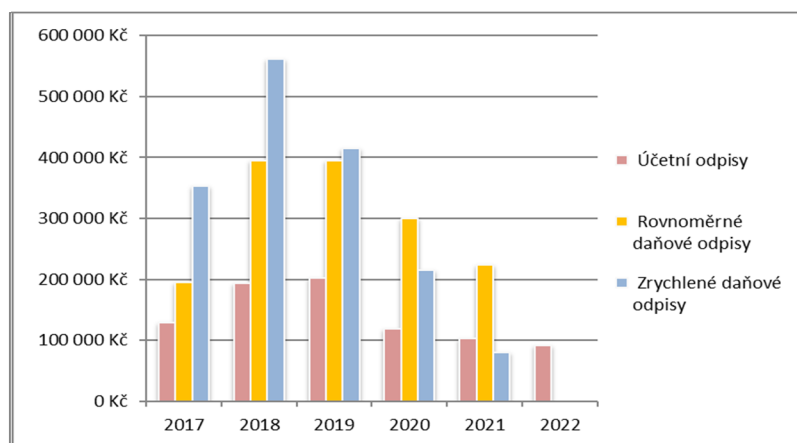
Tabulka 10: Odpisový daňový štít

Rok	Odpisový daňový štít (v Kč)	
	Rovnoměrné odpisy	Zrychlené odpisy
2017	37 126	67 215
2018	75 053	106 702
2019	75 053	78 974
2020	56 943	40 947
2021	42 621	15 325
Celkem	286 796	309 163

Zdroj: Vlastní zpracování

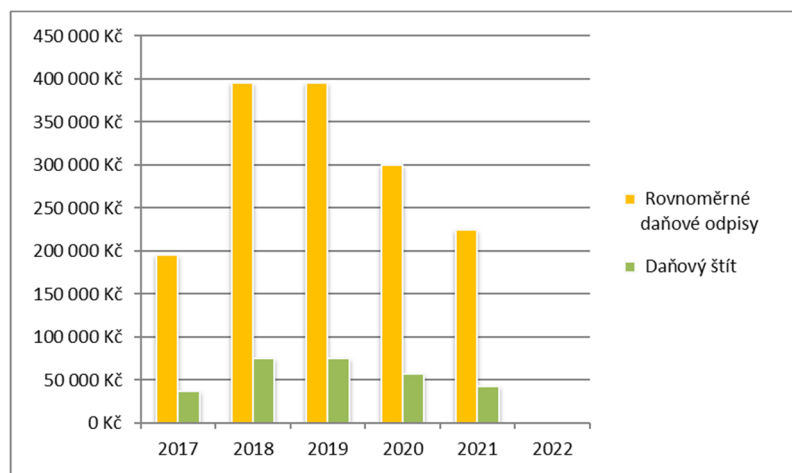
Daňový štít je vypočtený jako součin daně z příjmu PO (19%) a souhrn odpisů za jednotlivý DHM. Hodnoty daňového štítu jsou znázorněny zároveň s daňovými odpisy v Grafu 2 a 3.

Graf 1: Komparace odpisových metod



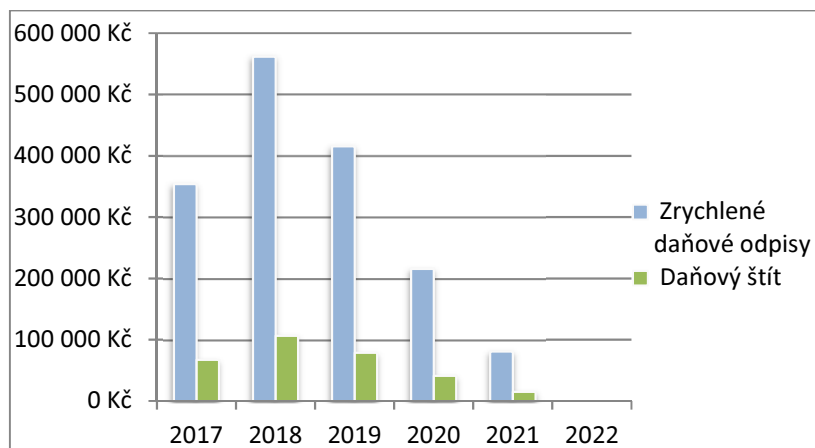
Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 2 : Rovnoměrné odpisy a daňový štít



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 3: Zrychlené odpisy a daňový štít



Zdroj: Vlastní zpracování

Rozdílné hodnoty odpisových metod prezentuje Graf 1. Daňové odpisy se stanoví v odlišném režimu než účetní. Účetní odpisy odrážejí skutečnost a jsou stanoveny na základě životnosti DHM. PC majetku se rozpustí do více let. Její hodnota je nižší, než u daňových odpisů v jednotlivých letech, kde se životnost určí dle zařazení majetku do odpisových skupin. Z toho plyne rozdílná hodnota daňových odpisů u jednotlivých předmětů vlastněného majetku, i v celkovém souhrnu odpisů na konci zdaňovacího období. Rovnoměrné odpisy majetku po prvním roce vzrostou a v dalších letech si udrží svojí konstantní úroveň až do doby ukončení odpisování. Zrychlené odpisy vzrostou výrazně po prvním roce odpisování a poté jejich hodnota klesá.

Při porovnání souhrnu daňových rovnoměrných a zrychlených odpisů lze konstatovat, že hodnota zrychlených odpisů je na počátku odpisování vyšší. Konkrétně roky 2017 až 2019 ve sloupci souhrn odpisů dosahují zrychlené odpisy vyšších hodnot, než u rovnoměrného odpisování DHM. Od roku 2020 tomu je naopak, rovnoměrné odpisy ve výši 299 699 Kč převyšují hodnotu zrychlených odpisů ve výši 215 513 Kč. Volba zrychleného odpisování maximalizuje odpis v prvních třech letech.

Při samotném porovnání odpisů vznikají mezi účetními odpisy a daňovými rovnoměrnými nižší hodnoty rozdílu než při porovnání s odpisy zrychlenými. V roce 2017 je rozdíl při porovnání účetních a rovnoměrných daňových odpisů stanoven na částku 66 796 Kč a u druhé varianty v porovnání se zrychlenými odpisy odpovídá částka 225 158 Kč. V roce 2018 je částka vypočtena na základě srovnání na 201 045 Kč a u rozdílu zrychlených odpisů a účetních na částku 367 618 Kč. Obdobně se aplikuje postup i v dalších letech. Rozdíl se mezi odpisy postupně snižuje.

Pokud vypočtené účetní odpisy jsou vyšší než daňové, je nutné daňový základ zvýšit o kladný rozdíl (tzv. připočitatelná položka). Pokud vypočtené účetní odpisy jsou nižší než daňové, má daňový subjekt možnost snížit daňový základ o případný rozdíl (tzv. odečitatelná položka).

Vývoj daňového štítu u rovnoměrných i zrychlených odpisů zachycuje Tabulka 10. Výsledné hodnoty daňových úspor jsou zaneseny do grafů. Rovnoměrné odpisy zachycuje Graf 2, odpisy dosahují nižších hodnot a úspora v podobě daňového štítu je v prvním roce 37 126 Kč a v dalších letech se ustálí. Z Grafu 3 je patrné, že zrychlené odpisy nesou nejvyšší úsporu

peněžních prostředků během roků 2017 až 2019. Nejvyšší hodnotu daňový štít dosáhne v roce 2018, kdy roční odpis má maximální výši 106 702 Kč. Výše úspory, která vyjádřena ve formě daňového štítu je v celkovém souhrnu u zrychlených odpisů vyšší o 22 367 Kč.

9.4 Daňová optimalizace

Daňové odpisy majetku jsou vypočteny v souladu s platnými daňovými zákony. Po posouzení stávajících odpisových plánů evidovaného HM a dalších vykazovaných daňových údajů lze uvést, že společnost nevyužívá možnosti optimalizace ZD za účelem snížení odvedené daně z příjmů prostřednictvím volby vhodné metody odepisování. V případě daňové optimalizace je možné daňové odpisy uplatnit jako nástroj pro snížení, ale i zvýšení ZD. Zvýšení ZD lze využít v době, kdy se vykazuje v účetnictví ztráta. U optimalizace ZD za účelem jeho snížení je možné přemýšlet o aplikaci metod daňového odepisování tak, aby se docílilo žádané výše daně z příjmů. Vzhledem k tomu, že ZDP neumožňuje změnit zvolenou metodu u již odpisovaného majetku, bude se kombinace variant s odlišnými metodami vztahovat jen na HM pořízený a uvedený do užívání v průběhu roku 2017.

V následujícím textu je definovaný vlastní návrh variant kombinací daňových odpisů dle ZDP za účelem daňové optimalizace. Avšak zvolená kombinace variant navržená pro zemědělskou společnost není konstantní. V praxi existuje mnoho možností, jak kombinovat metody odepisování v případě vlastnictví více položek DHM.

Varianty zvolených metod daňových odpisů pro daňovou optimalizaci:

- rovnoměrné odepisování u nově pořízeného HM s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odepisování pro zemědělský traktor o 20 %, zrychlené odepisování u počítačové sestavy,
- zrychlené odepisování u nově pořízeného HM s využitím navýšení odpisu v prvním roce odepisování pro zemědělský traktor o 20 % a rovnoměrné odepisování s 10 % navýšením odpisu v prvním roce odepisování počítačové sestavy,
- možnost neuplatnit daňové odpisy pro teleskopický manipulátor, zrychlené odepisování u nově pořízeného majetku s využitím zvýšení odpisu v prvním roce odepisování pro počítačovou sestavu o 10 %,
- rovnoměrné odepisování u nově pořízeného HM – teleskopický manipulátor a zemědělská technika odepsána s využitím nižších rovnoměrných sazeb.

U nově pořízeného HM je společnost prvním nabyvatelem, proto lze procentně zvýšit daňový odpis majetku v prvním roce odpisování. To se vztahuje na zemědělský traktor a počítačovou sestavu. V 1. roce u rovnoměrného odpisování lze navýšit roční odpisová sazba o 10 % a 20 % dle definovaných tabulek v § 31 odst. 1 písm. b) a d) ZDP a u zrychleného odpisování dle § 32 odst. 2 písm. a) bodu 1 a 3. ZDP zvýšit roční odpis ze VC majetku o 10 % a 20 %.

Výpočty:

- **Odpisový plán (I. varianta)**

Teleskopický manipulátor - je zařazen do 2. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k ZDP.

Tabulka 11: Rovnoměrné odpisy - Teleskopický manipulátor

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	677 509	74 526	74 526	602 983
2018	677 509	150 746	225 272	452 237
2019	677 509	150 746	376 018	301 491
2020	677 509	150 746	526 764	150 745
2021	677 509	150 745	677 509	0
Odpis r. 2020 - předpoklad prodeje				
2020	677 509	75 373	451 391	226 118

Zdroj: Vlastní zpracování

Rovnoměrný daňový odpis se pro první rok odpisování stanoví jako součin VC a daňové sazby, tj. $(677\,509 \times 11\%) / 100$. Výše ročního odpisu teleskopického manipulátoru je 74 526 Kč. V následujících letech vychází hodnota ročního odpisu ze součinu VC a daňové sazby pro další roky, tj. $(677\,509 \times 22,25\%) / 100$. Vypočtený daňový odpis si udržuje konstantní úroveň, tj. 150 746 Kč. V průběhu rovnoměrného odpisování dochází u HM k postupnému snižování ZC. V roce 2021 je výše ročního odpisu snížena na 150 745 Kč z důvodu překročení VC odpisovaného majetku. V tento okamžik je ZC již nulová a odepisování teleskopického manipulátoru je ukončeno.

Zemědělská společnost plánuje odprodání stroje, proto je v tabulce odpisů ilustrována situace, která nastane v průběhu roku 2020. Důsledkem prodeje je uplatnění pouze polovičního daňového odpisu, tj. $150\,746 / 2$. Účetně se ZC teleskopického manipulátoru doúčtuje do nákladů (541) strany MD jako dodatečný odpis (ovlivní ZD) a současně na účet oprávek (082) strany D, kde se odpisy kumulují. HM se vyřadí z evidence a zaúčtuje se na účet oprávek (082) strany MD a na účet majetkový (022) strany D.

Zemědělský traktor – je zařazen do 2. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k ZDP.

Tabulka 12: Zvýšený rovnoměrný odpis - Zemědělský traktor

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	1 008 204	312 544	312 544	695 660
2018	1 008 204	173 916	486 460	521 744
2019	1 008 204	173 916	660 376	347 828
2020	1 008 204	173 916	834 292	173 912
2021	1 008 204	173 912	1 008 204	0

Zdroj: Vlastní zpracování

VC zemědělského traktoru je po odečtení schválené investiční dotace ve výši 1 008 204 Kč. V roce 2017 je zvýšený rovnoměrný odpis ve výši 312 544 Kč. Rovnoměrné odpisování stroje je spočteno na základě vzorce, kdy se vynásobí VC a zvýšená daňová sazba nejprve pro první rok, tj. $(1\,008\,204 \times 31\%) / 100$ a poté pro další roky, tj. $(1\,008\,204 \times 17,25\%) / 100$. V roce 2020 je daňový odpis vyčíslen na 173 912 Kč, což odpovídá zůstatkové hodnotě odpisovaného majetku. Po odečtení ročního odpisu se ZC zemědělského traktoru rovná nule a daňové odpisování je ukončené. V tento okamžik se součet opravek shoduje se VC odpisovaného majetku.

Počítačová sestava - je zařazena do 1. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k ZDP. Zemědělská společnost je prvním vlastníkem nově zakoupené počítačové sestavy, přesto v této variantě není využito procentního navýšení.

Tabulka 13: Zrychlené odpisy - Počítačová sestava

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	49 862	16 621	16 621	33 241
2018	33 241	22 161	38 782	11 080
2019	11 080	11 080	49 862	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlený daňový odpis se v prvním roce vypočte jako podíl VC odpisovaného majetku a příslušného koeficientu pro první rok zrychleného odpisování, tj. $49\,862/3$. Zrychlený daňový odpis je v roce 2017 ve výši 16 621 Kč. Pro získání ZC se odečte hodnota ročního odpisu od VC majetku. Roční odpis se v dalších letech stanoví na základě vzorce, který je definován jako podíl dvojnásobku ZC a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, kdy je HM odpisován stanoven. V roce 2017 je daňový odpis ve výši 22 161 Kč a ZC osobního počítače je po druhém roce odpisování 11 080 Kč. Při výpočtu odpisu se ve třetím roce zvýší počet let, po které je HM odpisován.

- **Odpisový plán (II. varianta)**

Teleskopický manipulátor

Tabulka 14: Zrychlené odpisy - Teleskopický manipulátor

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	677 509	135 502	135 502	542 007
2018	542 007	216 803	352 305	325 204
2019	325 204	162 602	514 907	162 602
2020	162 602	108 402	623 309	54 200
2021	54 200	54 200	677 509	0
Výpočet odpisu r. 2020 - předpoklad prodeje				
2020	162 602	54 201	569 108	108 401

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlený daňový odpis v prvním roce se vypočte jako podíl VC odpisovaného majetku a příslušného koeficientu pro první rok zrychleného odpisování, tj. $677\,509/5$. Zrychlený daňový odpis teleskopického manipulátoru je za rok 2017 ve výši 135 502 Kč. ZC po prvním roce odpisování je ve výši 542 007 Kč. Roční daňový odpis je v roce 2018 stanoven jako podíl dvojnásobku ZC a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, kdy je HM odpisován, tj. $2 \times 542\,007 / (6-1)$. ZC stroje je po druhém roce odpisování 325 204 Kč. Tento postup se aplikuje až do úplného odepsání majetku. V roce 2021 se součet opravek rovná VC a ZC je již nulová.

Situace s odprodáním stroje byla řešena již v I. variantě.

Zemědělský traktor

Zvýšený odpis v prvním roce: $1\,008\,204/5 = 201\,641$ Kč + 20 % navýšení VC.

Tabulka 15: Zvýšený zrychlený odpis - Zemědělský traktor

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	1 008 204	403 282	403 282	604 922
2018	604 922	241 969	645 251	362 953
2019	362 953	181 477	826 728	181 476
2020	181 476	120 984	947 712	60 492
2021	60 492	60 492	1 008 204	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Roční daňový odpis se stanoví z podílu VC majetku a příslušného koeficientu pro první rok a zároveň bude odpis navýšen o 20 % VC. Daňový odpis prvního roku je ve výši 403 282 Kč. Pro zjištění ZC, která je po prvním roce ve výši 604 922 Kč, se odečte výše ročního

odpisu od VC majetku. V roce 2018 je daňový odpis stanoven jako podíl dvojnásobku ZC a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, kdy je HM odpisován, tj. $2 \times 604\,922 / (6-1)$. Tento postup v odpisování HM se ročně aplikuje až do okamžiku jeho plného odepsání.

Počítačová sestava

Tabulka 16: Zvýšený rovnoměrný odpis - Počítačová sestava

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	49 862	14 959	14 959	34 903
2018	49 862	17 452	32 411	17 451
2019	49 862	17 451	49 862	0

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2017 je zvýšený rovnoměrný daňový odpisu nově pořízeného majetku ve výši 14 959 Kč. Rovnoměrné odpisování stroje je spočteno na základě vzorce, kdy se násobí VC a zvýšená daňová sazba nejprve pro první rok, tj. $(49\,862 \times 30\%) / 100$ a pro další roky, tj. $(49\,862 \times 35\%) / 100$. V roce 2019 je výše ročního odpisu snížena na 17 451 Kč z důvodu překročení VC odpisovaného majetku. V tento okamžik je ZC majetku nulová.

- **Odpisový plán (III. varianta)**

Zemědělský traktor – společnost je prvním vlastníkem, přesto v této variantě není využito procentního navýšení.

Tabulka 17: Zrychlené odpisy - Zemědělský traktor

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	1 008 204	201 641	201 641	806 563
2018	806 563	322 626	524 267	483 937
2019	483 937	241 969	766 236	241 968
2020	241 968	161 312	927 548	80 656
2021	80 656	80 656	1 008 204	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlený daňový odpis se v prvním roce vypočte jako podíl VC odpisovaného majetku a příslušného koeficientu pro první rok zrychleného odpisování, tj. $1\,008\,204 / 5$. Zrychlený daňový odpis zemědělského traktoru je za rok 2017 ve výši 201 641 Kč. Pro určení zůstatkové hodnoty se odečte výše ročního odpisu od VC majetku. ZC odpisovaného majetku je po prvním roce odpisování 806 563 Kč. Roční daňový odpis je v roce 2018 stanoven jako podíl dvojnásobku ZC a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let,

kdy je HM odpisován, tj. $2 \times 806\,563 / (6-1)$. ZC zemědělské techniky je po druhém roce odpisování 483 937 Kč. Tento postup v odpisování HM se ročně aplikuje až do okamžiku jeho plného odepsání.

Počítačová sestava

Zvýšený odpis v prvním roce: $49\,862/3 = 16\,621$ Kč + 10 % navýšení VC.

Tabulka 18: Zvýšený zrychlený odpis - Počítačová soustava

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	49 862	21 608	21 608	28 254
2018	28 254	18 836	40 444	9 418
2019	9 418	9 418	49 862	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlený daňový odpis prvního roku je ve výši 21 608 Kč. Roční odpis je vypočten z podílu VC majetku a příslušného koeficientu pro první rok a zároveň dochází ke zvýšení vypočteného odpisu o 10 % VC počítačové sestavy. ZC po prvním roce odpisování je 28 254 Kč. Zrychlený daňový odpis v roce 2018 se stanoví na základě definovaného vzorce, tj. $2 \times 28\,254 / (4-1)$. V roce 2019 je zrychlené odpisování HM ukončeno.

- **Odpisový plán (IV. varianta)**

Teleskopický manipulátor - v této variantě navrženo využít snížených sazeb při odpisování nově pořízeného HM. V prvním roce odpisování je místo max. daňové sazby 11 % použita pouze 5 % daňová sazba. V dalším roce je daňová sazba snížena na úroveň 13,6 %. Ostatní roky odpisování odpovídají maximální možné sazbě, tj. 22,25 %.

Tabulka 19: Nižší sazby rovnoměrných odpisů - Teleskopický manipulátor

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	677 509	33 876	33 876	643 633
2018	677 509	92 142	126 018	551 491
2019	677 509	150 746	276 764	400 745
2020	677 509	150 746	427 510	249 999
2021	677 509	150 745	578 255	99 254
2022	677 509	99 254	677 509	0
Výpočet odpisu r. 2020 - předpoklad prodeje				
2020	677 509	75 373	352 137	325 372

Zdroj: Vlastní zpracování

Teleskopický manipulátor bude odpisován rovnoměrně s využitím snížené sazby pro rok 2017 a 2018. Ve druhém roce je využita snížená sazba ve výši 18,3 %, ve třetím roce je to 15 %. Rovnoměrný daňový odpis se v roce 2018 stanoví jako součin VC s využitím zvolené snížené daňové sazby pro druhý rok, tj. $(1\ 008\ 204 \times 18,3 \%) / 100$. Ve třetím roce je postup obdobný, jen se dosadí 15 % snížená daňová sazba. Vlivem využití nižších sazeb se prodlouží doba odpisování HM do roku 2022.

Zemědělský traktor – je navrženo využít snížených sazeb při odpisování nově pořízeného HM. V roce 2017 je daňová sazba maximální. Ve druhém roce odpisování je místo max. daňové sazby 22,25 % použita pouze 18,3 % daňová sazba. V roce třetím je daňová sazba snížena na 15 %. Ostatní roky odpisování odpovídají maximální možné sazbě, tj. 22,25 %.

Tabulka 20: Nižší sazby rovnoměrných odpisů - Zemědělský traktor

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	1 008 204	110 903	110 903	897 301
2018	1 008 204	184 502	295 405	712 799
2019	1 008 204	151 231	446 636	561 568
2020	1 008 204	224 326	670 962	337 242
2021	1 008 204	224 326	895 288	112 916
2022	1 008 204	112 916	1 008 204	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisuje se rovnoměrným způsobem s využitím snížené daňové sazby pro rok 2018 a 2019. Rok 2017 se vypočte jako podíl VC a příslušné daňové sazby, tj. $(1\ 008\ 204 \times 11 \%) / 100$. Ve druhém roce odpisování je využita snížená daňová sazba ve výši 18,3 %, ve třetím roce je to 15 %. Rovnoměrný daňový pro druhý rok se stanoví jako součin VC s využitím zvolené snížené daňové sazby pro druhý rok, tj. $(1\ 008\ 204 * 18,3 \%) / 100$. Ve třetím roce je postup obdobný, jen se pozmění daňová sazba. Ostatní roky odpisování odpovídají maximální možné sazbě, tj. 22,25 %. O neuplatněnou část odpisů, která vznikla vlivem využití nižších sazeb, se prodlouží doba odpisování do roku 2022.

Počítačová sestava - společnost je prvním vlastníkem, přesto v této variantě není využito procentního zvýšení daňové sazby.

Tabulka 21: Rovnoměrné odpisy - Počítačová sestava

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	49 862	9 973	9 973	39 889

2018	49 862	19 945	29 918	19 944
2019	49 862	19 944	49 862	0

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2017 je rovnoměrný daňový odpis ve výši 9 973 Kč. Rovnoměrné odpisování stroje vychází ze VC, která se násobí zvýšenou daňovou sazbou pro první rok, tj. $(49\,862 \times 20\%) / 100$ a pro následující roky, tj. $(49\,862 \times 40\%) / 100$. V roce 2018 je výše ročního odpisu stanovena na nižší částku 19 944 Kč z důvodu překročení VC odpisovaného majetku.

Tabulka 22: Odpisový plán variant s daňovými štíty u variant I. a II.

Rok	Daňové odpisy					
	Varianta I.	Daňový štít	Varianta II.	Daňový štít	Varianta III.	Varianta IV.
2017	403 691	76 701	553 743	105 211	223 249	154 752
2018	346 823	65 896	476 224	90 483	341 462	296 589
2019	335 742	63 791	361 530	68 691	251 387	321 921
2020	249 289	47 365	175 185	33 285	161 312	299 699
2021	173 912	33 043	60 492	11 493	80 656	224 326
2022	-	-	-	-	-	112 916
Celkem	-	286 796	-	309 163	-	-

Zdroj: Vlastní zpracování

Za účelem optimalizace daňového základu jsou prezentovány souhrnné roční hodnoty doporučených variant (Tabulka 21). Pro daňové úpravy VH jsou rozhodné hodnoty z roku 2017. Během roku 2018 mohou nastat nové skutečnosti⁶⁶, které pozmení průběh daňového odpisování. Na základě ročního úhrnu hodnot jednotlivých variant odpisových metod lze konstatovat, že I. a II. varianta zajistí společnosti snížení ZD prostřednictvím maximálních daňových odpisů. U těchto modelových variant je vypočten daňový štít, který znázorňuje rozložení úspor v jednotlivých letech odpisování. V roce 2017 je rozdíl daňového štítu mezi variantami vyšší o 28 510 Kč pro zrychlený odpis. I v třetím roce dosahuje rozdíl kladných hodnot, avšak následujícím roce už je vyšší úspora u rovnoměrného odpisu o 14 080 Kč. III. a IV. varianta zajistí zvýšení daňové základu při vzniku ztráty z podnikatelské činnosti. Při konečných úpravách ZD se vychází z rozdílu doporučených kombinací daňových a účetních odpisů.

⁶⁶ K hlavním příčinám změn v průběhu odpisování patří například TZ odpisovaného majetku, prodej či vyřazení HM z majetkové evidence atd. V dalších letech průběh daňových odpisů ovlivní i pořízení nového HM.

9.4.1 Změna odpisového plánu

V průběhu roku 2017 bylo provedeno TZ ve výši 51 210 Kč u odpisovaného zemědělského traktoru M. F. 5430. Změna odpisového plánu ovlivní celkové odpisy v roce 2017.

Tabulka 23: Technické zhodnocení - Zemědělský traktor

Rok	Vstupní cena	TZ	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2014	748 390	-	82 323	82 323	666 067
2015	748 390	-	166 517	248 840	499 550
2016	748 390	-	166 517	415 357	333 033
2017	799 600	A	159 920	575 277	224 323
2018	799 600	A	159 920	735 197	64 403
2019	799 600	A	64 403	799 600	0

Zdroj: Vlastní zpracování

V kartě majetku u rovnoměrně odpisovaného zemědělského traktoru byla provedena úprava v odpisovém plánu. Dodavatelsky provedené TZ a veškeré náklady související s HM se účtují chronologicky na majetkový účet 042 strany MD. V roce 2017 se navýší VC traktoru o hodnotu provedeného TZ na tzv. ZVC. Rovnoměrný odpis zemědělského traktoru v roce TZ vychází z definovaného vzorce, kdy se násobí ZVC a definovaná daňová sazba pro TZ, tj. $(748\,390 + 51\,210) \times 20\% / 100$.

Dodávka zboží i služeb vztahující se k TZ byla vyfakturována souhrnnou částkou. Pro účetní a daňové účely bylo nezbytné tuto hodnotu rozdělit zvlášť na ocenění charakteru opravy a na ocenění charakteru TZ. Aby se vyhnulo v budoucnu podobným komplikacím, je vhodné předem dojednat podmínky fakturace.

9.4.2 Optimalizace daňové povinnosti

Účetní VH pro rok 2017 je výchozím údajem pro stanovení celkové daňové povinnosti. VH zahrnuje všechny náklady i výnosy bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost. Vzhledem k této skutečnosti je nezbytné upravit VH o daňově neuznatelné položky, které vyplývají ze ZDP.

- **Položky zvyšující základ daně** (daňově neuznatelné náklady)

Zemědělská společnost daňově odpisuje vlastněný majetek v souladu se ZPD. Vypočtené daňové odpisy se rovnají účetním, nevzniká mezi odpisy rozdíl.

Účet 501.1 a 501.2 (Spotřeba materiálu) – Analytické účty jsou vedené samostatně za účelem uplatnění paušálního výdaje na dopravu u vozidla Škoda Fabia. Analytický účet spotřeba materiálu-pohonné hmoty je ve výši 21 340 Kč, účet spotřeba materiálu-parkování - 815 Kč. Účet 513 (Náklady na reprezentaci) - Náklady na reprezentaci jsou ve výši 5 500 Kč. Účty 521/522 (Mzdové náklady, Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti) - Pojistné i příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je sraženo a odvedeno k 31. lednu 2018. Účet 528 (Ostatní sociální náklady) – Stravování je propláceno v plné výši. Z ceny stravenky se zaúčtuje 45 % hodnoty, ta představuje neuznatelnou daňovou hodnotu ve výši 17 820 Kč. Účet 542 (Dary) – Poskytnutí daru v hodnotě 8 000 Kč.

- **Položky snižující základ daně** (daňově neuznatelné výnosy)

Paušální výdaj na dopravu představuje měsíční částku 5 000 Kč, tj. 60 000 Kč ročně. O paušálním výdaji se neúčtuje. Je daňovou kategorií a promítne se jako položka snižující ZD.

Jelikož není rozlišován režim účetních a daňových odpisů, je nutné sestavit účetní odpisový plán vlastněného majetku pro posouzení vlivu daňových variant na výslednou daň z příjmů. Příloha 3 obsahuje výpočty účetních odpisů, které byly sestaveny na základě informací o HM poskytnuté zemědělskou společností.

Postup při výpočtu daně z příjmů přehledně ukazuje následující tabulka:

Tabulka 24: Výpočet daně z příjmů PO

Daňová povinnost	Optimalizace odpisů		Před optimalizací
	I.varianta	II.varianta	
Výsledek hospodaření rok 2017 (mimo účetní skupiny 59)	1 103 145	1 103 145	1 103 145
+ Daňově neuznatelné náklady	45 475	45 475	45 475
- Daňově neuznatelné výnosy	60 000	60 000	60 000
(+/-) Rozdíl daňových a účetních odpisů	-662 760	-812 812	0
- Daňová ztráta minulých let	0	0	0
Základ daně	425 860	275 808	1 088 620
Dary	8 000	8 000	8 000
Základ daně upravený o dary	417 860	267 808	1 080 620
Zaokrouhlený základ daně (na tisíce dolů)	417 000	267 000	1 080 000
Daň (19%)	79 230	50 730	205 200
Celková daňová povinnost	79 230	50 730	205 200

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 24 je zřejmé, že daňové odpisy převyšují účetní a tento rozdíl minimalizuje celkový ZD a významně ovlivní výslednou daň z příjmů. S využitím hodnot z první navržené varianty by částka 79 230 Kč představovala výslednou daňovou povinnost. V případě aplikace hodnot z druhé varianty je daňová povinnost vyčíslena na 50 730 Kč. Zároveň je pro nastíněna situace před daňovou optimalizací a její dopady na daňové zatížení.

Prostřednictvím volby doporučených variant odpisování majetku dochází k různé výši odpisů a tím se upravuje ZD. Pro tyto úpravy je nutné stanovit součet daňových a účetních odpisů. Celkový součet daňových odpisů pro jednotlivé varianty se získá sečtením daňových odpisů již vlastněného majetku a nově pořízeného.

TZ zemědělského traktoru způsobilo snížení daňových odpisů o 6 597 Kč. Souhrn daňových odpisů u nově pořízeného HM je na základě doporučené I. varianty daňových odpisů ve výši 403 691 Kč. Souhrn daňových odpisů u nově pořízeného HM je na základě doporučené II. varianty daňových odpisů ve výši 553 743 Kč.

Stejný postup se aplikuje i u účetních odpisů. Dle Přílohy 3 jsou účetní odpisy vlastněného HM v hodnotě 311 625 Kč, účetní odpisy u nově pořízeného HM jsou v hodnotě 128 606 Kč. Celkový součet účetních odpisů HM je 440 231 Kč.

10 Výsledky a diskuse

Na základě výsledků ze zpracované studie a poskytnutých interních informací o vlastněném HM, je společnosti předloženo doporučení pro dílčí oblasti odpisování dlouhodobého majetku.

10.1 Odpisování hmotného majetku a komparace metod

Z poskytnutých interních informací z odpisového plánu bylo zjištěno, že společnost XY s.r.o. poměrně liberální účetní odpisy ztotožňuje s daňovými, které jsou definovány zákonnými předpisy. Z toho důvodu nevykazuje dlouhodobý majetek, který je vedený v účetnictví věrný obraz skutečnosti. Nedochozí k ovlivnění ZD. Je důležité nastavit oddělený režim účetních a daňových odpisů. Rozlišit režim účetních a daňových odpisů je pohledu poplatníka výhodné. Účetní odpisy se zaznamenají v účetnictví a poté se mimoúčetně porovnají s daňovými za účelem zjištění rozdílu, o který následně upraví HV přiznaný ke zdanění. Takto společnost využije ve svůj prospěch možnost legálně snížit ZD. Dále je chybně nastavené odpisování HM s momentální zůstatkovou nulovou hodnotou, kdy se majetek stále používá a přináší nadále užitek a vytváří výnosy.

Z pohledu dodržení účetních zásad opatrnosti, věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví je zemědělské společnosti doporučeno v následujícím účetním období vhodně upravit odpisový plán účetních odpisů u vlastněného HM. K dalším důvodům ke změně patří rozdílná metodika odpisování. U daňových odpisů HM se nerozlišuje, ke kterému datu ho zemědělská společnost koupí (zda k 1. dni měsíce ledna, nebo až k 31. dni měsíce prosince). Nebo při využití speciální metody účetního odpisování (zbytková hodnota, komponentní odpisování), kdy účetní odpisy nelze ztotožnit s daňovými. S ohledem na dosavadní zkušenosti s využitím zemědělské techniky v praxi, či na základě doporučení dané výrobcem, lze určit předpokládanou dobu použitelnosti vlastněného HM a stanovit dobu odepisování, která vystihne skutečné opotřebení.

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost je schopna odhadnout dle použitelnosti možnou zbytkovou hodnotu teleskopického manipulátoru při prodeji, byla v analytické části využita mnou navržená účetní odpisová metoda předpokládané zbytkové hodnoty. Aplikace této metody v praxi zaručí zrovnoměření účetního VH.

V současné době nemá společnost ve svém obchodním majetku zahrnutý odpisovaný HM, u kterého by vhodné doporučit metodu komponentního odepisování. V úvahu by připadala pouze počítačová sestava, ale při vyčlenění komponent (tj. bezdrátová klávesnice, laserová myš) se neprojeví významné odlišení doby použitelnosti, nebo v hodnotě.

Při srovnání metod odpisování HM bylo prokázáno, že zrychlené odpisy, které společnost dosud neaplikovala, představují nejvyšší úsporu. Tento stav znázornily daňové štíty, jichž hodnoty byly hodnota vneseny do grafů. Účetní odpisy dosahují nejnižších hodnot v porovnání s rovnoměrnými i zrychlenými odpisy. Skutečná daňová úspora představuje více peněžních prostředků na obnovu DHM. Obecně platí, že čím vyšší je daňový štít, tím víc se ušetří na dani z příjmů.

10.2 Daňová optimalizace

V konečné fázi daňové optimalizace je důležité zhodnotit doporučenou kombinaci variant daňových odpisů, o kterých by zemědělská společnost měla získat větší přehled pro jejich aplikaci ve své praxi, jelikož využívá pouze lineární metody odpisování. V roce 2017 účetní VH dosáhl kladné výše. Na základě ročního úhrnu hodnot jednotlivých variant odpisových

metod lze konstatovat, že I. a II. varianta zajistí snížení ZD prostřednictvím maximálních daňových odpisů. U těchto variant je vyčíslený odpisový daňový štít. Ten prezentuje daňovou úsporu v roce 2017 ve výši 76 701 Kč u I. varianty a 105 211 Kč u II. varianty. V souhrnu variant přinese společnosti volba druhé varianty o 22 367 Kč vyšší úsporu peněz, avšak je to volba bez možnosti změn. Při konečných úpravách ZD se vychází z rozdílu navržených daňových variant a účetních odpisů. III. a IV. varianty se ukazují jako bezpředmětné prezentovat.

Výpočet daňové povinnosti roku 2017 je sestaven s využitím celkových hodnot z I. a II. varianty daňové optimalizace, mezi kterými je společnosti doporučeno se rozhodnout. Obě varianty jsou vhodné pro snížení ZD. Při porovnání účetních a daňových odpisů dosahuje rozdíl u I. varianty hodnoty 662 760 Kč a u II. varianty 812 812 Kč Odpisy jsou vypočteny v odlišném režimu odpisování. V první variantě jsou aplikovány rovnoměrné odpisy s využitím procentního zvýšení daňové sazby u prvního nabyvatele HM (výjimkou je již použitý teleskopický manipulátor), zrychlené odpisy u počítačové sestavy. V případě, že by společnost při stanovení daňové povinnosti rozhodla využít odčitatelné položky z první varianty, odvedená daň z příjmu PO by byla ve výši 79 230 Kč. U druhé varianty je využito zrychleného odpisování s možností zvýšené daňové sazby pro první rok a zvýšený rovnoměrný odpis. Výsledná daňová povinnost by byla snížena o 28 500 Kč, tj. 50 730 Kč. Takto navržená varianta má svůj oprávněný důvod. Umožní nejvyšší maximalizaci odpisů, protože zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování je u pořízení zemědělského traktoru na úrovni 20 %. Vzhledem k vysoké VC zemědělského traktoru dosáhnou odpisy v roce 2017 odpisy výše 403 282 Kč pro první rok odpisování. Avšak v následujících letech by se ekonomická situace mohla náhle změnit a poloviční hodnota odpisu traktoru by nemusela být žádoucí v případě očekávaného kladného VH. Přesto se nabízí otázka, zda nevyužít zrychlených odpisů, které v roce 2017 dosáhnou nejvyšší maximalizace částky pro ZD ke zvýšení daňových úspor. Jelikož podnikání v zemědělském odvětví nelze dlouhodobě předpovídat, ani ovlivnit, je II. varianta pro společnost riskantnější. Nejen vývoj ekonomické situace, ale třeba i vývoj počasí a další okolnosti mají znatelný vliv na budoucí zisk či ztrátu. Z toho důvodu optimalizovat daňovou povinnost s pomocí rovnoměrných odpisů se z mého pohledu ukazuje jako vhodnější varianta i s ohledem na současnou praxi v odpisování HM. První navržená varianta rovnoměrného odpisování umožní v dalších letech pružně reagovat na ZD a upravit ho dle stávajících podmínek. Další výhodou představuje jednodušší postup při

stanovení odpisů, úprav v odpisovém plánu nebo stanovení zrychlených odpisů u majetku, na kterém je provedeno TZ. Jelikož společnost majetek obnovuje a zároveň modernizuje je pravděpodobné, že v budoucnu dojde u vlastněného majetku k TZ.

Konečná volba kombinace odpisových metod záleží na vlastním zvážení společnosti XY s.r.o. V roce 2017 dojde k optimalizaci s využitím nejvyšší částky, pokud zvolí variantu zrychlených odpisů a odepíše v počátečních letech vyšší, ztratí možnost v dalších letech aplikovat nižší sazbu daně v případě ztráty. Takto určit odpisy je možné při volbě rovnoměrného odpisování. Avšak u daňových odpisů lze odpisování majetku přerušit, což nemá zásadní vliv na ZD.

11 Závěr

Vlastnictví dlouhodobého majetku podnikatelským subjektům dává právo využít s ním spojené právo odpisování a uplatnit vypočtené odpisy při optimalizaci základu daně. Problematika odpisování dlouhodobého majetku je poměrně rozsáhlá a vyžaduje nejen znalosti a dostatečnou orientaci v zákonných předpisech, ale i praktické zkušenosti. Jen tak lze docílit vhodně nastavenými účetními odpisy a kombinací daňových metod legálního snížení výsledné daňové povinnosti. Odpisy vlastněného majetku se zahrnou do nákladů, který ovlivní hospodářský výsledek a mnoha poplatníkům tak legálně umožní snížit jejich daňové zatížení. Odpisový daňový štít představuje jev dočasný, avšak v podnicích má svůj žádoucí význam jak pro daňovou úsporu, tak pro obnovu dlouhodobého majetku.

Závěrem lze konstatovat, že případová studie zpracovaná pro zemědělský podnik odhalila nedostatky v oblasti odepisování hmotného majetku:

- i) Za jeden z nedostatků považují fakt, že v současné době mnoho podnikatelů využívá u vlastněného majetku pouze jeden způsob daňového odpisování, obdobně tomu je i u společnosti XY s.r.o.
- ii) Další spatřují v neadekvátní pozornosti, která je směřována na účetní odpisování. Dochází k situaci, kdy se poměrně liberální účetní odpisy ztotožňují s daňovými, které jsou definovány zákonnými předpisy, tudíž nedochází k ovlivnění základu daně, nýbrž k porušení zákona o účetnictví. Za účelem ušetření času i administrativních úkonů souvisejících s výpočty účetních odpisů, nedoporučují plně rezignovat na aktuální vyjádření opotřebení vlastněného majetku prostřednictvím vybraného způsobu účetního odpisování.

- iii) Hlavním cílem závěrečné práce bylo vnést přehled do problematiky odpisování hmotného majetku, zejména využití kombinací možností odpisových metod a následné aplikace nejvhodnější modelové varianty vedoucí ke snížení daňového zatížení. Případová studie prokázala, že čím vyšších hodnot dosáhne daňový štít, tím více společnost ušetří na dani z příjmů. Z mého pohledu považuji volbu první modelové varianty, kdy se využije rovnoměrných odpisů za nejvhodnější. U nově pořízeného majetku (teleskopického manipulátoru) bude zvoleno rovnoměrného odpisování, též u zemědělského traktoru s využitím zvýšení 20 % daňové sazby pro první rok u nového majitele. Počítačová sestava bude odepsána zrychleným způsobem pro rychlejší promítnutí hodnoty nákladů do základu daně. Při daňové optimalizaci byl upraven výsledek hospodaření o rozdíl mezi daňovými a nově aplikovanými účetními odpisy. Oproti zrychlenému umožní rovnoměrné odpisování v dalších letech pružně reagovat na daňový základ a upravit ho dle stávajících podmínek v zemědělské společnosti. Dlouhodobě nelze předvídat, ani ovlivnit vývoj situace společnosti a volba druhé varianty je za současných podmínek spíše riskantnější a bez možnosti změn. Další výhodou je jednodušší postup při stanovení odpisů než v případě druhé varianty, i když volba této varianty by přinesla výraznější snížení daňového základu. Snahou společnosti XY s.r.o. je rozšířit a modernizovat strojový park, proto bude zcela zásadním krokem vhodné daňové plánování.

Seznam použitých zdrojů

Literární zdroje:

BLECHOVÁ, Beáta, JANOUŠKOVÁ, Jana, 2012. *Podvojně účetnictví v příkladech*. Praha: Grada. 200 s. ISBN 978-80-247-4185-7.

BRYCHTA, Ivan, BULLA, Miroslav, KUCHAROVÁ, Ivana, PILAŘOVÁ, Ivana a kol., 2015. *Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.

HRUŠKA, Vladimír, 2002. *Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnici*. Praha: Bilance. ISBN 80-86371-47-6.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2003*. Olomouc: ANAG, 2003. ISBN 978-80-7263-942-7.

MÁČE, Miroslav, 2012. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. Praha: Grada. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, KONEČNÝ, Miloš a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada. 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.

PELC, Vladimír, 2011. *Daňové odpisy: Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. 224 s. ISBN 978-80-7400-387-5.

PEKOVÁ, Jitka, 2011. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 642 s. ISBN 978-80-7357-698-1.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK, 2014. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 15. aktualiz. vyd. Praha: Anag. 303 s. ISBN 978-80-7263-866-6.

RYNEŠ, Petr, 2014. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, s. 1143 ISBN 978-80-7263-853-6.

SKÁLOVÁ, Jana, 2013. *Podvojně účetnictví 2013*. 20. vyd. Praha: Grada, 218 s. ISBN 978-80-247-4633-3.

VALOUCH, Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Právní předpisy:

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

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

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

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích, ve znění pozdějších předpisů.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Pokyn č. D 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje:

BULLA, Miroslav. Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek. In: *Ucetnikavarna.cz* [online]. 1.3.2007 [cit. 13.10.2016]. Dostupné z: www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1719v1695-uctova-trida-0-dlouhodoby-majetek/.

DĚRGEL, Martin. Výsledek hospodaření. In: *ucetnikavarna.cz* [online]. 1.1.2007 [cit. 30.10.2016]. Dostupné z: www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1604v1580-vysledek-hospodareni/.

DĚRGEL, Martin. Komponentní odpisování. In: *Danarionline.cz* [online]. 2.4.2010 [cit. 23.4.2016]. Dostupné z: www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9465v12331-komponentni-odpisovani/.

DĚRGEL, Martin. Komponentní odpisování, dokončení. In: *Ucetnikavarna.cz* [online]. 28.4.2010 [cit. 23.4.2016]. Dostupné z: www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/.

DĚRGEL, Martin. Účetní versus daňové odpisy - hmotného majetku. In: *www.mzdovapraxe.cz* [online]. 29.3.2011 [cit. 8.6.2017]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/>.

KOCH, Jiří. Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. v roce 2009. In: *Ucetnikavarna.cz* [online]. 2.3.2009 [cit. 25.2.2016]. Dostupné z: www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4754v6749-provadeci-vyhlaska-c-500-2002-sb-v-roce-2009/.

KROPÁČKOVÁ, Inka a VÁCHA, Jan. Dlouhodobý hmotný majetek. In: *fucik.cz* [online]. 10.10.2014 [cit. 27.9.2016]. Dostupné z: www.fucik.cz/publikace/dlouhodoby-hmotny-majetek/.

MACHÁČEK, Ivan. Využití daňových odpisů k optimalizaci daňové povinnosti. In: *Danarionline.cz* [online]. 30.4.2013 [cit. 20.10.2016]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41724v52680-vyuziti-danovych-odpisu-k-optimalizaci-danove-povinnosti/>.

OCELÁKOVÁ, Petra. Odpisy a jejich význam při hodnocení efektivnosti investic v podmínkách České republiky. *VŠE* [online]. 2010, roč. 5, č. 3 [cit. 8.10.2016]. Dostupné z: www.vse.cz/cfuc/77, ISSN: 1802-2200.

PACOVSKÝ, Tomáš. Komponentní odpisování v roce 2011. In: *Finance.cz* [online]. 18.3.2011 [cit. 23.4.2016]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/302145-komponentni-odpisovani-v-roce-2011/>.

ŠINDELKA, Vladimír. Definice daně. In: *Finance.cz* [online]. 25.6.2001 [cit. 11.10.2016]. Dostupné z: www.finance.cz/zpravy/finance/17291-definice-dane/.

Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci. In: *podnikatel.cz* [online]. 21.2.2008 [cit. 28.3.2017]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-uce-a-dan-evidenci/>.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy u hmotného majetku. In: *ipodnikatel.cz* [online]. 14.1.2013 [cit. 20.2.2016]. Dostupné z: www.ipodnikatel.cz/Ucetnictvi-a-danova-evidence/rozdil-mezi-ucetnimi-a-danovymi-odpisy-u-hmotneho-majetku.html.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Roční odpisové sazby	41
Tabulka 2: Zvýšený odpis v prvním roce odpisování o 20 %	42
Tabulka 3: Zvýšený odpis v prvním roce o 15 %	42
Tabulka 4: Zvýšený odpis v prvním roce o 10 %	43
Tabulka 5: Koeficienty pro zrychlené odpisování	43
Tabulka 6: Soupis hmotného majetku	58
Tabulka 7: Návrh účetních odpisů	63
Tabulka 8: Srovnání účetních a rovnoměrných daňových odpisů	63
Tabulka 9: Srovnání účetních a zrychlených daňových odpisů	64
Tabulka 10: Odpisový daňový štít	64
Tabulka 11: Rovnoměrné odpisy - Teleskopický manipulátor	68
Tabulka 12: Zvýšený rovnoměrný odpis - Zemědělský traktor	69
Tabulka 13: Zrychlené odpisy - Počítačová sestava	69
Tabulka 14: Zrychlené odpisy - Teleskopický manipulátor	70
Tabulka 15: Zvýšený zrychlený odpis - Zemědělský traktor	70
Tabulka 16: Zvýšený rovnoměrný odpis - Počítačová sestava	71
Tabulka 17: Zrychlené odpisy - Zemědělský traktor	71
Tabulka 18: Zvýšený zrychlený odpis - Počítačová soustava	72
Tabulka 19: Nižší sazby rovnoměrných odpisů - Teleskopický manipulátor	72
Tabulka 20: Nižší sazby rovnoměrných odpisů - Zemědělský traktor	73
Tabulka 21: Rovnoměrné odpisy - Počítačová sestava	73
Tabulka 22: Odpisový plán variant s daňovými štíty u variant I. a II.	74
Tabulka 23: Technické zhodnocení - Zemědělský traktor	75
Tabulka 24: Výpočet daně z příjmů PO	76

Seznam grafů a schéma

Graf 1: Komparace odpisových metod	65
Graf 2 : Rovnoměrné odpisy a daňový štít	65
Graf 3: Zrychlené odpisy a daňový štít	65

Schéma

1: Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů u PO	53
--	----

Seznam zkratek

Zkratky právních předpisů

ObchZ	Obchodní zákoník
OZ	Občanský zákoník
ZÚ	Zákon o účetnictví
ZDP	Zákon o dani z příjmů

Ostatní zkratky

aj.	a jiné
atd.	a tak dále
cca	cirka
ČNB	Česká národní banka
č.	číslo
D	dal
DM	dlouhodobý majetek
DHM (HM)	dlouhodobý hmotný majetek (hmotný majetek)
DNM (NM)	dlouhodobý nehmotný majetek (nehmotný majetek)
FO	fyzická osoba
ha	hektar
k	koeficient pro zrychlené odpisování
Kč	koruna česká
km	kilometr
M. F.	Massey Ferguson (značka zemědělské techniky)
MD	má dáti
MF	Ministerstvo financí
odst.	odstavec
PC	pořizovací cena
písm.	písmeno
PO	právnícká osoba
Sb.	Sbírka zákonů
tj.	tj.
tis.	tisíc
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný
TZ	technické zhodnocení
VC	vstupní cena
VH	výsledek hospodaření
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZVC	zvýšená vstupní cena

Přílohy

Příloha 1: Hmotný majetek zemědělské společnosti

Příloha 2: Mimořádné odpisy Automobilu Škoda Fabia 1.4 MPI

Příloha 3: Výpočty účetních odpisů v roce 2017

Příloha 1: Hmotný majetek zemědělské společnosti

První traktor M. F. model 3085 koupila zemědělská společnost (dříve jako FO) už v roce 1998. Ve vlastnictví má strojový park, ve kterém má největší zastoupení spolehlivá značka M. F. – celkem 3 ks modelů traktorů. Všechny užívá pro polní práce, orbu, také setí a sklizeň a v zimním období při odstranění sněhové pokrývky na silnicích. Zároveň společnost využívá traktory i pro dopravu komodit, a za tímto účelem má ve svém vlastnictví i návěsy. Do roku 2009 zastával funkci tažného prostředku zemědělský traktor, který byl nejstarším strojem koupeným v roce 1998 a pro společnost najezdil více než 22 tisíc motohodin. Poté společnost pořídila nový zemědělský traktor, který je zcela odpružen s výkonem 150 koní a pro přepravu zcela výhodnější, oproti vyřazenému traktoru. Hlavní pracovní činností je přepravit plodiny, siláž a senáž, dále svoz píce a rozmetání hnoje. Vlastněné zemědělské traktory mají různý výkon, pro polní práci se preferuje traktor s výkonem až 180 koní. Zemědělský traktor, který je agregovaný s pluhem a žacíím strojem dosáhne při práci výkonu přes 300 koní. V případě jakékoliv přepravy, kdy jsou zemědělské traktory často využity, si společnost chválí komfortní ovládání, nízkou spotřebu paliva v porovnání s optimálním výkonem. Takže v případě obměny strojového parku plánují vlastníci nákup zemědělské techniky této značky. Sklízecí technika je ve společnosti zastoupena osvědčenou bezporuchovou mlátičkou též značky Massey Ferguson.

V evidenci majetku má společnost ke konci zdaňovacího období roku 2016 již plně odepsaný DHM. Do vlastnictví patří zemědělský traktor, rozmetadlo hnojiv, vyorávač řepy, secí stroj, kukuřičný adaptér, samonakládací přívěsy, čelní traktorový nakladač, postřikovač s možností vzduchové podpory pro polní plodiny, polní mulčovač, návěsy - 2 ks, pluh, soustava kancelářského nábytku, notebook Lenovo, osobní automobil Škoda Fabia 1.4 MPI.

Příloha 2: Mimořádné odpisy Automobilu Škoda Fabia 1.4 MPI

Zemědělská společnost rozšířila svůj hmotný majetek o osobní automobil, který byl zakoupen 28. 4. 2009 a uveden do užívání v následujícím měsíci. Pořizovací cena byla 258 600,- Kč bez DPH.

Na hmotný majetek (1. a 2. odpisové skupiny) nově pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 se vztahovala možnost odepsat ho mimořádným způsobem. Této možnosti společnost využila a pořízený osobní automobil odepsala bez přerušení 24 měsíců do jeho VC - za prvních 12 měsíců byly odpisy ve výši 60% VC a dalších 12 měsíců 40% ze VC.

Název majetku: Automobil Škoda Octavia

Vstupní cena: 258 600,- Kč bez DPH

Rok pořízení: 2009

Odpisová skupina: 2

Životnost: 5

Výpočet mimořádných odpisů:

Měsíční odpis pro rok 2009 : $258\ 600 * 60\ \% = 12\ 930,-$

Rok 2009 (7 měsíců): $7 * 12\ 930 = 90\ 510,-$ automobil byl uveden do užívání v květnu

Rok 2010 (5 měsíců): $5 * 12\ 930 = 64\ 650,-$

Měsíční odpis pro rok 2010: $258\ 600 * 40\ \% = 8\ 620,-$

Rok 2010 (7 měsíců): $7 * 8\ 620 = 60\ 340,-$

Celkový mimořádný odpis pro rok 2010: $64\ 650 + 60\ 340 = 124\ 990,-$

Rok 2011 (5 měsíců): $5 * 8\ 620 = 43\ 100,-$

Doba odepisování automobilu byla zkrácena z pěti let na dva roky.

Mimořádný odpis sloužil jako daňová podpora, která daňové subjekty měla motivovat k pořízení nového HM. Tyto změny zákona č. 586/1992 Sb. byly přijaty v boji proti finanční krizi.

Zpětně pro objasnění této výhody, kterou přinesly mimořádné odpisy lze vypočítat průběh daňových odpisů. Daňový subjekt má právo volby a může uplatnit rovnoměrný odpis (§ 31 ZDP) nebo zrychlený odpis podle (§ 32 ZDP). Společnost u HM po několik let volí daňové rovnoměrné odpisy. Vzhledem k tomu, že jde o osobní automobil, není odpis navýšen o 10 % VC.

Tabulka: Výpočet rovnoměrných odpisů

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2009	258 600	28 446	28 446	230 154
2010	258 600	57 539	85 985	172 615
2011	258 600	57 539	143 524	115 076
2012	258 600	57 539	201 063	57 537
2013	258 600	57 537	258 600	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka: Srovnání mimořádného a rovnoměrného odpisu automobilu

Rok	Rovnoměrný odpis	Mimořádný odpis	Výhoda MO
2009	28 446	90 510	62 064
2010	57 539	124 990	67 451
2011	57 539	43 100	- 14 439
2012	57 539	-	- 57 539
2013	57 537	-	- 57 537

Zdroj: Vlastní zpracování

Z dat tabulky lze konstatovat, že si takto zemědělská společnost uplatnila do nákladů v roce 2009 a 2010 vyšší hodnoty, než v případě volby rovnoměrného odpisování. Doba odepsání osobního automobilu se zkrátila. Určitou nevýhodou bylo pořídit HM až v závěru roku, kdy mimořádné odpisy příliš uplatnění nenalezly. Do nákladu se uplatnila nižší částka oproti rovnoměrnému odpisování. Pro zjištění vhodnosti mimořádného odpisu bylo nutné zaměřit se i na další roky odpisování HM.

Důsledkem rozdílného principu výpočtu daňového a mimořádného odpisu bylo ovlivněno okamžikem uvedení HM během roku do užívání. U daňových odpisů nezáleží na měsíci uvedení HM do užívání, roční odpisy jsou vždy ve stejné hodnotě. Výše mimořádných odpisů se odvíjela od měsíce uvedení do užívání.

Příloha 3: Výpočty účetních odpisů v roce 2017

Konkrétní výpočty účetních odpisů jsou na základě informací poskytnuté zemědělskou společností o skutečné použitelnosti již vlastněného HM. Rozlišení režimu daňových a účetních odpisů je nutné pro daňovou optimalizaci základu daně pro rok 2017.

Hmotný majetek	Rok pořízení	Pořizovací cena (bez DPH)
Kombajn M. F. 7278	2012	2 105 110
Traktor M. F. 5430 (použitý)	2013	748 390
Zahradní traktor J. D.	2014	72 804
Rozmetadlo soli	2015	63 470
Sněhová radlice	2015	41 211

- **Kombajn M. F. 7278 = výkonové odpisování**

Kombajn = výkonové odpisování

VC/ odhad použitelnosti v mth.

Roční odpisová jednotka x předpokládaný roční provoz v mth.

Předpokládaná doba životnosti - 10 000 mth.

Odpisová jednotka $2\,105\,110 / 10\,000 = 210,51$ Kč/ mth

Předpokládaný provoz v roce 2016 je 840 mth.

Účetní odpis $210,51 \times 840 = 176\,829$ Kč

- **Zemědělský traktor M. F. 5430 (použitý)**

Zemědělský traktor = výkonové odpisování

VC/ odhad použitelnosti v mth.

Roční odpisová jednotka x předpokládaný roční provoz v mth.

Předpokládaná doba životnosti - 4 500 mth.

Odpisová jednotka $(748\,390 + 51\,210) / 4\,500 = 177,69$ Kč/ mth

Předpokládaný provoz v roce 2016 je 550 mth.

Účetní odpis (TZ) $177,69 \times 550 = 91\,471$ Kč

- **Zahradní traktor J. D. = časové odpisování**

Vstupní cena/ odhad použitelnosti HM (v měsících).

Předpokládaná doba životnosti - 48 měsíců.

Účetní odpis

$72\,804 / 48 \times 12 = 18\,201 \text{ Kč}$

Pro vlastněný HM, který společnost užívá v zimní sezóně, je doporučen roční účetní odpis na úrovni 40 % ZC, tj. roční odpis ze VC 40 %, 24 %, 14,4 % atd.

- **Rozmetadlo soli = časové odpisování (zrychlené)**

Odpisová jednotka % ze VC

Účetní odpis 24 % z 63 470 = **15 233 Kč**

- **Sněhová radlice = časové odpisování (zrychlené)**

Odpisová jednotka % ze VC

Účetní odpis 24 % z 41 211 = **9 891 Kč**

Účetní odpisy HM vypočtené za účelem získání přehledu v možnostech optimalizace daňové povinnosti, jsou v roce 2016 v celkové výši **311 625 Kč**.