

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2016

DAVID BUCHAL

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE



PODNIKOVÁ EKONOMIKA

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE/TITLE OF THESIS

Vliv účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

Červen / 2016

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

David Buchal / PPE 07

JMÉNO VEDOUcíHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Doc. Ing. Jaroslava Hyršlová, Ph.D.

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Odevzdáním této práce prohlašuji, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracoval/a samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použil/a pouze literární prameny v práci uvedené.

Jsem si vědom/a skutečnosti, že tato práce bude v souladu s § 47b zák. o vysokých školách zveřejněna, a souhlasím s tím, aby k takovému zveřejnění bez ohledu na výsledek obhajoby práce došlo.

Prohlašuji, že informace, které jsem v práci užil/a, pocházejí z legálních zdrojů, tj. že zejména nejde o předmět státního, služebního či obchodního tajemství či o jiné důvěrné informace, k jejichž použití v práci, popř. k jejichž následné publikaci v souvislosti s předpokládanou veřejnou prezentací práce, nemám potřebné oprávnění.

Datum a místo: 30. 4. 2016, Úvaly

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Rád bych tímto poděkoval vedoucí bakalářské práce za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SOUHRN

1. Cíl práce:

Cílem práce je posoudit přístupy k účetnímu a daňovému odpisování dlouhodobých majetků ve vybrané společnosti a jejich následný vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů.

2. Výzkumné metody:

V teoretické části je provedena rešerše odborné literatury, která se vztahuje k dlouhodobému majetku a jeho odpisování. Na základě této rešerše jsou charakterizovány dlouhodobé majetky, způsoby jejich oceňování i možnosti odpisování z účetního i daňového hlediska. Práce vychází z platných zákonů a dalších předpisů vztahujících se k řešené problematice.

Praktická část je realizována ve společnosti, která je v celé práci označována jako společnost XYZ. Je provedena analýza dlouhodobého majetku společnosti a přístupu společnosti k jeho odpisování z účetního i daňového hlediska. Pro výpočet účetních i daňových odpisů jsou využity metody časového odpisování, jsou aplikovány metody rovnoměrného i zrychleného odpisování. Výsledky získané pomocí různých metod odpisování jsou porovnány a využity v rámci daňové optimalizace. Na základě zjištěných dopadů daňových odpisů na základ daně z příjmů jsou poté formulována doporučení pro společnost.

3. Výsledky výzkumu/práce:

Společnost využívá pro svoji podnikatelskou činnost dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek. Významnou součástí dlouhodobého majetku tvoří především dlouhodobý hmotný majetek. Společnost odpisuje dlouhodobé majetky s využitím časových metod odpisování. Majetky jsou z účetního hlediska odpisovány rovnoměrně s ohledem na předpokládanou dobu životnosti (resp. použitelnosti) majetku. V rámci daňového odpisování volí společnost opět rovnoměrné odpisování. Společnost se nesnaží optimalizovat základ daně z příjmů. V rámci práce jsou proto formulována doporučení pro daňovou optimalizaci.

4. Závěry a doporučení:

Společnosti lze doporučit, aby zaměřila svoji pozornost na stanovování doby životnosti (resp. doby použitelnosti) u nově pořizovaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Stanovená doba životnosti (resp. doba použitelnosti) u některých majetků je kratší, než doba jejich skutečného využívání pro podnikatelskou činnost. Tím je doba odpisování kratší a výsledky hospodaření jsou v jednotlivých letech odpisování ovlivněny vyššími účetními odpisy. Z pohledu daňového odpisování je společnosti na základě předpokládaného pozitivního vývoje tržeb a plánovaných investic do nových zařízení doporučeno odpisovat nově pořízené dlouhodobé hmotné majetky rovnoměrnými daňovými odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování o 10 %.

KLÍČOVÁ SLOVA

Dlouhodobý majetek, účetní odpisy, daňové odpisy, výsledek hospodaření, základ daně z příjmů.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SUMMARY

1. Main objective:

The purpose of the thesis is to evaluate the approaches to accounting and tax depreciation of fixed assets in the selected company and the subsequent impact on the economic results and income tax base.

2. Research methods:

The theoretical part presents research from subject publications regarding fixed assets and their depreciation. Based on this research, the fixed assets and methods of their evaluation and the possibilities of depreciation from accounting as well as tax point of view are described. The thesis is based on valid laws and other legal regulations regarding the subject matter.

The practical part is realized within the company which is, throughout the thesis, referred to as the XYZ Company. The company's fixed assets as well as the company's approach to the depreciation from accounting and tax point of view are analyzed. For the accounting and tax depreciation calculation the time-based depreciation method is used and the uniform/straight-line method as well as the accelerated depreciation method are applied. The results acquired from different depreciation methods are compared and used within the tax optimization. The later given recommendations to the company are based on the found impacts of the tax depreciation on the income tax base.

3. Result of research:

The company uses for its business activities fixed tangible and intangible property. Important part of the fixed assets are particularly fixed tangible assets. The company depreciates the fixed assets using time-based depreciation methods. From the accounting point of view, the assets are depreciated uniformly with respect to the expected life cycle (or usability) of the asset. Within the tax depreciation area, the company also opts for uniform/straight-line depreciation. The company does not strive to optimize the income tax base. Therefore, within the thesis, the recommendations for the tax optimization are formulated.

4. Conclusions and recommendation:

It can be recommended to the company to focus its attention to setting the life cycle (or usability) of newly acquired fixed tangible and intangible assets. The life cycle (or usability) stated for some assets is shorter than their actual usage for business activities. Therefore, the depreciation period is shorter and the economic results in the individual depreciation years are influenced by the higher tax depreciation. From the tax depreciation point of view, it is recommended that the company (based on the expected positive development of revenues and planned investments into the new equipment) depreciates the newly acquired fixed tangible assets using the uniform/straight-line tax depreciation with the increased depreciation in the first year by 10 %.

KEYWORDS

Fixed assets, depreciation and amortization, tax depreciation and amortization, profit, corporate income tax basis.

JEL CLASSIFICATION

K34 Tax law;
M41 Accounting.

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Buchal David
Studijní program:	Ekonomika a management (Bc.)
Studijní obor:	Podniková ekonomika
Studijní skupina:	PPE 07
Název BP:	Účetní a daňové odpisy ve vybrané společnosti
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	<ol style="list-style-type: none"> 1. Odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření podniku a základ daně z příjmů. 2. Základní metody odpisování dlouhodobého majetku. 3. Charakteristika vybraného podniku a vymezení dlouhodobého majetku. Odpisování dlouhodobého majetku ve vybraném podniku. 4. Komplexní vyhodnocení odpisů dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření podniku a základ daně z příjmů. 5. Shrnutí základních poznatků a závěrů vyplývajících ze zjištěných informací a formulace doporučení pro podnik.
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	<ul style="list-style-type: none"> • DVORÁKOVÁ, M. <i>Základy účetnictví</i>. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-544-1. • KOVANICOVÁ, D. <i>Abeceda účetních znalostí pro každého</i>. 20. aktualiz. vyd. Praha : Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5. • RANDÁKOVÁ, M. et al. <i>Finanční účetnictví v České republice</i>. Praha : Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2076-6. • SYNEK, M. et al. <i>Manažerská ekonomika</i>. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1. • VALOUCH, P. <i>Účetní a daňové odpisy 2012</i>. Praha : Grada, 2012. ISBN 978-80-247- 7713-9.
Harmonogram	<ul style="list-style-type: none"> • Zpracování cíle a metodiky do 01. 02. 2016 • Zpracování teoretické části do 01. 03. 2016 • Zpracování analytické části do 01. 04. 2016 • Finální verze do 01. 05. 2016
Vedoucí práce:	Doc. Ing. Jaroslava Hyršlová, Ph.D.

V Praze dne 6. 1. 2016

Prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

Prof. Ing.
Milan
Žák CSc.

Digitálně podepsal Prof. Ing.
Milan Žák CSc.
DN: cn=CZ, c=Prof. Ing. Milan
Žák CSc., o=Vysoká škola
ekonomie a managementu,
p.s., title=Rektor,
se=#Number=ICA - 10340169,
serial=10340169, c=CZ
113308764
Datum: 2016.01.06 09:02:14
+01'00'

OBSAH

1. Úvod	1
2. Odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů	3
2.1. Dlouhodobý majetek z účetního hlediska.....	3
2.2. Dlouhodobý majetek z daňového hlediska.....	5
2.3. Pořizování dlouhodobého majetku	6
2.3.1 Oceňování majetku z účetního hlediska pro účely odpisování	7
2.3.2 Oceňování majetku z daňového hlediska pro účely odpisování	7
2.3.3 Technické zhodnocení z účetního a daňového pohledu.....	8
2.4. Účetní odpisy dlouhodobého majetku a metody odpisování.....	8
2.4.1 Časová metoda	11
2.4.2 Výkonová metoda	12
2.4.3 Metoda komponentního odpisování	13
2.5. Daňové odpisy a metody odpisování.....	13
2.5.1 Daňové odpisy hmotného majetku a metody odpisování.....	14
2.5.2 Daňové odpisy nehmotného majetku a metody odpisování.....	18
2.5.3 Odpisování technického zhodnocení majetku.....	19
2.5.4 Využití daňových odpisů při optimalizaci základu daně z příjmů	20
3. Praktická část	22
3.1 Charakteristika společnosti.....	22
3.2 Odpisy dlouhodobého majetku společnosti.....	23
3.3 Vyhodnocení vlivu odpisů na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů	28
4. Závěr	32

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Odpisové skupiny a jejich doba odpisování.....	14
Tabulka 2 - Roční sazba pro daňové odpisování hmotného majetku	15
Tabulka 3 - Roční odpisová sazba při zvýšení daňového odpisu v prvním roce o 20 %	16
Tabulka 4 - Roční odpisová sazba při zvýšení daňového odpisu v prvním roce o 15 %	16
Tabulka 5 - Roční odpisová sazba při zvýšení daňového odpisu v prvním roce o 10 %	16
Tabulka 6 - Roční koeficienty pro zrychlené daňové odpisování	17
Tabulka 7 - Přehled odpisového majetku společnosti	24
Tabulka 8 - Souhrn odpisů za rok 2015 (v Kč)	27
Tabulka 9 - Propočet výsledku hospodaření po zdanění pro rok 2015 (v Kč)	28
Tabulka 10 - Účetní a daňové odpisy za rok 2015 s využitím různých odpisových metod (v Kč)	30
Tabulka 11- Daň z příjmů za rok 2015 při uplatnění různých metod daňových odpisů (v Kč)	30

1. Úvod

Právnické i některé fyzické osoby, které se rozhodují začít podnikat, se při své činnosti setkají s povinností vedení finančního účetnictví. Finanční účetnictví představuje systém, který poskytuje především externím uživatelům informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledcích hospodaření. Významným zdrojem informací jsou účetní výkazy, které jsou výstupem finančního účetnictví (jsou součástí účetní závěrky) a které respektují základní účetní principy a zásady tak, aby poskytovaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Informace v nich obsažené musí být úplné, průkazné, srozumitelné a srovnatelné.

Účetní jednotka (dále jen ÚJ) za účetní období sestaví výkaz zisku a ztráty, který podává ucelený přehled o výnosech a nákladech, na jejichž základě je propočten výsledek hospodaření. Aby podnik dobře fungoval, potřebuje ke své činnosti majetek (aktiva) a kapitál (pasiva). Tato skutečnost je vykázána v rozvaze, která člení aktiva podle likvidnosti a pasiva podle zdrojů financování.

Zmíněné účetní výkazy ovlivňují všechny hospodářské operace, které v průběhu účetního období vznikají v souvislosti s podnikatelskou činností. V rámci této bakalářské práce je pozornost zaměřena pouze na dlouhodobé majetky a jejich odpisování. ÚJ musí v oblasti vymezení a odepisování dlouhodobého majetku postupovat v souladu s platnými předpisy. Odpisy jsou součástí nákladů podniku, mají podstatný vliv na výsledek hospodaření a v konečné fázi i na základ daně z příjmů právnických (resp. fyzických) osob.

V České republice existují odpisy účetní a daňové. Účetní odpisy vyjadřují opotřebení dlouhodobého majetku v souvislosti s tím, jak je daný majetek využíván v rámci ÚJ. Účetní odpisy jsou definovány v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb., a vyhláškou č. 500/2002 Sb. Daňové odpisy se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a ovlivňují základ daně z příjmů.

Bakalářská práce se zabývá jak účetními, tak i daňovými odpisy. Předmětem zájmu je jejich dopad na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů. Cílem práce je posoudit přístupy k účetnímu a daňovému odpisování dlouhodobých majetků ve vybrané společnosti a jejich následný vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů.

Bakalářská práce je rozdělena do čtyř částí. Kromě úvodu a závěru obsahuje teoretickou část, která je věnována teoretickým přístupům k řešené problematice (a to jak z hlediska účetního, tak i daňového) a část praktickou, která aplikuje získané teoretické poznatky v praxi konkrétní společnosti.

Pro splnění cíle práce byly využity tyto postupy a metody:

- V teoretické části je provedena rešerše odborné literatury, která se vztahuje k dlouhodobému majetku a jeho odpisování. Na základě této rešerše jsou charakterizovány dlouhodobé majetky, způsoby jejich oceňování i možnosti odpisování z účetního i daňového hlediska. Práce vychází z platných zákonů a dalších předpisů vztahujících se k řešené problematice.
- Praktická část je realizována ve společnosti, která je v celé práci označována jako společnost XYZ; společnost si nepřála, aby byl její oficiální název v práci použit. V rámci praktické části bakalářské práce je provedena analýza dlouhodobého majetku

společnosti a přístupu společnosti k jeho odpisování z účetního i daňového hlediska. Pro výpočet účetních i daňových odpisů jsou využity metody časového odpisování, jsou aplikovány metody rovnoměrného i zrychleného odpisování. Výsledky získané pomocí různých metod odpisování jsou porovnány a využity v rámci daňové optimalizace s cílem snížit základ daně z příjmů společnosti ve sledovaném roce 2015. Na základě zjištěných dopadů daňových odpisů na základ daně z příjmů jsou poté formulována doporučení pro společnost.

Postupy a propočty v praktické části vycházejí z poznatků a ze vztahů uvedených v teoretické části. Tabulky jsou vytvořeny pomocí Microsoft Word 2013. V závěru práce jsou navržena doporučení, která vyplývají z poznatků a výsledků zjištěných v praktické části bakalářské práce.

2. Odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů

Společnosti ke své podnikatelské činnosti využívají dvě základní složky majetku. Jednak majetek krátkodobý a také majetek dlouhodobý. Krátkodobý majetek je charakteristický mimo jiné tím, že jeho spotřeba probíhá jednorázově, popř. činností společnosti jednorázově vzniká (Horngren, Harrison a Bamber Smith, 2005, s. 152). V případě dlouhodobého majetku, účetní a také daňové opotřebení bývá rozloženo do několika účetních a zdaňovacích období (Valouch, 2012, s. 9).

Podle Valoucha (2012) dlouhodobý majetek obvykle není možno zahrnout do nákladů jednorázově. Tato situace se týká jak účetních, tak potažmo daňových nákladů v jediném účetním a zdaňovacím období, jelikož pořizovací cena je do nákladů přenášena postupně ve více obdobích, tzn. pomocí odpisů dlouhodobého majetku; ty lze rozdělit do dvou skupin, na odpisy účetní a daňové (Valouch, 2012, s. 9).

Podstatným rysem dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je podle Kovanicové (2012, s. 219) jeho účel, který má v první řadě umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat existující podnikatelskou činnost. Jak dále autorka uvádí, tento majetek není určen k dalšímu prodeji, ale k dlouhodobému užívání v podniku.

Synek et al. (2011, s. 48) definují dlouhodobý majetek jako stálé aktivum, které slouží podniku delší dobu než jeden rok a postupem času se opotřebovává a znehodnocuje (hmotný majetek). Autoři dále uvádějí, že majetek přenáší svou hodnotu úměrně vůči opotřebování ve formě odpisů do nákladů podniku.

Podle Novotného (2007, s. 7) je dlouhodobý majetek významnou položkou aktiv ÚJ; aktiva jsou výsledkem minulých transakcí. Autor dále doplňuje, že tyto transakce jsou ocenitelné v peněžních jednotkách a mají přinášet podniku ekonomický prospěch. Použitelnost dlouhodobého majetku je stanovena vyhláškou č. 500/2002 Sb. na dobu delší než 12 měsíců, proto je tento majetek považován za fixní, stálé aktivum.

2.1. Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (§ 19 odst. 8) se majetek člení na dlouhodobý a krátkodobý. Doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu, činí více jak 1 rok, ostatní majetek je považován za krátkodobý. Na výše uvedenou úpravu navazuje vyhláška č. 500/2002 Sb. (§ 6 - § 8). Podle těchto ustanovení se dlouhodobý majetek z účetního hlediska člení na:

- Dlouhodobý nehmotný majetek;
- Dlouhodobý hmotný majetek;
- Dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Základní charakteristiku dlouhodobého nehmotného majetku (dále DNM) popisují Randáková et al. (2015, s. 19) následovně:

- U DNM se očekává jeho systematická amortizace během odhadnuté doby jeho používání;
- Je nehmotné podstaty;
- Výši ocenění si stanovuje účetní jednotka sama (s výjimkou goodwillu) při respektování principu významnosti vč. věrného a poctivého zobrazení majetku.

Součástí DNM podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (§ 6 odst. 1), kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, jsou: nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, a povolenky na emise a preferenční limity.

Za DNM se dále považuje technické zhodnocení majetku, a to od výše ocenění určeného účetní jednotkou. U případů, kdy je ocenění nehmotného majetku (s delší dobou použitelnosti než jeden rok) nižší, než stanovila účetní jednotka, sama si určí, zdali tento majetek bude účtovat jako dlouhodobý nehmotný, nebo drobný majetek (Kovanicová, 2012, s. 223). Autorka dále uvádí, že v takovém případě se majetek při pořízení promítne do nákladů, pokud se tím výrazněji nenaruší věcná a časová souvislost mezi náklady a výnosy.

DNM naopak nejsou zejména (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 9):

- Znalecké posudky;
- Průzkumy trhu;
- Plány rozvoje;
- Návrhy propagačních a reklamních akcí;
- Certifikace systému jakosti;
- Software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto vybavení nemohou fungovat.

Dlouhodobý hmotný majetek

Charakteristické znaky dlouhodobého hmotného majetku (dále DHM) jsou (Kovanicová, 2012, s. 219):

- Fyzická podstata;
- Používání přesahující dobu jednoho roku;
- Určitá výše ocenění, kterou si stanovuje ÚJ sama s přihlédnutím k principu významnosti, včetně věrného a poctivého obrazu.

Jak dále uvádí autorka, aby bylo určité hmotné aktivum zahrnuto do DHM, nemusí nutně vyhovovat všem výše uvedeným znakům, neboť některý hmotný majetek se do této skupiny zahrnuje vždy, bez ohledu na výši svého ocenění a dobu použitelnosti.

Z účetního hlediska vyhláška č. 500/2002 Sb. (§ 7) do DHM řadí:

- Pozemky, bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím (§ 9 odst. 5);
- Stavby, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti;

- Hmotné movité věci a jejich soubory;
- Pěstitelské celky trvalých porostů;
- Dospělá zvířata a jejich skupiny;
- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek;
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek;
- Oceňovací rozdíly k nabytému majetku;
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek, obsahuje položky bez ohledu na výši ocenění, podle odst. 6 písm. a), b), c).

Společnosti mohou do položky hmotné movité věci zahrnout rovněž movité věci, jejichž doba použitelnosti je sice delší než jeden rok, ale jejichž ocenění je nižší než částka stanovená účetní jednotkou; jestliže společnost tak neučiní, považuje se tento majetek za drobný a účtuje se o něm jako o zásobách (Kovanicová, 2012, s. 220).

2.2. Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Pohled na dlouhodobý majetek z hlediska zákona o daních z příjmů není zcela totožný s pohledem účetním. Zákon o daních z příjmů (dále jen ZDP) nedefinuje tento pojem přímo, neboť hovoří pouze o „nehmotném majetku“ a „hmotném majetku“ (Valouch, 2012, s. 15). Autor dále doplňuje, že se dozajista jedná o majetek dlouhodobý, přičemž ZDP se u pojmu nehmotný majetek odvolává na zákon o účetnictví a na něj navazující právní předpisy, avšak pro daňové účely zpřísňuje identifikaci hmotného majetku. Obsahové a pojmové vymezení hmotného majetku je předmětem zákona č. 586/1992 Sb. ZDP § 26.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dle § 32a odst. 1 ZDP se z dlouhodobého nehmotného majetku odpisují:

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje;
- Software;
- Ocenitelná práva;
- Jiný majetek vedený v účetnictví jako nehmotný, vymezený zvláštním právním předpisem (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), pokud byl:
 - Nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichým společníkem, přeměnou, darováním či zděděním;
 - Vytvořen vlastní činností pro účel obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování;
 - Vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč;
 - Doba použitelnosti delší než jeden rok.

Odpisovat DNM může kromě vlastníka (odpisovatele) poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu (§ 32a odst. 3 ZDP).

Dlouhodobý hmotný majetek

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku se z daňového hlediska obsahově liší od účetního, v ZDP § 26 odst. 2 se uvádí tento hmotný majetek:

- Samostatné hmotné movité věci, soubory hmotných movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč s provozně-technickou funkcí delší než jeden rok;
- Budovy, domy a jednotky;
- Stavby, s výjimkou (§ 26 odst. 2c ZDP);
- Pěstitelské celky trvalých porostů, jejichž doba plodnosti je delší než tři roky;
- Dospělá zvířata se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč;
- Jiný majetek; dle § 26 odst. 3 ZDP se jedná zejména o technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku; dále se jedná o technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak (např. zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství, ve znění pozdějších předpisů).

V ZDP § 27 je uveden DHM, který je vyloučen z odpisování, jedná se např. o hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně, movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek, umělecké dílo (např. předměty muzejní a galerijní hodnoty), bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud náklady související s jeho pořízením nepřevyšují 40 000 Kč aj.

2.3. Pořizování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je zejména pořizován (Chalupa, 2014, s. 61):

- Koupí;
- Vytvořením vlastní činností;
- Darem nebo jiným bezúplatným převodem;
- Vkladem dlouhodobého majetku;
- Převodem podle právních předpisů;
- Nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti;
- Převodem z osobního užívání do podnikání (u fyzických osob).

Po uvedení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku do užívání se (až na výjimky) majetek postupně opotřebovává; vyjádřením opotřebení jsou odpisy. Odpisy dlouhodobého majetku se člení na účetní a daňové. **Účetní** odpisy mají odpovídat reálnému opotřebení majetku, protože jejich výpočet je plně v pravomoci podniku, **daňové** odpisy (jejichž výše se uznává při výpočtu daně z příjmů) nepřihlížejí ke specifickým podmínkám podniku (Kovanicová, 2012, s. 238). Autorka dále doplňuje, že výše účetních a daňových odpisů je málokdy shodná.

Jak bylo uvedeno výše, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se používáním opotřebovává, přičemž rozeznáváme opotřebení **fyzické** (vzniká používáním, též nepoužíváním) a **morální** (technické zastarání); opotřebení je třeba zachytit a postupně přenést do nákladů podniku pomocí odpisů (Novotný a kol., 2006, s. 21). Jak dále uvádějí autoři, odpisy vyjadřují opotřebení za dané období a součet těchto odpisů dlouhodobého majetku ke stanovenému datu se označuje jako oprávky. Zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného je rozdílem mezi oceněním majetku a oprávkami (České účetní standardy, 2016, č. 013).

2.3.1 Oceňování majetku z účetního hlediska pro účely odpisování

Podle § 24 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále ZoÚ), v platném znění, ÚJ oceňují majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby uvedenými v § 25 a ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 27; toto ocenění je ÚJ povinná zaznamenat v účetních knihách.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle ZoÚ, § 25 odst. 5 těmito způsoby:

- **Pořizovací cenou** (cena, za kterou byl majetek pořízen vč. nákladů souvisejících s jeho pořízením);
- **Reprodukční pořizovací cenou** (cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy o něm účetní jednotka účtuje, např. běžná cena);
- **Vlastními náklady** u hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, které obsahují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností, vymezené v souladu s účetními metodami (§ 25 odst. 5 písm. d) ZoÚ).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 2 upravuje náklady, které **nemohou** být součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vč. technického zhodnocení. Tuto skutečnost musí ÚJ znát a dbát na její dodržování při pořízení dlouhodobého majetku. Jedná se zejména o tyto náklady:

- Opravy a údržba;
- Náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu;
- Kursové rozdíly;
- Smluvní pokuty a úroky z prodlení;
- Nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba;
- Náklady na zaškolení pracovníků;
- A jiné.

Veškeré náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které ovlivňují vstupní cenu, zachycuje ÚJ v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (Chalupa, 2014, s. 68). Autor dále uvádí, že zařazení majetku do stavu užívání následně ÚJ přeúčtuje ze skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek; 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný; 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

2.3.2 Oceňování majetku z daňového hlediska pro účely odpisování

Dle § 29 odst. 1 ZDP se vstupní cenou hmotného majetku rozumí:

- Pořizovací cena – je-li pořízen úplatně;
- Vlastní náklady – je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii;
- Hodnota nesplacené pohledávky;

- Reprodukční pořizovací cena (zákon č. 151/1997 Sb., § 2 způsoby oceňování majetku);
- Při nabytí majetku bezúplatně cena určená podle zvláštního právního předpisu ke dni nabytí (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů);
- A jiné.

Součástí výše uvedených vstupních cen je i technické zhodnocení, provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odpisování (§ 27 ZDP), nejpozději však v prvním roce odpisování.

2.3.3 Technické zhodnocení z účetního a daňového pohledu

Z účetního hlediska se za technické zhodnocení DHM považují takové zásahy do majetku, které mají za následek:

- Změnu účelu majetku;
- Změnu technických parametrů;
- Rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku;
- Nástavby, přístavby a stavební úpravy;

Pokud tyto úpravy dosáhnou nákladů ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování samotného DHM (Randáková et al., 2015, s. 22). Autoři dále uvádějí, že technicky lze zhodnotit zejména různý podnikový software, stavby a samostatné hmotné movité věci, přičemž technické zhodnocení lze provést na majetku ve vlastnictví, drobném majetku, ale i na majetku najatém. Z daňového hlediska upravuje technické zhodnocení § 33 odst. 1 až odst. 5 ZDP následovně:

Technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily počínaje zdaňovacím obdobím 1998 u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.

2.4. Účetní odpisy dlouhodobého majetku a metody odpisování

Pomocí účetních odpisů dochází nepřímo k vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku postupně v průběhu jeho používání (Chalupa, 2014, s. 74).

Účetní odpisy stanovuje ZoÚ, § 28 a vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56a. ÚJ oprávněné odpisovat dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek jsou ty, které (Chalupa, 2014, s. 74):

- Mají k majetku vlastnické nebo jiné právo k jeho užívání;
- Hospodaří s majetkem státu;
- Hospodaří s majetkem územních samosprávních celků;
- Používají majetek v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva;

- Používají majetek v případech, kdy vlastnické právo k movitým věcem (s výjimkou cenných papírů) je nabýváno na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci;
- Jsou uživateli majetku a provedou u něho technické zhodnocení na svůj účet, zhodnocení se odepíše v průběhu jeho používání.

O dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku je oprávněn účtovat a současně odpisovat i pachtýř, avšak pouze v případech, kdy je mu toto právo přiznáno na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu nebo z části obchodního závodu (§ 28 odst. 4 ZoÚ).

Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání, a to jen do výše jeho ocenění v účetnictví (§ 28 odst. 6 ZoÚ). Odpisový plán je vnitropodnikovou směrnicí, která stanovuje způsob výpočtu a účtování odpisů, přičemž obsahuje jak soupis odpisovaného majetku pro příslušné účetní období, tak i konkrétní zvolené metody účetního odpisování, roční, popř. měsíční sazby odpisů či způsob jejich stanovení (Chalupa, 2014, s. 75).

Odpisy se počítají z ocenění, ve kterém je majetek veden v účetnictví, a to do výše tohoto ocenění. Účetními předpisy není předepsána doba odpisování, avšak zcela jednoznačně nesmí být kratší než 1 rok, neboť doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší než 1 rok a účetní odpisy by měly jeho použitelnost (životnost) co nejvíce zohledňovat (Chalupa, 2014, s. 75).

Maximální doba odpisování majetku není limitována, vyjma odpisování goodwillu, který se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů (záporný do výnosů), v případě přeměny obchodní korporace se tento goodwill odpisuje do nákladů od rozhodného dne přeměny. Existuje výjimka, kdy účetní jednotka může rozhodnout o době odpisování goodwillu delší než 60 měsíců, nejdéle však 120 měsíců; tuto skutečnost účetní jednotka odůvodní v příloze v účetní závěrce (vyhláška č. 500/2002 Sb. § 6 odst. 3 písm. c)).

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 7 odst. 10 se oceňovacím rozdílem k nabytému majetku rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu, který byl nabyt zejména za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví ÚJ prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky. Dle tohoto odstavce se aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje rovnoměrně po dobu 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů, v případě přeměny obchodní korporace se taktéž oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do nákladů od rozhodného dne přeměny. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně, a to po dobu 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do výnosů, v případě přeměny obchodní korporace se tento oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje také do výnosů, ale od rozhodného dne přeměny.

Podle ustanovení § 28 ZoÚ a vyhlášky č. 500/2002 Sb. § 56 odst. 11 se neodpisují:

- Pozemky;
- Umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy (např. zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů);

- Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud nejsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání;
- Finanční majetek;
- Zásoby, pohledávky;
- Preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise;
- Najatý či obdobně užívaný dlouhodobý majetek, není-li zákonem či touto vyhláškou stanoveno jinak.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 9 je uveden dlouhodobý nehmotný majetek, který se neodepisuje, patří sem: znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti, software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. Dále může účetní jednotka rozhodnout, že nejsou mezi dlouhodobý nehmotný majetek řazeny technické audity a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí.

Účetní odpisy (s výjimkou odpisů záporného goodwillu a odpisů vyjadřujících postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku) se zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a souvztažně ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (České účetní standardy, 2016, č. 013).

Odpisy záporného goodwillu se zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy (České účetní standardy, 2016, č. 013).

Odpisy vyjadřující postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se zaúčtují (České účetní standardy, 2016, č. 013):

- Při aktivním oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku;
- Při záporném oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy.

Z hlediska metod odpisování lze použít tři základní metody (Valouch, 2012, s. 43):

- Časová metoda;
- Výkonová metoda;
- Metoda komponentního odpisování.

Autor dále uvádí, že při odpisování dlouhodobého majetku časovou metodou se postupuje především v závislosti na délce jeho používání. Kovanicová (2012, s. 240) dodává, že doba použitelnosti nezávisí pouze na technických parametrech, ale i na finanční politice podniku: za jak dlouho může podnik nahradit dané aktivum novým. Při využití výkonové metody účetních odpisů dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na výkonech, kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo (Valouch, 2012, s. 43). Metodu komponentního odpisování lze uplatnit pouze na určité typy majetku.

2.4.1 Časová metoda

Účetní odpisy lze rozdělit z hlediska časových metod na tři základní varianty (Randáková et al., 2015):

- Rovnoměrné odpisy;
- Zrychlené odpisy;
- Zpomalené odpisy.

Způsob, jakým se rozhodne ÚJ odpisovat, by měl být zvolen především podle kritéria co nejvěrnějšího vyjádření skutečného opotřebení majetku, přičemž majetek, který je v průběhu užívání opotřebováván rovnoměrně, by měl být odpisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů, majetek, který v průběhu prvních let ztrácí větší část své hodnoty než v letech následujících, by měl být odpisován podle zrychlených účetních odpisů a majetek, který především ztrácí hodnotu na konci své životnosti, by měl být odpisován podle zpomalených účetních odpisů (Valouch, 2012, s. 44).

Autor dále zmiňuje, že především u časové metody je důležité určit vhodný okamžik, od kterého je třeba dlouhodobý majetek začít odpisovat. Účetní odpisy je podle autora možno počítat s přesností na dny, nebo kalendářní měsíce, což je častější případ. V případě účetních odpisů autor považuje za přiměřené, pokud ÚJ zahájí odpisování od počátku měsíce následujícího po měsíci, v němž se majetek účetně stává dlouhodobým nehmotným či hmotným majetkem (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 8 a § 7 odst. 11).

Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy

ÚJ lze doporučit uplatnění rovnoměrných odpisů u majetku, který se po celou dobu používání opotřebovává rovnoměrně (Valouch, 2012, s. 45).

V každém měsíci odpisování je dále podle autora odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku.

K výpočtu ročního odpisu autor používá tento vzorec:

$$RO = \frac{VC}{t},$$

kde: RO = roční odpis,

VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno,

t = doba odpisování v letech určená účetní jednotkou z odpisového plánu.

Pakliže je majetek pořízen v průběhu účetního období, je nutné spočítat příslušnou část odpisu týkající se daného účetního období (Valouch, 2012, s. 45).

Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Použití zrychlených účetních odpisů lze doporučit podle Valoucha (2012, s. 47) u majetku, který ztrácí hodnotu především v prvních letech odpisování (např. výpočetní technika). U odpisování je nutné stanovit výchozí měsíc a rok (např. od 1. 7. 2014 do 30. 6. 2015), od kterého se dlouhodobý majetek začne odpisovat dle odpisového plánu.

Při zrychleném odpisování je vždy v následujícím roce odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. Nejvyšší odepsané hodnoty daná ÚJ dosáhne v prvním roce odpisování, naopak nejnižší odepsané hodnoty na konci odpisového plánu (Valouch, 2012, s. 48). Podle autora je vzorec pro výpočet zrychlených odpisů následující:

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

kde: O = odpis,
 VC = vstupní cena,
 t = doba odpisování v letech,
 i = rok odpisování ($i \dots 1, 2, 3$, atd.).

Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Se zpomalenými účetními odpisy by měla ÚJ pracovat v případě, kdy je zřejmé, že bude odpisovaný majetek ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebení minimální (Valouch, 2012, s. 49). Autor dále uvádí, že při uplatnění zpomalených účetních odpisů dlouhodobého majetku je v následujícím roce odepsána vyšší částka než v roce předchozím.

Podle Valoucha (2012) lze použít pro výpočet zpomalených účetních odpisů následující vzorec:

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

kde: O = odpis,
 VC = vstupní cena,
 t = doba odpisování v letech,
 i = rok odpisování.

2.4.2 Výkonová metoda

Tuto metodu je podle Valoucha (2012, s. 50) vhodné využívat u majetku, u kterého je míra opotřebení jednoznačně závislá na míře skutečného využití majetku. Jako příklad autor uvádí výrobní stroje. Při výpočtu výkonové metody jde o stanovení koeficientu (např. počet hodin v provozu, množství produkce atd.), s pomocí kterého je potom v závislosti na míře využití majetku odpisována jeho hodnota.

Kovanicová (2012, s. 241) doplňuje, že odpisy založené na výkonové metodě se odvozují z množství výrobních nebo obdobných jednotek, které podnik získá pomocí daného aktiva, při odhadu množství výkonu, které lze při užívání vyrobit či provést.

K výpočtu ročního odpisu lze použít tento vzorec (Dvořáková, 2010, s. 221):

$$O = VC * \frac{VUVDR}{CPV},$$

kde: O	=	odpis,
VC	=	vstupní cena,
VUVDR	=	výkony uskutečněné v daném roce,
CPV	=	celkový předpokládaný výkon.

2.4.3 Metoda komponentního odpisování

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 56a odst. 1 lze komponentní metodu při odpisování majetku uplatnit (počínaje lednem 2010) pouze na stavby, byty a nebytové prostory, hmotné movité věci a jejich soubory, s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. ÚJ vymezí druh majetku, u kterého použije metodu komponentního odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění podle svých potřeb a tyto skutečnosti doloží průkazným účetním záznamem (Strouhal et al., 2013, s. 79).

Komponentou se podle § 56a odst. 2 vyhlášky rozumí určená část majetku nebo souboru majetku z výše uvedeného odstavce § 56a odst. 1 vyhlášky, nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Odepisuje se samostatně (stanoví se pro ni samostatný odpisový plán), při výměně komponenty se ocenění majetku upravuje (snižuje se o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje se o výši ocenění zařazované komponenty), o majetku a oprávkách se následně účtuje jako o celku a tento majetek se i jako celek vykazuje v rozvaze (Randáková et al., 2015, s. 22).

2.5. Daňové odpisy a metody odpisování

Daňové odpisy upravují § 26-33 ZDP. Zatímco účetní odpisy je ÚJ povinna uplatňovat, daňové odpisy, jakožto položka snižující základ daně z příjmů, nejsou povinností, nýbrž pouze právem poplatníka (Valouch, 2012, s. 57). Podle autora závisí čistě na rozhodnutí podnikatelských subjektů, zda budou daňové odpisy skutečně uplatňovány.

Podle § 26 odst. 5 ZDP lze odpisování zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání (dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností), které se řídí právními předpisy pro užívání.

Daňové odpisy hmotného majetku lze podle Valoucha (2012, s. 57) kdykoliv přerušit, zejména v situaci, kdy se poplatník v daném zdaňovacím období ocitl v daňové ztrátě, kterou by uplatněním odpisů dále prohluboval. Autor dále uvádí, že při pokračování započatého odpisování je nutno plynule navázat na předchozí postup odpisování (nelze měnit způsob odpisování).

2.5.1 Daňové odpisy hmotného majetku a metody odpisování

ZDP § 30 ukládá poplatníkovi zařadit v prvním roce hmotný majetek do příslušné odpisové skupiny, která zároveň vyjadřuje počet let odpisování. Zákon obsahuje přílohu č. 1, která vymezuje, do jaké odpisové skupiny majetek svou povahou spadá (Chalupa, 2014, s. 81). Tyto skupiny a maximální dobu odpisování zobrazuje níže uvedená tabulka č. 1.

Tabulka 1 - Odpisové skupiny a jejich doba odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: § 30 odst. 1 ZDP.

Podle § 30 odst. 1 ZDP se stanovená doba odpisování nevztahuje na hmotný majetek, u něhož došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování. Pokud nelze zařadit hmotný majetek do odpisových skupin podle přílohy č. 1 ZDP (s výjimkou uvedenou v § 30 odst. 6 až 8) a je-li zaříděný podle Klasifikace stavebních děl (CZ-CC) vydané Českým statistickým úřadem, zařadí se hmotný majetek do odpisové skupiny 5 a ostatní hmotný majetek zaříděný podle Klasifikace produkce (CZ-CPA) se zařadí do odpisové skupiny 2 (§ 30 odst. 1).

Při **rovnoměrném odpisování** se postupuje podle § 31 odst. 1 ZDP. Odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období se stanoví ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby (§ 31 odst. 7 ZDP). Ve stejném odstavci se uvádí, že poplatník¹ může na základě svého rozhodnutí použít i nižší sazby než jsou maximální a odepisovat tak pomaleji.

Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví odpisovatel a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování. Hmotný majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny (§30 odst. 3 ZDP). Základ daně poplatníka je zatížen odpisovými náklady majetku ve stále stejné výši po celou dobu odpisování, výjimku tvoří odpisy majetku za zdaňovací období, ve kterém je majetek odpisován poprvé (Chalupa, 2014, s. 81).

¹ S výjimkou poplatníka uvedeného v § 2 ZDP, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 ZDP a je povinen vést odpisy pouze evidenčně podle § 26 odst. 8 nebo používá hmotný majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 ZDP.

Roční sazby pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku jsou uvedeny v § 31 odst. 1 písm. a) ZDP, viz tabulka č. 2.

Tabulka 2 - Roční sazba pro daňové odpisování hmotného majetku

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

Zdroj: § 31 odst. 1 a) ZDP.

Rovnoměrné daňové odpisy lze stanovit podle vztahu (Prudký, 2014, s. 115):

$$RO = \frac{VC * OS}{100},$$

kde: RO = roční odpis,
 VC = vstupní cena,
 OS = roční odpisová sazba pro příslušný rok odpisování.

Při výpočtu ročního odpisu se vychází ze vstupní ceny hmotného majetku, nebo z jeho zvýšené vstupní ceny, je-li majetek během odpisování technicky zhodnocen (Chalupa, 2014, s. 83). Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny je následující (Prudký, 2014, s. 117):

$$ROZ = \frac{ZVC * OSZ}{100},$$

kde: ROZ = roční odpis majetku, u něhož bylo provedeno technické zhodnocení,
 ZVC = zvýšená vstupní cena (původní vstupní cena zvýšená o hodnotu TZ),
 OSZ = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu,
 TZ = hodnota technického zhodnocení.

Valouch (2012, s. 65) uvádí, že do konce roku 2004 byla v § 31 ZDP pouze jediná tabulka s ročními odpisovými sazbami pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů (při jednotlivých novelách se měnila pouze výše sazeb), avšak od počátku zdaňovacího období roku 2005 lze v tomto paragrafu nalézt celkem čtyři tabulky s rozdílnou výší ročních odpisových sazeb u skupin 1, 2 a 3 (movitý majetek), nikoliv však u odpisových skupin 4 – 6 (nemovitý majetek).

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce o 20 % jsou uvedeny v následující tabulce č. 3. Tyto sazby může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou², který je prvním odpisovatelem³ stroje pro zemědělství a lesnictví - v Klasifikaci produkce (CZ-CPA) označeného kódem 28.3 (§ 31 odst. 2 ZDP).

Tabulka 3 - Roční odpisová sazba při zvýšení daňového odpisu v prvním roce o 20 %

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

Zdroj: § 31 odst. 1 b) ZDP.

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce o 15 %, uvedené níže viz tabulka č. 4, mohou být uplatněny pouze u poplatníka, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného v Klasifikaci produkce (CZ-CPA) kódem 28.29.12⁴ (§ 31 odst. 3 ZDP).

Tabulka 4 - Roční odpisová sazba při zvýšení daňového odpisu v prvním roce o 15 %

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

Zdroj: § 31 odst. 1 c) ZDP.

Níže uvedené roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %, viz tabulka č. 5, mohou být uplatněny u poplatníka, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zařazeného dle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou letadel⁵, motocyklů, osobních automobilů⁶ a hmotného majetku, který lze odpisovat dle ročních sazeb uvedených viz tabulka č. 3 a 4 (§ 31 odst. 4 a odst. 5 ZDP).

Tabulka 5 - Roční odpisová sazba při zvýšení daňového odpisu v prvním roce o 10 %

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

Zdroj: § 31 odst. 1 d) ZDP.

V porovnání s rovnoměrnými daňovými odpisy umožňují **zrychlené daňové odpisy** odepsat v prvních letech odpisování vyšší částky než se děje u odpisů rovnoměrných

² Za poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou se považuje poplatník, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů, přičemž u poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost v průběhu zdaňovacího období, je rozhodný poměr skutečně dosažených příjmů.

³ Za prvního odpisovatele hmotného movitého majetku se dle § 31 odst. 6 považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího odpisovatele byl zbožím. Za prvního odpisovatele se také dle stejného odstavce považuje poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

⁴ Využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113, pro třídicí a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 28 klasifikace produkce, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny specifikované ve třídě CZ-CPA 38.32.

⁵ Pokud nejsou využívány provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol.

⁶ Pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o speciální motorové vozidlo podskupiny sanitní a pohřební.

(Valouch, 2012, s. 82). Autor dále uvádí, že při výpočtu zrychlených odpisů se nepoužívají roční odpisové sazby, ale tzv. koeficienty pro zrychlené odpisování, které vymezuje § 32 odst. 1 ZDP. Koeficienty pro zrychlené daňové odpisování jsou uvedeny v následující tabulce č. 6.

Tabulka 6 - Roční koeficienty pro zrychlené daňové odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (K_1)	V dalších letech odpisování (K_2)	Zvýšená zůstatková cena (K_3)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: § 32 odst. 1 ZDP.

Rozdílný způsob od výpočtu rovnoměrných daňových odpisů uvádí Valouch (2012, s. 83) následovně: v prvním roce odpisování se vypočte zrychlený odpis jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu (K_1), následně pro (RO_x) jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem (K_2) a počtem let, po které byl již odpisován.

Vzorec pro výpočet zrychlených daňových odpisů v prvním roce odpisování je následující (Prudký, 2014, s. 125):

$$RO_1 = \frac{VC}{K_1},$$

kde: RO_1 = roční odpis v prvním roce,
 VC = vstupní cena,
 K_1 = koeficient pro první rok odpisování.

Vzorec pro výpočet zrychlených daňových odpisů v dalších letech odpisování je následující (Prudký, 2014, s. 125):

$$RO_x = \frac{2 * ZC}{K_2 - X + 1},$$

kde: RO_x = roční odpis ve 2., 3. a dalších letech,
 X = pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají,
 ZC = zůstatková cena majetku,
 K_2 = koeficient zrychleného odpisování pro další roky.

Obdobně jako u rovnoměrných daňových odpisů existuje od 1. 1. 2005 možnost zvýšit v prvním roce odpisování odpis o 20 %, 15 %, případně 10 % vstupní ceny (Valouch, 2012 s. 83).

Pokud bylo na hmotném majetku provedeno technické zhodnocení, postupuje se ve výpočtu zrychlených daňových odpisů podle § 32 odst. 3. V tomto odstavci je uvedeno, že se odpisy stanoví v roce zvýšené zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro

zvýšenou zůstatkovou cenu. V dalších zdaňovacích obdobích se dle stejného předpisu vypočítá odpis jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny (§ 32 odst. 3 ZDP).

2.5.2 Daňové odpisy nehmotného majetku a metody odpisování

Metody rovnoměrného a zrychleného daňového odpisování uvedeného výše se vztahují pouze na hmotný majetek. Pravidla pro odpisování nehmotného majetku jsou uvedena v § 32a odst. 1 až odst. 7 ZDP. Dle tohoto ustanovení jde o majetek, který byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním či zděděním. Dále se jedná o nehmotný majetek, který byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování. Vstupní cena u nehmotného majetku musí být vyšší než 60 000 Kč a doba jeho použitelnosti delší než jeden rok.

Samotný postup odpisování nehmotného majetku potom upravuje § 32a odst. 4 ZDP. Podle tohoto ustanovení platí, že u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení:

- audiovizuální dílo 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

V tomto paragrafu se dále uvádí, že u nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním vlastníkem (odpisovatelem) za podmínky, že vkladatelem, zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány.

Daňové odpisy nehmotného majetku jsou stanoveny podle vztahu (§ 32a odst. 4) ZDP:

$$RO = \frac{VC}{t},$$

kde: RO = roční odpis,
 VC = vstupní cena,
 t = doba sjednaná smlouvou nebo stanovená dle § 32a odst. 4.

Daňové odpisy nehmotného majetku se stanovují s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování⁷ (§32a odst. 5). Stejný odstavec uvádí, že při zahájení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadajícího na toto zdaňovací období v závislosti na použitém stanovení přesnosti odpisů. Pokud je na nehmotném majetku provedeno technické zhodnocení, je poplatník povinen postupovat podle § 32a odst. 6 ZDP.

⁷ Poplatník, který má právo užívání nehmotného majetku sjednané smlouvou na dobu určitou, má možnost stanovit odpisy s přesností na dny (§32a odst. 5 ZDP).

2.5.3 Odpisování technického zhodnocení majetku

Dle vyhlášky 500/2002 Sb., se technickým zhodnocením rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které provedou změnu jeho účelu (technických parametrů), nebo rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku.

Technickým zhodnocením se podle § 33 ZDP odst. 1 rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily (u jednotlivého majetku) ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Podle tohoto paragrafu se za technické zhodnocení považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, kterou poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

Podle § 29 odst. 3 ZDP platí, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (zvýšená vstupní cena) a zároveň u majetku odpisovaného zrychlenými daňovými odpisy dle § 32 ZDP i zůstatkovou cenu (zvýšená zůstatková cena) příslušného majetku v tom zdaňovacím období, ve kterém je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého k užívání (s výjimkami uvedenými v § 29 odst. 1, 4 a 6 ZDP a § 30a odst. 5 ZDP a u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce odpisovaného podle § 30 odst. 6 ZDP a u technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku vyloučeném z odpisování) (Valouch, 2012, s. 79).

Valouch (2012) dále uvádí, že při výpočtu **rovnoměrných daňových odpisů majetku**, na němž bylo provedeno technické zhodnocení v průběhu odpisování, se postupuje dle § 31 odst. 8 ZDP, přičemž od zdaňovacího období, v němž bylo provedeno a do užívání uvedeno technické zhodnocení, se zvýší vstupní cena majetku a výpočet daňových odpisů proběhne z této zvýšené vstupní ceny s použitím roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu příslušné odpisové skupiny, vymezené v tabulkách § 31 odst. 1 ZDP.

Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny lze zapsat takto (§ 31 odst. 8 ZDP):

$$O_{zvcr} = \frac{ZVC * ROSPZVC}{100},$$

kde: O_{zvcr} = roční odpis ze zvýšené vstupní ceny,

ZVC = zvýšená vstupní cena,

$ROSPZVC$ = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Podle § 29 odst. 3 ve smyslu § 33 ZDP technické zhodnocení při **zrychleném daňovém odpisování** zvyšuje zůstatkovou cenu majetku, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání.

Postup pro výpočet zrychlených daňových odpisů v roce provedení technického zhodnocení lze zapsat podle § 32 odst. 3 ZDP takto (Prudký, 2014, s. 127):

$$ROZ = \frac{2 * ZZC}{KZ},$$

kde: ROZ = roční odpis v roce provedení technického zhodnocení,
 ZZC = zvýšená zůstatková cena,
 KZ = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

Vzorec pro výpočet v následujících letech po provedení technického zhodnocení lze zapsat takto (Prudký, 2014, s. 128):

$$ROZ_x = \frac{2 * ZZC}{KZ - X + 1},$$

kde: ROZ_x = roční odpis po technickém zhodnocení v 2., 3. a v dalších letech,
 ZZC = zvýšená zůstatková cena,
 KZ = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu,
 X = pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají.

Pokud dojde u zrychleného odpisování k dalšímu technickému zhodnocení majetku, opakuje se postup, jako by bylo technické zhodnocení provedeno poprvé, dochází při tom k dalšímu zvýšení zůstatkové ceny (Prudký, 2014, s. 128).

2.5.4 Využití daňových odpisů při optimalizaci základu daně z příjmů

Při zvýšení respektive snížení základu daně z příjmů má poplatník možnost podle zákonných předpisů upravit výši daně z příjmů, kterou odvede státu podle daňového přiznání.

Pokud by měl poplatník záměr základ daně zvýšit, bylo by vhodné využít tzv. přerušeno odpisování, případně daňové odpisy vůbec neuplatnit, neboť daňové uplatnění odpisů není povinností, nýbrž právem. V zásadě se ale lze setkat především se situací, že poplatníkům záměr je naopak daňový základ snížit. V takovém případě lze využít např. zrychlenou metodu daňového odpisování. Je třeba zdůraznit, že daňové odpisy lze uplatnit v základu daně z příjmů zejména u nově pořízeného majetku, neboť po zvolení konkrétní metody již nelze daně rozhodnutí změnit. Způsobů pro optimalizaci základu daně existuje hned několik, záleží vždy na jednotlivém poplatníkovi, kterou metodu využije.

Pokud je v zájmu poplatníka ovlivnit základ daně z příjmů, využije těchto metod: neuplatnění daňových odpisů, přerušeno daňového odpisování, využití nižších než maximálních ročních odpisových sazeb, uplatnění vyšších ročních odpisových sazeb pro prvního vlastníka, použití zrychlených daňových odpisů.

Neuplatnění daňových odpisů

Pokud potřebuje poplatník zvýšit základ daně, není povinen uplatnit daňové odpisy z již odpisovaného majetku v příslušném roce. V takovém případě daňové odpisy vypočte a zaeviduje, ale pro snížení základu daně z příjmů nepoužije. Při využití takového postupu se odpisová doba neprodlužuje a odpisování se nepřesouvá do dalších let (§ 26 odst. 8 ZDP).

Přerušení daňového odpisování

Podle § 26 odst. 8 ZDP má poplatník možnost daňové odpisování přerušit, ale při dalším odpisování je nutno pokračovat způsobem, jako by toto odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že poplatník (vlastník či nájemce) v době přerušování neuplatní výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9 ZDP. Podle Macháčka (2010, s. 126) tak může učinit poplatník jak při rovnoměrném, tak i zrychleném způsobu odpisování včetně technického zhodnocení, a sice na jak dlouhou dobu uzná za vhodné. Autor dále uvádí, že podle této metody se poplatník může rozhodnout o přerušování odpisování u jednoho konkrétního hmotného majetku a v již započatých odpisech pokračovat.

Využití nižších než maximálních ročních odpisových sazeb

S touto metodou se lze setkat při rovnoměrných daňových odpisech, kdy poplatníci mohou využít i nižší roční odpisové sazby než ty, které jsou uvedeny v § 31 ZDP. Zvolená metoda je vhodná u podnikatelského subjektu, který má základ daně z příjmů (před uplatněním daňových odpisů) kladný, avšak pokud by uplatnil maximálně přípustné roční odpisové sazby, dostal by se do daňové ztráty (Valouch, 2012, s. 74). V takovém okamžiku je výhodnější použít roční odpisové sazby nižší. Výjimku tvoří fyzické osoby (uvedené v § 2 ZDP) mající příjmy ze samostatné výdělečné činnosti či z pronájmu (§ 7 a § 9 ZDP).

Uplatnění vyšších ročních odpisových sazeb pro prvního vlastníka (odpisovatele)

Tato metoda je využívána poplatníky definovanými v § 31 odst. 2 až odst. 4 a taktéž podle § 32 odst. 2 písm. a) ZDP. Pro tyto podnikatelské subjekty se může navýšit jak rovnoměrný, tak zrychlený odpis hmotného majetku, který je zařazen do 1. až 3. odpisové skupiny. Sazby odpisování jsou v 1. roce zvýšeny o 20 %, 15 % a 10 %, přičemž nelze opomenout pravidlo, že toto odpisování může použít pouze poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku, který se odpisuje podle těchto ročních zvýšených sazeb.

Použití zrychlených daňových odpisů

Volba, pro kterou se daňový poplatník rozhodne, má vždy podstatný vliv na základ daně z příjmů. Další z možností, jak snížit základ daně, jsou zrychlené odpisy, které se řídí podle § 32 ZDP. Zrychlené odpisy umožňují v prvních letech odepsat vyšší částky než je tomu u rovnoměrného odpisování, což se odráží ve výši odpisů v dalších letech odpisování, kdy se hodnoty odpisů stále snižují. Jak již bylo zmíněno, způsob odpisování nelze v průběhu let měnit, a proto je důležité, aby měl poplatník odhad hospodářského vývoje v delším časovém horizontu. Pokud očekává růst hospodářského výsledku, měl by zvolit metodu zrychlených daňových odpisů. Pokud očekává průměrný růst či pokles výsledku hospodaření, měl by zvolit rovnoměrné odpisování.

3. Praktická část

K vypracování praktické části bakalářské práce byla vybrána celosvětová společnost, která působí také v České republice (dále ČR), a na jejíž divizi a vnitropodniková data je zaměřena tato bakalářská práce. Společnost XYZ si nepřeje být v této práci jmenována, a proto bude i nadále uváděna pouze jako „Společnost XYZ“. Společnost XYZ byla založena a zapsána do obchodního rejstříku roku 1992 se sídlem v Praze. Základní kapitál společnosti činí k 31. 12. 2015 pět set padesát tisíc korun českých. V současné době jsou ve společnosti dva jednatelé, kteří jsou oprávněni jednat jménem společnosti samostatně ve všech věcech. Právní forma společnosti je společnost s ručením omezeným.

V další části práce je pozornost nejprve věnována charakteristice společnosti. Poté je specifikován přístup společnosti k odpisování dlouhodobého majetku a jsou propočteny účetní a daňové odpisy. Poslední část této kapitoly je zaměřena na vliv odpisů na výsledek hospodaření společnosti a na základ daně z příjmů, v jejím rámci je provedena i daňová optimalizace.

Pro splnění stanoveného cíle je třeba provést rozbor dlouhodobého majetku vybraného podniku a stanovit jeho účetní a daňové odpisy za rok 2015. V případě majetku, který je již odpisován, je postupováno v souladu s odpisovou metodou, kterou společnost pro odpisování tohoto majetku zvolila v době, kdy byl majetek uveden do užívání. Pro majetky uvedené do užívání v roce 2015 jsou nastaveny metody účetního odpisování v souladu s postupy, které jsou zakotveny do vnitropodnikové směrnice pro vedení účetnictví. Současně jsou pro všechny dlouhodobé majetky propočteny daňové odpisy, které vycházejí z platných daňových předpisů. Poté je provedeno porovnání účetních a daňových odpisů a je vyhodnocen jejich dopad na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů pro rok 2015. U majetků nově uvedených do užívání je provedena daňová optimalizace a jsou formulována doporučení pro vybraný podnik s cílem snížit základ daně z příjmů ve sledovaném roce 2015.

3.1 Charakteristika společnosti

Mezi hlavní podnikatelskou činnost společnosti patří (Společnost XYZ, 2015):

- Projektová činnost ve výstavbě;
- Vodoinstalatérství, topenářství;
- Montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení;
- Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů;
- Montáž, opravy a rekonstrukce chladících zařízení a tepelných čerpadel;
- Poskytování technických služeb k ochraně majetku a osob.

Společnost XYZ reprezentují v ČR dvě divize, a to Building Efficiency⁸ (dále BE) a od roku 2012 též divize Power Solutions⁹ (dále PS) sídlící v České Lípě (XYZ, 2015). Obě divize dosáhly za rok 2015 celkového výsledku hospodaření před zdaněním ve výši 6,25 mil. Kč, přičemž divize v České Lípě realizovala výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 3,8 mil. Kč. Ve výrobním závodě v České Lípě společnost plánuje v dalších letech

⁸ Divize „BE“ je zaměřena na optimalizaci energetické a provozní účinnosti budov, dodávky řešení a systémů vytápění, ventilace a klimatizace, zabezpečení, automatizace budov, řídicích systémů chlazení a dalších (XYZ, 2015).

⁹ Divize „PS“ je zaměřena na výrobu akumulátorů pro automobily a technologicky náročných baterií pro hybridní a elektrická vozidla (XYZ, 2015).

investovat do nového vstřikovacího stroje pro výrobu autobaterií s očekávaným navýšením tržeb.

Společnost XYZ klade velký důraz na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a ochranu životního prostředí. Výrobní závod úspěšně prošel certifikačním auditem ISO 14 001 (systém environmentálního managementu) a certifikací OHSAS 18 001 (management bezpečnosti a ochrany zdraví při práci). Společnost taktéž věnuje pozornost svým zaměstnancům - přispívá na program očkování proti chřipce a poskytuje v rámci benefitů jazykové kurzy s cílem dalšího rozvoje zaměstnanců.

Za hlavní cíl si společnost klade uspokojování potřeb svých zákazníků v nejvyšší možné kvalitě včetně dodržování smluvených termínů prací. Zpětnou vazbou zjišťuje podle pravidelného průzkumu spokojenost zákazníků.

Společnost XYZ je jednou z významných společností ve výrobě a instalaci systémů vytápění, ventilace a klimatizace, zabezpečení, automatizace budov a řídicích systémů chlazení. Servisní oddělení společnosti zaměstnává vlastní vysoce kvalifikované servisní techniky s dlouhodobou zkušeností v oboru, kteří zajišťují údržbu, opravy a výměny pro všechny dodávané produkty a systémy. Technici jsou v průběhu roku pravidelně školeni a dodržují vysoké standardy práce.

Společnost XYZ nabízí chladicí jednotky v potravinářském, nápojovém, farmaceutickém nebo jiném chladírenském průmyslu. Je předním představitelem v oboru přírodních chladiv, jako je například čpavek, CO₂, uhlovodík a voda. Výhodou těchto přírodních chladiv jsou nižší náklady koncových zákazníků. Chladicí zařízení napomáhají vylepšovat environmentální výkonnost koncových zákazníků po celém světě při stále přísnějších předpisech a požadavcích na ochranu životního prostředí. Výhoda těchto chladírenských zařízení spočívá především:

- V nejnižších dosažitelných nákladech na životní cyklus;
- Ve vysokém koeficientu výkonu;
- Systémy používají téměř všechna chladicí média, jak současná, tak i budoucí;
- Lepší environmentální výkonnost (s ohledem na globální oteplování);
- Snadný, účinný servis s významně nižšími náklady na údržbu.

3.2 Odpisy dlouhodobého majetku společnosti

Společnost XYZ dle odpisového plánu odpisuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek s dobou životnosti delší než 1 rok s využitím časových rovnoměrných odpisů, na základě předpokládané doby životnosti. U dlouhodobého movitého hmotného majetku má stanovenou jako minimální pořizovací cenu 40 tis. Kč, u nehmotného majetku minimální pořizovací cenu 60 tis. Kč.

Společnost XYZ podle plánu v roce 2015 investovala do nového dlouhodobého majetku. K současně odpisovanému majetku společnost pořídila v roce 2015 nové vstřikovací zařízení v pořizovací ceně 1 258 000 Kč, které nahradí dosavadní zařízení. Původní zařízení sloužilo po dobu 8 let a bylo vlivem fyzického a morálního opotřebení vyřazeno z používání a účetní evidence. Současně se společnost rozhodla k již odpisovanému majetku pořídit nový osobní automobil v pořizovací ceně 360 000 Kč.

Společnost XYZ provedla ve druhém roce odpisování na osobním automobilu technické zhodnocení ve výši 46 000 Kč.

V následující tabulce č. 7 je uveden dlouhodobý majetek ve výrobním závodě v České Lípě, na kterém budou demonstrovány příklady účetních a daňových odpisů metodou rovnoměrného odpisování, jelikož dle odpisového plánu společnost využívá pouze tuto metodu.

Tabulka 7 - Přehled odpisovaného majetku společnosti

Inventární číslo	Dlouhodobý majetek	Rok pořízení	Pořizovací cena (v Kč)	Počet let účetního odpisování	Počet let daňového odpisování
10970	Nehmotný - Software	2015	660 415	4	3
10231	Kancelářský prostor	2013	20 500 460	40	50
10232	Kuchyňská linka	2013	207 600	6	10
10233	Klimatizační zařízení	2013	120 450	6	10
10234	Server HP DL380G7	2013	254 900	5	5
10236	Závěsný policový systém Meta	2013	161 680	6	10
10237	Vstříkovací zařízení	2015	1 258 000	8	5
10238	Osobní automobil	2015	360 000	5	5

Zdroj: Společnost XYZ (2015)

Dále jsou v práci vypočteny účetní a daňové odpisy vybraných majetků společnosti prostřednictvím rovnoměrné metody odpisování. Účetní i daňové odpisy jsou stanoveny v souladu s pravidly, která byla prezentována v teoretické části této bakalářské práce. Účetní i daňové odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru.

1) Software

Software byl společností pořízen a zařazen do užívání v červenci roku 2015 v pořizovací ceně 660 415 Kč. Odpisovat se začal následující měsíc po pořízení. ÚJ stanovila dobu odpisování na 48 měsíců rovnoměrnými odpisy. Z daňového hlediska se software odpisuje po dobu 36 měsíců (§ 32a ZDP).

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

Odpis za rok 2015 = $(660\,415 / 48) * 5 = 68\,794$ Kč;

Roční odpis (roky 2016 až 2018) = $(660\,415 / 48) * 12 = 165\,104$ Kč;

Odpis za rok 2019 = $(660\,415 / 48) * 7 = 96\,311$ Kč, jelikož je zůstatková cena nižší než odpis, bude odpis v roce 2019 činit 96 309 Kč.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Odpis za rok 2015 = $(660\,415 / 36) * 5 = 91\,725$ Kč;

Roční odpis (roky 2016 až 2017) = $(660\,415 / 36) * 12 = 220\,139$ Kč;

Odpis za rok 2018 = $(660\,415 / 36) * 7 = 128\,415$ Kč, jelikož je zůstatková cena nižší než odpis v posledním roce, bude výše odpisu v roce 2018 činit 128 413 Kč.

2) Kancelářský prostor

Společnost XYZ koupila v lednu 2013 kancelářský prostor a ihned jej zařadila do užívání. Odpisovat začala následující měsíc po pořízení. ÚJ odhadla, že kancelářské prostory budou mít dobu životnosti 40 let. Z daňového hlediska patří tento hmotný majetek do 6. odpisové skupiny a tudíž se bude odpisovat po dobu 50 let.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(11 / 12) * (20\,500\,460 / 40) = 469\,803$ Kč;

Odpisy následujících let = $20\,500\,460 / 40 = 512\,512$ Kč;

Odpis za poslední rok = $(1 / 12) * (20\,500\,460 / 40) = 42\,710$, jelikož by byl odpis vyšší než zůstatková cena, bude v posledním roce odpis ve výši 42 689 Kč.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(20\,500\,460 * 1,02) / 100 = 209\,105$ Kč;

Odpisy následujících let = $(20\,500\,460 * 2,02) / 100 = 414\,110$ Kč, v posledním roce by odpis činil pouze 414 075 Kč.

3) Kuchyňská linka

Kuchyňská linka byla zařazena do užívání dne 31. 1. 2013 a její vstupní cena činila 207 600 Kč. Odpisovat se začala k prvnímu dni následujícího měsíce po zařazení. Podle Klasifikace produkce (dále CZ-CPA) a Klasifikace stavebních děl (dále CZ-CC) patří do 3. odpisové skupiny. Z hlediska účetních i daňových odpisů byla zvolena metoda rovnoměrného odpisování. Účetní odpisy jsou stanoveny ÚJ na dobu 6 let.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(11 / 12) * (207\,600 / 6) = 31\,717$ Kč;

Odpisy za roky 2014 až 2018 = $(207\,600 / 6) = 34\,600$ Kč;

Odpis za rok 2019 = $(1 / 12) * (207\,600 / 6) = 2\,884$ Kč.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(207\,600 * 5,5) / 100 = 11\,418$ Kč;

Odpisy za roky 2014 až 2022 = $(207\,600 * 10,5) / 100 = 21\,798$ Kč.

4) Klimatizační zařízení

Klimatizační zařízení bylo zakoupeno a ihned zařazeno do užívání dne 31. 1. 2013 v pořizovací ceně 120 450 Kč. Tento dlouhodobý majetek je ÚJ odpisován po dobu 6 let a z daňového hlediska dle CZ-CPA a CZ-CC je zařazen ve 3. odpisové skupině.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(11 / 12) * (120\,450 / 6) = 18\,403$ Kč;

Odpisy za roky 2014 až 2018 = $(120\,450 / 6) = 20\,075$ Kč;

Odpis za rok 2019 = $(1 / 12) * (120\,450 / 6) = 1\,673$ Kč.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(120\,450 * 5,5) / 100 = 6\,625$ Kč;

Odpisy za roky 2014 až 2022 = $(120\,450 * 10,5) / 100 = 12\,648$ Kč, jelikož bude v roce 2021 zůstatková cena nižší než výše ročního odpisu, bude odpis činit v posledním roce pouze 12 641 Kč.

5) Server Hewlett-Packard (dále HP)

Server HP byl zakoupen a zařazen do užívání v lednu 2013 v pořizovací ceně 254 900 Kč. ÚJ stanovila dobu odpisování na 5 let. Server je zařazen z daňového pohledu do 2. odpisové skupiny.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(11 / 12) * (254\,900 / 5) = 46\,732$ Kč;

Odpisy za roky 2014 až 2017 = $254\,900 / 5 = 50\,980$ Kč;

Odpis za rok 2018 = $(1 / 12) * (254\,900 / 5) = 4\,249$ Kč.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(254\,900 * 11) / 100 = 28\,039$ Kč;

Odpisy za roky 2014 až 2017 = $(254\,900 * 22,25) / 100 = 56\,716$ Kč, jelikož je v posledním roce odpis vyšší než zůstatková cena, odpis bude činit pouze 56 713 Kč.

6) Závěsný policový systém Meta

Závěsný policový systém byl pořízen v listopadu roku 2013 a ihned byl zařazen do užívání. Odpisovat se začal následující měsíc po pořízení. ÚJ rozhodla, že bude tento hmotný majetek odpisovat po dobu 6 let. Z hlediska daňových odpisů je hmotný majetek zařazen ve 3. odpisové skupině.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(1 / 12) * (161\,680 / 6) = 2\,246$ Kč;

Odpisy za roky 2014 až 2018 = $161\,680 / 6 = 26\,947$ Kč;

Odpis za rok 2019 = $(11 / 12) * (161\,680 / 6) = 24\,702$ Kč, jelikož je v posledním roce odpis vyšší než zůstatková cena, bude v roce 2019 činit pouze 24 699 Kč.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Odpis za rok 2013 = $(161\,680 * 5,5) / 100 = 8\,893$ Kč;

Odpisy za roky 2014 až 2022 = $(161\,680 * 10,5) / 100 = 16\,977$ Kč, jelikož bude v posledním roce zůstatková cena 16 971 Kč, odpis bude právě v této výši.

7) Vstříkovací zařízení

Vstříkovací zařízení bylo pořízeno a zařazeno do účetnictví v polovině roku 2015 za účelem náhrady předešlého zařízení pro výrobu autobaterií. Pořizovací cena činila 1 258 000 Kč. Předchozí zařízení bylo využíváno v podniku 8 let. Z tohoto důvodu bude i nově pořízené zařízení odpisováno rovnoměrnými účetními odpisy po dobu 8 let. Z daňového hlediska patří toto zařízení do 2. odpisové skupiny.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

Odpis za rok 2015 = $(6 / 12) * (1\,258\,000 / 8) = 78\,625$ Kč;

Odpisy za roky 2016 až 2022 = $1\,258\,000 / 8 = 157\,250$ Kč;
Odpis za poslední rok užívání = $(6 / 12) * (1\,258\,000 / 8) = 78\,625$ Kč.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Odpis za rok 2015 = $(1\,258\,000 * 11) / 100 = 138\,380$ Kč;
Odpisy za roky 2016 až 2019 = $(1\,258\,000 * 11) / 100 = 279\,905$ Kč.

8) Osobní automobil

Osobní automobil společnost zakoupila a zařadila do užívání v polovině roku 2015 v pořizovací ceně 360 000 Kč. Ve druhém roce odpisování (2016) se rozhodla provést na voze technické zhodnocení (přidání airbagů a klimatizace) v celkové výši 46 000 Kč. Společnost XYZ se rozhodla, že bude automobil účetně odpisován po dobu 5 let. Podle ZoDP patří tento hmotný majetek do 2. odpisové skupiny.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

Odpis za rok 2015 = $(6 / 12) * (360\,000 / 5) = 36\,000$ Kč;
Odpisy za roky 2016 až 2019 = $406\,000 / 5 = 81\,200$ Kč.
V průběhu roku 2020 se odepíše zbytek zůstatkové ceny, tj. 45 200 Kč.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Odpis za rok 2015 = $(360\,000 * 11) / 100 = 39\,600$ Kč;
Odpis za rok 2016 = $(406\,000 * 20) / 100 = 81\,200$ Kč;
Odpisy za roky 2017 až 2019 = $(406\,000 * 22,25) / 100 = 90\,335$ Kč, zůstatková cena osobního automobilu bude na konci roku 2019 14 195 Kč., tuto část odepíše ÚJ následující rok.

Po výpočtu jednotlivých rovnoměrných účetních a daňových odpisů je sestavena následující tabulka č. 8, ve které jsou shrnuty odpisy jednotlivých složek dlouhodobého majetku včetně rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy. Rozdíl bude dále využit při propočtech základu daně z příjmů za rok 2015.

Tabulka 8 - Souhrn odpisů za rok 2015 (v Kč)

Položky majetku	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Rozdíl odpisů
Nehmotný – Software	68 794	91 725	22 931
Kancelářský prostor	512 512	414 110	-98 402
Kuchyňská linka	34 600	21 798	-12 802
Klimatizační zařízení	20 075	12 648	-7 427
Server HP	50 980	56 716	5 736
Závěsný policový systém	26 947	16 977	-9 970
Vstříkovací zařízení	78 625	138 380	59 755
Osobní automobil	36 000	39 600	3 600
Celkem	828 533	791 954	- 36 579

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové účetní odpisy vybraných majetkových složek společnosti činily za rok 2015 828 533 Kč, daňové odpisy pak byly propočteny ve výši 791 954 Kč. Účetní odpisy byly za sledovaný rok vyšší než daňové o 36 579 Kč. Rozdíl je způsoben různou dobou odpisování jednotlivých majetkových složek pro potřeby stanovení výsledku hospodaření a daňového základu. Doba odpisování v případě účetních odpisů je u většiny majetkových

složek kratší než doby odpisování podle ZoDP. Výjimku tvoří software a vstřikovací zařízení, kde je doba odpisování podle ZoDP naopak kratší než doba odpisování, kterou zvolila ÚJ pro účetní odpisy.

3.3 Vyhodnocení vlivu odpisů na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů

Tabulka č. 9 zobrazuje výpočet základu daně z příjmů za rok 2015, který vychází z výsledku hospodaření před zdaněním, který společnost vykázala ve výkazu zisku a ztráty. Výsledek hospodaření před zdaněním je ovlivněn výší účetních odpisů, základ daně pak výší daňových odpisů.

Tabulka 9 - Propočet výsledku hospodaření po zdanění pro rok 2015 (v Kč)

= Výsledek hospodaření před zdaněním	6 250 000
+ Nedaňové náklady	76 000
- Nedaňové výnosy	0
Rozdíl úč. a daň. odpisů	36 579
- Odpočet ztráty z minulých let	0
= Základ daně z příjmů	6 362 579
- Odpočet darů	0
= Celkem základ daně z příjmů (zaokrouhlený na tisíce dolů)	6 362 000
= Daň z příjmů (19 %)	1 208 780
= Výsledek hospodaření po zdanění	5 041 220

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost XYZ dosáhla za rok 2015 výsledku hospodaření před zdaněním ve výši 6,25 mil. Kč. Výsledek hospodaření byl pro propočet základu daně z příjmů za sledované období navýšen o nedaňové náklady, které tvořily náklady na pohonné hmoty a služby třetích stran v celkové výši 76 000 Kč, a o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (ten navýšil základ daně z příjmů o 36 579 Kč). Nedaňové výnosy společnost neevidovala. Nárok na odpočet darů neuplatnila a ztráta z minulých let byla nulová. Daň z příjmů společnosti činila tedy 1 208 780 Kč.

V další části této bakalářské práce jsou aplikovány metody daňového odpisování s cílem snížit základ daně z příjmů ve sledovaném roce 2015. V případě majetkových složek, které byly uvedeny do užívání v roce 2013, nelze tyto metody aplikovat, protože metodu odpisování již v průběhu užívání majetku nelze měnit. Práce se proto zaměří pouze na hmotný majetek nově pořízený v roce 2015 (vstřikovací zařízení, osobní automobil). V dalších propočtech jsou tedy na tyto majetkové složky aplikovány tyto odpisové metody: rovnoměrné daňové odpisování při zvýšení odpisu o 10 % v 1. roce, zrychlené daňové odpisování a zrychlené daňové odpisování při zvýšení odpisu o 10 % vstupní ceny v 1. roce odpisování.

1) Vstřikovací zařízení pro výrobu autobaterií (pořizovací cena 1 258 000 Kč)

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů při zvýšení odpisu o 10 % v 1. roce odpisování:

Odpis za rok 2015 = $1\,258\,000 \cdot 21 / 100 = 264\,180$ Kč;

Odpisy za roky 2016 až 2019 = $(1\,258\,000 \cdot 22,25) / 100 = 248\,455$ Kč.

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

Odpis za rok 2015 = $1\,258\,000 / 5 = 251\,600$ Kč;
Odpis za rok 2016 = $(2 * 1\,006\,400) / (6 - 2 + 1) = 402\,560$ Kč;
Odpis za rok 2017 = $(2 * 603\,840) / (6 - 3 + 1) = 301\,920$ Kč;
Odpis za rok 2018 = $(2 * 301\,920) / (6 - 4 + 1) = 201\,280$ Kč;
Odpis za rok 2019 = $(2 * 100\,640) / (6 - 5 + 1) = 100\,640$ Kč.

Výpočet zrychlených daňových odpisů při zvýšení odpisu o 10 % vstupní ceny v 1. roce odpisování:

Odpis za rok 2015 = $1\,258\,000 / 5 = 251\,600$; navýšení o 10 % vstupní ceny = 125 800; celkem 377 400 Kč;
Odpis za rok 2016 = $(2 * 880\,600) / (6 - 2 + 1) = 352\,240$ Kč;
Odpis za rok 2017 = $(2 * 528\,360) / (6 - 3 + 1) = 264\,180$ Kč;
Odpis za rok 2018 = $(2 * 264\,180) / (6 - 4 + 1) = 176\,120$ Kč;
Odpis za rok 2019 = $(2 * 88\,060) / (6 - 5 + 1) = 88\,060$ Kč.

2) Osobní automobil (pořizovací cena 360 000 Kč; ve druhém roce odpisování provedeno technické zhodnocení ve výši 46 000 Kč)

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů při zvýšení odpisu o 10 % v 1. roce odpisování:

Odpis za rok 2015 = $360\,000 * 21 / 100 = 75\,600$ Kč;
Odpis za rok 2016 = $406\,000 * 20 / 100 = 81\,200$ Kč;
Odpisy za roky 2017 až 2019 = $(406\,000 * 19,75) / 100 = 80\,185$ Kč, na konci roku 2019 bude zůstatková cena automobilu 8 645 Kč. Tuto částku společnost odepíše v následujícím roce.

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

Odpis za rok 2015 = $360\,000 / 5 = 72\,000$ Kč;
Odpis za rok 2016 = $(2 * 334\,000) / (5 - 2 + 1) = 133\,600$ Kč;
Odpis za rok 2017 = $(2 * 200\,400) / (5 - 2 + 1) = 100\,200$ Kč;
Odpis za rok 2018 = $(2 * 100\,200) / (5 - 3 + 1) = 66\,800$ Kč;
Odpis za rok 2019 = $(2 * 33\,400) / (5 - 4 + 1) = 33\,400$ Kč.

Výpočet zrychlených daňových odpisů při zvýšení odpisu o 10 % vstupní ceny v 1. roce odpisování:

Odpis za rok 2015 = $360\,000 / 5 = 72\,000$; navýšení o 10 % vstupní ceny = 36 000; celkem 108 000 Kč;
Odpis za rok 2016 = $(2 * 298\,000) / (5 - 2 + 1) = 149\,000$ Kč;
Odpis za rok 2017 = $(2 * 149\,000) / (6 - 3 + 1) = 74\,500$ Kč;
Odpis za rok 2018 = $(2 * 74\,500) / (6 - 4 + 1) = 49\,667$ Kč;
Odpis za rok 2019 = $(2 * 24\,833) / (6 - 5 + 1) = 24\,833$ Kč.

Výsledky všech výše uvedených výpočtů účetních a daňových odpisů jsou shrnuty v následující tabulce č. 10 – účetní a daňové odpisy za rok 2015.

Tabulka 10 - Účetní a daňové odpisy za rok 2015 s využitím různých odpisových metod (v Kč)

Položky majetku	Účetní rovnoměrné	Daňové rovnoměrné	Daňové rovnoměrné zvýšené v 1. roce odpisování o 10 %	Daňové zrychlené	Daňové zrychlené, zvýšené v 1. roce odpisování o 10 % vstupní ceny
Nehmotný – Software	68 794	91 725	-	-	-
Kancelářský prostor	512 512	414 110	-	-	-
Kuchyňská linka	34 600	21 798	-	-	-
Klimatizační zařízení	20 075	12648	-	-	-
Server HP	50 980	56 716	-	-	-
Závěsný policový	26 947	16 977	-	-	-
Vstříkovací zařízení	78 625	138 380	264 180	251 600	377 400
Osobní automobil	36 000	39 600	75 600	72 000	108 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Propočty uvedené v tabulce č. 10 jsou dále využity v rámci optimalizace základu daně z příjmů společnosti za rok 2015. Jak je již na první pohled patrné, při jiné zvolené metodě daňového odpisování než rovnoměrné jsou daňové odpisy v prvním roce odpisování vyšší.

V další části této práce je zkoumán dopad volby metody daňového odpisování na základ daně z příjmů společnosti. Výpočet daně z příjmů pro jednotlivé varianty daňového odpisování je proveden v tabulce č. 11.

Tabulka 11- Daň z příjmů za rok 2015 při uplatnění různých metod daňových odpisů (v Kč)

Položka	Rovnoměrný daňový odpis	Rovnoměrný daňový odpis zvýšený o 10 %	Zrychlený daňový odpis	Zrychlený daňový odpis zvýšený o 10 % vstupní ceny
= Výsledek hospodaření před zdaněním	6 250 000	6 250 000	6 250 000	6 250 000
+ Nedaňové náklady	76 000	76 000	76 000	76 000
- Nedaňové výnosy	0	0	0	0
Rozdíl úč. a daň. odpisů	36 579	-125 221	-109 041	-270 841
- Odpočet ztráty z minulých let	0	0	0	0
= Základ daně z příjmů	6 362 579	6 200 779	6 216 959	6 055 159
- Odpočet darů	0	0	0	0
= Celkem základ daně z příjmů	6 362 000	6 200 000	6 216 000	6 055 000
= Daň z příjmů (19 %)	1 208 780	1 178 000	1 181 040	1 150 450
= Výsledek hospodaření po zdanění	5 041 220	5 072 000	5 068 960	5 099 550

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka zachycuje v prvním sloupci výši daně z příjmů za rok 2015 při využití rovnoměrného daňového odpisování. Je zřejmé, že při využití této metody se společnost navýšil základ daně z příjmů o 36 579 Kč (na částku 6 362 579 Kč) vlivem rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, z čehož vyplývá, že při 19% daňové sazbě činí daň z příjmů 1 208 780 Kč.

V ostatních sloupcích jsou propočteny dopady na daň z příjmů při využití dalších metod daňového odpisování. Pokud by se rozhodla společnost v daném roce maximálně snížit základ daně, bylo by optimální využít metodu zrychleného daňového odpisování zvýšeného o 10 % vstupní ceny v 1. roce odpisování. Právě při využití této metody by společnost nejvíce snížila daň z příjmů. V porovnání s metodou rovnoměrného daňového odpisování by společnost v roce 2015 snížila daň z příjmů o 58 330 Kč.

Konkrétní rozhodnutí, jakou metodu daňového odpisování ÚJ zvolí, není otázkou krátkodobou, neboť je nutné odhadnout dlouhodobý vývoj společnosti. Je třeba zohlednit také další vývoj v oblasti investic do dlouhodobého majetku a předpokládaný vývoj tržeb a nákladů.

Společnost XYZ by si měla být vědoma dlouhodobých dopadů daňových odpisů na základ daně z příjmů a měla by proto uvažovat v širších souvislostech, než se pro konkrétní metodu odpisování rozhodne. Z výroční zprávy společnosti za rok 2015 vyplývá, že divize v České Lípě hodlá v dalších letech investovat do nových zařízení pro výrobu autobaterií s předpokládaným navýšením prodeje, objemu tržeb a tím i zvýšení výsledku hospodaření. Pokud je očekávání takto optimistické a společnost v dalších letech bude navyšovat zisk, lze navrhnout, aby u nově pořízeného hmotného majetku využila metodu daňového odpisování se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 %.

Zrychleným daňovým odpisováním se zvýšením odpisu o 10 % vstupní ceny v prvním roce odpisování by společnost dosáhla nejvyššího snížení základu daně a vzhledem k faktu, že v dalším období očekává zvýšení výsledku hospodaření před zdaněním i další investice do dlouhodobých majetků, pomohla by jí tato metoda odpisování snížit základ daně z příjmů i v dalším zdaňovacím období. Jako druhou nejlepší alternativu lze společnosti doporučit metodu rovnoměrného daňového odpisování se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 %.

Pokud by vývoj společnosti v dalších letech nebyl podle očekávání, došlo by např. ke snížení tržeb a k poklesu výsledku hospodaření, může u započatého odpisování daňové odpisy přerušit a podle potřeby u nově pořízeného majetku zvolit vhodnější metodu tak, aby byly daňové odpisy rovnoměrně rozloženy po celou dobu životnosti dlouhodobého majetku.

4. Závěr

S problematikou finančního účetnictví a daní z příjmů přijde do kontaktu většina podnikatelů a společností. Jedním z problémů mnoha organizací je orientovat se ve složité problematice daňových zákonů, protože dochází k poměrně častým změnám nejen v zákoně o daních z příjmů, ale i v souvisejících právních předpisech. Ke změnám dochází i v oblasti vymezení dlouhodobého majetku a v oblasti jeho odpisování. Problematika je o to složitější, že v rámci České republiky vykazují podnikatelské jednotky odpisy pro účely účetnictví (tzv. účetní odpisy) a odpisy pro účely stanovení základu daně z příjmů (tzv. daňové odpisy). Účetní odpisy ovlivňují výsledek hospodaření a daňové odpisy pak základ daně z příjmů.

Účetní odpisy dlouhodobého majetku vyjadřují opotřebení majetku, které je stanoveno na základě způsobu využívání majetku v dané společnosti v souvislosti s podnikatelskou činností. Tyto odpisy jsou součástí provozních nákladů a ovlivňují provozní výsledek hospodaření. Výši účetních odpisů za jednotlivá období ovlivňuje ocenění dlouhodobého majetku a metoda odpisování stanovená odpisovým plánem, který vychází z pravidel daně účetní jednotky zakotvených v rámci vnitropodnikové směrnice pro vedení účetnictví. V rámci účetních odpisů je účetní jednotka povinna se řídit zákonem o účetnictví a souvisejícími účetními předpisy.

O tom, zda a v jaké výši uplatní organizace daňové odpisy, rozhodují do určité míry organizace samy. Jsou však povinny řídit se příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů. Výše daňových odpisů uplatněná v souladu se zákonem o daních z příjmů ovlivňuje základ daně z příjmů a tím i výslednou daňovou povinnost organizace.

Bakalářská práce se zabývala problematikou odpisování dlouhodobého majetku, a to jak z pohledu účetnictví, tak i z pohledu daní z příjmů. Cílem bakalářské práce bylo posoudit přístupy k účetnímu a daňovému odpisování dlouhodobých majetků ve vybrané společnosti a jejich následný vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů. Ke splnění stanoveného cíle bylo nejprve třeba v teoretické rovině charakterizovat vymezení a oceňování dlouhodobých majetků, které je zakotveno do účetních a daňových předpisů. Pozornost byla zaměřena také na metody odpisování. Dále bylo třeba provést rozbor dlouhodobého majetku vybrané společnosti a stanovit jeho účetní a daňové odpisy. Na základě propočtů bylo provedeno porovnání účetních a daňových odpisů, byl vyhodnocen jejich vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů a byla formulována doporučení pro daňovou optimalizaci.

Vybraná společnost odpisuje v současné době pouze osm položek dlouhodobého majetku, které jsou dle zákona o daních z příjmů zařazeny do různých odpisových skupin. Jedná se o nehmotný majetek (software) a dlouhodobé hmotné majetky (kancelářský prostor, kuchyňská linka, klimatizační zařízení, server HP, závěsný policový systém, vstříkovací zařízení a osobní automobil). Software, vstříkovací zařízení a osobní automobil byly pořízeny ve sledovaném období 2015, ostatní majetek se odpisuje od roku 2013. Společnost používá pro odpisování dlouhodobých majetků metodu rovnoměrného časového odpisování. Důvodem pro volbu této metody je rovnoměrné rozložení nákladů po celou dobu odpisování. Celkové účetní odpisy za rok 2015 činily 828 533 Kč a celkové daňové odpisy 791 954 Kč; účetní odpisy byly tedy o 36 579 Kč vyšší než odpisy daňové.

V rámci práce byly dále propočteny daňové odpisy nově pořízených majetků při použití všech odpisových metod, které umožňuje zákon o daních z příjmů. Jednalo se o metody rovnoměrného odpisování se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 %, zrychlené odpisování a

zrychlené odpisování se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 % vstupní ceny. Výsledky těchto metod byly porovnány s účetními odpisy a bylo zkoumáno, která metoda by společnosti pomohla ve sledovaném roce 2015 základ daně z příjmů snížit. Na základě zjištěných výsledků byla formulována doporučení pro společnost. Pokud by si společnost chtěla v prvním roce odpisování nově pořízených majetků snížit daňový základ, využila by metody zrychleného odpisování se zvýšením odpisu o 10 % vstupní ceny. Tato metoda by v porovnání s rovnoměrnými daňovými odpisy pomohla snížit základ daně ve sledovaném období roku 2015 o 58 330 Kč. Je třeba si ale uvědomit, že tento postup ovlivní výši daňového základu v dalších letech, ve kterých bude společnost uplatňovat daňové odpisy.

Společnost XYZ očekává v dalších letech postupný nárůst tržeb a plánuje dále investovat do nových zařízení pro výrobu autobaterií. Z pohledu daňového odpisování je společnosti na základě předpokládaného pozitivního vývoje tržeb a plánovaných investic doporučeno odpisovat nově pořízené dlouhodobé hmotné majetky rovnoměrnými daňovými odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování o 10 %.

Pokud by společnost v dalších letech nedosahovala předpokládaného růstu tržeb a její výsledek hospodaření a tedy i základ daně by naopak klesl, mohla by využít i nižší roční odpisové sazby pro zvolenou metodu odpisování, případně u započatého odpisování odpisy přerušit a optimalizovat tak základ daně z příjmů.

Společnosti lze dále doporučit, aby zaměřila svoji pozornost na stanovování doby životnosti (resp. doby použitelnosti) u nově pořizovaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Stanovená doba životnosti (resp. doba použitelnosti) u některých majetků je kratší, než doba jejich skutečného využívání pro podnikatelskou činnost. Tím je doba odpisování kratší a výsledky hospodaření jsou v jednotlivých letech odpisování ovlivněny vyššími účetními odpisy.

Literatura

DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-544-1.

HORNGREN, CH. T., HARRISON W. T., BAMBER SMITH, L. *Accounting*. New Jersey : Pearson, Prentice Hall, 2005. ISBN 0-13-143605-8.

CHALUPA, R. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. akt. vyd. Olomouc : Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-862-8.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. akt. vyd. Praha : Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

MACHÁČEK, I. *Daň z příjmů fyzických osob 2010: praktická pomůcka k daňové optimalizaci*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-188-8.

NOVOTNÝ, P. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007. ISBN 978-80-86730-16-5.

PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014: komentář, příklady, výklad změn*. 15. akt. vyd. Olomouc : Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-866-6.

RANDÁKOVÁ, M. et al. *Finanční účetnictví v České republice*. Praha : Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2076-6.

STROUHAL, J. et al. *Oceňování v účetnictví*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.

SYNEK, M. et al. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1.

VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-7713-9.

Legislativa

Daně z příjmů: zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách : vyhlášky, pokyny a sdělení MF : přehled smluv o zamezení dvojího zdanění : redakční uzávěrka 4. 1. 2016. Ostrava : Sagit, 1994. ÚZ.

Společnost XYZ. *Vnitropodniková směrnice pro vedení účetnictví*. Praha, 2015.

Účetnictví podnikatelů: Audit : redakční uzávěrka k 1. 1. 2016. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Internetové zdroje

Společnost XYZ [online]. 2016 [cit. 2016-04-23]. Dostupný z WWW:
<http://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma?navez=XYZ>.