

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLMOUC

Ústav ekonomie

Veronika Smolková

**Změny sazby DPPO a doby odepisování dlouhodobého
majetku - potencionální dopad pro podnik**

Corporate tax rate change and long-term tangible assets depreciation
period prolongation – potential economical impact on a company

Bakalářská práce

Vedoucí práce: Ing. Michal Menšík, Ph.D.

Olomouc 2011

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a jiné informační zdroje jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Olomouci dne 25.3.2011

Poděkování:

Děkuji vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Michalu Menšíkovi, PhD. za cenné rady a připomínky, které mi velmi pomohly k vypracování této bakalářské práce.

OBSAH

Úvod.....	5
1. TEORETICKÁ ČÁST.....	7
1.1 STRUČNÉ VYMEZENÍ PROBLEMATIKY.....	7
1.1.1 Rovnoměrné odpisy.....	9
1.1.2 Zrychlené odpisy.....	11
1.2 SHRNUÍ VÝZNAMNÝCH ZMĚN V ZÁKONĚ DPPO.....	14
1.3 HLEDÁNÍ TEORETICKÝCH DOPADŮ PRO PODNIK.....	17
1.4 SHRNUÍ JEDNOTLIVÝCH VARIANT- POTENCONÁLNÍ DOPAD PRO PODNIK.....	39
2. PRAKTICKÁ ČÁST.....	41
2.1 MODELOVÁNÍ EKONOMICKÝCH EFEKTŮ U VYBRANÝCH TYPŮ DLOUHODOBÝCH HMOTNÝCH AKTIV.....	41
2.1.1 Analýza 1. odpisové skupiny.....	41
2.1.2 Analýza 1a. odpisové skupiny.....	46
2.1.3 Analýza 2. odpisové skupiny.....	50
2.1.4 Analýza 3. odpisové skupiny.....	55
Závěr.....	60

Úvod

„Mít úspěch znamená mít vizi, mít
myšlení zítřka, vidět do budoucnosti.“

Jan Moulis

Největší prioritou podniku je snaha vytvořit co nejvyšší zisk. Pojem “zisk“ však v sobě nese dva hlavní faktory, kterými jsou výnosy a náklady. Zatímco výnosy se podnik snaží pouze maximalizovat, u nákladů se jednoznačně o minimalizaci hovořit nedá.

Většina účetních jednotek ke své činnosti využívá krátkodobý či dlouhodobý majetek. V této práci se zabývám pouze majetkem dlouhodobým, jelikož krátkodobý nemá ve smyslu daní žádný podstatný význam. Hodnota dlouhodobého majetku v sobě ukrývá podstatný vliv na čistý zisk podniku. Tímto vlivem jsou daňové odpisy, které tvoří nepřehlédnutelnou část daňově uznatelných nákladů, jež snižují základ daně z příjmů právnických osob (dále jen DPPO).

Nejen u DPPO platí, že čím většího zisku firma dosáhne, tím větší budou její daně. Jediným řešením, jak ušetřit na daních a tím maximalizovat čistý zisk, jsou daňově uznatelné náklady, v této práci v podobě daňových odpisů. Důležité tedy není jen majetek vlastnit, ale také ho i správně odepsat tak, aby firma dokázala z jeho hodnoty vytěžit co největší prospěch. Daňové odpisy neznají pouze jednu metodu odpisování, nýbrž poplatník si může vybrat ze dvou způsobů, jak hodnotu svého dlouhodobého majetku odepsat. Poplatník však nesmí měnit metodu odpisování v průběhu odpisování, což je někdy značná škoda, zvláště když dochází ke snížení či zvýšení sazby DPPO. Zákon ale některé případy opomíjí, proto poplatník ve snaze minimalizovat svou daňovou povinnost může využít těchto případů, což v této práci ukážu na konkrétních případech. V časovém úseku deseti let od roku 2000 došlo k několika změnám jak v případě DPPO, tak i doby odpisování dlouhodobého majetku. Všechny tyto změny měly přímý vliv na konečnou DPPO. Právnické osoby v tomto období vždy několik let dopředu znaly vývoj sazby DPPO na další roky, která téměř každým rokem klesala, a zkrácení doby odpisování jim dopomohlo ke zvýšení částky

daňově uznatelných nákladů, kterou si zmenšily základ daně v období, kdy se základ daně danil vyššími sazbami DPPO než u let následujících. Jak se tyto všechny změny projeví na konečné DPPO a jak velký daňový štít si díky těmto změnám dokázala účetní jednotka vytvořit ukázu na konkrétních příkladech.

Cílem této práce je tedy minimalizovat DPPO pomocí daňově uznatelných nákladů, najít optimální metodu daňového odpisování vedoucí k minimalizaci DPPO a pomocí změn sazby DPPO i změny doby odpisování dlouhodobého hmotného movitého majetku najít správnou variantu k dosažení maximálního zisku.

Pro dosažení daného cíle jsem použila tři různé metody, a to analýzu, modelování a dedukci. Analýza zde představuje především nastudování příslušné problematiky a jeho následné využití v této práci. Modelování bylo prováděno pomocí tabulek, které slouží nejen pro přehlednost, ale také pro jednotlivé výpočty a srovnávání. Díky modelaci konkrétních případů fiktivní firmy je možné z těchto tabulek vyčíst a konkretizovat jednotlivé částky, sazby, procenta i důsledky každý uvedený rok, posuzovat je a srovnávat mezi sebou. Modelování v této práci je prováděno za pomoci fiktivních částek neexistující společnosti, všechny zákonné předpisy jsou však dodrženy a konkrétní firma, která by se rozhodla těchto poznatků využít, by doplněním konkrétních částek v témže příkladu dosáhla stejného výsledku. Shrnutím vymodelovaných částek jsem získala nový pohled na řešený problém a vydedukovala z něj konkrétní důsledky.

Práce je členěna na dvě kapitoly. Kapitola *1. Teoretická část* se zabývá charakteristikou změny doby odpisování platné 1.1.2005 a stručným popisem jednotlivých variant odpisování, dále pojednává o postupném vývoji sazby DPPO a hlavní dominantou této kapitoly je hledání teoretických dopadů pro podnik, kde se pokusím najít nejvýhodnější variantu vedoucí k minimalizaci DPPO. V kapitole *2. Praktická část* se pomocí konkrétních výpočtů ročních daňových odpisů dlouhodobého hmotného movitého majetku pokusím zjistit, zda zkrácení doby odpisování přineslo firmám užitek či naopak ztrátu.

1. TEORETICKÁ ČÁST

1.1 STRUČNÉ VYMEZENÍ PROBLEMATIKY

Jak jsme si již výše řekli, ke snížení základu DPPO využíváme daňově uznatelné náklady, v našem případě daňové odpisy dlouhodobého majetku. Stejně jako u DPPO i daňové odpisování prošlo v posledních 10 letech několika zásadními změnami, které přímo ovlivňují částku DPPO. Proto si stručně daňové odpisování dlouhodobého hmotného majetku blíže vymezíme, zvláště jeho změny.

Definici daňového odpisování hmotného majetku najdeme v § 26 odst. 5 ZDP.

Pro poplatníka jsou daňové odpisy dlouhodobého majetku sloužící jako položky snižující základ daně z příjmů nikoliv povinností, ale právem. Poplatník může odpisování přerušit, musí však posléze pokračovat stejným způsobem, jaký si vybral na začátku odpisování.

Odpisovat lze všechnen hmotný majetek, který není z daňového odpisování podle ZDP vyloučen.

Poplatník si sám zvolí, jakým způsobem bude majetek odpisovat, musí však tento zvolený způsob dodržet po celou dobu odpisování.

Majetek může být odepsán maximálně do výše jeho vstupní ceny, popřípadě jeho zvýšené vstupní ceny.

Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru (u rovnoměrných odpisů podle § 31 odst. 9 ZDP, u zrychlených odpisů podle 32 odst. 5 ZDP).

V roce 2005 se změnila doba odpisování dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka č. 1- Doba odpisování u jednotlivých odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování platná do 2004	Doba odpisování od 2005 do 2007	Doba odpisování od 2008
1	4 roky	3 roky	3 roky
1a	neexistovala	4 roky	Neexistuje
2	6 let	5 let	5 let
3	12 let	10 let	10 let
4	20 let	20 let	20 let
5	30 let	30 let	30 let
6	50 let	50 let	50 let

Zdroje: VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, Praha, GRADA, 2010, ISBN 978-80-247-3201-5; PELC, V., Daňové odpisy po novele 2005, Praha, GRADA, 2005, ISBN 80-247-1071-4

Z této tabulky je zřejmé, že doba odpisování se změnila pouze u majetku zařazeného v odpisových skupinách 1-3, tedy u dlouhodobého hmotného movitého majetku. V této práci se budu tedy zabývat pouze dlouhodobým hmotným movitým majetkem.

Také z této tabulky můžeme vyčíst, že doba odpisování dlouhodobého hmotného movitého majetku se pouze zkracovala. V letech 2005 až 2007 existovala odpisová skupina 1a, do které byly přeřazeny z 1. odpisové skupiny osobní automobily kategorie M₁. Ty však byly počátkem roku 2008 přesunuty do 2. odpisové skupiny, jelikož 1a. odpisová skupina byla zrušena.

Pro výpočet daňových odpisů hmotného majetku lze využít dvě základní metody, a to:

- Rovnoměrné daňové odpisy
- Zrychlené daňové odpisy

1.1.1 Rovnoměrné daňové odpisy

Tyto odpisy se řídí § 31 ZDP a vstupní cena dlouhodobého hmotného majetku je přenášena do základu daně každý rok rovnoměrně po celou dobu odpisování.

Rovnoměrné daňové odpisy se počítají ze vstupní ceny pomocí odpisových sazeb stanovených v tabulkách, které přesně definuje právě § 31 ZDP.

Tyto tabulky se však s ohledem na změnu doby odpisování dlouhodobého majetku také změnilo, což musely brát podnikatelské subjekty v úvahu.

Tabulka č. 2 – Odpisové sazby platné pro první rok odpisování

Odpisová skupina	Do 31.12.2004	V letech 2005 až 2007	Od 1.1.2008
1	14,2	20	20
1a	—	14,2	—
2	8,5	11	11
3	4,3	5,5	5,5
4	2,15	2,15	2,15
5	1,4	1,4	1,4
6	1,02	1,02	1,02

Zdroje: VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, Praha, GRADA, 2010, ISBN 978-80-247-3201-5; PELC, V., Daňové odpisy po novele 2005, Praha, GRADA, 2005, ISBN 80-247-1071-4

Tabulka č. 3 – Odpisové sazby platné pro další roky odpisování

Odpisová skupina	Do 31.12.2004	V letech 2005 až 2007	Od 1.1.2008
1	28,6	40	40
1a	—	28,6	—
2	18,3	22,5	22,5
3	8,7	10,5	10,5
4	5,15	5,15	5,15
5	3,4	3,4	3,4
6	2,02	2,02	2,02

Zdroje: VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, Praha, GRADA, 2010, ISBN 978-80-247-3201-5; PELC, V., Daňové odpisy po novele 2005, Praha, GRADA, 2005, ISBN 80-247-1071-4

Tabulka č. 4 – Odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu

Odpisová skupina	Do 31,12.2004	V letech 2005 až 2007	Od 1.1.2008
1	25	33,3	33,3
1a	—	25	—
2	16,7	20	20
3	8,4	10	10
4	5	5	5
5	3,4	3,4	3,4
6	2	2	2

Zdroje: VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, Praha, GRADA, 2010, ISBN 978-80-247-3201-5; PELC, V., Daňové odpisy po novele 2005, Praha, GRADA, 2005, ISBN 80-247-1071-4

Odpisová sazba v prvním roce odpisování je vždy nižší než u let následujících. Je to z toho důvodu, že majetek nemusel být pořízen na samotném začátku zdaňovacího období.

Roční odpisové sazby v tabulkách jsou maximální možné sazby. Poplatníci mohou využít i nižší roční odpisové sazby. Tuto skutečnost využívají především podnikatelé, kteří by se uplatněním maximálních přípustných ročních odpisových sazeb dostali do daňové ztráty.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

$$O = \frac{VC \cdot ROS}{100}$$

kde: VC = vstupní cena

ROS = roční odpisová sazba

1.1.2 Zrychlené daňové odpisy

Zrychlené daňové odpisy se řídí § 32 ZDP. U této metody odpisování jsou odpisy v prvních letech vyšší než v letech následujících, v čemž spočívá hlavní rozdíl oproti odpisům rovnoměrným. Zrychlených daňových odpisů mohou využít především podnikatelé, kteří chtějí v prvních letech po pořízení majetku dosáhnout daňových úspor.

Při výpočtu zrychlených odpisů nepoužijeme roční odpisové sazby, ale koeficienty pro zrychlené odpisování podle § 32 odst. 1 ZDP.

Stejně jako u odpisů rovnoměrných se změnila odpisové sazby, tak i u zrychlených odpisů se koeficienty v závislosti na změnách liší.

Tabulka č. 5 – Koeficienty platné pro první rok odpisování (K₁)

Odpisová skupina	Do 31.12.2004	V letech 2005 až 2007	Od 1.1.2008
1	4	3	3
1a	—	4	—
2	6	5	5
3	12	10	10
4	20	20	20
5	30	30	30
6	50	50	50

Zdroje: VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, Praha, GRADA, 2010, ISBN 978-80-247-3201-5; PELC, V., Daňové odpisy po novele 2005, Praha, GRADA, 2005, ISBN 80-247-1071-4

Tabulka č. 6 – Koeficienty platné pro další roky odpisování (K₂)

Odpisová skupina	Do 31.12.2004	V letech 2005 až 2007	Od 1.1.2008
1	5	4	4
1a	—	5	—
2	7	6	6
3	13	11	11
4	21	21	21
5	31	31	31
6	51	51	51

Zdroje: VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, Praha, GRADA, 2010, ISBN 978-80-247-3201-5; PELC, V., Daňové odpisy po novele 2005, Praha, GRADA, 2005, ISBN 80-247-1071-4

Tabulka č. 7 – Koefficienty platné pro zvýšenou vstupní cenu (K₃)

Odpisová skupina	Do 31.12.2004	V letech 2005 až 2007	Od 1.1.2008
1	4	3	3
1a	—	4	—
2	6	5	5
3	12	10	10
4	20	20	20
5	30	30	30
6	50	50	50

Zdroje: VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, Praha, GRADA, 2010, ISBN 978-80-247-3201-5; PELC, V., Daňové odpisy po novele 2005, Praha, GRADA, 2005, ISBN 80-247-1071-4

Výpočet zrychlených daňových odpisů v prvním roce odpisování:

$$O = \frac{VC}{K_1} -$$

kde: VC = vstupní cena

K₁ = koeficient pro zrychlené odpisy v prvním roce odpisování

Výpočet zrychlených daňových odpisů v následujících letech odpisování:

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

kde: ZC = zůstatková cena

K_2 = koeficient pro zrychlené odpisy v dalších letech odpisování

n = počet let, po které již byl majetek odpisován

1.2 SHRNU TÍ VÝZNAMNÝCH ZMĚN V ZÁKONĚ DPPO

Největší změnou v zákoně DPPO byla změna sazby DPPO, která se od roku 2000 upravovala hned několikrát. Při pohledu o dalších několik let pozpátku bychom zjistili, že v žádném roce zatím nedošlo ke zvýšení sazby DPPO oproti předcházejícím letem. V následující tabulce je shrnutý průběh změn sazby DPPO v období posledních deseti let.

Tabulka č. 8 – Změny sazby DPPO

Rok	Sazba DPPO
2000	31 %
2001	31 %
2002	31 %
2003	31 %
2004	28 %
2005	26 %
2006	24 %
2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %
2010	19 %
2011	19 %

Zdroj: www.sagit.cz

Tento jev je způsoben snahou stabilizace veřejných financí. Právě vztahem mezi výběrem daně a sazbou DPPO se zabývá tzv. Lafferova křivka. Ta je založená na faktu, že čím nižší je sazba daně, tím vyšší je příjem státu z DPPO. Princip spočívá v motivaci hospodářského růstu způsobeného nižší sazbou daně a od toho se odvíjející větší celkový objem zisků. Příznivě nižší sazba daně působí také v omezování zatajování příjmů u mnoha podniků a z mezinárodního hlediska platí, že čím menší sazbou v ČR základ daně daníme, tím perspektivnější jsme v ohledu podnikání na našem území pro zahraniční firmy, které jsou v budoucnu možnými poplatníky a tím i přínosem pro český rozpočet financí.

Pro podniky je důležitá nejen sazba DPPO v daný rok, ale také předpoklad budoucího vývoje této sazby. Tato informace byla klíčová v celkovém rozhodování podniku. Ministerstvo financí vyhlášovalo změny sazby DPPO na několik let dopředu, toto vyhlásování však nebylo pravidelné a v delším časovém období mohlo být i spekulativní.

V následující tabulce popisují, jaký měly právnické osoby maximální časový horizont informací o předpokládaných změnách sazby DPPO v jednotlivých letech k dispozici.

Tabulka č. 9 – Shrnutí max. časového horizontu v jednotlivých letech

Rok	Maximální časový horizont (v počtu let)	Poznámka
2000	3 roky	PO na začátku roku prozatím netušily o změně sazby v roce 2004, předpokládají tedy sazbu 31 % i na další roky beze změny, teprve koncem tohoto roku se objeví spekulace o možném snížení sazby DPPO na 28 %
2001	3 roky	Ministerstvo financí uveřejnilo, že v roce 2004 se sazba daně sníží o celé 3 %, tedy z 31 % na 28 %
2002	2 roky	Předpoklad změny sazby daně je stále stejný, tedy od roku 2004 sazba 28 %

2003	3 roky	Trend snižování sazby daně se rychle uplatňuje i v dalších letech, proto v tomto roce již PO vědí nejen o snížení sazby daně v příštím roce na 28 %, ale také se dozvídají, že v roce klesne sazba daně na 26 % a v roce 2006 dokonce na 24 %
2004	3 roky	Předpokládané změny se potvrzují, sazba daně se do konce roku 2007 má ustálit na 24 %
2005	3 roky	Snižování sazby stále pokračuje, v dalších letech, tedy v roce 2006 a 2007, se plánuje 24 %, v roce 2008 má dojít k dalšímu velkému poklesu, a to dokonce na 21 %
2006	4 roky	Ministerstvo financí plánuje tedy v roce 2007 sazbu daně 24 %, v roce 2008 21 % a poté další roky snížení jedno procento každým rokem, tedy v 2009 20 % a v 2010 19 %
2007	3 roky	PO mají stále výhled změn do roku 2010, tudíž počítají s dolní hranicí 19 %
2008	3 roky	Ministerstvo financí vyhláší 19 % sazbu daně i na rok 2011
2009	2 roky	S dalšími změnami se zatím nepočítá, takže s přelomem tohoto roku klesne sazba daně na 19 % a o dalších změnách se zatím jen spekuluje

Zdroj: www.mcfrcz

1.3 HLEDÁNÍ TEORETICKÝCH DOPADŮ PRO PODNIK

Tato kapitola je pro celou práci stěžejní, jelikož právě v ní budu pomocí modelování konkrétních příkladů hledat pro podnik, který jsem nazvala všeobecně ABC a.s., nejvýhodnější variantu vedoucí ke snížení neboli minimalizaci DPPO.

Ke snížení konečné daně z příjmů této právnické osoby nám slouží daňový štít. Daňový štít je princip, díky kterému lze dlouhodobý majetek firmy použít jako daňově uznatelný náklad a tím snížit základ daně. Slouží také jako ukazatel výše součinu daňového odpisu a sazby DPPO.

PŘÍKLAD:

Firma ABC a.s. je právnickou osobou a v roce 2000 si pořídila dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 500 000 Kč. Tento majetek byl zařazen do 3. odpisové skupiny a ten samý rok ho firma zařadila i do účetnictví. Způsob odpisování byl zvolen rovnoměrný.

Nyní si ukážeme a důkladně popíšeme tři různé varianty, díky kterým se pokusíme najít co nejefektivnější způsob, jak zminimalizovat DPPO za pomoci daňových odpisů jakožto daňově uznatelných nákladů.

Varianta A

Firma ABC a.s. se rozhodla ponechat rovnoměrné odpisy po celou dobu odpisování, zareagovala pouze povinnou změnou roční odpisové sazby

Tabulka č. 10 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta A)

Rok	Výpočet odpisu v daném roce	Odpis	Zůstatková cena
2000	$(500\ 000 \cdot 4,3) / 100$	21 500 Kč	478 500 Kč
2001	$(500\ 000 \cdot 8,7) / 100$	43 500 Kč	435 000 Kč
2002	$(500\ 000 \cdot 8,7) / 100$	43 500 Kč	391 500 Kč
2003	$(500\ 000 \cdot 8,7) / 100$	43 500 Kč	348 000 Kč
2004	$(500\ 000 \cdot 8,7) / 100$	43 500 Kč	304 500 Kč
2005	$(500\ 000 \cdot 10,5) / 100$	52 500 Kč	252 000 Kč
2006	$(500\ 000 \cdot 10,5) / 100$	52 500 Kč	199 500 Kč
2007	$(500\ 000 \cdot 10,5) / 100$	52 500 Kč	147 000 Kč
2008	$(500\ 000 \cdot 10,5) / 100$	52 500 Kč	94 500 Kč
2009	$(500\ 000 \cdot 10,5) / 100$	52 500 Kč	42 000 Kč
2010	$(500\ 000 - 458\ 000)$	42 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Při rovnoměrném způsobu odpisování je v prvním roce odpis vždy nejmenší. Je to proto, že majetek nemusel být pořízen hned na začátku účetního období, dokonce se může stát, že je pořízen až na úplném konci tohoto období, a proto zákon stanovuje přibližně poloviční odpisovou sazbu pro tento rok. Ve 3. odpisové skupině je tedy odpisová sazba 4,3, jak můžete vidět v tabulce č. 10 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů. Další roky se odpisová sazba navýší na 8,7, stoupne tak i roční odpis oproti odpisu v prvním roce odpisování. Za normálních okolností by od roku 2001 až po rok 2012 (celkově 12 let) byl odpis pořád stejný, tedy činil by částku 43 500 Kč, ale v roce 2005 došlo ke změně doby odpisování dlouhodobého majetku, což v tomto případě znamená zkrácení doby odpisování z 12 na 10 let, a také změnu odpisových sazeb. Ta se z původních 8,7 upravila na 10,5 v kolonce „V dalších letech odpisování“, a proto firma ABC a.s. musela na tuto změnu zareagovat a v roce 2005 násobit vstupní cenu již touto novou odpisovou sazbou. Po další roky se roční odpis navýšil na 52 500 Kč. V roce 2010 již byla zůstatková cena majetku menší než roční odpis, proto byla výše zůstatkové ceny v tomto roce odepsána celá. Majetek byl tedy odepsán za 11

let, přičemž v důsledku změny doby odpisování v průběhu odpisování byl poslední rok dopočítán řekněme navíc, aby celkové oprávky odpovídaly výši vstupní ceny majetku.

Tabulka č.11 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta A)

Rok	Roční sazba	Odpis v daném roce	Výpočet dopadu odpisů do DPPO	Daňový štít
2000	31 %	21 500 Kč	$21\,500 \cdot 0,31$	6 665 Kč
2001	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2002	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2003	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2004	28 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,28$	12 180 Kč
2005	26 %	52 500 Kč	$52\,500 \cdot 0,26$	13 650 Kč
2006	24 %	52 500 Kč	$52\,500 \cdot 0,24$	12 600 Kč
2007	24 %	52 500 Kč	$52\,500 \cdot 0,24$	12 600 Kč
2008	21 %	52 500 Kč	$52\,500 \cdot 0,21$	11 025 Kč
2009	20 %	52 500 Kč	$52\,500 \cdot 0,20$	10 500 Kč
2010	19 %	42 000 Kč	$42\,000 \cdot 0,19$	7 980 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V této variantě se firma ABC a.s. rozhodla nijak nezareagovat na možné snížení DPPO. Obecně platí, že čím vyšší bude částka daňového štítu, tím více právnická osoba ušetří na dani z příjmů. Výše daňového štítu přímo závisí na částce daňového odpisu a sazbě DPPO platné v daný rok, a zjistíme ji právě součinem těchto dvou ukazatelů. Maximálního daňového štítu tedy dosáhneme pouze v případě, že v určitém roce bude vysoká jak sazba DPPO, tak i roční daňový odpis. Proto nejvýhodnější řešení pro právnické osoby je uplatňovat daňově uznatelné náklady právě v letech, kdy je roční sazba DPPO nejvyšší. V roce 2000 je roční odpis nejnižší, daňový štít tedy nedosáhne takové výše jako v následujících letech. V letech 2001 až 2004 se z důvodu rovnoměrné metody odpisování roční odpis ustálil na částce 43 500 Kč. V letech 2003

a 2004 si můžeme všimnout, že právě nyní dochází ke zlomu sazby DPPO, která klesla z původních 31 % na 28 %, ale roční odpisy jsou v obou letech stejné. Srovnáním částek daňového štítu (v roce 2003 je to 13 485 Kč a v roce 2004 12 180 Kč) získáváme jasný důkaz v podobě rozdílu těchto částek, který činí 1305 Kč, o výhodnosti daňově uznatelných nákladů v době vyšších sazeb DPPO. Pokles o 3 % způsobil v případě dvou naprosto stejných odpisů ve výši 43 500 Kč rozdíl 1305 Kč. Tento rozdíl, pokud bychom chtěli procentuelně konkretizovat, činí v porovnání se vstupní cenou 0,26 % z celkové hodnoty odpisovaného majetku. Na první pohled minimální a zanedbatelná procentuální hodnota, na pohled druhý, v případě majetku se vstupní cenou pohybující se ve stovkách milionů, pak můžeme mluvit o desetitisícovém rozdílu. V roce 2005 nastala velká změna v podobě zkrácení doby odpisování dlouhodobého hmotného movitého majetku. Z pohledu dopadu této změny na daňový štít firmy to mělo za následek zvýšení ročního odpisu z původních 43 500 Kč na 52 500 Kč, což znamená, že daňový štít by měl být od roku 2005 vyšší než v letech minulých. V letech 2005, 2006 a 2007 se toto tvrzení potvrdilo, a však výše ročního odpisu je pouze jedním ze dvou ukazatelů výpočtu daňového štítu. Druhý ukazatel, sazba DPPO, se téměř každým rokem snižovala, a tím zapříčinila, že od roku 2008 byla výše daňového štítu menší než před změnou doby odpisování a stále klesala. V těchto letech, kdy sazba DPPO dosahovala postupně 21%, 20 a v roce 2010 dokonce i 19 %, již oproti roků s 31 % sazbou, nebylo tak výhodné uplatňování daňově uznatelných nákladů jako položky snižující základ daně. Srovnáme-li roky 2001 a 2009, uvidíme nepoměr daňového odpisu vůči částce daňového štítu naprosto jasný. V posledním roce byl odpis neúplný, jelikož se jednalo o rozdíl mezi vstupní cenou o oprávkami, který činil 42 000 Kč. Daňový štít byl tedy v tomto roce nejnižší nejen z důvodu menší částky odpisu, ale také nejmenší sazby DPPO.

VARIANTA B

Firma ABC a.s. se rozhodla zareagovat na snížení sazby DPPO v roce 2004 změnou způsobu odpisování jejího dlouhodobého majetku.

Tabulka č.12 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta B)

Rok	Výpočet odpisu v daném roce	Odpis	Zůstatková cena
2000	$(500\ 000 \cdot 4,3)/100$	21 500 Kč	478 500 Kč
2001	$(500\ 000 \cdot 8,7)/100$	43 500 Kč	435 000 Kč
2002	435 000 / 12	36 250 Kč	398 750 Kč
2003	$(2 \cdot 398\ 750) /13-1$	66 459 Kč	332 291 Kč
2004	$(2 \cdot 332\ 291) /13-2$	60 417 Kč	272 144 Kč
2005	$(2 \cdot 272\ 144) /11-3$	68 036 Kč	204 108 Kč
2006	$(2 \cdot 204\ 108) /11-4$	58 317 Kč	145 791 Kč
2007	$(2 \cdot 145\ 791) /11-5$	48 597 Kč	97 194 Kč
2008	$(2 \cdot 97\ 194) /11-6$	38 878 Kč	58 316 Kč
2009	$(2 \cdot 58\ 316) /11-7$	29 158 Kč	29 158 Kč
2010	$(2 \cdot 29\ 158) /11-8$	19 439 Kč	9 719 Kč
2011	$(2 \cdot 9\ 719) /11-9$	9 719 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Firma ABC a.s. se, jak už bylo řečeno, rozhodla pro rovnoměrný způsob odpisování. V prvním roce tedy vstupní cenu násobila odpisovou sazbou platnou pro 3. odpisovou skupinu, ve které je tento majetek zařazen. Druhý rok odpisování se daňový odpis navýšil poměrně odpisové sazbě platné pro další roky odpisování, která činila v roce 2001 8,7. Rok 2002 byl však v částkách odpisů i způsobu odpisování velmi zlomový, jelikož firma ve třetím roce odpisování odpisy přerušila z důvodu prodeje a následné koupě majetku a začala jej odpisovat zrychleně. Vstupní cenou tohoto majetku se stala zůstatková cena, která činila na konci roku 2001 435 000 Kč. V případě zrychlených odpisů se v prvním roce odpisování počítá s výší vstupní ceny dělenou koeficientem platným v tomto případě pro 3. odpisovou skupinu, který byl v roce 2002 12. Další roky se ve výpočtu výrazně liší, jelikož výpočet odpisu je poněkud složitější. Vypočteme jej jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a koeficientu pro další roky odpisování snížený o počet let, po které již byl majetek odpisován. V tomto případě i

přes fakt, že majetek byl již odpisován od roku 2000, tedy 3 roky, budeme počítat rok pouze jeden, a to z toho důvodu, že firma se v roce 2002 stává druhým vlastníkem majetku a odpisování tudíž začalo nanovo. V roce 2004 bude výpočet odpisu pokračovat předepsaným klasickým způsobem pro zrychlené odpisování v dalších letech. V roce 2005 nastala opět podstatná změna, která byla zapříčiněná novelizací zákona o daních z příjmů. S účinností od 1.1.2005 došlo ke zkrácení doby odpisování u dlouhodobého hmotného movitého majetku. V případě 3. odpisové skupiny byla doba odpisování zkrácena z 12 na 10 let. Tato změna s sebou přinesla i změnu koeficientů potřebných k výpočtu odpisů zrychlenou metodou odpisování. Z původního koeficientu 13 pro další roky odpisování se koeficient změnil na číslo 11. Postup výpočtu byl od roku 2005 stejný jen s tím rozdílem, že se použilo jiné číslo koeficientu. Na částkách odpisů od roku 2005 se tato změna však projevila podstatně, a to zvýšením ročního odpisu oproti předcházejícím rokům. Částky ročních odpisů dále rok od roku klesaly, což je u zrychlené metody správné. Celková hodnota majetku byla odepsána za 12 let, z nichž první dva roky rovnoměrně a firma ABC a.s. byla prvním vlastníkem, dalších 10 let zrychleně a ta sama společnost konfigurovala v pozici již druhého vlastníka tohoto majetku.

Tabulka č. 13 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta B)

Rok	Roční sazba	Odpis v daném roce	Výpočet dopadu odpisů do DPPO	Daňový štít
2000	31 %	21 500 Kč	$21\,500 \cdot 0,31$	6 665 Kč
2001	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2002	31 %	36 250 Kč	$36\,250 \cdot 0,31$	11 238 Kč
2003	31 %	66 459 Kč	$66\,459 \cdot 0,31$	20 602 Kč
2004	28 %	60 417 Kč	$60\,417 \cdot 0,28$	16 917 Kč
2005	26 %	68 036 Kč	$68\,036 \cdot 0,26$	17 689 Kč
2006	24 %	58 317 Kč	$58\,317 \cdot 0,24$	13 996 Kč
2007	24 %	48 597 Kč	$48\,597 \cdot 0,24$	11 663 Kč
2008	21 %	38 878 Kč	$38\,878 \cdot 0,21$	8 164 Kč
2009	20 %	29 158 Kč	$29\,158 \cdot 0,20$	5 832 Kč
2010	19 %	19 439 Kč	$19\,439 \cdot 0,19$	3 693 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Stejně jako u varianty A začala firma ABC a.s. odpisovat majetek rovnoměrně, tudíž s odpisem 21 500 Kč v prvním roce odpisování a 31 % sazbou daně byla výše daňového štítu menší než v letech následujících. V roce 2001 pokračoval rovnoměrný způsob odpisování, daňový štít díky vyšší odpisové sazbě a tím i vyššímu ročnímu odpisu a za pomoci stejné sazby DPPO činil téměř dvojnásobek než v roce 2000. V tom samém roce se firma dozvěděla o změně sazby plánované na rok 2004, a to z 31 % na 28 %. Snížení o 3 % by pro firmu znamenalo určité ztráty z hodnoty daňových odpisů majetku jakožto daňově uznatelných nákladů, jelikož snížením sazby daně se sníží i částka daňového štítu v jednotlivých letech, proto se rozhodla na tuto změnu reagovat. Jediným možným způsobem, jak využít vysokou sazbu daně v jednotlivých letech, je maximalizovat v těchto letech daňový odpis. V případě rovnoměrných odpisů se však odpisy zvýšit nedají, jsou po celou dobu odpisování, kromě snížení v prvním roce odpisování, pořád stejné. Způsob odpisování v průběhu odpisování měnit nelze, proto firma ABC a.s. přistoupila ke složitější, a však v tomto případě

jediné možné variantě, jak dostat změny způsobu odpisování z rovnoměrné metody odpisování na zrychlenou. U zrychlených odpisů je totiž přenášena hodnota vstupní ceny do nákladů nejvíce v prvních letech odpisování. Tato jediná možná varianta spočívala v tom stát se druhým majitelem majetku a poté si vybrat zrychlený způsob odpisování. Na konci roku 2001 tedy firma ABC a.s. majetek fiktivně prodala a na začátku roku 2002 si ho zpět koupila za zůstatkovou cenu majetku, která činila 435 000 Kč. Firma se prodejem a následnou koupí nedopustila nezákonného jednání. V roce 2002 si tak jako nový majitel majetku vybrala zrychlenou metodu odpisování a začala jej zrychleně odpisovat. V prvním roce odpisování, stejně jako u rovnoměrných odpisů, platí, že je odpis nejnižší, jelikož ho účetní jednotka mohla pořídit v průběhu nebo dokonce až na konci účetního období. Proto je odpis v roce 2002 oproti roku 2001 ještě nižší, ale následně v roce 2003 je nejlépe poznatelná efektivita vysokého odpisu, jelikož daňový štít vzrostl na 20 602 Kč, což podstatně víc než kdyby firma odpisovala rovnoměrně. Není ale důležitý pouze jeden rok, nicméně v dalším roku i přes snížení sazby daně v roce 2004 na 28 % činí částka daňového štítu 16 917 Kč, což je oproti rovnoměrným odpisům rozdíl o 4 737 Kč. V roce 2005 došlo k velké změně v oblasti daňových odpisů, a to ke zkrácení doby odpisování u dlouhodobého hmotného majetku zařazeného do odpisových skupin 1-3. Jelikož majetek vlastníci firma ABC a.s. patří do 3. odpisové skupiny, vztahuje se tato změna i na něj. Z původních 12 let upravil zákon o daních z příjmů tuto dobu na 10 let. Tzn., že aby účetní jednotka mohla zkrátit dobu odpisování, musí zvýšit odpisy v jednotlivých letech odpisování, k čemuž slouží upravené koeficienty pro zrychlený způsob odpisování od 1.1.2005. Tato změna firmě ABC a.s. její plán maximalizovat daňové odpisy v letech vysokých sazeb DPPO podpořila, jelikož odpis v roce 2005 stoupl na 68 036 Kč při sazbě 26 %, která je oproti následujícím rokům ještě poměrně vysoká. Zrychlený způsob odpisování sebou nese postupné snižování daňových odpisů jakožto přenášení hodnoty majetku do nákladů v průběhu dalších let, tudíž i hodnota daňového štítu postupně klesá. Děje se tak však souměrně se snižováním sazby DPPO, proto firma dostala tímto způsobem svému plánu, protože souměrnost daňových odpisů a sazby DPPO příznivě působí na zvyšování daňového štítu podniku.

VARIANTA C

Firma ABC a.s. se v roce 2002 dozvěděla o zkrácení doby odpisování dlouhodobého hmotného majetku a této změny se pokusila využít ve svůj prospěch.

Tabulka č. 14 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta C)

Rok	Výpočet odpisu v daném roce	Odpis	Zůstatková cena
2000	$(500\,000 \cdot 4,3)/100$	21 500 Kč	478 500 Kč
2001	$(500\,000 \cdot 8,7)/100$	43 500 Kč	435 000 Kč
2002	$(500\,000 \cdot 8,7)/100$	43 500 Kč	391 500 Kč
2003	$(500\,000 \cdot 8,7)/100$	43 500 Kč	348 000 Kč
2004	$(500\,000 \cdot 8,7)/100$	43 500 Kč	304 500 Kč
2005	304 500 /10	34 500 Kč	270 000 Kč
2006	$(2 \cdot 270\,000) /11-1$	54 000 Kč	216 000 Kč
2007	$(2 \cdot 216\,000) /11-2$	48 000 Kč	168 000 Kč
2008	$(2 \cdot 168\,000) /11-3$	42 000 Kč	126 000 Kč
2009	$(2 \cdot 126\,000) /11-4$	36 000 Kč	90 000 Kč
2010	$(2 \cdot 90\,000) /11-5$	30 000 Kč	60 000 Kč
2011	$(2 \cdot 60\,000) /11-6$	24 000 Kč	36 000 Kč
2012	$(2 \cdot 36\,000) /11-7$	18 000 Kč	18 000 Kč
2013	$(2 \cdot 18\,000) /11-8$	12 000 Kč	6 000 Kč
2014	$(2 \cdot 6\,000) /11-9$	6 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Stejně jako u předešlých variant byl roční odpis v prvním roce oproti nadcházejícím rokům podstatně nižší. Druhý rok se roční odpis navýšil na 43 500 Kč. Tato částka se objevila ve výsledku výpočtů i v dalších letech, až do konce roku 2004, jelikož u rovnoměrných odpisů je hodnota majetku přenášena do nákladů rovnoměrně, jak nám také napovídá název tohoto způsobu. Od 1.1.2005 nabyla platnosti novelizace zákona

o daních z příjmů, která říkala, že u dlouhodobého hmotného majetku zařazeného do odpisových skupin 1-3 se zkracuje doba odpisování. Ve 3. odpisové skupině, do které je majetek firmy ABC a.s. zařazen, se tedy datem této novelizace zkrátila doba odpisování ze 12 na 10 let. V klasickém pokračování v rovnoměrných odpisech by se od roku 2005 počítal odpis jako součin vstupní ceny majetku a zvýšené odpisové sazby, která od roku 2005 činila ve 3. odpisové skupině 10,5, to celé děleno stem. Firma ABC a.s. se však rozhodla využít této změny, proto na konci roku 2004 majetek fiktivně prodala a následně v roce 2005 si ho zpět za zůstatkovou cenu 304 500 Kč koupila. Jako druhý vlastník majetku si firma v roce 2005 vybrala zrychlený způsob odpisování. Rok 2005 je tedy brán znovu jako první rok odpisování a výpočet ročního odpisu bude vstupní cena (neboli zůstatková cena z roku 2004) dělená koeficientem platným po změně doby odpisování, který byl 10. V roce 2006 se roční odpis počítal jako dvojnásobek zůstatkové ceny, která činila 270 000 Kč, dělený koeficientem pro další roky odpisování ve 3. odpisové skupině snížená o počet let, které již byl majetek odpisován, takže i když celková doba odpisování tohoto majetku činila 6 let, doba, po kterou byl majetek odpisován dále již druhým vlastníkem, byla pouze jeden rok. Dále se již postupovalo ve výpočtu klasickým způsobem pro zrychlený způsob odpisování. Majetek byl odepsán celkově za 15 let, přičemž prvních pět let firma ABC a.s. odpisovala tento majetek rovnoměrně jako první vlastník, a poté dalších 10 let jako vlastník druhý zrychlenou metodou odpisování.

Tabulka č. 15 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta C)

Rok	Roční sazba	Odpis v daném roce	Výpočet dopadu odpisů do DPPO	Daňový štít
2000	31 %	21 500 Kč	$21\,500 \cdot 0,31$	6 665 Kč
2001	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2002	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2003	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2004	28 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,28$	12 180 Kč
2005	26 %	34 500 Kč	$34\,500 \cdot 0,26$	8 970 Kč
2006	24 %	54 000 Kč	$54\,000 \cdot 0,24$	12 960 Kč
2007	24 %	48 000 Kč	$48\,000 \cdot 0,24$	11 520 Kč
2008	21 %	42 000 Kč	$42\,000 \cdot 0,21$	8 820 Kč
2009	20 %	36 000 Kč	$36\,000 \cdot 0,20$	7 200 Kč
2010	19 %	30 000 Kč	$30\,000 \cdot 0,19$	5 700 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V roce 2000 součinem ročního odpisu a sazby daně v procentech získáme daňový štít 6 665 Kč. Od roku 2001 se z důvodu rovnoměrného odpisování ustálí hodnota daňového štítu na částce 13 485 Kč. Firma ABC a.s. se v roce 2002 dozvěděla o plánované změně doby odpisování u dlouhodobého hmotného movitého majetku a rozhodla se na ni aktivně reagovat. Novela zákona o daních z příjmů totiž nařizuje zkrácení doby odpisování u dlouhodobého majetku zařazeného do odpisových skupin 1-3. U 3. odpisové skupiny, do níž je majetek firmy ABC a.s. zařazen, tato změna představuje zkrácení doby ze 12 na 10 let. Ve svém důsledku tedy nejde jen o snížení let, ale také o zvýšení jednotlivých ročních odpisů. Tento jev je pozitivní v tom smyslu, že daňový štít je závislý nejen na výši ročního odpisu, ale i na sazbě DPPO. Aby byl daňový štít co nejvyšší, musí být co nejvyšší i oba tyto ukazatele. Jelikož však sazba daně téměř rok od roku klesá, je pro firmu důležité uplatnit co nejvyšší daňově uznatelné náklady ve formě ročních daňových odpisů v letech, kdy je sazba daně ještě

v poměru s následujícími roky vysoká. Zvýšením ročních odpisů však firma může dosáhnout jediné změnou způsobu odpisování, neboť u rovnoměrné formy odpisování je každý roční odpis kromě prvního roku stejný. I když se v roce 2005 navýší odpisová sazba a tím i roční odpis, pořád tato částka nebude dosahovat takové částky, která je u zrychlených odpisů v prvních letech odpisování. Změnu způsobu odpisování však zákony v průběhu odpisování zakazují, proto se firma rozhodne pro strategický krok. Na konci roku 2004 majetek fiktivně prodala a následně si jej 1.1.2005 koupila za zůstatkovou cenu, která v té době činila 304 500 Kč. Tato zůstatková cena se tedy stává vstupní cenou majetku pro další roky odpisování a firma ABC a.s. druhým vlastníkem tohoto majetku s možností zvolit si znovu způsob odpisování. Firma si samozřejmě zvolila zrychlenou metodu odpisování a v roce 2005 začala majetek zrychleně odpisovat ze vstupní, neboli zůstatkové ceny, majetku. V prvním roce odpisování se díky zkrácení doby odpisování snížil koeficient, kterým se vstupní cena majetku dělí, z 12 na 10, tudíž v případě, že by se doba odpisování neměnila, by roční odpis s koeficientem 12 byl 25 375 Kč, oproti tomu roční odpis s koeficientem 10 činil 34 500 Kč, což je nárůst o necelých 36 %, který se příznivě projevil na částce daňového štítu v roce, kdy byla sazba daně 26 %. Další roky se částky ročních odpisů díky zrychleným odpisům zvýší, daňový štít však předčí svou výší minulé roky pouze rok 2006, kdy sazba daně byla 24 %, ale od roku 2007 se tato daňová úspora v podobě daňového štítu stále zmenšovala. Zapříčila to hlavně klesající sazba daně, která během deseti let klesla o významných 12 %. Na tomto případě je zřetelně vidět, jak daňový štít slábne, když je vysoký pouze jeden z ukazatelů.

Tabulka č. 16 – Shrnutí daňového štítu v jednotlivých letech u varianty A, B a C

Rok	Varianta A	Varianta B	Varianta C
2000	6 665 Kč	6 665 Kč	6 665 Kč
2001	13 485 Kč	13 485 Kč	13 485 Kč
2002	13 485 Kč	11 238 Kč	13 485 Kč
2003	13 485 Kč	20 602 Kč	13 485 Kč
2004	12 180 Kč	16 917 Kč	12 180 Kč
2005	13 650 Kč	17 689 Kč	8 970 Kč
2006	12 600 Kč	13 996 Kč	12 960 Kč
2007	12 600 Kč	11 663 Kč	11 520 Kč
2008	11 025 Kč	8 164 Kč	8 820 Kč
2009	10 500 Kč	5 832 Kč	7 200 Kč
2010	7 980 Kč	3 693 Kč	5 700 Kč
Celkem	127 655 Kč	133 346 Kč	114 470 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Tato tabulka vznikla dosazením vypočítaných částek daňového odpisu v jednotlivých letech u všech tří variant, tedy varianty A, B a C, a slouží k porovnání jak jednotlivých let, tak i celkových součtů mezi sebou. V posledním řádku v kolonce “Celkem“ je součet všech částek daňového štítu v období od roku 2000 do roku 2010.

V roce 2000 je částka daňového štítu 6 665 Kč u všech tří variant stejná, poněvadž v tomto roce byl majetek pořízen a firma jej začala rovnoměrně odpisovat. I v roce 2001 se ještě částky neliší, firma ve variantě A, B i C používala rovnoměrné odpisy s odpisovou sazbou 8,7 platnou pro další roky odpisování a sazba daně byla v tomto roce 31 %. V roce 2002 však již dochází k odlišnosti částek daňového štítu, a to u varianty B, kde se díky změně způsobu odpisování, tedy z rovnoměrných odpisů na zrychlené, snížila z důvodu prvního roku odpisování částka nejen ročního odpisu, ale tím i částka daňového štítu na 11 238 Kč oproti běžné částce 13 485 Kč u dalších dvou variant. V roce 2003 byla varianta A i C opět beze změny, jelikož firma majetek odpisovala rovnoměrně a sazba daně činila v tomto roce stále 31 %, zatímco u varianty B dosáhl daňový štít velkého výkyvu oproti předcházejícím rokům, a to až na 20 602

Kč. Toto radikální zvýšení částky daňového štítu bylo zapříčiněno vzrůstem daňového odpisu v tomto roce až na částku 66 469 Kč, které firma dosáhla právě změnou způsobu odpisování jejího majetku v důsledku fiktivního prodeje a následné koupě za zůstatkovou cenu, přičemž přechodem z rovnoměrných na zrychlené daňové odpisy se v prvních letech odpisování přenáší hodnota majetku do nákladů nejvíce, tudíž již druhý rok zrychleného odpisování se tato vysoká částka odpisu s kombinací s nejvyšší sazbou daně v posledních deseti letech projevuje právě tímto maximálním daňovým štítem ve prospěch firmy. V roce 2004 došlo ke snížení sazby daně z 31 % na 28 %, což negativně zapůsobilo na výši daňového štítu. U varianty A a C můžeme jasně vidět, že i když byl roční odpis stejný jako v předchozím roce, pokles o 3 % způsobil navýšení konečné DPPO o 1305 Kč. U varianty B došlo samozřejmě také ke snížení sazby daně, vysoký roční odpis ale i přes pokles sazby daně způsobil rozdíl daňového štítu oproti variantám A a C neuvěřitelných 4737 Kč. V roce 2005 došlo k velké změně v oblasti výpočtu ročních daňových odpisů, jelikož novelizace zákona o daních z příjmů přinesla s účinností od 1.1.2005 zkrácení doby odpisování dlouhodobého movitého majetku. Jelikož byl majetek firmy ABC a.s. zařazen do 3. odpisové skupiny, tato změna se ho dotkla v podobě zkrácení původních předepsaných 12 na 10 let. Toto zkrácení doby odpisování mělo velký vliv i v podobě hodnot daňových štítů v dalších letech. Ovšem nebyl to vliv negativní, nýbrž pozitivní, jelikož v roce 2005 byla sazba 26 % poměrně vysoká a zkrácením doby odpisování došlo ke zvýšení nejen odpisových sazeb a koeficientů, ale také především částek ročních daňových odpisů. U varianty A se tato částka odpisu navýšila z původních 43 500 Kč na 52 500 Kč, takže i přes snížení sazby daně na 26 %, tedy 2 % oproti předchozímu roku, byla částka daňového štítu o 1470 Kč vyšší než v roce 2004. U varianty B se díky snížení koeficientu potřebného pro výpočet zrychleného odpisu navýšil v roce 2005 v důsledku i daňový štít o 772 Kč. Varianta C byla v tomto roce velmi specifická, jelikož svým rozhodnutím využít právě této změny doby odpisování snížila svůj daňový štít o celých 3 210 Kč. Ve srovnání s ostatními dvěma varianty, u kterých zkrácením doby odpisování došlo ke zvýšení daňového štítu, je tedy toto razantní snížení poněkud překvapující. Jelikož se v této variantě C v roce 2005 stala firma ABC a.s. druhým vlastníkem majetku a začala ho znovu odpisovat zrychleným způsobem za zůstatkovou cenu 304 500 Kč, mohl by tento pokles daňového štítu znamenat pouze to, že v prvním roce odpisování je roční odpis, jak už jsme si výše uvedli, u obou způsobu

odpisování vždy nejmenší. V roce 2006 je u varianty C roční výše odpisu oproti minulému roku opravdu vyšší, sazba daně však tento rok klesla již na 24 %, tudíž daňový štít částkou 12 960 Kč nedosáhl požadované úspory. V roce 2007 zůstala sazba daně 24 %, od roku 2008 však každým rokem opět klesala a to se projevilo i na klesajících částkách daňových štítů v jednotlivých letech i variantách.

Nejtěžejnější pro srovnání těchto tří variant je celkový součet všech částek daňových štítů v jednotlivých letech od roku 2000 do roku 2010 u každé varianty zvlášť. Pohledem na tabulku č. 16 zjistíme, že u varianty A by firma ABC a.s. dosáhla daňové úspory 127 655 Kč. Variantu A jsme si popsali jako příklad, kdy firma nijak nereaguje na postupné snižování sazby daně, svůj majetek tedy odpisuje po celou dobu rovnoměrně a jedinou změnu, kterou za celou tuto dobu provede, je zákonem dané zkrácení doby odpisování. Tuto variantu bychom mohli tedy použít pro účel porovnání celkového součtu jednotlivých částek daňových štítů s ostatními variantami, a tím zjistit efektivitu snahy maximalizovat daňovou úsporu ve variantách B a C.

Porovnáme-li variantu A a B, budeme porovnávat částku 127 655 Kč s částkou 133 346 Kč. Již na první pohled je zřejmé, že varianta B je výhodnější, jelikož firma ABC a.s. dokázala navýšit svůj daňový štít o 5 691 Kč. V procentuálním měřítku je to o 4,46 % více oproti variantě A.

Porovnáme-li variantu A a C, budeme porovnávat částku 127 655 Kč s částkou 114 470 Kč. Oproti předchozímu srovnání zde došlo ke snížení daňové úspory, a to o 13 185 Kč, což je v procentuálním měřítku pokles o 10,33 %.

Z toho vyplývá, že varianta B je pro firmu ABC a.s. nejvýhodnější. Tato výhodnost spočívá v rychlém zareagování na danou situaci, kdy se jako výhodná ukazuje pohotovost změna ve způsobu odpisování v letech, kdy je sazba daně 31 %. Následně již souběžně klesají roční odpisy se sazbou daně a tím byl vytvořen maximální daňový štít.

Varianta C se, navzdory snaze o využití zkrácení doby odpisování ve svůj prospěch, ukázala jako ztrátová, jelikož firma ABC a.s. by pouze zaplatila více na konečné částce DPPO, nikoliv však získala. Je to dáno tím, že majetek byl před rokem 2005 již delší dobu odpisován a jeho hodnota majetku klesla na částku, ze které se vysoké roční částky daňových odpisů vytvořit už nedaly. Také můžeme říct, že v této variantě z pohledu sazby daně na to šla firma ABC a.s. naprosto špatně, jelikož v období vysokých sazeb daně používala rovnoměrné odpisy a tím přiznávala nízké daňové

uznatelné náklady, zatímco v letech, kdy sazba daně strmě klesala se snažili tyto daňově uznatelné náklady maximalizovat.

Jako nejvýhodnější se tedy ukázala varianta B. Jak by se změnila výše daňového štítu, kdyby firma ABC a.s. se rozhodla prodat majetek o jeden rok dřív a o jeden rok později, si ukážeme v následujících dalších dvou variantách.

VARIANTA D

Tabulka č. 17 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta D)

Rok	Výpočet odpisu v daném roce	Odpis	Zůstatková cena
2000	$(500\ 000 \cdot 4,3)/100$	21 500 Kč	478 500 Kč
2001	478 500 /12	39 834 Kč	438 666 Kč
2002	$(2 \cdot 438\ 666) /13-1$	73 111 Kč	365 555 Kč
2003	$(2 \cdot 365\ 555) /13-2$	66 465 Kč	299 090 Kč
2004	$(2 \cdot 299\ 090) /13-3$	59 818 Kč	239 272 Kč
2005	$(2 \cdot 239\ 090) /11-4$	68 364 Kč	170 908 Kč
2006	$(2 \cdot 170\ 908) /11-5$	56 970 Kč	113 938 Kč
2007	$(2 \cdot 113\ 938) /11-6$	45 576 Kč	68 362 Kč
2008	$(2 \cdot 68\ 362) /11-7$	34 181 Kč	34 181 Kč
2009	$(2 \cdot 34\ 181) /11-8$	22 788 Kč	11 393 Kč
2010	$(2 \cdot 11\ 393) /11-9$	11 393 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Firma ABC a.s. vybrala rovnoměrný způsob odpisování svého dlouhodobého hmotného majetku. V prvním roce se tedy roční odpis vypočítal jako vstupní cena vynásobená odpisovou sazbou 4,3 a to vše dělené stem. V tomtéž roce se ale firma dozvídá o snížení sazby daně a rozhodne se na tuto změnu ihned reagovat. I když majetek odpisuje teprve prvním rokem, na konci roku 2000 majetek fiktivně prodá a následně si jej zpět za zůstatkovou cenu 478 500 Kč koupí. Toto krkolomné řešení ji

umožní odpisovat majetek zrychleně. V roce 2001 bude u výpočtu ročního odpisu postupovat klasicky pro zrychlený způsob odpisování, a to vydělením vstupní ceny (neboli v tomto případě zároveň zůstatkové ceny) koeficientem 12. Další roky se pro výpočet použije dvojnásobek zůstatkové ceny vydělený koeficientem 13 sníženým o počet let, které již byl majetek odpisován. Rok 2000 se ale do těchto let nepočítá. V roce 2005 došlo ke zkrácení doby odpisování z 12 na 10 let. S touto změnou se váže i změna koeficientu potřebného k výpočtu zrychleného odpisu, který se od 1.1.2005 snížil na číslo 11. V tomto roce se tedy roční odpis nesnížil, jak by tomu bylo v případě ponechání koeficientu 13, ale zvýšil se o 8546 Kč oproti předcházejícímu roku. Další roky se už roční daňové odpisy počítaly klasickým způsobem pro zrychlený způsob odpisování a na konci roku 2010 byl majetek plně odepsán.

Tabulka č. 18 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta D)

Rok	Roční sazba	Odpis v daném roce	Výpočet dopadu odpisů do DPPO	Daňový štít
2000	31 %	21 500 Kč	$21\,500 \cdot 0,31$	6 665 Kč
2001	31 %	39 834 Kč	$39\,834 \cdot 0,31$	12 349 Kč
2002	31 %	73 111 Kč	$73\,111 \cdot 0,31$	22 664 Kč
2003	31 %	66 465 Kč	$66\,465 \cdot 0,31$	20 604 Kč
2004	28 %	59 818 Kč	$59\,818 \cdot 0,28$	16 749 Kč
2005	26 %	68 364 Kč	$68\,364 \cdot 0,26$	17 775 Kč
2006	24 %	56 970 Kč	$56\,970 \cdot 0,24$	13 673 Kč
2007	24 %	45 576 Kč	$45\,576 \cdot 0,24$	10 938 Kč
2008	21 %	34 181 Kč	$34\,181 \cdot 0,21$	7 178 Kč
2009	20 %	22 788 Kč	$22\,788 \cdot 0,20$	4 558 Kč
2010	19 %	11 393 Kč	$11\,393 \cdot 0,19$	2 165 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Prvním rokem začala firma ABC a.s. odpisovat majetek rovnoměrným způsobem. Výpočet daňového štítu tak odpovídá součinu částky 21 500 Kč a sazby daně 31 %. V průběhu tohoto roku firma zjistila, že Ministerstvo financí plánuje na rok 2004 strmý pád sazby daně, a to o celé 3 %. Jelikož již v minulých letech sazba daně neustále klesala, firma ABC a.s. předpokládala snižování sazby daně i na další roky v časovém horizontu přibližně deseti let a rozhodla se pro strategický tah, který spočíval ve změně způsobu odpisování jejího dlouhodobého majetku. Způsob odpisování v průběhu odpisování měnit nelze, proto se firma ABC a.s. musela stát druhým vlastníkem tohoto majetku. Koncem roku 2000 majetek fiktivně prodala a 1.1.2001 si ho zpět za zůstatkovou cenu 478 500 Kč koupila. Stala se tak druhým vlastníkem majetku s možností vybrat si zrychlený způsob odpisování. V roce 2001 se částka daňového štítu navýšila na 12 349 Kč. Stěžejní však byl rok 2002, kdy se částka ročního odpisu vyšplhala až na 73 111 Kč, což v kombinaci s vysokou sazbou daně, která v tomto roce byla 31 %, vykouzlilo daňový štít v hodnotě 22 664 Kč. Rok 2003 byl obdobný jako rok předcházející, s jediným rozdílem mírného poklesu částky ročního odpisu. V roce 2004 se snížila sazba daně na 28 %, což se nepříznivě projevilo na výši daňového štítu, a však stále se firmě dařilo uplatňovat vysoké roční odpisy v letech, kdy byla sazba daně ještě poměrně vysoká, jelikož vize neustálého snižování sazby daně se potvrdila, když na rok 2005 byla vyhlášeno 26 %. V tomto roce došlo ještě k jedné změně, a to zkrácení doby odpisování u dlouhodobého hmotného majetku. Ve 3. odpisové skupině se jednalo o zkrácení ze 12 na 10 let. Všeobecně platí, že čím méně let se majetek odpisuje, tím vyšší je daňový odpis v jednotlivých letech. Proto v roce 2005 došlo k opětovnému zvýšení ročního odpisu na částku 68 364 Kč, což bylo pro firmu ABC a.s. pozitivní, jelikož i přes snížení sazby daně o 2 % byla částka daňového štítu oproti předcházejícímu roku o 1 026 Kč vyšší. Další roky se souměrně snižovaly oba ukazatele ovlivňující hodnotu daňového štítu. Tato souměrnost se odvíjí příznivě na celkovém součtu částek daňového štítu a tím minimalizuje DPPO.

VARIANTA E

Tabulka č. 19 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta E)

Rok	Výpočet odpisu v daném roce	Odpis	Zůstatková cena
2000	$(500\,000 \cdot 4,3) / 100$	21 500 Kč	478 500 Kč
2001	$(500\,000 \cdot 8,7) / 100$	43 500 Kč	435 000 Kč
2002	$(500\,000 \cdot 8,7) / 100$	43 500 Kč	391 500 Kč
2003	$391\,500 / 12$	32 625 Kč	358 875 Kč
2004	$(2 \cdot 358\,875) / 13-1$	59 813 Kč	299 062 Kč
2005	$(2 \cdot 299\,062) / 11-2$	66 459 Kč	232 603 Kč
2006	$(2 \cdot 232\,603) / 11-3$	58 151 Kč	174 452 Kč
2007	$(2 \cdot 174\,452) / 11-4$	49 844 Kč	124 608 Kč
2008	$(2 \cdot 124\,608) / 11-5$	41 536 Kč	83 072 Kč
2009	$(2 \cdot 83\,072) / 11-6$	33 229 Kč	49 843 Kč
2010	$(2 \cdot 49\,843) / 11-7$	24 922 Kč	24 921 Kč
2011	$(2 \cdot 24\,921) / 11-8$	16 614 Kč	8 307 Kč
2012	$(2 \cdot 8\,307) / 11-9$	8 307 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V prvním roce byl výpočet proveden pomocí odpisové sazby 4,3 platný pro 3. odpisovou skupinu při rovnoměrném způsobu odpisování. V roce 2001 a 2002 se tato odpisová sazba navýšila na 8,7 a tím se navýšil i roční odpis na částku 43 500 Kč. V roce 2002 se firma ABC a.s. rozhodla pro strategický tah z důvodu postupného snižování sazby daně. Ten spočíval ve fiktivních prodeji a následné koupi majetku za zůstatkovou cenu, která činila 391 500 Kč, za účelem změny způsobu odpisování z rovnoměrného na zrychlené. V roce 2003 byl výpočet již zrychleného odpisu proveden jako vstupní cena (neboli v tomto případě zůstatková cena) dělená koeficientem platným pro první rok odpisování ve 3. odpisové skupině. V roce 2004 se potom dvojnásobek zůstatkové ceny vydělí koeficientem platným pro další roky odpisování sníženým o počet let, po které je již majetek odpisován. I když se může

zdat, že tento počet let by měl být roven čtyřem, počítají se pouze roky, kdy firma ABC a.s. jako druhý vlastník odpisuje majetek zrychleným způsobem, tedy 1 rok. V roce 2005 došlo ke zkrácení doby odpisování ze 12 na 10 let, čemuž se účetní jednotka musela přizpůsobit změnou koeficientu z původního čísla 13 na číslo 11. Touto změnou se roční odpis navýšil na částku 66 459 Kč. Další roky docházelo k postupnému snižování ročních odpisů vzhledem ke snižování zůstatkové ceny majetku. V na konci roku 2012 byl majetek plně odepsán.

Tabulka č. 20 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta E)

Rok	Roční sazba	Odpis v daném roce	Výpočet dopadu odpisů do DPPO	Daňový štít
2000	31 %	21 500 Kč	$21\,500 \cdot 0,31$	6 665 Kč
2001	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2002	31 %	43 500 Kč	$43\,500 \cdot 0,31$	13 485 Kč
2003	31 %	32 625 Kč	$32\,625 \cdot 0,31$	10 114 Kč
2004	28 %	59 813 Kč	$59\,813 \cdot 0,28$	16 748 Kč
2005	26 %	66 459 Kč	$66\,459 \cdot 0,26$	17 280 Kč
2006	24 %	58 151 Kč	$58\,151 \cdot 0,24$	13 957 Kč
2007	24 %	49 844 Kč	$49\,844 \cdot 0,24$	11 963 Kč
2008	21 %	41 536 Kč	$41\,536 \cdot 0,21$	8 723 Kč
2009	20 %	33 229 Kč	$33\,229 \cdot 0,20$	6 646 Kč
2010	19 %	24 922 Kč	$24\,922 \cdot 0,19$	4 736 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V roce 2005 se daňový štít pohyboval v částce 6 665 Kč. V roce 2001 a 2002 se navýšil na shodnou částku 13 485 Kč díky shodnému ročnímu odpisu i sazby daně. Na konci roku 2002 se však firma ABC a.s. rozhodla pro změnu způsobu odpisování jejího dlouhodobého majetku, jelikož se dozvěděla, že od roku 2004 je plánováno postupné snižování sazby daně a to má vliv na znehodnocení výše daňově uznatelných

nákladů v podobě ročních daňových odpisů. Pro firmu ABC a.s. by tedy bylo výhodné odepsat v letech, kdy je sazba daně ještě vysoká, co největší část hodnoty majetku. Toho dosáhne jedinečně zrychleným způsobem odpisování. Změna způsobu odpisování je však v průběhu odpisování zakázáno, proto firma přišla na způsob, jak se stát druhým vlastníkem majetku a mít možnost nového výběru způsobu odpisování, a to fiktivním prodejem na konci roku 2002 a následnou koupí začátkem roku 2003 za zůstatkovou cenu, která činila 391 500 Kč. V roce 2003 byla výše daňového štítu poměrně nízká, další roky ale stoupala a v roce 2005 zkrácením doby odpisování u tohoto majetku ze 12 na 10 let se v roce 2005 výše daňového štítu vyšplhal až na 17 280 Kč. Od roku 2006 docházelo k postupnému klesání hodnoty daňového štítu, nicméně firmě se alespoň z části podařilo odepsat vysoké hodnoty daňových odpisů v letech, kdy sazba dosahovala vysokých procent.

Tabulka č. 21 – Shrnutí výše daňového štítu v jednotlivých letech u dalších variant D a E v porovnání s variantou B

Rok	Varianta B	Varianta D	Varianta E
2000	6 665 Kč	6 665 Kč	6 665 Kč
2001	13 485 Kč	12 349 Kč	13 485 Kč
2002	11 238 Kč	22 664 Kč	13 485 Kč
2003	20 602 Kč	20 604 Kč	10 114 Kč
2004	16 917 Kč	16 749 Kč	16 748 Kč
2005	17 689 Kč	17 775 Kč	17 280 Kč
2006	13 996 Kč	13 673 Kč	13 957 Kč
2007	15 065 Kč	10 938 Kč	11 963 Kč
2008	8 164 Kč	7 178 Kč	8 723 Kč
2009	5 832 Kč	4 558 Kč	6 646 Kč
2010	3 693 Kč	2 165 Kč	4 736 Kč
Celkem	133 346 Kč	135 318 Kč	123 802 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Jak již jsme si řekli, varianta B byla mezi prvními třemi variantami z pohledu nejvyššího daňového štítu nejvýhodnější. Proto jsem tuto variantu použila znovu, jen s tím rozdílem, že by firma ABC a.s. majetek prodala o rok dříve (varianta D) a o rok později (varianta E). V prvním roce byl daňový štít u všech variant stejný, jelikož byl majetek odpisován rovnoměrně a sazba daně činila shodně 31 %. V roce 2001 se lišila částka daňového štítu u varianty D z důvodu zavedení zrychlených odpisů již v tomto roce. V roce 2002 byly rozdíly mezi jednotlivými variantami podstatně větší, dokonce až dvojnásobně. Zatímco u varianty B tento rok představoval první rok zrychleného odpisování a tím i menší roční odpis, u varianty D to byl již druhý rok zrychleného odpisování a výše daňového štítu dosáhla maximální částky. U varianty E pokračovaly rovnoměrné odpisy a tudíž i vyrovnaný daňový štít. Rok 2003 přinesl téměř srovnatelný daňový štít u variant B a D, varianta E byla pouze 10 114 Kč, jelikož se jednalo o první rok odpisování zrychlenou formou. V roce 2004 se částky daňového štítu vyrovnaly u všech tří variant. V roce 2005 došlo ke zkrácení doby odpisování, což způsobilo zvýšení ročního odpisu a tím i růst daňového štítu. V dalších letech vlivem klesajících ročních odpisů i sazby daně docházelo k postupnému snižování částek daňových štítů v jednotlivých letech, u varianty B, D a E téměř srovnatelně.

K největším výkyvům částek daňových štítů docházelo v letech 2002 a 2003, a to u varianty B a D. U varianty E k tomuto výkyvu došlo v roce 2004, navýšení částky však nebylo natolik poznatelné jako o předchozích dvou variant. Důvodem byla nízká hodnota zůstatkové ceny majetku, jinak řečeno firma ABC a.s. se změnou z rovnoměrných odpisů na zrychlené příliš dlouho otálela a nedokázala vystihnout správný okamžik, kdy bylo nejvýhodnější uplatnit co nejvyšší daňové odpisy jako daňově uznatelné náklady. Prodejem majetku v roce

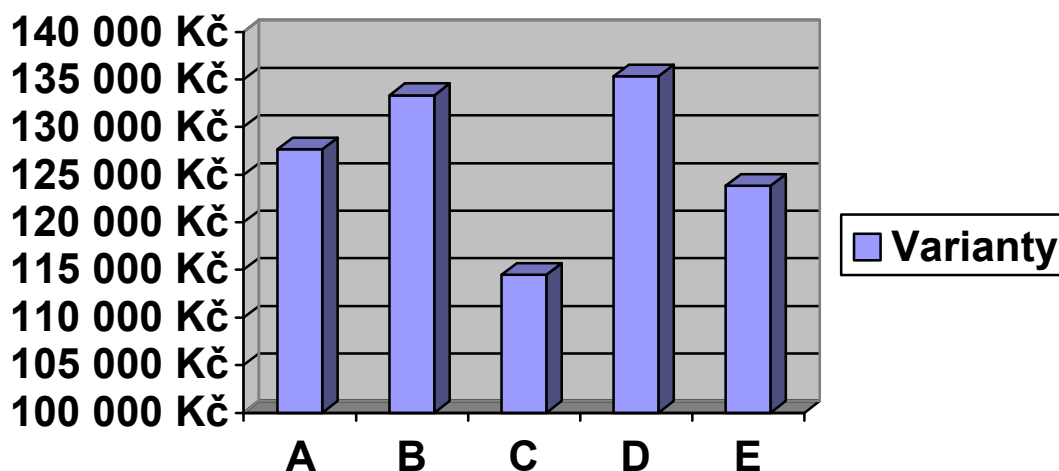
Srovnáním celkových částek daňového štítu u jednotlivých variant dojdeme k závěru, že varianta D je nejvýhodnější.

1.4 SHRUTÍ JEDNOTLIVÝCH VARIANT – POTENCIONÁLNÍ DOPAD PRO PODNIK

V předchozí kapitole jsem vymodelovala pomocí konkrétních příkladů 5 různých variant, jak dosáhnout minimální DPPO. Výsledné částky jsou pro srovnání orientačně zachyceny v následujícím grafu.

Graf č. 1 – Shrnutí součtu daňového štítu u jednotlivých variant

Shrnutí součtu daňového štítu u jednotlivých variant



Zdroj: Vlastní zdroj

Podíváme-li se na tento graf, uvidíme velmi rozdílné sloupce, které znázorňují jakou částku dokázala firma ABC a.s. ušetřit díky majetku v hodnotě 500 000 Kč během 11 po sobě jdoucích let, kdy jej daňově odpisovala. Jako celkově nejvýhodnější se ukázala být varianta D. Z toho vyplývá, že pro firmu je nejefektivnější rychle zareagovat na právě vyhlášené změny sazby DPPO a ihned změnit způsob odpisování. V opačném případě, kdy firma zareagovala na tyto změny pozdě a zůstatková cena majetku příliš

klesla, může být ekonomický dopad zdrcující a firma tak může ztratit desetitisíce Kč, jak je tomu u varianty C.

Srovnáním varianty A, která představuje klasický průběh rovnoměrného odpisování, s nejvýhodnější variantou D získáme rozdíl o částce 7 663 Kč. Tento rozdíl činí 1,53 % z celkové hodnoty majetku. V případě majetku v hodnotě 50 000 000 Kč by tento rozdíl mohl představovat částku až 765 000 Kč.

2. PRAKTICKÁ ČÁST

2.1 MODELOVÁNÍ EKONOMICKÝCH EFEKTŮ U VYBRANÝCH TYPŮ DLOUHODOBÝCH HMOTNÝCH AKTIV

V této kapitole si na konkrétních příkladech odpisování dlouhodobých hmotných movitých aktiv ukážeme, jak se u ročních daňových odpisů v závislosti na změně doby odpisování platné od 1.1.2005 změnily jejich částky i vývoj. Vzniknou vždy 2 varianty, přičemž 1. varianta znázorňuje výpočet daňového odpisu v jednotlivých letech při představě, že by k žádné změně nedošlo, zatímco 2. varianta podává skutečný obraz podle platných právních předpisů zákona o daních z příjmů.

Naskytá se tedy hlavní otázka – uškodilo Ministerstvo financí změnou doby odpisování platné od 1.1.2005 firmám nebo naopak jim přilepšilo? Na tuto otázku se pokusím najít odpovědi v následujících kapitolách.

2.1.1 Analýza 1. odpisové skupiny

V 1. odpisové skupině došlo ke zkrácení doby odpisování z původních 4 let na 3 roky.

PŘÍKLAD:

Firma Butterfly a.s. se zabývá výrobou plastových oken. V roce 2003 se tato společnost rozhodla pro koupi nového počítače v hodnotě 50 000 Kč. V tom samém roce ho začala i používat. Počítač byl zařazen do 1. odpisové skupiny.

Rovnoměrný způsob odpisování

Tabulka č. 22 - Výpočet daň. odpisů rovnoměrně (1. odpisová skupina)

Rok	Odpis - 1.varianta (v případě, že by ke změně doby odpisování nedošlo)	Rok	Odpis - 2.varianta (skutečná výše odpisů dle platného ustanovení)
2003	$O = (50000 \cdot 14,2) / 100 = 7100\text{Kč}$	2003	$O = (50000 \cdot 14,2) / 100 = 7100\text{Kč}$
2004	$O = (50000 \cdot 28,6) / 100 = 14300\text{Kč}$	2004	$O = (50000 \cdot 28,6) / 100 = 14300\text{Kč}$
2005	$O = (50000 \cdot 28,6) / 100 = 14300\text{Kč}$	2005	$O = (50000 \cdot 40) / 100 = 20000\text{Kč}$
2006	$O = (50000 \cdot 28,6) / 100 = 14300\text{Kč}$	2006	$O = 50000 - 41400 = 8600\text{Kč}$

Zdroj: Vlastní zdroj

V prvních dvou letech jsou částky ročních daňových odpisů v obou případech stejné, jelikož doposud k žádné změně nedošlo. V prvním roce odpisování vstupní cenu násobíme odpisovou sazbou 14,2 a to celé dělené stem, v roce druhém, tedy v 2004, tato odpisová sazba byla 28,6. V roce 2005 se však z důvodu zkrácení doby odpisování v 1. odpisové skupině ze 4 na 3 roky firma musela této novele zákona přizpůsobit a místo odpisové sazby 28,6 dosadit novou odpisovou sazbu, která pro další roky odpisování činila 40. Tím se roční odpis navýšil na 20 000 Kč, což byl nárůst v jediném roce o 5 700 Kč oproti částce 14 300 Kč, která by v případě nezměněné doby odpisování v tomto roce následovala. V roce 2006 se taktéž částky u obou variant výrazně liší, jelikož v 1. variantě, tedy v případě, že by ke změně doby odpisování nedošlo, by tento rok byla odepsána stejná výše odpisu jako v předcházejících dvou letech a majetek by tím byl odepsán. Ve 2. variantě, platné pro správný výpočet, však tento poslední rok představuje pouze dopočítání rozdílu mezi vstupní cenou a oprávkami.

Tabulka č. 23 – Výpočet daňového štítu (1. odpisová skupina, rovnoměrně)

Rok	Sazba DPPO	Daňový štít pro 1. variantu	Daňový štít pro 2. variantu
2003	31 %	$7100 \cdot 0,31 = 2\ 201\ \text{Kč}$	$7\ 100 \cdot 0,31 = 2\ 201\ \text{Kč}$
2004	28 %	$14\ 300 \cdot 0,28 = 4\ 004\ \text{Kč}$	$14\ 300 \cdot 0,28 = 4\ 004\ \text{Kč}$
2005	26 %	$14\ 300 \cdot 0,26 = 3\ 718\ \text{Kč}$	$20\ 000 \cdot 0,26 = 5\ 200\ \text{Kč}$
2006	24 %	$14\ 300 \cdot 0,24 = 3\ 432\ \text{Kč}$	$8\ 600 \cdot 0,24 = 2\ 064\ \text{Kč}$
Celkem		13 355 Kč	13 469 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V prvním a druhém roce byly použity u obou variant stejné částky ročních daňových odpisů i sazby DPPO, tudíž částky daňového štítu 2 201 Kč a 4 004 Kč jsou také stejné. V roce 2005 došlo k odlišnostem, jelikož v 1. variantě se daňový štít vypočítával z částky 14 300 Kč a sazby DPPO 26 %, u 2. varianty byla částka odpisu větší, a to 20 000 Kč, tudíž daňový štít ve 2. variantě byl poznatelně vyšší. V posledním roce se v 1. variantě změnila pouze sazba daně, ve 2. variantě došlo k radikálnímu poklesu daňového štítu.

Důsledky

V 1. variantě, tedy v případě, že by k žádné změně doby odpisování nedošlo, si firma Butterfly a.s. mohla z celkové částky počítače, která činila 50 000 Kč, díky daňově uznatelným nákladům v podobě celkových daňových odpisů ušetřit na DPPO částku 13 355 Kč. Ve 2. variantě, která je vypočtená podle platných předpisů, však tato celková částka činila 13 469 Kč. Porovnáním těchto dvou částek dojdeme k závěru, že díky zkrácení doby odpisování si firma Butterfly a.s. zvýšila svůj daňový štít o 114 Kč.

Zrychlený způsob odpisování

Tabulka č. 24 – Výpočet daň. odpisů zrychleně (1. odpisová skupina)

Rok	Odpis – 1.varianta (v případě, že by ke změně doby odpisování nedošlo)	Rok	Odpis – 2.varianta (skutečná výše odpisů dle platného ustanovení)
2003	$O = 50000 / 4 = 12500 \text{ Kč}$	2003	$O = 50000 / 4 = 12500 \text{ Kč}$
2004	$O = (2 \cdot 37500) / 5 - 1 = 18750 \text{ Kč}$	2004	$O = (2 \cdot 37500) / 5 - 1 = 18750 \text{ Kč}$
2005	$O = (2 \cdot 18750) / 5 - 2 = 12500 \text{ Kč}$	2005	$O = (2 \cdot 18750) / 4 - 2 = 18750 \text{ Kč}$
2006	$O = (2 \cdot 6250) / 5 - 3 = 6250 \text{ Kč}$	2006	již odepsáno

Zdroj: Vlastní zdroj

U zrychleného odpisování se postup výpočtu oproti rovnoměrnému liší. Prvním velkým rozdílem je, že zde nepoužíváme odpisové sazby, nýbrž koeficienty. První rok vypočteme jako podíl vstupní ceny a koeficientu platného pro první rok odpisování. U obou variant byl v roce 2003 tento koeficient prozatím stejný. V roce 2004 použijeme dvojnásobek zůstatkové ceny dělený koeficientem pro další roky odpisování snížený o počet let, po které byl již majetek odpisován. Ani v tomto roce zatím nedošlo k žádné změně, takže částky odpisů budou stejné u obou variant stejné. V roce 2005 však došlo ke zkrácení doby odpisování v 1. odpisové skupině ze 4 na 3 roky, tudíž koeficient se z původních 5 přeměnil na 4. V první variantě by firma tedy odepsala pouze částku 12 500 Kč a v roce 2006 by teprve částkou 6 250 Kč majetek plně odepsala, a však ve variantě druhé byl již v roce 2005 majetek plně odepsán.

Tabulka č. 25 – Výpočet daňového štítu (1. odpisová skupina, zrychleně)

Rok	Sazba DPPO	Daňový štít pro 1. variantu	Daňový štít pro 2. variantu
2003	31 %	$12\,500 \cdot 0,31 = 3\,875 \text{ Kč}$	$12\,500 \cdot 0,31 = 3\,875 \text{ Kč}$
2004	28 %	$18\,750 \cdot 0,28 = 5\,250 \text{ Kč}$	$18\,750 \cdot 0,28 = 5\,250 \text{ Kč}$
2005	26 %	$12\,500 \cdot 0,26 = 3\,250 \text{ Kč}$	$18\,750 \cdot 0,26 = 4\,875 \text{ Kč}$
2006	24 %	$6\,250 \cdot 0,24 = 1\,500 \text{ Kč}$	—
Celkem	—	13 875 Kč	14 000 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Pomocí ročních daňových odpisů počítače firmy Butterfly a.s. v jednotlivých letech vynásobenými sazbou daně v příslušném roce jsme se dopočítali k hodnotám daňového štítu v jednotlivých letech. Podíváme-li se na tabulku tak zjistíme, že v roce 2005 došlo právě zkrácením doby odpisování k rozdílné částce daňového štítu o 1625 Kč, zatímco u 2. varianty v roce 2006 byl již počítač plně odepsán, tudíž daňový štít je oproti 1. variantě nulový.

Důsledky

Porovnáním 1. a 2. varianty zjistíme, že rozdíl mezi součtem daňové úspory počítače činí 125 Kč ve prospěch 2. varianty. Z toho vyplývá, že zkrácením doby odpisování ze 4 na 3 roky firma Butterfly a.s. ušetřila 125 Kč na DPPO.

Tabulka č. 26 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u 1. odp. skupiny

—	Hodnota daňového štítu u rovnoměrného odpisování	Hodnota daňového štítu u zrychleného odpisování
1. Varianta	13 355 Kč	13 469 Kč
2. Varianta	13 875 Kč	14 000 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Skutečnost, že u obou způsobů odpisování je výhodnější 2. varianta, tedy daňové odpisy podle zákonného předpisu, již víme, nyní již zbývá jen zjistit, jestli je pro firmu výhodnější zvolit si rovnoměrné či zrychlené odpisy. Srovnáním výše uvedených hodnot je očividné, že částky daňového štítu u zrychleného způsobu odpisování jsou prokazatelně vyšší než u rovnoměrného, tudíž naprosto nejvýhodnější je 2. varianta zrychleným způsobem.

2.1.2 Analýza 1a. odpisové skupiny

1a. odpisová skupina je oproti ostatním skupinám výjimečná, jelikož její doba trvání byla pouze 3 roky, a to od 1.1.2005 do 31.12.2007. Doba odpisování činila 4 roky a zařazeny do ní byly osobní automobily, které byly před rokem 2005 součástí 1. odpisové skupiny.

PŘÍKLAD:

V roce 2003 si firma Butterfly a.s. pořídila také osobní automobil v hodnotě 400 000 Kč. V tom samém roce ho začala používat.

Rovnoměrný způsob odpisování

Tabulka č. 27 – Výpočet daň. odpisů rovnoměrně (1a. odpisová skupina)

Rok	Odpis – 1.varianta (v případě, že by ke změně odpisové skupiny nedošlo, 1. odpisová skupina)	Rok	Odpis – 2.varianta (skutečná výše odpisů dle platného ustanovení, 1a. odpisová skupina)
2003	$O = (400000 \cdot 14,2)/100 =$ = 56 800 Kč	2003	$O = (400000 \cdot 14,2)/100 =$ = 56 800 Kč
2004	$O = (400000 \cdot 28,6)/100 =$ = 114 400 Kč	2004	$O = (400000 \cdot 28,6)/100 =$ = 114 400 Kč
2005	$O = (400000 \cdot 40)/100 =$ = 160 000 Kč	2005	$O = (400000 \cdot 28,6)/100 =$ = 114 400 Kč
2006	$O = (400 000 - 331 200) =$ = 68 800 Kč	2006	$O = (400000 \cdot 28,6)/100 =$ = 114 400 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Osobní automobily prošly v průběhu posledních sedmi let dvěma zásadními změnami. První z nich nabyla platnosti 1.1. 2005, kdy byly osobní automobily přesunuty do nově vytvořené odpisové skupiny 1a. Majetek v této odpisové skupině byl odpisován po dobu 4 let. U 1. varianty jsou znázorněny výpočty v případě, že by osobní automobil firmy Butterfly a.s. zůstal v 1. odpisové skupině. V roce 2003 by byl tedy výpočet provedený pomocí odpisové sazby 14,2, v roce druhém 28,6. V roce 2005 však z důvodu zkrácení doby odpisování u 1. odpisové skupiny ze 4 na 3 roky byla odpisová sazba zvýšena na 40, a v roce 2006 by byl již dopočítán rozdíl mezi vstupní cenou a oprávkami, který činil 68 800 Kč, což je v tomto posledním roce zbylý odpis. Ve 2. variantě je znázorněna situace, která podle zákona o dani z příjmů skutečně nabyla platnosti a firmy na ni musely zareagovat, tedy v roce 2003 a 2004 byl osobní automobil v 1. odpisové skupině, a i jeho odpisy se počítaly pomocí odpisových sazeb platných pro tuto odpisovou skupinu. V roce 2005 byl osobní automobil firmy Butterfly a.s. přeřazen do 1a. odpisové skupiny a jeho doba odpisování činila 4 roky. V 1a. odpisové skupině se v prvním roce odpisování počítá pomocí odpisové sazby 14,2, v dalším letech odpisování 28,6. Při bližším ohledání bychom zjistili, že tyto odpisové sazby i doba odpisování jsou shodné s 1. odpisovou skupinou do konce roku 2004. V roce 2008 byly osobní automobily zařazeny do 2. odpisové skupiny z důvodu zrušení odpisové skupiny 1a.

Tabulka č. 28 – Výpočet daňového štítu (1a. odpisová skupina, rovnoměrně)

Rok	Sazba DPPO	Daňový štít pro 1. variantu	Daňový štít pro 2. variantu
2003	31 %	$56\,800 \cdot 0,31 = 17\,608 \text{ Kč}$	$56\,800 \cdot 0,31 = 17\,608 \text{ Kč}$
2004	28 %	$114\,400 \cdot 0,28 = 32\,032 \text{ Kč}$	$114\,400 \cdot 0,28 = 32\,032 \text{ Kč}$
2005	26 %	$160\,000 \cdot 0,26 = 41\,600 \text{ Kč}$	$114\,400 \cdot 0,26 = 29\,744 \text{ Kč}$
2006	24 %	$68\,800 \cdot 0,24 = 16\,512 \text{ Kč}$	$114\,400 \cdot 0,24 = 27\,456 \text{ Kč}$
Celkem	—	107 752 Kč	106 840 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V letech 2003 a 2004 jsou z důvodu shodné odpisové skupiny pro osobní automobily částky daňových štítů shodné. V roce 2005 dochází vytvořením 1a. odpisové skupiny

k poněkud rozdílným částkám, a to dokonce o 11 856 Kč v porovnání těchto variant. V roce 2006 se však u 1. varianty daňový štít prohlubuje, což má na svědomí dopočet odpisu, jelikož doba odpisování se zkrátila na 3 roky, narozdíl od 2. varianty, kde v posledním roce je odepsána plná výše odpisu.

Důsledky

Srovnáme-li obě tyto varianty, dojdeme k závěru, že v případě 1. varianty, kde celková částka daňového štítu činila 107 752 Kč, je oproti částce ve 2. variantě činící 106 840 Kč o 912 Kč vyšší a tudíž výhodnější pro firmu Butterfly a.s. by bylo zachování 1. odpisové skupiny v případě osobních automobilů.

Zrychlený způsob odpisování

Tabulka č. 29 – Výpočet daň. odpisů zrychleně (1a. odpisová skupina)

Rok	Odpis – 1.varianta (v případě, že by ke změně odpisové skupiny v roce 2005 nedošlo, 1. odpisová skupina)	Rok	Odpis – 2.varianta (skutečná výše odpisů dle platného ustanovení, 1a. odpisová skupina)
2003	$O = 400000/4 = 100000\text{Kč}$	2003	$O = 400000/4 = 100000\text{Kč}$
2004	$O = (2 \cdot 300000)/5-1 = 150000\text{Kč}$	2004	$O = (2 \cdot 300000)/5-1 = 150000\text{Kč}$
2005	$O = (2 \cdot 150000)/4-2 = 150000\text{Kč}$	2005	$O = (2 \cdot 150000)/5-2 = 100000\text{Kč}$
2006	již odepsáno	2006	$O = (2 \cdot 50000) / 5-3 = 50000\text{Kč}$

Zdroj: Vlastní zdroj

Jak jsme si již výše řekli, v roce 2005 byly osobní automobily přeřazeny do 1a. odpisové skupiny. V 1. variantě je popsán příklad, kdyby k této změně nedošlo a osobní automobily by stále spadaly do 1. odpisové skupiny. V roce 2003 byl výpočet proveden pomocí vstupní ceny dělené koeficientem platným pro první rok odpisování, který činil 4. Další roky byl dvojnásobek zůstatkové ceny vydělen koeficientem pro další roky odpisování snížený o počet let, po které byl majetek již odpisován. V roce 2005 ale došlo ke zkrácení v této odpisové skupině ze 4 na 3 roky, koeficient se tím

snížil na číslo 4 a v tomto roce byl tedy majetek již plně odepsán. Ve 2. variantě je popsán správný postup výpočtu daňových odpisů podle zákona o daních z příjmů, kdy je v prvních dvou letech majetek zařazen do 1. odpisové skupiny a částky i výpočty se tudíž shodují s 1. variantou, v roce 2005 spadá osobní automobil do 1a. odpisové skupiny s dobou odpisování 4 roky částkou ročního odpisu 100 000 Kč, v roce 2006 je dle výpočtu odepsána částka 50 000 Kč.

Tabulka č. 30 – Výpočet daňového štítu (1a. odpisová skupina, zrychleně)

Rok	Sazba DPPO	Daňový štít pro 1. variantu	Daňový štít pro 2. variantu
2003	31 %	$100\,000 \cdot 0,31 = 31\,000\text{ Kč}$	$100\,000 \cdot 0,31 = 31\,000\text{ Kč}$
2004	28 %	$150\,000 \cdot 0,28 = 42\,000\text{ Kč}$	$150\,000 \cdot 0,28 = 42\,000\text{ Kč}$
2005	26 %	$150\,000 \cdot 0,26 = 39\,000\text{ Kč}$	$100\,000 \cdot 0,26 = 26\,000\text{ Kč}$
2006	24 %	—	$50\,000 \cdot 0,24 = 12\,000\text{ Kč}$
Celkem	—	112 000 Kč	111 000 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V roce 2003 a 2004 byl osobní automobil zařazen do 1. odpisové skupiny, tudíž výše daňového odpisu jsou shodné. V roce 2005 důsledkem přechodu majetku do 1a. odpisové skupiny se prodloužila doba odpisování na 4 roky, proto u 1. varianty, kde byl majetek odpisován pouze 3 roky, byl osobní automobil již v roce 2005 plně odepsán. Daňový štít tedy činil v roce 2005 větší částku než u 2. varianty, kde se ta samá výše odpisu rozložila do dvou let.

Důsledky

Podíváme-li se na kolonku “Celkem“, zjistíme, že v případě 1. varianty byla výše celkového daňového štítu o 1 000 Kč vyšší než u 2. varianty. Je tedy zřejmé, že přechodem osobních automobilů do 1a. odpisové skupiny podle novely zákona o daních z příjmů platné od 1.1.2005 firma zaplatila o 1 000 Kč více na DPPO.

Tabulka č. 31 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u 1a. odp.skupiny

—	Hodnota daňového štítu u rovnoměrného odpisování	Hodnota daňového štítu u zrychleného odpisování
1. varianta	107 752 Kč	112 000 Kč
2. varianta	106 840 Kč	111 000 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Stejně jako v případě 1. odpisové skupiny je částka daňového štítu u výpočtu zrychleným způsobem výhodnější. A však tentokrát je vyšší celková částka daňového štítu u 1. varianty, proto můžeme říci, že naprosto nejvýhodnější variantou u odpisování osobního automobilu je 1. varianta zrychleným způsobem odpisování.

2.1.3 Analýza 2. odpisové skupiny

V 2. odpisové skupině došlo od roku 2005 ke zkrácení doby odpisování z původních 6 na 5 let.

PŘÍKLAD

Firma Butterfly a.s. si z důvodu rozšiřování výrobní kapacity pořídila v roce 2003 výrobní stroj za 800 000 Kč.

Rovnoměrný způsob odpisování

Tabulka č. 32 – Výpočet daň. odpisů rovnoměrně (2. odpisová skupina)

Rok	Odpis – 1.varianta (v případě, že by ke změně doby odpisování nedošlo)	Rok	Odpis – 2.varianta (skutečná výše odpisů dle platného ustanovení)
2003	$O = (800000 \cdot 8,5) / 100 =$ = 68 000 Kč	2003	$O = (800000 \cdot 8,5) / 100 =$ = 68 000 Kč
2004	$O = (800000 \cdot 18,3) / 100 =$ = 146 400 Kč	2004	$O = (800000 \cdot 18,3) / 100 =$ = 146 400 Kč
2005	$O = (800000 \cdot 18,3) / 100 =$ = 146 400 Kč	2005	$O = (800000 \cdot 22,25) / 100 =$ = 178 000 Kč
2006	$O = (800000 \cdot 18,3) / 100 =$ = 146 400 Kč	2006	$O = (800000 \cdot 22,25) / 100 =$ = 178 000 Kč
2007	$O = (800000 \cdot 18,3) / 100 =$ = 146 400 Kč	2007	$O = (800000 \cdot 22,25) / 100 =$ = 178 000 Kč
2008	$O = (800000 \cdot 18,3) / 100 =$ = 146 400 Kč	2008	$O = 800000 - 747400 =$ = 52 600 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V prvních dvou letech se při výpočtu odpisu postupovalo s ohledem na dobu odpisování, která činila 6 let. V roce 2005 došlo podle platných právních předpisů ke zkrácení doby odpisování z těchto původních 6 na 5 let. To se odrazilo ve výpočtu daňového odpisu, jelikož odpisová sazba stoupla z 18,3 na 22,25 pro další roky odpisování a tím se i zvýšil roční odpis ze 146 400 Kč na 178 000 Kč. Jelikož se jedná o rovnoměrné odpisy, v letech 2006 a 2007 se odpis ustálil na stejných částkách u obou variant. V roce 2008 byla v 1. variantě odepsána stejná částka jako v letech minulých, zatímco u 2. varianty byl dopočítán již pouze rozdíl mezi vstupní cenou a celkovými oprávkami.

Tabulka č. 33 – Výpočet daňového štítu (2. odpisová skupina, rovnoměrně)

Rok	Sazba DPPO	Daňový štít pro 1. variantu	Daňový štít pro 2. variantu
2003	31 %	$68\,000 \cdot 0,31 = 21\,080$ Kč	$68\,000 \cdot 0,31 = 21\,080$ Kč
2004	28 %	$146\,400 \cdot 0,28 = 40\,992$ Kč	$146\,400 \cdot 0,28 = 40\,992$ Kč
2005	26 %	$146\,400 \cdot 0,26 = 38\,064$ Kč	$178\,000 \cdot 0,26 = 46\,280$ Kč
2006	24 %	$146\,400 \cdot 0,24 = 35\,136$ Kč	$178\,000 \cdot 0,24 = 42\,720$ Kč
2007	24 %	$146\,400 \cdot 0,24 = 35\,136$ Kč	$178\,000 \cdot 0,24 = 42\,720$ Kč
2008	21 %	$146\,400 \cdot 0,21 = 30\,744$ Kč	$52\,600 \cdot 0,21 = 11\,046$ Kč
Celkem	—	201 152 Kč	204 838 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V letech 2003 a 2004 se díky dosud nezměněné době odpisování shodovaly částky daňového štítu v obou variantách. V roce 2005 se zkrácením doby odpisování zvýšily roční odpisy, tudíž jejich součinem s roční sazbou DPPO vznikl až o 8216 Kč vyšší daňový štít. V posledním roce odpisování se toto tvrzení otočilo, příčinou však byl pouze dopočet daňového odpisu v souladu se zkrácením doby odpisování.

Důsledky

Změna doby odpisování, která představovala zkrácení počtu let, během kterých byl majetek odpisován, přinesla pro firmu přínos v podobě rozdílu o 3686 Kč. Jinými slovy je výhodnější 2. varianta.

Zrychlený způsob odpisování

Tabulka č. 34 – Výpočet daň. odpisů zrychleně (2. odpisová skupina)

Rok	Odpis – 1.varianta (v případě, že by ke změně doby odpisování nedošlo)	Rok	Odpis – 2.varianta (skutečná výše odpisů dle platného ustanovení)
2003	$O = 800000 / 6 = 133334 \text{ Kč}$	2003	$O = 800000 / 6 = 133334 \text{ Kč}$
2004	$O = (2 \cdot 666666) / 7 - 1 = 222222 \text{ Kč}$	2004	$O = (2 \cdot 666666) / 7 - 1 = 222222 \text{ Kč}$
2005	$O = (2 \cdot 444444) / 7 - 2 = 177778 \text{ Kč}$	2005	$O = (2 \cdot 444444) / 6 - 2 = 222222 \text{ Kč}$
2006	$O = (2 \cdot 266666) / 7 - 3 = 133333 \text{ Kč}$	2006	$O = (2 \cdot 222222) / 6 - 3 = 148148 \text{ Kč}$
2007	$O = (2 \cdot 133333) / 7 - 4 = 88889 \text{ Kč}$	2007	$O = (2 \cdot 74074) / 6 - 2 = 74074 \text{ Kč}$
2008	$O = (2 \cdot 44444) / 7 - 5 = 44444 \text{ Kč}$	2008	již odepsáno

Zdroj: Vlastní zdroj

Stejně jako u předchozích příkladů byly první dva roky odpisování výrobního stroje u obou variant shodné. V roce 2005 vlivem zkrácení doby odpisování na 5 let se změnil koeficient ze 7 na 6 a tím se změnila i částka odpisu ze 177 778 Kč oproti 1. variantě na 222 222 Kč. Další rok se tedy počítalo také s koeficientem 6 sníženým o 3 již odepsané roky, v roce 2007 toto snížení bylo 4 roky a v roce 2008 byl již majetek plně odepsán, zatímco u 1. varianty při představě ponechání šestileté doby odpisování byla v roce 2008 ještě odepsána poslední částka 44 444 Kč.

Tabulka č. 35- Výpočet daňového štítu (2. odpisová skupina, zrychleně)

Rok	Sazba DPPO	Daňový štít pro 1. variantu	Daňový štít pro 2. variantu
2003	31 %	$133\,334 \cdot 0,31 = 41\,334 \text{ Kč}$	$133\,334 \cdot 0,31 = 41\,334 \text{ Kč}$
2004	28 %	$222\,222 \cdot 0,28 = 62\,222 \text{ Kč}$	$222\,222 \cdot 0,28 = 62\,222 \text{ Kč}$
2005	26 %	$177\,778 \cdot 0,26 = 46\,222 \text{ Kč}$	$222\,222 \cdot 0,26 = 57\,778 \text{ Kč}$
2006	24 %	$133\,333 \cdot 0,24 = 32\,000 \text{ Kč}$	$148\,148 \cdot 0,24 = 35\,556 \text{ Kč}$
2007	24 %	$88\,889 \cdot 0,24 = 21\,333 \text{ Kč}$	$74\,074 \cdot 0,24 = 17\,778 \text{ Kč}$
2008	21 %	$44\,444 \cdot 0,21 = 9\,333 \text{ Kč}$	—
Celkem	—	212 444 Kč	214 668 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V roce 2005 došlo k rozdílným částkám daňového odpisu ve srovnání obou variant a z toho důvodu se změnila i výše daňového štítu z původní částky 46 222 Kč na 57 778 Kč. Toto vysoké zvýšení částky daňového štítu podpořil i následující rok 2006, nicméně v roce 2007 si varianty role vyměnily a u 1. varianty došlo k vyšší částce o 3 555 Kč a v roce 2008 dokonce o 9 333 Kč, jelikož 2. varianta v tomto roce měla již daňový štít v nulové hodnotě.

Důsledky

Z důvodu vyšších částek daňových odpisů v letech, kdy sazba DPPO ještě činila 26 % a následně 24 % je o 2 224 Kč výhodnější 2. varianta. Lze tudíž říct, že zkrácením doby odpisování Ministerstvo financí napomohlo firmě ke snížení částky DPPO pomocí daňově uznatelných nákladů v podobě daňových odpisů dlouhodobého majetku o 2 224 Kč.

Tabulka č. 36 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u 2. odp. skupiny

	Hodnota daňového štítu u rovnoměrného odpisování	Hodnota daňového štítu u zrychleného odpisování
1. varianta	201 152 Kč	212 444 Kč
2. varianta	204 838 Kč	214 668 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Nyní už jen zbývá podívat se na součet daňového štítu z pohledu volby způsobu odpisování. 2. varianta se ukázala o 9 830 Kč výhodnější oproti 1. variantě, což je z pohledu odpisovaného majetku úspora o 1,23 % z hodnoty výrobního stroje o částce 800 000 Kč.

2.1.4 Analýza 3. odpisové skupiny

Ve 3. odpisové skupině došlo počátkem roku ke zkrácení doby odpisování ze 12 na 10 let.

PŘÍKLAD:

Firma Butterfly a.s. si v roce 2003 také pořídila novou a již déle potřebnou klimatizaci v celkové hodnotě 500 000 Kč.

Rovnoměrný způsob odpisování

Tabulka č. 37 – Výpočet daň. odpisů rovnoměrně (3. odpisová skupina)

Rok	Odpis – 1.varianta (v případě, že by ke změně doby odpisování nedošlo)	Rok	Odpis – 2.varianta (skutečná výše odpisů dle platného ustanovení)
2003	$O=(500000 \cdot 4,3)/100=21500$ Kč	2003	$O=(500000 \cdot 4,3)/100 = 21500$ Kč
2004	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2004	$O=(500000 \cdot 8,7)/100 = 43500$ Kč
2005	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2005	$O=(500000 \cdot 10,5)/100=52500$ Kč
2006	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2006	$O=(500000 \cdot 10,5)/100=52500$ Kč
2007	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2007	$O=(500000 \cdot 10,5)/100=52500$ Kč
2008	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2008	$O=(500000 \cdot 10,5)/100=52500$ Kč
2009	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2009	$O=(500000 \cdot 10,5)/100=52500$ Kč
2010	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2010	$O=(500000 \cdot 10,5)/100=52500$ Kč
2011	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2011	$O=(500000 \cdot 10,5)/100=52500$ Kč
2012	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2012	$O=(500000 \cdot 10,5)/100=52500$ Kč
2013	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2013	$O=(500000 - 485000)=15000$ Kč
2014	$O=(500000 \cdot 8,7)/100=43500$ Kč	2014	již odepsáno

Zdroj: Vlastní zdroj

U 1. varianty je, kromě prvního roku odpisování, kdy je roční daňový odpis z důvodu snížené odpisové sazby nejnižší, zřetelně vidět význam rovnoměrného odpisování, jelikož všech 11 z celkových 12 let byl roční odpis počítán stejnou odpisovou sazbou a výsledná částka činila vždy 43 500 Kč. Ve 2. variantě činil shodně odpis v prvním roce 21 500 Kč a ve druhém 43 500 Kč. V roce 2005 nastala změna v podobě zkrácení doby odpisování a tím se zvýšila odpisová sazba z původní sazby 8,7 na 10,5 a roční odpis se navýšil na částku 52 500 Kč, která pokračovala až do roku 2012. V roce 2013 bylo odečtením celkových opravek od vstupní ceny majetku dosaženo částky 15 000 Kč, která představovala konečný dopočet celkové výše daňových odpisů.

Tabulka č. 38 – Výpočet daňového štítu (3. odpisová skupina, rovnoměrně)

Rok	Sazba DPPO	Daňový štít pro 1. variantu	Daňový štít pro 2. variantu
2003	31 %	$21\,500 \cdot 0,31 = 6\,665 \text{ Kč}$	$21\,500 \cdot 0,31 = 6\,665 \text{ Kč}$
2004	28%	$43\,500 \cdot 0,28 = 12\,180 \text{ Kč}$	$43\,500 \cdot 0,28 = 12\,180 \text{ Kč}$
2005	26 %	$43\,500 \cdot 0,26 = 11\,310 \text{ Kč}$	$52\,500 \cdot 0,26 = 13\,650 \text{ Kč}$
2006	24 %	$43\,500 \cdot 0,24 = 10\,440 \text{ Kč}$	$52\,500 \cdot 0,24 = 12\,600 \text{ Kč}$
2007	24 %	$43\,500 \cdot 0,24 = 10\,440 \text{ Kč}$	$52\,500 \cdot 0,24 = 12\,600 \text{ Kč}$
2008	21 %	$43\,500 \cdot 0,21 = 9\,135 \text{ Kč}$	$52\,500 \cdot 0,21 = 11\,025 \text{ Kč}$
2009	20 %	$43\,500 \cdot 0,20 = 8\,700 \text{ Kč}$	$52\,500 \cdot 0,20 = 10\,500 \text{ Kč}$
2010	19 %	$43\,500 \cdot 0,19 = 8\,265 \text{ Kč}$	$52\,500 \cdot 0,19 = 9\,975 \text{ Kč}$
2011	19 %	$43\,500 \cdot 0,19 = 8\,265 \text{ Kč}$	$52\,500 \cdot 0,19 = 9\,975 \text{ Kč}$
2012	19 %	$43\,500 \cdot 0,19 = 8\,265 \text{ Kč}$	$52\,500 \cdot 0,19 = 9\,975 \text{ Kč}$
2013	19 %	$43\,500 \cdot 0,19 = 8\,265 \text{ Kč}$	$15\,000 \cdot 0,19 = 2\,850 \text{ Kč}$
2014	19 %	$43\,500 \cdot 0,19 = 8\,265 \text{ Kč}$	—
Celkem	—	110 195 Kč	111 995 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V prvním roce dosahoval daňový štít díky poměrně nízkému ročnímu odpisu částku 6 665 Kč a v roce již vyšší 12 180 Kč u obou variant. Od roku 2005 se již částky daňového štítu nikdy neshodly, nicméně postupným snižováním sazby DPPO rok od

roku u 1. i 2. varianty klesala i hodnota daňového štítu. Od roku 2012 jsem ponechala aktuální sazbu DPPO 19 %.

Důsledky

Porovnáním výsledných částek celkového součtu daňového štítu u obou variant je zřejmé, že 2. varianta je o 1800 Kč výhodnější oproti 1. variantě. Rozdíl není příliš velký, jelikož roční odpisy vzhledem k délce odpisování majetku nedosahovaly vysokých částek. Pro firmu je tedy zkrácení doby odpisování na 10 let výhodnější než ponechání původních 12 let odpisování.

Zrychlený způsob odpisování

Tabulka č. 39 – Výpočet daň. odpisů zrychleně (3. odpisová skupina)

Rok	Odpis – 1.varianta (v případě, že by ke změně doby odpisování nedošlo)	Rok	Odpis – 2.varianta (skutečná výše odpisů dle platného ustanovení)
2003	$O = 500000 / 12 = 41667 \text{ Kč}$	2003	$O = 500000 / 12 = 41667 \text{ Kč}$
2004	$O = (2 \cdot 458333) / 13 - 1 = 76389 \text{ Kč}$	2004	$O = (2 \cdot 458333) / 13 - 1 = 76389 \text{ Kč}$
2005	$O = (2 \cdot 381944) / 13 - 2 = 69445 \text{ Kč}$	2005	$O = (2 \cdot 381944) / 11 - 2 = 84877 \text{ Kč}$
2006	$O = (2 \cdot 312499) / 13 - 3 = 62500 \text{ Kč}$	2006	$O = (2 \cdot 297067) / 11 - 3 = 74267 \text{ Kč}$
2007	$O = (2 \cdot 249999) / 13 - 4 = 55556 \text{ Kč}$	2007	$O = (2 \cdot 222800) / 11 - 4 = 63658 \text{ Kč}$
2008	$O = (2 \cdot 194443) / 13 - 5 = 48611 \text{ Kč}$	2008	$O = (2 \cdot 159142) / 11 - 5 = 53048 \text{ Kč}$
2009	$O = (2 \cdot 145832) / 13 - 6 = 41667 \text{ Kč}$	2009	$O = (2 \cdot 106094) / 11 - 6 = 42438 \text{ Kč}$
2010	$O = (2 \cdot 104165) / 13 - 7 = 34722 \text{ Kč}$	2010	$O = (2 \cdot 63656) / 11 - 7 = 31828 \text{ Kč}$
2011	$O = (2 \cdot 69443) / 13 - 8 = 27773 \text{ Kč}$	2011	$O = (2 \cdot 31828) / 11 - 8 = 21219 \text{ Kč}$
2012	$O = (2 \cdot 41670) / 13 - 9 = 20835 \text{ Kč}$	2012	$O = (2 \cdot 10609) / 11 - 9 = 10609 \text{ Kč}$
2013	$O = (2 \cdot 20835) / 13 - 10 = 13890 \text{ Kč}$	2013	již odepsáno
2014	$O = (2 \cdot 6945) / 13 - 11 = 6945 \text{ Kč}$	2014	již odepsáno

Zdroj: Vlastní zdroj

V roce 2003 se roční daňový odpis počítal jako vstupní cena dělená koeficientem pro první rok odpisování. Druhý rok se dvojnásobek zůstatkové ceny dělil koeficientem platným pro další roky odpisování sníženým o počet let, po které již byl majetek odpisován, tedy v tomto případě 1. V roce 2005 se díky zkrácení doby odpisování snížil i koeficient ze 13 na 11, tudíž snížením tohoto koeficientu došlo ke zvýšení částky ročního odpisu u 2. varianty. Toto zvýšení pokračovalo i několik dalších let, poněvadž během 10 let musela být odepsána stejná výše majetku jako u původních 12 let, tudíž odpisy musely být vyšší. V roce 2010 si varianty role vyměnily a u 1. varianty byla zaznamenána vyšší částka ročního odpisu než u 2. varianty. Tento jev způsobila nízká zůstatková cena majetku v případě 2. varianty. V 1. variantě byl majetek odpisován celých 12 let, ve 2. variantě byl poslední roční odpis v roce 2012, tedy celkem 10 let.

Tabulka č. 40 – Výpočet daňového štítu (3. odpisová skupina, zrychleně)

Rok	Sazba DPPO	Daňový štít pro 1. variantu	Daňový štít pro 2. variantu
2003	31 %	$41\,667 \cdot 0,31 = 12\,917$ Kč	$41\,667 \cdot 0,31 = 12\,917$ Kč
2004	28 %	$76\,389 \cdot 0,28 = 21\,389$ Kč	$76\,389 \cdot 0,28 = 21\,389$ Kč
2005	26 %	$69\,445 \cdot 0,26 = 18\,056$ Kč	$84\,877 \cdot 0,26 = 22\,068$ Kč
2006	24 %	$62\,500 \cdot 0,24 = 15\,000$ Kč	$74\,267 \cdot 0,24 = 17\,824$ Kč
2007	24 %	$55\,556 \cdot 0,24 = 13\,333$ Kč	$63\,658 \cdot 0,24 = 15\,278$ Kč
2008	21 %	$48\,611 \cdot 0,21 = 10\,208$ Kč	$53\,048 \cdot 0,21 = 11\,140$ Kč
2009	20 %	$41\,667 \cdot 0,20 = 8\,333$ Kč	$42\,438 \cdot 0,20 = 8\,488$ Kč
2010	19 %	$34\,722 \cdot 0,19 = 6\,597$ Kč	$31\,828 \cdot 0,19 = 6\,047$ Kč
2011	19 %	$27\,773 \cdot 0,19 = 5\,277$ Kč	$21\,219 \cdot 0,19 = 4\,032$ Kč
2012	19 %	$20\,835 \cdot 0,19 = 3\,959$ Kč	$10\,609 \cdot 0,19 = 2\,016$ Kč
2013	19 %	$13\,890 \cdot 0,19 = 2\,639$ Kč	—
2014	19 %	$6\,945 \cdot 0,19 = 1\,320$ Kč	—
Celkem	—	119 028 Kč	121 199 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

V prvních dvou letech byla výše daňového štítu u obou variant stejná. V roce 2005 se roční daňový odpis ve 2. variantě navýšil na částku 84 877 Kč oproti původní 76 389 Kč a součinem s roční sazbou DPPO 26 % vyhoupla i částka daňového štítu na 22 068 Kč. Přes stejný průběh sazby DPPO byly částky daňového štítu u 2. varianty až do roku 2009 vyšší, v roce 2010 důsledkem nízké zůstatkové ceny došlo k opačnému efektu a tentokrát 1. varianta zaznamenala vyšší daňový štít až do roku 2014.

Důsledky

I přes kratší dobu odpisování a od roku 2010 nižší částky daňového štítu se jako výhodnější projevila 2. varianta, jelikož v době vyšších sazeb DPPO byly uplatňovány větší částky ročních daňových odpisů a tím bylo dosaženo celkově většího daňového štítu o 2 171 Kč oproti 1. variantě.

Tabulka č. 41 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u 3. odp. skupiny

—	Hodnota daňového štítu u rovnoměrného odpisování	Hodnota daňového štítu u zrychleného odpisování
1. varianta	110 195 Kč	119 028 Kč
2. varianta	111 995 Kč	121 199 Kč

Zdroj: Vlastní zdroj

Srovnáním výše uvedených hodnot lze říct, že pokud by si firma vybrala zrychlený způsob odpisování, ušetřila by na DPPO 9 204 Kč oproti rovnoměrnému způsobu odpisování, což je 1,84 % z celkové hodnoty majetku ve výši 500 000 Kč.

Závěr

Cílem této práce bylo využít změn sazby DPPO i změny doby odpisování dlouhodobého hmotného movitého majetku v hledání nejvhodnější varianty vedoucí k maximalizaci čistého zisku podniku. Zároveň mým cílem bylo v druhé kapitole zjistit, zda změna doby odpisování dlouhodobých hmotných aktiv vedla ke snížení či zvýšení výsledné DPPO.

V první části této práce jsem vymodelovala 5 konkrétních variant, v nichž jsem se různými způsoby snažila o minimalizaci DPPO. Pomocí porovnání výsledných částek jednotlivých součtů daňového štítu jsem došla k závěru, že nejvýhodnější variantou se stala varianta D, ve které byl na konci prvního roku odpisování majetek fiktivně prodán a počátkem druhého roku zpět odkoupen za zůstatkovou cenu, čímž firma dosáhla svého záměru, kterým bylo stát se druhým vlastníkem majetku a začít majetek znovu odepisovat zrychleným způsobem. Celý tento poněkud složitý proces vedl ke zvýšení ročních daňových odpisů v době, kdy byla sazba DPPO vysoká, a tím se firmě podařilo vynásobením částky ročního daňového odpisu a aktuální sazby DPPO získat maximální daňový štít, který slouží jako ukazatel hodnoty snižující konečnou DPPO. Firma tímto procesem zvýšila svůj daňový štít o 7 663 Kč, přičemž tato částka představuje vyšší využití o 1,53 % z celkové hodnoty majetku o částce 500 000 Kč.

V druhé části práce jsem pomocí příkladů jednotlivých dlouhodobých hmotných aktiv analyzovala u odpisových skupin, u kterých došlo v roce 2005 ke změně doby odpisování, zda by bylo výhodnější ponechání stávající doby odpisování či jestli právnickým osobám tato změna přispěla k nižší konečné DPPO. Zjistila jsem, že zkrácením doby odpisování u dlouhodobých hmotných aktiv se firmám zvýšila hodnota daňového štítu, tudíž právnické osoby si díky této změně přilepšily nižší konečnou částkou DPPO. Jedinou výjimku tvořilo zavedení 1a. odpisové skupiny, do níž patřily osobní automobily, jelikož přesunem tohoto majetku do výše uvedené odpisové skupiny se hodnota daňového štítu naopak snížila a firmy tím zaplatily více na konečné DPPO.

Z obecného hlediska lze tedy říci, že právnickým osobám se nejvíce vyplatí uplatňovat své daňově uznatelné náklady v době, kdy je sazba DPPO nejvyšší, jelikož

postupným poklesem této sazby dochází ke znehodnocování daňově uznatelných nákladů.

Tato bakalářská práce se zabývala pohledem do minulosti, Ministerstvo financí však plánuje do budoucích let řadu změn z důvodu stabilizace veřejných financí, proto je možné, že se v budoucnosti dočkáme opětovného zvýšení sazby DPPO.

ANOTACE

Příjmení a jméno autora: Veronika Smolková
Instituce: Moravská vysoká škola Olomouc
Název práce v českém jazyce: Změny sazby DPPO a doby odepisování dlouhodobého majetku – potencionální dopad pro podnik
Název práce v anglickém jazyce: Corporate tax rate change and long-term tangible assets depreciation period prolongation – potential economical impact on a company
Vedoucí práce: Ing. Michal Menšík, Ph.D.
Počet stran: 66
Rok obhajoby: 2011

Klíčová slova v českém jazyce: dlouhodobý hmotný majetek, daňový štít, daňový odpis, odpisová sazba, odpisový koeficient, sazba daně z příjmů právnických osob, daň z příjmů právnických osob (DPPO), zůstatková cena, vstupní cena

Klíčová slova v anglickém jazyce: long-term tangible assets, tax shield, tax depreciation, depreciation rate, depreciation rate, tax rate on corporate income, corporate income tax (CIT), book value, input price

Anotace

Tato bakalářská práce se zabývá popisem vývoje sazby DPPO od roku 2000 do současnosti a zároveň změnou doby odepisování dlouhodobého hmotného majetku. Hlavní náplní práce je zjistit jakým nejvhodnějším způsobem docílit k naprosté minimalizaci DPPO pomocí daňových odpisů jakožto daňově uznatelných nákladů a jestli změna doby odepisování u dlouhodobého hmotného movitého majetku napomohla právnickým osobám ke snížení či zvýšení jejich konečné DPPO.

Annotation

This bachelor thesis describes the development of the CIT rate from 2000 to the present, while a change of depreciation of tangible assets. The main job it is find out what the best way to achieve the minimization of total corporate income tax (CIT) usány tax depreciation as a tax-deduction expences and depreciation periods if the change in tangible movable properte of legal persóna to help increase or decrease the final CIT.

POUŽITÁ LITERATURA

1. VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, Praha, GRADA, 2010, ISBN 978-80-247-3201-5
2. PELC, V., Daňové odpisy po novele 2005, Praha, GRADA, 2005, ISBN 80-247-1071-4
3. MARKOVÁ H., Daňové zákony 2009, úplná znění platná k 1.1.2009, Praha, GRADA, 2009, ISBN 978-80-247-2803-2

Použité internetové stránky

<http://www.sagit.cz>

<http://www.mcf.cz>

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 – Doba odpisování u jednotlivých odpisových skupin.....	8
Tabulka č. 2 – Odpisové sazby platné pro první rok odpisování	9
Tabulka č. 3 – Odpisové sazby platné pro další roky odpisování.....	10
Tabulka č. 4 – Odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu.....	10
Tabulka č. 5 – Koeficienty platné pro první rok odpisování (K_1).....	12
Tabulka č. 6 – Koeficienty platné pro další roky odpisování (K_2).....	12
Tabulka č. 7 – Koeficienty platné pro zvýšenou vstupní cenu (K_3).....	13
Tabulka č. 8 – Změny sazby DPPO.....	14
Tabulka č. 9 – Shrnutí max. časového horizontu v jednotlivých letech.....	15
Tabulka č. 10 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta A).....	18
Tabulka č. 11 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta A).....	19
Tabulka č. 12 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta B).....	21
Tabulka č. 13 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta B).....	23
Tabulka č. 14 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta C).....	25
Tabulka č. 15 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta C).....	27
Tabulka č. 16 – Shrnutí daňového štítu v jednotlivých letech u varianty A, B a C.....	29
Tabulka č. 17 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta D).....	32
Tabulka č. 18 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta D).....	33
Tabulka č. 19 – Výpočet jednotlivých ročních daňových odpisů (varianta E).....	35
Tabulka č. 20 – Výpočet daňového štítu v jednotlivých letech (varianta E).....	36
Tabulka č. 21 – Shrnutí výše daňového štítu v jednotlivých letech u dalších variant D a E v porovnání s variantou B.....	37
Tabulka č. 22 – Výpočet daňových odpisů rovnoměrně (1. odpisová skupina).....	42
Tabulka č. 23 – Výpočet daňového štítu (1. odpisová skupina, rovnoměrně).....	43
Tabulka č. 24 – Výpočet daňových odpisů zrychleně (1. odpisová skupina).....	44
Tabulka č. 25 – Výpočet daňového štítu (1. odpisová skupina, zrychleně).....	44
Tabulka č. 26 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u 1. odp. skupiny....	45
Tabulka č. 27 – Výpočet daňových odpisů rovnoměrně (1a. odpisová skupina).....	46
Tabulka č. 28 – Výpočet daňového štítu (1a. odpisová skupina, rovnoměrně).....	47
Tabulka č. 29 – Výpočet daňových odpisů zrychleně (1a. odpisová skupina).....	48

Tabulka č. 30 – Výpočet daňového štítu (1a. odpisová skupina, zrychleně).....	49
Tabulka č. 31 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u 1a. odp. skupiny ..	50
Tabulka č. 32 – Výpočet daňových odpisů rovnoměrně (2. odpisová skupina).....	51
Tabulka č. 33 – Výpočet daňového štítu (2. odpisová skupina, rovnoměrně).....	52
Tabulka č. 34 – Výpočet daňových odpisů zrychleně (2. odpisová skupina).....	53
Tabulka č. 35 – Výpočet daňového štítu (2. odpisová skupina, zrychleně).....	53
Tabulka č. 36 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u 2. odp. skupiny....	54
Tabulka č. 37 – Výpočet daňových odpisů rovnoměrně (3. odpisová skupina).....	55
Tabulka č. 38 – Výpočet daňového štítu (3. odpisová skupina, rovnoměrně).....	56
Tabulka č. 39 – Výpočet daňových odpisů zrychleně (3. odpisová skupina).....	57
Tabulka č. 40 – Výpočet daňového štítu (3. odpisová skupina, zrychleně).....	58
Tabulka č. 41 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u 3. odp. skupiny.	59

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1 – Shrnutí součtu daňového štítu u jednotlivých variant.....	39
---	----