

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Srovnání problematiky evidence a odpisování  
dlouhodobého majetku v ČR a ve vybraných státech EU**

**Anna Sturcová**

© 2017 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Anna Sturcová

Podnikání a administrativa

Název práce

Srovnání problematiky evidence a odpisování dlouhodobého majetku v ČR a ve vybraných státech EU

Název anglicky

Comparing of Record-keeping and Depreciation of Fixed Assets in the Czech Republic and Selected EU Countries

---

Cíle práce

Cílem diplomové práce je zachytit a definovat rozdíly zjištěné na základě provedené komparace charakteristiky dlouhodobého majetku, jeho způsobů evidence a odpisování dle právní úpravy účetních předpisů v České republice a ve vybraných státech Evropské unie. Vytyčení rozdílů je důležité pro správné pochopení informací ve finančních výkazech sestavených dle národních účetních rámců různých států EU při jejich porovnávání.

Metodika

K naplnění cílů práce bude použito metody kompilace tištěných i elektronických odborných zdrojů, zejména pak příslušných zákonů, vyhlášek a jiných právních předpisů. Jejich analýzou a dále následnou syntézou vzniknou teoretická východiska diplomové práce. Ta budou aplikována v části vlastní práce na praktických příkladech konkrétní korporace. Výsledky analýzy konkrétních postupů u jednotlivých zemí budou nakonec porovnány metodou komparace a rozdíly komentovány.

**Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

**Klíčová slova**

dlouhodobý majetek, evidence, odpisy, Slovenská republika, Spolková republika Německo, účtování

---

**Doporučené zdroje informací**

CENIGOVÁ, Anna. Podvojně účtovnictvo podnikateľov 2015. 15. vyd. Bratislava: Ceniga, 2015. 695 s. ISBN 978-80-969946-6-3.

CHALUPA, Rostislav a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 420 s. ISBN

KAJANOVÁ, Jana a kol. Podvojně účtovnictvo. Zbierka úloh a príkladov. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 144 s. ISBN 978-80-8168-322-0.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.

STROUHAL, Jiří a Jiřina BOKŠOVÁ. Lexikon účetních pojmů: překlad z ČJ do AJ a NJ, výklad pojmů v ČJ, AJ a NJ, praktické příklady, účtový rozvrh. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-787-4.

VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

---

**Předběžný termín obhajoby**

2016/17 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 13. 03. 2017

---

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „Srovnání problematiky evidence a odpisování dlouhodobého majetku v ČR a ve vybraných státech EU“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. března 2017

---

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za odborné rady, připomínky a vedení při zpracování této diplomové práce, dále svému manželovi a rodině za jejich podporu po celou dobu mého studia.

# Srovnání problematiky evidence a odpisování dlouhodobého majetku v ČR a ve vybraných státech EU

## Souhrn

Diplomová práce je zaměřena na evidenci a způsoby odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve třech různých státech EU, konkrétně v České republice, Slovenské republice a Spolkové republice Německo, dle platných právních předpisů daného státu. V každé z těchto zemí se vyskytují některá specifika ve zkoumané oblasti. U každého z uvedených států jsou podrobně popsány povinnosti a možnosti účetní jednotky při evidování dlouhodobého majetku podniku, dále pak nejčastěji používané metody odpisování tohoto majetku včetně daňové uznatelnosti odpisových metod a možné dopady na výsledek hospodaření. V praktické části je porovnáváno, jaké dopady mají evidence dlouhodobého majetku a co možná nejpodobněji zvolené metody odpisování majetku na administrativní zátěž a výsledek hospodaření vždy podobného podniku mezi jednotlivými zeměmi.

Na konkrétních příkladech evidence a odpisování traktoru a plemenného hřebce je zobrazeno správné zaevidování majetku, zařazení majetku do odpisových skupin (pokud tak legislativa určuje) a zvolení doby odpisování včetně odpisové metody. Zadání příkladu je u všech třech sledovaných zemí vždy shodné, při evidenci a sestavení odpisového plánu jsou však plně zohledněny zákonné povinnosti a možnosti účetní jednotky v daném státě. Závěrem jsou zjištěné rozdíly mezi jednotlivými zeměmi shrnuty v přehledné tabulce a okomentovány.

**Klíčová slova:** dlouhodobý majetek, evidence, odpisy, Slovenská republika, Spolková republika Německo, účtování

# **Comparing of Record-keeping and Depreciation of Fixed Assets in the Czech Republic and Selected EU Countries**

## **Summary**

The thesis is focused on ways to register depreciation of tangible fixed assets in three different EU countries, namely the Czech Republic, the Slovak Republic and the Federal Republic of Germany, in accordance with the legal system of each individual country. Every country has some specifics in the surveyed area. For each of the States concerned Obligations of the ability of the entity in the recording of fixed assets of the company are described in detail, as well as the most commonly used methods of depreciation of assets, including the tax deductibility of depreciation methods and possible impact on net income. In the practical part the impacts of long-term assets evidence and methods of depreciation, which were chosen to be as similar as possible, to the administrative and the Profit are compared among the countries.

Using specific examples illustrating amortization of a tractor and stallion shows the correct registration of property assets, included to the depreciation groups (if required by legislation) and selecting the depreciation periods including depreciation methods. The task of the example is identical for all three investigated countries, however, evidence and building of the depreciation schedule is always in accordance with statutory obligations and ability of the entity in the state. Finally, the differences among the countries are summarized in a table and include a commentary.

**Keywords:** fixed assets, registration, depreciation, the Slovak Republic, the Federal Republic of Germany, accounting

# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>13</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>14</b>
2.1 Cíl práce .....	14
2.2 Metodika .....	14
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>15</b>
3.1 Dlouhodobý majetek v České republice .....	15
3.1.1 Evidence dlouhodobého majetku.....	15
3.1.1.1 Způsoby nabytí dlouhodobého majetku .....	16
3.1.1.2 Ocenění dlouhodobého majetku při pořízení .....	17
3.1.2 Charakteristika dlouhodobého majetku .....	18
3.1.2.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska.....	19
3.1.2.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska.....	24
3.1.3 Odpisy dlouhodobého majetku .....	26
3.1.3.1 Účetní odpisy.....	27
3.1.3.2 Daňové odpisy .....	30
3.1.3.3 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy .....	34
3.1.4 Vyřazení dlouhodobého majetku .....	34
3.1.5 Účtování dlouhodobého majetku .....	35
3.1.5.1 Účtování při pořízení dlouhodobého majetku .....	35
3.1.5.2 Účtování odpisů dlouhodobého majetku .....	36
3.1.5.3 Účtování při vyřazení dlouhodobého majetku .....	37
3.2 Dlouhodobý majetek ve Slovenské republice .....	38
3.2.1 Evidence dlouhodobého majetku.....	38
3.2.1.1 Způsoby nabytí dlouhodobého majetku .....	39
3.2.1.2 Ocenění dlouhodobého majetku při pořízení .....	39
3.2.2 Charakteristika dlouhodobého majetku .....	40
3.2.2.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska.....	40



3.2.2.2	Dlouhodobý majetek z daňového hlediska.....	44
3.2.3	Odpisy dlouhodobého majetku .....	45
3.2.3.1	Účetní odpisy.....	45
3.2.3.2	Daňové odpisy .....	45
3.2.4	Vyřazení dlouhodobého majetku .....	48
3.2.5	Účtování dlouhodobého majetku .....	48
3.2.5.1	Účtování při pořízení dlouhodobého majetku .....	48
3.2.5.2	Účtování odpisů dlouhodobého majetku .....	49
3.2.5.3	Účtování při vyřazení dlouhodobého majetku .....	49
3.3	Dlouhodobý majetek ve Spolkové republice Německo .....	49
3.3.1	Evidence dlouhodobého majetku.....	50
3.3.1.1	Ocenění dlouhodobého majetku při pořízení .....	51
3.3.2	Charakteristika dlouhodobého majetku .....	51
3.3.2.1	Dlouhodobý nehmotný majetek .....	52
3.3.2.2	Dlouhodobý hmotný majetek .....	53
3.3.3	Odpisy dlouhodobého majetku .....	53
3.3.3.1	Účetní odpisy.....	53
3.3.3.2	Daňové odpisy .....	55
3.3.4	Vyřazení dlouhodobého majetku .....	56
3.3.5	Účtování dlouhodobého majetku .....	56
3.3.5.1	Účtování při pořízení dlouhodobého majetku .....	56
3.3.5.2	Účtování odpisů dlouhodobého majetku .....	57
3.3.5.3	Účtování při vyřazení dlouhodobého majetku .....	58
<b>4</b>	<b>Vlastní práce .....</b>	<b>59</b>
4.1	Charakteristika společností v jednotlivých zemích EU .....	59
4.1.1	ATFE s.r.o. v ČR .....	59
4.1.2	ATFE, s. r. o. v SR.....	60
4.1.3	ATFE GmbH v SRN .....	60

4.2	Vnitřní účetní směrnice .....	61
4.2.1	Vnitřní účetní směrnice společnosti ATFE s.r.o. v ČR .....	61
4.2.2	Vnitřní účetní směrnice společnosti ATFE, s. r. o. v SR .....	62
4.2.3	Vnitřní účetní směrnice společnosti ATFE GmbH v SRN .....	63
4.3	Traktor Claas AXION 840 v České republice .....	65
4.3.1	Evidence majetku .....	65
4.3.2	Odpisy .....	65
4.3.2.1	Účetní odpisy .....	66
4.3.2.2	Daňové odpisy .....	67
4.3.3	Vliv odpisů na základ daně z příjmů .....	67
4.4	Traktor Claas AXION 840 ve Slovenské republice .....	68
4.4.1	Evidence majetku .....	68
4.4.2	Odpisy .....	71
4.4.2.1	Účetní odpisy .....	72
4.4.2.2	Daňové odpisy .....	72
4.4.3	Vliv odpisů na základ daně z příjmů .....	73
4.5	Traktor Claas AXION 840 ve Spolkové republice Německo .....	75
4.5.1	Evidence majetku .....	76
4.5.2	Odpisy .....	76
4.5.2.1	Účetní odpisy .....	77
4.5.2.2	Daňové odpisy .....	78
4.5.3	Vliv odpisů na základ daně z příjmů .....	78
4.6	Plemenný hřebec v České republice .....	81
4.6.1	Evidence majetku .....	81
4.6.2	Odpisy .....	82
4.6.2.1	Účetní odpisy .....	82
4.6.2.2	Daňové odpisy .....	83

4.6.3	Vliv odpisů na základ daně z příjmů .....	85
4.7	Plemenný hřebec ve Slovenské republice .....	86
4.7.1	Evidence majetku.....	86
4.7.2	Odpisy .....	87
4.7.2.1	Účetní odpisy.....	88
4.7.2.2	Daňové odpisy .....	88
4.7.3	Vliv odpisů na základ daně z příjmů .....	90
4.8	Plemenný hřebec ve Spolkové republice Německo .....	91
4.8.1	Evidence majetku.....	91
4.8.2	Odpisy .....	91
4.8.2.1	Účetní odpisy.....	92
4.8.2.2	Daňové odpisy .....	92
4.8.3	Vliv odpisů na základ daně z příjmů .....	93
4.9	Souhrnná evidence dlouhodobého majetku ve Spolkové republice Německo .....	95
<b>5</b>	<b>Výsledky a diskuse .....</b>	<b>98</b>
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>101</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>103</b>
<b>8</b>	<b>Přílohy .....</b>	<b>105</b>

## Seznam tabulek

Tabulka č. 1:	Účtování při pořízení majetku v ČR .....	35
Tabulka č. 2:	Účtování odpisů majetku v ČR.....	36
Tabulka č. 3:	Účtování při vyřazení majetku v ČR .....	37
Tabulka č. 4:	Účtování při pořízení majetku v SR .....	48
Tabulka č. 5:	Účtování při pořízení majetku v SRN.....	57
Tabulka č. 6:	Účtování odpisů přímo v SRN.....	58
Tabulka č. 7:	Účtování odpisů nepřímou v SRN .....	58
Tabulka č. 8:	Karta DHM - Traktor Claas AXION 840 v ČR.....	66
Tabulka č. 9:	Odpisový plán traktoru Claas AXION 840 v ČR .....	69

Tabulka č. 10: Vliv odpisů traktoru Claas AXION 840 na základ daně z příjmů v ČR.....	70
Tabulka č. 11: Karta DHM - Traktor Claas AXION 840 v SR .....	71
Tabulka č. 12: Odpisový plán traktoru Claas AXION 840 v SR.....	74
Tabulka č. 13: Vliv odpisů traktoru Claas AXION 840 na základ daně z příjmů v SR .....	75
Tabulka č. 14: Karta DHM - Traktor Claas AXION 840 v SRN .....	77
Tabulka č. 15: Odpisový plán traktoru Claas AXION 840 v SRN.....	79
Tabulka č. 16: Vliv odpisů traktoru Claas AXION 840 na základ daně z příjmů v SRN ...	80
Tabulka č. 17: Karta DHM - Plemenný hřebec Cooper v ČR .....	82
Tabulka č. 18: Odpisový plán plemenného hřebce Coopera v ČR.....	84
Tabulka č. 19: Vliv odpisů plemenného hřebce Coopera na základ daně z příjmů v ČR ...	85
Tabulka č. 20: Karta DHM - Plemenný hřebec Cooper v SR.....	87
Tabulka č. 21: Odpisový plán plemenného hřebce Coopera v SR .....	89
Tabulka č. 22: Vliv odpisů plemenného hřebce Coopera na základ daně z příjmů v SR....	90
Tabulka č. 23: Karta DHM - Plemenný hřebec Cooper v SRN.....	92
Tabulka č. 24: Odpisový plán plemenného hřebce Coopera v SRN .....	94
Tabulka č. 25: Vliv odpisů plemenného hřebce Coopera na základ daně z příjmů v SRN .	95
Tabulka č. 26: Výkaz dlouhodobého majetku 2015 v SRN .....	96
Tabulka č. 27: Výkaz dlouhodobého majetku 2016 v SRN .....	97
Tabulka č. 28: Hlavní rozdíly v evidenci a odpisování dlouhodobého majetku mezi jednotlivými státy .....	99

# 1 Úvod

Dlouhodobý majetek tvoří jednu z nemalých součástí aktiv každého většího podniku. Způsob jeho vykazování a především postupného odpisování může mít různý vliv na výsledek hospodaření účetních jednotek.

To však neplatí pouze pro podniky účtující dle české právní úpravy. Ke srovnání problematiky evidence a odpisování dlouhodobého majetku tak byly vybrány kromě České republiky další dvě země Evropské unie, konkrétně Slovenská republika a Spolková republika Německo.

Teoretická východiska práce jsou rozdělena do tří částí, z nichž každá se zaměřuje na problematiku dlouhodobého majetku v dané zemi. V každé části je rozebrána evidence dlouhodobého majetku, způsob jeho nabytí a ocenění při pořízení, charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (finanční majetek nepodléhá odpisování a není v práci blíže rozebrán) a nejčastěji využívané či zákonem povolené metody účetního a daňového odpisování včetně uvedení způsobu výpočtu těchto odpisů. Následně se v práci vyskytuje zmínka o vyřazování dlouhodobého majetku z užívání a z evidence. Na závěr každé z částí teoretických východisek je nastíněno účtování základních účetních operací týkajících se dlouhodobého majetku.

V praktické části je věnována pozornost konkrétním příkladům aplikovaným ve třech společnostech, z nichž každá se nachází v jiné zkoumané zemi. Aby byly výstupy srovnatelné, byla vybrána společnost ATFE s.r.o. pro Českou republiku a další dvě fiktivní společnosti s totožným obchodním jménem ve Slovenské republice a Spolkové republice Německo. Na dvou vybraných příkladech dlouhodobého majetku jsou aplikovány metody a postupy evidence a odpisování vycházející z teoretických východisek. Výsledkem každého příkladu je vždy také dopad na základ daně z příjmů daného podniku, který je ovlivněn nejen zvolenými odpisovými metodami a následně rozdíly vypočtených účetních a daňových odpisů, ale zejména právními předpisy, kterými se daná společnost musí řídit.

Závěrem je shrnutí vypořádaných rozdílů získaných ze zkoumání a výpočtů mezi českou, slovenskou a německou platnou právní legislativou, která se dlouhodobým majetkem zabývá.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Hlavním cílem diplomové práce bylo zpracování uceleného přehledu v oblasti evidence a odpisování dlouhodobého majetku v České republice a vybraných státech EU, jimiž jsou Slovenská republika a Spolková republika Německo.

Dalším cílem je demonstrovat teoretická východiska na příkladech evidence a odpisování dlouhodobého majetku v různých podmínkách jednotlivých států v praktickém využití a posléze nalézt a porovnat hlavní rozdíly v evidenci a odpisování dlouhodobého majetku mezi těmito vybranými státy.

### **2.2 Metodika**

Práce byla sepsána metodou kompilace po prostudování a sběru informací z tištěných a elektronických odborných zdrojů, zákonů, vyhlášek a jiných platných právních předpisů České republiky, Slovenské republiky a Spolkové republiky Německo, ze kterých byly vybrány hlavní myšlenky. Jejich komparací a syntézou proběhlo zpracování teoretických východisek této práce.

Praktická část byla zpracována na modelovém příkladu se souhlasem společnosti ATFE s.r.o. a jejích fiktivních příkladech dlouhodobého majetku. Aby mohly být příklady porovnány v jednotlivých zemích EU, byly vytvořeny fiktivní společnosti ATFE, s.r.o. ve Slovenské republice a ATFE GmbH ve Spolkové republice Německo. Každá ze společností má svou vlastní účetní směrnici pro odpisování dlouhodobého majetku sestavenou tak, aby si byly obsahem co nejpodobnější a zároveň splňovaly právní předpisy dané země, k čemuž byly použity znalosti získané zpracováním teoretických východisek.

Na ilustrativních případech traktoru Claas AXION 840 a plemenného hřebce byly dle vytvořených vnitřních účetních směrnic zaevidovány a odpisovány tyto dlouhodobé majetky v každé zemi zvlášť. Vzniklé a zjištěné skutečnosti byly mezi těmito jednotlivými zeměmi porovnány.

Právní předpisy použité k vypracování diplomové práce jsou platné k 31. prosinci 2016.

### 3 Teoretická východiska

Dlouhodobý majetek, jeho charakteristika, evidence a možnost následného odpisování je upravena v kapitole teoretických východisek. Tato tematika je rozebrána a porovnána hned ve třech vybraných zemích Evropské unie – České republice, Slovenské republice a Spolkové republice Německo.

V každé zemi se problematika dlouhodobého majetku řídí jinou legislativou, jinými právními předpisy. Přestože jsou všechny země součástí Evropské unie, která se snaží všechny tyto předpisy sjednotit např. pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), legislativní změny v jednotlivých zemích probíhají postupně a pomalu – i proto jsou mezi zeměmi Evropské unie stále rozdíly nejen v oblasti účetnictví a každá země má tak svá specifika.

#### 3.1 Dlouhodobý majetek v České republice

Dlouhodobý majetek tvoří nezřídka velmi podstatnou položku ve stálých aktivech každé účetní jednotky, zejména pak těch středních a velkých. Proto je v zájmu každé takové účetní jednotky dbát na zvýšenou pozornost v oblasti této problematiky, díky čemuž může účetní jednotka velmi kladně ovlivňovat výsledky svého hospodaření.

V České republice je dlouhodobý majetek podnikatelů a jeho odpisy upravován především následujícími právními předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“),
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“),
- České účetní standardy pro podnikatele (dále jen „ČÚS“).

##### 3.1.1 Evidence dlouhodobého majetku

Pro potřeby evidence a vykazování dlouhodobého majetku je třeba obecně rozlišovat, zda se jedná o:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,

- dlouhodobý finanční majetek.

Jak ve svém semináři uváděl Beránek (2016), účetní jednotka se musí zabývat několika aspekty, které jsou rozhodující pro to, zda se jedná o dlouhodobý majetek či nikoliv. Mezi ty patří:

- způsob použití uvnitř účetní jednotky,
- předpokládaná doba používání,
- pořizovací cena majetku,
- hlídat výjimky, které jsou dané zákonem.

Pakliže účetní jednotka rozhodne, že se jedná o dlouhodobý majetek, měla by tento majetek řádně evidovat na kartě majetku, a to na základě protokolu o zařazení majetku. Tento způsob není zákonem nijak upraven, v praxi je však hojně využíván díky své přehlednosti, vykazování a kvůli inventurám majetku. Každý dlouhodobý majetek má tak svou vlastní evidenční kartu, která by měla obsahovat:

- evidenční číslo majetku (inventární číslo),
- název, příp. popis majetku, ke kterému se karta vztahuje,
- datum pořízení (uvedení do provozu),
- pořizovací cena majetku včetně vazeb (odkazů) na jednotlivé doklady,
- předpokládanou dobu užívání,
- způsob účetního a daňového odpisování,
- odpisovou skupinu,
- odpisovou sazbu pro účetní a daňové odpisování,
- odpisový plán a skutečné odpisy,
- zůstatkovou cenu,
- záznamy o technickém zhodnocení (datum, cena, vazba na doklady),
- vyřazení majetku (datum, způsob, vazba na doklady),
- ostatní údaje (CZ-CPA, CZ-CC, jméno odpovědné osoby, fotografie, ...).

### **3.1.1.1 Způsoby nabytí dlouhodobého majetku**

Pro správné ocenění a způsob účtování se rozlišuje způsob nabytí majetku. Nejčastěji se dlouhodobý majetek pořizuje:



- „*koupí,*
- *vytvořením vlastní činností,*
- *nabytím práv k výsledům duševní tvořivé činnosti,*
- *bezúplatnou formou (zdeděním, darováním),*
- *vkładem přijatým od jiné osoby,*
- *převodem podle zvláštních právních předpisů,*
- *přeřazením z osobního užívání do podnikání (pouze v případě fyzických osob)“ (Chalupa a kol., 2016).*

### **3.1.1.2 Ocenění dlouhodobého majetku při pořízení**

Jak již bylo zmíněno, s pořízením úzce souvisí i hodnota ocenění majetku, která vstupuje do účetnictví. Jedná se o pořizovací (příp. vstupní) cenu majetku. Z účetního hlediska se touto problematikou blíže zabývá § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., z daňového hlediska pak § 29 ZDP.

Beránek ve svém semináři uvádí vybrané stěžejní případy, kdy při pořízení majetku vstupují do pořizovací ceny kromě samotné hodnoty majetku nejčastěji také náklady za zprostředkování (provize), dopravné, clo, montáž, dále i správní poplatky, prvotní náplně (např. do tiskáren, kopírek), opravy majetku před uvedením do jeho provozu, případně i zkoušky před uvedením do provozu, pakliže výsledek takové činnosti se nestává výnosem účetní jednotky. Jestliže se tak účetní jednotka rozhodne, mohou do pořizovací ceny majetku vstupovat také úroky z úvěru nebo nepřímé náklady, které souvisí s pořízením (např. cestovné zaměstnance, který kontroluje výstavbu nové budovy). Pokud jsou však tyto nepovinné položky zařazeny do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, nemohou být již zaúčtovány do nákladů účetní jednotky.

Do pořizovací ceny majetku nelze zahrnout zejména kurzové rozdíly a smluvní pokuty, daně (dědické, darovací, z převodu nemovitostí), licence pro provoz (zde např. operační systém je součástí pořizovací ceny PC, kancelářský balíček Microsoft Office už ale do pořizovací ceny PC zařadit nelze), opravy a záběh majetku po uvedení do provozu, zkoušky před uvedením do provozu, pakliže jejich výsledkem je výnos účetní jednotky. Pojištění provozu, zaškolení pracovníků a vybavení zásobami také nevstupuje do pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

Pokud je účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a uplatní nárok na vrácení DPH vůči finančnímu úřadu, pak tato částka není součástí pořizovací ceny. Pokud plátcce DPH tento nárok vůči finančnímu úřadu neuplatní, může částka vstupovat do pořizovací ceny. Neplátce DPH zahrne do pořizovací ceny částku vždy včetně DPH.

Při využití dotace na pořízení dlouhodobého majetku podnikatelů se dle § 47 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. snižuje pořizovací cena majetku právě o poskytnutou dotaci (netýká se povolenek na emise a preferenčních limitů nabytých bezúplatně prvním provozovatelem).

Majetek pořízený bezúplatně či směnou je oceňován reprodukční pořizovací cenou, a to s pomocí odhadního znalce, u méně hodnotných věcí může reprodukční pořizovací cenu odhadnout i sama účetní jednotka.

### **3.1.2 Charakteristika dlouhodobého majetku**

Již v předešlé kapitole je zmínka o účetním a daňovém pohledu. Je nutné dlouhodobý majetek rozlišovat ze dvou různých pohledů, a sice z:

- účetního hlediska,
- daňového hlediska.

Přístupovat k dlouhodobému majetku z hlediska účetního a hlediska daňového je velmi důležité. Vyskytují se zde rozdíly, a to pak především v odpisování majetku, což má vliv na výpočet základu daně z příjmů. Mnoho účetních jednotek v tomto rozlišování však stále dělá chyby. „*V praxi se lze setkat zejména u menších společností se situací, kdy účetní odpisy odpovídají odpisům daňovým. Tento postup však není zcela správný. ... Uplatňováním daňových odpisů jako odpisů účetních tak fakticky dochází k porušování účetní zásady věrného zobrazení skutečnosti. Účetní jednotky by tak měly vést oba druhy odpisů zvlášť*“ (Valouch, 2012).

Nejen v odpisování lze však nalézt rozdíl mezi účetním a daňovým pohledem na dlouhodobý majetek. Majetek, který účetní jednotka dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. považuje za dlouhodobý, nemusí ZDP z daňového hlediska jako dlouhodobý majetek vůbec uznat.

### 3.1.2.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Z účetního hlediska je dlouhodobý majetek upraven zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, kdy účetní jednotka zná a rozlišuje 3 druhy dlouhodobého majetku:

- dlouhodobý nehmotný majetek (vymezuje § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.),
- dlouhodobý hmotný majetek (vymezuje § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.),
- dlouhodobý finanční majetek (vymezuje § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Dlouhodobý finanční majetek není předmětem účetního ani daňového odpisování a tato práce se jím již blíže nezabývá.

#### **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Aby účetní jednotka mohla účtovat o dlouhodobém nehmotném majetku, musí být současně splněny následující dvě podmínky:

- Předpokládaná doba použitelnosti tohoto majetku musí být alespoň 1 rok.
- Překročení výše hodnoty ocenění stanovené pro dlouhodobý nehmotný majetek. Minimální pořizovací hodnotu „*dlouhodobého nehmotného majetku vyjádřenou v peněžních jednotkách si účetní jednotka určí sama pomocí vnitropodnikové směrnice na začátku účetního období. V této oblasti zákon pro zařazení takového majetku do účetnictví neurčuje žádnou minimální hranici (hodnota ocenění, která je vyhlášena zákonem o daních z příjmů zde není závazná). Výjimky tvoří pouze goodwill, povolenky na emise a preferenční limity, u kterých se hranice pro pořizovací cenu neurčuje a k dlouhodobému nehmotnému majetku je řadíme vždy*“ (Černá, 2015). Účetní jednotka však musí při stanovování svého cenového limitu „*respektovat účetní předpisy, zejména princip významnosti a zásadu věrného a poctivého zobrazení majetku*“ (Hnátek, Zámek, 2016).

Za dlouhodobý nehmotný majetek se z účetního hlediska považují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise a preferenční limity.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje účtované na syntetický účet 012; dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se jedná o nehmotné výsledky vytvořené vlastní činností účetní jednotky za účelem obchodování s nimi nebo o nehmotné výsledky nabyté od jiných osob.

Software účtovaný na účet 013; „*představuje programové vybavení, které bylo nabyto samostatně, od jiných osob, a to k vlastnímu užití, nebo bylo vytvořeno vlastní činností za účelem obchodování. Nejde jen o programové vybavení počítačů a strojů, nýbrž jedná se i o výdaje spojené s vytvořením webových stránek bez ohledu na autorská práva. Pokud by byl software vytvořen vlastní činností za účelem vlastního využití, nelze ho považovat za dlouhodobý nehmotný majetek a náklady vynaložené na jeho vývoj se zahrnují přímo do výsledku hospodaření*“ (Černá, 2015). Zjednodušeně lze říci, že software koupený pro vlastní potřebu nebo software vyrobený pro opakovaný prodej je dlouhodobým majetkem. Software vyrobený pro vlastní potřebu nebo pro jeho jednorázový prodej není dlouhodobým majetkem, ale nákladem účetní jednotky.

Ocenitelná práva účtovaná na účet 014; vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje ocenitelná práva jako předměty průmyslového a jiného obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů. Opět zde platí stejná podmínka jako u software, kdy ocenitelná práva nakoupená pro vlastní potřebu nebo vlastní činností vyrobená pro opakovaný prodej jsou dlouhodobým majetkem, v ostatních případech jsou pro účetní jednotku nákladem. „*Pokud splňují tyto podmínky, lze do této kategorie zařadit např. know-how, licence, patenty, autorská práva, ochranné známky či práva spojená s přestupy sportovců*“ (Černá, 2015).

Emisní povolenky účtované na účet 015; dříve účtované na účet 019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek. Jedná se o povolenky na emise skleníkových plynů, které opravňují jejich majitele vypustit do ovzduší ekvivalent tuny CO<sub>2</sub>, dále např. povolenky na emise způsobené letectvím. Jsou dlouhodobým nehmotným majetkem vždy bez ohledu na výši ocenění.

Preferenční limity účtované na účet 016; dříve účtované na účet 019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek. Zde jsou zařazeny převážně individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv. Stejně jako emisní povolenky jsou dlouhodobým nehmotným majetkem vždy bez ohledu na výši ocenění.

Goodwill účtovaný na účet 017; je dlouhodobým nehmotným majetkem vždy, a to bez ohledu na výši jeho ocenění. Jedná se o „*kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním*

*obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatou (tj. koupi) či vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy“ (Chalupa a kol., 2016). Pokud je výsledný goodwill kladný, je každoměsíční odpis nákladem. Záporný goodwill je účetně odpisován do výnosů.*

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek účtovaný na účet 019; nejčastěji sem lze zařadit technické zhodnocení nehmotného majetku (dlouhodobého i drobného), pakliže se jedná o „*zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, ..., pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku“* (§ 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Stejně místo vyhlášky upřesňuje, že „*náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období“* (§ 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Novinkou v této oblasti je od roku 2016 zrušení účtování o zřizovacích výdajích jako o dlouhodobém majetku (dříve se účtovalo na účet 011). Výdaje, které vznikají před vznikem nové účetní jednotky a přímo s tímto procesem vzniku souvisí (např. soudní a správní poplatky, cestovné, provize, poradenské služby, nájemné, atp.) se nově účtují do nákladů příslušného účetního období. To se týká těch účetních jednotek, které vznikly 1. 1. 2016 a později, dříve vzniklé účtují zřizovací výdaje dle starší platné legislativy jako o dlouhodobém nehmotném majetku, pakliže součet těchto výdajů přesáhl peněžní limit stanovený účetní jednotkou.

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek nelze zařadit znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti nebo (jak je zmiňováno již výše) software pro zařízení, která bez něj nemohou fungovat (např. operační systém u PC). „*Účetní jednotka může určit, že mezi dlouhodobý nehmotný majetek nebudou patřit ani technické a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí“* (Černá, 2015).

### **Dlouhodobý hmotný majetek**

Účetní jednotka účtuje o dlouhodobém hmotném majetku právě tehdy, když jsou splněny současně následující dvě podmínky:

- Předpokládaná doba použitelnosti tohoto majetku musí být alespoň 1 rok.

- Překročení výše hodnoty ocenění stanovené pro dlouhodobý hmotný majetek. Účetní jednotka si tuto hranici stanovuje v rámci svých vnitřních směrnic sama a nesmí se během účetního období měnit. Stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku zde tedy není závazná minimální hodnota ocenění udávaná ZDP.

Za dlouhodobý hmotný majetek se z účetního hlediska považují stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, oceňovací rozdíl k nabytému majetku, pozemky a jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Stavby účtované na syntetickém účtu 021; jsou dlouhodobým hmotným majetkem vždy bez ohledu na výši jejich ocenění a dobu použitelnosti. Patří sem především stavby a budovy, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky, otvírky nových lomů, hlinišť a pískoven, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, technické rekultivace, i právo stavby (právo umístit na pozemku stavbu, přestože vlastník pozemku a stavby není tatáž osoba). Obchodní korporace zabývající se prodejem těchto nemovitostí o nich neúčtují jako o dlouhodobém majetku, ale jako o zboží, pakliže je jejich záměrem nemovitost dále prodat.

Hmotné movité věci a jejich soubory účtované na účet 022; mezi hmotné movité věci a jejich soubory patří předměty z drahých kovů bez ohledu na výši jejich ocenění (pakliže nejsou předmětem podnikatelské činnosti a určené k následnému prodeji) a „*samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou*“ (§ 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Pěstitelské celky trvalých porostů účtované na účet 025; jsou dle Prudkého a Lošťáka (2015) ovocné stromy nebo (keře) vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů (1 000 keřů) na 1 ha a trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. Doba plodnosti musí být vždy delší než 3 roky. Posouzení, zda trvalý porost splňuje uvedené podmínky, se posuzuje již při jeho zakládání. Odpisovat se začíná až tehdy, když z porostů plyne užitek promítnutý do příjmů podniku. Pozemek, na kterém se pěstitelský celek trvalého porostu vyskytuje, není jeho součástí, ale eviduje se jako samostatný dlouhodobý majetek.

Dospělá zvířata a jejich skupiny účtované na účet 026; to se týká plemenných a hospodářsky využívaných zvířat, jako jsou koně, skot, prasata, ovce, kozy, husy, pštrosi

atp. Skupinou zvířat se rozumí různá hejna nebo stáda dospělých zvířat. Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se evidují vždy individuálně. I ocenění těchto zvířat či jejich skupin však musí splňovat minimální hranici dlouhodobého hmotného majetku určenou účetní jednotkou a zároveň požadavek použitelnosti minimálně 1 rok.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku účtovaný na účet 027; je obdobou goodwillu (viz dlouhodobý nehmotný majetek). „*Vyjadřuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu (koupí), vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením, sníženým o převzaté dluhy*“ (Chalupa a kol., 2016).

Pozemky účtované na účet 031; jsou dlouhodobým hmotným majetkem vždy bez ohledu na výši jejich ocenění, pakliže pozemek není pořízen účetní jednotkou zabývající se nákupem a prodejem nemovitostí. V takovém případě je o pozemku účtováno jako o zboží. Pozemky se řadí mezi majetek, který se neodpisuje (předpokládá se, že časem na hodnotě spíše nabývá, tedy nelze vyjádřit jeho opotřebení).

Jiný dlouhodobý hmotný majetek účtovaný na účet 029; § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zařazuje mezi jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši ocenění ložiska nevyhrazeného nerostu či jejich části v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem.

Patří sem i umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a ostatní hmotné movité věci (příp. jejich soubory) stanovené zvláštními právními předpisy. To vše také bez ohledu na výši ocenění. Stejně jako pozemky jsou umělecká díla a sbírky majetkem neodpisovaným a je možné je evidovat na syntetickém účtu 032. Do rozvahy však spadají pod jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Bez ohledu na výši ocenění do jiného dlouhodobého hmotného majetku spadají i věcná břemena k pozemku a stavbě, pakliže nejsou součástí ocenění stavby nebo zásob.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek lze zařadit i technické zhodnocení. „*Technickým zhodnocením 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, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku*“ (§ 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Technické zhodnocení se tedy vztahuje

především ke stavbám a samostatným hmotným movitým věcem a jejich souborům, kdy ocenění technického zhodnocení musí splňovat minimální hranici stanovenou účetní jednotkou pro dlouhodobý hmotný majetek. Toto ocenění představuje souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.

### **3.1.2.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska**

Z daňového hlediska je dlouhodobý majetek upraven zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kde je definován pouze jako

- nehmotný majetek a
- hmotný majetek.

Přestože v ZDP nemá majetek v názvu přívlástek „dlouhodobý“, z definic zde uvedených jasně vyplývá, že se v obou případech o dlouhodobý majetek jedná.

Nehmotný i hmotný majetek z daňového hlediska mají velmi podobnou charakteristiku jako dlouhodobý majetek z účetního hlediska, přesto lze nalézt několik výjimek.

#### **Nehmotný majetek**

Pro zařazení nehmotného majetku do účetnictví z daňového hlediska musí být zároveň splněny dle § 32a ZDP všechny následující podmínky:

- Předpokládaná doba použitelnosti tohoto majetku musí být alespoň 1 rok.
- Vstupní cena musí být vyšší než 60 000 Kč.
- Tento majetek musí být nabyt úplatně (tj. koupí), vkladem člena obchodní korporace nebo tichého společníka, přeměnou obchodní korporace, darováním nebo zděděním či byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo k jejich opakovanému poskytování.

Za nehmotný majetek se z daňového hlediska tedy považují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek a je vymezen zvláštním právním předpisem.

Technické zhodnocení je v ZDP definováno taktéž. *„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy,*



*kteří mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyšují částku 40 000 Kč“ (§ 32a odst. 6 ZDP).*

Naopak nelze do nehmotného majetku z daňového hlediska zařadit goodwill (ten je ošetřen v § 23 odst. 15 ZDP), povolenky na emise, ani preferenční limity.

Zřizovací výdaje nejsou od 1. 1. 2016 považovány za dlouhodobý nehmotný majetek ani z účetního, ani z daňového hlediska a jsou pro účetní jednotku nákladem v roce, ve kterém došlo k jejich vzniku. To neplatí pro účetní jednotky, které již dříve o zřizovacích výdajích jako o dlouhodobém nehmotném majetku z účetního i daňového hlediska již účtovaly – takové účetní jednotky pokračují v jejich evidenci z účetního i daňového hlediska a v účetním i daňovém odpisování.

### **Hmotný majetek**

Hmotný majetek je z daňového hlediska upraven v § 26 ZDP. „*Hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání“* (§ 26 odst. 10 ZDP). Pro různorodost hmotného majetku nelze jednotně stanovit podmínky pro zařazení, proto jsou tyto podmínky uvedeny u každého druhu hmotného majetku zvlášť.

Za hmotný majetek jsou považovány z daňového hlediska „*samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které převyšují minimální vstupní cenu 40 000 Kč a jejich provozně-technické funkce jsou delší než 1 rok“* (Černá, 2015).

V § 26 odst. 2 ZDP je uvedeno, že hmotným majetkem se dále rozumí budovy, domy a jednotky, stavby s výjimkou provozních důlních děl a drobných staveb na lesní půdě zajišťujících provoz lesních školek nebo myslivost včetně oplocení. Majetek, který splňuje tyto podmínky, se do hmotného majetku zařadí vždy bez ohledu na výši vstupní ceny.

Pěstitelské celky trvalých porostů jsou hmotným majetkem tehdy, pokud je jejich doba plodnosti delší než 3 roky. Definice vychází ze zákona o účetnictví, ve zkratce se jedná o ovocné stromy a keře vysázené na souvislém pozemku, chmelnice a vinice. Podmínky pro zařazení jsou zde stejné jako z účetního hlediska, tedy pro zařazení do dlouhodobého majetku nezáleží na výši ocenění.

Za hmotný majetek jsou z daňového hlediska považována také dospělá zvířata a jejich skupiny, pakliže jejich vstupní cena převyšuje hodnotu 40 000 Kč.

Mezi jiný hmotný majetek se řadí dle § 26 odst. 3 ZDP i technické zhodnocení, technické rekultivace (pokud zvláštní zákon nestanoví jinak), dále výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku a také výdaje hrazené uživatelem na předměty financované finančním leasingem, které byly po skončení leasingu odkoupeny za hodnotu vyšší než 40 000 Kč.

### 3.1.3 Odpisy dlouhodobého majetku

Odpisy jsou vyjádřením opotřebení dlouhodobého majetku účetní jednotky, která dlouhodobý majetek eviduje. Vynaložené výdaje na pořízení majetku se postupně uplatňují do nákladů společnosti právě pomocí odpisů. Uplatňují se však pouze u majetku dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného, který podléhá odpisování. Finanční majetek se neodpisuje nikdy.

Opotřebení majetku může být buď fyzické, nebo morální. *„Fyzické opotřebení vzniká v důsledku používání majetku, k morálnímu opotřebení dochází především v důsledku zaostalosti majetku po technické stránce, kdy se na trhu objevují nové, lepší technologie (např. u software)“* (Černá, 2015).

Odpisy jsou rozlišovány stejně jako dlouhodobý majetek, a sice:

- účetní odpisy, které odpovídají skutečnému opotřebení a vyjadřují trvalé snížení hodnoty odpisovaného majetku, nejsou daňově uznatelným nákladem (projeví se pouze v účetním výsledku hospodaření),
- daňové odpisy, které jsou daňově uznatelným nákladem a promítají se do základu daně z příjmů.

Při odpisování je nutno dodržet následující podmínky:

- Odpisovat lze jen do výše ocenění majetku v účetnictví.
- Odpisy (daňové i účetní) se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Z účetního hlediska je zaokrouhlování upraveno ČÚS č. 013, z daňového hlediska v ZDP.

Je důležité znát další některé základní pojmy související s odpisováním majetku, jako jsou například:

- odpis – jednotlivý odpis majetku za periodu (měsíc, rok),

- oprávky – kumulované odpisy za dosavadní dobu odpisování,
- zůstatková cena – rozdíl mezi pořizovací cenou majetku a oprávkami.

### 3.1.3.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy upravuje § 28 zákona o účetnictví, dále § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS č. 013.

Podkladem pro účtování odpisů je odpisový plán, který je účetní jednotka povinna si sestavit „*pro jednotlivé předměty, ve kterém uvede délku odpisování (předpokládaná doba používání – účetní jednotka si sama určí, není to stanoveno žádnou právní normou) a metodu pro výpočet účetních odpisů*“ (Černá, 2015). Předpokládaná doba používání (tedy i odpisování) však nesmí být kratší než 1 rok. Vyskytují se zde však výjimky: goodwill je odpisován rovnoměrně maximálně 60 měsíců a oceňovací rozdíl rovnoměrně 180 měsíců. V průběhu odpisování se tento odpisový plán nesmí měnit. Účetní odpisy nelze přerušit.

Při účetním odpisování se rozlišují 3 základní metody odpisování:

- časové odpisy (rovnoměrné a zrychlené),
- výkonové odpisy,
- komponentní odpisy.

Výjimku tvoří odpisování dospělých zvířat a jejich skupin, kdy jsou „*odpisy vyjádřeny jako podíl pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čítatel) a předpokládaného počtu let v chovu (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata lze odpisovat skupinově*“ (Chalupa a kol., 2016).

Mezi neodpisovaný majetek se řadí dle § 56 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. preferenční limity, povolenky na emise, nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, jakož i technické zhodnocení, pokud nejsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání, najatý a propachtovaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, pozemky a umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky či jiné předměty kulturní hodnoty.

#### Časová metoda odpisování

Účetní jednotka, která volí při odpisování majetku časovou metodu odpisování, bere v úvahu dobu životnosti (použitelnosti) konkrétního majetku. Jednotlivé odpisy se mohou stanovit s přesností na dny, měsíce či roky, častěji se však v praxi vyskytují měsíční odpisy.

Majetek se začíná odpisovat většinou následující měsíc po uvedení majetku do provozu (tedy po zařazení majetku do evidence), přesný začátek odpisování však upravuje vždy interní směrnice podniku.

Časová metoda obsahuje 2 způsoby odpisování dlouhodobého majetku:

- rovnoměrný,
- zrychlený.

Rovnoměrné odpisy, někdy též označovány jako lineární, je vhodné použít u majetku, u něhož k opotřebení dochází rovnoměrně po celou dobu jeho používání. Každý měsíc (rok) se tak jeho hodnota sníží o stejnou částku, dokud není majetek zcela odepsán.

Rovnoměrný měsíční odpis se vypočítá jako podíl pořizovací ceny majetku a celkové doby životnosti v měsících.

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

MO.....měsíční odpis

PC.....pořizovací cena

t.....počet odpisovaných měsíců celkem. (1)

Zrychlené odpisy, někdy označovány jako degresivní, jsou využívány v případech, kdy účetní jednotka očekává v prvních letech používání majetku jeho rychlejší opotřebení a chce tak zobrazit nejpřesnější stav jeho opotřebení. Využívají se především tam, kde hrozí nejrychlejší zastarání majetku a tam, kde lze obměnit odpisovaný majetek rychleji za nový, např. u software.

V případě zrychlených odpisů je snazší použít pro výpočet vzorec pro roční odpis, může se však použít i vzorec pro měsíční odpis a ročním odpisem by pak byl součet příslušného počtu odpisovaných měsíců v daném roce.

Pro výpočet ročního odpisu lze použít vzorec:

$$RO = \frac{2 \cdot PC \cdot (t + 1 - i)}{t \cdot (t + 1)}$$

RO.....roční odpis

PC.....pořizovací cena

t.....počet odpisovaných let

i.....rok odpisu. (2)

Pro výpočet měsíčního odpisu lze použít vzorec:

$$MO = \frac{2 \cdot PC \cdot (t + 1 - i)}{t \cdot (t + 1)}$$

MO.....měsíční odpis

PC.....pořizovací cena

t.....počet odpisovaných měsíců celkem

i.....měsíc odpisování.

(3)

### **Výkonová metoda odpisování**

Výkonové odpisy dlouhodobého majetku lze uplatňovat pouze z účetního hlediska. Opatření majetku vyjadřují v závislosti na jeho skutečném využití (např. podle počtu ujetých kilometrů, podle počtu objemu produkce či počtu výkonových hodin). Výhoda této metody spočívá v možnosti přerušit odpisování v době, kdy se majetek nepoužívá (např. u sezónně využívaných strojů).

K vyjádření odpisů slouží odpisový koeficient, kterým se následně násobí počet skutečně využitých jednotek výkonu majetku.

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{PC}{CV}$$

PC.....pořizovací cena

CV.....celkový výkon majetku (předpokládaný).

(4)

$$MO = MV \cdot \text{odpisový koeficient}$$

MO.....měsíční odpis

MV.....měsíční výkon majetku (skutečný).

(5)

### **Komponentní metoda odpisování**

Tuto metodu odpisování upravuje zvláštní právní úprava, a sice § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zde se uvádí, že u vybraných složek majetku, jako jsou např. stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a jejich soubory, mohou být jednotlivé části (neboli komponenty) majetku, které společně tvoří ucelenou funkční jednotku, samostatně odpisovány, aniž by samostatné komponenty splňovaly požadavky pro zařazení do evidence dlouhodobého majetku účetní jednotky. Takové odpisování umožňuje nejen samostatné odpisování jednotlivých komponent, ale i výměnu komponenty v případě jejího opotřebení za novou. „Cílem této techniky je dosáhnout rovnoměrnějšího rozložení nákladů při výměně

*hlavních dílů majetku. Použité hlavní „náhradní“ díly (komponenty) tak při jejich výměně nezatíží výsledek hospodaření jednorázově, nýbrž postupně prostřednictvím jejich odpisů“ (Chalupa a kol., 2016).*

Pro snadnější představu uvádí Beránek ve svém semináři (2016) příklad s letadlem, které účetní jednotka rozdělí na 2 části s různou životností (trup a motor) a každou část odpisuje zvlášť. Pakliže by se motor porouchal a vyžadoval výměnu, tato komponenta se vymění a v účetnictví proběhne pouze nové pořízení majetku, kdy se nový motor začne nově odpisovat jako komponenta.

Problémem u komponentního odpisování je fakt, že proběhne-li výměna komponenty, z účetního hlediska se sice jedná o pořízení nového dlouhodobého majetku, z daňového hlediska je však tato výměna vnímána pouze jako náklad na opravu majetku jako celku (z daňového hlediska není komponentní odpisování možné).

### **3.1.3.2 Daňové odpisy**

Problematikou daňových odpisů se zabývá § 26-33 ZDP a představují mezi uznatelnými náklady účetní jednotky jednu z významných položek.

Daňově se odpisuje všechn hmotný a nehmotný majetek, pokud není zákonem stanoveno jinak (viz § 27 ZDP).

Na rozdíl od účetních odpisů nemusí poplatník daňové odpisy uplatnit a může je i přerušit, a sice dle § 26 odst. 8 ZDP. Jakmile však začne poplatník majetek znovu daňově odpisovat, musí pokračovat ve způsobu, v jakém bylo odpisování zahájeno na začátku a tak, jako by se přerušování neuskutečnilo. Výjimku zde tvoří pouze majetek uvedený v § 30 odst. 4-6 ZDP. *„Přerušování daňového odpisování se často používá k optimalizaci základu daně z příjmů. Daňové odpisy totiž snižují daňový základ, což pro poplatníka nemusí být vždy žádoucí např. z toho důvodu, aby nepřišel o různé slevy na dani“ (Černá, 2015).*

Odpisy nejsou pro nehmotný a hmotný majetek stejné tak, jako tomu bylo u účetních odpisů. Z daňového hlediska je potřebné rozlišovat, zda se jedná o nehmotný či hmotný majetek, protože metody odpisování se u nich liší.

#### **Nehmotný majetek**

Při daňovém odpisování nehmotného majetku je podstatné rozlišit, zda se jedná o majetek s právem užívání na dobu určitou nebo s právem užívání na dobu neurčitou.

„U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou“ (§ 32a odst. 4 ZDP). Majetek se začíná odpisovat v následujícím měsíci po dni, ve kterém byl nehmotný majetek zařazen do evidence nehmotného majetku, pokud se nestanoví roční odpisy s přesností na dny odpisované v daném roce. Pro výpočet měsíčního odpisu lze tedy použít následující vzorec:

$$MO = \frac{VC}{Mu}$$

MO.....měsíční odpis

VC.....vstupní cena

Mu.....doba práva užívání majetku v měsících. (6)

Jiné podmínky stanovuje § 32a odst. 4 ZDP pro daňově odpisovaný nehmotný majetek s právem užívání sjednaným na dobu neurčitou. To se týká audiovizuálních děl, softwaru, nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a ostatního nehmotného majetku. Majetek se odpisuje rovnoměrně a dobu odpisování taxativně vymezuje ZDP, viz přílohu č. I.

Pro výpočet odpisů nehmotného majetku s právem užívání sjednaným na dobu neurčitou lze vyjádřit vztahem:

$$MO = \frac{VC}{Mo}$$

MO.....měsíční odpis

VC.....vstupní cena

Mo.....doba odpisování dle § 32a odst. 4 ZDP v měsících. (7)

„V případě, že nehmotný majetek byl nabyt vkladem nebo přeměnou obchodní korporace, musí nabyvatel pokračovat v odpisování započatém původním odpisovatelem“ (Černá, 2015).

### **Hmotný majetek**

Před započítáním odpisování hmotného majetku stanovuje § 30-32 ZDP samotný postup odpisování. V prvním roce odpisování poplatník zařadí hmotný majetek do odpovídající odpisové skupiny podle přílohy č. 1 ZDP vymezující, do jaké odpisové skupiny majetek svou povahou spadá. „Pro tyto účely jsou rozhodujícím kritériem kódy klasifikací zavedených Českým statistickým úřadem, tj. kódy Klasifikace stavebních děl CZ-

CC či Klasifikace produkce CZ-CPA“ (Chalupa a kol., 2016). Od zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny se odvíjí minimální doba odpisování, která je vymezena ZDP, viz přílohu č. II.

Pokud hmotný majetek nemůže poplatník zařadit do žádné z odpisových skupin, zařadí se do 5. odpisové skupiny podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC nebo do 2. odpisové skupiny podle Klasifikace produkce CZ-CPA.

Pro výpočet daňových odpisů jsou využívány různé metody, z nichž si poplatník vybere sám, jakou metodu zvolí, pakliže právní předpisy nestanoví jinak. Mezi základní metody daňového odpisování lze zařadit:

- rovnoměrné daňové odpisy,
- zrychlené daňové odpisy,
- daňové odpisy fotovoltaických elektráren.

V následujících kapitolách jsou blíže rozebrány pouze rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy, odpisy fotovoltaických elektráren blíže upravuje § 30b ZDP.

Rovnoměrné odpisy, nazývané někdy též jako lineární, jsou upraveny v § 31 ZDP. Při jejich uplatnění se každý rok odpíše stejná část hmotného majetku kromě prvního roku, kdy je uplatněn odpis nižší. Pro majetek zařazený do odpisové skupiny jsou přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Za normálních okolností se tedy poplatník nemusí řídit výhradně těmito sazbami, ale může použít i sazby nižší. To neplatí pro výjimky stanovené v § 31 odst. 7 ZDP – viz přílohu č. III.

ZDP umožňuje též zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 10 % pro majetek zařazený do odpisové skupiny 1 až 3. Pakliže se poplatník rozhodne využít tuto možnost, řídí se dle tabulky uvedené v příloze č. IV.

Za zdaňovací období je využito vzorce č. 8, který stanovuje výši ročního odpisu jako součin jedné setiny vstupní ceny majetku a přiřazené roční odpisové sazby (je různá pro první rok a další roky odpisování dle tabulek zmíněných výše).

$$RO = \frac{VC}{100} \cdot S$$

RO.....roční odpis

VC.....vstupní cena

S.....odpisová sazba v příslušném roce odpisování.

(8)



Po technickém zhodnocení se odpis počítá ze zvýšené vstupní ceny majetku, které se řídí § 31 odst. 8 ZDP:

$$RO = \frac{ZVC}{100} \cdot Sz$$

RO.....roční odpis

ZVC.....vstupní cena

Sz.....odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu. (9)

Zrychlené odpisy, někdy též nazývány jako *degresivní*, jsou upraveny v § 32 ZDP. „*Stejně jako u účetních odpisů, jsou z daňového hlediska zrychlené odpisy výhodné z důvodu vyšších odpisů v prvních letech odpisování než u rovnoměrných odpisů*“ (Černá, 2015). Zrychlené odpisy nevyužívají při svém výpočtu odpisové sazby, ale koeficienty vymezené v ZDP, uvedené mimo jiné i v příloze č. V.

Roční odpis v prvním roce odpisování se vypočítá jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro první rok příslušné odpisové skupiny.

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

RO.....roční odpis v 1. roce odpisování

VC.....vstupní cena

K1.....koeficient odpisu v 1. roce odpisování. (10)

Jestliže to poplatník uzná za vhodné, může i při zrychleném odpisování uplatnit v 1. roce odpisování zvýšený odpis. Nejčastěji to bývá dle § 32 odst. 2a) ZDP u majetku zařazeného ve skupinách 1 až 3 o 10 % vstupní ceny majetku.

„*V dalších letech odpisování je roční odpis vyjádřen jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny hmotného majetku a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisy v dalších letech odpisování a počtem let dosavadního odpisování*“ (Černá, 2015).

$$ROd = \frac{2 \cdot ZC}{Kd - t}$$

ROd.....roční odpis v dalších letech odpisování

ZC.....zůstatková cena

Kd.....koeficient odpisu v dalších letech odpisování

t.....počet doposud odpisovaných let. (11)

Pakliže se vstupní cena majetku zvýší o provedené technické zhodnocení, stanoví se odpis v prvním roce zvýšené vstupní ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a koeficientu odpisu pro zvýšenou zůstatkovou cenu:

$$ROz = \frac{2 \cdot ZCz}{Kz}$$

ROz.....roční odpis ze zvýšené zůstatkové ceny

ZCz.....zvýšená zůstatková cena

Kz.....koeficient odpisu pro zvýšenou zůstatkovou cenu. (12)

V následujících letech se odpis vypočítá jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a koeficientu odpisu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v dalších letech odpisování poníženého o počet již odpisovaných let ze zvýšené zůstatkové ceny.

$$ROdz = \frac{2 \cdot ZC}{Kdz - tz}$$

ROdz.....roční odpis v dalších letech ze zvýšené zůstatkové ceny

ZC.....zůstatková cena

Kdz.....koeficient odpisu v dalších letech pro zvýšenou zůstatkovou cenu

tz.....počet již odpisovaných let ze zvýšené zůstatkové ceny. (13)

### 3.1.3.3 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Jak bylo uvedeno již výše, daňové odpisy jsou daňově uznatelným nákladem účetní jednotky, o kterých se však neúčtuje. Oproti tomu účetní jednotka účtuje o účetních odpisech, které jsou však nedaňovým nákladem, ale zobrazují skutečné opotřebení majetku v účetnictví účetní jednotky.

Při ročním výpočtu daňové povinnosti účetní jednotky je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy důležitou položkou pro úpravu základu daně. Kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy totiž základ daně zvyšuje (tj. účetní odpisy > daňové odpisy), záporný rozdíl snižuje (tj. účetní odpisy < daňové odpisy).

### 3.1.4 Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřadit dlouhodobý majetek z evidence lze hned několika způsoby. K tomuto kroku se může účetní jednotka rozhodnout u majetku, který je již zcela odepsán a chce majetek

např. obměnit nebo u majetku, který ještě odepsán zcela není a účetní jednotka chce majetek např. prodat či darovat.

Je proto třeba rozlišit, zda majetek, který má účetní jednotka v úmyslu vyřadit, je zcela odepsán nebo je odepsán jen částečně.

Dle toho bude také o vyřazení dlouhodobého majetku na základě protokolu o vyřazení účtovat. Příčinou rozhodnutí o vyřazení takového majetku může být:

- likvidace majetku (vyřazení z důvodu opotřebení),
- prodej majetku,
- vyřazení z důvodu manka a škody,
- darování majetku,
- přearování do osobního užívání (u fyzických osob).

Každý způsob vyřazení má svá účetní specifika a daňové dopady pro poplatníka (např. z důvodu darování je zůstatková cena majetku daňově neúčinná, tzn., že poplatník si nemůže o zbylou část neodepsaného darovaného majetku snížit základ daně z příjmů).

### 3.1.5 Účtování dlouhodobého majetku

S pořízením, odpisováním i vyřazením majetku souvisí i jednotlivé účetní operace, které jsou podrobně popsány v kapitolách níže.

#### 3.1.5.1 Účtování při pořízení dlouhodobého majetku

V této kapitole je popsáno, jak postupovat při účtování pořízení dlouhodobého nehmotného (DNM) a hmotného (DHM) majetku při různých způsobech nabytí a zařazení do užívání.

Tabulka č. 1: Účtování při pořízení majetku v ČR

Způsob pořízení	Zaúčtování MD / D	
Pořízení DNM (DHM) koupí	041 (042)	321, 211, 479
Pořízení DNM (DHM) vlastní činností	041 (042)	587 (588)
Pořízení DNM (DHM) bezúplatně (zdědění, dar)	041 (042)	643, 648

Způsob pořízení	Zaúčtování MD / D	
Pořízení DNM (DHM) vkladem od jiné osoby (např. věcný vklad za upsaný vlastní kapitál)	041 (042)	353
Pořízení DNM (DHM) přerázením z osobního užívání do podnikání (u fyzických osob)	041 (042)	491
Vedlejší pořizovací náklady:		
• zprostředkování	041 (042)	321, 211
• dopravné	041 (042)	321, 211
• dopravné ve vlastní režii	041 (042)	586
• clo	041 (042)	379
• montáž	041 (042)	321, 211
• montáž ve vlastní režii	041 (042)	586
• správní poplatky	041 (042)	345
• úroky z úvěru (pakliže se zahrnují do pořizovací ceny)	041 (042)	231, 461
Přerázení DNM (DHM) do užívání	01x (02x, 03x)	041 (042)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Chalupa a kol. (2016)

### 3.1.5.2 Účtování odpisů dlouhodobého majetku

Účetní jednotka účtuje pouze o účetních odpisech, které vyjadřují skutečné opotřebení majetku zařazeného do užívání.

Tabulka č. 2: Účtování odpisů majetku v ČR

Odpis	Zaúčtování MD / D	
Odpis DNM	551	07x
Odpis DHM	551	08x

Zdroj: Vlastní zpracování dle Chalupa a kol. (2016)

### 3.1.5.3 Účtování při vyřazení dlouhodobého majetku

Možností, jak vyřadit dlouhodobý nehmotný (DNM) nebo dlouhodobý hmotný (DHM) majetek, je hned několik. Vždy se musí nejdříve doúčtovat zůstatková cena majetku (pakliže není majetek zcela odepsán) a teprve pak lze majetek vyřadit z užívání.

**Tabulka č. 3: Účtování při vyřazení majetku v ČR**

Způsob vyřazení	Zaúčtování MD / D	
Vyřazení DNM (DHM) z důvodu likvidace: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zůstatková cena</li> <li>• vyřazení ve výši pořizovací ceny</li> </ul>	551 07x (08x)	07x (08x) 01x (02x)
Vyřazení DNM (DHM) z důvodu prodeje: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zůstatková cena</li> <li>• vyřazení ve výši pořizovací ceny</li> </ul>	541 07x (08x)	07x (08x) 01x (02x)
Vyřazení DHM neodpisovaného z důvodu prodeje: <ul style="list-style-type: none"> <li>• vyřazení ve výši pořizovací ceny</li> </ul>	541	03x
Vyřazení DNM (DHM) z důvodu darování: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zůstatková cena</li> <li>• vyřazení ve výši pořizovací ceny</li> </ul>	543 07x (08x)	07x (08x) 01x (02x)
Vyřazení DNM (DHM) z důvodu manka nebo škody: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zůstatková cena</li> <li>• vyřazení ve výši pořizovací ceny</li> </ul>	549 07x (08x)	07x (08x) 01x (02x)
Přeřazení DNM (DHM) do osobního užívání (u fyzických osob): <ul style="list-style-type: none"> <li>• zůstatková cena</li> <li>• vyřazení ve výši pořizovací ceny</li> </ul>	491 07x (08x)	07x (08x) 01x (02x)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Chalupa a kol. (2016)

## 3.2 Dlouhodobý majetek ve Slovenské republice

Ačkoliv se může na první dojem zdát legislativa České a Slovenské republiky relativně stejná, jedná se o dva samostatné státní útvary ve střední Evropě se samostatnou legislativou. Přestože jsou zákony a zvyklosti v těchto dvou často sjednocovaných zemích podobné, lze mezi nimi nalézt značné rozdíly, a to i v účetnictví. Tato kapitola se proto bude věnovat převážně významným rozdílům týkajících se dlouhodobého majetku ve Slovenské republice oproti České republice.

Ve Slovenské republice je dlouhodobý majetek podnikatelů a jeho odpisy upravován především následujícími právními předpisy:

- zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (dále jen „slovenský zákon o účetnictví“),
- zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (dále jen „SZDP“),
- Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva (dále jen „opatření MFSR“).

### 3.2.1 Evidence dlouhodobého majetku

Stejně jako v České republice, i na Slovensku je rozlišováno, zda se jedná o:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Opatření MFSR účetní jednotce doporučuje účtovat o dlouhodobém majetku na analytických účtech dle různých kritérií (více § 42 opatření MFSR), především pak dle potřeb účetní jednotky. V tomto paragrafu je i upravena samotná evidence dlouhodobého majetku na jednotlivých evidenčních kartách. Evidenční karta by dle § 42 odst. 2 opatření MFSR měla sloužit především k identifikaci majetku a obsahuje zejména následující informace:

- název (příp. popis) majetku,
- číselné označení,

- datum pořízení,
- datum uvedení do užívání,
- datum zaúčtování na účet účtových skupin 01, 02 a 03,
- ocenění majetku,
- způsob účetního i daňového odpisování,
- sazby účetních i daňových odpisů,
- účetní i daňové odpisy za jednotlivá zdaňovací období,
- účetní i daňovou zůstatkovou cenu,
- datum a způsob vyřazení dlouhodobého majetku z užívání,
- příp. věcné břemeno,
- příp. výše poskytnuté dotace nebo příspěvku,
- příp. je-li předmětem soubor hmotných movitých věcí, je dobré vyjmenovat jednotlivé součásti a příslušenství takového majetku a zaznamenat zde datum jejich vyřazení, příp. přiřazení, dojde-li k obměně jednotlivých součástí.

### **3.2.1.1 Způsoby nabytí dlouhodobého majetku**

Aby účetní jednotka mohla majetek správným způsobem ocenit a zaúčtovat, rozlišuje jeho způsob nabytí. Dle Mázikové a kol. (2016) se jedná nejčastěji o tyto způsoby pořízení:

- koupě,
- vytvoření vlastní činností,
- darování, dědění,
- vklad přijatý od jiné osoby,
- majetek získaný záměnou,
- majetek získaný při zrušení společnosti bez likvidace,
- při inventarizaci zjištěný a doposud nezachycený majetek v evidenci,
- přerazením z osobního užívání do podnikání.

### **3.2.1.2 Ocenění dlouhodobého majetku při pořízení**

Účetní jednotka dle způsobu nabytí majetku oceňuje dlouhodobý majetek ve třech způsobech:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady nebo
- reálnou hodnotou.

Z účetního hlediska se touto problematikou blíže zabývá § 25 slovenského zákona o účetnictví, z daňového hlediska pak § 25 SZDP.

Pořizovací cenou se rozumí nabytí majetku obstaraného koupí. Kromě samotné ceny majetku, za kterou majetek účetní jednotka skutečně pořídila, vstupují do pořizovací ceny také náklady, které s pořízením souvisí, např. dopravné, pojistné, montáž, clo nebo úroky z úvěru na pořízení konkrétního dlouhodobého majetku do doby, než je majetek zařazen do evidence. Do pořizovací ceny se nezahrnuje DPH, pakliže je účetní jednotka plátcem a uplatnila z nákupu dlouhodobého majetku nárok na vrácení DPH. Dále se do pořizovací ceny dle § 35 opatření MF SR nezahrnují penále, pokuty, poplatky, úroky z prodlení a jiné sankce, náklady na zaškolení zaměstnanců, opravy či kurzové rozdíly.

Dle Mázikové a kol. (2016) se vlastními náklady oceňuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností účetní jednotky, kterými se rozumí přímé a nepřímé náklady vynaložené na výrobu daného dlouhodobého majetku. Příkladem přímých nákladů může být přímý materiál, přímé mzdy atp. Mezi nepřímé náklady se většinou řadí režijní náklady vztahující se na výrobu (vývoj) daného majetku (odpisy, spotřeba energie, nájemné atp.).

Ocenění reálnou hodnotou je obdoba reprodukční pořizovací ceny v České republice. Reálnou hodnotou se podle slovenského zákona o účetnictví rozumí tržní cena, hodnota majetku zjištěná oceňovacím modelem, který využívá informace z operací na aktivním nebo jiném trhu nebo odborný posudek znalce.

### **3.2.2 Charakteristika dlouhodobého majetku**

Slovenská republika taktéž rozlišuje dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska. Jelikož se jedná o velmi podobnou charakteristiku dlouhodobého majetku obou pohledů s Českou republikou, bude provedena mírná rekapitulace s případnými odchylkami.

#### **3.2.2.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska**

Z účetního hlediska je dlouhodobý majetek upraven zejména opatřením MF SR, kdy účetní jednotka zná a rozlišuje 3 druhy dlouhodobého majetku:



- dlouhodobý nehmotný majetek (vymezuje § 37 opatření MFSR),
- dlouhodobý hmotný majetek (vymezuje § 38 opatření MFSR),
- dlouhodobý finanční majetek (vymezuje § 13 opatření MFSR).

Ani ve Slovenské republice není dlouhodobý finanční majetek předmětem účetního a daňového odpisování.

### **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Aby mohla účetní jednotka zařadit do evidence dlouhodobý nehmotný majetek, musí být splněna následující kritéria pro zařazení:

- Předpokládaná doba použitelnosti majetku musí být delší než 1 rok.
- Vstupní cena majetku se řídí dle § 22 odst. 7 SZDP, podle kterého musí být vyšší než 2 400 EUR. Účetní jednotka může rozhodnout, že dlouhodobý nehmotný majetek zařadí do své evidence i přesto, že vstupní cena je rovna nebo nižší než hodnota stanovená SZDP. Musí však respektovat kritérium doby použitelnosti, sice delší než 1 rok.

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek řadí účetní jednotka především aktivované náklady na vývoj, software, ocenitelná práva, goodwill a ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

Aktivované náklady na vývoj účtované na syntetický účet 012 dle slovenského účtového rozvrhu (dále jen „SÚR“); je obdobou českého účtu s názvem „Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje“. Tento dlouhodobý majetek vzniká vlastním vývojem nebo aktivací nákladů v průběhu jeho vývoje. Máziková a kol. (2016) však dodává, že je zde důležité rozlišovat mezi výzkumem a vývojem. Výsledky výzkumu totiž nelze považovat za dlouhodobý nehmotný majetek a účtují se přímo do nákladů účetního období, ve kterém vznikly. Více rozdílů mezi tím, co lze považovat za výzkum a co za vývoj, upřesňuje § 37 odst. 1-5 opatření MFSR.

Softvér účtovaný na účet 013 dle SÚR; je stejný jako český účet s názvem „Software“. Jediný rozdíl mezi českou a slovenskou legislativou je ten, kdy opatření MFSR považuje za dlouhodobý nehmotný majetek i software vyvinutý vlastní činností nejen za účelem obchodování s ním, ale i za účelem vlastního využití za podmínky, že nejde o software vyvinutý na zakázku nebo o součást hardware.

Ocenitelné práva účtované na účet 014 dle SÚR; je stejný jako český účet s názvem „Ocenitelná práva“. Účetní jednotka sem zahrne především výrobně-technické poznatky (know-how), licence, užívací práva, právo přechodu přes pozemek, vydavatelská práva a tituly, autorská práva, dovozní a vývozní kvóty, obchodní značky, ochranné známky a jiné výsledky duševní tvořivé činnosti, pokud byly pořízené koupí, výměnou nebo nepeněžitým vkladem.

Goodwill účtovaný na účet 015 dle SÚR.

Ostatný dlouhodobý nehmotný majetek účtovaný na účtu 019 dle SÚR; jak uvádí ve své publikaci Cenigová (2016), nemá účet 019 vymezenou obsahovou náplň. Účtuje se zde o dlouhodobém nehmotném majetku, který účetní jednotka nevytvořila svou vlastní činností, a který se svým charakterem nehodí na účty 012 až 015 dle SÚR.

Pro srovnání s Českou republikou je pro zajímavost vhodné uvést, že Slovenská republika o zřizovacích výdajích neúčtuje už od roku 2009.

V kompetenci účetní jednotky je i rozhodnutí, zda chce do svého účtového rozvrhu zahrnout i jiné syntetické účty v účtové třídě 01, např. pokud se rozhodne účtovat o dlouhodobém nehmotném majetku, který nesplňuje limit ocenění, může si vytvořit účet např. „018 – Dlouhodobý nehmotný majetek nesplňující limit ocenění“, a sice na základě § 3 opatření MFSR.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dle § 37 odst. 15 nepovažují náklady na školení a semináře, marketingové a jiné podobné studie, průzkum trhu, poradenství, odborné posudky, normy a certifikáty, reklama, uvedení výrobků na trh, restrukturalizace a reorganizace účetní jednotky, náklady na rozšíření výroby, přípravu a záběh výroby atp.

### **Dlouhodobý hmotný majetek**

Účetní jednotka účtuje o dlouhodobém hmotném majetku – samostatných movitých věcech a souborech movitých věcí – právě tehdy, když jsou splněna následující dvě kritéria:

- Předpokládaná doba použitelnosti tohoto majetku musí být delší než 1 rok.
- Překročení výše hodnoty ocenění stanovené pro dlouhodobý hmotný majetek, který se řídí SZDP a činí 1 700 EUR. Účetní jednotka může rozhodnout, že bude evidovat dlouhodobý hmotný majetek s hodnotou vstupní ceny rovnou nebo nižší, než je hodnota ocenění stanovená SZDP. Musí však být splněna doba použitelnosti delší než 1 rok.

Za dlouhodobý hmotný majetek se z účetního hlediska považují stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata, ostatní dlouhodobý hmotný majetek, pozemky a umělecká díla a sbírky.

Stavby účtované na syntetickém účtu 021 dle SÚR; jsou obdobou českého účtu „Stavby“ s tím rozdílem, že slovenská legislativa v opatření MFSR rozděluje stavby na pozemní a inženýrské. Pozemní stavbou rozumí např. bytové a nebytové budovy, inženýrskou stavbou jsou myšleny např. dálnice, mosty, přístavy, ropovody a plynovody, rozvody vody, golfové hřiště, parky či zoologické a botanické zahrady. Další položkou, která samozřejmě spadá pod účet 021, jsou byty a nebytové prostory.

Samostatné hnutelné věci a soubory hnutelných věcí účtované na účtu 022 dle SÚR; stejně jako účet 022 s názvem „Hmotné movité věci a jejich soubory“ v České republice. Výjimku tvoří předměty z drahých kovů, které jsou evidovány na účtu 032 dle SÚR.

Pěstovatelské celky trvalých porostů účtované na účtu 025 dle SÚR; stejně jako účet 025 s názvem „Pěstitelské celky trvalých porostů“ v České republice.

Základné stádo a ťažné zvieratá účtovaná na účtu 026 dle SÚR; obdobou je český účet 026 s názvem „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ s tím rozdílem, že předpokládaná doba použitelnosti v chovu zvířat základního stáda je delší než 4 roky.

Pozemky účtované na účtu 031 dle SÚR; stejně jako v České republice se jedná o dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Umelecké diela a zbierky účtované na účtu 032 dle SÚR; stejně jako v České republice jsou majetkem neodpisovaným. Mezi umělecká díla a sbírky lze zařadit obrazy, sochy, fotografie, stavby vytvořené jako umělecké dílo, umělecké sbírky a různé kulturní památky, pokud nejsou součástí stavebních objektů a vztahuje se na ně zákon č. 618/2003 Z. z. o autorském práve a právech súvisiacich s autorským právom. Pokud účetní jednotka neobchoduje s drahými kovy, eviduje předměty z drahých kovů taktéž na tomto účtu.

Ostatný dlhodobý hmotný majetok účtovaný na účtu 029 dle SÚR; podle § 13 odst. 4e) opatření MFSR se na tomto účtu evidují bez ohledu na výši ocenění otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť. Účtuje se zde taktéž o technické rekultivaci (upravuje § 32 odst. 2 opatření MFSR).

Za dlouhodobý hmotný majetek je považováno i technické zhodnocení, kdy opatření MFSR se v § 21 odst. 3 odvolává na SZDP. Podmínky, za kterých lze technické zhodnocení považovat za dlouhodobý hmotný majetek, který zvyšuje pořizovací cenu daného majetku,

jsou obdobné jako v České republice – souhrn výdajů na dokončené nástavby, přístavby, rekonstrukce, modernizace a stavební úpravy musí převyšovat hodnotu 1 700 EUR za dané účetní období.

### **3.2.2.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska**

Z daňového hlediska je dlouhodobý majetek upraven SZDP, kde je definován taktéž jako v ZDP pouze jako nehmotný majetek a hmotný majetek. I přesto z definic vyplývá, že se jedná o majetek dlouhodobý.

#### **Nehmotný majetek**

Pro zařazení nehmotného majetku do účetnictví z daňového hlediska musí být zároveň splněna dle § 22 odst. 7 SZDP obě následující kritéria:

- Předpokládaná doba použitelnosti tohoto majetku musí být delší než 1 rok.
- Vstupní cena musí být vyšší než 2 400 EUR.

SZDP se zde odvolává na slovenský zákon o účetnictví (se kterým souvisí opatření MF SR). Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z daňového hlediska je tedy stejné jako z účetního. Musí však být respektována kritéria pro zařazení uvedená výše.

#### **Hmotný majetek**

Hmotný majetek je z daňového hlediska upraven v § 22 SZDP.

Pro samostatné movité věci, případně soubory movitých věcí platí následující kritéria, bez kterých by nebylo možné je z daňového hlediska považovat za dlouhodobý hmotný majetek:

- Předpokládaná doba použitelnosti musí být delší než 1 rok.
- Vstupní cena musí být vyšší než 1 700 EUR.

Hmotným majetkem se z daňového hlediska také rozumí budovy a jiné stavby, které nejsou provozním důlním dílem anebo drobnou stavbou na lesní půdě a oplocení sloužící k zabezpečení lesní výroby.

Ostatní hmotný majetek je z daňového hlediska upraven stejně jako dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska.

### **3.2.3 Odpisy dlouhodobého majetku**

I ve Slovenské republice se rozlišují odpisy na účetní a daňové, kdy účetní odpisy mají vyjadřovat skutečné opotřebení majetku a daňové odpisy představují daňově uznatelný náklad účetní jednotky.

Při odpisování je nutno dodržet následující podmínky:

- Odpisovat lze jen do výše vstupní ceny majetku.
- Způsob zaokrouhlování účetních odpisů si stanoví účetní jednotka sama ve svých vnitřních předpisech. Daňové odpisy hmotného majetku se zaokrouhlují na celá eura nahoru.
- Při změně podmínek se odpisový plán přehodnotí (např. se upraví zůstatková cena majetku nebo odpisové sazby).

#### **3.2.3.1 Účetní odpisy**

Účetní odpisy upravuje § 28 slovenského zákona o účetnictví a § 20-23 opatření MF SR.

Pro výpočet odpisů je důležitý odpisový plán, který si musí účetní jednotka sestavit pro každý jednotlivý majetek zvlášť a při změně podmínek ho účetní jednotka může měnit i v průběhu účetního období, vyžaduje-li to situace.

Účetní odpisy nesmí účetní jednotka přerušit.

Postupy při účetním odpisování jsou na Slovensku stejné jako v České republice, proto nebudou dále analyzovány.

#### **3.2.3.2 Daňové odpisy**

Daňové odpisy jsou upraveny § 22-28 SZDP a odpisuje se veškerý hmotný a nehmotný majetek, který dle SZDP odpisovat lze.

Daňové odpisy v jednom celém či více celých zdaňovacích obdobích účetní jednotka může přerušit (§ 22 odst. 9 SZDP) a v daňovém odpisování majetku poté poplatník pokračuje tak, jako by přerušení nenastalo. Pokud není v dané zdaňovací období majetek využíván, daňové odpisy poplatník přerušit musí. To se však týká pouze hmotného majetku, odpisy nehmotného majetku se odpisují v souladu s účetními předpisy, kde odpisování přerušit nelze.

### **Nehmotný majetek**

Nehmotný majetek se dle § 22 odst. 8 SZDP odpisuje v souladu s účetními předpisy. Výjimku má opět goodwill, který se odpisuje dle § 17a-17c SZDP rovnoměrně nejdéle 7 po sobě jdoucích let v maximální výši jedné sedminy vstupní ceny v jednom zdaňovacím období. Cenigová (2016) dále uvádí, že s účinností slovenského zákona o účetnictví od 1. 1. 2016 se goodwill dle § 28 odst. 4 odpisuje nejdéle 5 po sobě jdoucích let od pořízení, pokud se jeho životnost nedá spolehlivě odhadnout.

### **Hmotný majetek**

Postup při odpisování hmotného majetku určuje § 26 SZDP. Poplatník zařadí hmotný majetek podle Klasifikace produkce a klasifikace staveb do jedné ze šesti odpisových skupin (do roku 2015 byly na Slovensku odpisové skupiny pouze 4, od 1. 1. 2015 se jejich počet rozšířil na 6). Zařazení do příslušné odpisové skupiny určuje dobu daňového odpisování vymezenou SZDP. Doba odpisování hmotného majetku je na Slovensku jiná než v České republice – viz přílohu č. VI.

Pokud hmotný majetek nemůže poplatník zařadit do žádné z odpisových skupin, zařadí se do 2. odpisové skupiny, což neplatí pro otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť.

Hmotný majetek odpisuje poplatník rovnoměrně. Pro zrychlené odpisy se může poplatník rozhodnout pouze v případě, že je majetek zařazen do 2. nebo 3. odpisové skupiny. Způsob daňového odpisování však poplatník nesmí v průběhu odpisování měnit.

Rovnoměrné odpisování je upraveno v § 27 SZDP. Každý rok se uplatní stejná výše odpisu kromě prvního roku, kdy se výše odpisu odvíjí od počtu měsíců, po které je majetek evidován (prvním měsícem evidence majetku v účetnictví je měsíc, ve kterém je majetek zařazen do užívání).

Podle zařazení do odpisové skupiny se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny hmotného majetku a příslušné doby odpisování:

$$RO = \frac{VC}{t} \cdot \frac{m}{12}$$

RO.....roční odpis

VC.....vstupní cena

t.....doba odpisování

m.....počet odpisovaných měsíců v roce.

(14)

Zrychlené odpisování je upraveno v § 28 SZDP. Jak je uvedeno již výše, je možné uplatnit tento způsob odpisování hmotného majetku pouze pro majetek zařazený do skupin 2 a 3. Pro tento majetek stanovuje SZDP odpisové koeficienty, které jsou uvedeny v příloze č. VII.

Roční odpis v prvním roce odpisování se vypočítá jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro první rok zrychleného odpisování dané odpisové skupiny. Je nutné brát v úvahu stejně jako u rovnoměrných odpisů počet měsíců, kdy byl veden majetek v evidenci účetní jednotky (prvním měsícem evidence majetku v účetnictví je měsíc, ve kterém byl majetek zařazen do užívání). Vzoreček pro výpočet ročního daňového odpisu v prvním roce může tedy vypadat následovně:

$$RO = \frac{VC}{K1} \cdot \frac{m}{12}$$

RO.....roční odpis v 1. roce odpisování

VC.....vstupní cena

K1.....koeficient odpisu v 1. roce odpisování

m.....počet odpisovaných měsíců v roce. (15)

V následujících letech je postup pro odpisování stejný jako v České republice.

$$ROd = \frac{2 \cdot ZC}{Kd - t}$$

ROd.....roční odpis v dalších letech odpisování

ZC.....zůstatková cena

Kd.....koeficient odpisu v dalších letech odpisování

t.....počet doposud odpisovaných let. (16)

Rozdíl je však oproti České republice ve výpočtu odpisu ve druhém roce odpisování, kdy se zůstatková cena majetku vypočítá jako rozdíl mezi vstupní cenou a podílem vstupní ceny majetku a koeficientu odpisu v 1. roce odpisování.

$$ZC2 = VC - \frac{VC}{K1}$$

ZC2.....zůstatková cena pro potřeby výpočtu odpisu ve 2. roce odpisování

VC.....vstupní cena

K1.....koeficient odpisu v 1. roce odpisování. (17)

V případě technického zhodnocení se roční odpis uplatní stejným způsobem jako v České republice.

### 3.2.4 Vyřazení dlouhodobého majetku

Majetek, který účetní jednotka již nebude nadále využívat, vyřadí účetní jednotka z užívání. Příčiny a důvody pro vyřazení jsou v základu stejné jako v České republice.

### 3.2.5 Účtování dlouhodobého majetku

Účtování při pořízení, odpisování a vyřazení dlouhodobého majetku je velmi podobné s účtováním v České republice, není však zcela shodné. Je třeba se řídit slovenským účtovým rozvrhem (některá čísla syntetických účtů nejsou shodná s účty v českém účtovém rozvrhu).

#### 3.2.5.1 Účtování při pořízení dlouhodobého majetku

V následující tabulce č. 4 jsou uvedeny nejčastější účetní operace při pořizování dlouhodobého nehmotného (DNM) a hmotného (DHM) majetku a následné zařazení do užívání.

**Tabulka č. 4: Účtování při pořízení majetku v SR**

Způsob pořízení	Zaúčtování MD / D	
Pořízení DNM (DHM) koupí	041 (042)	321, 211, 479
Pořízení DNM (DHM) vlastní činností	041 (042)	624 (623)
Pořízení DNM (DHM) bezúplatně (zdědění, dar)	041 (042)	413, 384, 648
Pořízení DNM (DHM) vkladem od jiné osoby (např. věcný vklad za upsaný vlastní kapitál)	041 (042)	353
Pořízení DNM (DHM) přeřazením z osobního užívání do podnikání (u fyzických osob)	041 (042)	491
Vedlejší pořizovací náklady:		
• zprostředkování	041 (042)	321, 211



Způsob pořízení	Zaúčtování MD / D	
• dopravné	041 (042)	321, 211
• dopravné ve vlastní režii	041 (042)	622
• clo	041 (042)	379
• montáž	041 (042)	321, 211
• montáž ve vlastní režii	041 (042)	622
• správní poplatky	041 (042)	345
• úroky z úvěru (pakliže se zahrnují do pořizovací ceny)	041 (042)	231, 461
Přeřazení DNM (DHM) do užívání	01x (02x, 03x)	041 (042)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Cenigové (2016)

Slovenská republika umožňuje pořídit dlouhodobý hmotný majetek taktéž záměnou. Jedná se o případy, kdy si dva subjekty vymění jejich vlastněné majetky. V takovém případě postupuje účetní jednotka obdobně jako při prodeji a koupi majetku. Rozdíl mezi reálnou hodnotou odevzdávaného a reálnou hodnotou přijímaného majetku se zaúčtuje na příslušný nákladový (541) nebo výnosový (641) účet. Tento způsob účtování je upraven v § 21 odst. 7 opatření MF SR.

### 3.2.5.2 Účtování odpisů dlouhodobého majetku

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se ve Slovenské republice účtují stejně jako v České republice (viz tabulku č. 2).

### 3.2.5.3 Účtování při vyřazení dlouhodobého majetku

Zaúčtování vyřazení dlouhodobého majetku je ve Slovenské republice stejné jako v České republice (viz tabulku č. 3).

## 3.3 Dlouhodobý majetek ve Spolkové republice Německo

Dalším z evropských států, kterým se tato práce zabývá, je Spolková republika Německo (dále jen „Německo“ nebo „SRN“). V základě funguje účetnictví všude na stejném principu, zejména díky Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, které jednotlivé

státy postupně implementují do vlastní legislativy a přizpůsobují se jednotným způsobům vedení účetnictví. Přesto lze mezi nimi nalézt stále mnoho rozdílů.

V Německu upravuje dlouhodobý majetek a způsoby jeho odpisování zejména:

- Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1 (dále jen „HGB“),
- Einkommensteuergesetz (dále jen „NZDP“).

Hned v úvodu je nutné říci, že v Německu neexistuje jeden jednotný účtový rozvrh platný pro všechny účetní jednotky, které vedou podvojně účetnictví. V této práci je upotřeben obecný účtový rozvrh Industriekontenrahmen (dále jen „IKR“), který bývá hojně využíván především kapitálovými společnostmi.

### **3.3.1 Evidence dlouhodobého majetku**

V Německu je taktéž majetek rozlišován na dlouhodobý nehmotný, dlouhodobý hmotný a dlouhodobý finanční. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je evidován v rámci IKR v účtové třídě 0 (skupiny 00 až 08), dlouhodobý finanční majetek pak v účtové třídě 1.

Německé právní předpisy upravují kromě nepovinné evidence jednotlivého majetku a zaúčtovaného majetku v rozvahových účtech i vedlejší, podrobnější výkaz dlouhodobého majetku. Tuto povinnost upravuje § 284 HGB. Účetní jednotka v tomto ročním výkazu dlouhodobého majetku sleduje několik hodnot v rámci jednoho účetního období. Jedná se o veškerý dlouhodobý majetek vykazovaný na jednotlivých třídách účtového rozvrhu kumulovaně, a sice:

- počáteční zůstatek k 1. 1.,
- přírůstky během účetního období,
- úbytky během účetního období v pořizovací ceně,
- přeúčtování majetku (tím je myšlen případ, kdy je majetek vedený na účtu nedokončeného dlouhodobého majetku během účetního období při uvedení majetku do užívání zaúčtován na příslušný majetkový účet),
- oprava odpisů minulých let (+/-), kterými jsou míněny opravné položky,
- oprávký minulých let,
- odpisy daného účetního období,

- oprávky včetně daného účetního období,
- konečný zůstatek (zůstatková cena) k 31. 12.

### 3.3.1.1 Ocenění dlouhodobého majetku při pořízení

Účetní jednotka oceňuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek dle § 255 HGB nejčastěji dvěma způsoby:

- pořizovací cenou nebo
- vlastními (výrobními) náklady.

Způsoby ocenění dlouhodobého majetku se nijak významně neliší od české právní úpravy. Do pořizovací ceny majetku obstaraného nejčastěji koupí se zahrne pořizovací cena bez DPH ponížena o slevy, a vedlejší pořizovací náklady (náklady na dopravné, pojištění dopravy, montáž, clo, poplatky související s obstaráním dlouhodobého majetku, provize, jednorázové náklady atd.). Jednorázovými náklady se myslí např. přidání autorádia do automobilu před zařazením automobilu do užívání. Náklady na financování (tedy i úroky z úvěru) se do pořizovací ceny nezahrnují.

Mezi vlastní (výrobní) náklady, kterými se rozumí náklady na výrobu dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku, lze zařadit všechny přímé a nepřímé náklady týkající se výroby (vývoje) daného konkrétního majetku. Nepřímými náklady bývají režijní náklady, které nemůžeme jednoduše ke konkrétní výrobě dlouhodobého majetku přiřadit (např. spotřeba energie, mzdy, nájemné, odpisy atp.). Zde je možné se setkat s prvním rozdílem mezi oceněním majetku z účetního a daňového hlediska, kdy nepřímé náklady jsou součástí ocenění dlouhodobého majetku z účetního hlediska dobrovolně, z daňového hlediska však musí být v ocenění zařazeny povinně (§ 6 NZDP). Dále na rozdíl od majetku pořízeného koupí, do majetku vyrobeného ve vlastní režii je možné započítat i úroky z úvěru, který byl využit na financování této výroby, ale pouze úroky z období, kdy výroba opravdu probíhala. Úroky z úvěru je možné zahrnout do celkové vstupní ceny z účetního i daňového hlediska dobrovolně.

### 3.3.2 Charakteristika dlouhodobého majetku

Přestože německé právní předpisy rozlišují účetní a daňové odpisy, nejsou nikde definovány rozdíly v charakteristice dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska.

Nikde není ani jasně definována částka (resp. minimální vstupní cena), od které je nabyté aktivum považováno za dlouhodobý majetek. § 247 odst. 2 HGB definuje dlouhodobý majetek jako majetek, u kterého je jisté, že bude dlouhodobě sloužit pro účely podnikání. Griga a Krauleidis (2016) ve své publikaci doplňují, že je míněn majetek, který má v podniku sloužit alespoň jeden rok.

S dlouhodobým majetkem však souvisí i dlouhodobý drobný majetek. Ten je vymezen alespoň v NZDP, kde § 6 odst. 2 definuje drobný majetek jako samostatnou movitou věc, která podléhá odpisování a její vstupní cena (bez DPH) nepřekračuje 410 EUR. Takový majetek lze odepsat v plné výši hned první rok, kdy je majetek zařazen do užívání, je však nutné ho zahrnout do výkazu dlouhodobého majetku. Wöltje (2015) ve své publikaci *Buchführung Schritt für Schritt* názorně doplňuje, že majetek do 150 EUR včetně lze účtovat přímo do nákladů a nemusí se zahrnovat do výkazu dlouhodobého majetku.

Většina účetních jednotek tuto částku (410 EUR) přebírá jako hraniční částku pro rozlišení, zda jde o drobný či dlouhodobý majetek odpisovaný po několik účetních období z účetního i daňového hlediska.

### **3.3.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek**

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek se dle § 266 HGB řadí ve vlastní režii vytvořená práva k duševnímu vlastnictví (např. patenty), nakoupené povolenky a koncesní listiny, nakoupená práva k duševnímu vlastnictví (např. patenty, licence, práva užívání, know-how), goodwill a poskytnuté zálohy na nákup dlouhodobého nehmotného majetku.

Wöltje (2016) v publikaci *Jahresabschluss Schritt für Schritt* uvádí, že se neodpisují zřizovací výdaje, náklady na pořízení vlastního kapitálu, náklady na uzavření pojistných smluv, ve vlastní režii vytvořené značky, publikace, náklady na výzkum a náklady, u kterých není zcela jasné, zda se uplatnily na výzkum či vývoj.

Pro upřesnění je vhodné uvést, že náklady na výzkum ve vlastní režii pro vlastní potřebu se za dlouhodobý nehmotný majetek nepovažují. Náklady na vývoj ve vlastní režii pro vlastní potřebu se za dlouhodobý nehmotný majetek považují, ale pouze z účetního hlediska (z daňového hlediska dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou) – jedná se např. o software vyvinutý pro vlastní potřebu podniku. Pakliže by se jednalo o výsledky vývoje, které byly pořízeny koupí, považují se za dlouhodobý nehmotný majetek z účetního i daňového hlediska.

### 3.3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

I v německých právních předpisech je upraveno rozdělení dlouhodobého hmotného majetku na odpisovaný a neodpisovaný. Mezi neodpisovaný majetek patří do dlouhodobého hmotného majetku pouze pozemky a umělecká díla.

V IKR se pod účtovou třídou 05 nachází pozemky (neodpisovaný majetek) a budovy (odpisovaný majetek). Patří sem i části budov, kam je možné zaúčtovat např. topení, vzduchotechniku, výtahy, eskalátory a různé instalace, které sice patří k budově, ale lze je odpisovat samostatně. Další položkou jsou stavby (silnice, parkoviště, mosty, přístavy).

V účtové třídě 07 se účtuje různé technické vybavení průmyslových podniků (zařízení v chemickém průmyslu, elektrárnách, nádrže, vysoké pece atd.) a stroje (frézy, vrtačky, tiskárny, bagry atd.).

Do účtové třídy 08 se zaúčtuje ostatní majetek (např. kamerový systém) a dále provozní a kancelářská zařízení (např. kancelářský nábytek, nářadí, regály do skladu, dopravní zařízení atd.).

V účtové třídě 09 IKR se nacházejí poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a majetek nezařazený do užívání.

### 3.3.3 Odpisy dlouhodobého majetku

V Německu je taktéž rozlišováno odpisování majetku z účetního a z daňového hlediska. Dále se rozlišují odpisy řádné (plánované) nebo mimořádné. Mimořádné odpisy se uplatňují při trvalém snížení hodnoty majetku (především u neodpisovaného majetku, ale může se tak stát i u odpisovaného majetku, např. u budov), jsou tak obdobou českých opravných položek k dlouhodobému majetku. Odpisovat lze jen do výše vstupní ceny majetku. Odpisy se vypočítávají s přesností na měsíce a nezaokrouhlují se (pokud zákon nestanoví jinak).

#### 3.3.3.1 Účetní odpisy

Účetní odpisování dlouhodobého majetku upravuje § 253 odst. 3 HGB. Účetní jednotka musí pro odpisovaný majetek vytvořit odpisový plán, kdy majetek odpisuje v přepokládaných letech životnosti daného majetku maximálně do výše vstupní ceny.

Německo rozlišuje několik základních metod účetního odpisování, a sice:

- lineární odpisy,
- degresivní odpisy (aritmeticko-degresivní, geometricko-degresivní),
- výkonové odpisy,
- komponentní odpisy.

Tato práce se dále zabývá pouze degresivními odpisy. Lineární a výkonové odpisy jsou stejné jako v České republice. Komponentní odpisy je možné z účetního hlediska využívat a v mnoha případech je to i vhodné, z daňového hlediska je tato metoda odpisování však neuznatelná.

### **Degresivní metoda odpisování**

Degresivní metoda odpisování majetku spočívá (stejně jako v České republice) v zobrazení ztlačenějšího opotřebení majetku v prvních letech jeho životnosti. Tuto metodu lze využít však jen z účetního hlediska.

V Německu rozlišují dva způsoby degresivního odpisování. Jedním je aritmeticko-degresivní, tím druhým pak geometricko-degresivní. Aritmeticko-degresivní odpisy, nazývány též někdy jako digitální, se v německé praxi příliš nevyužívají, proto se jimi tato práce blíže zabývat nebude.

Geometricko-degresivní odpisy prošly v Německu od r. 2001 velkým vývojem. Jak uvádí Wöltje (2015) v publikaci *Buchführung Schritt für Schritt*, předpisy pro jejich daňovou uznatelnost se často měnily, od roku 2011 však zůstávají daňově neuznatelné. Toto rozhodnutí se týká i aritmeticko-degresivních odpisů.

U této metody hraje důležitou roli zbytková zůstatková cena majetku, která se odpíše na konci odpisování jako mimořádný odpis nebo účetní jednotka přechází v průběhu odpisování k lineární metodě. Při využití samotné metody geometricko-degresivního odpisování totiž není možné dojít na konci odpisování k nulové zůstatkové ceně majetku.

Dopokud byly v Německu degresivní odpisy daňově uznatelné, upravoval pravidla pro degresivní odpisování majetku NZDP, která byla aplikována i na degresivní odpisování z účetního hlediska. Od r. 2011 však NZDP již tato pravidla neupravuje, často tak účetní jednotky ani degresivní odpisy jako způsob účetního odpisování majetku nevolí.

U geometricko-degresivních odpisů účetní jednotka stanoví odpisové procento, které pak ze zůstatkové ceny majetku každý rok odpisuje. Odpisové procento se může vypočítat dle následujícího vzorečku:

$$p = 100 \cdot \left(1 - \sqrt[n]{\frac{ZZC}{VC}}\right)$$

p.....odpisové procento

n.....počet let odpisování

ZZC.....konečná zůstatková cena majetku

VC.....vstupní cena majetku.

(18)

Samotný odpis v prvním roce odpisování se poté stanoví jako součin vypočteného procenta a vstupní ceny majetku, např. takto:

$$RO1 = VC \cdot p \cdot \frac{m}{12}$$

RO1.....odpis v 1. roce odpisování

VC..... vstupní cena majetku

p..... odpisové procento

m.....počet odpisovaných měsíců v roce.

(19)

V dalších letech odpisování se odpisuje následujícím způsobem:

$$ROd = ZC \cdot p \cdot \frac{m}{12}$$

ROd.....odpis v dalších letech odpisování

ZC..... zůstatková cena majetku

p..... odpisové procento

m.....počet odpisovaných měsíců v roce.

(20)

### 3.3.3.2 Daňové odpisy

Daňové odpisování dlouhodobého majetku upravuje § 7 až § 7k NZDP. Wöltje (2016) v publikaci Jahresabschluss Schritt für Schritt prezentuje tabulku, z níž jde zřetelně rozpoznat, že daňově uznatelné jsou odpisy pouze lineární nebo výkonové.

#### Nehmotný majetek

Nehmotný majetek je odpisován lineárně v závislosti na době životnosti majetku, kterou upravuje buď kupní smlouva (právo užívání na dobu určitou) nebo tuto životnost určí účetní jednotka, pakliže NZDP neurčí jinak.

§ 7 NZDP upravuje dobu odpisování u běžných ERP systémů, kdy se tento nehmotný dlouhodobý majetek odpisuje lineárně po dobu 5 let.

### **Hmotný majetek**

Z daňového hlediska je pro hmotný majetek upravena především doba odpisování, kterou se poplatník musí řídit. V Německu neexistují odpisové skupiny, do které by účetní jednotka majetek zařadila a dle toho odpisovala majetek po určenou dobu. § 7 NZDP odkazuje na „AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter“ - tabulku, kterou vydává ministerstvo financí Spolkové republiky Německo. Zde je možné vyhledat konkrétní majetek, který chce účetní jednotka zařadit mezi dlouhodobý hmotný majetek a určit dobu životnosti majetku (pro potřeby daňového odpisování). Z důvodu rozsáhlého obsahu není tato tabulka součástí práce.

Poté, co účetní jednotka správně určí dobu životnosti majetku, může začít majetek daňově odpisovat. Uplatnit může buď lineární nebo výkonové odpisy, které jsou dle NZDP daňově uznatelným nákladem. Degresivní ani jiné (např. progresivní) odpisy daňově uznatelným nákladem nejsou.

Způsob lineárního a výkonového odpisování je shodný jako z účetního hlediska.

### **3.3.4 Vyřazení dlouhodobého majetku**

V Německu se může účetní jednotka setkat s vyřazením majetku nejčastěji z důvodu prodeje či z důvodu opotřebení. Ostatní příčiny a důvody pro vyřazení jsou stejné jako v České republice.

### **3.3.5 Účtování dlouhodobého majetku**

Postupy při účtování majetku se v Německu od České a Slovenské republiky poměrně liší. A to nejen při účtování ročních odpisů, nýbrž i při pořízení.

#### **3.3.5.1 Účtování při pořízení dlouhodobého majetku**

Již při pořízení majetku je možné zaznamenat v účtování jeden velký rozdíl oproti České republice. V Německu není využíván (ani v IKR není možné najít) účet, který by svým charakterem připomínal účty 041 (042) – Pořízení DNM (DHM). Proto se zde pořízení dlouhodobého majetku účtuje přímo na aktivní majetkový účet.



V této kapitole je popsáno, jak postupovat při účtování pořízení dlouhodobého nehmotného (DNM) a hmotného (DHM) majetku při různých způsobech jejich nabytí a jeho zařazení do užívání. Pouze pokud je majetek pořízen vlastní činností, účtuje se přes účet aktivace.

**Tabulka č. 5: Účtování při pořízení majetku v SRN**

Způsob pořízení	Zaúčtování MD / D	
Pořízení DNM (DHM) koupí + vedlejší pořizovací náklady	00x – 09x	440 - Závazky vůči dodavatelům; 288 - Pokladna
Pořízení DNM (DHM) vlastní činností (materiál, mzdy,...) + vedlejší pořizovací náklady ve vlastní režii	53x - Aktivace DNM (DHM)	620 - Mzdy, 600 - Materiál, 605 - Energie, 685 - Dopravné, ...
Přeřazení DNM (DHM) do užívání - aktivace	00x – 09x	53x - Aktivace DNM (DHM)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Griga, Michael a Raymund Krauleidis (2016)

### 3.3.5.2 Účtování odpisů dlouhodobého majetku

Účtování odpisů je v Německu možné hned dvěma způsoby:

- přímo nebo
- nepřímě.

Přímé účtování odpisů je častější a odpis se účtuje rovnou jako úbytek aktivního účtu, na kterém je evidován daný odpisovaný majetek.

Nepřímé účtování odpisů tak časté v praxi není. Jedná se prakticky o tvorbu opravné položky na straně pasiv. Používá se tedy především při využití mimořádných odpisů (při trvalém snížení hodnoty majetku, k jehož vyjádření účetní jednotka v Německu využívá právě mimořádného odpisu).

**Tabulka č. 6: Účtování odpisů přímo v SRN**

<b>Odpis</b>	<b>Zaúčtování MD / D</b>	
Odpis DNM (DHM)	65x - Odpisy	00x - 09x

Zdroj: Vlastní zpracování dle Griga, Michael a Raymund Krauleidis (2016)

**Tabulka č. 7: Účtování odpisů nepřímo v SRN**

<b>Odpis</b>	<b>Zaúčtování MD / D</b>	
Odpis DNM (DHM)	65x - Odpisy	269 - Opravná položka k DM

Zdroj: Vlastní zpracování dle Griga, Michael a Raymund Krauleidis (2016)

### **3.3.5.3 Účtování při vyřazení dlouhodobého majetku**

Princip účtování při vyřazení dlouhodobého majetku je podobný jako v České republice. Dle Grigy a Krauleidise (2016) v publikaci *Büchführung und Bilanzierung für Dummies* se uplatní odpisy za celé měsíce v roce, kdy byl majetek ještě používán. Měsíc, ve kterém je majetek vyřazen z užívání, se již majetek neodpisuje.

Protože se plánované odpisy účtují přímo jako snížení daného aktiva, stejným způsobem se zaúčtuje i zůstatková cena, pakliže není majetek zcela odepsán. Doúčtování zůstatkové ceny majetku se tak zároveň stane vyřazením majetku z aktiv účetní jednotky.

Jestliže je majetek zcela odepsán, je zároveň vyřazen z aktiv účetní jednotky.

## 4 Vlastní práce

Pro potřeby vlastní části práce, ve které jsou řešeny případy evidence a odpisování dlouhodobého majetku, byly použity údaje české firmy ATFE s.r.o. a na základě souhlasu jednatele této společnosti využít fiktivní případ, kdy společnost rozšiřuje svou činnost o působení v zemědělství z důvodu vkladu dědictví jednatele do společnosti.

Aby bylo možné porovnání odpisování dlouhodobého majetku ve třech zemích Evropské unie, bude využito stejných dat, a sice ve společnosti ATFE s.r.o. v České republice, fiktivní společnosti ATFE, s. r. o. ve Slovenské republice a fiktivní společnosti ATFE GmbH v Německu. Jelikož se sídla výše uvedených společností nachází v různých evropských zemích, musí se řídit tamními právními předpisy. Proto má každá společnost vytvořenou svou vlastní vnitřní účetní směrnici dlouhodobého majetku, kterou je účetní jednotka povinna se řídit. Pro přepočtení měny je využito kurzu 25,00 CZK/EUR.

### 4.1 Charakteristika společností v jednotlivých zemích EU

Všechny uvedené společnosti budou blíže charakterizovány, protože některé údaje se mohou v jednotlivých zemích lišit.

#### 4.1.1 ATFE s.r.o. v ČR

Společnost ATFE s.r.o. je společností s ručením omezeným se sídlem v České republice a předmětem její vedlejší podnikatelské činnosti je zemědělství.

Obchodní firma:	ATFE s.r.o.
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Čistá 228, okres Svitavy, PSČ 56956
IČ:	25288547
DIČ:	CZ25288547
Předmět podnikání:	Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej Zemědělská a živočišná výroba, myslivost a souvis. činnosti
Základní kapitál:	100 000 Kč
Společník a jednatel:	Jakub Sturc, nar. 29.9.1987

Dle kategorizace je společnost mikro účetní jednotkou (zaměstnává 7 zaměstnanců a její aktiva nepřesahují 9 mil. Kč). ATFE s.r.o. je plátcem DPH.

#### 4.1.2 ATFE, s. r. o. v SR

Fiktivní společnost ATFE, s. r. o. je společností s ručením omezeným se sídlem ve Slovenské republice. Předmětem její činnosti je zemědělství.

Obchodní firma: ATFE, s. r. o.  
Právní forma: společnost s ručením omezeným  
Sídlo: Rajecká Lesná 112, Rajecká Lesná, PSČ 01315  
IČ: 25288547  
IČ DPH: SK25288547  
DIČ: 2025288547  
Předmět podnikání: Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej  
Zemědělská a živočišná výroba, myslivost a souvis. činnosti  
Základní kapitál: 5 000 EUR  
Společník a jednatel: Jakub Sturc, nar. 29.9.1987

Dle kategorizace je společnost mikro účetní jednotkou (zaměstnává 7 zaměstnanců a její aktiva nepřesahují 350 tis. EUR). ATFE, s. r. o. je plátcem DPH.

#### 4.1.3 ATFE GmbH v SRN

Fiktivní společnost ATFE GmbH je společností s ručením omezeným se sídlem ve Spolkové republice Německo. Předmětem její činnosti je zemědělství.

Obchodní firma: ATFE GmbH  
Právní forma: společnost s ručením omezeným  
Sídlo: Reisenbergweg 12, Reisenbach (Mudau), PLZ 69427  
IČ: 25288547  
DIČ: DE25288547  
Předmět podnikání: Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej  
Zemědělská a živočišná výroba, myslivost a souvis. činnosti  
Základní kapitál: 25 000 EUR  
Společník a jednatel: Jakub Sturc, nar. 29.9.1987

Dle kategorizace je společnost malou účetní jednotkou (zaměstnává 7 zaměstnanců a její aktiva nepřesahují 6 mil. EUR). ATFE GmbH je plátcem DPH.

## **4.2 Vnitřní účetní směrnice**

V souladu se zákony a ostatními právními předpisy každé dané země jsou pro potřeby účetnictví vytvořeny i jednotlivé vnitřní účetní směrnice odpisování dlouhodobého majetku, a sice pro každý podnik zvlášť.

### **4.2.1 Vnitřní účetní směrnice společnosti ATFE s.r.o. v ČR**

#### **Nabytí a ocenění dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je oceňován v pořizovací ceně, která zahrnuje cenu majetku, za kterou byl majetek pořízen (tj. nejčastěji kupní cena bez DPH) a přímé náklady související s jeho pořízením.

Úroky z úvěru a jiné nepřímé náklady související s pořízením nejsou součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku a jsou zaúčtovány přímo do nákladů účetní jednotky.

#### **Zařazení dlouhodobého majetku do evidence**

Hmotný a nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena nepřevyšuje hodnotu 20 000 Kč, je drobným majetkem účetní jednotky. Takový majetek je zaúčtován přímo do nákladů v okamžiku uvedení majetku do užívání a neodpisuje se.

Hmotný a nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje hodnotu 20 000 Kč, je dlouhodobým majetkem účetní jednotky, který je odpisován po dobu životnosti majetku stanovenou účetní jednotkou (doba životnosti činí alespoň 13 měsíců).

Drobný i dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je po zařazení do užívání zařazen také do evidence majetku účetní jednotky. Každému evidovanému majetku je přiřazeno na evidenční kartě inventární číslo a jsou zde uvedené další podstatné náležitosti majetku. Na kartě majetku je uveden také odpisový plán účetních a daňových odpisů.

#### **Odpisování majetku**

Majetek je účetně odpisován do nákladů účetní jednotky měsíčně. Majetek se začíná odpisovat následující měsíc po uvedení majetku do provozu (po zařazení majetku do evidence).

Účetní odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Daňové odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se řídí ZDP.

Pro daňové odpisování je minimální vstupní cena hmotného majetku vyšší než 40 000 Kč, minimální vstupní cena nehmotného majetku je vyšší než 60 000 Kč.

Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Odpisovat lze maximálně do výše pořizovací ceny majetku.

#### **Vyřazení majetku**

Vyřadit majetek z evidence je možné pouze na základě protokolu o vyřazení, kde je uveden mimo jiné datum a důvod vyřazení.

Majetek může být vyřazen z důvodu likvidace, prodeje, darování, manka nebo škody, a to ve výši pořizovací ceny majetku.

### **4.2.2 Vnitřní účetní směrnice společnosti ATFE, s. r. o. v SR**

#### **Nabytí a ocenění dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je oceňován v pořizovací ceně, která zahrnuje cenu majetku, za kterou byl majetek pořízen (tj. nejčastěji kupní cena bez DPH) a přímé náklady související s jeho pořízením. Dále lze majetek ocenit vlastními náklady, pokud je majetek vytvořen vlastní činností či reálnou hodnotou v ostatních případech nabytí majetku.

Úroky z úvěru a jiné nepřímé náklady související s pořízením nejsou součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku a jsou zaúčtovány přímo do nákladů účetní jednotky.

#### **Zařazení dlouhodobého majetku do evidence**

Hmotný a nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena nepřevyšuje hodnotu 800 EUR, je drobným majetkem účetní jednotky. Takový majetek je zaúčtován přímo do nákladů v okamžiku uvedení majetku do užívání a neodpisuje se.

Hmotný a nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje hodnotu 800 EUR, je dlouhodobým majetkem účetní jednotky, který je odpisován po dobu životnosti majetku stanovenou účetní jednotkou (doba životnosti činí alespoň 13 měsíců).

Drobný i dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je po zařazení do užívání zařazen také do evidence majetku účetní jednotky. Každému evidovanému majetku je přiřazeno na evidenční kartě inventární číslo, název nebo popis majetku a další podstatné náležitosti majetku dle § 42 odst. 2 opatření MFSR. Na kartě majetku je uveden také odpisový plán účetních a daňových odpisů.

### **Odpisování majetku**

Majetek je účetně odpisován do nákladů účetní jednotky měsíčně. Majetek se začíná účetně odpisovat následující měsíc po uvedení majetku do provozu (po zařazení majetku do evidence).

Účetní odpisy se zaokrouhlují matematicky s přesností na 2 desetinná místa.

Daňové odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se řídí SZDP.

Pro daňové odpisování je minimální vstupní cena hmotného majetku vyšší než 1 700 EUR, minimální vstupní cena nehmotného majetku je vyšší než 2 400 EUR.

Zrychlené daňové odpisy lze využít pouze pro dlouhodobý hmotný majetek zařazený do odpisové skupiny č. 2 nebo 3.

Majetek začíná účetní jednotka daňově odpisovat v měsíci zařazení majetku do užívání (tedy do evidence dlouhodobého majetku).

Daňové odpisy se zaokrouhlují na celá eura nahoru.

Odpisovat lze maximálně do výše pořizovací ceny majetku.

### **Vyřazení majetku**

Vyřadit majetek z evidence je možné pouze na základě protokolu o vyřazení, kde je uveden mimo jiné datum a důvod vyřazení.

Majetek může být vyřazen z důvodu likvidace, prodeje, darování, manka nebo škody, a to ve výši pořizovací ceny majetku.

## **4.2.3 Vnitřní účetní směrnice společnosti ATFE GmbH v SRN**

### **Nabytí a ocenění dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je oceňován v pořizovací ceně, která zahrnuje cenu majetku, za kterou byl majetek pořízen (tj. nejčastěji kupní cena bez DPH) a přímé náklady související s jeho pořízením.

Úroky z úvěru a jiné nepřímé náklady související s pořízením nejsou součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku a jsou zaúčtovány přímo do nákladů účetní jednotky.

### **Zařazení dlouhodobého majetku do evidence**

Hmotný a nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena nepřevyšuje hodnotu 150 EUR, zaúčtován přímo do nákladů v okamžiku uvedení majetku do užívání, neodpisuje se a neeviduje se.

Hmotný a nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje hodnotu 150 EUR a zároveň nepřevyšuje částku 410 EUR, je drobným majetkem účetní jednotky. V okamžiku uvedení do užívání je drobný majetek zaúčtován přímo do nákladů, neodpisuje se a je nutné ho evidovat.

Hmotný a nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje hodnotu 410 EUR, je dlouhodobým majetkem účetní jednotky. V okamžiku uvedení do užívání je dlouhodobý majetek zaevidován na kartu dlouhodobého majetku a je odpisován po dobu životnosti majetku stanovenou účetní jednotkou (doba životnosti činí alespoň 13 měsíců) a je evidován.

Drobný i dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je po zařazení do užívání zařazen také do evidence majetku účetní jednotky. Každému evidovanému majetku je přiřazeno na evidenční kartě inventární číslo, název nebo popis majetku a další podstatné náležitosti majetku. Na kartě majetku je uveden také odpisový plán účetních a daňových odpisů. Dle § 284 HGB je drobný a dlouhodobý majetek s pořizovací hodnotou převyšující 150 EUR každoročně vykazován ve výkazu dlouhodobého majetku.

### **Odpisování majetku**

Dlouhodobý majetek je účetně odpisován do nákladů účetní jednotky měsíčně. Majetek se začíná účetně i daňově odpisovat v měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do provozu (do evidence). Odpisy se nezaokrouhlují. Při využití geometricko-degresivních odpisů se nejprve vypočítá roční odpis a měsíčně se zaúčtuje poměrná část ročního odpisu.

Daňové odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se řídí NZDP.

Daňově se dlouhodobý majetek odpisuje buď lineárně nebo výkonově.

Odpisovat lze maximálně do výše pořizovací ceny majetku.

### **Vyřazení majetku**

Vyřadit majetek z evidence je možné pouze na základě protokolu o vyřazení, kde je uveden mimo jiné datum a důvod vyřazení.

Majetek může být vyřazen z důvodu likvidace, prodeje, darování, manka nebo škody, a to ve výši pořizovací ceny majetku.

Za měsíc, ve kterém je majetek vyřazen z užívání, se odpis již neuplatní.



### **4.3 Traktor Claas AXION 840 v České republice**

V červenci roku 2016 byl zakoupen traktor značky Claas, model AXION 840 s převodovkou C-Matic za cenu 1 150 000,- Kč.

Náklady na přepravu činily 35 000,- Kč a správní poplatky byly v celkové výši 15 000,- Kč. Před uvedením traktoru do provozu byly provedeny opravy ve výši 60 000,- Kč.

Do majetku společnosti byl traktor zařazen 12. září 2016.

#### **4.3.1 Evidence majetku**

Zařazení traktoru do evidence dlouhodobého majetku účetní jednotky proběhlo 12. září 2016 v celkové pořizovací ceně 1 200 000,- Kč, jejíž součástí jsou náklady na přepravu a správní poplatky související s pořízením traktoru. Opravy provedené před zařazením do evidence nejsou součástí pořizovací ceny.

Životnost traktoru určila účetní jednotka na 15 let. Účetně bude traktor odpisován metodou zrychlených odpisů.

Dle Klasifikace produkce CZ-CPA byl traktor zařazen do 2. odpisové skupiny. Účetní jednotka se rozhodla uplatňovat daňové zrychlené odpisy.

V souvislosti se zařazením byla v účetním programu společnosti vytvořena karta majetku, na které je majetek evidován (viz tabulku č. 8).

#### **4.3.2 Odpisy**

Účetní jednotka zvolila zrychlené odpisování traktoru z účetního i daňového hlediska.

**Tabulka č. 8: Karta DHM - Traktor Claas AXION 840 v ČR**

<b>Karta dlouhodobého hmotného majetku</b>			
<b>Evidenční číslo: 001</b>		<b>Traktor Claas AXION 840 C-Matic</b>	
Datum pořízení:	12.09.2016	Kód CZ-CPA: 28.30.22	
Pořizovací cena:	1 200 000,- Kč		
<b>Účetní odpisy</b>		<b>Daňové odpisy</b>	
Způsob. úč. odp.:	zrychleně	Způsob daň. odp.:	zrychleně
Předpokládaná doba užívání:	180 měsíců (15 let)	Odpisová skupina:	2
Začátek účetního odpisování:	31.10.2016	Doba odpisování:	5 let
		Koeficient – 1. rok:	5
		Koeficient – další roky:	6
		Začátek daňového odpisování:	31.10.2016

Zdroj: vlastní zpracování

#### **4.3.2.1 Účetní odpisy**

Účetní odpisy (dále jako „ÚO“) jsou zaúčtovány do nákladů účetní jednotky každý měsíc a měsíční odpisy jsou vypočteny dle vzorce č. 3. Zaokrouhlovány jsou na celé koruny nahoru.

$$\text{ÚO v 1. měsíci: } [2 \cdot 1\,200\,000 \cdot (180 + 1 - 1)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 13\,260,- \text{ Kč};$$

$$\text{ÚO ve 2. měsíci: } [2 \cdot 1\,200\,000 \cdot (180 + 1 - 2)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 13\,187,- \text{ Kč};$$

$$\text{ÚO ve 3. měsíci: } [2 \cdot 1\,200\,000 \cdot (180 + 1 - 3)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 13\,113,- \text{ Kč};$$

$$\text{ÚO ve 4. měsíci: } [2 \cdot 1\,200\,000 \cdot (180 + 1 - 4)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 13\,039,- \text{ Kč};$$

.

.

.

$$\text{ÚO ve 179. měsíci: } [2 \cdot 1\,200\,000 \cdot (180 + 1 - 179)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 132,- \text{ Kč}.$$

Vlivem zaokrouhlování odpisů je majetek plně odepsán již ve 179. měsíci odpisování, kdy může účetní jednotka odepsat pouze zbylých 132,- Kč a majetek je tak zcela odepsán.

#### 4.3.2.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy (dále jako „DO“) se řídí dle ZDP a uplatňují se na konci zdaňovacího období za celý rok. Odpis pro první rok odpisování se vypočítá pomocí vzorce č. 10. Jednotlivé roční odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

*DO pro r. 2016:  $1\ 200\ 000 / 5 = 240\ 000,-$  Kč.*

V dalších letech se roční odpis vypočítá dle vzorce č. 11:

*DO pro r. 2017:  $(2 \cdot 960\ 000) / (6 - 1) = 384\ 000,-$  Kč;*

*DO pro r. 2018:  $(2 \cdot 576\ 000) / (6 - 2) = 288\ 000,-$  Kč;*

*DO pro r. 2019:  $(2 \cdot 288\ 000) / (6 - 3) = 192\ 000,-$  Kč;*

*DO pro r. 2020:  $(2 \cdot 96\ 000) / (6 - 4) = 96\ 000,-$  Kč.*

Plán účetních i daňových odpisů je dle vnitřní účetní směrnice součástí evidenční karty majetku. Výpočet ročních odpisů a zůstatkových cen traktoru je uveden v tabulce č. 9. Detailní rozpis měsíčních účetních odpisů je uveden v příloze č. VIII.

#### 4.3.3 Vliv odpisů na základ daně z příjmů

Ačkoliv je v účetním i daňovém způsobu odpisování majetku zvolena zrychlená metoda výpočtu odpisů, jejich výše v ročním úhrnu je zcela rozdílná, což má následně i nemalý vliv na základ daně z příjmů. Tyto velké rozdíly jsou způsobeny zejména různou délkou doby odpisování, kdy účetně se majetek odpisuje 25 let a daňově po dobu pouze 5 let.

Při výpočtu základu daně z příjmů se rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy na konci roku k základu daně buď přičítá ( $\dot{U}O > DO$ ) nebo naopak odčítá ( $\dot{U}O < DO$ ) a základ daně, ze kterého se následně počítá výše daně z příjmů, se tak zvyšuje anebo snižuje.

Jak ovlivňují odpisy základ daně z příjmů v případě traktoru Claas AXION 840, je uvedeno v tabulce č. 10. V prvních 4 letech se základ daně díky rozdílu mezi  $\dot{U}O$  a  $DO$  snižuje, což pozitivně ovlivňuje vypočtenou daňovou povinnost z hlediska podniku. Nejvíce se sníží ve druhém roce (r. 2017), a to o 232 390,- Kč. V následujících letech (od r. 2020)

však již rozdíl základ daně zvyšuje, avšak ne o příliš velké částky. Částku 100 000,- Kč převýší zvýšení základu daně pouze v 6. roce užívání, a to o 109 178,- Kč.

#### **4.4 Traktor Claas AXION 840 ve Slovenské republice**

V červenci roku 2016 byl zakoupen traktor značky Claas, model AXION 840 s převodovkou C-Matic za cenu 46 000,- EUR.

Náklady na přepravu činily 1 400,- EUR a správní poplatky byly v celkové výši 600,- EUR. Před uvedením traktoru do provozu byly provedeny opravy ve výši 2 400,- EUR.

Do majetku společnosti byl traktor zařazen 12. září 2016.

##### **4.4.1 Evidence majetku**

Zařazení traktoru do evidence dlouhodobého majetku účetní jednotky proběhlo 12. září 2016 v pořizovací ceně 48 000,- EUR. Stejně jako v České republice jsou součástí pořizovací ceny náklady na přepravu a správní poplatky, které souvisejí s pořízením. Náklady související s opravou traktoru před jeho uvedením do užívání součástí této pořizovací ceny nejsou a jsou zaúčtovány přímo do nákladů. Životnost traktoru určila účetní jednotka taktéž na 15 let. Účetně bude traktor odpisován metodou zrychlených odpisů.

Dle přílohy č. 1 ve SZDP byl traktor zařazen do 1. odpisové skupiny. Účetní jednotka je tak povinna uplatnit daňové rovnoměrné odpisy.

Zařazením majetku do evidence byla v účetním programu účetní jednotky vytvořena karta dlouhodobého majetku splňující veškeré povinné náležitosti stanovené opatřením MFSR (viz tabulku č. 11).

Tabulka č. 9: Odpisový plán traktoru Claas AXION 840 v ČR

Počet let	Rok	Účetní odpisy zrychlené			Daňové odpisy zrychlené		
		Odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
1	2016	39 560,00	39 560,00	1 160 440,00	240 000,00	240 000,00	960 000,00
2	2017	151 610,00	191 170,00	1 008 830,00	384 000,00	624 000,00	576 000,00
3	2018	141 002,00	332 172,00	867 828,00	288 000,00	912 000,00	288 000,00
4	2019	130 394,00	462 566,00	737 434,00	192 000,00	1 104 000,00	96 000,00
5	2020	119 786,00	582 352,00	617 648,00	96 000,00	1 200 000,00	0,00
6	2021	109 178,00	691 530,00	508 470,00			
7	2022	98 570,00	790 100,00	409 900,00			
8	2023	87 962,00	878 062,00	321 938,00			
9	2024	77 354,00	955 416,00	244 584,00			
10	2025	66 746,00	1 022 162,00	177 838,00			
11	2026	56 138,00	1 078 300,00	121 700,00			
12	2027	45 530,00	1 123 830,00	76 170,00			
13	2028	34 922,00	1 158 752,00	41 248,00			
14	2029	24 314,00	1 183 066,00	16 934,00			
15	2030	13 706,00	1 196 772,00	3 228,00			
16	2031	3 228,00	1 200 000,00	0,00			
Celkem		1 200 000,00			1 200 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka č. 10: Vliv odpisů traktoru Claas AXION 840 na základ daně z příjmů v ČR**

Počet let	Rok	Účetní odpis (Kč)	Daňový odpis (Kč)	Rozdíl ÚO – DO (Kč)	Vliv na základ daně z příjmů
1	2016	39 560,00	240 000,00	-200 440,00	snižuje
2	2017	151 610,00	384 000,00	-232 390,00	snižuje
3	2018	141 002,00	288 000,00	-146 998,00	snižuje
4	2019	130 394,00	192 000,00	-61 606,00	snižuje
5	2020	119 786,00	96 000,00	23 786,00	zvyšuje
6	2021	109 178,00	-	109 178,00	zvyšuje
7	2022	98 570,00	-	98 570,00	zvyšuje
8	2023	87 962,00	-	87 962,00	zvyšuje
9	2024	77 354,00	-	77 354,00	zvyšuje
10	2025	66 746,00	-	66 746,00	zvyšuje
11	2026	56 138,00	-	56 138,00	zvyšuje
12	2027	45 530,00	-	45 530,00	zvyšuje
13	2028	34 922,00	-	34 922,00	zvyšuje
14	2029	24 314,00	-	24 314,00	zvyšuje
15	2030	13 706,00	-	13 706,00	zvyšuje
16	2031	3 228,00	-	3 228,00	zvyšuje
Celkem		1 200 000,00	1 200 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 11: Karta DHM - Traktor Claas AXION 840 v SR

<b>Karta dlouhodobého hmotného majetku</b>			
<b>Evidenční číslo: 001</b>		<b>Traktor Claas AXION 840 C-Matic</b>	
Datum pořízení:	25.07.2016	Kód SK NACE:	28.30.0
Datum zařazení do užívání:	12.09.2016	Pořizovací cena:	48 000,- EUR
Datum zaúčtování na majetkový účet skupiny 02 (03):	12.09.2016	Datum vyřazení:	-
		Způsob vyřazení:	-
<b>Účetní odpisy</b>		<b>Daňové odpisy</b>	
Způsob. úč. odp.:	zrychleně	Způsob daň. odp.:	rovnoměrně
Předpokládaná doba užívání:	180 měsíců (15 let)	Odpisová skupina:	1
Vzorec pro výpočet měsíčního odpisu:	$\frac{2 \cdot PC \cdot (t + 1 - i)}{t \cdot (t + 1)}$	Doba odpisování:	4 roky
Začátek účetního odpisování:	31.10.2016	Odpisová sazba:	$\frac{1}{4} = 0,25$
		Začátek daňového odpisování:	30.09.2016
<b>Poznámky:</b>			
Vzorec pro výpočet zrychlených účetních odpisů obsahuje následující proměnné:			
PC.....pořizovací cena majetku,			
t.....doba odpisování v měsících,			
i.....měsíc odpisování.			

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.4.2 Odpisy

Z účetního hlediska jsou uplatňovány zrychlené odpisy. Z daňového hlediska je účetní jednotka povinna uplatnit rovnoměrné odpisy, protože dle SZDP není dovoleno odpisovat dlouhodobý hmotný majetek zrychleně, pokud není zařazen do 2. nebo 3. odpisové skupiny.

Dle opatření MFSR je odpisový plán součástí karty dlouhodobého majetku.

#### 4.4.2.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy (dále jako „ÚO“) jsou účtovány do nákladů každý měsíc. Měsíční odpisy jsou vypočteny dle vzorce č. 3. Postup odpisování je tedy stejný jako v České republice, změnila se jen pořizovací cena z důvodu jiné použité měny a odpisy se nezaokrouhlují.

$$\text{ÚO v 1. měsíci: } [2 \cdot 48\,000 \cdot (180 + 1 - 1)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 530,39 \text{ EUR};$$

$$\text{ÚO ve 2. měsíci: } [2 \cdot 48\,000 \cdot (180 + 1 - 2)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 527,44 \text{ EUR};$$

$$\text{ÚO ve 3. měsíci: } [2 \cdot 48\,000 \cdot (180 + 1 - 3)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 524,49 \text{ EUR};$$

$$\text{ÚO ve 4. měsíci: } [2 \cdot 48\,000 \cdot (180 + 1 - 4)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 521,55 \text{ EUR};$$

.

.

.

$$\text{ÚO ve 180. měsíci: } [2 \cdot 48\,000 \cdot (180 + 1 - 180)] / [180 \cdot (180 + 1)] = 2,95 \text{ EUR}.$$

#### 4.4.2.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy (dále jako „DO“) se řídí dle SZDP a uplatňují se na konci zdaňovacího období za celý rok nebo za poměrnou část roku. Odpis pro všechny roky odpisování se vypočítá pomocí vzorce č. 14.

V prvním roce se daňové odpisy uplatní za měsíce září až prosinec, tj. 4 měsíce. V letech 2017 až 2019 se uplatní daňový odpis za celý rok. V posledním roce 2020 již pouze za 8 měsíců, které zbývají do naplnění 4 plných let odpisování (resp. se v posledním zdaňovacím období uplatní odpis v zůstatkové ceně majetku).

$$\text{DO pro r. 2016: } (48\,000 / 4) \cdot (4 / 12) = 4\,000,- \text{ EUR};$$

$$\text{DO pro r. 2017: } (48\,000 / 4) \cdot (12 / 12) = 12\,000,- \text{ EUR};$$

$$\text{DO pro r. 2018: } (48\,000 / 4) \cdot (12 / 12) = 12\,000,- \text{ EUR};$$

$$\text{DO pro r. 2019: } (48\,000 / 4) \cdot (12 / 12) = 12\,000,- \text{ EUR};$$

$$\text{DO pro r. 2020: } (48\,000 / 4) \cdot (8 / 12) = 8\,000,- \text{ EUR}.$$

Výpočet ročních odpisů, opravek a zůstatkových cen traktoru je uveden v tabulce č. 12. Detailní rozpis měsíčních účetních odpisů je uveden v příloze č. IX.



#### **4.4.3 Vliv odpisů na základ daně z příjmů**

Rozdíl mezi Českou a Slovenskou republikou je v případě odpisování traktoru Claas AXION 840 především v jiné metodě a způsobu výpočtu daňových odpisů, kdy účetní jednotka na Slovensku musí ze zákona použít pro daňové účely rovnoměrné odpisy.

Vliv odpisů na základ daně z příjmů v případě traktoru Claas AXION 840 na Slovensku je uveden v tabulce č. 13.

Již na první pohled je znatelné, že základ daně se snižuje ve všech 5 letech daňového odpisování, a to až o 6 784,53 EUR ve 4. roce odpisování (r. 2019). V dalších letech, tj. od r. 2020 se již daňové odpisy neuplatňují, a proto se základ daně z příjmů zvyšuje. Nejvíce je to v 6. roce (r. 2021), kdy rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy překračuje 4 000,- EUR a základ daně z příjmů se zvyšuje o 4 366,85 EUR.

Tabulka č. 12: Odpisový plán traktoru Claas AXION 840 v SR

Počet let	Rok	Účetní odpisy zrychlené			Daňové odpisy rovnoměrné		
		Odpis (EUR)	Oprávký (EUR)	Zůstatková cena (EUR)	Odpis (EUR)	Oprávký (EUR)	Zůstatková cena (EUR)
1	2016	1 582,32	1 582,32	46 417,68	4 000,00	4 000,00	44 000,00
2	2017	6 064,09	7 646,41	40 353,59	12 000,00	16 000,00	32 000,00
3	2018	5 639,78	13 286,19	34 713,81	12 000,00	28 000,00	20 000,00
4	2019	5 215,47	18 501,66	29 498,34	12 000,00	40 000,00	8 000,00
5	2020	4 791,16	23 292,82	24 707,18	8 000,00	48 000,00	0,00
6	2021	4 366,85	27 659,67	20 340,33			
7	2022	3 942,54	31 602,21	16 397,79			
8	2023	3 518,23	35 120,44	12 879,56			
9	2024	3 093,92	38 214,36	9 785,64			
10	2025	2 669,61	40 883,98	7 116,02			
11	2026	2 245,30	43 129,28	4 870,72			
12	2027	1 820,99	44 950,28	3 049,72			
13	2028	1 396,69	46 346,96	1 653,04			
14	2029	972,38	47 319,34	680,66			
15	2030	548,07	47 867,40	132,60			
16	2031	132,60	48 000,00	0,00			
Celkem		48 000,00			48 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka č. 13: Vliv odpisů traktoru Claas AXION 840 na základ daně z příjmů v SR**

Počet let	Rok	Účetní odpis (EUR)	Daňový odpis (EUR)	Rozdíl ÚO – DO (EUR)	Vliv na základ daně z příjmů
1	2016	1 582,32	4 000,00	-2 417,68	snižuje
2	2017	6 064,09	12 000,00	-5 935,91	snižuje
3	2018	5 639,78	12 000,00	-6 360,22	snižuje
4	2019	5 215,47	12 000,00	-6 784,53	snižuje
5	2020	4 791,16	8 000,00	-3 208,84	snižuje
6	2021	4 366,85	-	4 366,85	zvyšuje
7	2022	3 942,54	-	3 942,54	zvyšuje
8	2023	3 518,23	-	3 518,23	zvyšuje
9	2024	3 093,92	-	3 093,92	zvyšuje
10	2025	2 669,61	-	2 669,61	zvyšuje
11	2026	2 245,30	-	2 245,30	zvyšuje
12	2027	1 820,99	-	1 820,99	zvyšuje
13	2028	1 396,69	-	1 396,69	zvyšuje
14	2029	972,38	-	972,38	zvyšuje
15	2030	548,07	-	548,07	zvyšuje
16	2031	132,60	-	132,60	zvyšuje
Celkem		48 000,00	48 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

#### **4.5 Traktor Claas AXION 840 ve Spolkové republice Německo**

Zadání pro správné zaevidování a sestavení odpisového plánu ve Spolkové republice Německo je shodné se zadáním ve Slovenské republice.

V červenci roku 2016 byl zakoupen traktor značky Claas, model AXION 840 s převodovkou C-Matic za cenu 46 000,- EUR.

Náklady na přepravu činily 1 400,- EUR a správní poplatky byly v celkové výši 600,- EUR. Před uvedením traktoru do provozu byly provedeny opravy ve výši 2 400,- EUR.

Do majetku společnosti byl traktor zařazen 12. září 2016.

#### **4.5.1 Evidence majetku**

Zařazení traktoru do evidence dlouhodobého majetku účetní jednotky proběhlo 12. září 2016 v pořizovací ceně 48 000,- EUR. Pořizovací cena se skládá stejně jako v České a Slovenské republice ze samotné kupní ceny traktoru, z nákladů na přepravu a nákladů na správní poplatky spojené s pořízením traktoru. Náklady na opravu do pořizovací ceny zahrnutý nejsou. Životnost traktoru byla účetní jednotkou určena na 15 let. Dle vnitřní účetní směrnice podniku ATFE GmbH se účetní jednotka rozhodla použít účetní odpisy geometricko-degresivní.

Dle AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter byla doba odpisování traktoru z daňového hlediska stanovena na 12 let. Ke stanovení daňových odpisů budou použity rovnoměrné odpisy.

Zařazením majetku do evidence byla v účetním programu účetní jednotky vytvořena karta dlouhodobého majetku. Tato evidence není v SRN povinná, proto postačí jednoduchá karta majetku podobná té, která je využívána v České republice (viz tabulku č. 14). Souhrnná evidence majetku, která je ze zákona v SRN povinná, je zpracována v kapitole 4.9.

#### **4.5.2 Odpisy**

Z účetního hlediska se účetní jednotka rozhodla účtovat o geometricko-degresivních odpisech. Z daňového hlediska účetní jednotka uplatňuje rovnoměrné odpisy.

Rozdíl je zde v začátku odpisování, kdy v České i Slovenské republice lze majetek účetně odpisovat až od měsíce následujícího po zařazení majetku do evidence. V Německu se majetek odpisuje z účetního i daňového hlediska vždy již v měsíci, kdy byl majetek v užívání (byl zařazen do evidence), a to z toho důvodu, že při vyřazení majetku z evidence se odpis v měsíci vyřazení neuplatňuje (ani účetní, ani daňový).

Dle vnitřní účetní směrnice je odpisový plán součástí karty dlouhodobého majetku.

Výpočty účetních a daňových odpisů jsou uvedeny v tabulce č. 15.

Tabulka č. 14: Karta DHM - Traktor Claas AXION 840 v SRN

Karta dlouhodobého hmotného majetku			
<b>Evidenční číslo: 001</b>		<b>Traktor Claas AXION 840 C-Matic</b>	
Datum pořízení:	12.09.2016	Kód AfA-Tabelle: 4.2.4	
Pořizovací cena:	48 000,- EUR		
Konečná zůstatková cena:	800,- EUR		
Účetní odpisy		Daňové odpisy	
Způsob. úč. odp.:	geometricko-degresivně	Způsob daň. odp.:	rovnoměrně
Předpokládaná doba užívání:	15 let	Doba odpisování:	12 let
Začátek účetního odpisování:	30.09.2016	Začátek daňového odpisování:	30.09.2016

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.5.2.1 Účetní odpisy

Pro výpočet geometricko-degresivních odpisů je třeba stanovit odpisové procento, které se vypočítá pomocí vzorce č. 18. Je však třeba stanovit konečnou zůstatkovou cenu majetku (zbytková účetní hodnota majetku), protože u geometricko-degresivních odpisů není možné z matematických důvodů odepsat majetek až do výše jeho pořizovací ceny. Účetní jednotka tuto konečnou zůstatkovou cenu stanovila na 800,- EUR.

*Odpisové procento:*

$$p = 100 \cdot \left(1 - \sqrt[15]{\frac{800}{48\,000}}\right) = 23,89 \%$$

V prvním roce odpisování se pro výpočet účetního odpisu použije vzorec č. 19, v následujících letech odpisování vzorec č. 20. V posledním roce, pokud odpis nevychází kvůli zaokrouhlení odpisového procenta tak, aby zůstatková cena byla 800,- EUR, se odpis o příslušnou zbývající částku navýší.

$$\dot{U}O \text{ pro r. 2016: } [48\,000 \cdot 0,2389 \cdot (4 / 12)] = 530,39 \text{ EUR};$$

$$\dot{U}O \text{ pro r. 2017: } [44\,177,60 \cdot 0,2389 \cdot (12 / 12)] = 10\,554,03 \text{ EUR};$$

*ÚO pro r. 2018:  $[33\,623,57 \cdot 0,2389 \cdot (12 / 12)] = 8\,032,67$  EUR;*

*ÚO pro r. 2019:  $[25\,590,90 \cdot 0,2389 \cdot (12 / 12)] = 6\,113,67$  EUR;*

*.*

*.*

*.*

*ÚO pro r. 2031:  $[966,91,60 \cdot 0,2389 \cdot (8 / 12)] = 154,00$  EUR; do zůstatkové ceny 800,00 EUR zbývá odepsat 12,91 EUR – tato částka je přičtena k vypočtenému ročnímu odpisu pro r. 2031:  $154,00$  EUR +  $12,91$  EUR =  $166,91$  EUR.*

#### **4.5.2.2 Daňové odpisy**

Účetní jednotka uplatňuje z daňového hlediska rovnoměrné odpisy. Dle AfA-Tabelle je traktor odpisován po dobu 12 let. Každý rok tak účetní jednotka uplatní dvanáctinu pořizovací ceny majetku. V prvním a posledním roce uplatní příslušnou poměrovou část odpisu pouze za měsíce, kdy byl majetek v užívání.

*DO pro r. 2016:  $(48\,000 / 12) \cdot (4 / 12) = 1\,333,33$  EUR;*

*DO pro r. 2017:  $(48\,000 / 12) \cdot (12 / 12) = 4\,000,-$  EUR;*

*DO pro r. 2018:  $(48\,000 / 12) \cdot (12 / 12) = 4\,000,-$  EUR;*

*DO pro r. 2019:  $(48\,000 / 12) \cdot (12 / 12) = 4\,000,-$  EUR;*

*.*

*.*

*.*

*DO pro r. 2028:  $(48\,000 / 12) \cdot (8 / 12) = 2\,666,67$  EUR.*

#### **4.5.3 Vliv odpisů na základ daně z příjmů**

V tabulce č. 16 je uvedeno, jak rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ovlivňuje základ daně z příjmů. V Německu byly využity z legislativních důvodů stejně jako na Slovensku zrychlené (degresivní) účetní odpisy a rovnoměrné daňové odpisy. Porovnáním výsledů mezi těmito dvěma státy je však viditelný rozdíl v tom, že mezitím co na Slovensku v prvních 5 letech odpisování traktoru poplatníkovi rozdíl odpisů základ daně vždy snižuje a od 6. roku odpisování vždy zvyšuje, v Německu se v prvních 5 letech poplatníkovi základ daně nejprve zvyšuje (o poměrně vysoké částky, a to až 6 554,03 EUR), od 6. do 13. roku odpisování se teprve začne základ daně o rozdíl odpisů snižovat.

Tabulka č. 15: Odpisový plán traktoru Claas AXION 840 v SRN

Počet let	Rok	Účetní odpisy geometricko-degresivní			Daňové odpisy rovnoměrné		
		Odpis (EUR)	Oprávký (EUR)	Zůstatková cena (EUR)	Odpis (EUR)	Oprávký (EUR)	Zůstatková cena (EUR)
1	2016	3 822,40	3 822,40	44 177,60	1 333,33	1 333,33	46 666,67
2	2017	10 554,03	14 376,43	33 623,57	4 000,00	5 333,33	42 666,67
3	2018	8 032,67	22 409,10	25 590,90	4 000,00	9 333,33	38 666,67
4	2019	6 113,67	28 522,77	19 477,23	4 000,00	13 333,33	34 666,67
5	2020	4 653,11	33 175,88	14 824,12	4 000,00	17 333,33	30 666,67
6	2021	3 541,48	36 717,36	11 282,64	4 000,00	21 333,33	26 666,67
7	2022	2 695,42	39 412,78	8 587,22	4 000,00	25 333,33	22 666,67
8	2023	2 051,49	41 464,27	6 535,73	4 000,00	29 333,33	18 666,67
9	2024	1 561,39	43 025,66	4 974,34	4 000,00	33 333,33	14 666,67
10	2025	1 188,37	44 214,03	3 785,97	4 000,00	37 333,33	10 666,67
11	2026	904,47	45 118,50	2 881,50	4 000,00	41 333,33	6 666,67
12	2027	688,39	45 806,89	2 193,11	4 000,00	45 333,33	2 666,67
13	2028	523,93	46 330,82	1 669,18	2 666,67	48 000,00	0,00
14	2029	398,77	46 729,59	1 270,41			
15	2030	303,50	47 033,09	966,91			
16	2031	166,91	47 200,00	800,00			
Celkem		47 200,00			48 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka č. 16: Vliv odpisů traktoru Claas AXION 840 na základ daně z příjmů v SRN**

Počet let	Rok	Účetní odpis (EUR)	Daňový odpis (EUR)	Rozdíl ÚO – DO (EUR)	Vliv na základ daně z příjmů
1	2016	3 822,40	1 333,33	2 489,07	zvyšuje
2	2017	10 554,03	4 000,00	6 554,03	zvyšuje
3	2018	8 032,67	4 000,00	4 032,67	zvyšuje
4	2019	6 113,67	4 000,00	2 113,67	zvyšuje
5	2020	4 653,11	4 000,00	653,11	zvyšuje
6	2021	3 541,48	4 000,00	-458,52	snižuje
7	2022	2 695,42	4 000,00	-1 304,58	snižuje
8	2023	2 051,49	4 000,00	-1 948,51	snižuje
9	2024	1 561,39	4 000,00	-2 438,61	snižuje
10	2025	1 188,37	4 000,00	-2 811,63	snižuje
11	2026	904,47	4 000,00	-3 095,53	snižuje
12	2027	688,39	4 000,00	-3 311,61	snižuje
13	2028	523,93	2 666,67	-2 142,73	snižuje
14	2029	398,77	-	398,77	zvyšuje
15	2030	303,50	-	303,50	zvyšuje
16	2031	166,91	-	166,91	zvyšuje
Celkem		47 200,00	48 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

Tento rozdíl je způsoben zejména tím, že na Slovensku je traktor odpisován po dobu 4 let (zasahuje však přes 5 účetních období), a odpisy v jednotlivých letech jsou tak vyšší. V Německu legislativa nařizuje odpisovat traktor po dobu 12 let (zasahuje přes 13 účetních období). Vstupní cena majetku se tak rozloží do více období a roční uplatňovaný odpis je proto logicky nižší.

Aby mohl poplatník ve Spolkové republice Německo využívat výhodu snížení základu daně z příjmů nebo alespoň nezvyšování základu daně o tak velké částky ihned z počátku odpisování, bylo by lépe zvolit metodu rovnoměrných (lineárních) účetních odpisů, případně výkonových odpisů (aby se docílilo požadovaného výsledku na rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy by však musel být dobře nastaven odpisový koeficient a traktor by se musel v hojně míře využívat). Geometricko-degresivní účetní odpisy traktoru



však byly rozhodnutím účetní jednotky a nejlépe se tak vystihuje skutečné opotřebení majetku.

## **4.6 Plemenný hřebec v České republice**

V květnu roku 2015 se majitel společnosti ATFE s.r.o. rozhodl pro koupi registrovaného plemenného hřebce se jménem Cooper. Tehdy čtyřletý hřebec je představitel plemene Quarter Horse. V podniku je využíván pro chov tohoto plemene a také pro potřeby spojené se zemědělskou činností.

Hřebce zakoupil za 46 000,- Kč dne 1. června 2015 a do své stáje ho převezl 2. června 2015. Převahu koně si majitel zajistil vlastním vozem a byla vyčíslena na částku 3 500,- Kč. Ve stejném dni byl zaplacen administrativní poplatek za změnu majitele koně v hotovosti ve výši 500,- Kč.

2. června 2015 byl také plemenný hřebec zařazen do evidence dlouhodobého majetku společnosti.

### **4.6.1 Evidence majetku**

Hřebec Cooper byl do evidence dlouhodobého majetku účetní jednotky zařazen 2. června 2015 v pořizovací ceně 50 000,- Kč. Součástí pořizovací ceny jsou kromě kupní ceny také vyčíslené náklady na přepravu a administrativní poplatek za přepis majitele v registru.

Účetní jednotka určila životnost hřebce na 10 let. Pro potřeby účetního odpisování bude využito metody pro odpisování živých dospělých zvířat.

Dle Klasifikace produkce CZ-CPA a přílohy č. 1 ZDP byl hřebec zařazen do 2. odpisové skupiny. Účetní jednotka se rozhodla uplatňovat rovnoměrné odpisy.

V účetním programu byla vytvořena karta dlouhodobého majetku, na které je hřebec evidován pod číslem 002. Karta dlouhodobého hmotného majetku je uvedena v tabulce č. 17.

Tabulka č. 17: Karta DHM - Plemenný hřebec Cooper v ČR

Karta dlouhodobého hmotného majetku			
<b>Evidenční číslo: 002</b>		<b>Plemenný hřebec Cooper, plemeno Quarter Horse, r. 2011</b>	
Datum pořízení:	02.06.2015	Kód CZ-CPA: 01.43.11	
Pořizovací cena:	50 000,- Kč		
Účetní odpisy		Daňové odpisy	
Způsob. úč. odp.:	odpisování zvířat	Způsob daň. odp.:	rovnoměrně
Předpokládaná doba životnosti:	120 měsíců (10 let)	Odpisová skupina:	2
Předpokládaná tržba při brakaci:	0,- Kč	Doba odpisování:	5 let
Začátek účetního odpisování:	31.07.2015	Odp. sazba – 1. rok:	11
		Odp. sazba – další roky:	22,25
		Začátek daňového odpisování:	31.07.2015
<b>Poznámka:</b>			
Měsíční účetní odpis zvířete se určí jako podíl pořizovací ceny zvířete snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čitatel) a předpokládaného počtu měsíců v chovu (jmenovatel).			

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.6.2 Odpisy

Z účetního hlediska bude hřebec odpisován metodou pro odpisování zvířat. Daňově se pak účetní jednotka rozhodla uplatnit rovnoměrnou metodu odpisování.

##### 4.6.2.1 Účetní odpisy

Jednatel společnosti rozhodl, že si zvíře ponechá, dokud bude zvíře žít, ve výjimečné situaci by hřebce prodal. Předpokládaná tržba při brakaci je stanovena na částku 0,- Kč.

Účetní odpisy (dále jako „ÚO“) jsou stejně jako v případě odpisování traktoru zaúčtovány do nákladů účetní jednotky každý měsíc. Měsíční odpisy jsou vypočteny dle vzorce uvedeného v poznámce karty dlouhodobého hmotného majetku (viz tabulku č. 17).

*Měsíční ÚO:  $(50\,000 - 0) / 120 = 417,-$  Kč.*

Vypočtený měsíční odpis je zaokrouhlen na celé koruny nahoru. V důsledku tohoto zaokrouhlování je poslední měsíční odpis ve výši zůstatkové ceny tak, aby kumulované odpisy nepřekročily pořizovací cenu majetku.

*Měsíční ÚO:  $(50\,000 - 0) / 120 = 417,00$  Kč => může být uplatněn odpis ve výši pouze 377,- Kč.*

#### **4.6.2.2 Daňové odpisy**

Daňové odpisy (dále jako „DO“) se i v případě odpisování zvířat řídí dle ZDP. Odpisy pro jednotlivé roky se vypočítají pomocí vzorce č. 8. Odpisové sazby pro první rok a pro další roky odpisování jsou uvedeny v příloze č. III.

*DO pro r. 2015:  $(50\,000 / 100) \cdot 11 = 5\,500,-$  Kč.*

*DO pro r. 2016:  $(50\,000 / 100) \cdot 22,25 = 11\,125,-$  Kč;*

*DO pro r. 2017:  $(50\,000 / 100) \cdot 22,25 = 11\,125,-$  Kč;*

*DO pro r. 2018:  $(50\,000 / 100) \cdot 22,25 = 11\,125,-$  Kč;*

*DO pro r. 2019:  $(50\,000 / 100) \cdot 22,25 = 11\,125,-$  Kč.*

Odpisový plán účetních i daňových odpisů je součástí evidenční karty majetku a jsou uvedené včetně zůstatkových cen v tabulce č. 18. Detailní odpisový plán měsíčních účetních odpisů je uveden v příloze č. X.

**Tabulka č. 18: Odpisový plán plemenného hřebce Coopera v ČR**

Počet let	Rok	Účetní odpisy rovnoměrné			Daňové odpisy rovnoměrné		
		Odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
1	2015	2 502,00	2 502,00	47 498,00	5 500,00	5 500,00	44 500,00
2	2016	5 004,00	7 506,00	42 494,00	11 125,00	16 625,00	33 375,00
3	2017	5 004,00	12 510,00	37 490,00	11 125,00	27 750,00	22 250,00
4	2018	5 004,00	17 514,00	32 486,00	11 125,00	38 875,00	11 125,00
5	2019	5 004,00	22 518,00	27 482,00	11 125,00	50 000,00	0,00
6	2020	5 004,00	27 522,00	22 478,00			
7	2021	5 004,00	32 526,00	17 474,00			
8	2022	5 004,00	37 530,00	12 470,00			
9	2023	5 004,00	42 534,00	7 466,00			
10	2024	5 004,00	47 538,00	2 462,00			
11	2025	2 462,00	50 000,00	0,00			
Celkem		50 000,00			50 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

### 4.6.3 Vliv odpisů na základ daně z příjmů

Pro účetní odpisy bylo využito vzorce pro odpisování zvířat. V uvedeném případě odpisování koně však byla předpokládaná tržba při brakaci určena účetní jednotkou na 0,- Kč. V případě úhynu zvířete tak lze předpokládat, že nebudou žádné tržby za toto uhynulé zvíře realizovány. Účetně i daňově je tak plemenný hřebec odpisován ve výsledku rovnoměrně. Rovnoměrné odpisování dlouhodobého majetku je nejjednodušší možná metoda. Přesto se liší způsob výpočtu z účetního a daňového hlediska.

Rozdílný způsob výpočtu rovnoměrných odpisů a doba odpisování z účetního a z daňového hlediska způsobuje, že po dobu paralelního odpisování se základ daně z příjmů snižuje (tj. v letech 2015 – 2019) kromě prvního roku vždy o částku 6 121,- Kč. V prvním roce je tato částka z nižší, a sice ve výši 2 998,- Kč. V letech 2020 – 2025 se základ daně z příjmů zvyšuje o 5 004,- Kč kromě posledního roku, kdy jsou účtovány odpisy pouze za poměrnou část roku (odpisy za 6 měsíců v roce) a základ daně se tak zvyšuje o částku 2 462,- Kč.

Vliv odpisů plemenného hřebce na základ daně z příjmů za jednotlivé roky odpisování je uveden v tabulce č. 19.

**Tabulka č. 19: Vliv odpisů plemenného hřebce Coopera na základ daně z příjmů v ČR**

Počet let	Rok	Účetní odpis (Kč)	Daňový odpis (Kč)	Rozdíl ÚO – DO (Kč)	Vliv na základ daně z příjmů
1	2015	2 502,00	5 500,00	-2 998,00	snižuje
2	2016	5 004,00	11 125,00	-6 121,00	snižuje
3	2017	5 004,00	11 125,00	-6 121,00	snižuje
4	2018	5 004,00	11 125,00	-6 121,00	snižuje
5	2019	5 004,00	11 125,00	-6 121,00	snižuje
6	2020	5 004,00	0,00	5 004,00	zvyšuje
7	2021	5 004,00	0,00	5 004,00	zvyšuje
8	2022	5 004,00	0,00	5 004,00	zvyšuje
9	2023	5 004,00	0,00	5 004,00	zvyšuje
10	2024	5 004,00	0,00	5 004,00	zvyšuje
11	2025	2 462,00	0,00	2 462,00	zvyšuje
Celkem		50 000,00	50 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

## **4.7 Plemenný hřebec ve Slovenské republice**

V květnu roku 2015 se majitel společnosti ATFE s. r. o. rozhodl pro koupi registrovaného plemenného hřebce se jménem Cooper. Tehdy čtyřletý hřebec je představitel plemene Quarter Horse. V podniku je využíván pro chov tohoto plemene a také pro potřeby spojené se zemědělskou činností.

Hřebce zakoupil za 1 840,- EUR dne 1. června 2015 a do své stáje ho převezl 2. června 2015. Přepravu koně si majitel zajistil vlastním vozem a byla vyčíslena na částku 140,- EUR. Ve stejném dni byl zaplacen administrativní poplatek za změnu majitele koně v hotovosti ve výši 20,- EUR.

2. června 2015 byl také plemenný hřebec zařazen do evidence dlouhodobého majetku společnosti.

### **4.7.1 Evidence majetku**

Plemenný hřebec Cooper byl do evidence dlouhodobého majetku účetní jednotky zařazen 2. června 2015 v pořizovací ceně 2 000 EUR. Součástí pořizovací ceny je hodnota, za kterou byl hřebec zakoupen a vedlejší pořizovací náklady přímo související s jeho nákupem, které představují vlastní přeprava koně a administrativní poplatky za přepis majitele.

Životnost hřebce byla účetní jednotkou určena na 10 let. Pro potřeby účetního odpisování bude využito metody pro odpisování živých dospělých zvířat, která je na Slovensku stejná jako v České republice.

Dle přílohy č. 1 SZDP byl plemenný hřebec zařazen do 2. odpisové skupiny. Přestože má v tomto případě účetní jednotka možnost vybrat metodu daňových zrychlených odpisů, bylo využito stejně jako v České republice rovnoměrných odpisů.

V účetním programu byla vytvořena karta dlouhodobého hmotného majetku, která splňuje povinné náležitosti, které účetní jednotce ukládá opatření MFSR. Karta je uvedena v tabulce č. 20.

Tabulka č. 20: Karta DHM - Plemenný hřebec Cooper v SR

Karta dlouhodobého hmotného majetku			
<b>Evidenční číslo: 002</b>		<b>Plemenný hřebec Cooper, plemeno Quarter Horse, r. 2011</b>	
Datum pořízení:	01.06.2015	Kód SK NACE:	01.43.10
Datum zařazení do užívání:	02.06.2015	Pořizovací cena:	2 000,- EUR
Datum zaúčtování na majetkový účet skupiny		Datum vyřazení:	-
02 (03):	02.06.2015	Způsob vyřazení:	-
Účetní odpisy		Daňové odpisy	
Způsob. úč. odp.:	odpisování zvířat	Způsob daň. odp.:	rovnoměrně
Předpokládaná doba užívání:	120 měsíců (10 let)	Odpisová skupina:	2
Vzorec pro výpočet měsíčního odpisu:	$\frac{PC - Tb}{t}$	Doba odpisování:	6 let
Předpokládaná tržba při brakaci:	0,- EUR	Vzorec pro výpočet měsíčního odpisu:	$RO = \frac{VC}{t} \cdot \frac{m}{12}$
Začátek účetního odpisování:	31.07.2015	Začátek daňového odpisování:	30.06.2015
<b>Poznámky:</b>			
Vzorec pro výpočet účetních odpisů obsahuje následující proměnné:			
PC.....pořizovací cena majetku,			
Tb.....předpokládaná tržba při brakaci,			
t.....doba odpisování v měsících.			

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.7.2 Odpisy

Odpisy plemenného hřebce jsou uplatňovány stejně jako v České republice. Jiné je však daňové odpisování, kdy se hřebec odpisuje po dobu 6 let, odpisování je oproti České republice započato již o měsíc dříve, což má na Slovensku vliv na výši daňového ročního odpisu.

#### 4.7.2.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou na Slovensku počítány stejně jako v České republice. Změnila se pouze měna, ve které jsou odpisy počítány.

*Měsíční ÚO:  $(2\ 000 - 0) / 120 = 16,67\ EUR$ .*

Vypočtený měsíční odpis je zaokrouhlen matematicky na 2 desetinná místa. Poslední měsíční odpis je opět uplatněn pouze v takové výši, aby kumulované odpisy (oprávky) nepřesahovaly výši pořizovací ceny.

*Měsíční ÚO:  $(2\ 000 - 0) / 120 = 16,67\ EUR \Rightarrow$  může být uplatněn odpis ve výši pouze 16,27 EUR.*

#### 4.7.2.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou stanoveny SZDP a pro výpočet odpisů v jednotlivých letech je využito vzorce č. 14. Plemenný hřebec je odpisován dle SZDP 6 let (tedy celých 72 měsíců) a odpis se uplatní již za měsíc, ve kterém byl majetek zařazen do účetnictví. Odpisy musí být zaokrouhleny na celá eura nahoru.

Roční odpis v posledním roce je upraven o zaokrouhlení tak, aby byl hřebec odepsán maximálně do plné výše jeho vstupní ceny, ne více.

*DO pro r. 2015:  $(2\ 000 / 6) \cdot (7 / 12) = 195,00\ EUR$ .*

*DO pro r. 2016:  $(2\ 000 / 6) \cdot (12 / 12) = 334,00\ EUR$ ;*

*DO pro r. 2017:  $(2\ 000 / 6) \cdot (12 / 12) = 334,00\ EUR$ ;*

*DO pro r. 2018:  $(2\ 000 / 6) \cdot (12 / 12) = 334,00\ EUR$ ;*

*DO pro r. 2019:  $(2\ 000 / 6) \cdot (12 / 12) = 334,00\ EUR$ ;*

*DO pro r. 2020:  $(2\ 000 / 6) \cdot (12 / 12) = 334,00\ EUR$ ;*

*DO pro r. 2021:  $(2\ 000 / 6) \cdot (5 / 12) = 135,00\ EUR$ .*

Odpisový plán účetních i daňových odpisů, který je dle opatření MFSR součástí evidenční karty majetku, je uveden v tabulce č. 21.



**Tabulka č. 21: Odpisový plán plemenného hřebce Coopera v SR**

Počet let	Rok	Účetní odpisy rovnoměrné			Daňové odpisy rovnoměrné		
		Odpis (EUR)	Oprávký (EUR)	Zůstatková cena (EUR)	Odpis (EUR)	Oprávký (EUR)	Zůstatková cena (EUR)
1	2015	100,02	100,02	1 899,98	195,00	195,00	1 805,00
2	2016	200,04	300,06	1 699,94	334,00	529,00	1 471,00
3	2017	200,04	500,10	1 499,90	334,00	863,00	1 137,00
4	2018	200,04	700,14	1 299,86	334,00	1 197,00	803,00
5	2019	200,04	900,18	1 099,82	334,00	1 531,00	469,00
6	2020	200,04	1 100,22	899,78	334,00	1 865,00	135,00
7	2021	200,04	1 300,26	699,74	135,00	2 000,00	0,00
8	2022	200,04	1 500,30	499,70			
9	2023	200,04	1 700,34	299,66			
10	2024	200,04	1 900,38	99,62			
11	2025	99,62	2 000,00	0,00			
Celkem		2 000,00			2 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

### 4.7.3 Vliv odpisů na základ daně z příjmů

Ve své podstatě se ve Slovenské republice v uvedeném příkladu odpisování plemenného hřebce způsob výpočtů účetního a daňového odpisování neliší. Neshoduje se však doba účetního odpisování (10 let) s dobou daňového odpisování (6 let). Dále je rozdíl v měsíci, ve kterém bylo odpisování započato. Z účetního hlediska se dle vnitřní účetní směrnice majetek odpisuje až měsíc po měsíci zařazení, z daňového hlediska se majetek odpisuje již v měsíci zařazení do evidence.

Různá doba odpisování z účetního a daňového hlediska způsobuje vyšší roční úhrn daňových odpisů než účetních v prvních 6 letech odpisování. Od r. 2015 do r. 2020 tak bude rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy plemenného hřebce základ daně snižovat, od 7. roku, r. 2021 bude rozdíl základ daně z příjmů po dobu 5 let (do r. 2025) naopak zvyšovat.

Vliv odpisů zvířete na základ daně z příjmů za jednotlivé roky odpisování je uveden v tabulce č. 22.

**Tabulka č. 22: Vliv odpisů plemenného hřebce Coopera na základ daně z příjmů v SR**

Počet let	Rok	Účetní odpis (EUR)	Daňový odpis (EUR)	Rozdíl ÚO – DO (EUR)	Vliv na základ daně z příjmů
1	2015	100,02	195,00	-94,98	snižuje
2	2016	200,04	334,00	-133,96	snižuje
3	2017	200,04	334,00	-133,96	snižuje
4	2018	200,04	334,00	-133,96	snižuje
5	2019	200,04	334,00	-133,96	snižuje
6	2020	200,04	334,00	-133,96	snižuje
7	2021	200,04	135,00	65,04	zvyšuje
8	2022	200,04	-	200,04	zvyšuje
9	2023	200,04	-	200,04	zvyšuje
10	2024	200,04	-	200,04	zvyšuje
11	2025	99,62	-	99,62	zvyšuje
Celkem		2 000,00	2 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

## **4.8 Plemenný hřebec ve Spolkové republice Německo**

I ve Spolkové republice Německo pořídil jednatel společnosti ATFE GmbH v květnu roku 2015 registrovaného čtyřletého plemenného hřebce Coopera plemene Quarter Horse. Koně využívá pro chov tohoto plemene a pro činnosti spojené se zemědělskou činností.

Hřebce zakoupil za 1 840,- EUR dne 1. června 2015 a do své stáje ho převezl 2. června 2015. Převahu koně si majitel zajistil vlastním vozem a byla vyčíslena na částku 140,- EUR. Ve stejném dni byl zaplacen administrativní poplatek za změnu majitele koně v hotovosti ve výši 20,- EUR.

2. června 2015 byl plemenný hřebec zařazen do evidence dlouhodobého majetku společnosti.

### **4.8.1 Evidence majetku**

Plemenný hřebec byl do evidence dlouhodobého majetku účetní jednotky zařazen 2. června 2015 ve výši 2 000,- EUR.

Účetní jednotka stanovila dobu životnosti na 10 let a rozhodla se účetně hřebce odpisovat rovnoměrně.

Dle AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Landwirtschaft und Tierzucht“ byla doba odpisování traktoru z daňového hlediska stanovena na 5 let. Pro výpočet daňových odpisů jsou použity rovnoměrné odpisy.

Při zaevidování majetku do účetnictví byla současně vytvořena nepovinná karta dlouhodobého majetku, jejíž součástí je i odpisový plán (viz tabulku č. 23). Souhrnná evidence majetku, která je ze zákona v SRN povinná, je zpracována v kapitole 4.9.

### **4.8.2 Odpisy**

Dle vnitřní účetní směrnice společnosti ATFE GmbH se účetní jednotka rozhodla účtovat rovnoměrné odpisy plemenného hřebce po dobu 10 let (120 měsíců). Daňově musí účetní jednotka hřebce odpisovat dle AfA-Tabelle také rovnoměrně, a sice po dobu 5 let.

Odpisovat začíná účetní jednotka z účetního i daňového hlediska od června 2015 (od měsíce, kdy bylo zvíře zařazeno do evidence).

Výpočty účetních a daňových odpisů jsou uvedeny v tabulce č. 24.

**Tabulka č. 23: Karta DHM - Plemenný hřebec Cooper v SRN**

<b>Karta dlouhodobého hmotného majetku</b>			
<b>Evidenční číslo: 002</b>		<b>Plemenný hřebec Cooper, plemeno Quarter Horse, r. 2011</b>	
Datum pořízení:	02.06.2015	Kód AfA-Tabelle: 2.1.1	
Pořizovací cena:	2 000,- EUR		
<b>Účetní odpisy</b>		<b>Daňové odpisy</b>	
Způsob. úč. odp.:	rovnoměrně	Způsob daň. odp.:	rovnoměrně
Předpokládaná doba užívání:	120 měsíců (10 let)	Doba odpisování:	5 let
Začátek účetního odpisování:	30.06.2015	Začátek daňového odpisování:	30.06.2015

Zdroj: vlastní zpracování

#### **4.8.2.1 Účetní odpisy**

Rovnoměrné odpisy se stanoví stejně jako v České či Slovenské republice. Rozdíl zde nastává v začátku odpisování, kdy první odpis je účtován již za červen 2015.

Měsíční odpis plemenného hřebce se vypočte dle vzorečku č. 1.

*Měsíční ÚO:  $2\,000 / 120 = 16,67\text{ EUR}$ .*

Ani v Německu nesmí kumulované odpisy přesáhnout hodnotu pořizovací ceny majetku, a proto je odpis v posledním měsíci odpisování uplatněn ve výši zůstatkové ceny, ne více.

*Měsíční ÚO:  $2\,000 / 120 = 16,67\text{ EUR}$  => může být uplatněn odpis ve výši pouze 16,27 EUR.*

Účetní odpisy plemenného hřebce v Německu jsou tak shodné s účetními odpisy hřebce na Slovensku.

#### **4.8.2.2 Daňové odpisy**

Daňově se plemenný hřebec odpisuje také rovnoměrně, avšak po dobu pouze 5 let.

Roční daňové odpisy budou vypočteny jako pětina vstupní ceny majetku, ve které byl majetek zařazen do evidence, avšak pouze za měsíce, ve kterých byl majetek v užívání.

Daňové odpisy tak budou vypočteny následujícím způsobem:

*DO pro r. 2015:  $(2\ 000 / 5) \cdot (7 / 12) = 233,33\ EUR$ ;*

*DO pro r. 2016:  $(2\ 000 / 5) \cdot (12 / 12) = 400,- EUR$ ;*

*DO pro r. 2017:  $(2\ 000 / 5) \cdot (12 / 12) = 400,- EUR$ ;*

*DO pro r. 2018:  $(2\ 000 / 5) \cdot (12 / 12) = 400,- EUR$ ;*

*DO pro r. 2019:  $(2\ 000 / 5) \cdot (12 / 12) = 400,- EUR$ ;*

*DO pro r. 2020:  $(2\ 000 / 5) \cdot (5 / 12) = 166,67\ EUR$ .*

### **4.8.3 Vliv odpisů na základ daně z příjmů**

Přestože se může zdát, že odpisování plemenného hřebce je totožné s odpisováním ve Slovenské republice, není tomu tak. Rozdíl je v začátku účetního odpisování, kdy v Německu se uplatní o 1 měsíční odpis v roce více (na konci odpisování zase o 1 měsíční odpis v roce méně) a v době daňového odpisování. Zatímco na Slovensku je plemenný hřebec zařazen do 2. odpisové skupiny a odpisuje se po dobu 6 let, v Německu AfA-Tabelle určuje daňové odpisování po dobu 5 let. Roční daňové odpisy jsou tak v Německu o něco málo vyšší než na Slovensku.

Vlivem odpisů plemenného hřebce se tak základ daně z příjmů v Německu sníží v prvních 5 letech jeho odpisování (2015 – 2019), a to až o 199,96 EUR. Od 6. roku odpisování (2020 – 2025) se již daňové odpisy neuplatňují (vyjma roku 2020, kdy je uplatněn nízký daňový odpis za zbývajících 5 měsíců) a základ daně z příjmů se díky účtování účetních odpisů zvyšuje, a to až o 200,04 EUR.

Jak ovlivňuje rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy základ daně v jednotlivých letech odpisování plemenného hřebce, je uvedeno v tabulce č. 25.

**Tabulka č. 24: Odpisový plán plemenného hřebce Coopera v SRN**

Počet let	Rok	Účetní odpisy rovnoměrné			Daňové odpisy rovnoměrné		
		Odpis (EUR)	Oprávký (EUR)	Zůstatková cena (EUR)	Odpis (EUR)	Oprávký (EUR)	Zůstatková cena (EUR)
1	2015	116,69	116,69	1 883,31	233,33	233,33	1 766,67
2	2016	200,04	316,73	1 683,27	400,00	633,33	1 366,67
3	2017	200,04	516,77	1 483,23	400,00	1 033,33	966,67
4	2018	200,04	716,81	1 283,19	400,00	1 433,33	566,67
5	2019	200,04	916,85	1 083,15	400,00	1 833,33	166,67
6	2020	200,04	1 116,89	883,11	166,67	2 000,00	0,00
7	2021	200,04	1 316,93	683,07			
8	2022	200,04	1 516,97	483,03			
9	2023	200,04	1 717,01	282,99			
10	2024	200,04	1 917,05	82,95			
11	2025	82,95	2 000,00	0,00			
Celkem		2 000,00			2 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka č. 25: Vliv odpisů plemenného hřebce Coopera na základ daně z příjmů v SRN**

Počet let	Rok	Účetní odpis (EUR)	Daňový odpis (EUR)	Rozdíl ÚO – DO (EUR)	Vliv na základ daně z příjmů
1	2015	116,69	233,33	-116,64	snižuje
2	2016	200,04	400,00	-199,96	snižuje
3	2017	200,04	400,00	-199,96	snižuje
4	2018	200,04	400,00	-199,96	snižuje
5	2019	200,04	400,00	-199,96	snižuje
6	2020	200,04	166,67	33,37	zvyšuje
7	2021	200,04	-	200,04	zvyšuje
8	2022	200,04	-	200,04	zvyšuje
9	2023	200,04	-	200,04	zvyšuje
10	2024	200,04	-	200,04	zvyšuje
11	2025	82,95	-	82,95	zvyšuje
Celkem		2 000,00	2 000,00		

Zdroj: vlastní zpracování

#### **4.9 Souhrnná evidence dlouhodobého majetku ve Spolkové republice Německo**

Dle německých právních předpisů je účetní jednotka ATFE GmbH povinna sestavovat roční výkaz dlouhodobého majetku.

V tomto výkazu uvede za jednotlivé účtové třídy účtového rozvrhu kumulovaně zůstatky vlastněného majetku, jeho přírůstky, úbytky, odpisy atd.

Za rok 2015 a 2016 je tento výkaz sestaven v tabulce č. 26 a tabulce č. 27 s použitím majetku zařazeného do dlouhodobého majetku, který je součástí této práce.

Tabulka č. 26: Výkaz dlouhodobého majetku 2015 v SRN

Účtová třída	PZ k 1.1.2015 (EUR)	Přírůstky (EUR)	Úbytky (EUR)	Přeúčtování majetku (EUR)	Oprava odpisů minulých let (EUR)	Oprávký minulých let (EUR)	Odpisy běžného období (EUR)	Oprávký (EUR)	KZ k 31.12.2015 (EUR)
I. Dlouhodobý nehmotný majetek									
II. Dlouhodobý hmotný majetek									
08 – Ostatní majetek	0,00	2 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	116,69	116,69	1 883,81
III. Dlouhodobý finanční majetek									
Celkem	0,00	2 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	116,69	116,69	1 883,81

Zdroj: vlastní zpracování



Tabulka č. 27: Výkaz dlouhodobého majetku 2016 v SRN

Účtová třída	PZ k 1.1.2016 (EUR)	Přírůstky (EUR)	Úbytky (EUR)	Přeúčtování majetku (EUR)	Oprava odpisů minulých let (EUR)	Oprávký minulých let (EUR)	Odpisy běžného období (EUR)	Oprávký (EUR)	KZ k 31.12.2016 (EUR)
I. Dlouhodobý nehmotný majetek									
II. Dlouhodobý hmotný majetek									
08 – Ostatní majetek	1 883,81	48 000,00	0,00	0,00	0,00	116,69	4 082,44	4 199,13	45 850,87
III. Dlouhodobý finanční majetek									
Celkem	1 883,81	48 000,00	0,00	0,00	0,00	116,69	4 082,44	4 199,13	45 850,87

Zdroj: vlastní zpracování

## 5 Výsledky a diskuse

Porovná-li se evidence a odpisování majetku mezi Českou republikou, Slovenskou republikou a Spolkovou republikou Německo, lze nalézt hned několik podstatných rozdílů.

Rozdíly nastávají zejména v oblastech povinné evidence dlouhodobého majetku, minimální vstupní ceně dlouhodobého majetku, počtu odpisových skupin a počtu let odpisování. U dlouhodobého hmotného majetku jsou významné rozdíly v metodách odpisování, především u daňových odpisů, což platí i pro první měsíc začátku odpisování majetku. V neposlední řadě se nachází rozdíly v zaokrouhlování jednotlivých odpisů, což bývá upraveno zákonnými předpisy dané země.

Podrobněji jsou výše uvedené skutečnosti přehledně zpracovány v tabulce č. 28.

Tabulka č. 28: Hlavní rozdíly v evidenci a odpisování dlouhodobého majetku mezi jednotlivými státy

	Česká republika	Slovenská republika	Spolková republika Německo
<b>Ze zákona povinná evidence dlouhodobého majetku</b>	ne; je pouze doporučena	ano; karta dlouhodobého majetku (§ 42 opatření MFSR)	ano; roční výkaz dlouhodobého majetku (§ 284 HGB)
<b>Minimální vstupní cena (daňové hledisko)</b>			
Hmotný majetek	40 000,- Kč (§ 26 ZDP)	1 700,- EUR (42 500,- Kč*) (§ 22 odst. 2 SZDP)	410,- EUR (10 250,- Kč*) (není výslovně uvedeno; 410,- EUR je maximální cena drobného majetku - § 6 odst. 2 NZDP)
Nehmotný majetek	60 000,- Kč (§ 32a ZDP)	2 400,- EUR (60 000,- Kč*) (§ 22 odst. 7 SZDP)	410,- EUR (10 250,- Kč*) (není výslovně uvedeno; 410,- EUR je maximální cena drobného majetku - § 6 odst. 2 NZDP)
<b>Počet odpisových skupin DHM a počet let odpisování</b>	6 (3; 5; 10; 20; 30; 50) (příloha č. 1 a 2 ZDP)	6 (4; 6; 8; 12; 20; 40) (§ 26 odst. 1 SZDP)	nemají; využívají AfA-Tabelle, kde jsou uvedené doby odpisování jednotlivých druhů majetku podle zaměření činnosti daného podniku

	Česká republika	Slovenská republika	Spolková republika Německo
<b>Metody odpisování u DHM</b>			
Účetně (nejpoužívanější)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lineární</li> <li>• zrychlené</li> <li>• výkonové</li> <li>• komponentní (§ 56-56a vyhlášky č. 500/2002 Sb.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lineární</li> <li>• zrychlené</li> <li>• výkonové</li> <li>• komponentní (§ 23 opatření MFSR)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lineární</li> <li>• aritmeticko-degresivní</li> <li>• geometricko-degresivní</li> <li>• výkonové</li> <li>• komponentní (§ 253 odst. 3 HGB)</li> </ul>
Daňově	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lineární</li> <li>• zrychlené (§ 31-32 ZDP)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lineární</li> <li>• zrychlené pouze pro 2. a 3. odpisovou skupinu (§ 27-28 SZDP)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lineární</li> <li>• výkonové (§ 7-7k NZDP)</li> </ul>
<b>Začátek odpisování DHM</b>			
Účetně	v kompetenci účetní jednotky (dle směrnice účetní jednotky)	v kompetenci účetní jednotky (dle směrnice účetní jednotky)	od měsíce zařazení majetku do užívání (Griga a Krauledis, 2016)
Daňově	nehraje roli; ZDP stanovuje způsob výpočtu ročních odpisů	od měsíce zařazení majetku do užívání (§ 27-28 SZDP)	od měsíce zařazení majetku do užívání (Griga a Krauledis, 2016)
<b>Zaokrouhlování</b>			
Účetní odpis	na celé koruny nahoru (ČÚS č. 013)	v kompetenci účetní jednotky (dle směrnice účetní jednotky)	není upraveno
Daňový odpis	na celé koruny nahoru (§ 31-32 ZDP)	na celá eura nahoru (§ 27-28 SZDP)	není upraveno

Zdroj: vlastní zpracování

\* přepočteno kurzem 25,- CZK/EUR

## 6 Závěr

Každá z porovnávaných zemí má díky rozdílným legislativním úpravám svá specifika, která mohou ovlivnit výši uplatňovaných odpisů a jejich vliv na základ daně z příjmů. V průběhu zpracování vlastní části práce tak byly vybrány nejdůležitější oblasti týkající se dlouhodobého majetku v jednotlivých státech, ve kterých se postupy při evidenci a odpisování majetku významně či méně významně liší.

Již při evidování dlouhodobého majetku je rozdíl v povinnosti vést určitý druh evidence. V České republice není legislativou evidence majetku nijak upravena, je spíše pouze doporučena pro potřeby účetní jednotky, např. inventur, přehlednosti a spojení karty dlouhodobého majetku s povinným odpisovým plánem. Na Slovensku je evidence dlouhodobého majetku upravena opatřením MFSR, kde je vymezen i obsah karty dlouhodobého majetku (jaké informace má karta dlouhodobého majetku obsahovat). V Německu není povinné vést podrobnou evidenci dlouhodobého majetku ve smyslu karet dlouhodobého majetku, je však povinné sestavovat každoročně výkaz dlouhodobého majetku, který má předepsanou formu.

Zajímavé je i srovnání minimálních vstupních cen, které jsou z daňového hlediska upraveny legislativou jednotlivých zemí. V České republice a na Slovensku se po přepočtu na stejnou měnu výše vstupních cen až tolik neliší, na Slovensku jsou nevýznamně vyšší. V Německu je minimální vstupní cena při zařazování dlouhodobého majetku do účetnictví značně nižší než v České a Slovenské republice. Ve srovnání se Slovenskem, kde je daňové odpisování dlouhodobého hmotného majetku až od částky 1 700,- EUR (u nehmotného majetku 2 400,- EUR), je minimální vstupní cena dlouhodobého majetku (410,- EUR) opravdu nízká. Z účetního hlediska si pořizovací (vstupní) cenu dlouhodobého majetku určuje každá účetní jednotka v rámci svých vnitřních účetních postupů sama.

Při zaměření na odpisové skupiny, na základě kterých se dlouhodobý hmotný majetek následně odpisuje po stanovenou dobu, je zjištěno, že v České i Slovenské republice je shodný počet odpisových skupin, a sice 6. Rozdíl však nastává v počtu odpisovaných let, po které je majetek odpisován. V České republice se dlouhodobý majetek odpisuje nejméně tři roky, nejvíce padesát let, na Slovensku nejméně čtyři roky, nejvíce čtyřicet let. Rozdíl je také v uplatňování daňových odpisů, kdy v České republice, pokud je stanoveno odpisování na tři roky, tak účetní jednotka uplatňuje daňové odpisy standardně pouze po dobu třech zdaňovacích období. Na Slovensku se daňové odpisy uplatňují s přesností na měsíce, což

znamená, že pokud je stanoveno odpisování na čtyři roky, může se majetek daňově odpisovat i v pěti zdaňovacích obdobích. V Německu systém zařazování majetku do odpisových skupin není zaveden vůbec. Majetek se odpisuje po dobu, která je stanovena v tzv. AfA-Tabelle, kterých je zveřejněno hned několik podle zaměření podniku (firma poskytující dopravní služby např. nevyužije tabulku pro zemědělský podnik).

Rozdíly jsou i v odpisování majetku. Zatímco metoda účetních odpisů je v kompetenci účetní jednotky a má být věrným a poctivým zobrazením skutečného opotřebení majetku, volba metody daňových odpisů je již omezená a řídí se příslušnými zákony o daních z příjmů. V České republice jsou daňově uznatelné pouze lineární a zrychlené odpisy (výkonové ani komponentní nejsou). Na Slovensku jsou to lineární a zrychlené pouze v případě, že je majetek zařazen do 2. nebo 3. odpisové skupiny. V Německu jsou daňově uznatelné jen lineární nebo výkonové odpisy (degresivní neboli zrychlené odpisy a komponentní povolené nejsou).

Dále je rozdíl v začátku odpisování majetku. V České republice a na Slovensku je z účetního hlediska v kompetenci účetní jednotky, kdy začne majetek odpisovat a v jakém časovém intervalu bude o účetních odpisech účtovat (denní, měsíční, roční). Z daňového hlediska se v České republice uplatňují roční daňové odpisy a při stanovených způsobech výpočtů těchto ročních odpisů ZDP není třeba znát kromě roku zařazení dlouhodobého majetku do evidence žádný jiný časový údaj. Na Slovensku se daňové odpisy počítají s přesností na měsíce a daňový odpis se uplatní již za měsíc, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. V Německu se z účetního i daňového hlediska majetek odpisuje od měsíce zařazení do užívání.

Poslední porovnávanou položkou je zaokrouhlování účetních a daňových odpisů. V České republice se účetní odpisy zaokrouhlují dle ČÚS č. 013 na celé koruny nahoru. Ve Slovenské republice a ve Spolkové republice Německo je zaokrouhlování účetních odpisů v kompetenci účetní jednotky a ve Spolkové republice Německo se účetní ani daňové odpisy nezaokrouhlují – předpokládá se tedy matematické zaokrouhlení na 2 desetinná místa. V České a Slovenské republice se daňové odpisy zaokrouhlují na celé koruny (eura) nahoru.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### Odborná literatura

CENIGOVÁ, Anna. *Podvojně účtovnictvo podnikatel'ov, praktická príručka*. 16. aktualiz. vyd. Bratislava: CENIGA, 2016. ISBN 978-80-969946-7-0.

DÖRING, Ulrich a Rainer BUCHHOLZ. *Buchhaltung und Jahresabschluss. Mit Aufgaben und Lösungen*. 14. aktualiz. vyd. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2015. ISBN 978-3-503-16327-4.

GRIGA, Michael a Raymund KRAULEIDIS. *Buchführung und Bilanzierung für Dummies*. 5. aktualiz. vyd. Weinheim: WILEY-VCH Verlag, 2016. ISBN 978-3-527-71251-9.

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2016*. 1. vyd. Praha: Esap, 2016. ISBN 978-80-905899-2-6.

CHALUPA, Rostislav a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-001-0.

MÁZIKOVÁ, Katarína a kol. *Účtovnictvo podnikateľských subjektov I*. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-8168-405-0.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 16. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-932-8.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: GRADA, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

WÖLTJE, Jörg. *Buchführung Schritt für Schritt. Arbeitsbuch*. 2. aktualiz. vyd. Konstanz: UVK Verlagsgesellschaft, 2015. ISBN 978-3-8252-8650-7.

WÖLTJE, Jörg. *Jahresabschluss Schritt für Schritt. Arbeitsbuch*. 2. aktualiz. vyd. Konstanz: UVK Verlagsgesellschaft, 2016. ISBN 978-3-8252-8665-1.

### Právní předpisy

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

Česko. 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.

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

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

Německo. AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Landwirtschaft und Tierzucht", platná od 19. 11. 1996.

Německo. AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter ("AV"), platná od 15. 12. 2000.

Německo. Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das durch Artikel 7 des Gesetzes vom 31. Juli 2016 (BGBl. I S. 1914) geändert worden ist.

Německo. Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das durch Artikel 5 des Gesetzes vom 5. Juli 2016 (BGBl. I S. 1578) geändert worden ist.

Slovensko. Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ve znění pozdějších předpisů.

Slovensko. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, ve znění pozdějších předpisů.

Slovensko. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov, ve znění pozdějších předpisů.

### **Ostatní zdroje**

BERÁNEK, Petr. *Dlouhodobý majetek – zatřídění, odpisy, technické zhodnocení, změny 2016*. Seminář od: ANAG, spol. s r.o. Praha: ANAG, 2016-03-02.

ČERNÁ, Anna. *Srovnání odpisování dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska*. Bakalářská práce (Bc.). Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, Katedra obchodu a financí, 2015-03-16. 56 s.



## **8 Přílohy**

Příloha č. I: Doba odpisování nehmotného majetku v ČR

Příloha č. II: Doba odpisování hmotného majetku z daňového hlediska v ČR

Příloha č. III: Roční odpisové sazby pro hmotný majetek v ČR

Příloha č. IV: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 % v ČR

Příloha č. V: Koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku v ČR

Příloha č. VI: Doba odpisování hmotného majetku z daňového hlediska v SR

Příloha č. VII: Koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku v SR

Příloha č. VIII: Odpisový plán měsíčních účetních odpisů traktoru AXION 840 v ČR

Příloha č. IX: Odpisový plán měsíčních účetních odpisů traktoru AXION 840 v SR

Příloha č. X: Odpisový plán měsíčních účetních odpisů plemenného hřebce Coopera v ČR

**Příloha č. I: Doba odpisování nehmotného majetku v ČR**

<b>Nehmotný majetek</b>	<b>Doba odpisování (v měsících)</b>	<b>Minimální doba odpisování po technickém zhodnocení (v měsících)</b>
Audiovizuální dílo	18	9
Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36	18
Ostatní nehmotný majetek	72	36

Zdroj: § 32a odst. 4 a 6 ZDP

**Příloha č. II: Doba odpisování hmotného majetku z daňového hlediska v ČR**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>Doba odpisování (v letech)</b>
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: § 30 odst. 1 ZDP

**Příloha č. III: Roční odpisové sazby pro hmotný majetek v ČR**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>v 1. roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou vstupní cenu</b>
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: § 31 odst. 1a) ZDP

**Příloha č. IV: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 % v ČR**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>v 1. roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou vstupní cenu</b>
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: § 31 odst. 1d) ZDP

**Příloha č. V: Koefficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku v ČR**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>v 1. roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou vstupní cenu</b>
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: § 32 odst. 1 ZDP

**Příloha č. VI: Doba odpisování hmotného majetku z daňového hlediska v SR**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>Doba odpisování (v letech)</b>
1	4
2	6
3	8
4	12
5	20
6	40

Zdroj: § 26 odst. 1 SZDP

**Příloha č. VII: Koefficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku v SR**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>v 1. roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou vstupní cenu</b>
2	6	7	6
3	8	9	8

Zdroj: § 28 odst. 1 SZDP



**Příloha č. VIII: Odpisový plán měsíčních účetních odpisů traktoru AXION 840 v ČR**

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávky (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
1	31.10.2016	13 260,00	13 260,00	1 186 740,00
2	30.11.2016	13 187,00	26 447,00	1 173 553,00
3	31.12.2016	13 113,00	39 560,00	1 160 440,00
4	31.01.2017	13 039,00	52 599,00	1 147 401,00
5	28.02.2017	12 966,00	65 565,00	1 134 435,00
6	31.03.2017	12 892,00	78 457,00	1 121 543,00
7	30.04.2017	12 818,00	91 275,00	1 108 725,00
8	31.05.2017	12 745,00	104 020,00	1 095 980,00
9	30.06.2017	12 671,00	116 691,00	1 083 309,00
10	31.07.2017	12 597,00	129 288,00	1 070 712,00
11	31.08.2017	12 524,00	141 812,00	1 058 188,00
12	30.09.2017	12 450,00	154 262,00	1 045 738,00
13	31.10.2017	12 376,00	166 638,00	1 033 362,00
14	30.11.2017	12 303,00	178 941,00	1 021 059,00
15	31.12.2017	12 229,00	191 170,00	1 008 830,00
16	31.01.2018	12 155,00	203 325,00	996 675,00
17	28.02.2018	12 082,00	215 407,00	984 593,00
18	31.03.2018	12 008,00	227 415,00	972 585,00
19	30.04.2018	11 934,00	239 349,00	960 651,00
20	31.05.2018	11 861,00	251 210,00	948 790,00
21	30.06.2018	11 787,00	262 997,00	937 003,00
22	31.07.2018	11 713,00	274 710,00	925 290,00
23	31.08.2018	11 640,00	286 350,00	913 650,00
24	30.09.2018	11 566,00	297 916,00	902 084,00
25	31.10.2018	11 492,00	309 408,00	890 592,00
26	30.11.2018	11 419,00	320 827,00	879 173,00
27	31.12.2018	11 345,00	332 172,00	867 828,00
28	31.01.2019	11 271,00	343 443,00	856 557,00
29	28.02.2019	11 198,00	354 641,00	845 359,00
30	31.03.2019	11 124,00	365 765,00	834 235,00
31	30.04.2019	11 050,00	376 815,00	823 185,00
32	31.05.2019	10 977,00	387 792,00	812 208,00
33	30.06.2019	10 903,00	398 695,00	801 305,00

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávky (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
34	31.07.2019	10 829,00	409 524,00	790 476,00
35	31.08.2019	10 756,00	420 280,00	779 720,00
36	30.09.2019	10 682,00	430 962,00	769 038,00
37	31.10.2019	10 608,00	441 570,00	758 430,00
38	30.11.2019	10 535,00	452 105,00	747 895,00
39	31.12.2019	10 461,00	462 566,00	737 434,00
40	31.01.2020	10 387,00	472 953,00	727 047,00
41	29.02.2020	10 314,00	483 267,00	716 733,00
42	31.03.2020	10 240,00	493 507,00	706 493,00
43	30.04.2020	10 166,00	503 673,00	696 327,00
44	31.05.2020	10 093,00	513 766,00	686 234,00
45	30.06.2020	10 019,00	523 785,00	676 215,00
46	31.07.2020	9 945,00	533 730,00	666 270,00
47	31.08.2020	9 872,00	543 602,00	656 398,00
48	30.09.2020	9 798,00	553 400,00	646 600,00
49	31.10.2020	9 724,00	563 124,00	636 876,00
50	30.11.2020	9 651,00	572 775,00	627 225,00
51	31.12.2020	9 577,00	582 352,00	617 648,00
52	31.01.2021	9 503,00	591 855,00	608 145,00
53	28.02.2021	9 430,00	601 285,00	598 715,00
54	31.03.2021	9 356,00	610 641,00	589 359,00
55	30.04.2021	9 282,00	619 923,00	580 077,00
56	31.05.2021	9 209,00	629 132,00	570 868,00
57	30.06.2021	9 135,00	638 267,00	561 733,00
58	31.07.2021	9 061,00	647 328,00	552 672,00
59	31.08.2021	8 988,00	656 316,00	543 684,00
60	30.09.2021	8 914,00	665 230,00	534 770,00
61	31.10.2021	8 840,00	674 070,00	525 930,00
62	30.11.2021	8 767,00	682 837,00	517 163,00
63	31.12.2021	8 693,00	691 530,00	508 470,00
64	31.01.2022	8 619,00	700 149,00	499 851,00
65	28.02.2022	8 546,00	708 695,00	491 305,00
66	31.03.2022	8 472,00	717 167,00	482 833,00
67	30.04.2022	8 398,00	725 565,00	474 435,00
68	31.05.2022	8 325,00	733 890,00	466 110,00

Měsíc	Datum možného zaúčtování	Odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
69	30.06.2022	8 251,00	742 141,00	457 859,00
70	31.07.2022	8 177,00	750 318,00	449 682,00
71	31.08.2022	8 104,00	758 422,00	441 578,00
72	30.09.2022	8 030,00	766 452,00	433 548,00
73	31.10.2022	7 956,00	774 408,00	425 592,00
74	30.11.2022	7 883,00	782 291,00	417 709,00
75	31.12.2022	7 809,00	790 100,00	409 900,00
76	31.01.2023	7 735,00	797 835,00	402 165,00
77	28.02.2023	7 662,00	805 497,00	394 503,00
78	31.03.2023	7 588,00	813 085,00	386 915,00
79	30.04.2023	7 514,00	820 599,00	379 401,00
80	31.05.2023	7 441,00	828 040,00	371 960,00
81	30.06.2023	7 367,00	835 407,00	364 593,00
82	31.07.2023	7 293,00	842 700,00	357 300,00
83	31.08.2023	7 220,00	849 920,00	350 080,00
84	30.09.2023	7 146,00	857 066,00	342 934,00
85	31.10.2023	7 072,00	864 138,00	335 862,00
86	30.11.2023	6 999,00	871 137,00	328 863,00
87	31.12.2023	6 925,00	878 062,00	321 938,00
88	31.01.2024	6 851,00	884 913,00	315 087,00
89	29.02.2024	6 778,00	891 691,00	308 309,00
90	31.03.2024	6 704,00	898 395,00	301 605,00
91	30.04.2024	6 630,00	905 025,00	294 975,00
92	31.05.2024	6 557,00	911 582,00	288 418,00
93	30.06.2024	6 483,00	918 065,00	281 935,00
94	31.07.2024	6 409,00	924 474,00	275 526,00
95	31.08.2024	6 336,00	930 810,00	269 190,00
96	30.09.2024	6 262,00	937 072,00	262 928,00
97	31.10.2024	6 188,00	943 260,00	256 740,00
98	30.11.2024	6 115,00	949 375,00	250 625,00
99	31.12.2024	6 041,00	955 416,00	244 584,00
100	31.01.2025	5 967,00	961 383,00	238 617,00
101	28.02.2025	5 894,00	967 277,00	232 723,00
102	31.03.2025	5 820,00	973 097,00	226 903,00
103	30.04.2025	5 746,00	978 843,00	221 157,00

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávky (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
104	31.05.2025	5 673,00	984 516,00	215 484,00
105	30.06.2025	5 599,00	990 115,00	209 885,00
106	31.07.2025	5 525,00	995 640,00	204 360,00
107	31.08.2025	5 452,00	1 001 092,00	198 908,00
108	30.09.2025	5 378,00	1 006 470,00	193 530,00
109	31.10.2025	5 304,00	1 011 774,00	188 226,00
110	30.11.2025	5 231,00	1 017 005,00	182 995,00
111	31.12.2025	5 157,00	1 022 162,00	177 838,00
112	31.01.2026	5 083,00	1 027 245,00	172 755,00
113	28.02.2026	5 010,00	1 032 255,00	167 745,00
114	31.03.2026	4 936,00	1 037 191,00	162 809,00
115	30.04.2026	4 862,00	1 042 053,00	157 947,00
116	31.05.2026	4 789,00	1 046 842,00	153 158,00
117	30.06.2026	4 715,00	1 051 557,00	148 443,00
118	31.07.2026	4 641,00	1 056 198,00	143 802,00
119	31.08.2026	4 568,00	1 060 766,00	139 234,00
120	30.09.2026	4 494,00	1 065 260,00	134 740,00
121	31.10.2026	4 420,00	1 069 680,00	130 320,00
122	30.11.2026	4 347,00	1 074 027,00	125 973,00
123	31.12.2026	4 273,00	1 078 300,00	121 700,00
124	31.01.2027	4 199,00	1 082 499,00	117 501,00
125	28.02.2027	4 126,00	1 086 625,00	113 375,00
126	31.03.2027	4 052,00	1 090 677,00	109 323,00
127	30.04.2027	3 978,00	1 094 655,00	105 345,00
128	31.05.2027	3 905,00	1 098 560,00	101 440,00
129	30.06.2027	3 831,00	1 102 391,00	97 609,00
130	31.07.2027	3 757,00	1 106 148,00	93 852,00
131	31.08.2027	3 684,00	1 109 832,00	90 168,00
132	30.09.2027	3 610,00	1 113 442,00	86 558,00
133	31.10.2027	3 536,00	1 116 978,00	83 022,00
134	30.11.2027	3 463,00	1 120 441,00	79 559,00
135	31.12.2027	3 389,00	1 123 830,00	76 170,00
136	31.01.2028	3 315,00	1 127 145,00	72 855,00
137	29.02.2028	3 242,00	1 130 387,00	69 613,00
138	31.03.2028	3 168,00	1 133 555,00	66 445,00

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávky (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
139	30.04.2028	3 094,00	1 136 649,00	63 351,00
140	31.05.2028	3 021,00	1 139 670,00	60 330,00
141	30.06.2028	2 947,00	1 142 617,00	57 383,00
142	31.07.2028	2 873,00	1 145 490,00	54 510,00
143	31.08.2028	2 800,00	1 148 290,00	51 710,00
144	30.09.2028	2 726,00	1 151 016,00	48 984,00
145	31.10.2028	2 652,00	1 153 668,00	46 332,00
146	30.11.2028	2 579,00	1 156 247,00	43 753,00
147	31.12.2028	2 505,00	1 158 752,00	41 248,00
148	31.01.2029	2 431,00	1 161 183,00	38 817,00
149	28.02.2029	2 358,00	1 163 541,00	36 459,00
150	31.03.2029	2 284,00	1 165 825,00	34 175,00
151	30.04.2029	2 210,00	1 168 035,00	31 965,00
152	31.05.2029	2 137,00	1 170 172,00	29 828,00
153	30.06.2029	2 063,00	1 172 235,00	27 765,00
154	31.07.2029	1 989,00	1 174 224,00	25 776,00
155	31.08.2029	1 916,00	1 176 140,00	23 860,00
156	30.09.2029	1 842,00	1 177 982,00	22 018,00
157	31.10.2029	1 768,00	1 179 750,00	20 250,00
158	30.11.2029	1 695,00	1 181 445,00	18 555,00
159	31.12.2029	1 621,00	1 183 066,00	16 934,00
160	31.01.2030	1 547,00	1 184 613,00	15 387,00
161	28.02.2030	1 474,00	1 186 087,00	13 913,00
162	31.03.2030	1 400,00	1 187 487,00	12 513,00
163	30.04.2030	1 326,00	1 188 813,00	11 187,00
164	31.05.2030	1 253,00	1 190 066,00	9 934,00
165	30.06.2030	1 179,00	1 191 245,00	8 755,00
166	31.07.2030	1 105,00	1 192 350,00	7 650,00
167	31.08.2030	1 032,00	1 193 382,00	6 618,00
168	30.09.2030	958,00	1 194 340,00	5 660,00
169	31.10.2030	884,00	1 195 224,00	4 776,00
170	30.11.2030	811,00	1 196 035,00	3 965,00
171	31.12.2030	737,00	1 196 772,00	3 228,00
172	31.01.2031	663,00	1 197 435,00	2 565,00
173	28.02.2031	590,00	1 198 025,00	1 975,00

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávky (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
174	31.03.2031	516,00	1 198 541,00	1 459,00
175	30.04.2031	442,00	1 198 983,00	1 017,00
176	31.05.2031	369,00	1 199 352,00	648,00
177	30.06.2031	295,00	1 199 647,00	353,00
178	31.07.2031	221,00	1 199 868,00	132,00
179	31.08.2031	132,00	1 200 000,00	0,00
180	30.09.2031	0,00	1 200 000,00	0,00
<b>Celkem</b>		<b>1 200 000,00</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

**Příloha č. IX: Odpisový plán měsíčních účetních odpisů traktoru AXION 840 v SR**

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (EUR)</b>	<b>Oprávky (EUR)</b>	<b>Zůstatková cena (EUR)</b>
1	31.10.2016	530,39	530,39	47 469,61
2	30.11.2016	527,44	1 057,83	46 942,17
3	31.12.2016	524,49	1 582,32	46 417,68
4	31.01.2017	521,55	2 103,87	45 896,13
5	28.02.2017	518,60	2 622,47	45 377,53
6	31.03.2017	515,65	3 138,12	44 861,88
7	30.04.2017	512,71	3 650,83	44 349,17
8	31.05.2017	509,76	4 160,59	43 839,41
9	30.06.2017	506,81	4 667,40	43 332,60
10	31.07.2017	503,87	5 171,27	42 828,73
11	31.08.2017	500,92	5 672,19	42 327,81
12	30.09.2017	497,97	6 170,17	41 829,83
13	31.10.2017	495,03	6 665,19	41 334,81
14	30.11.2017	492,08	7 157,27	40 842,73
15	31.12.2017	489,13	7 646,41	40 353,59
16	31.01.2018	486,19	8 132,60	39 867,40
17	28.02.2018	483,24	8 615,84	39 384,16
18	31.03.2018	480,29	9 096,13	38 903,87
19	30.04.2018	477,35	9 573,48	38 426,52
20	31.05.2018	474,40	10 047,88	37 952,12
21	30.06.2018	471,45	10 519,34	37 480,66
22	31.07.2018	468,51	10 987,85	37 012,15
23	31.08.2018	465,56	11 453,41	36 546,59
24	30.09.2018	462,62	11 916,02	36 083,98
25	31.10.2018	459,67	12 375,69	35 624,31
26	30.11.2018	456,72	12 832,41	35 167,59
27	31.12.2018	453,78	13 286,19	34 713,81
28	31.01.2019	450,83	13 737,02	34 262,98
29	28.02.2019	447,88	14 184,90	33 815,10
30	31.03.2019	444,94	14 629,83	33 370,17
31	30.04.2019	441,99	15 071,82	32 928,18
32	31.05.2019	439,04	15 510,87	32 489,13
33	30.06.2019	436,10	15 946,96	32 053,04

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (EUR)</b>	<b>Oprávky (EUR)</b>	<b>Zůstatková cena (EUR)</b>
34	31.07.2019	433,15	16 380,11	31 619,89
35	31.08.2019	430,20	16 810,31	31 189,69
36	30.09.2019	427,26	17 237,57	30 762,43
37	31.10.2019	424,31	17 661,88	30 338,12
38	30.11.2019	421,36	18 083,24	29 916,76
39	31.12.2019	418,42	18 501,66	29 498,34
40	31.01.2020	415,47	18 917,13	29 082,87
41	29.02.2020	412,52	19 329,65	28 670,35
42	31.03.2020	409,58	19 739,23	28 260,77
43	30.04.2020	406,63	20 145,86	27 854,14
44	31.05.2020	403,68	20 549,54	27 450,46
45	30.06.2020	400,74	20 950,28	27 049,72
46	31.07.2020	397,79	21 348,07	26 651,93
47	31.08.2020	394,84	21 742,91	26 257,09
48	30.09.2020	391,90	22 134,81	25 865,19
49	31.10.2020	388,95	22 523,76	25 476,24
50	30.11.2020	386,00	22 909,76	25 090,24
51	31.12.2020	383,06	23 292,82	24 707,18
52	31.01.2021	380,11	23 672,93	24 327,07
53	28.02.2021	377,16	24 050,09	23 949,91
54	31.03.2021	374,22	24 424,31	23 575,69
55	30.04.2021	371,27	24 795,58	23 204,42
56	31.05.2021	368,32	25 163,90	22 836,10
57	30.06.2021	365,38	25 529,28	22 470,72
58	31.07.2021	362,43	25 891,71	22 108,29
59	31.08.2021	359,48	26 251,20	21 748,80
60	30.09.2021	356,54	26 607,73	21 392,27
61	31.10.2021	353,59	26 961,33	21 038,67
62	30.11.2021	350,64	27 311,97	20 688,03
63	31.12.2021	347,70	27 659,67	20 340,33
64	31.01.2022	344,75	28 004,42	19 995,58
65	28.02.2022	341,80	28 346,22	19 653,78
66	31.03.2022	338,86	28 685,08	19 314,92
67	30.04.2022	335,91	29 020,99	18 979,01
68	31.05.2022	332,97	29 353,96	18 646,04



<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (EUR)</b>	<b>Oprávky (EUR)</b>	<b>Zůstatková cena (EUR)</b>
69	30.06.2022	330,02	29 683,98	18 316,02
70	31.07.2022	327,07	30 011,05	17 988,95
71	31.08.2022	324,13	30 335,17	17 664,83
72	30.09.2022	321,18	30 656,35	17 343,65
73	31.10.2022	318,23	30 974,59	17 025,41
74	30.11.2022	315,29	31 289,87	16 710,13
75	31.12.2022	312,34	31 602,21	16 397,79
76	31.01.2023	309,39	31 911,60	16 088,40
77	28.02.2023	306,45	32 218,05	15 781,95
78	31.03.2023	303,50	32 521,55	15 478,45
79	30.04.2023	300,55	32 822,10	15 177,90
80	31.05.2023	297,61	33 119,71	14 880,29
81	30.06.2023	294,66	33 414,36	14 585,64
82	31.07.2023	291,71	33 706,08	14 293,92
83	31.08.2023	288,77	33 994,84	14 005,16
84	30.09.2023	285,82	34 280,66	13 719,34
85	31.10.2023	282,87	34 563,54	13 436,46
86	30.11.2023	279,93	34 843,46	13 156,54
87	31.12.2023	276,98	35 120,44	12 879,56
88	31.01.2024	274,03	35 394,48	12 605,52
89	29.02.2024	271,09	35 665,56	12 334,44
90	31.03.2024	268,14	35 933,70	12 066,30
91	30.04.2024	265,19	36 198,90	11 801,10
92	31.05.2024	262,25	36 461,14	11 538,86
93	30.06.2024	259,30	36 720,44	11 279,56
94	31.07.2024	256,35	36 976,80	11 023,20
95	31.08.2024	253,41	37 230,20	10 769,80
96	30.09.2024	250,46	37 480,66	10 519,34
97	31.10.2024	247,51	37 728,18	10 271,82
98	30.11.2024	244,57	37 972,74	10 027,26
99	31.12.2024	241,62	38 214,36	9 785,64
100	31.01.2025	238,67	38 453,04	9 546,96
101	28.02.2025	235,73	38 688,77	9 311,23
102	31.03.2025	232,78	38 921,55	9 078,45
103	30.04.2025	229,83	39 151,38	8 848,62

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (EUR)</b>	<b>Oprávky (EUR)</b>	<b>Zůstatková cena (EUR)</b>
104	31.05.2025	226,89	39 378,27	8 621,73
105	30.06.2025	223,94	39 602,21	8 397,79
106	31.07.2025	220,99	39 823,20	8 176,80
107	31.08.2025	218,05	40 041,25	7 958,75
108	30.09.2025	215,10	40 256,35	7 743,65
109	31.10.2025	212,15	40 468,51	7 531,49
110	30.11.2025	209,21	40 677,72	7 322,28
111	31.12.2025	206,26	40 883,98	7 116,02
112	31.01.2026	203,31	41 087,29	6 912,71
113	28.02.2026	200,37	41 287,66	6 712,34
114	31.03.2026	197,42	41 485,08	6 514,92
115	30.04.2026	194,48	41 679,56	6 320,44
116	31.05.2026	191,53	41 871,09	6 128,91
117	30.06.2026	188,58	42 059,67	5 940,33
118	31.07.2026	185,64	42 245,30	5 754,70
119	31.08.2026	182,69	42 427,99	5 572,01
120	30.09.2026	179,74	42 607,73	5 392,27
121	31.10.2026	176,80	42 784,53	5 215,47
122	30.11.2026	173,85	42 958,38	5 041,62
123	31.12.2026	170,90	43 129,28	4 870,72
124	31.01.2027	167,96	43 297,24	4 702,76
125	28.02.2027	165,01	43 462,25	4 537,75
126	31.03.2027	162,06	43 624,31	4 375,69
127	30.04.2027	159,12	43 783,43	4 216,57
128	31.05.2027	156,17	43 939,59	4 060,41
129	30.06.2027	153,22	44 092,82	3 907,18
130	31.07.2027	150,28	44 243,09	3 756,91
131	31.08.2027	147,33	44 390,42	3 609,58
132	30.09.2027	144,38	44 534,81	3 465,19
133	31.10.2027	141,44	44 676,24	3 323,76
134	30.11.2027	138,49	44 814,73	3 185,27
135	31.12.2027	135,54	44 950,28	3 049,72
136	31.01.2028	132,60	45 082,87	2 917,13
137	29.02.2028	129,65	45 212,52	2 787,48
138	31.03.2028	126,70	45 339,23	2 660,77

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (EUR)</b>	<b>Oprávky (EUR)</b>	<b>Zůstatková cena (EUR)</b>
139	30.04.2028	123,76	45 462,98	2 537,02
140	31.05.2028	120,81	45 583,79	2 416,21
141	30.06.2028	117,86	45 701,66	2 298,34
142	31.07.2028	114,92	45 816,57	2 183,43
143	31.08.2028	111,97	45 928,55	2 071,45
144	30.09.2028	109,02	46 037,57	1 962,43
145	31.10.2028	106,08	46 143,65	1 856,35
146	30.11.2028	103,13	46 246,78	1 753,22
147	31.12.2028	100,18	46 346,96	1 653,04
148	31.01.2029	97,24	46 444,20	1 555,80
149	28.02.2029	94,29	46 538,49	1 461,51
150	31.03.2029	91,34	46 629,83	1 370,17
151	30.04.2029	88,40	46 718,23	1 281,77
152	31.05.2029	85,45	46 803,68	1 196,32
153	30.06.2029	82,50	46 886,19	1 113,81
154	31.07.2029	79,56	46 965,75	1 034,25
155	31.08.2029	76,61	47 042,36	957,64
156	30.09.2029	73,66	47 116,02	883,98
157	31.10.2029	70,72	47 186,74	813,26
158	30.11.2029	67,77	47 254,51	745,49
159	31.12.2029	64,83	47 319,34	680,66
160	31.01.2030	61,88	47 381,22	618,78
161	28.02.2030	58,93	47 440,15	559,85
162	31.03.2030	55,99	47 496,13	503,87
163	30.04.2030	53,04	47 549,17	450,83
164	31.05.2030	50,09	47 599,26	400,74
165	30.06.2030	47,15	47 646,41	353,59
166	31.07.2030	44,20	47 690,61	309,39
167	31.08.2030	41,25	47 731,86	268,14
168	30.09.2030	38,31	47 770,17	229,83
169	31.10.2030	35,36	47 805,52	194,48
170	30.11.2030	32,41	47 837,94	162,06
171	31.12.2030	29,47	47 867,40	132,60
172	31.01.2031	26,52	47 893,92	106,08
173	28.02.2031	23,57	47 917,50	82,50

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (EUR)</b>	<b>Oprávky (EUR)</b>	<b>Zůstatková cena (EUR)</b>
174	31.03.2031	20,63	47 938,12	61,88
175	30.04.2031	17,68	47 955,80	44,20
176	31.05.2031	14,73	47 970,53	29,47
177	30.06.2031	11,79	47 982,32	17,68
178	31.07.2031	8,84	47 991,16	8,84
179	31.08.2031	5,89	47 997,05	2,95
180	30.09.2031	2,95	48 000,00	0,00
<b>Celkem</b>		<b>48 000,00</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

**Příloha č. X: Odpisový plán měsíčních účetních odpisů plemenného hřebce Coopera v ČR**

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávký (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
1	31.07.2015	417,00	417,00	49 583,00
2	31.08.2015	417,00	834,00	49 166,00
3	30.09.2015	417,00	1 251,00	48 749,00
4	31.10.2015	417,00	1 668,00	48 332,00
5	30.11.2015	417,00	2 085,00	47 915,00
6	31.12.2015	417,00	2 502,00	47 498,00
7	31.01.2016	417,00	2 919,00	47 081,00
8	29.02.2016	417,00	3 336,00	46 664,00
9	31.03.2016	417,00	3 753,00	46 247,00
10	30.04.2016	417,00	4 170,00	45 830,00
11	31.05.2016	417,00	4 587,00	45 413,00
12	30.06.2016	417,00	5 004,00	44 996,00
13	31.07.2016	417,00	5 421,00	44 579,00
14	31.08.2016	417,00	5 838,00	44 162,00
15	30.09.2016	417,00	6 255,00	43 745,00
16	31.10.2016	417,00	6 672,00	43 328,00
17	30.11.2016	417,00	7 089,00	42 911,00
18	31.12.2016	417,00	7 506,00	42 494,00
19	31.01.2017	417,00	7 923,00	42 077,00
20	28.02.2017	417,00	8 340,00	41 660,00
21	31.03.2017	417,00	8 757,00	41 243,00
22	30.04.2017	417,00	9 174,00	40 826,00
23	31.05.2017	417,00	9 591,00	40 409,00
24	30.06.2017	417,00	10 008,00	39 992,00
25	31.07.2017	417,00	10 425,00	39 575,00
26	31.08.2017	417,00	10 842,00	39 158,00
27	30.09.2017	417,00	11 259,00	38 741,00
28	31.10.2017	417,00	11 676,00	38 324,00
29	30.11.2017	417,00	12 093,00	37 907,00
30	31.12.2017	417,00	12 510,00	37 490,00
31	31.01.2018	417,00	12 927,00	37 073,00
32	28.02.2018	417,00	13 344,00	36 656,00
33	31.03.2018	417,00	13 761,00	36 239,00

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávky (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
34	30.04.2018	417,00	14 178,00	35 822,00
35	31.05.2018	417,00	14 595,00	35 405,00
36	30.06.2018	417,00	15 012,00	34 988,00
37	31.07.2018	417,00	15 429,00	34 571,00
38	31.08.2018	417,00	15 846,00	34 154,00
39	30.09.2018	417,00	16 263,00	33 737,00
40	31.10.2018	417,00	16 680,00	33 320,00
41	30.11.2018	417,00	17 097,00	32 903,00
42	31.12.2018	417,00	17 514,00	32 486,00
43	31.01.2019	417,00	17 931,00	32 069,00
44	28.02.2019	417,00	18 348,00	31 652,00
45	31.03.2019	417,00	18 765,00	31 235,00
46	30.04.2019	417,00	19 182,00	30 818,00
47	31.05.2019	417,00	19 599,00	30 401,00
48	30.06.2019	417,00	20 016,00	29 984,00
49	31.07.2019	417,00	20 433,00	29 567,00
50	31.08.2019	417,00	20 850,00	29 150,00
51	30.09.2019	417,00	21 267,00	28 733,00
52	31.10.2019	417,00	21 684,00	28 316,00
53	30.11.2019	417,00	22 101,00	27 899,00
54	31.12.2019	417,00	22 518,00	27 482,00
55	31.01.2020	417,00	22 935,00	27 065,00
56	29.02.2020	417,00	23 352,00	26 648,00
57	31.03.2020	417,00	23 769,00	26 231,00
58	30.04.2020	417,00	24 186,00	25 814,00
59	31.05.2020	417,00	24 603,00	25 397,00
60	30.06.2020	417,00	25 020,00	24 980,00
61	31.07.2020	417,00	25 437,00	24 563,00
62	31.08.2020	417,00	25 854,00	24 146,00
63	30.09.2020	417,00	26 271,00	23 729,00
64	31.10.2020	417,00	26 688,00	23 312,00
65	30.11.2020	417,00	27 105,00	22 895,00
66	31.12.2020	417,00	27 522,00	22 478,00
67	31.01.2021	417,00	27 939,00	22 061,00
68	28.02.2021	417,00	28 356,00	21 644,00

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávky (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
69	31.03.2021	417,00	28 773,00	21 227,00
70	30.04.2021	417,00	29 190,00	20 810,00
71	31.05.2021	417,00	29 607,00	20 393,00
72	30.06.2021	417,00	30 024,00	19 976,00
73	31.07.2021	417,00	30 441,00	19 559,00
74	31.08.2021	417,00	30 858,00	19 142,00
75	30.09.2021	417,00	31 275,00	18 725,00
76	31.10.2021	417,00	31 692,00	18 308,00
77	30.11.2021	417,00	32 109,00	17 891,00
78	31.12.2021	417,00	32 526,00	17 474,00
79	31.01.2022	417,00	32 943,00	17 057,00
80	28.02.2022	417,00	33 360,00	16 640,00
81	31.03.2022	417,00	33 777,00	16 223,00
82	30.04.2022	417,00	34 194,00	15 806,00
83	31.05.2022	417,00	34 611,00	15 389,00
84	30.06.2022	417,00	35 028,00	14 972,00
85	31.07.2022	417,00	35 445,00	14 555,00
86	31.08.2022	417,00	35 862,00	14 138,00
87	30.09.2022	417,00	36 279,00	13 721,00
88	31.10.2022	417,00	36 696,00	13 304,00
89	30.11.2022	417,00	37 113,00	12 887,00
90	31.12.2022	417,00	37 530,00	12 470,00
91	31.01.2023	417,00	37 947,00	12 053,00
92	28.02.2023	417,00	38 364,00	11 636,00
93	31.03.2023	417,00	38 781,00	11 219,00
94	30.04.2023	417,00	39 198,00	10 802,00
95	31.05.2023	417,00	39 615,00	10 385,00
96	30.06.2023	417,00	40 032,00	9 968,00
97	31.07.2023	417,00	40 449,00	9 551,00
98	31.08.2023	417,00	40 866,00	9 134,00
99	30.09.2023	417,00	41 283,00	8 717,00
100	31.10.2023	417,00	41 700,00	8 300,00
101	30.11.2023	417,00	42 117,00	7 883,00
102	31.12.2023	417,00	42 534,00	7 466,00
103	31.01.2024	417,00	42 951,00	7 049,00

<b>Měsíc</b>	<b>Datum možného zaúčtování</b>	<b>Odpis (Kč)</b>	<b>Oprávky (Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (Kč)</b>
104	29.02.2024	417,00	43 368,00	6 632,00
105	31.03.2024	417,00	43 785,00	6 215,00
106	30.04.2024	417,00	44 202,00	5 798,00
107	31.05.2024	417,00	44 619,00	5 381,00
108	30.06.2024	417,00	45 036,00	4 964,00
109	31.07.2024	417,00	45 453,00	4 547,00
110	31.08.2024	417,00	45 870,00	4 130,00
111	30.09.2024	417,00	46 287,00	3 713,00
112	31.10.2024	417,00	46 704,00	3 296,00
113	30.11.2024	417,00	47 121,00	2 879,00
114	31.12.2024	417,00	47 538,00	2 462,00
115	31.01.2025	417,00	47 955,00	2 045,00
116	28.02.2025	417,00	48 372,00	1 628,00
117	31.03.2025	417,00	48 789,00	1 211,00
118	30.04.2025	417,00	49 206,00	794,00
119	31.05.2025	417,00	49 623,00	377,00
120	30.06.2025	377,00	50 000,00	0,00
<b>Celkem</b>		<b>50 000,00</b>		

Zdroj: vlastní zpracování