

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Daňové odpisy a jejich vliv na základ daně

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Zuzana KREJČÍ**

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Václav VYBÍHAL, CSc.

Znojmo, 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Daňové odpisy a jejich vliv na základ daně zpracovala, samostatně pod odborným vedením vedoucího prof. Ing. Václava Vybíhala, CSc. bakalářské práce a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne 31. března. 2018

.....

Zuzana Krejčí

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu prof. Ing. Václavu Vybíhalovi, CSc. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Zuzana KREJČÍ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Daňové odpisy a jejich vliv na základ daně
Název (v angličtině)	Tax deductions and their impact on tax base

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: analyzovat, kvantifikovat a komparovat daňové odpisy kodifikované v daňových předpisech platných v ČR a v dalších vybraných zemích EU a posoudit jejich vliv na základ daně vybraného podniku.

Postup práce:

1. V literární rešerši bude zpracován přehled týkající se problematiky daňových odpisů na základě studia literárních zdrojů.
2. V rámci vlastní práce bude proveden rozbor daňových odpisů a následné zhodnocení jejich vlivu na základ daně vybraného podniku.
3. Vyhodnocen bude i dopad uplatněných metod a způsobu odpisování na základ daně.
4. Nedílnou součástí práce je i komparace daňového odpisování v rámci souboru vybraných zemí EU.
5. Shrnutí a závěr.

Metody: deskripce, analýza, syntéza, kvantifikace a komparace.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2017*. Vyd. 12. Praha: Grada, 2017. 206 s. ISBN 978-80-271-9775-0.
2. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňové a účetní odpisy*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2004. 139 s. ISBN 80-251-0171-1.
3. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. Vyd. 6. Praha: Linde, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
4. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: VOX, 2016. 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.
5. Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů*. 20. 11. 1992. Částka 117.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2017

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2018




Zuzana KREJČÍ
student


prof. Ing. Václav VYBÍHAL, CSc.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Cílem práce je pomocí komparační metody analyzovat daňové odpisy a posoudit jejich vliv na základ daně z příjmů. V teoretické části je věnována pozornost problematice daňového odpisování, metodice výpočtu rovnoměrného a zrychleného způsobu odpisování. Praktická část obsahuje analýzu metod daňového odpisování na konkrétním souboru majetkových položek a to jak v České republice, tak ve vybraných zemích Evropské unie. Zvláštní pozornost je věnována komparaci odpisování v ČR a SR.

Z poznatků získaných při zpracování této bakalářské práce vyplývá, že ve zkoumaných vybraných zemích Evropské unie není daňová odpisová politika stejná, což následně ovlivňuje nejen výši odpisů, ale i dopady na základ daně a tudíž i odvody z těchto daňových základů.

Klíčová slova: daňové odpisy, zrychlené odpisování, rovnoměrné odpisování, odpisové skupiny, majetek, komparace metod a postupů odpisování

ABSTRACT

The objective of the bachelor thesis is to analyse tax depreciation and to evaluate its impact on the income tax base by the means of comparative method. The theoretical part deals with the issues of tax depreciation and the methods of calculation of even and accelerated depreciation. The practical part analyses the methods of tax depreciation on a specific group of assets both in the Czech Republic and in selected countries within European Union. Particular attention is paid to comparison of depreciation in the Czech Republic and Slovakia.

The results obtained by working out this thesis show that in the selected examined countries of European Union the tax depreciation policy is not equal, which has impact not only on the depreciation amounts but also on the tax basis and consequently on the tax levies of the tax basis.

Key words: key tax depreciation, accelerated depreciation, even depreciation, depreciation groups, assets, comparison of depreciation methods

OBSAH

1	ÚVOD	8
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	9
3	TEORETICKÁ ČÁST	10
3.1	ÚČETNÍ ODPISY V ČR.....	10
3.1.1	Odpisy časové.....	11
3.1.2	Odpisy výkonové.....	12
3.2	DAŇOVÉ ODPISY V ČR	12
3.2.1	Vymezení hmotného majetku.....	12
3.2.2	Vymezení nehmotného majetku	15
3.2.3	Odpisovatel hmotného a nehmotného majetku	16
3.2.4	Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku.....	17
3.2.5	Postup daňového odpisování	21
3.2.6	Odpisové skupiny a odpisové metody	23
3.2.7	Zůstatková cena	28
3.3	ODPISY MAJETKU VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EU.....	29
4	PRAKTICKÁ ČÁST	31
4.1	DAŇOVÉ ODPISY V ČR.....	31
4.1.1	Rovnoměrný způsob daňového odpisování.....	34
4.1.2	Zrychlený způsob daňového odpisování	36
4.1.3	Posouzení dopadu volby metody odpisování na základ daně v ČR	41
4.2	DAŇOVÉ ODPISY NA SLOVENSKU A JEJICH SROVNÁNÍ S ODPISY V ČR.....	45
4.2.1	Rovnoměrné daňové odpisy na Slovensku.....	45
4.2.2	Zrychlené daňové odpisy na Slovensku	48
4.3	DAŇOVÉ ODPISY VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EU A JEJICH SROVNÁNÍ	51
5	ZÁVĚR	56
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	58
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ	60

1 ÚVOD

Tato práce se věnuje zahrnování vstupní ceny majetku do základu daně prostřednictvím daňových odpisů, tedy odpisováním majetku z daňového pohledu. Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek se daňově odpisuje na základě pravidel stanovených v zákoně o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. Práce hodlá podat souhrnný přehled o metodách daňového odpisování majetku dle platné legislativy.

Dlouhodobý majetek je jednou z významných složek aktiv většiny podniků. Řádné nakládání s tímto majetkem z pohledu vlivu na základ daně je významnou skupinou činností. Zahrnuje správné ocenění a vymezení majetku, dále pak možnost uplatnění nákladů spojených s pořízením majetku, tedy daňové odpisování.

Investice do dlouhodobého majetku podniku je odloženou spotřebou. Spotřeba ve prospěch investičních statků zakládá předpoklady pro růst ekonomiky v budoucnosti, tedy konečný cíl hospodářské činnosti. Rozhodování o investicích do dlouhodobého majetku podniku patří k důležitým strategickým rozhodováním. Dlouhodobý majetek podniku slouží řadu let a jeho nerozvážný či unáhlený nákup zatěžuje ekonomiku účetní jednotky fixními náklady.

Daňové odpisy dlouhodobého majetku představují stabilní zdroj financování podniku. Účetní odpisy by měly věrně zobrazovat skutečný stav majetku a jeho opotřebení, jsou z velké části ponechány na uvážení podniku. Daňové odpisy ovlivňují základ daně z příjmů a pro jejich uplatňování jsou v daňové legislativě stanovena přesná pravidla, aby se předcházelo snahám o záměrné zkreslování odpisů dlouhodobého majetku.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce je podat ucelený přehled o metodách daňového odpisování dle platné legislativy České republiky, dále analyzovat, kvantifikovat a komparovat daňové odpisy dle platných daňových předpisů nejen v České republice, ale i ve vybraných zemích Evropské unie (Slovensko, Rakousko a Německo). Dále pak posoudit jejich vliv na základ daně vybraného podniku.

Na modelovém výpočtu bude srovnán způsob odpisování majetkového souboru testovaného podniku s možností využití maximálních daňových odpisů. Dále bude provedeno srovnání daňového odpisování na souboru majetku ve vybraných zemích Evropské unie.

Cílem práce je rovněž zjistit, zda ve zkoumaných zemích Evropské unie je uplatňována stejná daňová politika nebo existují v rámci uplatňování odpisů významné difference v metodách, sazbách a rychlosti uplatňování odpisů do základu daně.

V rámci metodického postupu jsem při komparaci daňového odpisování vycházela z tuzemského daňového předpisu a pro výpočet výše odpisů v zemích Evropské unie jsem uplatnila jejich sazby a koeficienty odpisů, které jsem pro zjednodušení možnosti provedení komparace kvantifikovala v měně CZK. V práci byly uplatněny exaktní metody vědecké práce, především pak metoda kvantifikace a komparace.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Účetní odpis vyjadřuje částku, která udává morální nebo fyzické opotřebení majetku za určité období. Pojem odpisování tedy znamená postupné zahrnování pořizovací ceny dlouhodobého majetku do nákladů podle odpisového plánu. Zákon rozlišuje dva typy odpisů, a to účetní odpisování a daňové odpisování.

3.1 Účetní odpisy v ČR

Tímto odpisem se rozumí trvalé snížení hodnoty majetku podniku, které je úměrné jeho opotřebení odpovídající běžným podmínkám jeho používání. „Vyjadřuje tedy postupnou spotřebu aktiv a jejich přeměnu v jiná aktiva, produkty určené ke směně za peníze. Hodnota odpisu je z tohoto pohledu vždy určitou aproximací, matematickým vyjádřením skutečné spotřeby aktiva v důsledku fyzického opotřebení nebo morálního zastarávání“ (Sedláček, 2009, s. 5).

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 28, stanoví, že účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Plán si tvoří účetní jednotka samostatně s ohledem na dobu použitelnosti majetku pomocí kalkulačních metod. Sedláček (2009, s. 12) uvádí, že dlouhodobý majetek je evidován na příslušném účtu pořád v pořizovací ceně a jeho celkové opotřebení vyplývající ze zaúčtovaných odpisů se sleduje na příslušném účtu opravek. Porovnáním těchto účtů se zjistí zůstatková cena, tj. ta část vstupní ceny dlouhodobého majetku, která bude ještě převedena do nákladů podniku ve zbývajícím období jeho užívání. Tento majetek se odpisuje jen do výše jeho vstupní ceny. Odpisovat začíná podnik v měsíci, který následuje po uvedení majetku do užívání. Účetní odpisování nelze dočasně přerušit na rozdíl od daňového odpisování. Vypočtený odpis je zaokrouhlován na celé koruny nahoru. Účetní odpisy členíme na časové a výkonové.

3.1.1 Odpisy časové

Mohou být stanoveny jako rovnoměrné nebo zrychlené.

- **Rovnoměrný (lineární) účetní odpis**, se počítá podle vzorce 1 (Sedláček, 2009, s. 12):

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

kde:

O výše odpisu

Vc vstupní cena

t počet let životnosti

„Při rovnoměrném odpisování se výše ročních (měsíčních) odpisů nemění. Hlavní výhodou tohoto dosud nejvíce rozšířeného způsobu odpisování je jeho jednoduchost“ (Sedláček, 2009, s. 12).

- **Zrychlený (degresivní) účetní odpis**, se počítá podle vzorce 2 (Sedláček, 2009, s. 13):

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

kde:

i rok odpisování

„Pro zrychlené odpisování platí pravidlo, že odpis v předchozím roce je vyšší než v roce následujícím. Základní přednost této metody odpisování spočívá v tom, že umožňuje rychlejší akumulaci ekonomických zdrojů podniku, a tím i rychlejší zavádění nové, moderní techniky. Chrání tedy podnik před morálním zastaráváním dlouhodobého majetku a zmenšuje nebezpečí inflace“ (Sedláček, 2009, s. 13).

3.1.2 Odpisy výkonové

Podle Sedláčka (2009, s. 14) chápeme výkonové odpisy jako technické (fyzické) opotřebení dlouhodobého majetku. Typickým příkladem může být stroj nebo výrobní zařízení, jehož životnost je dána počtem vyrobených výrobků. Výše odpisů závisí na předpokládaném celkovém výkonu a jeho rozložení během doby používání. Výši odpisu vypočítáme pomocí odpisového koeficientu. Tento koeficient stanovíme jako poměr vstupní ceny majetku a předpokládaného počtu výrobků vyrobených za celou dobu životnosti daného výrobního zařízení. Odpis pro daný rok pak vypočítáme jako násobek výrobního koeficientu a počtu vyrobených kusů v daném roce.

3.2 Daňové odpisy v ČR

Zákon o daních z příjmů vymezuje tzv. daňový odpis. „V daňové legislativě je odpis chápán jako uplatnění vypočtené částky ze vstupní ceny majetku (v případě zrychleného odpisu i ze zůstatkové ceny) hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka do daňových nákladů (výdajů) k zajištění příjmů. Daňový odpis může být stanoven jako rovnoměrný, zrychlený či leasingový“ (Sedláček, 2009, s. 5). Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může odpisovat majetek pouze vlastník, který má k odpisovanému majetku vlastnické právo nebo právo nakládat s majetkem státu, nebo nájemce, u něhož jsou splněny podmínky odpisování uvedené v zákoně o daních z příjmů.

3.2.1 Vymezení hmotného majetku

Hmotným majetkem se dle § 26 zákona č. 586/1992 Sb., rozumí:

- samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok;
- budovy, domy a jednotky;
- stavby s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m, oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou;

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky;
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč;
- jiný majetek.

Hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby.

Samostatné movité věci

Podle Sedláčka (2009, s. 19) považujeme za movité věci ty, které můžeme bez porušení jejich podstaty přemísťovat. Dále sem řadíme takové věci, které netvoří součást nebo příslušenství nemovitosti. Účetní legislativa definuje samostatné movité věci tak, že netvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek. Podle zákona č. 586/1992 Sb., § 26 za samostatné hmotné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.

Soubory movitých věcí

Podle zákona č. 586/1992 Sb., § 26 za soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor hmotných movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru hmotných movitých věcí. Soubor hmotných věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

Budovy, domy a jednotky

Budovy, byty a nebytové prostory jsou hmotným majetkem bez ohledu na vstupní cenu. Daňovému odpisování podléhají vždy bez ohledu na dobu jejich provozně technické funkce.

Stavby

Stavby podléhají odpisování bez ohledu na dobu provozně technických funkcí a bez ohledu na výši vstupní ceny. Za součást staveb považujeme zařízení a předměty, které pomáhají plnit funkci a účel ke kterému byla stavba určena. Tyto zařízení musí být se stavbou pevně spojeny

a nesmí být demontovatelná. Zpravidla se jedná o součásti celkové dodávky stavby např. rozvody elektroinstalace, studené a teplé vody, bezpečnostního zařízení, vestavěný nábytek, žaluzie apod.

Pěstitelské celky trvalých porostů

Zákon č. 586/1992 Sb., § 26 odst. 2 stanoví, že za pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky rozumíme:

- ovocné stromy vysazené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na jeden ha;
- ovocné keře vysazené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na jeden ha;
- chmelnice a vinice.

V případě, že pěstitelské celky trvalých porostů nedosahují minimální doby plodnosti delší než tři roky, nestávají se hmotným majetkem a vstupují přímo do nákladů.

Dospělá zvířata a jejich skupiny

Pro daňové odpisování musí být splněny podmínky stanovené zákonem č. 586/1992 Sb., a to:

- jedná se o dospělá zvířata a jejich skupiny;
- jejich cena musí být vyšší než 40 000 Kč.

Jiný majetek

Pro účely zákona č. 586/1992 Sb., §26 odst. 3 se rozumí:

- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f);
- technická rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak;
- výdaje hrazené uživatelem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převýší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč;
- právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví.

Hmotný majetek vyloučený z odpisování

Zákon č. 586/1992 Sb., § 27 stanoví, že hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyšují 40 000 Kč;
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky;
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení;
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy;
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek;
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů;
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů;
- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto dluhu a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní odpisovatel, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce;
- hmotný majetek, u něhož odpisy nebo zahraniční položky obdobného charakteru jako odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel podle zákona č. 586/1992 Sb., jde-li o pronajatý hmotný majetek nebo hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu;
- hmotný majetek nabytý darováním, plněním ze svěřeneckého fondu nebo z rodinné fundace, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

3.2.2 Vymezení nehmotného majetku

Nehmotný majetek pro daňové účely vymezuje zákon č. 586/1992 Sb., § 32a odst. 1 jako:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje;
- software;
- ocenitelná práva;
- jiný majetek, vymezený zvláštním právním předpisem.

„Za nehmotný majetek se pro účely tohoto zákona nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodních korporací, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill), a dále povolenka na emise nebo preferenční limit, kterým je zejména individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu“ (Zákon č. 586/1992 Sb., § 32a odst. 2).

Daňová definice nehmotného majetku určí tyto podmínky:

- podmínka věcná – stanovuje, aby se jednalo o majetek vymezený v zákoně č. 586/1992 Sb., § 32a;
- podmínka nabývací – požaduje, aby majetek byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním, zděděním, vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování;
- podmínka hodnotová – kde je na rozdíl od účetního nehmotného majetku stanovena jednotná částka, vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč;
- časová podmínka – doba použitelnosti je delší než jeden rok.

3.2.3 Odpisovatel hmotného a nehmotného majetku

Podle Zákona č. 586/1992 Sb., § 28 hmotný majetek odpisuje odpisovatel. Hmotný majetek je oprávněn odpisovat vždy pouze jeden poplatník. Odpisovatelem je:

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

obchodní korporace k rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci a také pro hmotný majetek, nabytý zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací od rozhodného dne do dne zápisu fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace do obchodního rejstříku a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.

U nehmotného majetku podle zákona č. 586/1992 Sb., § 32a může kromě odpisovatele odpisovat poplatník, který k němu nabyt právního užívání za úplatu. Odpisovatel hmotného a nehmotného majetku má právo tento majetek promítnout formou odpisů do daňově uznatelných nákladů a nikdo nemůže odpisovateli toto právo popřít však sám odpisovatel se může v určitých případech vzdát práva na uplatnění odpisů. V takovýchto případech se možnost odpisování přeneše na nájemce. Tuto skutečnost je nutné podložit vždy písemnou smlouvou (Prudký a Lošťák, 2014, s. 99).

Z výše uvedeného vyplývá, že odpisovatel může postoupit právo na uplatnění odpisů jinému daňovému subjektu. Postoupení tohoto práva je možné, pokud se jedná o nájemní vztah mezi majitelem (odpisovatelem) popřípadě pronajímatelem a nájemcem, který daný majetek užívá. Toto je možné pouze písemně s tím, že se pronajímatel smluvně zaváže, že své právo uplatnit odpisy do daňových výdajů nevyužije a poskytne nájemci potřebné podklady pro provádění odpisů (Prudký a Lošťák, 2014, s. 100). Právo na odpisování lze přenechat v následujících případech a za dále stanovených podmínek:

- pacht obchodního závodu;
- technické zhodnocení pronajatého majetku a výdaje související s leasingem (§26 odst. 3 písm. a) a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb.;
- technická rekultivace;
- zajištění dluhu převodem práva;
- hmotný majetek na cizím pozemku.

3.2.4 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku

Podle zákona č. 586/1992 Sb., § 29 se vstupní cenou hmotného majetku rozumí:

- pořizovací cena, je-li pořízen úplatně;
- vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii;

- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva;
- reprodukční pořizovací cena;
- při nabytí majetku bezúplatně;
- hodnota technického zhodnocení;
- přepočtená zahraniční cena (§ 23 odst. 17);
- u veřejně prospěšného poplatníka ocenění převzaté účetní jednotky.

Za zůstatkovou cenu se pro účely zákona č. 586/1992 Sb., §29 odst. 2 považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů stanovených podle § 26 a § 30 až 32 z tohoto majetku, a to i tehdy, když do výdajů na zajištění zdanitelných příjmů zahrnul poplatník pouze poměrnou část odpisů nebo uplatňoval v některých zdaňovacích obdobích výdaje procentem z příjmů.

Podle zákona č. 586/1992 Sb., § 29 odst. 3 technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen „zvýšená vstupní cena“) a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen „zvýšená zůstatková cena“) příslušného majetku v tomto zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. Toto ustanovení se nepoužije v zákonem stanovených výjimkách např. technické zhodnocení samostatně odpisované nájemcem, technické zhodnocení provedené na kulturní památce a technické zhodnocení, které je součástí vstupní ceny (Sedláček, 2009, s. 29).

Pořizovací cena

Zákon definuje, že vstupní cenou u majetku pořízeného úplatně, tedy koupí, je cena pořizovací. Zákon o účetnictví vymezuje cenu pořizovací jako cenu, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů s jeho pořízením související. „Cena pořízení je cena dohodnutá nebo zaplacená dodavateli majetku, tedy taková, za kterou byl majetek ve skutečnosti nakoupen“ (Prudký a Lošťák, 2014, s. 61).

Do pořizovací ceny se tedy zahrnují vedlejší pořizovací náklady např. instalační a montážní náklady, náklady na přepravu hmotného majetku, clo při dovozu, provize atd.

Zvláštním případem je odkoupení najatého majetku, kdy nájemce provedl v době nájmu na tomto majetku technické zhodnocení, které odpisoval podle §28 odst. 3 zákona. V tomto případě součástí vstupní ceny je i zůstatková hodnota technického zhodnocení. Výše uvedené neplatí v případě majetku, který byl pořízen formou finančního leasingu.

Vlastní náklady

Podle § 29 odst. 1 písmeno b) zákona o daních z příjmů jsou vlastní náklady definovány jako vstupní cena u majetku pořízeného ve vlastní režii. Vlastní náklady u hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností definuje zákon o účetnictví jako přímé náklady, které jsou vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé (režijní) náklady, které se vztahují k výrobě (výrobní režie) nebo jiné činnosti (správní režie). Předpokládá se, že vlastní náklady v sobě zahrnují veškeré vedlejší pořizovací náklady. Do vlastních nákladů nezahrnujeme hodnotu vlastní práce ani zisk u daňového subjektu (Prudký a Lošťák, 2014, s. 66).

Vstupní cena u majetku získaného převodem práva

Podle § 29 odst. 1 je vstupní cena hmotného movitého majetku získaného převodem práva k zajištění nesplacené pohledávky její hodnota, v případě, že majetek zůstane ve vlastnictví věřitele. Z výše uvedeného vyplývá, že rozhodující pro vstupní cenu majetku je hodnota nesplacené pohledávky a nikoliv hodnota převedeného majetku.

Reprodukční pořizovací cen

Podle § 29 odst. 1 je reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu; přitom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby určená podle zvláštního právního předpisu bez přihlídnutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. U poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu.

Vstupní cena při nabytí majetku bezúplatně

Při nabytí majetku bezúplatně je cena podle § 29 odst. 1 určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného právním nástupcem poplatníka, pokud u poplatníků uvedených v § 2 neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitých věcí o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení; je-li doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se u poplatníků uvedených v § 2 vstupní cenou cena podle písmene d) (vstupní cena u majetku získaného převodem práva).

Hodnota technického zhodnocení

Technickým zhodnocením se pro účely zákona o daních z příjmů podle § 33 vždy rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. Sb., zákona o daních z příjmů.

Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Technickým zhodnocením jsou také výdaje, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím majetku v průběhu jeho pořizování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrnuje výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.

Podle zákona o daních z příjmů je součástí vstupní ceny i technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odpisování (§ 27), nejpozději však v prvním roce odpisování. Pokud původní vlastník nezapočal odpisovat, je u nabyvatele vstupní cena majetku vstupní cena, kterou by odpisoval původní vlastník.

Snížení vstupní ceny

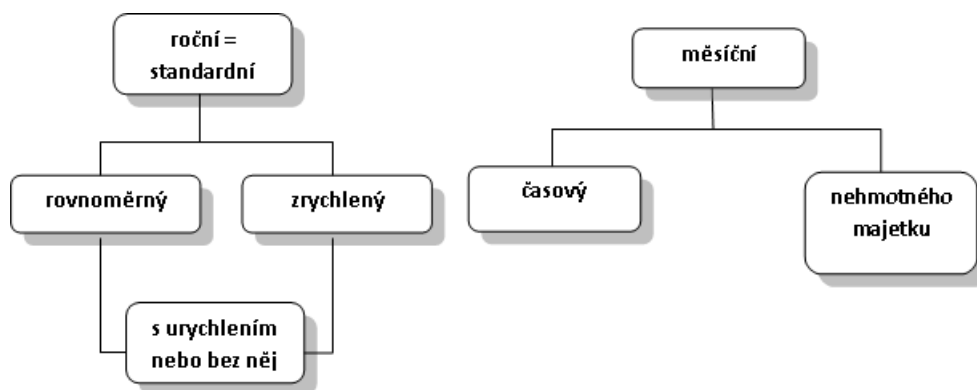
Podle zákona o daních z příjmů, se vstupní cena hmotného majetku snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, regionální rady regionu soudružnosti, o poskytnuté prostředky (granty) přidělené podle zvláštního právního předpisu, o poskytnuté granty Evropských společenství, o poskytnuté dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu. Obdobně se postupuje i u hmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Vstupní cena hmotného majetku se snižuje o bezúplatný příjem ve formě účelového peněžitého daru na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení.

3.2.5 Postup daňového odpisování

Odpisováním se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku do výdajů (nákladů). Tento hmotný majetek slouží k zajištění zdanitelného příjmu a je evidovaný u poplatníka. Jedna z hlavních zásad daňového odpisování je, že lze odpisovat maximálně do výše vstupní ceny (v případě odpisování ze zvýšené vstupní ceny pak lze odpisovat maximálně do výše zvýšené vstupní ceny). Obecně platí, že daňový odpis za zdaňovací období se zaokrouhluje na koruny nahoru.

Daňové odpisy můžeme rozvrhnout jako roční nebo měsíční. Každý z těchto typů má odlišnou charakteristiku. Roční odpisy se nejčastěji používají u hmotného majetku, naopak měsíční odpisy nejčastěji uplatňujeme u nehmotného majetku. Následující obrázek 1 zobrazuje přehled typů ročních a měsíčních odpisů.

Obrázek 1 Typy ročních a měsíčních daňových odpisů



Zdroj: Vančurová a Láchová, 2016, s. 110

Měsíční daňové odpisy

Podle Vančurové a Láchové, 2016, s. 110 měsíční daňové odpisy jsou charakterizovány:

- odpisy se uplatňují s přesností na měsíce s tím, že vstupní cena se vydělí počtem měsíců odpisování;
- první část odpisu se uplatní za měsíc následující po měsíci, ve kterém byl předmět odpisování zařazen do užívání;
- měsíční odpisování nemůže být přerušeno ani odloženo;
- použití měsíčních odpisů je povinné, nemůže být použito roční odpisování.

„Časové odpisy se používají např. u otvírek nových lomů, samostatně odpisované technické rekultivace“ (Vančurová a Láchová, 2016, s. 111). U časových odpisů není doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů, ale podmínkami používání odpisovaného majetku.

Specifická pravidla jsou stanovena pro daňové odpisování nehmotného majetku. „Nehmotný majetek se vždy odpisuje měsíčně, a to buď po dobu, na kterou byl pořízen, pokud je právo jeho využití časově omezeno, anebo po dobu stanovenou zákonem, který dobu odpisování stanoví diferencovaně podle druhu nehmotného majetku“ (Vančurová a Láchová, 2016, s. 111). Doba odpisování v měsících pro nehmotný majetek zobrazuje tabulka 1.

Tabulka 1 Odpisy nehmotného majetku

Druh nehmotného majetku	Počet měsíců odpisování
audiovizuální dílo	18
software	36
nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36
zřizovací výdaje	60
ostatní nehmotný majetek	72

Zdroj: Vančurová a Láchová, 2016, s. 112

Roční daňové odpisy

Nejčastěji jsou u hmotného majetku používány roční daňové odpisy. Vančurová a Láchová (2016, s. 112) tvrdí, že u ročních odpisů platí následující charakteristiky:

- podle zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin je stanovena doba odpisování;
- u ročního odpisování rozlišujeme dvě metody odpisování, kde jednu z nich si volí sám poplatník;
- zvolená metoda odpisování nemůže být v průběhu odpisování změněna, platí i pro případného nástupce, který pokračuje v započatém odpisování jiným poplatníkem;
- odpisování může být přerušeno nebo odloženo.

Odpisovatel má možnost neuplatnit daňové odpisování. „Při dalším odpisování bude pokračováno způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno a o dobu přerušeni se prodlouží celková doba odpisovaného hmotného majetku“ (Macháček, 2013, s. 11-17). „Daňová vstupní cena a daňové odpisy ovlivňují výši zaplacené daně“ (Účetní a daňové odpisy hmotného majetku, c2013-2017).

3.2.6 Odpisové skupiny a odpisové metody

Zatřídění do odpisových skupin se řídí § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zatřídění definuje, po jakou dobu bude majetek odpisován. Poplatník zatřídění provede v prvním roce odpisování. „Odpisových skupin je od 1. 1. 2014 šest a detailněji je třídění hmotného majetku uvedeno v příloze č. 1, která je nedílnou součástí zákona o daních z příjmů. Pro konkrétní obsahové vymezení náplně položky odpisované skupiny je u každé uveden kód „Standardní klasifikace produkce“ (Hmotný majetek, zatřídění do odpisových skupin a jeho doba odpisování platná ve zdaňovacím období roku 2004, c2004-2017). Přehled jednotlivých odpisových skupin a jejich minimální dobu odpisování znázorňuje následující tabulka 2.

Tabulka 2 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Příklad	Počet let odpisování
1	počítače a kancelářská technika	3
2	většina pracovních strojů, zařízení, osobní a nákladní automobily	5
3	parní kotle	10
4	budovy z lehkých hmot	20
5	budovy a haly pro průmysl a zemědělství,	30
6	jednotky nezahrnující pozemky administrativní budovy, zpravidla obchodní domy	50

Zdroj: Vančurová a Láchová, 2016, s. 113

U hmotného majetku, který je odpisován ročně, si může poplatník zvolit jednu ze dvou odpisových metod pro každý majetek jednotlivě. „Rovnoměrné odpisování se řídí odpisovými sazbami diferencovanými podle odpisových skupin a zrychlené odpisování využívá odpisových koeficientů“ (Vančurová a Láchová, 2016, s. 113). Při rovnoměrném nebo zrychleném odpisování může být uplatněn:

- plný roční odpis, který lze uplatnit u majetku evidovaného na konci příslušného zdaňovacího období, s výjimkami, které stanoví zákon o dani z příjmů (Sedláček, 2009, s. 38);
- poloviční roční odpis, kdy je hmotný a nehmotný majetek evidován na počátku zdaňovacího období a v průběhu roku došlo např. k vyřazení majetku, k převedení majetku, k ukončení podnikatelské či jiné samostatné výdělečné činnosti, k ukončení nájemního vztahu při technickém zhodnocení nájemcem (Sedláček,

2009, s. 39);

- poměrný odpis, který se stanoví při odpisování pouze z části, tedy do daňových výdajů je uplatněna pouze poměrná část odpisů (Sedláček, 2009, s. 39).

Podle Vančurové a Láchové (2016, s. 114) se uplatňuje zvýhodnění u některého hmotného majetku, které spočívá v urychlení odpisování, zpravidla o 10 % ze vstupní ceny majetku v prvním roce odpisování. Ve zvláštních případech, které stanoví zákon je to 15 % nebo 20 % ze vstupní ceny majetku. Aby mohl poplatník urychlit roční odpisování, musí splnit tyto podmínky:

- odpisovatel je prvním vlastníkem předmětu odpisování. Zákon o daních z příjmů definuje, že za prvního vlastníka se považuje ten, kdo jako první pořídí nový movitý majetek, který byl u předešlého vlastníka evidován jako zboží;
- urychlit odpisování v prvním roce o 10% lze pouze v případě, že se jedná o majetek, který se odpisuje v první až třetí odpisové skupině, výjimečně lze urychlit odpisování o 15 % u zařízení pro čištění a úpravu vod, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin při splnění zákonem daných podmínek, urychli odpisování o 20 % lze u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou, a to u strojů pro zemědělství a lesnictví;
- pokud odpisovaný majetek není stanoven mezi výjimkami, u kterých urychlení odpisování nelze uplatnit.

3.2.6.1 Rovnoměrné odpisování

Obecně platí, že rovnoměrné odpisování, přenáší po celou dobu odpisování cenu hmotného majetku do základu daně se stejnou rychlostí. S výjimkou prvního roku odpisování a případně roku vyřazení odpisovaného majetku. Výhodou rovnoměrného odpisování je jeho jednoduchost. Nevýhodou rovnoměrného odpisování je, že nerespektuje fakt, že majetek je zpravidla nejvíce využíván v prvních letech odpisování (Vančurová a Láchová, 2016, s. 115).

Při rovnoměrných odpisech se odpisuje vždy ze vstupní ceny nebo ze zvýšené vstupní ceny, prostřednictvím odpisových skupin. „Při rovnoměrných odpisech jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny maximální odpisové sazby (Účetní a daňové odpisy majetku, c2013-2017).

Následující tabulka 3 zobrazuje odpisové skupiny a jejich sazby.

Tabulka 3 Opisové sazby pro rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (v %)		
	v prvním roce odpisování (S1)	v dalších letech odpisování (S)	pro zvýšenou vstupní cenu (SZ)
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vančurová a Láchová, 2016, s. 115

Uvedené sazby jsou stanoveny jako maximální, pokud se poplatník rozhodne, může si zvolit jiný odpisový plán s nižšími odpisovými sazbami. „Pokud v daném zdaňovacím období zvolí nižší výši odpisu, než odpovídá roční odpisové sazbě, nemůže v dalším zdaňovacím období překročit maximální výši odpisu“ (Macháček, 2013. s. 12). Poplatník může dle svého rozhodnutí při stanovení rovnoměrného odpisování uplatnit ve zdaňovacím období odpis v rozmezí od nuly až do výše odpovídající maximální roční odpisové sazbě. Tuto optimalizační možnost lze použít pouze u rovnoměrného odpisování, nelze uplatnit u zrychleného odpisování.

V prvním roce odpisování je roční odpisová sazba poloviční než v dalších letech odpisování, odpisuje se podle vzorce 3 (Vančurová a Láchová, 2016, s. 115):

$$O_1 = \frac{VC * S_1}{100} \quad (3)$$

Kde:

O_1 odpis v prvním roce odpisování

VC vstupní cena hmotného majetku

S_1 odpisová sazba pro první rok odpisování

Odpisy v dalších letech odpisování jsou potom stejné a rovnají se, výpočet podle vzorce 4 (Vančurová a Láchová, 2016, s. 115):

$$O_n = \frac{VC * S}{100} \quad (4)$$

Kde:

O_n odpis v dalších letech odpisování

S odpisová sazba v dalších letech odpisování

Odpisy vypočtené podle výše uvedených vzorců se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Pokud se urychlení odpisování nově pořízené hmotného majetku zahrnutého v první až třetí odpisové skupině týká rovnoměrného odpisování, potom je nutno změnit odpisové sazby. V následující tabulce 4 jsou porovnány odpisové sazby pro standardní odpisování a urychlené odpisování o 10 %.

Tabulka 4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Macháček, 2013, s. 11

V následující tabulce 5 jsou porovnány odpisové sazby pro standardní odpisování a urychlené odpisování o 15 %.

Tabulka 5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: Macháček, 2013, s. 11

V následující tabulce 6 jsou porovnány odpisové sazby pro standardní odpisování a urychlené odpisování o 20 %.

Tabulka 6 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: Macháček, 2013, s. 11

„Tato zvýšení však nemůžeme uplatnit např. u osobních automobilů a motocyklů (až na některé výjimky) (Účetní a daňové odpisy majetku, c2013-2017).“

3.2.6.2 Zrychlené odpisování

„Zrychleným způsobem odpisování je dosaženo vyšších daňových odpisů na začátku odpisování a v průběhu odpisové doby se hodnota odpisů snižuje“ (Daňové odpisy hmotného majetku dle novely 2017, c2016-2017). Zrychlené odpisování místo odpisových sazeb používá odpisové koeficienty, které jsou zobrazeny v následující tabulce 7.

Tabulka 7 Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficienty pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování (k1)	v dalších letech odpisování (k)	pro zvýšenou zůstatkovou cenu (kZ)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vančurová a Láchová, 2016, s. 118

V prvním roce odpisování se odpisuje podle vzorce 5 (Vančurová a Láchová, 2016, s. 118):

$$O_1 = \frac{VC}{k_1} \quad (5)$$

Kde:

k_1 koeficient pro odpisování v prvním roce odpisování

V dalších letech odpisování se odpisuje podle vzorce 6 (Vančurová a Láchová, 2016, s. 118):

$$O_1 = \frac{2 * ZC_{n-1}}{k - (n - 1)} \quad (6)$$

Kde:

n pořadové číslo roku odpisování

ZC_{n-1} zůstatková cena k poslednímu dni předešlého zdaňovacího období

k koeficient pro odpisování v dalších letech odpisování

$n - 1$ počet let, po která se již odpisovalo

I v případě zrychleného odpisu se vypočtený roční odpis zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

I u zrychleného odpisování má poplatník nárok na urychlení odpisování u vybraného hmotného majetku. Pro tyto případy nejsou stanoveny speciální odpisové koeficienty, zákon stanoví, že vypočtený odpis se zvyšuje o určené procento (Vančurová a Láchová, 2016, s. 119).

3.2.7 Zůstatková cena

Po dobu, kdy je majetek v užívání, jsou odpisy nákladem. Ne vždy se však celá vstupní cena přenesla pomocí odpisů do základu daně typickým příkladem, je prodej odpisovaného majetku. Při vyřazení majetku jsou důležitá pravidla pro uplatnění zůstatkových cen, případně pořizovacích cen v daňových nákladech (Vančurová a Láchová, s. 123). V roce vyřazení má poplatník právo na uplatnění jen poloviny standardního daňového odpisu. Při vyřazení daňově odpisovaného majetku je třeba upravit výsledek hospodaření pro stanovení základu daně o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. V některých případech je toto omezeno nebo zakázáno např. bezúplatné převedení majetku).

3.3 Odpisy majetku ve vybraných zemích EU

Na Slovensku se odpisy stanoví z hmotného i nehmotného majetku. Hmotným majetkem se rozumí samostatné movité věci (popř. soubory movitých věcí) se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 1 700 EUR a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok, a budovy a jiné stavby. Nehmotný majetek je definován jako práva průmyslového vlastnictví, autorská práva, počítačové programy a databáze, projekty, výrobní a technické postupy, utajované informace, lesní hospodářské plány a technicky a hospodářsky využitelné znalosti, jejichž vstupní cena je vyšší než 2 400 EUR a mají provozně-technické funkce nebo dobu použitelnosti delší než jeden rok. Nehmotný majetek se odpisuje maximálně 5 let v souladu s účetními předpisy, hmotný majetek lze odpisovat rovnoměrně či zrychleně. Odpisové skupiny včetně příkladu a počtu let odpisování ukazuje následující tabulka (Široký, 2010, s. 290).

Tabulka 8 Odpisové skupiny a počet let odpisování na Slovensku

Odpisová skupina	Příklad	Doba odpisování
1	kancelářské stroje a počítače, elektrické přístroje, osobní a nákladní automobily	4 roky
2	většina pracovních strojů, montované stavby ze dřeva, traktory, trolejbusy, přívěsy a návěsy	6 let
3	montované stavby z betonu a kovu, turbíny, výměníky tepla a klimatizační zařízení, lodě, nádrže a cisterny	12 let
4	budovy	20 let

Zdroj: Široký, 2010, s. 290

V Rakousku odpisům podléhá veškerý majetek, který se využívá k podnikání, neodpisuje se jen ten majetek, jehož hodnota se nesnižuje. Odpisovat majetek může pouze jeho vlastník po jeho vložení do podnikání. Pro daňové účely jsou povoleny pouze rovnoměrné odpisy, budovy se odpisují sazbou 2 %, 2,5 % a 3 %, automobily se odpisují 8 let. Hmotný movitý majetek, jehož hodnota je nižší než 400 EUR, může být plně odepsán do nákladů v roce pořízení (Široký, 2010, s. 274).

„Dlouhodobý nehmotný majetek je oceněn v pořizovací ceně“ (IAS 38, c2017). V Německu se budovy odpisují 50 let roční odpisovou lineární sazbou ve výši 2 % nebo lze alternativně použít zrychlené odpisy: prvních 10 let 4 %, následujících 8 let 2,5 %, zbývajících 32 let 1,25 % (Široký, 2010, s. 253).

Shrnutí

Teoretické část se zabývá způsobem odpisování dlouhodobého hmotného majetku, dle předpisů platných v ČR a jeho členěním. Jsou zde uvedeny pomocné vzorce pro výpočet odpisů v jednotlivých odpisových skupinách, které budou využity v praktické části.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Teoretické poznatky jsou rozpracovány na dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku vybrané společnosti. Dále je provedena komparace způsobů daňového odpisování, tedy rovnoměrného, urychleného a zrychleného, kodifikovaných v daňových předpisech platných v České republice a vyhodnocení dopadů jednotlivých způsobů odpisování na základ daně. V závěru je provedena analýza komparace daňového odpisování ve vybraných zemích Evropské unie.

4.1 Daňové odpisy v ČR

K analýze a komparaci daňových odpisů je použita společnost XX, s.r.o. s následujícím hmotným a nehmotným majetkem, který je seřazen podle data zařazení:

Položka č. 1

Název položky: Administrativní budova
Datum zařazení: 31. 03. 2012
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 6
Pořizovací cena: 14 562 533 Kč

Položka č. 2

Název položky: Software
Datum zařazení: 20. 05. 2012
Odpisovaný majetek: nehmotný majetek
Odpisová skupina: -
Pořizovací cena: 62 586 Kč

Položka č. 3

Název položky: Tiskárna HP LaserJet Enterprise
Datum zařazení: 30. 04. 2012
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 1
Pořizovací cena: 45 567 Kč

Položka č. 4

Název položky: Ducato Maxi 3.0
Datum zařazení: 30. 05. 2012
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 2
Pořizovací cena: 773 140 Kč

Položka č. 5

Název položky: Vysokozdvihový vozík BT SWE 120
Datum zařazení: 30. 11. 2012
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 2
Pořizovací cena: 100 488 Kč

Položka č. 6

Název položky: Freemont Urban 2.0
Datum zařazení: 19. 01. 2013
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 2
Pořizovací cena: 520 517 Kč

Položka č. 7

Název položky: Kompresor UMN
Datum zařazení: 11. 04. 2013
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 3
Pořizovací cena: 68 402 Kč

Položka č. 8

Název položky: Tlakové rozvody vzduchu
Datum zařazení: 10. 09. 2013
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 5
Pořizovací cena: 46 569 Kč

Položka č. 9

Název položky: Ducato Maxi 3.0 II.
Datum zařazení: 15. 11. 2013
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 2
Pořizovací cena: 796 352 Kč

Položka č. 10

Název položky: Elektrický pohon křídlových vrat
Datum zařazení: 28. 12. 2015
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 2
Pořizovací cena: 46 772 Kč

Položka č. 11

Název položky: Vjezdová brána
Datum zařazení: 03. 04. 2015
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 4
Pořizovací cena: 48 285 Kč

Položka č. 12

Název položky: Půdní vestavba
Datum zařazení: 20. 12. 2015
Odpisovaný majetek: hmotný majetek
Odpisová skupina: 5
Pořizovací cena: 7 167 885 Kč

Pro další zpracování je výše uvedený majetek seskupen do následující tabulky 9.

Tabulka 9 Majetek testované firmy

Položka č.	Název položky	Odpisová skupina	Datum zařazení	VC v Kč	pozn.
1	Administrativní budova	6	31. 03. 2012	14 562 533	
2	Software		20. 05. 2012	62 586	N
3	Tiskárna HP Laser Jet Enterprise	1	30. 04. 2012	45 567	
4	Ducato Maxi 3.0	2	30. 05. 2012	773 140	
5	Vysokozdvížený vozík BT SWE 120	2	30. 11. 2012	100 488	
6	Freemont Urban 2.0	2	19. 01. 2013	520 517	
7	Kompresor UMN	3	11. 04. 2013	68 402	
8	Tlakové rozvody vzduchu	5	10. 09. 2013	46 569	
9	Ducato Maxi 3.0 II.	2	15. 11. 2013	796 352	
10	Elektrický pohon křídlových vrat	2	28. 12. 2015	46 772	
11	Vjezdová brána	4	03. 04. 2015	48 285	
12	Půdní vestavba	5	20. 12. 2015	7 167 885	

Zdroj: vlastní zpracování.

Vysvětlivky: VC – vstupní cena.

N – nehmotný majetek.

4.1.1 Rovnoměrný způsob daňového odpisování

Teorie rovnoměrného způsobu odpisování je podrobně popsána v teoretické části práce. V této kapitole budou tato pravidla aplikována na konkrétním souboru majetku uvedeného v tabulce č. 9. Při kvantifikaci rovnoměrných daňových odpisů jsou pro jednotlivé odpisové skupiny použity roční odpisové sazby v procentech, dle tabulky 3 Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování. U tohoto způsobu odpisování se liší odpisy majetkové položky v prvním a dalším roce. V následující tabulce jsou vypočteny rovnoměrné odpisy majetkového souboru testované firmy v prvním roce odpisování dle jednotlivých položek. Pro výpočet výše odpisů hmotného majetku byl použit vzorec 3 a odpisové sazby z tabulky 3. Pro výpočet výše odpisu nehmotného majetku pro položku č. 2 byla použita tabulka 1.

Tabulka 10 Rovnoměrný odpis v prvním roce odpisování v Kč

P. č.	Odpisová skupina	Vstupní cena	Odpisová sazba dle tab. 3	Výše odpisu	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	6	14 562 533	1,02	148 537,84	148 538
2	N	62 586		12 169,50	12 170
3	1	45 567	20	9 113,40	9 114
4	2	773 140	11	85 045,40	85 046
5	2	100 488	11	11 053,68	11 054
6	2	520 517	11	57 256,87	57 257
7	3	68 402	5,5	3 762,11	3 763
8	5	46 569	1,4	651,97	652
9	2	796 352	11	87 598,72	87 599
10	2	46 772	11	5 144,92	5 145
11	4	48 285	2,15	1 038,13	1 039
12	5	7 167 885	1,4	100 350,39	100 351

Zdroj: vlastní zpracování.

V následující tabulce jsou vypočteny rovnoměrné odpisy majetkového souboru testované firmy v druhém a každém dalším roce odpisování dle jednotlivých položek. Pro výpočet výše odpisů hmotného majetku byl použit vzorec 4 a odpisové sazby z tabulky 3. Pro výpočet výše odpisu pro položku č. 2 byla použita tabulka 1, vzhledem k tomu, že se jedná o nehmotný majetek.

Tabulka 11 Rovnoměrný odpis v druhém a dalším roce odpisování v Kč

P. č.	Odpisová skupina	Vstupní cena	Odpisová sazba dle tab. 3	Výše odpisu	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	6	14 562 533	2,02	294 163,17	294 164
2	N	62 586		20 862,00	20 862
3	1	45 567	40	18 226,80	18 227
4	2	773 140	22,25	172 023,65	172 024
5	2	100 488	22,25	22 358,58	22 359
6	2	520 517	22,25	115 815,03	115 816
7	3	68 402	10,5	7 182,21	7 183
8	5	46 569	3,4	1 583,35	1 584
9	2	796 352	22,25	177 188,32	177 189
10	2	46 772	22,25	10 406,77	10 407
11	4	48 285	5,15	2 486,68	2 487
12	5	7 167 885	3,4	243 708,09	243 709

Zdroj: vlastní zpracování.

Výše kvantifikované roční odpisy pro jednotlivé položky testovaného souboru majetku jsou v závislosti na datu pořízení majetkové položky přehledně seřazeny do následující tabulky.

Tabulka 12 Rovnoměrné odpisy v testovaném období v ČR v Kč

P. č.	Název položky	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	Administrativní budova	148 538	294 164	294 164	294 164	294 164	294 164
2	Software	12 170	20 862	20 862	8 692	0	0
3	Tiskárna HP Laser Jet Enterprise	9 114	18 227	18 226	0	0	0
4	Ducato Maxi 3.0	85 046	172 024	172 024	172 024	172 022	0
5	Vysokozdvíhový vozík BT SWE 120	11 054	22 359	22 359	22 359	22 357	0
6	Freemont Urban 2.0	0	57 257	115 816	115 816	115 816	115 812
7	Kompresor UMN	0	3 763	7 183	7 183	7 183	7 183
8	Tlakové rozvody vzduchu	0	652	1 584	1 584	1 584	1 584
9	Ducato Maxi 3.0 II.	0	87 599	177 189	177 189	177 189	177 186
10	Elektrický pohon křídlových vrat	0	0	0	5 145	10 407	10 407
11	Vjezdová brána	0	0	0	1 039	2 487	2 487
12	Půdní vestavba	0	0	0	100 351	243 709	243 709
	Celkem	265 922	676 907	829 407	905 546	1 046 918	852 532

Zdroj: vlastní zpracování.

Vysvětlivka: 0 - znamená, že ještě nebyl pořízen nebo byl již odepsán.

4.1.2 Zrychlený způsob daňového odpisování

Teorie zrychleného způsobu daňového odpisování je popsána v teoretické části práce. V této kapitole budou tato pravidla aplikována na konkrétním souboru majetku uvedeného v tabulce 9 Majetek testované firmy. Při kvantifikaci zrychlených daňových odpisů jsou pro jednotlivé odpisové skupiny použity odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování dle tabulky 7 Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování.

U tohoto způsobu odpisování se liší odpisy majetkové položky v každém roce odpisování. V následujících tabulkách jsou vypočteny zrychlené daňové odpisy majetkového souboru testované firmy v každém jednotlivém roce odpisování dle jednotlivých položek. Zrychlený způsob odpisování nelze použít u nehmotného majetku, proto odpis položky č. 2 testovaného majetkového souboru nebude v následujících tabulkách zobrazován.

Pro výpočet výše zrychleného odpisu hmotného majetku v prvním roce odpisování byl použit vzorec 5 a odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování dle tabulky 7 Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování. Následující tabulka znázorňuje výši zrychleného odpisu v prvním roce odpisování.

Tabulka 13 Zrychlený odpis v prvním roce odpisování v Kč

P. č.	Odpisová skupina	Vstupní cena	k_1	VC/ k_1	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	6	14 562 533	50	291 250,70	291 251
3	1	45 567	3	15 189,00	15 189
4	2	773 140	5	154 628,00	154 628
5	2	100 488	5	20 097,60	20 098
6	2	520 517	5	104 103,40	104 104
7	3	68 402	10	6 840,20	6 841
8	5	46 569	30	1 552,30	1 553
9	2	796 352	5	159 270,40	159 271
10	2	46 772	5	9 354,40	9 355
11	4	48 285	20	2 414,25	2 415
12	5	7 167 885	30	238 929,50	238 930

Zdroj: vlastní zpracování.

Pro výpočet výše zrychleného odpisu hmotného majetku v druhém roce a dalších letech odpisování byl použit vzorec 6 a odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování dle tabulky 7 Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování. Následující tabulky znázorňují výši zrychleného odpisu v druhém a dalších letech odpisování, až do šestého roku. Toto období je dáno počátečním rokem pořízení majetku testované firmy, tedy 2012 a končí šestým rokem odpisování, tedy 2017.

Tabulka 14 Zrychlený odpis v druhém roce odpisování v Kč

P. č.	OS	VC	Odpis 1. rok	ZC ₁	k	n	k - (n-1)	Výpočet	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	6	14 562 533	291 251	14 271 282	51	2	50	570 851,28	570 852
3	1	45 567	15 189	30 378	4	2	3	20 252,00	20 252
4	2	773 140	154 628	618 512	6	2	5	247 404,80	247 405
5	2	100 488	20 098	80 390	6	2	5	32 156,00	32 156
6	2	520 517	104 104	416 413	6	2	5	166 565,20	166 566
7	3	68 402	6 841	61 561	11	2	10	12 312,20	12 313
8	5	46 569	1 553	45 016	31	2	30	3 001,07	3 002
9	2	796 352	159 271	637 081	6	2	5	254 832,40	254 833
10	2	46 772	9 353	37 417	6	2	5	14 966,8	14 967
11	4	48 285	2 415	45 870	21	2	20	4 587,00	4 587
12	5	7 167 885	238 930	6 928 955	31	2	30	461 930,33	461 931

Zdroj: vlastní zpracování.

Vysvětlivky: OS - odpisová skupina.

Následující tabulka kvantifikuje výši zrychleného odpisu v třetím roce odpisování.

Tabulka 15 Zrychlený odpis v třetím roce odpisování v Kč

P. č.	OS	ZC ₁	Odpis 2. rok	ZC ₂	k	n	k - (n-1)	Výpočet	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	6	14 271 282	570 852	13 700 430	51	3	49	559 201,22	559 202
3	1	30 378	20 252	10 126	4	3	2	10 126,00	10 126
4	2	618 512	247 405	371 107	6	3	4	185 553,50	185 554
5	2	80 390	32 156	48 234	6	3	4	24 117,00	24 117
6	2	416 413	166 566	249 847	6	3	4	124 923,50	124 924
7	3	61 561	12 313	49 248	11	3	9	10 944,00	10 944
8	5	45 016	3 002	42 014	31	3	29	2 897,52	2 898
9	2	637 081	254 833	382 248	6	3	4	191 124,00	191 124
10	2	37 417	14 967	22 450	6	3	4	11 225,00	11 225
11	4	45 870	4 587	41 283	21	3	19	4 345,58	4 346
12	5	6 928 955	461 931	6 467 024	31	3	29	446 001,66	446 002

Zdroj: vlastní zpracování.

Následující tabulka kvantifikuje výši zrychleného odpisu ve čtvrtém roce odpisování.

Tabulka 16 Zrychlený odpis ve čtvrtém roce odpisování v Kč

P. č.	OS	ZC ₂	Odpis 3. rok	ZC ₃	k	n	k - (n-1)	Výpočet	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	6	13 700 430	559 202	13 141 228	51	4	48	547 551,17	547 552
3	1	10 126	10 126	0	0	0	0	0	0
4	2	371 107	185 554	185 553	6	4	3	123 702,00	123 702
5	2	48 234	24 117	24 117	6	4	3	16 078,00	16 078
6	2	249 847	124 924	124 923	6	4	3	83 282,00	83 282
7	3	49 248	10 944	38 304	11	4	8	9 576,00	9 576
8	5	42 014	2 898	39 116	31	4	28	2 794,00	2 794
9	2	382 248	191 124	191 124	6	4	3	127 416,00	127 416
10	2	22 450	11 225	11 225	6	4	3	7 483,33	7 484
11	4	41 283	4 346	36 937	21	4	18	4 104,11	4 105
12	5	6 467 024	446 002	6 021 022	31	4	28	430 073,00	430 073

Zdroj: vlastní zpracování.

Vysvětlivky: 0 - znamená, že odpis byl ukončen.

Následující tabulka kvantifikuje výši zrychleného odpisu v pátém roce odpisování.

Tabulka 17 Zrychlený odpis v pátém roce odpisování v Kč

P. č.	OS	ZC ₃	Odpis 4. rok	ZC ₄	k	n	k - (n-1)	Výpočet	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	6	13 141 228	547 552	12 593 676	51	5	47	535 901,11	535 902
3	1	0	0	0	0	0	0	0	0
4	2	185 553	123 702	61 851	6	5	2	61 851,00	61 851
5	2	24 117	16 078	8 039	6	5	2	8 039,00	8 039
6	2	124 923	83 282	41 641	6	5	2	41 641,00	41 641
7	3	38 304	9 576	28 728	11	5	7	8 208,00	8 208
8	5	39 116	2 794	36 322	31	5	27	2 690,52	2 691
9	2	191 124	127 416	63 708	6	5	2	63 708,00	63 708
10	2	11 225	7 487	3 741	6	5	2	3 741,00	3 741
11	4	36 937	4 105	32 832	21	5	17	3 862,59	3 863
12	5	6 021 022	430 073	5 590 949	31	5	27	414 144,37	414 145

Zdroj: vlastní zpracování.

Následující tabulka kvantifikuje výši zrychleného odpisu v šestém roce odpisování.

Tabulka 18 Zrychlený odpis v šestém roce odpisování v Kč

P. č.	OS	ZC ₄	Odpis 5. rok	ZC ₅	k	n	k - (n-1)	Výpočet	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	6	12 593 676	535 902	12 057 774	51	6	46	524 251,04	524 252
3	1	0	0	0	0	0	0	0	0
4	2	61 851	61 851	0	0	0	0	0	0
5	2	8 039	8 039	0	0	0	0	0	0
6	2	41 641	41 641	0	0	0	0	0	0
7	3	28 728	8 208	20 520	11	6	6	6 840,00	6 840
8	5	36 322	2 691	30 631	31	6	26	2 587,00	2 587
9	2	63 708	63 708	0	0	0	0	0	0
10	2	3 741	3 741	0	0	0	0	0	0
11	4	32 832	3 863	28 969	21	6	16	3 621,13	3 622
12	5	5 590 949	414 145	5 176 804	31	6	26	398 215,69	398 216

Zdroj: vlastní zpracování.

Výše kvantifikované zrychlené odpisy v testovaném období 2012 až 2017 jsou pro další analýzu zpracovány do následující tabulky.

Tabulka 19 Zrychlené odpisy v testovaném období v Kč

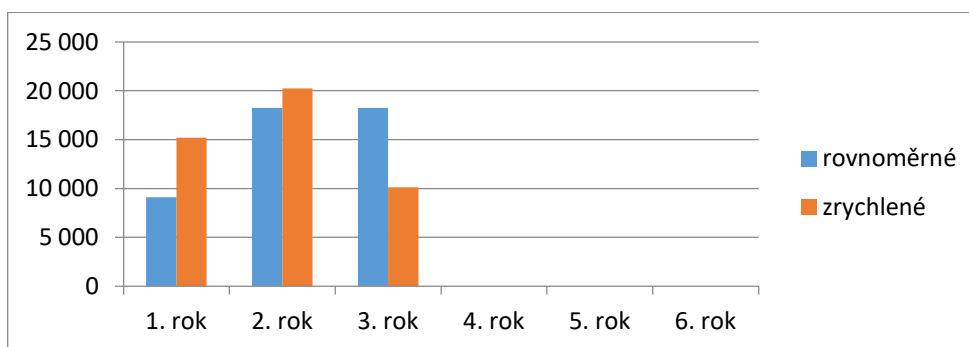
P. č.	Název položky	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	Administrativní budova	291 251	570 852	559 202	547 552	535 902	524 252
3	Tiskárna HP Laser Jet Enterprise	15 189	20 252	10 126	0	0	0
4	Ducato Maxi 3,0	154 628	247 405	185 554	123 702	61 851	0
5	Vysokozdvížený vozík BT SWE 120	20 098	32 156	24 117	16 078	8 039	0
6	Freemont Urban 2,0	0	104 104	166 566	124 924	83 282	41 641
7	Kompresor UMN	0	6 841	12 313	10 944	9 576	8 208
8	Tlakové rozvody vzduchu	0	1 553	3 002	2 898	2 794	2 691
9	Ducato Maxi 3,0 II.	0	159 271	254 833	191 124	127 416	63 708
10	Elektrický pohon křídlových vrat	0	0	0	9 355	14 967	11 225
11	Vjezdová brána	0	0	0	2 415	4 587	4 346
12	Půdní vestavba	0	0	0	238 930	461 931	446 002
	Celkem	481 166	1 142 434	1 215 713	1 267 922	1 310 345	1 102 073

Zdroj: vlastní zpracování.

4.1.3 Posouzení dopadu volby metody odpisování na základ daně v ČR

Dopad rozdílu použití rovnoměrných či zrychlených daňových odpisů je patrný z následujících grafů, které jsou zpracovány pro každou odpisovou skupinu zvlášť, a to na období 6 let. Následující graf 1 zobrazuje rozdíl výše daňového odpisu v první odpisové skupině v testovaném období. Jako reprezentant této odpisové skupiny byla zvolena položka č. 1 Tiskárna HP Laser Jet Enterprise.

Graf 1: Průběh výše daňového odpisu v 1. odpisové skupině v Kč

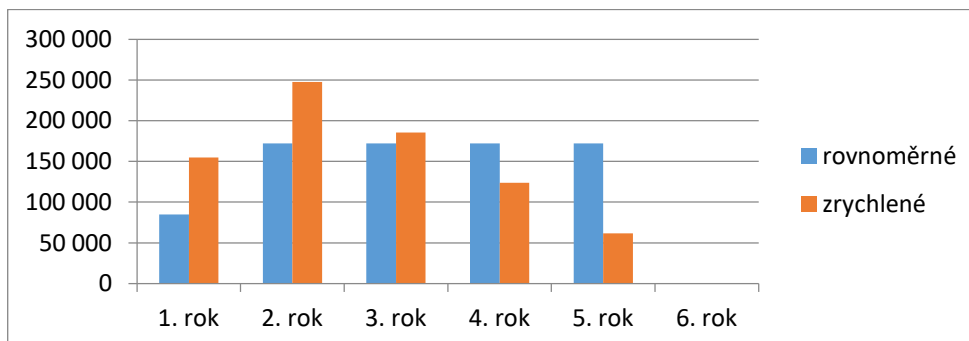


Zdroj: vlastní zpracování.

Z grafu je patrné, že zrychlený odpis v první odpisové skupině je vyšší než rovnoměrný odpis pouze v prvním a druhém roce odpisování.

Následující graf 2 zobrazuje rozdíl výše daňového odpisu v druhé odpisové skupině v testovaném období. Jako reprezentant této odpisové skupiny byla zvolena položka č. 4 Ducato Maxi 3.0.

Graf 2 Průběh výše daňového odpisu v 2. odpisové skupině v Kč

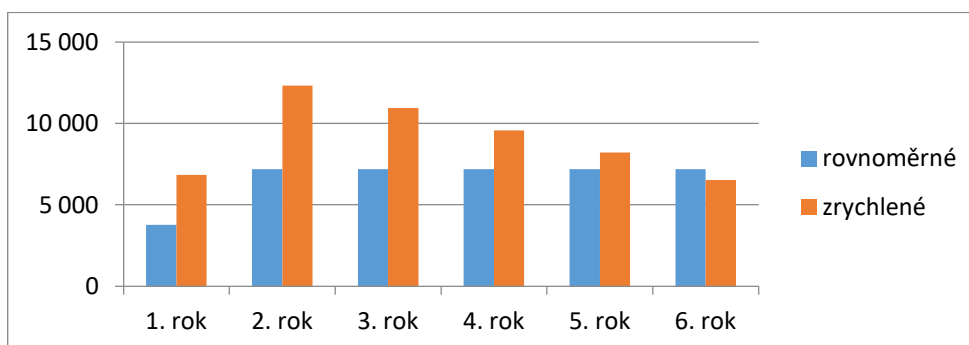


Zdroj: vlastní zpracování.

Z grafu je patrné, že zrychlený odpis v druhé odpisové skupině je vyšší než rovnoměrný odpis v prvním až třetím roce odpisování, ve čtvrtém a pátém roce pak klesá pod hodnotu rovnoměrného odpisu.

Následující graf 3 zobrazuje rozdíl výše daňového odpisu v třetí odpisové skupině v testovaném období. Jako reprezentant této odpisové skupiny byla zvolena položka č. 7 Kompresor UMN.

Graf 3 Průběh výše daňového odpisu ve 3. odpisové skupině v Kč

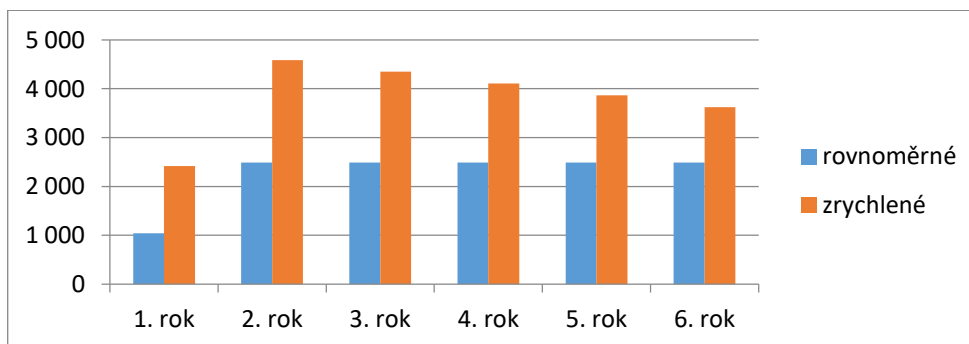


Zdroj: vlastní zpracování.

Z grafu je patrné, že zrychlený odpis v třetí odpisové skupině je vyšší než rovnoměrný odpis v prvním až pátém roce odpisování, v šestém roce pak klesá pod hodnotu rovnoměrného odpisu.

Následující graf 4 zobrazuje rozdíl výše daňového odpisu ve čtvrté odpisové skupině v testovaném období. Jako reprezentant této odpisové skupiny byla zvolena položka č. 11 Vjezdová brána.

Graf 4 Průběh výše daňového odpisu ve 4. odpisové skupině v Kč

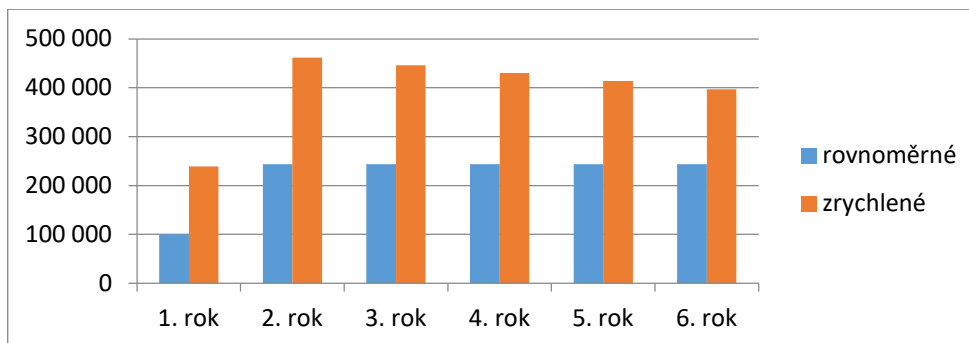


Zdroj: vlastní zpracování.

Z grafu je patrné, že zrychlený odpis ve čtvrté odpisové skupině je vyšší než rovnoměrný odpis po celé šestileté testovací období.

Následující graf 5 zobrazuje rozdíl výše daňového odpisu v páté odpisové skupině v testovaném období. Jako reprezentant této odpisové skupiny byla zvolena položka č. 12 Půdní vestavba.

Graf 5 Průběh výše daňového odpisu v 5. odpisové skupině v Kč

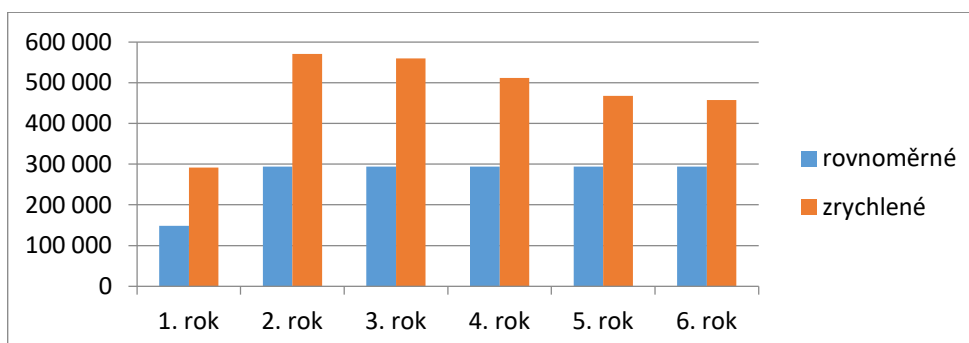


Zdroj: vlastní zpracování.

Z grafu je patrné, že zrychlený odpis v páté odpisové skupině je vyšší než rovnoměrný odpis opět po celé šestileté testovací období.

Následující graf 6 zobrazuje rozdíl výše daňového odpisu v šesté odpisové skupině v testovaném období. Jako reprezentant této odpisové skupiny byla zvolena položka č. 1 Administrativní budova.

Graf 6 Průběh výše daňového odpisu v 6. odpisové skupině v Kč



Zdroj: vlastní zpracování.

Z grafu je patrné, že zrychlený odpis v šesté odpisové skupině je vyšší než rovnoměrný odpis opět po celé šestileté testovací období.

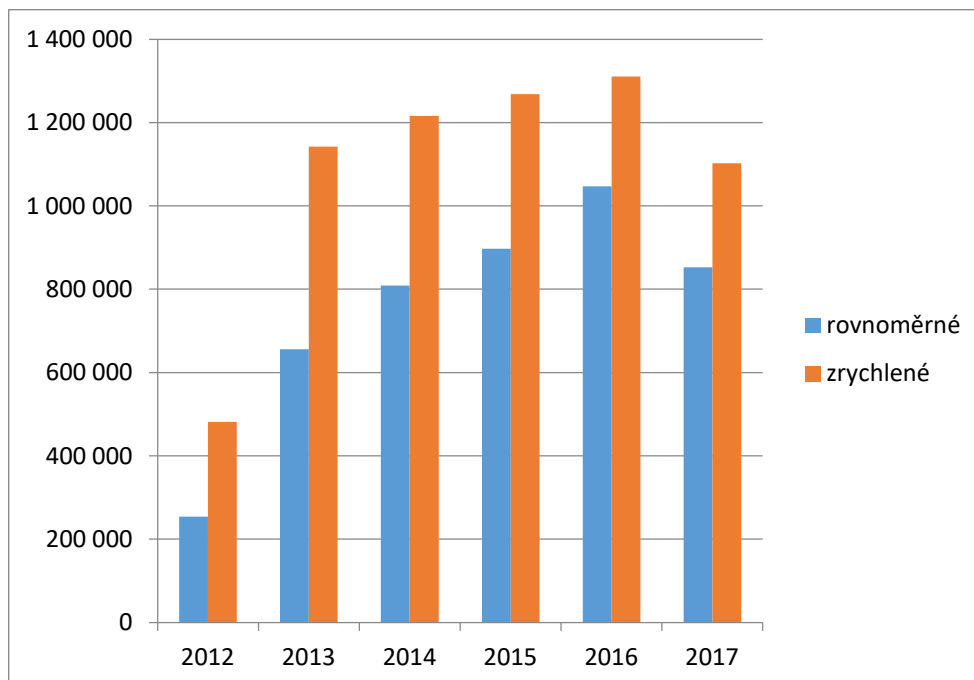
Následující tabulka 20 a graf 7 kvantifikuje rozdíl dopadu rovnoměrného a zrychleného odpisování za celou testovanou firmu v testovaném období 2012 až 2017 i s ohledem na datum zařazení majetkové položky do majetku podniku. Ke komparaci rovnoměrných a zrychlených odpisů v tabulce 20 jsou použity hodnoty z tabulky 12 Rovnoměrné odpisy v testovaném období v ČR v Kč snižené o odpisy položky č. 2 Software a tabulky 19 Zrychlené odpisy v testovaném období v ČR v Kč.

Tabulka 20 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů v Kč

Rok	2012	2013	2014	2015	2016	2017
rovnoměrné	253 752	656 045	808 545	896 854	1 046 918	852 532
zrychlené	481 166	1 142 434	1 215 713	1 267 922	1 310 345	1 102 073
rozdíl v % VC	1,5	2,9	2,4	1,5	1,1	1,0
rozdíl v Kč	227 414	486 389	407 168	371 069	263 427	249 541

Zdroj: vlastní zpracování.

Graf 7 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů v ČR v Kč



Zdroj: vlastní zpracování.

Největší progrese zrychlených odpisů u testované firmy nastala ve druhém a třetím roce testovaného období, tedy v letech 2013 a 2014. Zrychlené daňové odpisy jsou oproti rovnoměrným vyšší v celém sledovaném období. Součet rozdílů odpisů, který činí 2 005 007 Kč, tedy 8,3 % vstupní ceny hmotného majetku testované firmy v roce 2017, ukazuje hodnotu, o kterou testovaná firma během testovaného období při využití zrychleného odpisování může snížit daňový základ oproti využití rovnoměrných daňových odpisů.

4.2 Daňové odpisy na Slovensku a jejich srovnání s odpisy v ČR

Pro komparaci daňových odpisů na Slovensku a v ČR bude použit majtkový soubor testované firmy z odstavce 4.1. Pro jednoduchost srovnání jsou majtkové položky pro slovenské odpisy vyčísleny v měně CZK nikoliv v EUR.

4.2.1 Rovnoměrné daňové odpisy na Slovensku

Teorie rovnoměrného způsobu odpisování na Slovensku je popsána v teoretické části práce. V této kapitole budou tato pravidla aplikována na konkrétním souboru majetku uvedeného v tabulce 9 Majetek testované firmy. Při kvantifikaci rovnoměrných daňových odpisů jsou pro jednotlivé odpisové skupiny použity roční odpisové sazby dle tabulky 8 Odpisové skupiny a počet let odpisování na Slovensku.

V následující tabulce 21 jsou vypočteny rovnoměrné odpisy majtkového souboru testované firmy dle jednotlivých položek.

Tabulka 21 Výpočet rovnoměrných daňových odpisů na Slovensku v Kč

P. č.	Název	Odpisová skupina	Vstupní cena	Koeficient	Odpis za rok	Zaokrouhlení na Kč nahoru
1	Administrativní budova	6.3	14 562 533	1/40	364 063,33	364 064
2	Software	N	62 586	1/5	12 517,20	12 518
3	Tiskárna HP Laser Jet Enterprise	1.13	45 567	1/4	11 391,75	11 392
4	Ducato Maxi 3,0	1.26	773 140	1/4	193 285,00	193 285
5	Vysokozdvizný vozík BT	2.20	100 488	1/6	16 748,00	16 748
6	Freemont Urban 2,0	1.24	520 517	1/4	130 129,25	130 130
7	Kompresor UMN	2.19	68 402	1/6	11 400,33	11 401
8	Tlakové rozvody vzduchu	4.17	46 569	1/12	3 880,75	3 881
9	Ducato Maxi 3,0 II.	1.26	796 352	1/4	199 088,00	199 088
10	Elektrický pohon křídlových vrat	3.1	46 772	1/8	5 846,50	5 847
11	Vjezdová brána	4.2	48 285	1/12	4 023,75	4 024
12	Půdní vestavba	5.1	7 167 885	1/20	358 394,25	358 395

Zdroj: vlastní zpracování.

Výše rovnoměrného daňového odpisu v prvním roce na Slovensku se liší od rovnoměrného daňového odpisu v ČR a je stanovena jako poměrná část s ohledem na počet měsíců do konce roku od měsíce zařazení majetkové položky do majetku firmy. Rovnoměrné daňové odpisy v prvním roce zařazení jsou vypočteny v následující tabulce 22.

Tabulka 22 Výpočet rovnoměrných odpisů na Slovensku v prvním roce odpisování v Kč

P. č.	Název	Odpisová skupina	Odpis za rok	Měsíc pořízení	Počet měsíců do konce roku	Odpis 1. rok
1	Administrativní budova	6.3	364 064	3	10	303 387
2	Software	N	12 518	5	8	8 345
3	Tiskárna HP Laser Jet Enterprise	1.13	11 392	4	9	8 544
4	Ducato Maxi 3,0	1.26	193 285	5	8	128 857
5	Vysokozdvizný vozík BT	2.20	16 748	11	2	2 792
6	Freemont Urban 2,0	1.24	130 130	1	12	130 130
7	Kompresor UMN	2.19	11 401	4	9	8 551
8	Tlakové rozvody vzduchu	4.17	3 881	9	4	1 294
9	Ducato Maxi 3,0 II.	1.26	199 088	11	2	33 182
10	Elektrický pohon křídlových vrat	3.1	5 847	12	1	488
11	Vjezdová brána	4.2	4 024	4	9	3 018
12	Půdní vestavba	5.1	358 395	12	1	29 867

Zdroj: vlastní zpracování.

Pro posouzení rozdílu rovnoměrných daňových odpisů na Slovensku a ČR v rámci celého testovaného souboru jsou v následující tabulce 23 výše kvantifikované rovnoměrné daňové odpisy zařazeny dle data pořízení majetku do období 2012 až 2017.

Tabulka 23 Rovnoměrné odpisy v testovaném období na Slovensku v Kč

P. č.	Název	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	Administrativní budova	303 387	364 064	364 064	364 064	364 064	364 064
2	Software	8 345	12 518	12 518	12 518	12 518	4 169
3	Tiskárna HP Laser Jet Enterprise	8 544	11 392	11 392	10 239	0	0
4	Ducato Maxi 3,0	128 857	193 285	193 285	193 285	64 428	0
5	Vysokozdvížený vozík BT	2 792	16 748	16 748	16 748	16 748	16 748
6	Freemont Urban 2,0	0	130 130	130 130	130 130	130 127	0
7	Kompresor UMN	0	8 551	11 401	11 401	11 401	11 401
8	Tlakové rozvody vzduchu	0	1 294	3 881	3 881	3 881	3 881
9	Ducato Maxi 3,0 II.	0	33 182	199 088	199 088	199 088	165 906
10	Elektrický pohon křídlových vrat	0	0	0	488	5 847	5 847
11	Vjezdová brána	0	0	0	3 018	4 024	4 024
12	Půdní vestavba	0	0	0	29 867	358 395	358 395
	Celkem	451 925	771 164	942 507	974 727	1 170 521	934 435
	Jen hmotný majetek	443 580	758 646	929 989	962 209	1 158 003	930 266

Zdroj: vlastní zpracování.

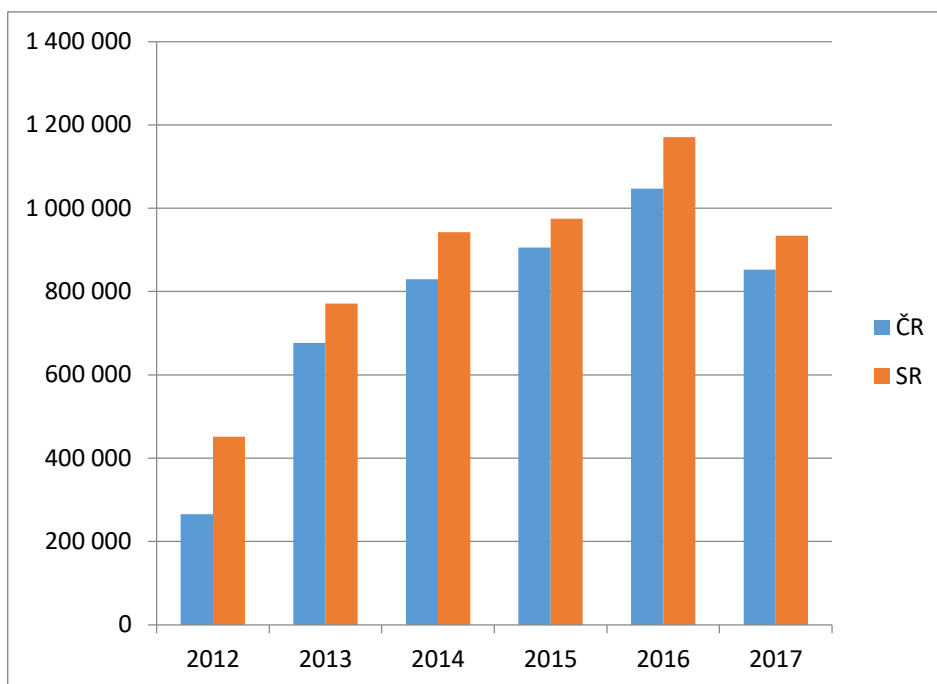
Následující tabulka 24 a graf 8 kvantifikuje rozdíl dopadu rovnoměrného odpisování za celou testovanou firmu v testovaném období 2012 až 2017 v ČR a SR, i s ohledem na datum zařazení majetkové položky do majetku podniku. Ke komparaci rovnoměrných odpisů v tabulce 24 jsou použity hodnoty z tabulky 12 Rovnoměrné odpisy v testovaném období v ČR v Kč a tabulky 23 Rovnoměrné odpisy v testovaném období na Slovensku v Kč.

Tabulka 24 Porovnání rovnoměrných odpisů v ČR a na Slovensku v Kč

Rok	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ČR	265 922	676 907	829 407	905 546	1 046 918	852 832
SR	451 925	771 164	942 507	974 727	1 170 521	934 435
rozdíl v %	69,9	13,9	13,6	7,6	11,8	9,6
rozdíl v % VC	1,2	0,6	0,7	0,3	0,5	0,3
rozdíl v Kč	186 003	94 257	113 100	69 181	123 603	81 603
rozdíl v Kč celkem	186 003	280 260	393 360	462 541	586 144	667 747

Zdroj: vlastní zpracování.

Graf 8 Porovnání rovnoměrných odpisů v ČR a na Slovensku v Kč



Zdroj: vlastní zpracování.

Rovnoměrné daňové odpisování je na Slovensku progresivnější než v České republice. Rozdíl jednotlivých ročních daňových odpisů testované firmy se pohybuje od 7,6 % až po 69,9 % v jednotlivých letech odpisování. Součet rozdílů odpisů, který činí 667 747 Kč, tedy 2,8 % vstupní ceny majetku testované firmy, ukazuje hodnotu, o kolik více může testovaná firma během testovaného období při rovnoměrném odpisování na Slovensku snížit daňový základ oproti České republice.

4.2.2 Zrychlené daňové odpisy na Slovensku

Zrychlené daňové odpisování na Slovensku je možné použít pouze u druhé a třetí odpisové skupiny. Způsob zrychleného daňového odpisování je popsán ve slovenském zákoně č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů v § 28 pouze slovně, v podstatě se však jedná o totožný výpočet jako v ČR. Pouze je nutné použít koeficienty platné na Slovensku, které jsou stanoveny ve výše uvedeném zákoně.

Vzhledem ke skutečnosti, že zrychlené daňové odpisování lze na Slovensku použít pouze u 2. a 3. odpisové skupiny, nelze tento způsob odpisování aplikovat na celý majetkový soubor. Proto následující část práce porovná zrychlené odpisování v České republice a na Slovensku zvlášť pro slovenskou odpisovou skupinu 2 a 3, vždy pro jednu konkrétní

majetkovou položku. Pro 2. odpisovou skupinu byla vybrána jako reprezentant majetková položka č. 5 Vysokozdvížený vozík BT SWE 120 v pořizovací ceně 100 488 Kč, pro 3. odpisovou skupinu byla vybrána jako reprezentant majetková položka č. 10 Elektrický pohon křídlových vrat v pořizovací ceně 46 772 Kč, která je podle slovenských zákonů zařazena do 3. odpisové skupiny, podle českých zákonů však do 2. odpisové skupiny.

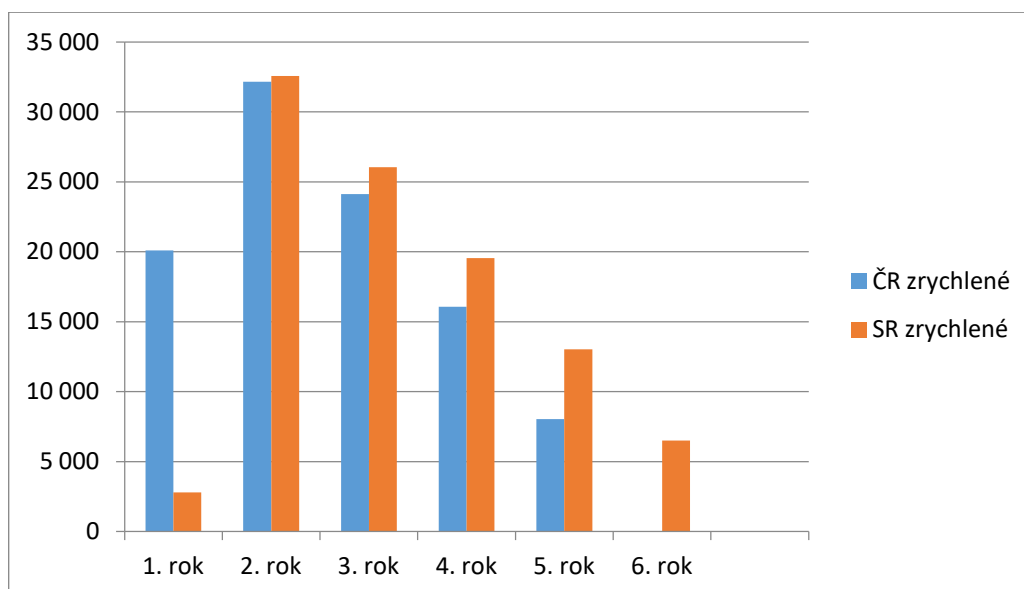
Výše odpisů v jednotlivých letech pro majetkovou položku č. 5 Vysokozdvížený vozík, 2. odpisová skupina v SR, je seřazena do následující tabulky 25 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 5 v ČR a SR v Kč a grafu 9 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 5 v ČR a SR v Kč.

Tabulka 25 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 5 v ČR a SR v Kč

Stát	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok
ČR zrychlené	20 098	32 156	24 117	16 078	8 039	0
SR zrychlené	2 792	32 566	26 052	19 539	13 026	6 513

Zdroj: vlastní zpracování.

Graf 9 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 5 v ČR a SR v Kč



Zdroj: vlastní zpracování.

Z výše uvedené tabulky a grafu je patrné, že výrazný rozdíl odpisů v ČR a na Slovensku je především v prvním roce odpisování. Tato skutečnost je způsobena tím, že ačkoli vzorce pro výpočet zrychleného odpisu v ČR a SR jsou srovnatelné, na Slovensku však výše zrychleného

odpisu v prvním roce odpisování závisí na počtu měsíců, po které je majetek zařazen do užívání. Celková doba zrychleného odpisování majetkové položky ve 2. odpisové skupině je pak v ČR o jeden rok kratší než na Slovensku.

Výše odpisů v jednotlivých letech pro majetkovou položku č. 10 Elektrický pohon křídlových vrat, 3. odpisová skupina v SR, je seřazena do následující tabulky 26 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 10 v ČR a SR v Kč a grafu 10 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 10 v ČR a SR v Kč.

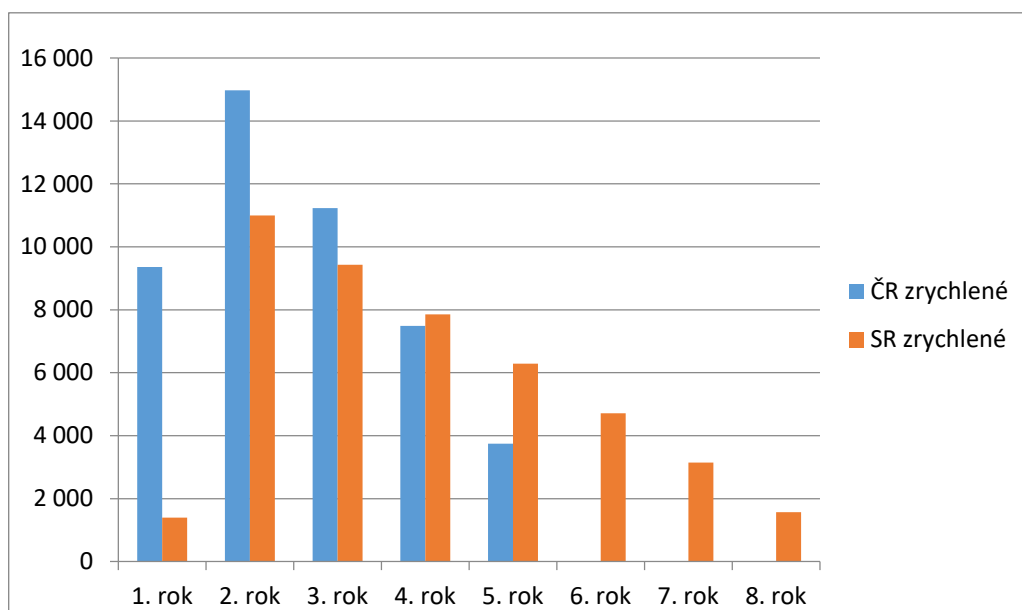
Tabulka 26 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 10 v ČR a SR v Kč

Stát	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok	7. rok	8. rok
ČR zrychlené	9 355	14 967	11 225	7 484	3 741	0	0	0
SR zrychlené	1 396	10 995	9 425	7 854	6 283	4 712	3 141	1 570

Zdroj: vlastní zpracování.

Vysvětlivky: 0 - znamená, že odpis byl ukončen.

Graf 10 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 10 v ČR a SR v Kč



Zdroj: vlastní zpracování.

Z výše uvedené tabulky a grafu je patrné, že výrazný rozdíl odpisů v ČR a na Slovensku je opět především v prvním roce odpisování. Tato skutečnost již byla popsána výše. Celková doba zrychleného odpisování konkrétní majetkové položky je pak v ČR o tři roky kratší než na Slovensku. Výrazná odpisová progresse u této položky je však způsobena především tím, že v ČR je tato položka zařazována do 2. odpisové skupiny.

4.3 Daňové odpisy ve vybraných zemích EU a jejich srovnání

Pro komparaci daňových odpisů v České republice, na Slovensku, v Německu a Rakousku bude použita majetková položka č. 4 Ducato Maxi 3.0 v pořizovací ceně 773 140 Kč a položka č. 12 Půdní vestavba v pořizovací ceně 7 167 885 Kč ze souboru testované firmy z odstavce 4.1.

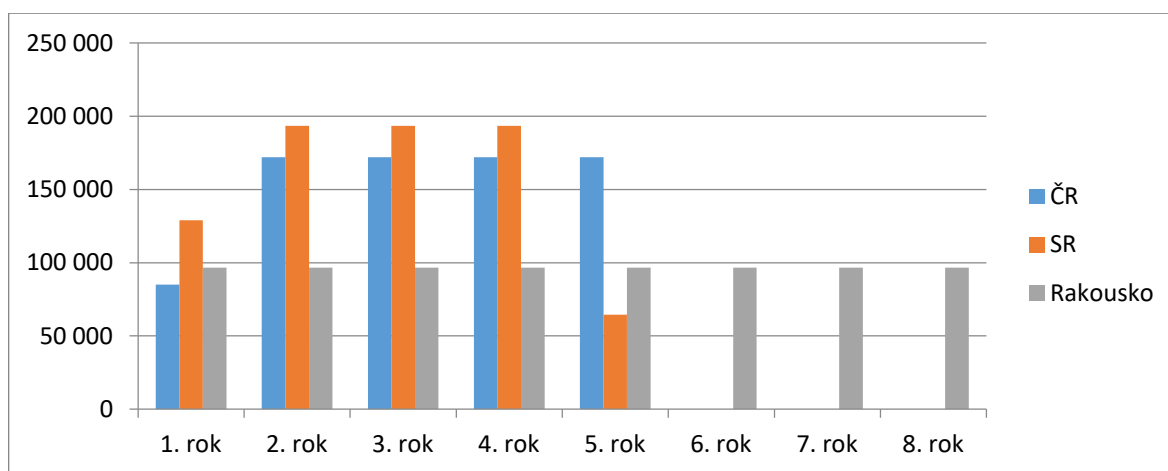
Výše rovnoměrných daňových odpisů v jednotlivých letech a vybraných státech pro majetkovou položku č. 4 Ducato Maxi 3.0 je seřazena do následující tabulky 27 Výše odpisů pro položku č. 4 ve vybraných zemích EU v Kč a grafu 11 Výše odpisů pro položku č. 4 ve vybraných zemích EU v Kč.

Tabulka 27 Výše odpisů pro položku č. 4 ve vybraných zemích EU v Kč

Stát	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok	7. rok	8. rok
ČR	85 046	172 024	172 024	172 024	172 022	0	0	0
SR	128 857	193 285	193 285	193 285	64 428	0	0	0
Rakousko	96 643	96 643	96 643	96 643	96 643	96 643	96 643	96 639

Zdroj: vlastní zpracování.

Graf 11 Výše odpisů pro položku č. 4 ve vybraných zemích EU v Kč



Zdroj: vlastní zpracování.

Doba odpisování položky č. 4 Ducato Maxi 3.0 je u zemí ČR a SR je obdobná. Rozdílnost výše odpisu v těchto zemích tedy závisí pouze na pravidlech odpisu v prvním roce odpisování a je tedy řádově srovnatelná. Výrazný rozdíl nastává u Rakouska, kde je doba odpisování stanovena na 8 let, tedy téměř dvojnásobnou dobu než u ostatních testovaných zemí.

Výše rovnoměrných daňových odpisů v jednotlivých letech a vybraných státech pro majetkovou položku č. 12 Půdní vestavba je seřazena do následujících tabulek 28 až 34. V České republice se tato majetková položka odpisuje 30 let s roční výší odpisu 3,4 %, na Slovensku 20 let s roční výší odpisu 5 %, v Rakousku 34 let s roční výší odpisu 3 % a v Německu 50 let s roční výší odpisu 2 %. Pro srovnání je pro všechny testované země použita měna CZK.

Tabulka 28 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 1. až 8. roce v Kč

Stát	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok	7. rok	8. rok
ČR	100 351	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709
SR	29 867	358 395	358 395	358 395	358 395	358 395	358 395	358 395
Rakousko	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037
Německo	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358

Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka 29 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 9. až 16. roce v Kč

Stát	9. rok	10. rok	11. rok	12. rok	13. rok	14. rok	15. rok	16. rok
ČR	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709
SR	358 395	358 395	358 395	358 395	358 395	358 395	358 395	358 395
Rakousko	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037
Německo	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358

Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka 30 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 17. až 24. roce v Kč

Stát	17. rok	18. rok	19. rok	20. rok	21. rok	22. rok	23. rok	24. rok
ČR	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709
SR	358 395	358 395	358 395	358 395	328 513	0	0	0
Rakousko	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037
Německo	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358

Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka 31 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 25. až 32. roce v Kč

Stát	25. rok	26. rok	27. rok	28. rok	29. rok	30. rok	31. rok	32. rok
ČR	243 709	243 709	243 709	243 709	243 709	243 682	0	0
SR	0	0	0	0	0	0	0	0
Rakousko	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037	215 037
Německo	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358

Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka 32 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 33. až 40. roce v Kč

Stát	33. rok	34. rok	35. rok	36. rok	37. rok	38. rok	39. rok	40. rok
ČR	0	0	0	0	0	0	0	0
SR	0	0	0	0	0	0	0	0
Rakousko	215 037	71 664	0	0	0	0	0	0
Německo	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358

Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka 33 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 41. až 48. roce v Kč

Stát	41. rok	42. rok	43. rok	44. rok	45. rok	46. rok	47. rok	48. rok
ČR	0	0	0	0	0	0	0	0
SR	0	0	0	0	0	0	0	0
Rakousko	0	0	0	0	0	0	0	0
Německo	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358	143 358

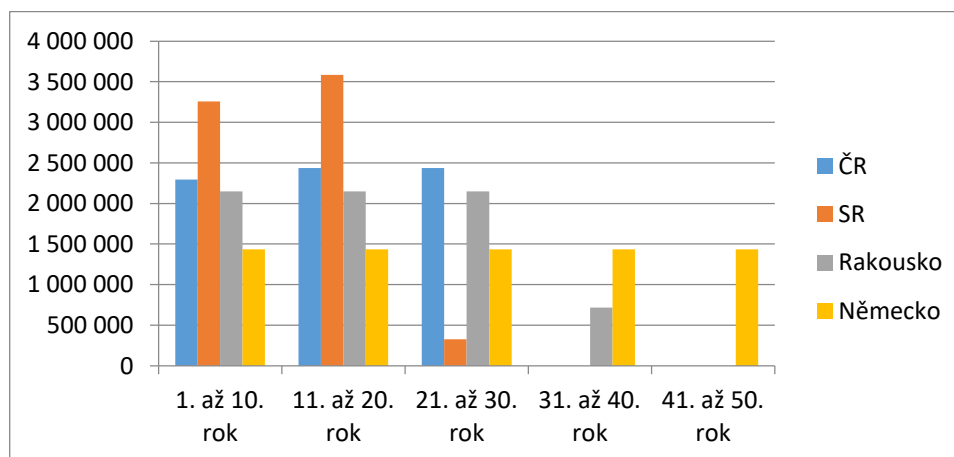
Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka 34 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích ve 49. a 50. roce v Kč

Stát	49. rok	50. rok						
ČR	0	0	0	0	0	0	0	0
SR	0	0	0	0	0	0	0	0
Rakousko	0	0	0	0	0	0	0	0
Německo	143 358	143 343	0	0	0	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování.

Následující graf 12 srovnává rozdílnost rovnoměrných odpisů majetkové položky č. 12 Půdní vestavba v testovaných zemích EU za celou dobu odpisování. Pro přehlednost grafu byly jednotlivé roční odpisy sečteny do desetiletých období.

Graf 12 Výše rovnoměrných odpisů položky č. 12 ve vybraných zemích EU v Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že největší progres u rovnoměrného daňového odpisování vykazují odpisy v SR, kde je také daňovými zákony pro testovanou majetkovou položku stanovena nejkratší doba odpisování.

Výše zrychlených daňových odpisů v jednotlivých letech pro majetkovou položku č. 12 Půdní vestavba lze dle platné daňové legislativy uplatnit pouze v České republice a Německu. Výše zrychlených odpisů je seřazena do následujících tabulek 35 až 34. V České republice jsou tyto daňové odpisy počítány podle vzorců 5 a 6 a tabulky 7 Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování, v Německu pak v prvních 10 letech sazbou 4 % ročně, v následujících 8 letech sazbou 2 % ročně a v dalších 32 letech sazbou 1,25 % ročně. Pro snadnější porovnání jsou jednotlivé roční odpisy počítány v měně CZK.

Tabulka 35 Výše zrychlených odpisů v ČR a Německu v 1. až 8. roce v Kč

Stát	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok	7. rok	8. rok
ČR	238 930	461 931	446 002	430 073	414 145	398 216	382 288	366 359
Německo	286 716	286 716	286 716	286 716	286 716	286 716	286 716	286 716

Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka 36 Výše zrychlených odpisů v ČR a Německu v 9. až 16. roce v Kč

Stát	9. rok	10. rok	11. rok	12. rok	13. rok	14. rok	15. rok	16. rok
ČR	350 430	334 501	318 573	302 644	286 716	270 787	254 858	238 929
Německo	286 716	286 716	179 198	179 198	179 198	179 198	179 198	179 198

Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka 37 Výše zrychlených odpisů v ČR a Německu v 17. až 24. roce v Kč

Stát	17. rok	18. rok	19. rok	20. rok	21. rok	22. rok	23. rok	24. rok
ČR	223 004	207 075	191 146	175 217	159 288	143 359	127 430	111 502
Německo	179 198	179 198	89 599	89 599	89 599	89 599	89 599	89 599

Zdroj: vlastní zpracování.

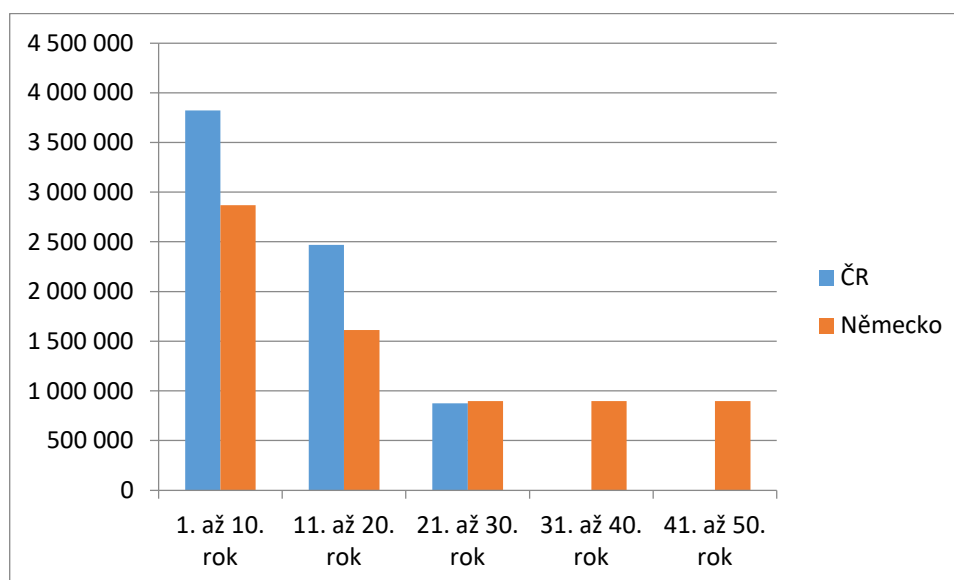
Tabulka 38 Výše zrychlených odpisů v ČR a Německu v 25. až 50. roce v Kč

Stát	25. rok	26. rok	27. rok	28. rok	29. rok	30. rok	31. - 40. rok	41. - 50. rok
ČR	95 573	79 644	63 715	47 786	31 859	15 905	0	0
Německo	89 599	89 599	89 599	89 599	89 599	89 599	895 990	895 963

Zdroj: vlastní zpracování.

Následující graf 13 srovnává rozdílnost zrychlených odpisů majetkové položky č. 12 Půdní vestavba v České republice a Německu za celou dobu odpisování. Pro přehlednost grafu byly jednotlivé roční odpisy sečteny do desetiletých období.

Graf 13 Výše zrychlených odpisů položky č. 12 ve v ČR a Německu v Kč



Zdroj: vlastní zpracování.

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že při využití zrychleného způsobu odpisování testované majetkové položky, jsou v prvních dvaceti letech odpisy vyšší v ČR a taktéž dojde v ČR k dřívějšímu ukončení odpisování.

5 ZÁVĚR

Cílem práce bylo podat ucelený přehled o metodách daňového odpisování v České republice a analyzovat, kvantifikovat a komparovat daňové odpisy dle platných předpisů nejen v České republice, ale i ve vybraných zemích Evropské unie (Slovensko, Rakousko a Německo).

Jednotlivé metody daňového odpisování v České republice, rovnoměrný a zrychlený způsob odpisování, jsou podrobně popsány v teoretické části práce. V praktické části bakalářské práce je na majetkovém souboru testované firmy provedeno srovnání dopadu rovnoměrných a zrychlených odpisů na základ daně. Specifický způsob odpisování (tzv. s urychlením) nebyl do testování zahrnut, především z důvodu nesplnění zákonných podmínek pro využití tohoto způsobu odpisování u žádné z majetkových položek testované firmy.

Komparace rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů byla provedena jednak zvlášť pro každou odpisovou skupinu na vybraném reprezentantovi odpisové skupiny, jednak na celém majetkovém souboru testované firmy za období let 2012 až 2017. Komparace rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů v jednotlivých odpisových skupinách je podrobně popsána v praktické části práce. Souhrnně lze říci, že v první části testovaného období je zrychlený daňový odpis vždy vyšší než rovnoměrný daňový odpis, v dalších letech pak výše zrychleného daňového odpisu klesá pod hodnotu rovnoměrného daňového odpisu. Z uvedeného vyplývá, že zrychlené daňové odpisy snižují základ daně testovaného subjektu v prvních letech odpisování. Komparace rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů na celém majetkovém souboru ukazuje, že při použití zrychleného způsobu daňového odpisování je daňový odpis za testované období 2012 až 2017 vyšší o 8,3 % vstupní ceny hmotného majetku testované firmy. O tuto částku, tedy 2 005 007 Kč, si může daňový subjekt při využití zrychleného způsobu daňového odpisování snížit základ daně na rozdíl od rovnoměrného způsobu odpisování.

Dále byla provedena komparace daňových odpisů v ČR a na Slovensku. V ČR i na Slovensku je zákonem stanoveno šest odpisových skupin, rozdíl však může nastat v zařazení konkrétní majetkové položky do odpisové skupiny. Základní metody odpisování jsou totožné, rovnoměrný a zrychlený způsob. Hlavní rozdíl u rovnoměrných daňových odpisů nastává pouze v prvním roce odpisování, kdy v ČR se uplatňuje odpisová sazba stanovená zákonem, na Slovensku je pak rovnoměrný odpis v prvním roce stanoven jako poměrná část s ohledem na počet měsíců do konce roku od měsíce zařazení majetkové položky do majetku firmy. Komparace rovnoměrných daňových odpisů na majetkovém souboru ukazuje, že rovnoměrné

daňové odpisování je na Slovensku progresivnější (rychlejší) než v ČR, za testované období 2012 až 2017 je tento rovnoměrný daňový odpis vyšší o 2,8 % vstupní ceny hmotného majetku, tedy 667 747 Kč.

Metodu zrychlených daňových odpisů lze využít na Slovensku pouze u odpisových skupin 2 a 3. Liší se i zákonem stanovené koeficienty. Komparace zrychlených daňových odpisů v ČR a na Slovensku byla provedena na vybraných majetkových položkách. Z kvantifikace těchto odpisů je patrné, že zrychlené odpisování je v ČR oproti Slovensku progresivnější. Doba odpisování, v závislosti na jednotlivých odpisových skupinách, je v ČR kratší. Česká legislativa taktéž umožňuje využití zrychleného způsobu odpisování u více majetkových položek.

V závěru práce byla provedena na vybraných majetkových položkách komparace daňových odpisů v České republice, Slovensku, Německu a Rakousku pro rovnoměrný a zrychlený způsob odpisování. První test komparuje položku č. 4 vozidlo Ducato Maxi 3.0 při rovnoměrném způsobu daňového odpisování v ČR, SR a Rakousku. Doba odpisování této položky je u zemí ČR a SR obdobná, rozdílnost nastává pouze v prvním roce odpisování. Výrazný rozdíl nastává u Rakouska, kde je doba odpisování téměř dvojnásobně delší než u ostatních testovaných zemí. Druhý test komparuje položku č. 12 Půdní vestavba při rovnoměrném způsobu odpisování v ČR, SR, Rakousku a Německu. Diference daňového odpisování je nejlépe patrná z grafu 12 Výše rovnoměrných odpisů položky č. 12 ve vybraných zemích EU v Kč. Je z něj patrné, že největší progres, tedy nejvyšší částku, o kterou může daňový subjekt snížit základ daně, vykazují daňové odpisy v SR, kde je pro testovanou položku stanovena nejkratší doba odpisování. Následující pořadí testovaných zemí je ČR, Rakousko a Německo. Třetí test komparuje položku č. 12 Půdní vestavba při zrychleném způsobu odpisování v ČR a Německu. Z něj vyplývá, že zrychlený odpis této majetkové položky je daňově progresivnější v ČR.

Možnosti uplatňování metod daňových odpisů ve zkoumaných zemích EU se liší zvláště u použití zrychleného způsobu daňového odpisování. Na rozdíl od České republiky lze tuto metodu daňového odpisování v jiných zemích EU využít ve výrazně menší míře. Dalším výrazným rozdílem u testovaných zemí EU je způsob zařazování majetku do odpisových skupin. Z toho vyplývá, že u konkrétní majetkové položky existuje častý rozdíl v sazbách a rychlosti uplatňování daňových odpisů do základu daně.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knížní monografie:

MACHÁČEK, Martin, 2013. Využití daňových odpisů k optimalizaci daňové povinnosti. *Účetnictví v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, roč. XVII, č. 5, s. 11-17. ISSN 1211-7307.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2014. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 15. akt. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 327 s. ISBN 978-80-7263-8666-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2004. *Daňové a účetní odpisy*. Vyd. 1. Brno: Vydavatelství a nakladatelství Computer Press, 139 s. ISBN 80-251-0171-1.

ŠIROKÝ, Jan, 2010. *Daně v Evropské Unii*. 4. akt. vyd. Praha: Linde Praha, 348 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2016. *Daňový systém 2016 ČR*. 13. akt. vyd. Praha: 1. VOX, 382 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Internetové zdroje:

Daňové odpisy hmotného majetku dle novely 2017, c2016-2017. In: tau praha [online]. Praha: tau praha [cit. 2017-11-01]. Dostupné z:

<http://www.taupraha.cz/danove-odpisy-majetku-novela-2017/>

IAS 38, c2017. In: iasplus [online]. Iasplus [cit. 2017-12-05]. Dostupné z:

<https://www.iasplus.com/de/standards/ias/ias38>

Účetní a daňové odpisy majetku, c2012-2017. In: Portal Pohoda [online]. Praha: Portál Pohoda [cit. 2017-11-29]. Dostupné z:

<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>

Hmotný majetek, zatříděný do odpisových skupin a jeho doba odpisování platná ve zdaňovacím období roku 2004, c2016-2017. In: Mzdová praxe [online]. Praha: Mzdová praxe [cit. 2017-12-08]. Dostupné z:

<http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2773v3591-hmotny-majetek-zatrideni-do-odpisovych-skupin-a-jeho-doba-odpisovani/>

Právní předpisy:

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tabulka 1 Odpisy nehmotného majetku.....	22
Tabulka 2 Odpisové skupiny	23
Tabulka 3 Opisové sazby pro rovnoměrné odpisování	25
Tabulka 4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %.....	26
Tabulka 5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 15 %.....	26
Tabulka 6 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20 %.....	27
Tabulka 7 Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování	27
Tabulka 8 Odpisové skupiny a počet let odpisování na Slovensku.....	29
Tabulka 9 Majetek testované firmy	34
Tabulka 10 Rovnoměrný odpis v prvním roce odpisování v Kč.....	35
Tabulka 11 Rovnoměrný odpis v druhém a dalším roce odpisování v Kč.....	35
Tabulka 12 Rovnoměrné odpisy v testovaném období v ČR v Kč	36
Tabulka 13 Zrychlený odpis v prvním roce odpisování v Kč	37
Tabulka 14 Zrychlený odpis v druhém roce odpisování v Kč.....	37
Tabulka 15 Zrychlený odpis v třetím roce odpisování v Kč	38
Tabulka 16 Zrychlený odpis ve čtvrtém roce odpisování v Kč.....	38
Tabulka 17 Zrychlený odpis v pátém roce odpisování v Kč	39
Tabulka 18 Zrychlený odpis v šestém roce odpisování v Kč.....	39
Tabulka 19 Zrychlené odpisy v testovaném období v Kč	40
Tabulka 20 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů v Kč.....	44
Tabulka 21 Výpočet rovnoměrných daňových odpisů na Slovensku v Kč.....	46
Tabulka 22 Výpočet rovnoměrných odpisů na Slovensku v prvním roce odpisování v Kč	46
Tabulka 23 Rovnoměrné odpisy v testovaném období na Slovensku v Kč	47
Tabulka 24 Porovnání rovnoměrných odpisů v ČR a na Slovensku v Kč	47
Tabulka 25 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 5 v ČR a SR v Kč	49
Tabulka 26 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 10 v ČR a SR v Kč	50
Tabulka 27 Výše odpisů pro položku č. 4 ve vybraných zemích EU v Kč.....	51
Tabulka 28 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 1. až 8. roce v Kč.....	52
Tabulka 29 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 9. až 16. roce v Kč.....	52
Tabulka 30 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 17. až 24. roce v Kč.....	52
Tabulka 31 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 25. až 32. roce v Kč.....	52
Tabulka 32 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 33. až 40. roce v Kč.....	53
Tabulka 33 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích v 41. až 48. roce v Kč.....	53
Tabulka 34 Výše rovnoměrných odpisů ve vybraných zemích ve 49. a 50. roce v Kč.....	53
Tabulka 35 Výše zrychlených odpisů v ČR a Německu v 1. až 8. roce v Kč.....	54
Tabulka 36 Výše zrychlených odpisů v ČR a Německu v 9. až 16. roce v Kč	54
Tabulka 37 Výše zrychlených odpisů v ČR a Německu v 17. až 24. roce v Kč	54
Tabulka 38 Výše zrychlených odpisů v ČR a Německu v 25. až 50. roce v Kč.....	54
Obrázek 1 Typy ročních a měsíčních daňových odpisů.....	21
Graf 1: Průběh výše daňového odpisu v 1. odpisové skupině v Kč	41
Graf 2 Průběh výše daňového odpisu v 2. odpisové skupině v Kč	41
Graf 3 Průběh výše daňového odpisu ve 3. odpisové skupině v Kč.....	42
Graf 4 Průběh výše daňového odpisu ve 4. odpisové skupině v Kč.....	42

Graf 5 Průběh výše daňového odpisu v 5. odpisové skupině v Kč	43
Graf 6 Průběh výše daňového odpisu v 6. odpisové skupině v Kč	43
Graf 7 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů v ČR v Kč	44
Graf 8 Porovnání rovnoměrných odpisů v ČR a na Slovensku v Kč	48
Graf 9 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 5 v ČR a SR v Kč	49
Graf 10 Zrychlené odpisy majetkové položky č. 10 v ČR a SR v Kč	50
Graf 11 Výše odpisů pro položku č. 4 ve vybraných zemích EU v Kč	51
Graf 12 Výše rovnoměrných odpisů položky č. 12 ve vybraných zemích EU v Kč	53
Graf 13 Výše zrychlených odpisů položky č. 12 ve v ČR a Německu v Kč	55