

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Vliv účetních a daňových způsobů odpisování
dlouhodobého majetku na výši daně ze zisku u korporací
v ČR, SRN a UK**

Bc. Kateřina Vacková

© 2021 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Kateřina Vacková

Veřejná správa a regionální rozvoj – k. s. Hradec Králové

Název práce

Vliv účetních a daňových způsobů odpisování dlouhodobého majetku na výši daně ze zisku u korporací v ČR, SRN a UK

Název anglicky

The effect of accounting and tax methods of depreciation of fixed assets on the amount of corporate income tax in the Czech Republic, Germany and UK

Cíle práce

Cílem práce je na základě komparace možností odpisování dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska specifikovat dopady způsobů odpisování na daň odváděnou ze zisku společností v ČR, SRN a UK.

Metodika

K naplnění cílů bude použita metoda kompilace, pomocí které budou prostudovány odborné informační zdroje, zákony a vyhlášky související s danou problematikou ve zvolených státech. Následně budou získané teoretické znalosti pomocí analýzy a syntézy využity k porovnání možností a metod odpisování ve sledovaných daňových systémech. V praktické části budou prostřednictvím komparativní analýzy na modelových příkladech zobrazeny odlišnosti a shody v odpisování mezi zvolenými státy.

Doporučený rozsah práce

80 stran

Klíčová slova

daňové odpisy, daňové systémy, daň z příjmu, dlouhodobý majetek, metody odpisování, účetní odpisy

Doporučené zdroje informací

- HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2017. Daňové a nedaňové náklady ... Praha: ESAP. ISBN 978-80-905899-4-0.
- MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony – úplná znění platná k 1. 1. 2019. Praha: GRADA publishing, 2019. ISBN: 978-80-271-2274-5.
- MERITUM. Účetnictví podnikatelů 2020. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020. ISBN 978-80-7598-593-4.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2019. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. 18. vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-219-9.
- SKÁLOVÁ, Jana, 2017. Daně v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-832-2.
- WALKOWIAK, Marcin Piotr, 2014. Vestiges of British, German and Polish tax depreciation and amortization regulations in IFRS financial statements. Poznan University of Economics Review [online]. 14(2), 63-79. ISSN 16435877.
- WIERSMA, Eelke, 2017. Investment Decisions and Depreciation Choices under a Discretionary Tax Depreciation Rule. European Accounting Review [online]. 26(3), 603 [cit. 2020-03-06]. DOI: 10.1080/09638180.2017.1286250. Dostupné z: <https://ideas-repec-org.infozdroje.czu.cz/a/taf/euract/v26y2017i3p603-627.html>

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 10. 3. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 3. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 28. 03. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vliv účetních a daňových způsobů odpisování dlouhodobého majetku na výši daně ze zisku u korporací v ČR, SRN a UK" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28.března 2021

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala své vedoucí práce paní Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za její odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování mé diplomové práce. Dále bych ráda poděkovala mé rodině a partnerovi, kteří mi byli po celou dobu studia oporou.

Vliv účetních a daňových způsobů odpisování dlouhodobého majetku na výši daně ze zisku u korporací v ČR, SRN a UK

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na odpisování dlouhodobého majetku a vliv odpisů na výši daně z příjmu korporací podnikajících v České republice, Spolkové republice Německo a Velké Británii. V rámci práce je popsána problematika účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku dle účetní a právní úpravy zvolených států a jejich vzájemná komparace.

V teoretické části jsou na základě prostudování odborných zdrojů vymezeny základní pojmy, jako je dlouhodobý majetek, včetně možností jeho pořízení, evidence a způsobů odpisování z účetního a daňového hlediska v jednotlivých zemích. Dále jsou zde popsány dopady odpisů na výsledek hospodaření podniku a základ daně včetně způsobu stanovení konečné daňové povinnosti podnikatelského subjektu.

V kapitole Vlastní práce jsou teoretické znalosti týkající se metod odpisování aplikovány na konkrétní modelové příklady dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. Poté jsou porovnány odlišnosti odpisování ve sledovaných daňových systémech.

Klíčová slova: daň z příjmu, daňové odpisy, daňové systémy, dlouhodobý majetek, metody odpisování, účetní odpisy, výsledek hospodaření

The effect of accounting and tax methods of depreciation of fixed assets on the amount of corporate income tax in the Czech Republic, the Federal Republic of Germany and the United Kingdom

Abstract

The diploma thesis is focused on the depreciation of fixed assets and the effect of depreciation on the amount of income tax of corporations doing business in the Czech Republic, the Federal Republic of Germany and the United Kingdom. The thesis describes the issue of accounting and tax depreciation of fixed assets according to the accounting and legislation of selected countries and their mutual comparison.

In the theoretical part, based on the study of professional resources, basic concepts are defined, such as fixed assets, including the possibility of its acquisition, evidence and methods of depreciation from the accounting and tax point of view in individual countries. Furthermore, the effects of depreciation on the company's profit and the tax base are described here, including the method of determining the final tax liability of a business entity.

In the chapter Own work, theoretical knowledge concerning depreciation methods are applied to specific model examples of tangible and intangible fixed assets. Then, the differences in depreciation between the monitored tax systems are compared.

Keywords: income tax, tax depreciation, tax systems, fixed assets, depreciation methods, accounting depreciation, economic result of the company

Obsah

1 Úvod.....	14
2 Cíl práce a metodika	15
2.1 Cíl práce	15
2.2 Metodika	15
3 Teoretická východiska	18
3.1 Odpisování dlouhodobého majetku v České republice	18
3.1.1 Dlouhodobý majetek.....	18
3.1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	19
3.1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	22
3.1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek	23
3.1.2 Oceňování a pořízení dlouhodobého majetku	24
3.1.2.1 Oceňování majetku.....	24
3.1.2.2 Pořízení dlouhodobého majetku	25
3.1.3 Technické zhodnocení	26
3.1.4 Účetní odpisy	27
3.1.4.1 Časové odpisy.....	28
3.1.4.2 Výkonové odpisy.....	29
3.1.4.3 Komponentní odpisování.....	30
3.1.4.4 Účtování účetních odpisů	30
3.1.5 Daňové odpisy	31
3.1.5.1 Rovnoměrné odpisování.....	32
3.1.5.2 Zrychlené odpisování	34
3.1.5.3 Odpisování nehmotného majetku	35
3.1.6 Vliv odpisů na výsledek hospodaření a výši daně ze zisku korporací.....	36
3.1.7 Daň z příjmu právnických osob	37
3.2 Odpisování dlouhodobého majetku ve Spolkové republice Německo	39
3.2.1 Dlouhodobý majetek.....	39
3.2.1.1 Nehmotný dlouhodobý majetek	40
3.2.1.2 Hmotný dlouhodobý majetek	41
3.2.1.3 Finanční investice	42
3.2.2 Ocenění a pořízení dlouhodobého majetku	43
3.2.2.1 Ocenění dlouhodobého majetku	43

3.2.2.2	Pořízení dlouhodobého majetku	44
3.2.3	Dodatečné zhodnocení dlouhodobého majetku	44
3.2.4	Plánované odpisy	44
3.2.4.1	Doba použitelnosti	46
3.2.4.2	Metody odpisování	47
3.2.4.3	Komponentní odpisování	49
3.2.4.4	Odpisy aktiv nízké hodnoty	49
3.2.4.5	Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	49
3.2.5	Mimořádné odpisy	50
3.2.6	Účtování odpisů	51
3.2.7	Vliv odpisování na výsledek hospodaření a základ daně.....	52
3.2.8	Daň z příjmu právnických osob ve Spolkové republice Německo	52
3.3	Odpisování dlouhodobého majetku ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska.....	54
3.3.1	Dlouhodobý majetek	54
3.3.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	56
3.3.3	Dlouhodobý hmotný majetek.....	57
3.3.4	Ocenění a pořízení dlouhodobého majetku.....	59
3.3.4.1	Ocenění dlouhodobého majetku	59
3.3.4.2	Pořízení dlouhodobého majetku	61
3.3.5	Technické zhodnocení.....	61
3.3.6	Účetní odpisování	61
3.3.6.1	Doba použitelnosti majetku	63
3.3.6.2	Metody odpisování	64
3.3.6.3	Komponentní odpisování.....	65
3.3.6.4	Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	66
3.3.6.5	Účtování odpisů	66
3.3.7	Kapitálové příspěvky	67
3.3.8	Vliv odpisování na výsledek hospodaření a základ daně.....	69
3.3.9	Daň z příjmu právnických osob ve Velké Británii.....	70
3.4	Komparace základní parametrů odpisování a zdanění ve vybraných státech	72
4	Vlastní práce	75
4.1	Charakteristika společnosti podnikající v ČR	75
4.1.1	Odpisový plán dlouhodobého majetku	76
4.1.2	Modelové příklady odpisování dlouhodobého majetku.....	77
4.1.2.1	Odpisy traktoru	78

4.1.2.2	Odpis automobilu	79
4.1.2.3	Odpis budovy.....	80
4.1.2.4	Odpis stáje	82
4.1.2.5	Odpis plemenného hřebce	84
4.1.2.6	Odpis počítače	85
4.1.2.7	Odpis software.....	86
4.1.3	Rozvaha k 31. 12. 2020	87
4.1.4	Daň z příjmů právnických osob v ČR.....	89
4.2	Charakteristika společnosti podnikající v SRN.....	90
4.2.1	Odpisový plán dlouhodobého majetku	90
4.2.2	Modelové příklady odpisování dlouhodobého majetku.....	92
4.2.2.1	Odpisy traktoru.....	92
4.2.2.2	Odpis automobilu	94
4.2.2.3	Odpis budovy.....	96
4.2.2.4	Odpis stáje	97
4.2.2.5	Odpis plemenného hřebce	98
4.2.2.6	Odpis počítače	99
4.2.2.7	Odpis software.....	99
4.2.3	Rozvaha k 31. 12. 2020	100
4.2.4	Daň z příjmů právnických osob v SRN	102
4.3	Charakteristika společnosti podnikající v UK.....	103
4.3.1	Odpisový plán dlouhodobého majetku	104
4.3.2	Modelové příklady odpisování dlouhodobého majetku.....	105
4.3.2.1	Odpisy traktoru	106
4.3.2.2	Odpisy automobilu	107
4.3.2.3	Odpis budovy.....	108
4.3.2.4	Odpis stáje	110
4.3.2.5	Odpis plemenného hřebce	111
4.3.2.6	Odpis počítače	112
4.3.2.7	Odpis software.....	113
4.3.3	Rozvaha podniku k 31. 12. 2020	115
4.3.4	Daň z příjmů právnických osob v UK	116
4.4	Komparace ročních odpisů dlouhodobého majetku v jednotlivých státech...	117
5	Závěr.....	122

6 Použitá literatura.....	125
---------------------------	-----

7 Přílohy	131
-----------------	-----

Seznam obrázků

Obrázek 1 - Schéma členění dlouhodobého majetku v České republice	18
Obrázek 2 - Schéma členění dlouhodobého majetku ve Spolkové republice Německo.....	40
Obrázek 3 - Schéma členění dlouhodobého majetku ve Velké Británii	55

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Dělení dlouhodobého hmotného majetku.....	20
Tabulka 2 - Účetní předpis odpisů	31
Tabulka 3 - Minimální doba odpisování nehmotného majetku	36
Tabulka 4 - Vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně.....	36
Tabulka 5 - Schéma výpočtu daně z příjmu.....	38
Tabulka 6 - Příklady doby životnosti obecných aktiv.....	47
Tabulka 7 - Doba odpisování nehmotného majetku	50
Tabulka 8 - Schéma výpočtu daně z příjmu.....	53
Tabulka 9 - Předpokládané doby životnosti dlouhodobého hmotného majetku.....	63
Tabulka 10 - Účetní předpis odpisů	66
Tabulka 11 - Přehled úhradových odpočtů dlouhodobého majetku	68
Tabulka 12 - Schéma výpočtu daně z příjmu.....	71
Tabulka 13 - Komparace parametrů odpisování ve vybraných státech	72
Tabulka 14 - Přehled dlouhodobého majetku společnosti Ecofarm s.r.o.....	77
Tabulka 15 - Účetní odpisový plán traktoru – výkonové odpisy.....	78
Tabulka 16 - Daňové odpisy traktoru – rovnoměrné odpisy	79
Tabulka 17 - Účetní odpisový plán automobilu – výkonové odpisy	80
Tabulka 18 - Daňové odpisy automobilu – zrychlené odpisy.....	80
Tabulka 19 - Účetní odpisový plán budovy – rovnoměrné časové odpisy	81
Tabulka 20 - Daňové odpisy budovy – rovnoměrné odpisy	82
Tabulka 21 - Účetní odpisový plán stáje – rovnoměrné účetní odpisy.....	82
Tabulka 22 - Daňové odpisy stáje – rovnoměrné odpisy.....	83
Tabulka 23 - Účetní odpisový plán plemenného hřebce – rovnoměrné časové odpisy	84
Tabulka 24 - Daňové odpisy plemenného hřebce – zrychlené odpisy.....	85
Tabulka 25 - Účetní odpisový plán počítače – zrychlené časové odpisy.....	85
Tabulka 26 - Daňové odpisy počítače – zrychlená metoda	86
Tabulka 27 - Účetní odpisový plán software – rovnoměrná časová metoda	86
Tabulka 28 - Daňové odpisy software – rovnoměrná metoda	87
Tabulka 29 - Vybrané položky rozvahy v ČR - aktiva	87
Tabulka 30 - Vybrané položky rozvahy v ČR - pasiva.....	88
Tabulka 31 - Výpočet daně z příjmů právnických osob v ČR.....	89
Tabulka 32 - Interní plán předpokládané životnosti aktiv	91
Tabulka 33 - Přehled dlouhodobého majetku společnosti Ecofarm GmbH.....	92
Tabulka 34 - Účetní odpisový plán traktoru – výkonové odpisy.....	93
Tabulka 35 - Odpisy traktoru pro účely daně – rovnoměrná odpisy	94
Tabulka 36 - Účetní odpisový plán automobilu – výkonové odpisy	95
Tabulka 37 - Odpisy automobilu pro účely daně – rovnoměrné odpisy.....	95

Tabulka 38 - Odpisový plán budovy s renovací – rovnoměrné odpisy	96
Tabulka 39 - Odpisový plán stáje – rovnoměrné odpisy	97
Tabulka 40 - Odpisový plán plemenného hřebce – rovnoměrné odpisy	98
Tabulka 41 - Odpisový plán počítače – rovnoměrné odpisy	99
Tabulka 42 - Odpisový plán software – rovnoměrné odpisy.....	100
Tabulka 43 - Vybrané položky rozvahy SRN - aktiva.....	101
Tabulka 44 - Vybrané položky rozvahy SRN - pasiva	101
Tabulka 45 - Výpočet daně z příjmů právnických osob SRN	102
Tabulka 46 - Přehled dlouhodobého majetku společnosti Ecofarm Ltd.....	105
Tabulka 47 - Účetní odpisový plán traktoru – rovnoměrné odpisy	106
Tabulka 48 - Kapitálové příspěvky traktoru – metoda úhradového odpočtu	107
Tabulka 49 - Účetní odpisy automobilu – rovnoměrná metoda	108
Tabulka 50 - Kapitálový příspěvek na automobil – metoda příspěvku na první rok.....	108
Tabulka 51 - Účetní odpisový plán budovy s vylepšením – rovnoměrná metoda.....	109
Tabulka 52 - Kapitálový příspěvek na vylepšení budovy – metoda odpisu příspěvků	110
Tabulka 53 - Účetní odpisy stáje - rovnoměrná metoda.....	110
Tabulka 54 - Kapitálové příspěvky stáje – metoda úhradového odpočtu.....	111
Tabulka 55 - Účetní odpisy plemenného hřebce – rovnoměrná metoda	112
Tabulka 56 - Kapitálový příspěvek plemenný hřebec– metoda ročního příspěvku na investice	112
Tabulka 57 - Účetní odpisy počítače – metoda redukovaného zůstatku.....	113
Tabulka 58 - Kapitálové příspěvky počítače – metoda úhradového odpočtu.....	113
Tabulka 59 - Účetní odpisy software – rovnoměrná metoda.....	114
Tabulka 60 - Kapitálové příspěvky software – metoda úhradového odpočtu	114
Tabulka 61 - Vybrané položky rozvahy v UK - aktiva.....	115
Tabulka 62 - Vybrané položky rozvahy v UK - pasiva	116
Tabulka 63 - Výpočet daně z příjmů právnických osob v UK	116
Tabulka 64 - Porovnání výše účetních a daňových odpisů v ČR	117
Tabulka 65 - Porovnání výše odpisů vedených v účetnictví a odpisů pro účely daně v SRN	118
Tabulka 66 - Porovnání účetních odpisů a kapitálových příspěvků v UK	119
Tabulka 67 - Komparace výše účetních odpisů mezi sledovanými státy za rok 2020	120
Tabulka 68 - Komparace výše daňových odpisů sledovaných států za rok 2020.....	120

Seznam použitých zkratk

BilMog	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Zákon o modernizaci účetnictví)
ČR	Česká republika
EUR	Euro
GBP	Britská libra
HGB	Handelsgesetzbuch (Obchodní zákoník)
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs (daňová autorita Spojeného království)
SKR	Standardkontenrahmen (standardní účtová osnova)
SRN	Spolková republika Německo
UK	Spojené království Velké Británie a Severního Irska
ZDP	Zákon o dani z příjmů

1 Úvod

Tato diplomová práce se věnuje dlouhodobému majetku, který ve většině podniků tvoří velkou část aktiv. Dlouhodobý majetek společnost drží po dobu delší než 1 rok a zároveň takový majetek přináší účetní jednotce dlouhodobý ekonomický užitek. Hodnota dlouhodobého majetku do nákladů nevstupuje jednorázově, ale je vyjádřena postupným opotřebením prostřednictvím odpisů. Práce je konkrétně zaměřena na odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v podmínkách třech různých účetních systémů. Základní dělení odpisů je dvojí, a to na účetní odpisy a daňové odpisy. Účetní odpisy vstupují do nákladů, čímž ovlivňují hospodářský výsledek společnosti. Výše daňových odpisů je pro účetní jednotku aspektem ovlivňujícím základ daně a výslednou daň z příjmů korporací. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

V rámci kapitoly Teoretická východiska jsou představeny účetní systémy České republiky, Spolkové republiky Německo a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska a jejich přístup k odpisování dlouhodobého majetku. V kapitole je definován dlouhodobý majetek, jeho druhy a způsoby odpisování, včetně dopadů na výsledek hospodaření a daň z příjmů právnických osob.

Kapitola Vlastní práce je věnována charakteristice fiktivní společnosti Ecofarm, která se věnuje ekologickému pěstování zeleniny a výcviku jezdeckého sportu. Na modelových příkladech dlouhodobého majetku jsou demonstrovány různé metody odpisování. Odlišnosti odpisování a dopady odpisů na daňovou povinnost subjektu jsou na závěr porovnány mezi jednotlivými státy.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě porovnání možností odpisování dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska definovat vliv způsobů odpisování na daň odváděnou ze zisku společností v ČR, SRN a UK. Dílčím cílem práce je aplikace odpisových metod na modelových příkladech dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a komparace odlišností a shod v odpisování mezi zvolenými státy.

2.2 Metodika

Podkladem pro teoretickou část je shromažďování a studium odborných informačních zdrojů v jejich knižní i elektronické podobě včetně zákonů a vyhlášek upravujících danou problematiku ve vybraných státech. Získané teoretické poznatky jsou dále tříděny a analyzovány.

Pro praktickou část je sestrojena a charakterizována fiktivní společnost Ecofarm, s.r.o. působící ve všech sledovaných státech. K zobrazení odlišností účetních a daňových metod odpisování slouží modelové příklady dlouhodobého majetku. Výpočet rovnoměrných časových účetních odpisů vychází z vzorce:

$$\text{kde:} \quad \text{Roční odpis} = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování.

K výpočtu účetních časových odpisů zrychleně společnost v České republice používá tento vzorec:

$$\text{Odpis} = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)} \quad (2)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

U majetku, u kterého lze sledovat předpokládané množství výkonů, jako jsou například stroje nebo motorová vozidla, je v ČR a SRN uplatňován výkonový odpis. Koeficient pro stanovení odpisu a roční odpis se počítají následovně:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV} \quad (4)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem.

$$\text{Roční odpis} = \text{koeficient} * \text{spotřebované výkony v daném roce} \quad (5)$$

Pro stanovení odpisů dlouhodobého majetku pro účely daně společnost v SRN aplikuje rovnoměrnou metodu odpisování u majetku, u kterého nebyla tato metoda použita již v případě účetních odpisů. V České republice se při stanovení výše daňových rovnoměrných i zrychlených odpisů vychází ze zákona o dani z příjmů. K výpočtu ročních rovnoměrných daňových odpisů slouží v 1. roce odpisování vzorec:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC * OS1}{100} \quad (6)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku

OS1 = roční odpisová sazba v prvním roce odpisování.

V dalších letech odpisování je aplikován výpočet dle vzorce:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC * OS2}{100} \quad (7)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

OS2 = roční odpisová sazba v dalších letech odpisování.

Zrychlené odpisy, u nichž dochází k odpisu větší části hodnoty v prvních letech odpisování, lze v 1. roce matematicky vyjádřit takto:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC}{K1} \quad (10)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

K1 = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce.

V dalších letech odpisování je výpočet následující:

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 * ZC}{Kx - n} \quad (11)$$

kde:

ZC = zůstatková cena,

Kx = koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování,

n = počet let, po které byl majetek již odpisován.

Odlišný přístup k výpočtu daňově uznatelných odpisů zaujímá Velká Británie, kde se uplatňují kapitálové příspěvky dle manuálu HMRC. K jejich výpočtu je použita metoda redukovaného zůstatku, kterou lze stanovit roční odpis v 1. roce takto:

$$\text{Odpis} = \text{vstupní cena majetku} * (\text{odpisová sazba \%}/100) \quad (17)$$

V následujících letech se roční odpis počítá ze sníženého zůstatku vzorcem:

$$\text{Odpis} = \text{zbývající účetní hodnota majetku} * (\text{odpisová sazba \%}/100) \quad (18)$$

Vypočtené hodnoty odpisů jsou následně posuzovány z hlediska jejich vlivu na výsledek hospodaření společnosti za sledované období. Výsledek hospodaření je vypočítán jako rozdíl mezi zaúčtovanými výnosy a zaúčtovanými náklady podniku. Pro zjištění daňové povinnosti je výsledek hospodaření v ČR a UK transformován na základ daně z příjmů právnických osob dle platné legislativy jednotlivých států. V případě Německa úprava na základ daně vychází z rozdílu obchodní bilance, tj. porovnání stavu vlastního kapitálu na konci účetního období se stavem vlastního kapitálu na počátku účetního období. Z takto získaných základů daně je s ohledem na rozdílné sazby daně jednotlivých států vypočtena daň z příjmů.

Na závěr praktické části je provedena komparace vypočtených odpisů a jejich vlivu na hospodářský výsledek a daňovou povinnost v jednotlivých státech. Získané výsledky jsou okomentovány a vyhodnoceny.

3 Teoretická východiska

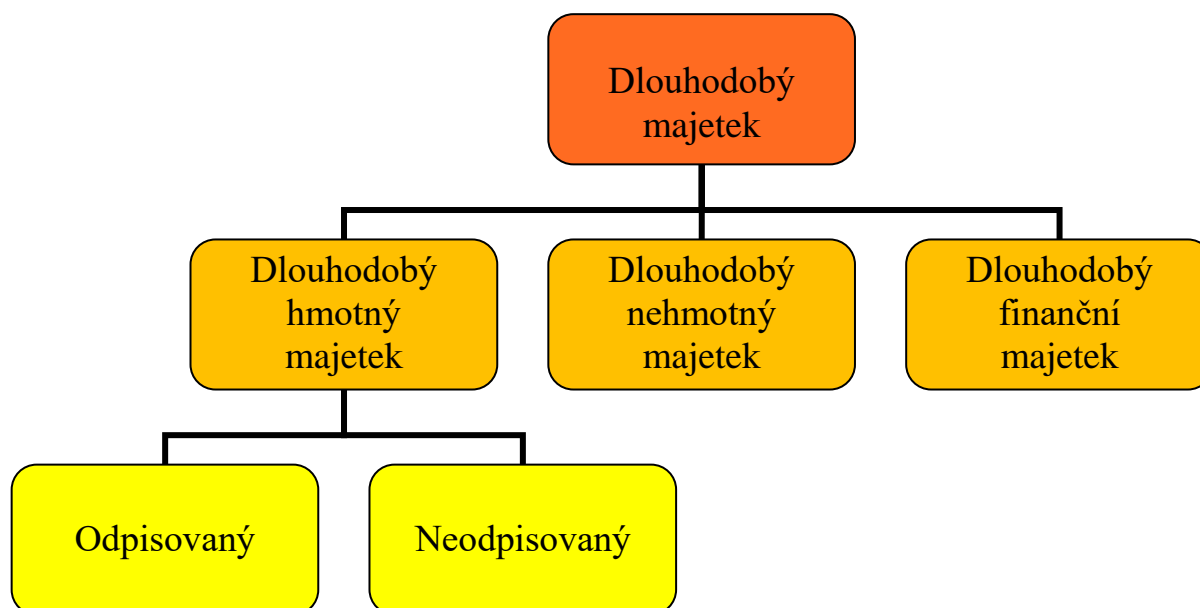
3.1 Odpisování dlouhodobého majetku v České republice

Základními právními předpisy upravujícími odpisování majetku jsou především zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Kromě těchto předpisů je oblast regulována zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a také Českými účetními standardy pro podnikatele.

3.1.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je stěžejním prvkem nutným k zajištění výroby a chodu podniku. Pokud je předpokládána použitelnost majetku delší než 1 rok, jedná se o majetek dlouhodobý. Dlouhodobý majetek spolu s oběžným majetkem představuje majetkovou strukturu podniku, tedy aktiva. Aktiva jsou financována buď vlastními zdroji podniku, nebo cizími zdroji. Tyto zdroje krytí majetku se nazývají pasiva. Je nutné, aby byl v podniku dodržen tzv. bilanční princip, kdy jsou aktiva rovna pasivům. Konkrétní skladba majetku podniku závisí na typu podniku a odvětví, na které se podnik specializuje (Synek a kol., 2011).

Obrázek 1 - Schéma členění dlouhodobého majetku v České republice



Zdroj: vlastní zpracování dle Novotný (2020)

Dlouhodobý majetek lze definovat různě s ohledem na odlišná pojetí dlouhodobého majetku. Pro daňové účely je vymezení dlouhodobého majetku podřízeno zákonu o dani z příjmu. V účetnictví je dlouhodobý majetek upravován dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí vyhláškou MF č. 500/2002 Sb. (Skálová a kol., 2020).

Aby mohl být majetek zařazen mezi dlouhodobý a projevit se v rozvaze na straně aktiv, musí splňovat určité charakteristiky. Základním předpokladem je doba použitelnosti delší než 1 rok a vyšší vstupní cena než je stanovený limit účetní jednotky. Po pořízení se dlouhodobý majetek stává součástí podnikových aktiv. Nespotřebovává se a nevstupuje jednorázově do nákladů. Naopak se dlouhodobý majetek v průběhu používání postupně opotřebovává a výše opotřebení je vyjádřena účetními odpisy (Landa, 2011). Kovanicová (2005) jako další aspekt dlouhodobého majetku uvádí, že musí přinést budoucí ekonomický užitek související s předmětem podnikání.

Dlouhodobý majetek se dělí do 3 základních kategorií:

- Dlouhodobý hmotný majetek (DHM),
- Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM),
- Dlouhodobý finanční majetek.

3.1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Pro dlouhodobý hmotný majetek je charakteristická jeho fyzická podstata a hmatatelnost. Je pořizován na dobu delší než 1 rok za účelem zajištění provozní činnosti podniku, jako jsou výroba, distribuce, správa a řízení podniku. Neslouží primárně k dalšímu prodeji.

Účetní jednotka stanovuje limit výše ocenění pro zařazení majetku mezi dlouhodobý hmotný majetek v rámci vnitropodnikové směrnice. Musí přitom respektovat zákonné povinnosti, jedná se o dodržení principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku (Brychta a kol., 2020). Daňové hledisko stanovuje vstupní cenu od 40 000 Kč na základě § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Prudký a Lošťák (2019) uvádí, že znakem dlouhodobého hmotného majetku je jeho postupné opotřebení a znehodnocení v čase. Z tohoto hlediska ho lze rozdělit na odpisovaný a neodpisovaný. Odpisovaný majetek je veden v účtové třídě 02 a představuje početnější skupiny, neodpisovanému majetku je věnována účtová třída 03. Mezi majetek, který není odpisován, patří pozemky, umělecká díla a sbírky, vždy také nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a poskytnuté zálohy na DHM. Majetek lze dále členit na movitý a nemovitý. Nemovitý majetek je pevně spojen se zemí, zatímco movitý majetek lze fyzicky přemístit (Novotný, 2020).

Tabulka 1 - Dělení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	
nemovitý	movitý
<ul style="list-style-type: none"> • Stavby • Pěstitelské celky trvalých porostů • Jiný dlouhodobý hmotný majetek 	<ul style="list-style-type: none"> • HMOV a jejich soubory • Dospělá zvířata a jejich skupiny
Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	
nemovitý	movitý
<ul style="list-style-type: none"> • Pozemky 	<ul style="list-style-type: none"> • Umělecká díla a sbírky

Zdroj: vlastní zpracování

Mezi dlouhodobý hmotný majetek se dle Novotného (2020) řadí:

1. **Pozemky** – bez ohledu na výši ocenění, vyjma pozemků představujících zboží realitních kanceláří. Do ocenění pozemků se nezahrnují jeho součásti, které se odepisují a evidují v ostatních položkách, jako jsou stavby, pěstitelské celky trvalých porostů a jiný dlouhodobý hmotný majetek.
2. **Stavby** – „*Položka stavby obsahuje bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti:*
 - *stavby, včetně budov a dále např. důlní díla a stavby pod povrchem země, vodní díla,*
 - *právo stavby, není-li zbožím,*
 - *otvírky lomů, pískoven a hlinišť,*
 - *technické rekultivace dle horního zákona,*

- *byty a nebytové prostory určené jako jednotky dle zákona o vlastnictví bytů.*“ (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele č.500/2002 Sb., § 7).

3. Hmotné movité věci (HMOV) a jejich soubory – patří sem:

- předměty z drahých kovů, pro jejich zařazení není podstatná výše ocenění
- hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením, kdy je doba použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou za podmínky splnění povinností stanovených zákonem. Zejména dodržení principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Jedná se o stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky, inventář atd. Hmotné movité věci a jejich soubory použitelné déle než 1 rok s oceněním pod limitem účetní jednotky jsou považovány za drobný hmotný majetek a účtuje se o nich jako o zásobách.

4. Pěstitelské celky trvalých porostů – „*Položka obsahuje*

- *ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 hektar,*
- *trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.*“ (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele č.500/2002 Sb., § 7).

5. Dospělá zvířata a jejich skupiny – jedná se např. o stáda a hejna s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanoveného účetní jednotkou. Při době použitelnosti nižší než 1 rok se o dospělých zvířatech účtuje jako o zásobách.

6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek – bez ohledu na ocenění:

- ložiska nevyhrazeného nerostu či jejich části,
- umělecká díla, sbírky, kulturní památky, předměty kulturní hodnoty,
- věcná břemena ke stavbě a pozemku kromě užívacího práva, pokud nejsou vykazována v rámci stavby nebo jako zásoby.

7. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – „*Obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplat, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované*

odštěpením sníženým o převzaté dluhy.“ (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele č.500/2002 Sb., § 7).

3.1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Základní charakteristikou dlouhodobého nehmotného majetku je jeho nemateriální povaha. Pro jednotlivé složky je zároveň společným znakem očekávání jejich amortizace během doby jejich užívání delší než 12 měsíců (Novotný, 2020). Aby byl majetek uznán, jako dlouhodobý nehmotný majetek musí současně splňovat několik podmínek. *„Jedná se o majetek, který byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním, nebo zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování.*“ (Valouch, 2012). Dalším kritériem je doba použitelnosti delší než 1 rok, doba použitelnosti představuje dobu, po kterou byl majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro příští činnost nebo mohl sloužit jako podklad či součást zdokonalovaných či jiných procesů a řešení. Do této doby se zahrnuje i doba nutná k ověřování nehmotných výsledků (Skálová a kol., 2020).

Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku musí účetní jednotka i v případě nehmotného majetku stanovit finanční limit pořizovací ceny, případně vlastních nákladů pro zařazení majetku mezi dlouhodobý nehmotný majetek. Novotný (2020) říká, že určení finanční hranice provede účetní jednotka buď přímo v odpisovém plánu, nebo ve vnitropodnikové směrnici. Pokud majetek nesplní požadované vstupní ocenění, je považován za drobný nehmotný majetek a účtuje se jednorázově do nákladů a jeho pořizovací cena se eviduje po celou dobu užívání na podrozvahovém účtu. Minimální vstupní cena z daňového hlediska je stanovena zákonem o daních z příjmu na 60 000 Kč.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. považují:

1. **Nehmotné výsledky vývoje** – výsledky provedených prací vytvořených vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo nabytých od jiných osob. Za předpokladu, že nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv (Prudký, Lošťák, 2019).

2. **Software** – tvoří programové vybavení počítače, pokud byl koupen samostatně nebo byl vytvořen vlastní činností s cílem obchodovat s ním. Nezachycuje se, pokud je součástí hardware (Skálová a kol., 2020).
3. **Ocenitelná práva** – Valouch (2012) definuje ocenitelná práva jako předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva dle zvláštních právních předpisů, které byly nabyty od ostatních osob nebo vytvořeny vlastní činností. Například licence, know-how, patenty atd.
4. **Goodwill** – představuje výjimku, neboť se řadí mezi dlouhodobý nehmotný majetek bez ohledu na výši ocenění. „*Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy.*“ (Skálová a kol., 2020). Kladný goodwill se odepisuje do nákladů, záporný do výnosů.
5. **Jiný dlouhodobý majetek** – představuje takový dlouhodobý nehmotný majetek, který není zařazen do výše uvedených kategorií. Jedná se o povolenky na emise a referenční limity bez ohledu na výši ocenění a věci vzniklé při pořizování DNM, tj. modely, prototypy, vzorky a návrhy variantních řešení (Novotný, 2020).

Za nehmotný dlouhodobý majetek lze považovat i poskytnuté zálohy a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Neodepisují se.

3.1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dle Novotného (2020) se za dlouhodobý finanční majetek považují aktiva držaná déle než 1 rok, která podnik nakupuje, vlastní či půjčuje s cílem dlouhodobě investovat volné peněžní prostředky způsobem, který přinese očekávaný výnos. Výnosy mohou mít charakter podílu na zisku, úroků či zhodnocení v důsledku růstu tržních cen držaných aktiv. Dlouhodobý finanční majetek se neodepisuje.

Do dlouhodobého finančního majetku patří majtkové a dluhové cenné papíry, zápůjčky poskytnuté jiným subjektům s dobou splatnosti delší než 1 rok, vklad účetní jednotky jako tichého společníka do jiného podniku a dlouhodobé termínované vklady.

3.1.2 Oceňování a pořízení dlouhodobého majetku

Z hlediska správnosti výpočtu a uplatňování odpisů je nezbytné správně určit hodnotu majetku, která představuje základ pro výpočet odpisů. Zároveň je potřeba stanovit rozhodný okamžik, kterým se majetek stává skutečně dlouhodobým a je možné ho začít účetně a daňově odpisovat.

3.1.2.1 Oceňování majetku

Prudký a Lošťák (2019) uvádějí jako rozhodující faktor pro bezchybné uplatnění odpisů správně stanovenou vstupní cenu majetku. Ze vstupní ceny se provádějí odpisy. Způsob oceňování přímo souvisí se způsobem pořízení majetku.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví rozlišuje 3 základní způsoby oceňování:

Pořizovací cenou – je oceňován majetek pořízen úplatně. Pořizovací cenou se rozumí cena pořízení majetku a náklady související s pořízením. Mezi náklady související s pořízením majetku se zahrnují například:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména poradenské a zprostředkovatelské služby, správní poplatky, expertízy, přípravné práce a další,
- doprava, montáž a clo,
- zkoušky před uvedením majetku do způsobilého stavu k užívání,
- úroky z úvěrů či zápůjček souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku,
- náklady na vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně rozpočtu, zařízení staveniště a terénních úprav,
- náklady na úhradu oprávněných nákladů provozovatelů přenosových soustav, aj.

Do pořizovací ceny nevstupují náklady na opravy a údržbu, kurzové rozdíly, náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení majetku do předchozího stavu, smluvní pokuty a úroky z prodlení, nájemné za stavební pozemek, náklady na zaškolení pracovníků a náklady na vybavení zásobami (Skálová a kol., 2020).

Reprodukční pořizovací cenou – ta se využívá při oceňování bezúplatně nabytého majetku a u majetku nově zjištěného dosud nezachyceného v účetnictví. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví definuje reprodukční pořizovací cenu jako cenu „za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“. Určení ceny vychází ze zvláštního právního předpisu, tj. zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Reprodukční pořizovací cena se určuje v okamžiku vložení majetku do obchodního majetku nebo v momentě nabytí majetku, případně zahájení nájmu. Pro objektivní stanovení reprodukční pořizovací ceny se používá odhad soudního znalce.

Vlastními náklady – při oceňování majetku vytvořeného vlastní činností. Vlastními náklady se rozumí vynaložené přímé náklady na výrobu majetku a také přiřaditelné nepřímé náklady vztahující se k výrobě. Mezi vlastní náklady lze také zahrnout nepřímé náklady správního charakteru za předpokladu, že výroba majetku přesahuje dobu jednoho účetního období (Novotný, 2020).

3.1.2.2 Pořízení dlouhodobého majetku

Účetní jednotka má několik možností, jakým způsobem pořídit dlouhodobý majetek. Jednotlivé způsoby se od sebe liší svými specifiky. Jak uvádí Ryneš (2020), vždy je potřeba zjistit skutečné náklady související s pořízením. Zjištěné náklady se soustřeďují až do okamžiku zařazení dlouhodobého majetku a zahájení jeho užívání na kalkulačním účtu v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. V okamžiku uvedení do užívání se majetek převede do účtových skupin 01, 02 nebo 03 dle toho, o jaký majetek se jedná. Novotný (2020) uvádí, že pokud při pořízení nevzniknou žádné vedlejší náklady pořízení, lze kalkulační účet vynechat a účtovat přímo na jednotlivé majetkové účty. Veškerý dlouhodobý majetek ve vlastnictví firmy musí být po zařazení do užívání evidován na inventárních kartách.

Způsoby pořízení dlouhodobého majetku:

- Úplatným nabytím (koupí).
- Vytvořením vlastní činností.
- Bezúplatným nabytím (darem či jiným bezúplatným převodem).

3.1.3 Technické zhodnocení

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů definuje technické zhodnocení jako „výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).“. Rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které změni jeho účel nebo technické parametry. Na rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku zákon o daních z příjmu pohlíží jako na modernizaci.

Jednou z podmínek technického zhodnocení je zohlednění principu významnosti u staveb, kdy se sleduje, zda náklady dosáhnou významné hodnoty ke vztahu k původní vstupní ceně stavby. Pokud ocenění dlouhodobého majetku nepřekročí v úhrnu stanovený limit dle ZDP činící 40 000 Kč, jedná se o tzv. malé technické zhodnocení, které se účtuje rovnou do nákladů (Štohl, 2019).

Kromě finančních limitů je v případě technického zhodnocení dlouhodobého majetku jednoznačně určit, zda se skutečně jedná o technické zhodnocení nebo o opravu či údržbu. Správné účetní a daňové posouzení ovlivňuje nejen výsledek hospodaření, ale i základ daně z příjmů. Oprava představuje uvedení majetku do původního nebo provozuschopného stavu a účtuje se přímo do nákladů. Údržbou se rozumí pravidelná péče zpomalující fyzické opotřebení majetku a odstraňování drobných závad. Hodnota opravy a údržby ovlivní výsledek hospodaření v okamžiku zaúčtování. Kdežto v případě technického zhodnocení je vzniklý náklad uplatňován postupně prostřednictvím odpisů. V případě nejasností má daňový subjekt možnost požádat správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda se jedná o technické zhodnocení nebo ne. K tomu je nutné správci daně doložit podklady a uhradit správní poplatek ve výši 10 000 Kč (Hauzarová, 2019).

Skálová (2020) uvádí, že technické zhodnocení nehmotného majetku představují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti či použitelnosti nehmotného majetku, anebo zásahy měnící účel majetku za předpokladu, že převýší částku 40 000 Kč.

3.1.4 Účetní odpisy

Hodnota dlouhodobého majetku není promítnuta do nákladů jednorázově, ale výdaje vynaložené na majetek jsou formou odpisů uplatňovány postupně. Odpisy realizované dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se nazývají účetní odpisy. Prostřednictvím těchto odpisů dochází k vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání. Účetní odpisy mají co nejuvěrohodněji vyjádřit skutečné fyzické i morální opotřebení dlouhodobého majetku, proto je volba formy a techniky odpisování plně v kompetenci účetní jednotky (Chalupa a kol., 2020).

Chalupa a kol. (2020) vymezuje právo odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek účetním jednotkám, které jsou:

- vystupující jako vlastníci ve vztahu k majetku,
- hospodařící s majetkem státu, územně samosprávného celku,
- používající majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění dluhu převodem práva,
- používající majetek na základě nabytého vlastnického práva k movitým věcem nabytého jiným způsobem než převzetím věci,
- užívající majetek, na kterém provedly technické zhodnocení na svůj účet (zhodnocení je odepsáno za dobu jeho používání),
- vystupující ve vztahu k majetku jako pachtýř, pokud mu toto právo náleží dle smlouvy o pachtu obchodního závodu.

Dlouhodobý majetek bývá zpravidla účetně odpisován od následujícího měsíce po jeho zařazení. Účetním jednotkám zákon o účetnictví ukládá povinnost sestavit odpisový plán. Ten je účetním záznamem a slouží jako podklad pro výpočet a zaúčtování odpisů. V odpisovém plánu je důležité vhodně stanovit dobu životnosti aktiva, tj. doba, po kterou aktivum účetní jednotka používá a přináší jí ekonomický užitek. Vhodné je stanovit způsob odpisování pro konkrétní druhy majetku ve vnitropodnikové směrnici. Zvolená metoda, doba odpisování a sazba je v průběhu odpisování neměnná. Výsledné odpisy se zaokrouhlují na celé koruny směrem nahoru (Novotný, 2020).

Štohl (2019) upozorňuje na skutečnost, že odpisování se týká výhradně dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Neodepisuje se majetek finanční a dlouhodobý hmotný majetek s trvalou hodnotou, jako jsou zejména umělecká díla a pozemky.

Metody výpočtu účetních odpisů:

- časové odpisy,
- výkonové odpisy,
- komponentní odpisování.

3.1.4.1 Časové odpisy

Časová metoda účetních odpisů je vyvozena z doby použitelnosti majetku. Tuto dobu odhaduje účetní jednotka sama s přihlédnutím k technickým parametrům majetku. Při využití časových odpisů je nutné správně určit okamžik, kdy lze začít dlouhodobý majetek odpisovat. Zpravidla se odpisy počítají s přesností na měsíce, od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl dlouhodobý majetek zařazen do užívání (Valouch, 2012).

Valouch (2012) uvádí tři varianty časových účetních odpisů:

1. **Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy** – jsou vhodné zejména u majetku, který je opotřebováván rovnoměrně celou dobu používání. V každém účetním období je odepsaná a promítnuta do nákladů rovnoměrně neměnná částka. K výpočtu ročního odpisu slouží následující vzorec:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování.

2. **Zrychlené (degresivní) účetní odpisy** – spočívají v tom, že v prvním roce odpisování je vykázán nejvyšší odpis, což umožňuje odepsat majetek rychleji než v případě rovnoměrné metody. V dalších letech se projevuje klesající tendence, čímž je v posledním roce vykázána nejnižší hodnota odpisu. Zrychlené účetní

odpisy jsou vhodné zejména v případě majetku, který rychle morálně zaostává v prvních letech životnosti, jako je výpočetní technika. Odpis lze stanovit následujícím vzorcem:

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

kde:

VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

3. **Zpomalené (progresivní) účetní odpisy** – mají své opodstatnění u majetku, u kterého je opotřebení v prvních letech používání minimální, a naopak takový majetek nejvíce ztrácí hodnotu na konci své životnosti. „Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána vyšší částka než v roce předchozím.“ (Valouch, 2012). Odpis lze vypočítat dle vzorce:

$$Odpis = \frac{2 * VC * i}{t * (t + 1)} \quad (3)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

3.1.4.2 Výkonové odpisy

V případě výkonové metody účetních odpisů jsou odpisy odvozeny z předpokládaného množství výkonů, které podnik prostřednictvím dlouhodobého majetku získá. Výkonová metoda se používá u majetku, u kterého míra opotřebení jednoznačně závisí na množství výkonů dosažených daným majetkem. Typickým příkladem majetku, u kterého je vhodné aplikovat výkonové odpisy, jsou výrobní stroje, formy, šablony a matrice (Brychta a kol., 2020).

Dle Novotného (2020) se výkonové odpisy stanoví dle:

- množství produkce,
- vykázaného využití (např. ujeté kilometry, spotřebované kilowatthodiny),
- odpracované doby.

K výpočtu výkonových odpisů se dle Valoucha (2012) využívá odpisový koeficient:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV} \quad (4)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem.

Odpisy v jednotlivých letech jsou vypočteny následovně:

$$\text{Roční odpis} = \text{odpisový koeficient} * \text{skutečný počet výrobků v daném roce} \quad (5)$$

3.1.4.3 Komponentní odpisování

Podstata komponentního odpisování spočívá dle § 56a vyhlášky č. 500/2000 Sb. v tom, že umožňuje účetní jednotce odepisovat některé složky majetku rychleji. Jedná se o takový majetek, u kterého objektivně dochází k rychlejšímu opotřebení jeho komponenty. Výměna části po skončení její životnosti se při komponentním odpisování nepovažuje za opravu, nýbrž za investiční náklad. Výměna komponenty se promítne do ocenění příslušného majetku, kdy se celkové ocenění ponížší o hodnotu vyřazované komponenty a naopak se navýší o hodnotu komponenty nové včetně nákladů souvisejících s výměnou (Štohl, 2019).

3.1.4.4 Účtování účetních odpisů

Vypočtené odpisy představují pro účetní jednotku náklad účtovaný na vrub účtu 551, zároveň nepřímou snižují hodnotu dlouhodobého majetku pomocí opravek ve prospěch účtu 07 Oprávky k DNM nebo účtu 08 Oprávky k DHM (Chalupa a kol., 2020). Dle Skálové (2020) „oprávky představují sumu odpisů – částek, které již byly zahrnuty do nákladů, trvalé snížení hodnoty majetku v důsledku jeho používání.“

Tabulka 2 - Účetní předpis odpisů

POPIS ÚČETNÍ OPERACE	MD	D
Odpis dlouhodobého nehmotného majetku (DNM)	551	07x
Odpis dlouhodobého hmotného majetku (DHM)	551	08x

Zdroj: vlastní zpracování dle Novotný (2020)

3.1.5 Daňové odpisy

Úprava daňových odpisů je předmětem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který ukládá účetním jednotkám zařadit dlouhodobý hmotný majetek do jedné z odpisových skupin. Každé z šesti odpisových skupin náleží určitá doba životnosti majetku, která představuje minimální dobu odpisování. Minimální doba odpisování je v rozmezí 3-50 let. Z toho vyplývá, že účetní jednotka může odepisovat majetek i po delší dobu, než je vymezeno v ZDP (Chalupa a kol., 2020). Zákon zároveň umožňuje kdykoliv odpisování přerušit a následně plynule navázat na započatý způsob odpisování, za předpokladu, že ze strany poplatníka nedošlo k uplatnění výdajů paušální částkou dle § 7 nebo § 9 v době přerušování.

Brychta a kol. (2020) uvádí, že „*daňové odpisy se zjišťují mimoúčetně pouze pro účely stanovení daňového základu a nezobrazují vždy věrně skutečné opotřebení majetku, jde vlastně o maximální částky odpisů, které jsou přípustné pro účely stanovení daňového základu.*“ Dle § 26 odst. 8 zákona o dani z příjmů podnikatelskému subjektu plyne právo uplatnit daňové odpisy jako položky snižující základ daně, ale nejedná se o povinnost. Daňové odpisy podnik vede pouze v pomocné evidenci a neúčtuje o nich.

Pro účely daňového odpisování nestačí majetek jen pořídit, ale uvést ho do užívání, kdy je majetek dokončen a splňuje technické funkce a podmínky dané legislativou. Nelze odepisovat nedokončený majetek. Daňové odpisy se zaokrouhlují směrem nahoru na celé koruny a majetek lze odepsat maximálně do výše vstupní ceny, případně zvýšené vstupní ceny (Valouch, 2012).

Existují dvě techniky daňového odpisování dlouhodobého majetku, jedná se o rovnoměrné nebo zrychlené odpisování. Volba způsobu odpisování pro každý nově pořízený dlouhodobý majetek je v kompetenci subjektu, který je oprávněn majetek odpisovat. Zvolená metoda se stává pro účetní jednotku závazná a neměnná po celou dobu odpisování.

3.1.5.1 Rovnoměrné odpisování

V případě rovnoměrného odpisování je základ daně poplatníka zatížen stále stejně velkou odpisovanou částkou, vyjma prvního roku odpisování. Každé odpisové skupině je přiřazena roční odpisová sazba v procentním vyjádření. Odpisová sazba se uvádí jako maximální a účetní jednotka může na základě svého uvážení zvolit nižší sazbu a tím prodloužit dobu odpisování. Zároveň je podnikatelským subjektům umožněno dle úvahy v průběhu jednotlivých zdaňovacích období roční odpisové sazby měnit, ale vždy pouze do jejich maximální hodnoty (Prudký a Lošťák, 2019). Roční odpisová sazba je zvlášť pro první rok odpisování, jiná pro další roky odpisování a odlišná sazba se použije pro zvýšenou vstupní cenu, pokud se jedná o majetek s provedeným technickým zhodnocením (viz Příloha č. 1).

K výpočtu rovnoměrných daňových odpisů slouží dle Prudkého a Lošťáka (2019) následující vzorec:

Roční odpis v prvním roce odpisování:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC * OS1}{100} \quad (6)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

OS1 = roční odpisová sazba v prvním roce odpisování.

Roční odpis v dalších letech odpisování:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC * OS2}{100} \quad (7)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

OS2 = roční odpisová sazba v dalších letech odpisování.

Při rovnoměrném odpisování se způsob výpočtu liší v roce provedení technického zhodnocení a v následujících letech, kdy se roční odpis počítá ze zvýšené vstupní ceny, tj. původní vstupní cena zvýšená o hodnotu provedeného technického zhodnocení.

Vzorce pro výpočty ročních odpisů po provedení technického zhodnocení jsou následující:

Roční odpis po provedení technického zhodnocení majetku

$$\text{Roční odpis} = \frac{ZVC * OSZ}{100} \quad (8)$$

kde:

ZVC = zvýšená vstupní cena, tj. vstupní cena majetku navýšená o technické zhodnocení,

OSZ = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Pokud dojde v následujících letech k dalšímu technickému zhodnocení, neovlivní to způsob výpočtu, nýbrž pouze hodnotu zvýšené vstupní ceny.

Roční odpis po provedení dalšího technického zhodnocení majetku

$$\text{Roční odpis} = \frac{ZZVC * OSZ}{100} \quad (9)$$

kde:

ZZVC = vstupní cena majetku navýšená o původní technické zhodnocení a o aktuální technické zhodnocení,

OSZ = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

U vybraného majetku lze navýšit odpisy v prvním roce odpisování, čímž se odpisy rozloží v čase s důrazem na první rok odpisování. Navýšení odpisu v prvním roce odpisování může využít pouze poplatník, který je prvním odpisovatelem majetku. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů umožňuje zvýšit odpis v prvním roce o 10 %,

15 % a 20 %. Navýšit odpis v prvním roce o 10 % lze dle přílohy k ZDP u většiny hmotného majetku zaříděného v 1. až 3. odpisové skupině.

Vyšší navýšení odpisu umožňuje zákon o daních z příjmů poplatníkům v případě zařízení sloužících k:

- úpravě a čištění vod dle CZ-CPA kódem 28.29.12 a pro třídící a úpravárenská zařízení na zhodnocení druhotných surovin dle CZ-CPA kódem 38.32, v těchto případech je poplatník oprávněn navýšit odpis v prvním roce o 15 %,
- zemědělské a lesnické výrobě u poplatníků s převážně zemědělskou a lesnickou výrobou, u strojů sloužících těmto účelům dle CZ-CPA kódem 28.3 může podnikatelský subjekt navýšit odpis v prvním roce odpisování o 20 % (Chalupa a kol. 2020).

3.1.5.2 Zrychlené odpisování

Skálová (2020) uvádí skutečnost, že při zrychleném odpisování jsou odpisy uplatňovány nerovnoměrně, v prvních letech odpisování je do nákladů promítnuta větší část hodnoty majetku, než při rovnoměrném odpisování. V této metodě jsou pro výpočet odpisů odpisovým skupinám přiřazeny odpisové koeficienty. V prvním roce je základnou pro výpočet odpisu vstupní cena majetku, v dalších letech odpisování se odpisy počítají ze zůstatkové ceny, v případě technického zhodnocení je základem pro výpočet zvýšená vstupní cena.

Výpočet zrychlených daňových odpisů dle Chalupy a kol. (2020) lze matematicky vyjádřit takto:

Odpis v prvním roce odpisování:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC}{K1} \quad (10)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku,

K1 = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce.

Odpis v dalších letech odpisování:

$$Roční\ odpis = \frac{2 * ZC}{Kx - n} \quad (11)$$

kde:

ZC = zůstatková cena,

Kx = koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování,

n = počet let, po které byl majetek již odpisován.

Analogický postup se použije při uplatnění technického zhodnocení, jediným rozdílem bude využití koeficientů pro zvýšenou vstupní (příp. zvýšenou) cenu.

I v případě zrychleného odpisování má poplatník, který je prvním odpisovatelem, možnost využít zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %, popřípadě o 15 % nebo 20 % dle zákonem daných podmínek. V prvním roce dojde ke zvýšení odpisu, v dalších letech ale bude účetní jednotka odpisovat nižší částky oproti běžnému postupu a v konečném důsledku bude stejně odpisováno pouze do výše vstupní ceny (Štohl, 2019).

3.1.5.3 Odpisování nehmotného majetku

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů říká, že „*nehmotný majetek může kromě odpisovatele odpisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu.*“ U nehmotného majetku technika odpisování závisí na správném stanovení, zda se jedná o majetek s právem k užívání na dobu určitou nebo na dobu neurčitou. Nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou poplatník odpisuje po sjednanou dobu užívání, jako podíl vstupní ceny majetku a doby sjednané smlouvou s přesností na dny, či s přesností na celé měsíce (Chalupa, 2020). U majetku užívaného na dobu neurčitou ukládá minimální dobu odpisování přímo ZDP, a to:

Tabulka 3 - Minimální doba odpisování nehmotného majetku

Nehmotný majetek	Doba odpisování v měsících
Audiovizuální dílo	18
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36
Ostatní nehmotný majetek	72

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

3.1.6 Vliv odpisů na výsledek hospodaření a výši daně ze zisku korporací

Dlouhodobý majetek představuje významnou složku majetku firmy a formou účetních odpisů dochází k postupnému rozpouštění výdajů na jeho pořízení v čase tak, aby byla zachována účetní zásada věcné a časové souvislosti a účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz. Účetní odpisy vstupují postupně během účetních období do nákladů v souvislosti s dosaženými výnosy téhož období a přímo ovlivňují účetní výsledek hospodaření podniku.

Daňové odpisy nemají vliv na účetní výsledek hospodaření, ale jejich smyslem je upravit základ daně z příjmů podniku. Daňové odpisy jsou maximální částkou, kterou je možné uplatňovat. Poplatníkovi plyne právo, nikoliv povinnost, daňové odpisy uplatnit, případně je přerušit nebo se například formou zvýšených ročních odpisových sazeb snažit optimalizovat základ daně. Tím může realizovat daňovou úsporu, o níž se sníží daňová povinnost za dané účetní období. Roli hraje volba způsobu odpisování, který ovlivní daňovou úsporu v každém období v jiné výši. Běžnou praxí je, že mezi účetními a daňovými odpisy vznikají rozdíly, o které se upraví základ daně (Jindrová, 2018).

Tabulka 4 - Vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně

Rozdíl mezi odpisy	Vliv na daňový základ
Účetní odpisy = daňové odpisy	Není třeba upravovat základ daně
Účetní odpisy > daňové odpisy	+ rozdíl, tj. základ daně zvýšíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
Účetní odpisy < daňové odpisy	- rozdíl, tj. základ daně snížíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Zdroj: vlastní zpracování dle Jindrová (2018)

3.1.7 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob je univerzální důchodová daň upravena zákonem č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, který definuje jako poplatníky této daně právnické osoby, organizační složky státu a ostatní subjekty např. podílové fondy, fondy penzijních společností a další. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, kteří mají neomezenou daňovou povinnost nebo jsou daňovými nerezidenty s omezenou daňovou povinností vztahující se pouze na příjmy na území ČR.

Zdaňovacím obdobím může být kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace, případně účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, zároveň také bezúplatné příjmy z dědictví, odkazu či darování.

V případě obchodních společností jsou příjmy zdaňovány základní sazbou, která činí 19 %. Daň je splatná ve lhůtě podání daňového přiznání, tedy do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, případně do 6 měsíců u poplatníků s povinností ověřené účetní závěrky auditorem či u poplatníků využívajících služeb daňového poradce (Marková, 2020).

Pro zjištění daňové povinnosti je potřeba převést účetní výsledek hospodaření na základ daně. Účetní výsledek hospodaření je rozdílem mezi výnosy a náklady za sledované účetní období.

Účetní výsledek hospodaření se pro účely zjištění základu daně zvýší o daňově neuznatelné náklady, mezi které patří náklady na reprezentaci, ostatní pokuty a penále a další. Naopak se výsledek hospodaření sníží o nedaňové výnosy. Jedná se o takové výnosy, které byly zdaněny srážkovou daní u zdroje nebo jsou od daně osvobozeny. Dále se zohledňuje rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, jsou-li daňové odpisy vyšší než účetní, rozdíl se odčítá, v opačném případě se rozdíl přičte.

Tabulka 5 - Schéma výpočtu daně z příjmu

+ výnosy (6. účtová třída)
- náklady (5. účtová třída)
Účetní výsledek hospodaření
+ náklady daňové neuznatelné
- výnosy nezahrnované do základu daně
+/- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
Základ daně
- odčitatelné položky
Základ daně snížený o odčitatelné položky
× sazba daně
Daň z příjmů
- slevy na dani
Daň z příjmů po slevách

Zdroj: vlastní zpracování dle Štohl (2019)

Základ daně se snižuje o odčitatelné položky dle § 20 a § 34 ZDP. Jedná se především o dary na zákonem vymezené účely při splnění podmínek a ztráty minulých let, které lze uplatňovat postupně v 5 následujících účetních obdobích od jejich vzniku.

Upravený základ daně se zaokrouhluje na celé tisíce nahoru, a následně se vynásobí sazbou daně, která činí aktuálně 19 %. Účetní jednotka může svou daňovou povinnost upravit o slevy na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (Marková, 2020).

3.2 Odpisování dlouhodobého majetku ve Spolkové republice Německo

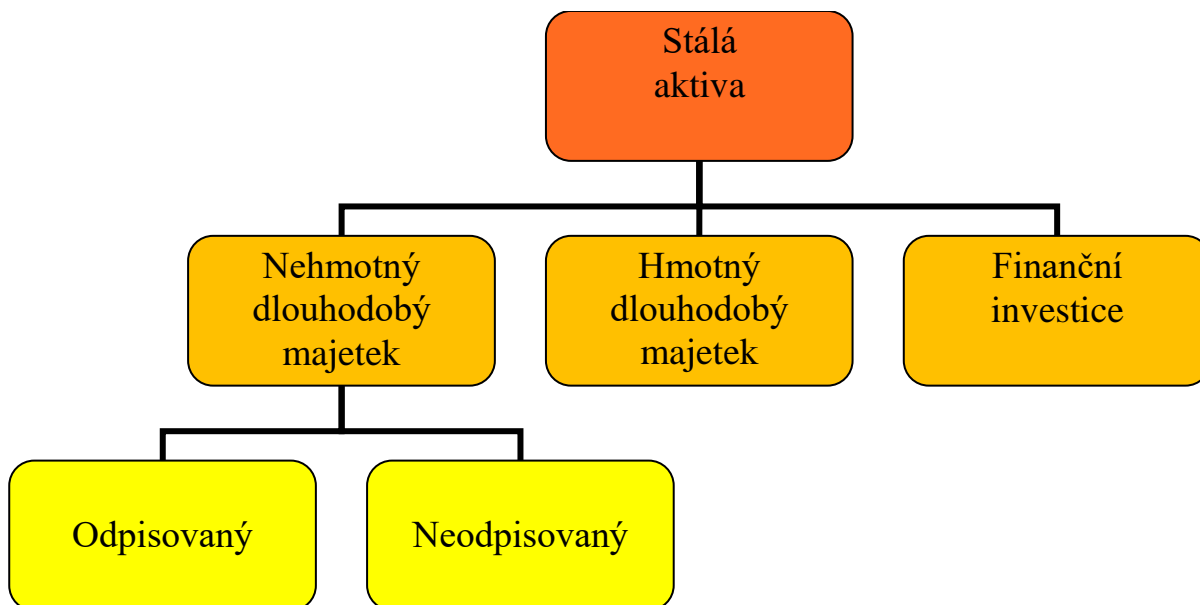
Základním právním předpisem upravující účetnictví ve Spolkové republice Německo je především německý obchodní zákoník (Handelsgesetzbuch – HGB). Odpisy se rozdělují na plánované a mimořádné. Obchodní zákoník zároveň upravuje vedení odpisů v účetnictví. Problematikou uplatnění odpisů v rámci úpravy základu daně se zabývá zákon o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz – EstG). Problematika odpisování je také upravena v rámci Německých účetních standardů (Deutsche Rechnungslegungs Standards - DRS) a v zákoně o modernizaci účetnictví (Bilanzmodernisierungsgesetz - BilMoG). Důležitou roli hrají Zásady řádného vedení účetnictví, které stojí na pomezí právní regulace a zvykového práva.

3.2.1 Dlouhodobý majetek

V německém účetním systému se pro dlouhodobý majetek používá spojení stálá aktiva (Anlagevermögen). Jedná se o takové předměty, které jsou určeny k trvalému používání pro obchodní operace podniku. Majetek musí sloužit podnikatelským účelům po delší dobu s ohledem na jeho povahu a dobu použitelnosti. Dlouhodobý majetek zahrnuje aktiva sloužící dlouhodobě obchodnímu účelu, tedy všechna aktiva nezbytná k založení, vybavení a fungování společnosti. Stálá aktiva se v podniku na rozdíl od oběžných aktiv dále nezpracovávají. Německé obchodní právo ukládá povinnost evidovat každý majetek, který dlouhodobě slouží podniku bez ohledu na vstupní cenu, v aktivech jako dlouhodobý majetek (Handelsgesetzbuch, § 247).

Stálá aktiva se vykazují v rozvaze a spolu s oběžnými aktivy a časovým rozlišením aktiv představují celková aktiva. Jednotlivé položky musí být v rozvaze vykázány samostatně a v předepsaném pořadí. Dle Zásad řádného vedení účetnictví musí účetní jednotka dodržet zásadu bilanční rovnosti a tedy vykazovat aktiva rovna pasívům.

Obrázek 2 - Schéma členění dlouhodobého majetku ve Spolkové republice Německo



Zdroj: vlastní zpracování dle Nothhelfer (2017)

3.2.1.1 Nehmotný dlouhodobý majetek

Nehmotný dlouhodobý majetek (Immaterielle Vermögensgegenstände) je charakteristický svou nehmatatelností, nemá fyzickou podstatu. Pro zařazení majetku mezi dlouhodobý nehmotný majetek není rozhodující doba použitelnosti a ani nezáleží na pořizovací ceně. IFRS stanovuje časovou podmínku, kdy říká, že majetek musí být používán alespoň jedno účetní období. Obchodní zákoník striktně vymezuje jednotlivé položky, které se řadí mezi nehmotný dlouhodobý majetek (Eilenberger a kol., 2014).

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek patří dle § 266 HGB následující položky:

1. **Vlastní práva průmyslového vlastnictví a podobná práva a hodnoty** – zahrnují nehmotná aktiva vytvořena vlastní činností účetní jednotky. Tato položka byla do struktury nehmotného majetku přidána v důsledku modernizace účetního zákona (BilMoG), která umožnila kapitalizaci nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Práva průmyslového vlastnictví představují zejména patenty, koncese, ochranné známky, užité vzory a autorská práva. Mezi podobná práva patří licence, práva k užívání, práva z kvót, práva na software IT a další. Know-how, nechráněné vynálezy a seznamy zákazníků jsou podobné hodnoty.

- **Koncese, práva průmyslového vlastnictví a podobná práva a aktiva nabytá za úplatu, jakož i licence na tato práva a aktiva** – jedná se o aktiva nehmotné povahy získaná úplatně. Koncesí se rozumí oprávnění k provozu hospodářské činnosti na určitém území. Patenty, užité vzory a ochranné známky tvoří práva průmyslového vlastnictví. Licencí je i software, pokud netvoří nedílnou součást hardware.
- **Goodwill** – německý obchodní zákoník rozlišuje dva typy goodwillu, a to získaný a vytvořený goodwill. Získaný goodwill činí rozdíl mezi hodnotou jednotlivých aktiv společnosti po odpočtu dluhů a tržní hodnotou společnosti při převzetí společnosti. Kladný rozdíl je vykazován na straně aktiv. Představuje například pověst společnosti, její vztahy se zákazníky a další vlastnosti reflektující postavení na trhu. Vykazuje se zejména při fúzích či akvizici jiné společnosti (Handelsgesetzbuch, § 246). Naproti tomu vytvořený (původní) goodwill není získán za úplatu, ale je vytvářen vlastní podnikatelskou činností. Je obtížné ho objektivně ocenit, proto vytvořený goodwill účetní jednotka v účetnictví nevykazuje (Handelsgesetzbuch, § 248).
- **Provedené zálohy** – jedná se o poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, který musí být aktivován. Při nabytí majetku, na který byla provedena záloha, se výše zálohy přičte k získanému nehmotnému aktivu.

3.2.1.2 Hmotný dlouhodobý majetek

Hmotný dlouhodobý majetek (Sachenlagen) jsou hmotná aktiva, které jsou ve vlastnictví společnosti v dlouhodobém horizontu. Zároveň tento majetek primárně neslouží k dalšímu prodeji, ale jeho podstata spočívá v zajištění běžného chodu provozu, případně výroby. Jednotlivé položky hmotného majetku jsou řazeny dle likvidity, od nejméně likvidních po nejvíce likvidní.

Rozvahové položky vymezuje § 266 HGB následovně:

- **Pozemky, pozemková práva a budovy, včetně budov na pozemcích třetích osob** – mezi pozemky se řadí i pozemková práva, například na těžbu či pronájem. V rámci budov do této kategorie spadají veškeré budovy, ale také mosty a zařízení,

kteřá jsou ekonomickou součástí budovy. „Zařizování je ekonomickou součástí budovy, pokud její použití nebo funkce přímo souvisí s používáním budovy, např. topení.“ (Breidenbach, Währisch, 2017). Takové zařízení je účtováno a odepisováno spolu s budovou jako celek. Pro účetní jednotku je zásadní odlišit zařízení tvořící ekonomickou součást budovy od zařízení nezávislého, které slouží provozním účelům a je odpisováno na základě jeho individuální životnosti. Pro zařazení do této položky je rozhodujícím kritériem ekonomické vlastnictví na úkor zákonného vlastnictví. Příkladem jsou stavby umístěny na pozemcích jiného vlastníka.

- **Technické systémy a stroje** – patří sem veškeré systémy a stroje přímo související s výrobním procesem, jako například pracovní stroje, dopravní zařízení. Zákon explicitně nedefinuje technická zařízení a ponechává v diki účetní jednotky posoudit, které zařízení a stroje do této kategorie zařadit. Vyloučeno je veškeré zařízení zajišťující fungování budovy (klimatizace, topení, čističky vzduchu atd.) a také vybavení kanceláři, kterému je vyhrazena zvláštní kategorie. Společnosti, jejichž předmětem činnosti je poskytování služeb či jiná nevýrobní činnost tuto položku v rozvaze vůbec nevykazuje.
- **Ostatní zařízení, provozní a kancelářské vybavení** – zde se účtuje další vybavení nesloužící přímo výrobní činnosti. Zejména nábytek, vybavení kanceláři, technické systémy zabezpečující provoz podniku, tj. počítače a související elektronika. Aktiva v hodnotě nižší než 250 € (netto) se účtují jako aktiva nízké hodnoty přímo do nákladů.
- **Nedokončená aktiva, zálohy na aktiva** - Breidenbach, Währisch (2017) specifikují položky „na jedné straně jako aktiva nedokončená do konce fiskálního roku evidována stále ve výrobě a na druhé straně zálohy, které společnost uhradila za pozemky, budovy a zařízení, která získá v následujícím fiskálním roce“.

3.2.1.3 Finanční investice

Finanční investice (Finanzlagen) jsou součástí dlouhodobých aktiv společnosti. Finanční aktiva zahrnují cenné papíry apod., které mají být v majetku společnosti drženy dlouhodobě. Obchodní zákoník nestanovuje minimální částku pro zařazení aktiv mezi dlouhodobá finanční aktiva. Investice nesplňující podmínku dlouhodobosti jsou uvedeny

v krátkodobých aktivech. Dlouhodobý finanční majetek nepodléhá plánovaným odpisům, vlivem výkyvů hodnoty akcií ale může být dotčen výrazným mimořádným odpisováním (Welt der BWL, 2018).

Finančními investicemi jsou dle § 266 obchodního zákoníku akcie a půjčky v přidružených společnostech, finanční účasti, půjčky společnostem, se kterými existuje účastnický vztah, dlouhodobé cenné papíry a ostatní půjčky.

3.2.2 Ocenění a pořízení dlouhodobého majetku

Způsoby ocenění a pořízení dlouhodobého majetku jsou obdobné jako v České republice. Dle německého práva je pro účetní jednotku rozhodující den pořízení majetku, neboť od tohoto okamžiku začíná dlouhodobý majetek odpisovat. Pro objektivní stanovení výše odpisů majetku je zapotřebí evidovat příslušný majetek ve správné výši.

3.2.2.1 Ocenění dlouhodobého majetku

Způsoby oceňování aktiv vychází z německého obchodního zákoníku, který vyžaduje dodržování principu individuálního ocenění. Každý majetek se tak oceňuje jednotlivě. Zároveň musí být majetek oceněn ve výši pořizovacích nákladů nebo vlastních nákladů a nelze tuto výši překročit ani při ocenění reálnou cenou. Metoda ocenění aktiv se odvíjí od způsobu jejich pořízení. Majetkové složky se dle obchodního zákoníku oceňují těmito metodami:

Pořizovací cenou – ta se využívá při úplatném pořízení majetku a stejně jako v České republice se skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. „*Pořizovací náklady jsou výdaje, které se vynakládají na pořízení aktiva a jeho uvedení do provozního stavu, pokud je k němu lze individuálně přiřadit.*“ (Handelsgesetzbuch, § 255). Pokud byly na majetek poskytnuty slevy, musí být pořizovací cena o tyto slevy snížena.

Výrobní cenou (vlastními náklady) – vynaloženými na výrobu aktiva, rozšíření či zlepšení jeho stavu. Mezi vlastní náklady patří materiálové náklady, výrobní náklady a části režijních nákladů a úroků. Obchodní zákoník umožňuje zahrnout do výrobní ceny

i správné režii, tuto možnost však přímo zakazují IFRS. Veškeré vlastní náklady musí být podloženy a být s ohledem na druh majetku realistické (Rechnungswesen-portal, 2018).

Reálnou hodnotou – jedná se o ekvivalent reprodukční pořizovací ceny. Je to taková cena, kterou má majetek v daném okamžiku na trhu, případně cena stanovená na burze. Používá se například při převodu aktiva z osobního do obchodního majetku formou vkladu.

3.2.2.2 Pořízení dlouhodobého majetku

Způsobů pořízení dlouhodobého majetku se účetní jednotce nabízí několik. Jednou z možností je získat aktiva za úplaty formou koupě, nabýt je bezúplatně například jako dar nebo převod z osobního vlastnictví. Poslední variantou pořízení majetku je vytvořit ho vlastní činností. Podnikatelský subjekt o dlouhodobém majetku účtuje přímo na příslušném majetkovém účtu, a od okamžiku pořízení začíná odpisovaný majetek odepisovat, bez ohledu na to, zda ho účetní jednotka již používá.

3.2.3 Dodatečné zhodnocení dlouhodobého majetku

Dodatečné zhodnocení dlouhodobého majetku neboli renovace je obdobou technického zhodnocení používaného v českém účetním systému. Renovací je taková úprava dlouhodobého majetku, která významně a dlouhodobě zvyšuje jeho hodnotu a ekonomický užitek pro podnik. Zaznamenává se do evidence majetku, kterého se přímo týká. Dodatečné zhodnocení se neprojevuje na rozdíl od oprav v nákladech jednorázově, ale odepisuje se postupně od roku, v kterém bylo provedeno. Účetní jednotka renovaci odepisuje po dobu 2-5 let dle svého uvážení. V případě renovace provedené na budově ve 3 letech následujících po její koupi je zhodnocení zahrnuto do vstupní ceny nemovitosti a odepisuje se po celou dobu její životnosti.

3.2.4 Plánované odpisy

Pořízení majetku pro účetní jednotku představuje výdaj, do nákladů vstupují jednotlivé odpisy, které tak snižují čistou hodnotu aktiv. Plánované odpisy dlouhodobého majetku

spočívají v rozložení vstupní hodnoty majetku do určitého časového období, které představuje předpokládanou dobu použitelnosti aktiva. Odpisy se počítají z vstupní hodnoty aktiva a reflektují opotřebení technické i morální.

Subjektem odpisování je ten, kdo nad majetkem vykonává faktickou moc. O odpisovateli rozhoduje ekonomické vlastnictví aktiva, nikoliv právní. V praxi se jedná o tyto subjekty:

- Držitel movitého či nemovitého majetku nabytého vlastní činností, či získaného bezúplatně.
- Kupující movité věci.
- Nabyvatel nemovité věci, kdy rozhodující je faktická držba majetku, bez ohledu na právní zápisy v příslušných státních evidencích, jako jsou pozemkové knihy.
- Nájemce, za předpokladu, že aktivem disponuje po celou dobu použitelnosti, jedná se i o nájemce u finančního leasingu, či operativního pronájmu.
- Spoluvlastníci dle výše spoluvlastnického podílu (Coenenberg a kol., 2018).

Z odpisování je vyloučen majetek, kterému v čase neklesá hodnota. Mezi majetek neopisovaný se řadí zejména pozemky, vyjma pozemků určených k těžbě nerostných surovin a umělecká díla od uznávaných autorů. Specifikem německého účetního systému je oproti českým zvyklostem odpisování uměleckých děl, která nepocházejí od společensky uznávaných umělců.

Majetek je odpisován ode dne pořízení s přesností na měsíce. Rozhodujícím není uvedení do používání, ale okamžik pořízení dlouhodobého majetku, například den nákupu nebo dodání majetku, u budov se obvykle jedná o den předání. Breidenbach a Währisch (2017) zdůrazňují, že *„pokud je aktivum pořízeno v průběhu účetního období, musí být vždy odepsáno pro rata temporis.“* Dle zákona o dani z příjmu se v roce pořízení majetek odpisuje poměrně pro jednotlivé měsíce od měsíce, ve kterém bylo aktivum získáno. Prvním měsícem odpisování je měsíc nabytí majetku (Einkommensteuergesetz, § 7). Povoleným zjednodušením je začít odepisovat až následující měsíc, za předpokladu, že i konec odepisování bude připadat až na první úplný měsíc, v kterém se již aktivum nepoužívá. Pokud je majetek ve společnosti využíván i po jeho plném odepsání, musí být dál veden v účetnictví s tzv. hodnotou paměti, která činí 1 EUR.

3.2.4.1 Doba použitelnosti

Doba použitelnosti je doba, po kterou bude pravděpodobně aktivum využíváno ekonomicky efektivně a bude účetní jednotce přinášet ekonomické výhody. Technická životnost není zohledněna proto, že obvykle majetek zastarává rychleji po technické stránce, než po stránce ekonomické a lze tedy usuzovat, že ekonomická životnost bude kratší než technická.

Rozdělení počátečních pořizovacích nebo výrobních nákladů bývá provedeno plánovaným způsobem, musí být zvolena konkrétní metoda odpisování a stanovena doba použitelnosti. Na začátku odpisování účetní jednotka provede odhad doby použitelnosti na základě dostupných informací a zkušeností, a vytvoří odpisový plán. Pro každé aktivum eviduje podnikatelský subjekt odpisový plán zvlášť, který pravidelně reviduje s ohledem na případné změny v průběhu užívání aktiva, které mohou původní odhad změnit. Pokud dojde k úplnému odepsání majetku v průběhu účetního období, odpisuje se v posledním roce poměrně dle měsíců, v kterých byl majetek ještě používán (Nothhelfer, 2017).

Pro určení správné doby použitelnosti vydává ministerstvo financí odpisové tabulky s dobou použitelnosti jednotlivých aktiv. Jedná se o AfA tabulky, kde je uvedena obvyklá doba použitelnosti majetku, který se nepoužívá v konkrétním specifickém odvětví. Doba použitelnosti uvedená v těchto tabulkách vychází z mnohaletých odborných zkušeností získaných při daňových kontrolách a slouží jako vodítko pro správné stanovení doby odpisování v jednotlivých společnostech. Tabulky mají charakter doporučení a nejsou právně závazné, přesto se jimi většina firem řídí. Jednotlivé typy dlouhodobého majetku mohou být uvedeny v odpisové tabulce pro obecná dlouhodobá aktiva, případně v odvětvových odpisových tabulkách. Odvětvové odpisové tabulky zohledňují technické opotřebení majetku dle zvláštních provozních podmínek účetní jednotky - viz Příloha č. 2. Odlišné tabulky s dobou použitelnosti jsou například pro zemědělství, stavebnictví, oděvní průmysl, lesnictví, pohostinství a další (Bundesministerium der Finanzen, 2020).

Tabulka 6 - Příklady doby životnosti obecných aktiv

Dlouhodobý majetek	Doba použitelnosti v letech
Osobní automobily	6
Motocykly, skútry, jízdní kola atd.	7
Nákladní automobily	9
Traktory	12
Kancelářský nábytek	13
Osobní počítače, notebooky	3
Umělecká díla (kromě děl uznávaných autorů)	15
Obráběcí stroje	6 až 16 dle typu
Nemovitý majetek	8 až 33 dle typu

Zdroj: vlastní zpracování dle Bundesministerium der Finanzen (2020)

3.2.4.2 Metody odpisování

Obchodní zákoník nevyžaduje konkrétní metodu, jedinou podmínkou, kterou musí účetní jednotka dodržet je, že zvolená metoda odpisování co nejlépe odráží skutečné snížení hodnoty aktiv. Pro daňové účely jsou přijatelné pouze odpisy rovnoměrné a v odůvodněných případech odpisy orientované na výkon. Při volbě metody odpisování je každé aktivum posuzováno individuálně a změna metody v průběhu odpisování je přípustná pouze ze závažných důvodů (Ernst a Young, 2019). Obecně mezi nejběžnější metody patří dle Nothhelfera (2017):

Rovnoměrná (lineární) metoda odpisování

V rámci této metody jsou pořizovací nebo výrobní náklady rovnoměrně rozloženy po celou předpokládanou dobu životnosti. Tato metoda předpokládá pravidelné využívání majetku, při kterém dochází ke konstantnímu snižování hodnoty, kdy se v každém roce odepíše určité procento vstupní hodnoty aktiva.

Rovnoměrné odpisování se v praxi využívá nejvíce zejména pro svou jednoduchost. Zároveň tuto metodu připouští i zákon o dani z příjmu. Výpočet odpisové sazby se provádí takto:

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{100 \%}{\text{doba použitelnosti v letech}} \quad (12)$$

Odpisová sazba je vždy roční a vztahuje se k pořizovacím nákladům majetku. Při výpočtu odpisové sazby se zohledňuje doba použitelnosti z AfA tabulky. Roční odpis se vypočítá buď vynásobením odpisovou sazbou, nebo přímo vzorcem pro roční odpis, který je:

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{počáteční pořizovací nebo výrobní náklady}}{\text{doba použitelnosti v letech}} \quad (13)$$

Výkonová metoda odpisování

Odpisování založené na výkonu je vhodné u těch aktiv, u nichž lze měřit a prokazovat výkonnost nebo časové použití. Jedná se zejména o vozidla a stroje. Odpis aktiv představuje snížení potenciálního užitku bez ohledu na stáří majetku. Při sestavování odpisového plánu se vychází z konkrétních provozních podmínek a dle nich se stanoví celkový potenciální přínos za celou dobu životnosti, například předpokládaný počet najetých kilometrů u automobilů, počet výrobků vyrobených strojem atd. Využití této metody u movitého majetku v ekonomicky odůvodněných případech lze považovat pro daňové účely za uznatelné. Jedná se například o odpisy dopravních prostředků ve firmách podnikajících v oblasti přepravy. Koeficient pro stanovení odpisu a roční odpis se vypočítá následovně:

$$\text{Koeficient} = \frac{\text{počáteční pořizovací nebo výrobní náklady}}{\text{celkový potenciální přínos}} \quad (14)$$

$$\text{Roční odpis} = \text{koeficient} * \text{spotřebované výkony v daném roce} \quad (15)$$

Degresivní metoda odpisování

Při této sestupné metodě se odpisy počítají jako určité procento ze zbývajících účetních hodnoty. Majetek tak nejvíce ztrácí hodnotu na počátku odpisování a v průběhu životnosti výše odpisů klesá. Aby byl naplněn zákonný požadavek na rozložení počáteční hodnoty po

dobu životnosti a zbývající hodnota na konci odpisování činila nulu, musí dojít v průběhu ke změně odpisové metody. Pro tyto účely se využívá lineární metoda, která se pro výpočet použije v okamžiku, kdy odpis dle lineární metody převyšuje odpis degresivní. Pro daňové účely tato metoda není v současné době přípustná a od roku 2011 se v praxi již nepoužívá.

Progresivní metoda odpisování

Postupná metoda je přesným opakem metody degresivní. Na počátku odpisování je hodnota odpisu nejnižší a každým rokem se zvyšuje. Tato metoda není pro účely daně z příjmu právnické osoby přijatelná a od roku 2011 již není v praxi přípustná (Breidenbach, Währisch, 2017).

3.2.4.3 Komponentní odpisování

Pojem komponentní odpisování se v německém účetním systému nepoužívá. Nelze tak oceňovat a zvláště odepisovat jednotlivé části, např. u budov okna, topné systémy a podobně. Tyto součásti budovy se odpisují spolu s budovou jako jeden celek. Avšak ve zvláštních případech daňové úřady umožňují použít odlišné doby použitelnosti například u solárních kolektorů, nebo pokud byla část budovy postavena samostatně (Ernst a Young, 2019).

3.2.4.4 Odpisy aktiv nízké hodnoty

Legislativa nabízí podnikatelským subjektům další způsob pro odpisování majetku s nízkou hodnotou (odpisy GWG). Majetek s hodnotou pořízení nižší než 250 EUR vstupuje rovnou do nákladů a dále se neodpisuje. Aktiva v hodnotě nižší než 800 EUR mohou být jednorázově odepsána v roce pořízení jako aktiva nízké hodnoty. Další alternativou je možnost sloučení aktiv pořízených v jednom roce, jejichž hodnota je vyšší než 250 EUR a nižší než 1000 EUR do jedné kolektivní položky, kterou bude účetní jednotka odpisovat rovnoměrně po době 5 let (PWC, 2020).

3.2.4.5 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Dle Ernsta a Younga (2019) získaný dlouhodobý nehmotný majetek podléhá rovnoměrným odpisům po celou dobu jeho použitelnosti. Nehmotná aktiva se opotřebovávají v důsledku

plynutí času z důvodu omezené doby užitečnosti. Např. licence bývá vázána lhůtou, po kterou ji lze využívat. Doba odpisování je dána buď smluvně smluvními podmínkami použití, případně určena zákonem.

Tabulka 7 - Doba odpisování nehmotného majetku

Druh dlouhodobého nehmotného majetku	Doba použitelnosti
Ochranné známky	Dle doby užitečnosti aktiva
Patenty, autorská práva, know-how atd.	Dle podmínek použití, smluvních podmínek apod.
Goodwill	15 let
Licence a povolení	Dle podmínek použití, smluvních podmínek apod. V případě software s ohledem na jeho technické zaostávání je doporučeno ho odepisovat v rozmezí 3-5 let.

Zdroj: vlastní zpracování dle Ernst a Young (2019)

3.2.5 Mimořádné odpisy

Neplánované odpisy jsou takové odpisy, s kterými účetní jednotka předem nepočítala a nejsou zahrnuty v odpisovém plánu. Takové snížení hodnoty majetku je nejčastěji v důsledku nepředvídatelných událostí, které nejsou způsobeny běžným používáním, jako jsou přírodní katastrofy, skryté závady a další. Oproti plánovaným odpisům lze mimořádně odpisovat i krátkodobá aktiva. „*Dlouhodobý majetek podléhá mimořádným odpisům, pouze pokud je pravděpodobné, že snížení hodnoty bude trvalé.*“ (Handelsgesetzbuch, § 253). Ekvivalentem mimořádných odpisů jsou české opravné položky.

Nothhelfer (2017) říká, že mimořádný odpis musí být proveden, pokud je hodnota aktiva vykazovaná k rozvahovému dni nižší než účetní hodnota (vstupní hodnota snížena o oprávkou). Pro ověření, že je u aktiva nutné snížit hodnotu, slouží burzovní nebo tržní cena. Zohledňuje se záměr účetní jednotky, jak bude s majetkem dále nakládat, zda ho bude dále využívat nebo plánuje prodej či obnovu aktiva.

Neplánované odpisy nevyplývají z běžných činností podnikatelského subjektu, a proto se zaznamenávají jako náklady mimořádné. Základem pro další výpočet plánovaných odpisů dle odpisového plánu bude nová snížená hodnota majetku (Breidenbach, Währisch, 2017).

Opakem mimořádného odpisu je mimořádný přípis, který se využívá při potřebě navýšit ocenění majetku. Jde o situace, kdy aktuální účetní hodnota aktiva je nižší než tržní.

3.2.6 Účtování odpisů

Odpisy musí být vždy zaznamenány v účetnictví. Oproti České republice, kde se odpisuje nepřímo pomocí účtu oprávek, se v Německu odpisuje přímo, jako úbytek na majetkovém účtu. Nepřímo se odpisuje pouze v zákonem vymezených výjimečných případech. Na druhé straně jsou odpisy nákladem.

Ve Spolkové republice Německo se používají standardní účtové osnovy tzv. SKR, které jsou určeny pro obchodní společnosti podléhající povinnému zveřejňování účetních závěrek. Původní SKR 03 byla nahrazena novou účtovou osnovou SKR 04, která respektuje princip uzávěrkové struktury a odráží změny související s modernizací účetního zákona BilMoG. Některá specifická odvětví jako je pojišťovnictví, maloobchod a další mají standardní účtové osnovy přizpůsobeny přímo předmětu podnikání. Účetnictví nákladů a výnosů se řídí rámcem průmyslového účetnictví (IKR), který je strukturován dle principu konečné struktury pro potřeby sestavení rozvahy a výkazu zisků a ztrát (Rechnungswesen-portal, 2018). Dle SKR 04 i dle IKR se odpisy účtují v účetní třídě 6 Provozní náklady (Betriebliche Aufwendungen).

Účty odpisů dlouhodobého majetku dle IKR:

- 6520 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku (Abschreibungen auf Sachanlagen),
- 6540 Odpisy aktiv nízké hodnoty (Abschreibungen auf GWG),
- 6541 Odpisy kolektivních položek aktiv nízké hodnoty (Abschreibungen auf GWG-Sammelposten).

Účty odpisů dlouhodobého majetku dle SKR04:

1. 6200 – 6268 Odpisy dlouhodobého majetku, včetně nehmotného majetku a mimořádných odpisů.

3.2.7 Vliv odpisování na výsledek hospodaření a základ daně

Odpis vedený v účetnictví bere v úvahu, že dlouhodobý majetek ztrácí svou hodnotu postupně dle doby použitelnosti, zároveň s ohledem na použitou metodu odpisování, německé právo umožňuje uplatnění takových odpisů v daních. (Einkommensteuergesetz, § 7)

Jak plánované, tak i neplánované mimořádné odpisy, jsou pro účetní jednotku nákladem. Plánované odpisy vyplývají z běžné činnosti podniku a evidují se jako běžné náklady, oproti tomu neplánované odpisy se zaznamenávají jako náklady mimořádné. Oba typy odpisů přímo ovlivňují stav bilance podniku, a tím zároveň snižují základ daně z příjmů právnických osob, což má za následek nižší daňovou povinnost.

3.2.8 Daň z příjmu právnických osob ve Spolkové republice Německo

Zdanění příjmů právnických osob ve Spolkové republice Německo je upraveno obecným zákonem o daních z příjmu tzv. Einkommensteuergesetz, dále jen EStG a zákonem o daních z příjmů právnických osob tzv. Körperschaftsteuergesetz.

Subjekty daně z příjmu právnických osob se rozdělují na poplatníky s omezenou a neomezenou daňovou povinností. Poplatníkem s neomezenou daňovou povinností je takový subjekt, který má sídlo nebo vedení společnosti na území Německa. Omezená daňová povinnost se vztahuje na entity, které nemají sídlo ani místo vedení společnosti v Německu, jedná se také o subjekty veřejného práva. Předmět daně souvisí s typem poplatníka. Poplatníci s neomezenou daňovou povinností zdaňují celosvětové příjmy plynoucí z vykonávané činnosti, na druhé straně poplatníci s omezenou daňovou povinností daní pouze příjmy ze zdrojů na území Německa.

Daň z příjmu právnických osob je daní roční. Zdaňovacím obdobím je 12 po sobě jdoucích měsíců, tedy kalendářní rok, v případě povolení od finančního úřadu lze pro daňové účely uznat i rok hospodářský. V případě, že podnikatelská činnost netrvala celý rok, lze vyměřit daň pouze za příslušnou část roku.

Základní sazba daně je 15 % (15,825 % včetně solidárního příplatku). Solidární příplatek 5,5 % je zahrnut v základní sazbě. K základní sazbě daně je přičítána místní obchodní (živnostenská) daň ve výši minimálně 7 %. V jednotlivých spolcích a městech se obvykle místní daň pohybuje mezi 10 % až 17 %. Celková sazba daně včetně solidárního zvýšení a místní daně z obchodu je v rozmezí 30 % až 33 %.

Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, kdy řádné datum je stanoveno na 31. července a pro společnosti využívající služeb daňového poradce je lhůta prodloužena do 31. prosince (Deloitte, 2020).

Pro správné určení výše daně je potřeba upravit rozdíl obchodní bilance na základ daně. Oproti českému účetnictví, které pracuje s pojmem výsledek hospodaření představující rozdíl mezi výnosy a náklady společnosti, německé účetnictví používá pojem stav obchodní bilance. Stav obchodní bilance je rozdílem mezi stavem vlastního kapitálu na konci období a na počátku období.

Tabulka 8 - Schéma výpočtu daně z příjmu

+ stav vlastního kapitálu na konci období
- stav vlastního kapitálu na počátku období
= Výsledek obchodní bilance (zisk nebo ztráta)
+ náklady daňově neuznatelné
- náklady daňově uznatelné
- nezdavitelné položky
- ztráty z předchozích let
= Základ daně (příjem ke zdanění)
× sazba daně
= Daň z příjmů právnických osob

Zdroj: vlastní zpracování dle Körperchaftsteuergesetz

Stav obchodní bilance je za účelem zjištění základu daně upraven o nákladové položky daňově neuznatelné, jako jsou náklady na reprezentaci a dary pro soukromé podniky, pokuty, penále, úroky od státních správních orgánů.

Naopak výsledek obchodní bilance lze snížit o daňově uznatelné náklady, jako jsou odpisy dle § 7 EStG, výdaje na výzkum a vývoj, veřejně prospěšné dary a daňově uznatelné rezervy a opravné položky. V poslední řadě lze odečíst ztrátu z minulých let ve výši až 1 milion EUR za účetní období. Všechny položky upravující výsledek obchodní bilance se zaokrouhlují na celá eura dolů.

Daň z příjmů právnických osob je násobkem základu daně a příslušné sazby daně. Podnikatelským subjektům ve Spolkové republice Německo není umožněno využívat slev na dani (Körperchaftsteuergestz, § 7 - § 13).

3.3 Odpisování dlouhodobého majetku ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku

Legislativní úpravou dlouhodobého majetku a jeho odpisování se ve Velké Británii zabývají zejména obecně uznávané účetní zásady neboli GAAP UK. GAAP UK je souborem účetních standardů publikovaných britskou radou pro finanční výkaznictví (FRC). Hlavním standardem účetního výkaznictví je standard FRS 102. Ve Spojeném království jsou účetní odpisy. Pojem daňové odpisy tento systém nezná, místo nich se používají kapitálové příspěvky (Capital Allowances), které se řídí zákonem „Capital Allowances Act“ z roku 2001. Finančním úřadem britské vlády jsou Daňové a celní úřady Jejeho Veličenstva (HMRC), které dohlíží na daňový systém. Zdaněním právnických osob se zabývá zákon „Corporation Tax Act“ z roku 2010 a zákon „Finance Act“ z roku 2016.

3.3.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek (fixed asset) je klasifikován jako dlouhodobé aktivum vykazované v rozvaze podniku. Kelly (2015) uvádí, že dlouhodobý majetek je takový majetek, u kterého lze očekávat, že bude účetní jednotce přinášet ekonomický užitek po dobu delší

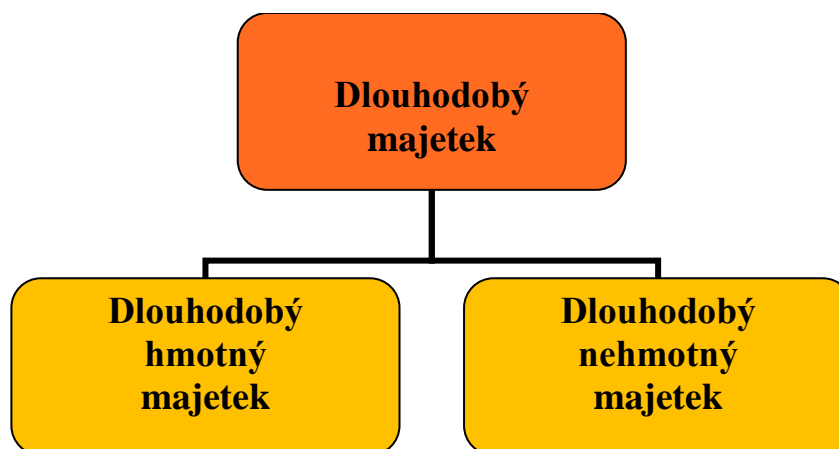
než 12 měsíců. FRS 102 definuje dlouhodobý majetek jako aktiva, která podnik plánuje nepřetržitě využívat pro své podnikání.

Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) jakožto daňová autorita ve Spojeném království nestanovil žádný nákladový limit, od kterého by se majetková položka zařadila mezi dlouhodobá aktiva. Vydáno je pouze nezávazné doporučení zařazovat mezi dlouhodobý majetek aktiva s významnou hodnotou, kdy doporučeným minimem je 500 GBP. Konečné rozhodnutí o zařazení majetku mezi dlouhodobý je však plně v kompetenci každé účetní jednotky s ohledem na její velikost a předmět podnikání (Office of Tax Simplification, 2018).

Veškerý dlouhodobý majetek podniky evidují v registru dlouhodobého majetku. Jedná se o evidenci pro potřeby účetní jednotky, která obsahuje informace o datu pořízení, vstupních nákladech, identifikaci dodavatele a amortizaci udávající čistou účetní hodnotu jednotlivého majetku. Dále mohou účetní jednotky v registru zaznamenávat umístění aktiva, plány údržby a další (Ainsworth Accountants, 2019).

V rozvaze se eviduje každý dlouhodobý majetek jednotlivě. Na rozdíl od oběžného majetku není dlouhodobý majetek dále zpracováván, ale slouží k zajištění provozu a výroby v podniku. Stálá neboli dlouhodobá aktiva spolu s oběžnými aktivy představují celková aktiva firmy. Pro zachování bilanční zásady se musí celková aktiva rovnat celkovým pasivům.

Obrázek 3 - Schéma členění dlouhodobého majetku ve Velké Británii



Zdroj: vlastní zpracování dle GAAP UK

Ve Velké Británii se dlouhodobý majetek člení do dvou kategorií, a to na majetek dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný. Na rozdíl od předchozích dvou států do základního dělení nepatří finanční majetek.

3.3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobá nehmotná aktiva (intangible assets) jsou charakteristická tím, že jsou nehmotatelná. Rada pro mezinárodní účetní standardy definuje nehmotné aktivum jako „*identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty*“. Identifikovatelnost spočívá v oddělitelnosti aktiva od účetní jednotky nebo vyplývá ze smluvního nebo zákonného práva.

Pro zařazení majetku musí být splněn předpoklad ekonomické užitečnosti a tím i doby použití majetku delší než 12 měsíců. Časová podmínka dle IFRS stanovuje dobu použití majetku na minimálně jedno účetní období. Legislativně není upravena vstupní cena dlouhodobého majetku, splněna musí být pouze podmínka významnosti hodnoty. Účetní jednotky do rozvahy zaznamenávají pouze nehmotná aktiva nakoupená či jinak získaná. Nezaznamenávají se aktiva vytvořená vlastní činností v rámci svého podnikání (Kraynak, 2018).

Zvláštností některých nehmotných aktiv je nemožnost správně určit životnost. Nehmotná aktiva s neurčitou životností se neodepisují, ale místo toho účetní jednotka každý rok provádí test na ohodnocení. Pokud účetní hodnota aktiva přesáhne reálnou hodnotu, dojde ke snížení hodnoty, které se vykáže v nákladech. Pokud je snížení hodnoty uznáno, není možné jej obnovit (Podraza, 2019).

Tři kritické atributy nehmotného majetku dle Deloitte (2020):

- identifikovatelnost,
- kontrola (schopnost získat z aktiva výhody),
- budoucí ekonomické výhody (výnosy nebo snížení budoucích nákladů).

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek se řadí:

1. **Goodwill** – představuje hodnotu značky firmy na trhu. Tato hodnota je ovlivněna různými aspekty, mezi které patří dobrá pověst, strategie, zákaznická základna, vztahy k zaměstnancům, odběratelům i dodavatelům a další.
2. **Software** – jedná se veškeré programové vybavení výpočetní techniky. Výjimku představuje operační systém počítače, který představuje jeho nedílnou součást a z účetního hlediska se eviduje spolu s hardwarem. Stejně tak aktualizace software nepatří do nehmotného majetku, ale v okamžiku vzniku představují náklad podniku.
3. **Duševní vlastnictví** – veškerý majetek vytvořený duševní činností představuje majetek podniku a konkurence je nemůže svévolně kopírovat. Mezi duševní vlastnictví se řadí know-how, autorská práva, ochranné známky, patenty, licence a licenční smlouvy. Registrované duševní vlastnictví je chráněno zákonem a po dobu trvání náleží pouze podniku, který s ním může libovolně disponovat. Například licence majiteli dává exkluzivní právo vytvářet, používat a případně i prodávat produkty a služby podléhající licenci.
4. **Ostatní nehmotný majetek** – jedná se o audiovizuální materiály, dovozní kvóty, franšízové dohody, seznamy zákazníků, interní databáze, práva na hypoteční služby a další (Elliott, 2019).

Mezi nehmotná aktiva nemůže účetní jednotka zařadit následující položky, které účtuje jako náklad v okamžiku jejich vzniku. Jedná se o interně vytvořené značky, loga, tituly, seznamy zákazníků a obdobné předměty, náklady na založení podniku a zahájení činnosti, školící činnosti, reklamační a propagační činnosti, přemístění a reorganizaci účetní jednotky a i interně vytvořený goodwill. Uznána nebudou ani aktiva pocházející z výzkumu podniku. Naopak mezi dlouhodobá nehmotná aktiva lze zařadit aktiva vzniklá z vývoje při splnění zákonných podmínek (FRS 102).

3.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek (tangible assets) představuje aktivum s fyzickou podstatou, které drží účetní jednotka po dobu delší než 1 rok. Aby mohl být majetek klasifikován jako dlouhodobý hmotný, musí kromě podmínky hmatatelnosti splňovat předpoklad

pravděpodobného budoucího ekonomického užitku pro účetní jednotku. Zároveň musí být náklady na jednotlivé položky majetku významné hodnoty a být spolehlivě měřitelné (FRS 102).

Dle Standardu účetního výkaznictví FRS 102, který se věnuje pozemkům, budovám a zařízením, je dlouhodobý hmotný majetek definován jako *„majetek, který je držen pro použití ve výrobě nebo dodávkách a služeb, k pronájmu ostatním nebo pro správní účely a očekává se, že budou použity po delší než jedno období.“*

Dlouhodobý hmotný majetek tvoří ve většině podniků největší část majetku, který se používá v každodenním provozu. Hmotný majetek hraje důležitou roli také v kapitálové struktuře společnosti, neboť může být použit pro zajištění půjček. To pozitivně ovlivňuje pákový efekt, kdy společnosti s hmotnými aktivy více využívají dluhové financování (Corporate Finance Institute, 2018).

Dlouhodobý hmotný majetek se dělí na následující kategorie:

Pozemky a budovy – jedná se o veškerý nemovitý majetek, který má podnik ve svém vlastnictví, např. kancelářské budovy, továrny, sklady, parkovací místa, zemědělské plochy a další. Pozemky se neopotřebovávají postupně, a proto nejsou předmětem odpisování. *„Z účetního pohledu jsou pozemky a budovy oddělitelná aktiva a účetní jednotky o nich účtují samostatně, i když jsou získány společně.“* (FRS 102).

Nábytek a vybavení – tato kategorie je vyčleněna pro majetek nesouvisící přímo s výrobním procesem. Řadí se sem zejména vybavení kanceláří, společných prostor, jednacích místností a zázemí pro zaměstnance.

Počítače – tvoří samostatnou kategorii, patří sem veškeré IT vybavení firmy od osobních počítačů až po servery. Operační systémy, přestože nevykazují hmotnou podstatu, tvoří z účetního hlediska neoddělitelnou součást počítačů a vykazují se v rámci hmotného majetku.

Motorová vozidla – zde se účtuje o veškerých dopravních prostředcích účetní jednotky bez ohledu na typ paliva a pohonu. Jedná se zejména o motocykly, osobní automobily, nákladní automobily, ale i zemědělskou techniku, jako jsou kombajny a traktory.

Zařízení a stroje – sdružují veškeré vybavení sloužící výrobě. Patří sem veškeré technické vybavení podniku vyjma počítačů, tj. stroje, nástroje, přístroje a další zařízení.

Účetní jednotka veškerý hmotný dlouhodobý majetek eviduje pro účetní účely v rozvaze. Pro co nejefektivnější správu majetku podniky sledují umístění, množství a stav majetku včetně plánu údržby. Jelikož dlouhodobý majetek ztrácí hodnotu postupně, je potřeba každý rok upravit evidovanou hodnotu majetku o výši odpisů a mít přehled o čisté hodnotě majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek, který neztrácí v čase hodnotu a lze předpokládat, že vydrží déle než 50 let, se neodepisuje. Takovým majetkem jsou hlavně kulturní památky, obrazy, starožitnosti a šperky (PWC, 2020).

3.3.4 Ocenění a pořízení dlouhodobého majetku

Se způsobem pořízení dlouhodobého majetku úzce souvisí použitá metoda ocenění majetku. Pro objektivní výpočet odpisů je nezbytné správně ocenit majetek, kdy jeho hodnota je základem pro výpočet odpisu. Kromě ceny majetku je důležitý i okamžik pořízení, od kterého je možné majetek odpisovat.

3.3.4.1 Ocenění dlouhodobého majetku

Při ocenění dlouhodobého majetku se vychází z principu individuálního ocenění, kdy je každá položka oceněna samostatně. Způsob ocenění koresponduje se způsobem pořízení majetku. Pokud dojde v průběhu životnosti majetku k výrazným výkyvům ovlivňujícím hodnotu majetku, je nezbytné majetek přecenit tak, aby hodnota co nejdříve refletovala aktuální situaci.

Ocenění pořizovací cenou

Dlouhodobý hmotný majetek se prvotně vykazuje v pořizovací ceně, kterou kromě počáteční kupní ceny tvoří další náklady přímo související s uvedením majetku do provozuschopného stavu. Mezi tyto vedlejší náklady patří doprava, clo, instalace, montáž, právní a makléřské poplatky, pojištění, nevratné daně a další (FRS 102). Pořizovací cenou

se oceňují aktiva nabytá za úplatu. Ocenění pořizovací cenou se uplatní i na majetek ve výstavbě, který se až od svého dokončení a uvedení do provozu neodpisuje.

Naopak standard FRS 102 přímo vylučuje některé druhy nákladů, které nelze zahrnout do ocenění majetku. Mezi náklady nezahrnované do ocenění aktiv patří dle odstavce 17.11 standardu FRS 102 následující:

- *„Náklady na otevření nového podniku,*
- *náklady na uvedení nového produktu či služby, včetně nákladů na reklamu a propagaci,*
- *náklady na podnikání v nové lokalitě nebo s novou skupinou zákazníků, což zahrnuje i zaškolení zaměstnanců,*
- *správu a další obecné režijní náklady.“*

Ocenění vlastními náklady

Majetek vytvořený vlastní produkcí podniku se oceňuje ve výši skutečně vynaložených nákladů včetně nákladů přímo přiřaditelných k uvedení aktiva do užívání. Veškeré náklady musí být prokazatelné. Náklady správního charakteru a obecné režijní náklady nelze zahrnout do ocenění majetku (NI Business Info, 2018).

Ocenění reálnou hodnotou

Reálná hodnota je cena majetku, kterou má v daném okamžiku na trhu. Účetní jednotka ocení nabytá aktiva reálnou hodnotou, pokud transakce postrádá obchodní charakter (FRS 102, 2018). Metoda ocenění tržní hodnotou se využívá při převodu majetku z osobního vlastnictví a při získání majetku darem, kdy ocenění obvykle provádějí odborně způsobilí odhadci. Pokud si účetní jednotka není oceněním majetku jistá, může o kontrolu ocenění požádat HMRC, která vydá stanovisko do 3 měsíců od podání žádosti (PWC, 2020).

Majetek oceněn vlastními náklady nebo reálnou hodnotou se v průběhu používání přeceňuje, pokud se účetní hodnota majetku výrazně liší od hodnoty aktiva na trhu.

3.3.4.2 Pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek může účetní jednotka získat několika způsoby. Nejtypičtější k získání aktiva dochází dodavatelským způsobem, tedy koupí za úplatu, případně formou pronájmu na splátky či leasingem. Jako další variantu Kraynak (2018) uvádí vytvoření majetku vlastní činností podniku. Nejméně často účetní jednotka získá dlouhodobý majetek bezúplatně v podobě daru nebo převodu z osobního vlastnictví do podnikání.

3.3.5 Technické zhodnocení

Části některých aktiv vyžadují pravidelnou výměnu, kdy vyměněné komponenty jsou z pohledu účetnictví významné a je potřeba je zohlednit v ocenění majetku. Očekává se, že náhradní díl přinese účetní jednotce budoucí ekonomickou výhodu a lze ho používat dlouhodobě. O náklady na výměnu části majetku se zvýší účetní hodnota majetku v okamžiku jejich vzniku, kdy se zároveň obvyklým způsobem odúčtuje nahrazená část.

Takový náklad se nepromítne jednorázově do nákladů v podobě oprav a údržby, ale bude se spolu s aktivem, na kterém byla výměna provedena, odpisovat. Příkladem mohou být střechy budov, motory automobilů apod. Jedná se o obdobu technického zhodnocení v České republice, i když britský účetní systém používá pojem vylepšení (FRS 102).

3.3.6 Účetní odpisování

Odpisování majetku je účetní metoda, která redukuje hodnotu aktiv v čase. Pořízený dlouhodobý majetek nepředstavuje pro podnik jednorázový náklad v okamžiku pořízení. Náklady jsou kapitalizovány, tedy postupně rozpouštěny v určitých časových obdobích. Majetek lze odpisovat maximálně do výše vstupní ceny. Dlouhodobá aktiva ztrácí postupně na hodnotě z několika důvodů:

- Technické opotřebení.
- Morální zastarávání, typické zejména pro technologie, u kterých pravidelně vychází novější a lepší verze.
- Aktivum má omezenou životnost, například smlouva na dobu určitou (Spiteri, 2019).

Aktivum se začne odepisovat od okamžiku, kdy je podniku k dispozici pro použití. Počátkem odpisování je tedy uvedení do provozu. Majetek je uveden do provozu, když je připraven fungovat způsobem, pro který byl pořízen. Takový majetek, který je podniku k dispozici pro konkrétní účel se odepisuje i v případě, že ho účetní jednotka ve skutečnosti nepoužívá (Tax Map, 2017). Dle FRS 102 se odpisy nepřerušují, ani pokud je aktivum nečinné nebo vyřazené z aktivního používání, pokud není plně odepsáno. Příkladem je dočasné odstavení stroje vyrábějícího produkt, o který aktuálně není na trhu dostatečný zájem. Takový stroj je i přes svou nečinnost dále odepisován.

Odpisování majetku končí jeho plným odepsáním nebo trvalým vyřazením ze služby. Důvodem pro trvalé stažení aktiva z provozu je:

- prodej majetku,
- převod majetku do osobního vlastnictví,
- převedení majetku na účet zásob,
- přeúčtování poškozeného majetku do šrotu – dle povahy podnikání,
- zničení majetku.

Majetek může být odepisován pouze vlastníkem, výjimkou je možnost odepisovat vylepšení provedené na pronajaté budově. Vylepšení musí být provedeno se souhlasem majitele budovy a náklady na vylepšení musí být průkazné a vést ke zhodnocení nemovitosti. Vylepšení je nutné striktně oddělovat od běžných oprav a údržby (Ainsworth Accountants, 2019).

Dle FRS 102 účetní jednotka musí reagovat na některé faktory, jako je změna způsobu používání majetku, neočekávané opotřebení, technologický pokrok a rychlejší zastarávání. Takové změny naznačují, že je žádoucí provést přezkoumání předchozích odhadů a dle toho upravit dobu použitelnosti, zbytkovou hodnotu nebo změnit metodu odpisování.

Účetní odpisy nejsou daňově uznatelné. Důvodem je rozdílnost použité doby životnosti, odpisové sazby a metod u jednotlivých podniků, což umožňuje podnikatelům odepsat majetek rychleji, než je žádoucí. Místo toho si účetní jednotky mohou nárokovat kapitálové úlevy, tzv. Capital Allowances, ve formě nákladů na některé typy majetku oproti zdanitelnému příjmu.

3.3.6.1 Doba použitelnosti majetku

FRS 102 definuje dobu použitelnosti jako „*období, během kterého se očekává, že bude aktivum k dispozici pro použití účetní jednotkou, nebo počet produkčních nebo podobných jednotek, u nichž se očekává, že budou z aktiva účetní jednotkou získány.*“ Při určování doby životnosti aktiva účetní jednotka zohledňuje všechny skutečnosti, které mohou délku jeho použití ovlivnit. Jedná se o:

- Očekávané využití aktiva dle očekávané doby, kapacity a fyzických výstupů.
- Předpokládané fyzické opotřebení závislé na provozních faktorech, jako jsou počet směn, kdy má být aktivum v provozu, pravidelný servis a údržba aktiva i při nečinnosti atd.
- Morální opotřebení související s technickým a komerčním zastaráváním vyplývajícím ze změn systému a změn situace na trhu.
- Legislativní a obdobná omezení užívání aktiv (PWC, 2018).

HMRC udává doporučené předpokládané doby životnosti pro jednotlivé druhy hmotných aktiv. Pro účetní jednotky nejsou právně závazné a rozhodnutí o jejich použití je plně v kompetenci každého podniku. Účetní jednotky tedy mohou odpisovat majetek tak dlouho, jak uznají za vhodné s ohledem na předmět podnikání, skutečné opotřebení majetku a to vše při dodržení zásady objektivit a poctivého zobrazení skutečnosti.

Tabulka 9 - Předpokládané doby životnosti dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobá hmotná aktiva	Předpokládaná doba životnosti v letech
Budovy	50
Nábytek a vybavení	10
Počítače	5
Motorová vozidla	7
Zařízení a stroje	10-15
Nástroje a příslušenství	3-8

Zdroj: vlastní zpracování dle FRS 102

3.3.6.2 Metody odpisování

Ještě než si podnik zvolí metodu odpisování, musí se rozhodnout, jak dlouho předpokládá, že bude majetek používat a zda bude mít na konci odpisování zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota je hodnota aktiva na konci jeho ekonomické životnosti. Pokud účetní jednotka předpokládá, že aktivum bude mít na konci životnosti zbytkovou hodnotu, sníží o tuto částku vstupní cenu aktiva, z které následně počítá odpisy (Forrest, 2017).

Zbytkové hodnoty a doby použitelnosti aktiv jsou na konci každého účetního období přezkoumány a případně upraveny tak, aby reflektovaly aktuální situaci.

Účetní jednotka si může při výpočtu účetních odpisů zvolit jednu ze dvou základních metod odpisování, případně použít metodu výkonovou. Přestože výkonová metoda je vedena v zákoně jako jedna z možných variant, v praxi se téměř nevyužívá a nelze ji považovat za základní metodu. Roční odpisy se zaokrouhlují metodou nejbližší libry (FRS 102).

Rovnoměrná metoda

Metoda lineárního odpisování je nejběžnějším a nejjednodušším způsobem odpisování dlouhodobého majetku. Majetek se v tomto případě odpisuje po celou dobu životnosti každý rok stejnou částkou. Lineární metoda je vhodná pro dlouhodobý majetek, který se opotřebovává po celou dobu životnosti rovnoměrně.

Roční odpisy se počítají podle následujícího vzorce:

$$Odpis = \frac{\text{vstupní cena majetku}}{\text{předpokládaná doba použitelnosti majetku}} \quad (16)$$

Forrest (2017) říká, že dobu použitelnosti si určuje každý podnik sám dle toho, kolik let očekává, že aktivum bude přinášet ekonomický užitek. Při stanovení doby účetní jednotka bere v potaz také vlastní zkušenosti s životností obdobných aktiv. Totožnou dobu použitelnosti použije účetní jednotka na všechny majetkové položky ve stejné třídě aktiv, tj. aktiva mající podobnou povahu, funkci a použití v podnikání. Výrazně odlišné doby

použitelnosti u obdobného majetku může účetní jednotka stanovit pouze v odůvodněných případech (FRS 102).

Metoda redukováného zůstatku

Při použití metody redukováného zůstatku se každý rok odpisuje pevně daná procentní sazba. Redukovaným zůstatkem se rozumí zbývající účetní hodnota, tj. pořizovací cena aktiva snížená o dosavadní odpisy. V prvních letech odpisování se tak odepíše největší část hodnoty majetku. Redukované odpisy jsou vhodné zejména v případě majetku, který rychle ztrácí hodnotu na počátku své životnosti. Jedná se například o automobily a technické vybavení. Hodnota aktiva na konci odpisování nikdy není nulová.

Roční odpis v prvním roce lze stanovit následujícím vzorcem:

$$\text{Odpis} = \text{vstupní cena majetku} * (\text{odpisová sazba \%}/100) \quad (17)$$

V následujících letech se roční odpis počítá ze sníženého zůstatku takto:

$$\text{Odpis} = \text{zbývající účetní hodnota majetku} * (\text{odpisová sazba \%}/100) \quad (18)$$

3.3.6.3 Komponentní odpisování

Účetní systém Velké Británie umožňuje použít komponentní odpisování. Komponentní odpisování se použije v případě, kdy se jednotlivé komponenty majetku opotřebovávají rychleji a mohou v pravidelných intervalech vyžadovat výměnu.

Odpisovat komponenty zvlášť je vhodné, pokud mají hlavní položky majetku výrazně odlišnou ekonomickou životnost, než zbytek aktiva. Takové komponenty se pak po celou dobu životnosti odpisují samostatně, častými příklady jsou vysoké pece, motory strojů a letadel (Finance Act 2016).

3.3.6.4 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Collings (2018) uvádí, že „*odpisování nehmotného majetku se od odpisování hmotného majetku liší stanovením doby použitelnosti aktiva a metodou odpisování, kdy nehmotný majetek lze odpisovat pouze rovnoměrně.*“

Nehmotná aktiva se opotřebovávají plynutím času vzhledem k omezené době životnosti majetku. Doba použitelnosti je dána smluvními či jinými zákonnými podmínkami nebo odhadnuta účetní jednotkou. Pokud podnik není schopen spolehlivě odhadnout dobu použitelnosti, platí zákonná lhůta, kdy je aktivum možné odpisovat maximálně 10 let. Doporučené předpokládané doby životnosti pro některá aktiva jsou následující:

- Software 3-5 let,
- Značky a ochranné známky 5-10 let (FRS 102).

3.3.6.5 Účtování odpisů

Ve Velké Británii se účtuje podvojným způsobem, kdy veškeré účetní operace představují dvojí záznam. Pro zaúčtování se nepoužívá číselné označení účtů, nýbrž jejich slovní název. Účetní případy se zapisují do dvou řádků a částka každé účetní transakce se zaznamená jak na straně debetní, tak i na straně kreditní. Debetní strana se značí Dr., což odpovídá českému značení MD. Kreditní strana se označuje zkratkou Cr., která má totožný význam, jako označení Dal v českém účetním systému. Vypočtené odpisy se účtují na vrub účtu Odpisy (Depreciation charge), kdy představují náklad účetní jednotky, který ovlivní výkaz zisku a ztrát. Na druhé straně se o odepsanou částku sníží hodnota aktiva v rozvaze a to nepřímo prostřednictvím účtu Kumulované odpisy. Na účtu Kumulované účty se eviduje souhrn provedených odpisů, který reprezentuje trvalé snížení hodnoty majetku (UK Accountant, 2016).

Tabulka 10 - Účetní předpis odpisů

ODPIS DLOUHODOB. MAJETKU	Dr.	Cr.
Odpisy	Odpisovaná částka v £	
Kumulované odpisy		Odpisovaná částka v £

Zdroj: vlastní zpracování dle Forrest (2017)

3.3.7 Kapitálové příspěvky

Daňový systém ve Spojeném království neumožňuje účetním jednotkám uplatňovat účetní odpisy jako snížení základu daně. Stejně tak není ve Spojeném království definován pojem daňové odpisy dlouhodobého majetku, namísto nich se používají kapitálové příspěvky neboli kapitálové povolenky, tzv. „Capital Allowances“. Kapitálové příspěvky se řídí zákonem „Capital Allowances Act“ z roku 2001, na základě kterého může podnik požadovat daňovou úlevu z dlouhodobého hmotného majetku.

Odpočty se týkají různých druhů majetku, hlavně budov, strojů, zařízení, výzkumu a vývoje a v neposlední řadě i těžby nerostných surovin. Jedná se o částky, které lze odečíst od základu daně a tím snížit daňovou povinnost podniku.

Existují 4 hlavní typy kapitálových příspěvků:

- **Roční příspěvek na investice (AIA)** – tento druh odpočtu lze nárokovat u některých typů strojů a zařízení, např. stroje a automobily. Je dán pevnou částkou bez ohledu na velikost firmy. V současné době je fixní částka 1 000 000 GBP. Roční příspěvek se v prvním roce poskytuje většině společností vzhledem k výdajům na stroje a zařízení.
- **Příspěvek na první rok (FYA)** – tento příspěvek může účetní jednotka uplatnit v roce pořízení aktiva. FYA byl z velké části nahrazen příspěvkem AIA a lze jej využít pouze na ekologická aktiva šetřící životní prostředí.
- **Odpis příspěvků (WDA)** – neboli úhradový odpočet se vztahuje na aktiva vložena do obecného, speciálního fondu nebo do fondu majetku. Aktiva ve fondech se odpisují v závislosti na své povaze roční procentní sazbou, která činí 8 % pro zvláštní fond a 18 % pro obecný fond. Firma může počítat odpisový příspěvek za celý fond, nebo za každý majetek zvlášť. Odpis příspěvků nemusí být uplatněn v plné výši v roce výpočtu, ale může být ponechán a uplatněn kdykoliv v průběhu životnosti majetku. Účetní jednotka může celý zůstatek fondu odepsat, pokud klesne pod 1 000 GBP. Tento typ kapitálových příspěvků se nejvíce podobá českým daňovým odpisům.
- **Vyrovnávací příspěvek (BA)** – se používá v případě prodeje nebo likvidace aktiva, případně i při ukončení podnikání. Výše vyrovnávacího příspěvku je dána zůstatkovou hodnotou konkrétního majetku (Capital Allowances Act, 2001).

HMRC (2020) říká, že dlouhodobý nehmotný majetek jako jsou licence, patenty, ochranné známky, know-how, jsou daňově uznatelným nákladem ve výši účetních odpisů. Alternativou je možnost účetní jednotky počítat odpočty fixní sazbou ve výši 4 % bez ohledu na účetní odpisy. Výjimkou je software, který se pro daňové účely uplatňuje stejně jako počítače. V případě goodwillu není povolena žádná daňová úleva.

Některé druhy majetku a investice do nich jsou odměňovány vylepšenými kapitálovými příspěvky. Za účelem podpory investic v určitých oblastech mohou účetní jednotky získat zpět až 100 % vynaložených výdajů. „*Jedná se o aktiva použitá pro výzkum a vývoj vyjma práv na výzkum a vývoj, dále se jedná o energetické a vodohospodářské technologie splňující výkonnostní kritéria, dobíjecí stanice pro elektromobily a výdaje na budovy a stroje v podporovaných oblastech.*“ (Ernst a Young, 2019).

Odpisy příspěvků (WDA) se počítají ročně na konci účetního období metodou redukčního zůstatku, vyjma některých budov, u kterých se uplatňuje rovnoměrná odpisová metoda. Odpočty včetně FYA na ekologické automobily se počítají procentními sazbami, viz tabulka níže.

Tabulka 11 - Přehled úhradových odpočtů dlouhodobého majetku

Typ majetku	Daňová odpisová sazba	Specifika
Stroje, zařízení	18 % ročně	Většina aktiv
Nábytek a vybavení Počítače včetně software	8 % ročně	Majetek s dobou životnosti nad 25 let
Budovy a příslušenství	2 % ročně	Budovy, kde probíhá vývoj a výzkum, budovy a příslušenství po 29. říjnu 2018
Motorová vozidla	18 % ročně	Pro vozidla s emisemi CO ₂ v rozmezí 51-109 g/km
	8 % ročně (6% od dubna 2019)	Pro vozidla s emisemi CO ₂ nad 110 g/km

	100 % za rok (FYA)	Pro vozidla s emisemi CO2 do 50 g/km
Užitková vozidla, zemědělské stroje a zařízení	18 % ročně	Všechna aktiva v této kategorii
Letadla	18 % ročně	Míra úlevy je odvozena dle druhu letadla a způsobu použití.
	8 % ročně (6% od dubna 2019)	

Zdroj: vlastní zpracování dle Ernst a Young (2019)

Kapitálové příspěvky nelze nárokovat za aktiva s trvalou hodnotou, jako jsou pozemky, umělecká díla, kulturní bohatství a budovy. U budov je rozhodující, kdy vznikla většina výdajů, pokud k tomu došlo před 29. říjnem 2018 nelze za takové budovy požadovat odpočty, pokud neslouží výzkumu a vývoji. Nárokovat odpočty není možné ani za majetek získaný v posledním účetním období, než ukončila účetní jednotka podnikatelskou činnost. Dále nelze požadovat odpočet za aktiva nabytá bezúplatně např. jako dar nebo vklad z osobního vlastnictví. Veškeré žádosti o kapitálové příspěvky jsou kontrolovány s cílem eliminovat účelové zkreslení základu daně (Coltman, 2018).

Žádost o uplatnění kapitálových příspěvků se podává spolu s daňovým přiznáním subjektu. Součástí žádosti musí být dostatečné podpůrné informace k doložení nároku na daňovou úlevu včetně výpočtu. V případě WDA se pro účely žádosti o kapitálový příspěvek a snížení základu daně uvádí částka souhrnně za celý fond, zaokrouhlená metodou nejbližší libry.

3.3.8 Vliv odpisování na výsledek hospodaření a základ daně

Dlouhodobý majetek tvoří podstatnou část majetku firmy a jeho hodnota vstupuje do nákladů postupně v průběhu let v podobě účetních odpisů. Účetní odpisy majetku přímo ovlivňují hospodářský výsledek podniku a projeví se ve výkazu zisků a ztrát. Účetní odpisy nejsou daňově uznatelné a je potřeba o ně upravit výsledek hospodaření při zjišťování základu daně. Výjimkou jsou účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku, které jsou daňově uznatelným nákladem a ovlivňují tak nejen hospodářský výsledek podniku, ale i základ daně. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít alternativní daňové odpočty

nehmotného majetku fixní sazbou 4 %, musí o účetní odpisy navýšit výsledek hospodaření při úpravě na základ daně.

Úlohu daňových odpisů plní tzv. kapitálové příspěvky (Capital Allowances), které ovlivňují základ daně. Lze je jako úlevy započítat proti zdanitelnému zisku a snížit tak splatnou daň podniku. Kapitálové příspěvky mají odlišný způsob výpočtu a nevychází z účetních odpisů. Oproti účetním odpisům, kde se vyskytují rozdíly mezi jednotlivými podniky, jsou kapitálové příspěvky spravedlivější, neboť mají jasně daná pravidla stejná pro všechny podniky.

3.3.9 Daň z příjmu právnických osob ve Velké Británii

Zdanění právnických osob je ve Velké Británii regulováno zákonem „Corporation Tax Act“ z roku 2010 a zákonem „Finance Act“ z roku 2016. Dalším zákonem spojeným s výběrem daně z příjmu právnických osob je zákon „Capital Allowances Act“ platný od roku 2001. Obecně jsou ve Velké Británii uznávány účetní principy UK GAAP/IAS.

Subjekty daně z příjmů právnických osob se dělí na rezidenty a nerezidenty. Daňovými rezidenty jsou společnosti registrované na území Spojeného Království, které zde zároveň mají své sídlo a vedení. Daňoví rezidenti zdaňují v plné výši své celosvětové příjmy. Předmětem daně u daňových nerezidentů jsou pouze příjmy plynoucí ze stálých provozoven na území Spojeného Království (Ernst a Young, 2019).

Zdaňovacím obdobím je jedno účetní období což je nejčastěji finanční rok, který začíná 1. dubna a končí posledního března následujícího roku. Další alternativou je kalendářní rok, případně jiné období 12 po sobě jdoucích měsíců. Pokud podnikatelská činnost netrvala celý rok, zdaňuje se pouze dotčená část roku.

Základní sazba daně z příjmu právnických osob činí 19 %. Bankovní společnosti se zisky nad 25 milionů GBP podléhají zvýšené sazbě daně 27 % (19 % základní sazba zvýšená o 8% příplatek). Speciální sazba se vztahuje na společnosti těžící ropu a na společnosti s právem těžby na území Velké Británie. Takové společnosti jsou zatíženy 19% sazbou

daně, pokud mají zisky do 300 000 GBP a sazbou 30 % pokud mají zisky nad 300 000 GBP.

Všechny společnosti podávají samostatná daňová přiznání nejpozději do 12 měsíců od konce účetního období. Daň je splatná do prvního dne 9. měsíce po skončení účetního období. V případě finančního roku musí být daň zaplacená nejpozději 1. prosince. Společnosti s ročními zisky nad 1,5 milionu GBP podávají přiznání povinně v elektronické formě a platí daň ve čtvrtletních zálohách (Deloitte, 2020).

Pro správné stanovení daňové povinnosti se výsledek hospodaření upravuje na základ daně. Výsledek hospodaření společnosti je rozdílem mezi dosaženými výnosy a vynaloženými náklady.

Tabulka 12 - Schéma výpočtu daně z příjmu

+ dosažené výnosy
- vynaložené náklady
Výsledek hospodaření před zdaněním
+ náklady daňové neuznatelné
+ účetní odpisy hmotného majetku
+ příjmy nezahrnuté v účetnictví
- náklady daňově uznatelné
- příjmy nezahrnuté do základu daně
Základ daně
- odpočty od základu daně
Základ daně snížený o odpočty
× sazba daně
Daň z příjmů
- slevy na dani
Daň z příjmů po slevách

Zdroj: vlastní zpracování dle Corporation Tax Act (2010)

Hospodářský výsledek před zdaněním se zvyšuje o náklady daňově neuznatelné, mezi které lze zařadit hlavně náklady na reprezentaci, pokuty a penále správním orgánům,

rozdělení dividend a transfery do rezervních fondů. Dále se navyšuje o účetní odpisy dlouhodobého majetku a o příjmy nezahrnuté v účetnictví. Naopak výsledek hospodaření snižují náklady daňově uznatelné na vědu a výzkum a příjmy nezahrnuté do základu daně jako jsou příjmy z dědictví, získané dotace atd.

Zjištěný základ daně lze dále snížit o rezervy z nerozděleného zisku a nedobytné opravné položky, o dary na charitativní účely a dary pro amatérské kulturní, sportovní a vzdělávací kluby. Jako dar nelze poskytnout peníze za účelem nákupu vlastních služeb a produktů. Posledním odpočtem od základu daně je odpočet daňové ztráty z předchozích let, tu lze uplatnit v plné výši nebo jen částečně a to až v průběhu 5 následujících období po období, ve kterém vznikla. Ztrátu si také mohou rozdělit a uplatnit dceřiné společnosti v rámci skupiny společností. Konečný základ daně se zaokrouhluje na celé tisíce nahoru.

Daň z příjmu právnických osob se vypočítá jako násobek základu daně sníženého o odpočty a sazby daně. Podnikatelské subjekty mohou uplatnit slevu na dani, pokud jejich výsledek hospodaření spadá do rozmezí 300 000 – 1 500 000 GBP. Sleva se vypočítá pomocí vzorce „Marginal Relief“ (Corporation Tax Act, 2010).

3.4 Komparace základní parametrů odpisování a zdanění ve vybraných státech

Přístupy vybraných států k odpisování dlouhodobého majetku se liší v mnoha aspektech, které jsou názorně porovnány v tabulce níže.

Tabulka 13 - Komparace parametrů odpisování ve vybraných státech

	Česká republika	Spolková republika Německo	Velká Británie
Limity pro zařazení majetku mezi dlouhodobý	40 000 Kč u DHM 60 000 Kč u DNM	800 EUR	v kompetenci účetní jednotky (min. 500 GBP dle doporučení HMRC)
Evidence dlouhodobého majetku	inventární karty	karty dlouhodobého majetku	registr dlouhodobého majetku

Kdo může odpisovat	vlastník, účetní jednotka hospodařící s majetkem státu či ÚSC, účetní jednotka používající majetek na základě smlouvy	ekonomický vlastník aktiva (majitel, nabyvatel, nájemce, spoluvlastník)	pouze vlastník majetku, výjimkou je vylepšovatel pronajaté budovy
Počátek odpisování majetku	od následujícího měsíce po uvedení do užívání	okamžikem pořízení majetku	okamžikem uvedením do provozu
Doba použitelnosti majetku	dle odpisových skupin ZDP udávajících minimální dobu odpisování	v kompetenci účetní jednotky (obvyklá doba dána AfA tabulkami)	v kompetenci účetní jednotky (zákonem dáno pouze doporučení)
Technické zhodnocení	lze použít	lze použít	lze použít
Komponentní odpisy	lze použít	nepoužívají se	lze použít
Metody odpisů v účetnictví	časové odpisy, výkonové odpisy, komponentní odpisy	rovnoměrné odpisy, výkonnostní odpisy	rovnoměrné odpisy, odpisy redukováného zůstatku
Účtování odpisů	nepřímo pomocí opravek	přímo jako úbytek na majetkovém účtu	nepřímo pomocí kumulovaných odpisů
Použití účetních odpisů pro účely daně	nelze	ano, při využití rovnoměrné metody odpisování	nelze
Odpisy pro daňové účely	rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy	rovnoměrné odpisy, v odůvodněných případech výkonnostní odpisy	kapitálové úlevy

Zdroj: vlastní zpracování

Ve sledovaných státech se liší limity pro zařazení majetku mezi dlouhodobý. Nejvyšší limit je uplatňován v České republice, kde je dle zákona o dani z příjmu minimální hodnota dlouhodobého hmotného majetku 40 000 Kč a dlouhodobého nehmotného majetku 60 000 Kč. Ve Spolkové republice Německo je limit stanoven na 800 EUR, přičemž majetek v hodnotě 250-800 EUR může být odepsán jednorázově v roce pořízení. Účetní jednotky ve Velké Británii rozhodují o limitu sami, HMRC vydává pouze doporučenou

minimální hodnotu, která není právně závazná. Ve všech státech musejí účetní jednotky vést o dlouhodobém majetku evidenci. V České republice je majetek odepisován na základě právního vlastnictví nebo užívání, naproti tomu v Německu majetek odpisuje ekonomický vlastník aktiva a ve Velké Británii pouze vlastník majetku.

Počátek odpisování majetku v okamžiku uvedení do užívání je shodný v České republice a Velké Británii, naopak v Německu je majetek odepisován od okamžiku jeho pořízení. Doba použitelnosti majetku je v České republice dána zákonem o dani z příjmů, ve zbylých státech je stanovení doby použitelnosti v kompetenci účetních jednotek. V porovnání s ostatními státy neumožňuje účetní systém Spolkové republiky Německo uplatňovat technické zhodnocení, stejně tak komponentní odpisování. Odpisy dlouhodobého majetku se účtují v České republice a ve Velké Británii nepřímo prostřednictvím zvláštních účtů, oproti tomu v Německu se účtují přímo jako úbytek na účtu příslušného majetku. Účetní systémy všech sledovaných zemí nabízejí různé metody výpočtu odpisů vedených v účetnictví, přehled v tabulce zohledňuje jen aktuální metody odpisů, které lze v praxi používat. Pouze v Německu lze účetní odpisy použít i pro účely daně z příjmů právnických osob, pokud byly vypočteny rovnoměrnou metodou. Pro výpočet daňových odpisů mají účetní jednotky na výběr několik metod, výjimkou je Velká Británie, kde se nepoužívá pojem daňové odpisy, ale kapitálové příspěvky.

4 Vlastní práce

Pro účely praktické části diplomové práce je fiktivně vykonstruována společnost Ecofarm, s.r.o. a její zahraniční obdoby působící ve Spolkové republice Německo a Velké Británii. Pro výpočty jsou použity údaje z účetnictví jednotlivých firem, jejichž výchozí struktura dlouhodobého majetku je ve všech sledovaných zemích stejná. Na modelových příkladech odpisování dlouhodobého majetku jsou názorně prezentovány různé metody účetních a daňových odpisů. Metody výpočtu odpisů jsou zvoleny dle platné účetní a legislativní úpravy dané problematiky ve vybraných státech. Dále je sledován vliv účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření a základ daně společnosti včetně stanovení výsledné daňové povinnosti z příjmů právnických osob. Pro objektivní komparaci jsou vypočtené hodnoty přepočteny na Kč dle průměrného směnného kurzu příslušných měn.

4.1 Charakteristika společnosti podnikající v ČR

Společnost Ecofarm s.r.o. je rodinnou farmou s tradicí ekologického zemědělství zabývající se zejména pěstováním bio zeleniny a chovem zvířat. Společnost dbá na nechemické a přírodě šetrné pěstování plodin, jehož přínosem je zároveň podpora biodiverzity krajiny. Výživa rostlin je zajišťována výhradně chlévským hnojem a kompostem. Společnost se vedle rostlinné produkce věnuje také chovu koní, kteří slouží k výuce jezdeckého sportu.

Základní identifikační údaje společnosti:

Název:	Ecofarm, s.r.o.
Obchodní firma:	společnost s ručením omezeným
Datum vzniku:	1. 9. 2014
Předmět podnikání:	provozování zemědělské výroby
Základní kapitál:	340 000 Kč
IČO:	13579246
DIČ:	CZ13579246

Chod společnosti zajišťuje zejména rodina a jedna zaměstnankyně, která se stará o administrativu a účetnictví. Společnost vede účetnictví v plném rozsahu a zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

4.1.1 Odpisový plán dlouhodobého majetku

Při odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku je vstupní cena na úrovni ceny pořizovací. Společnost financuje pořízení majetku z vlastních zdrojů, případně formou bankovních úvěrů. Jednorázově do spotřeby jako drobný majetek je účtován hmotný majetek s pořizovací cenou do 40 000 Kč. V případě hmotného majetku je rozhodnou hranicí pro odpisování pořizovací cena 60 000 Kč. Pro úplný přehled o majetku společnosti je hmotný majetek v ceně pořízení od 3 000 Kč veden v operativní evidenci.

Odpisový plán pro dlouhodobý majetek včetně použitých odpisových metod je ustanoven v interním předpisu společnosti. Účetní odpisování je zahájeno vždy následující měsíc po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. Dlouhodobý majetek je odepisován po celou dobu své životnosti. Dle typu majetku je pro výpočet účetních odpisů použita rovnoměrná, výkonová nebo zrychlená metoda odpisování. Zvolená metoda je po dobu odpisování majetku neměnná. Při výpočtu účetních odpisů se vychází z předpokládané doby životnosti aktiv, kterou společnost stanovila pro jednotlivé odpisové skupiny následovně:

- 1. odpisová skupina 48 měsíců,
- 2. odpisová skupina 60 měsíců,
- 3. odpisová skupina 120 měsíců,
- 4. odpisová skupina 180 měsíců,
- 5. odpisová skupina 240 měsíců,
- 6. odpisová skupina 360 měsíců.

V případě daňových odpisů společnost při stanovení doby odpisování, odpisové sazby či koeficientu vychází ze zákona č. 586/2012 Sb., o daních z příjmů. Výpočet konkrétních daňových odpisů je prováděn vždy jednou ročně k rozvahovému dni. Účetní jednotka při

odpisování uplatňuje buď rovnoměrnou, nebo zrychlenou metodu daňových odpisů. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé Kč směrem nahoru.

4.1.2 Modelové příklady odpisování dlouhodobého majetku

Pro praktickou ukázkou odpisování dlouhodobého majetku byl uměle vykonstruován dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek ve vlastnictví fiktivního podniku Ecofarm s.r.o. Veškeré údaje o majetku jsou smyšlené pro účely odpisování dlouhodobého majetku v rámci modelových příkladů. Na vybraný majetek jsou aplikovány různé metody odpisování. V případě účetních odpisů se odpisování řídí interně stanoveným odpisovým plánem společnosti, který je v souladu s českým účetním systémem. Daňové odpisy podléhají zákonu č. 586/1992, Sb. o daních z příjmů, z kterého se vychází při jejich výpočtu. V tabulce č. 14 je přehled dlouhodobého majetku ve vlastnictví společnosti, včetně použitých metod odpisování.

Tabulka 14 - Přehled dlouhodobého majetku společnosti Ecofarm s.r.o.

Druh majetku		Počátek odpisování	Vstupní cena v Kč	Odpisová skupina	Metoda odpisování	
					Účetní odpisy	Daňové odpisy
DHM	Traktor	02/2016	2 280 000	2.	Výkonové	Rovnoměr.
	Automobil	04/2020	810 000	1.	Výkonové	Zrychlené
	Budova s TZ	03/2015	6 766 500	6.	Časové	Rovnoměr.
	Stáj	12/2020	2 100 000	5.	Časové	Rovnoměr.
	Hřebec	07/2020	56 000	2.	Časové	Zrychlené
	PC	09/2019	46 000	1.	Časové	Zrychlené
DNM	Software	05/2019	62 000	-	Časové	Rovnoměr.

Zdroj: vlastní zpracování

Kromě výše zmíněného dlouhodobého majetku společnost vlastní dlouhodobý majetek neodpisovaný, který je součástí rozvahy podniku.

4.1.2.1 Odpisy traktoru

Společnost zakoupila dne 1. 1. 2016 traktor s tažným zařízením v pořizovací ceně 2 280 000 Kč. Následující den zařadila traktor do užívání. Výrobce deklaruje minimální životnost traktoru na 12 000 motohodin. Z toho vyjde účetní jednotka při výpočtu účetních odpisů, kdy použije výkonovou metodu. Roční odpis bude záviset na skutečném počtu motohodin za příslušné účetní období. Z toho důvodu nelze předem stanovit přesný odpisový plán, neboť není možné výhledově stanovit, kolik motohodin bude traktor v provozu. Přesný výpočet ročního odpisu lze provést až po skončení účetního období, kdy je z evidence patrný skutečný stav motohodin za rok.

Účetní odpisy

Účetní jednotka si v případě odpisování traktoru zvolila výkonovou metodu. Nejprve je potřeba vypočítat odpisový koeficient, který udává sazbu v Kč na jednu motohodinu (mth). Výpočet odpisového koeficientu je následující:

$$2\,280\,000\text{ Kč} / 12\,000\text{ mth} = 190\text{ Kč/mth}$$

Pro výpočet ročního odpisu je potřeba znát počet odpracovaných motohodin za sledované období. Ty lze zjistit z výkazu práce traktoru, který si účetní jednotka vede. Roční účetní odpisy a způsob jejich výpočtů jsou k dispozici v tabulce č. 15.

Tabulka 15 - Účetní odpisový plán traktoru – výkonové odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2016	190 × 756 mth	143 640	143 640	2 136 360
2017	190 × 1 145 mth	217 550	361 190	1 918 810
2018	190 × 1 256 mth	238 640	599 830	1 680 170
2019	190 × 1 002 mth	190 380	790 210	1 489 790
2020	190 × 1 306 mth	248 140	1 038 350	1 241 650
2021	190 × mth	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle výkazu práce traktoru

Daňové odpisy

V souladu se zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů byl traktor zařazen do 2. odpisové skupiny. Firma tedy bude traktor daňově odepisovat po dobu 5 let. Zvolenou metodou pro daňové odpisy je metoda rovnoměrná. Roční odpisové sazby pro každou účetní skupinu jsou vymezeny v Příloze č. 1. Tabulka č. 16 znázorňuje opotřebení traktoru formou daňových odpisů.

Tabulka 16 - Daňové odpisy traktoru – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2016	$(2\,280\,000 / 100) \times 11$	250 800	250 800	2 029 200
2017	$(2\,280\,000 / 100) \times 22,25$	507 300	758 100	1 521 900
2018	$(2\,280\,000 / 100) \times 22,25$	507 300	1 265 400	1 014 600
2019	$(2\,280\,000 / 100) \times 22,25$	507 300	1 772 700	507 300
2020	$(2\,280\,000 / 100) \times 22,25$	507 300	2 280 000	0

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.1.2.2 Odpis automobilu

Společnost pořídila dne 27. 2. 2020 terénní elektromobil za 810 000 Kč, u něhož výrobce deklaruje nulové emise výfukových plynů. Automobil byl zařazen do užívání 1. 3. 2020. Bezporuchový chod automobilu udávaný výrobcem je minimálně 180 000 km. Tento údaj účetní jednotka použije pro výpočet účetních odpisů výkonovou metodou.

Účetní odpisy

V případě účetních odpisů účetní jednotka zvolila výkonovou metodu, která nejlépe zohlední skutečné opotřebení automobilu. Základem je stanovení odpisového koeficientu, který se vypočítá takto:

$$810\,000\text{ Kč} / 180\,000\text{ km} = 4,5\text{ Kč/km}$$

Přesný roční odpis se vypočítá jako násobek odpisového koeficientu a skutečně najetých kilometrů za daný rok a to vždy až po skončení účetního období dle knihy jízd. V tabulce č. 17 je vypočítán roční odpis elektromobilu.

Tabulka 17 - Účetní odpisový plán automobilu – výkonové odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2020	$4,5 \times 16\,540$ km	74 430	74 430	735 570
2021	$4,5 \times \dots$ km	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle knihy jízd automobilu

Daňové odpisy

S ohledem na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů bude automobil odepisován po dobu 5 let, jakožto majetek zařazený do 2. odpisové skupiny. Účetní jednotka si zvolila zrychlenou metodu odpisování. V 1. roce se pro výpočet uplatňuje koeficient 5, v dalších letech odpisování koeficient ve výši 6. Odpisový plán daňových odpisů automobilu je zaznamenán v tabulce č. 18.

Tabulka 18 - Daňové odpisy automobilu – zrychlené odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2020	$810\,000 / 5$	162 000	162 000	648 000
2021	$(2 \times 648\,000) / (6-1)$	259 200	421 200	388 800
2022	$(2 \times 388\,800) / (6-2)$	194 400	615 600	194 400
2023	$(2 \times 194\,400) / (6-3)$	129 600	745 200	64 800
2024	$(2 \times 64\,800) / (6-4)$	64 800	810 000	0

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.1.2.3 Odpis budovy

Víceúčelovou budovu společnost zakoupila 7. 2. 2015 za 6 300 000 Kč a ihned ji uvedla do užívání. Budova slouží zejména jako administrativní sídlo společnosti a skladovací prostory. Dne 3. 3. 2019 bylo na budově provedeno technické zhodnocení ve formě venkovního zateplení obvodového pláště v hodnotě 466 500 Kč.

Účetní odpisy

Účetní jednotka zvolila v případě budovy časové účetní odpisy s dobou odpisování 360 měsíců. Vstupní hodnota majetku pro odpisování činila 6 300 000 Kč. Odpisovat začala od března 2015 a ze vstupní hodnoty odpisovala až do března 2019, kdy realizovala

technické zhodnocení, které v témže měsíci zařadila do užívání. Technické zhodnocení ovlivnilo výši odpisů ve zbylých měsících. Výpočet odpisů s přesností na měsíce byl následující:

$$\text{Účetní odpis před TZ: } 6\,300\,000 \text{ Kč} / 360 = 17\,500 \text{ Kč}$$

$$\text{Účetní odpis včetně TZ: } 5\,442\,500 \text{ Kč} + 466\,500 \text{ Kč} / (360 - 49) = 19\,000 \text{ Kč}$$

Tabulka č. 19 znázorňuje výpočet účetních odpisů budovy v jednotlivých letech odpisování. Pro zjednodušení není vyobrazen výpočet v letech 2023-2043.

Tabulka 19 - Účetní odpisový plán budovy – rovnoměrné časové odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávky v Kč	Zůstatková cena v Kč
2015	$(6\,300\,000/360) \times 10$	175 000	175 000	6 125 000
2016	$(6\,300\,000/360) \times 12$	210 000	385 000	5 915 000
2017	$(6\,300\,000/360) \times 12$	210 000	595 000	5 705 000
2018	$(6\,300\,000/360) \times 12$	210 000	805 000	5 495 000
2019	$(6\,300\,000/360) \times 3$	52 500	857 500	5 442 500
	$(5\,909\,000/311) \times 9$	171 000	1 028 500	5 738 000
2020	$(5\,909\,000/311) \times 12$	228 000	1 256 500	5 510 000
2021	$(5\,909\,000/311) \times 12$	228 000	1 484 500	5 282 000
2022	$(5\,909\,000/311) \times 12$	228 000	1 712 500	5 054 000
-	-	-	-	-
2044	$(5\,909\,000/311) \times 12$	228 000	6 728 500	38 000
2045	$(5\,909\,000/311) \times 2$	38 000	6 766 500	0

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů společnost budovu zařadila do 6. odpisové skupiny, kde je stanovena minimální doba odpisování 50 let. Pro výpočet slouží odpisové sazby, které činí v 1. roce odpisování 1,02 % a v dalších letech 2,02 %. V roce 2019 bylo na budově provedeno technické zhodnocení, o které byla navýšena vstupní cena. Roční odpisy se od okamžiku technického zhodnocení počítají 2% sazbou pro zvýšenou vstupní cenu. Tabulka č. 20 zobrazuje daňové odpisy technického zhodnocení budovy.

Tabulka 20 - Daňové odpisy budovy – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2015	$(6\,300\,000/100) \times 1,02$	64 260	64 260	6 235 740
2016	$(6\,300\,000/100) \times 2,02$	127 260	191 520	6 108 480
2017	$(6\,300\,000/100) \times 2,02$	127 260	318 780	5 981 220
2018	$(6\,300\,000/100) \times 2,02$	127 260	446 040	5 853 960
2019	$(6\,766\,500/100) \times 2$	135 330	581 370	6 185 130
2020	$(6\,766\,500/100) \times 2$	135 330	716 700	6 049 800
2021	$(6\,766\,500/100) \times 2$	135 330	852 030	5 914 470
2022	$(6\,766\,500/100) \times 2$	135 330	987 360	5 779 140
-	-	-	-	-
2064	$(6\,766\,500/100) \times 2$	135 330	6 671 220	95 280
2065	odpis zbytkové hodnoty	95 280	6 766 500	0

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.1.2.4 Odpis stáje

Firma převzala dne 17. 11. 2018 dokončenou stáj s jízdárnou a do užívání ji uvedla 18. 11. 2020. Za stáj účetní jednotka zaplatila 2 100 000 Kč. Účetní jednotka začala odpisovat aktivum v prosinci 2018, tedy následující měsíc po uvedení majetku do užívání.

Účetní odpisy

Farma se rozhodla účetně odpisovat stáj časovou metodou odpisování po dobu 20 let, tj. 240 měsíců dle interního účetního plánu odpisů. Účetní odpisy jsou počítány s přesností na měsíce. Postup odpisování a konkrétní výše opotřebení stáje v jednotlivých letech znázorňuje tabulka č. 21.

Tabulka 21 - Účetní odpisový plán stáje – rovnoměrné účetní odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2018	$(2\,100\,000/240) \times 1$	8 750	8 750	2 091 250
2019	$(2\,100\,000/240) \times 12$	105 000	113 750	1 986 250
2020	$(2\,100\,000/240) \times 12$	105 000	218 750	1 881 250

2021	$(2\ 100\ 000/240) \times 12$	105 000	323 750	1 776 250
2022	$(2\ 100\ 000/240) \times 12$	105 000	428 750	1 671 250
2023	$(2\ 100\ 000/240) \times 12$	105 000	533 750	1 566 250
2024	$(2\ 100\ 000/240) \times 12$	105 000	638 750	1 461 250
2025	$(2\ 100\ 000/240) \times 12$	105 000	743 750	1 356 250
2026	$(2\ 100\ 000/240) \times 12$	105 000	848 750	1 251 250
2027	$(2\ 100\ 000/240) \times 12$	105 000	953 750	1 146 250
-	-	-	-	-
2037	$(2\ 100\ 000/240) \times 12$	105 000	2 003 750	96 250
2038	$(2\ 100\ 000/240) \times 11$	96 250	2 100 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy

Stáj s jízdnou společností pro účely daně z příjmů zařazena do 5. odpisové skupiny, z čehož vyplývá doba odpisování 30 let. Zvolenou metodou daňových odpisů jsou rovnoměrné odpisy počítané příslušnými sazbami dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Sazba v 1. roce je rovna 1,4 %, v dalších letech odpisování 3,4 %. Roční daňové odpisy, vyjma odpisů v letech 2028-2045, jsou znázorněny v tabulce č. 22.

Tabulka 22 - Daňové odpisy stáje – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2018	$(2\ 100\ 000/100) \times 1,4$	29 400	29 400	2 070 600
2019	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	100 800	1 999 200
2020	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	172 200	1 927 800
2021	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	243 600	1 856 400
2022	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	315 000	1 785 000
2023	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	386 400	1 713 600
2024	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	457 800	1 642 200
2025	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	529 200	1 570 800
2026	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	600 600	1 499 400
2027	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	672 000	1 428 000
-	-	-	-	-
2046	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	2 028 600	71 400

2047	$(2\ 100\ 000/100) \times 3,4$	71 400	2 100 000	0
------	--------------------------------	--------	-----------	---

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.1.2.5 Odpis plemenného hřebce

Ecofarm, s.r.o. pořídila 29. 5. 2020 plemenného hřebce, kterého zařadila do užívání 17. 6. 2020. Pořizovací cena činila 143 000 Kč, předpokládaná zbytková hodnota na konci odpisování je 87 000 Kč. Roční odpisy se počítají z pořizovací ceny snížené o předpokládanou zbytkovou hodnotu.

Vstupní cena pro odpisování: 143 000 – 87 000 = 56 000 Kč

Účetní odpisy

Dle interního odpisového plánu se společnost rozhodla odpisovat koně po dobu 5 let, tj. 60 měsíců. Zvolenou metodou jsou účetní odpisy časové, které znázorňují rovnoměrné opotřebení majetku s přesností na měsíce. Výše ročních odpisů a jejich výpočet je v tabulce č. 23.

Tabulka 23 - Účetní odpisový plán plemenného hřebce – rovnoměrné časové odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2020	$(56\ 000/60) \times 6$	5 600	5 600	50 400
2021	$(56\ 000/60) \times 12$	11 200	16 800	39 200
2022	$(56\ 000/60) \times 12$	11 200	28 000	28 000
2023	$(56\ 000/60) \times 12$	11 200	39 200	16 800
2024	$(56\ 000/60) \times 12$	11 200	50 400	5600
2025	$(56\ 000/60) \times 6$	5 600	56 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy

Účetní jednotka zvolila pro výpočet daňových odpisů plemenného hřebce zrychlenou metodu odpisování. Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je kůň zařazen do 2. odpisové skupiny a je odepisován 5 let. Koeficienty pro zrychlené odpisování jsou součástí Přílohy č. 1. Přehled o zrychlených daňových odpisech zobrazuje tabulka č. 24.

Tabulka 24 - Daňové odpisy plemenného hřebce – zrychlené odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2020	$(143\ 000 - 87\ 000) / 5$	11 200	11 200	44 800
2021	$(2 \times 44\ 800) / (6-1)$	17 920	29 120	26 880
2022	$(2 \times 26\ 880) / (6-2)$	13 440	42 560	13 440
2023	$(2 \times 13\ 440) / (6-3)$	8 960	51 520	4 480
2024	$(2 \times 4\ 480) / (6-4)$	4 480	56 000	0

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.1.2.6 Odpis počítače

Počítač společnost zakoupila dne 3. 8. 2019 a ihned ho zařadila do užívání. Vstupní cena počítače činí 46 000 Kč. Účetně i daňově bude počítač odpisován zrychlenou metodou.

Účetní odpisy

S ohledem na předmět podnikání se společnost rozhodla účetně odepisovat počítač 4 roky. Vzhledem k povaze aktiva účetní jednotka zvolila časové účetní odpisy, konkrétně formou zrychlené metody, jejíž postup je uveden v kapitole č. 3.1.4.1. Největší část vstupní hodnoty majetku bude odepsána v prvním roce odpisování, což je patrné i z odpisového plánu v tabulce č. 25.

Tabulka 25 - Účetní odpisový plán počítače – zrychlené časové odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2019	$[(2 \times 46\ 000 \times (4+1-1)) / [4 \times (4+1)]]$	18 400	18 400	27 600
2020	$[(2 \times 46\ 000 \times (4+1-2)) / [4 \times (4+1)]]$	13 800	32 200	13 800
2021	$[(2 \times 46\ 000 \times (4+1-3)) / [4 \times (4+1)]]$	9 200	41 400	4 600
2022	$[(2 \times 46\ 000 \times (4+1-4)) / [4 \times (4+1)]]$	4 600	46 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy

Dle č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů je počítač zařazen do 1. odpisové skupiny s dobou odpisování 3 roky. Zvolenou metodou daňových odpisů jsou zrychlené odpisy. Při použití zrychlených daňových odpisů je největší roční odpis v 2. roce odpisování viz tabulka s daňovým odpisovým plánem č. 26.

Tabulka 26 - Daňové odpisy počítače – zrychlená metoda

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2019	46 000/3	15 333	15 333	30 667
2020	(2×30 667) / (4-1)	20 444	35 778	10 222
2021	(2×10 222) / (4-2)	10 222	46 000	0

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.1.2.7 Odpis software

Dne 10. 4. 2019 firma zakoupila software v pořizovací ceně 62 000 Kč, který následně 17. 4. 2019 zařadila do užívání. Účetní jednotka se rozhodla software účetně odepisovat rovnoměrnou variantou časových odpisů po dobu 48 měsíců. Daňově je software odpisován rovnoměrně 36 měsíců dle zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů.

Účetní opisy

Opotřebení softwaru formou účetních odpisů bylo vypočítáno rovnoměrnou časovou metodou, kdy byl software odpisován dle rozhodnutí společnosti 48 měsíců. Odpisovat se začalo následující měsíc po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. V prvním roce byl majetek odpisován po dobu 8 měsíců. V tabulce č. 27 je přesný odpisový plán software po celou dobu jeho životnosti.

Tabulka 27 - Účetní odpisový plán software – rovnoměrná časová metoda

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2019	(62 000/48)×8	10 333	10 333	51 667
2020	(62 000/48)×12	15 500	25 833	36 167
2021	(62 000/48)×12	15 500	41 333	20 667
2022	(62 000/48)×12	15 500	56 833	5 167
2023	(62 000/48)×4	5 167	62 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy

V případě softwaru byla zvolena rovnoměrná metoda daňových odpisů. Jejich výši a způsob výpočtu zobrazuje tabulka č. 28.

Tabulka 28 - Daňové odpisy software – rovnoměrná metoda

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
2019	$(62\ 000/36) \times 8$	13 778	13 778	48 222
2020	$(62\ 000/36) \times 12$	20 667	34 444	27 556
2021	$(62\ 000/36) \times 12$	20 667	55 111	6 889
2022	$(62\ 000/36) \times 4$	6 889	62 000	0

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.1.3 Rozvaha k 31. 12. 2020

Z rozvahy sestavené účetní jednotkou k 31. 12. 2020 je zřejmý vliv účetních odpisů dlouhodobého majetku na hodnotu stálých aktiv. Odpisy jsou v rozvaze vykazovány jako korekce formou oprávek k dlouhodobému majetku. Při odečtu hodnot korekce od sloupečku brutto získáme čistou hodnotu stálých aktiv. Sloupeček netto odpovídá zůstatkové ceně majetku. Rozvaha je sestavena k rozvahovému dni v tisících Kč. Vybrané položky aktiv jsou zobrazeny v tabulce č. 29.

Tabulka 29 - Vybrané položky rozvahy v ČR - aktiva

Označ.	AKTIVA	Běžné účetní období		
		Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	22 474	691	21 783
B.	Dlouhodobý majetek	14 159	691	13 468
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	52	16	36
B.I.2.1	Software	52	16	36
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14 107	675	13 432
B.II.1	Pozemky a stavby	11 724	333	11 391
B.II.1.1	Pozemky	4 000	0	4 000
B.II.1.2	Stavby	7 724	333	7 391
B.II.2	Hmotné movité věci a jejich soubory	2 327	336	1 991
B.II.4	Ostatní DHM	56	6	50
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	56	6	50
C.	Oběžná aktiva	8 315	0	8 315
C.I.	Zásoby	1 170	0	1 170

C.II.	Pohledávky	6 195	0	6 195
C.IV.	Peněžní prostředky	950	0	950

Zdroj: vlastní zpracování

Vliv odpisů lze zaznamenat i v pasivech. Odpisy představují náklady podniku, dle jejichž výše se mění pasivní položka hospodářský výsledek běžného účetního období. Tabulka č. 30 zaznamenává vybraná pasiva účetní jednotky.

Tabulka 30 - Vybrané položky rozvahy v ČR - pasiva

Označ.	PASIVA	Stav v běžném účetním období
	PASIVA CELKEM	21 783
A.	Vlastní kapitál	14 540
A.I.	Základní kapitál	11 400
A.V.	Výsledek hospodaření běžného období	3 140
C.	Závazky	7 243
C.I.	Dlouhodobé závazky	4 226
C.II.	Krátkodobé závazky	3 017

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.4 Daň z příjmů právnických osob v ČR

Ve sledovaném účetním období měla firma Ecofarm s.r.o. celkové výnosy ve výši 12 695 tis. Kč a náklady celkem činily 8 871 tis. Kč. Výsledek hospodaření před zdaněním je vypočten jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Pro stanovení daňové povinnosti účetní jednotky byl upraven na základ daně, viz tabulka č. 31.

Tabulka 31 - Výpočet daně z příjmů právnických osob v ČR

Položka	Částka v tis. Kč
Výnosy	12 695
Náklady	8 871
Výsledek hospodaření před zdaněním	3 824
Reprezentace	69
Pokuty a penále	36
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	238
Základ daně	3 691
Ztráta z předchozích let	89
Upravený základ daně	3 602
Daň z příjmů (19 %)	684

Zdroj: vlastní zpracování

Při transformaci na daňový základ byly k výsledku hospodaření před zdaněním přičteny náklady daňově neuznatelné. V případě farmy se jednalo o náklady na reprezentaci ve výši 69 tis. Kč a náklady 36 tis. Kč za pokuty a penále. Při úpravě na základ daně se zohlednil rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Jelikož byly daňové odpisy větší než účetní, rozdíl se odečítá. Takto stanovený základ daně byl snížen o odčitatelnou položku v podobě ztráty z minulých let ve výši 89 tis. Kč. Výsledná daň z příjmů byla pro rok 2020 stanovena na 684 tis. Kč. Společnosti nevznikl žádný nárok na slevu na dani. Jelikož daňová povinnost přesáhla 150 tis. Kč, bude společnost platit čtvrtletní zálohy na daň.

4.2 Charakteristika společnosti podnikající v SRN

Společnost Ecofarm GmbH je rodinnou farmou s tradicí ekologického zemědělství zabývající se zejména pěstováním bio zeleniny a chovem zvířat. Společnost je při své podnikatelské činnosti šetrná k životnímu prostředí a zakládá si na nechemickém pěstování plodin s ohledem na podporu biodiverzity krajiny. Společnost se vedle rostlinné produkce věnuje také chovu drobného zvířectva a koní, kteří slouží k výuce jezdeckého sportu. Vedlejším produktem chovu zvířat je chlévský hnůj, který spolu s kompostem zajišťuje přírodní výživu rostlin. Jedná se o německou obdobu společnosti Ecofarm, s.r.o.

Základní identifikační údaje společnosti:

Název:	Ecofarm, GmbH
Obchodní firma:	společnost s ručením omezeným (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
Datum vzniku:	1. 9. 2014
Předmět podnikání:	provozování zemědělské výroby
Základní kapitál:	12 763 EUR
Daňové číslo:	135/792/4682

Chod společnosti zajišťuje zejména rodina a jedna zaměstnankyně, která se stará o administrativu a účetnictví. Společnost vede účetnictví v plném rozsahu a zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Pro porovnání výše odpisů mezi sledovanými státy je částka odpisu přepočtena kurzem 26,46 Kč/EUR, jedná se o průměrný kurz za rok 2020.

4.2.1 Odpisový plán dlouhodobého majetku

Vstupní cenou dlouhodobého majetku při odpisování je cena pořízení zvýšená o náklady spojené s pořízením, tj. cena pořizovací. Veškerý majetek farma financuje z vlastních zdrojů, anebo s využitím bankovních úvěrových produktů. Limit pro zařazení majetku mezi dlouhodobý činí 800 EUR. Dlouhodobý majetek společnost eviduje na kartách

dlouhodobého majetku. Majetek s vyšší ocenění nad 115 EUR je sledován v pomocné evidenci.

Způsob a doba odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku je upravena pro každé aktivum zvlášť interním odpisovým plánem společnosti. Pro odpisování není rozhodující uvedení majetku do užívání, ale okamžik pořízení. K odpisování majetku dochází poprvé v měsíci pořízení a pokračuje se v něm s přesností na měsíce po celou dobu životnosti. Při určení předpokládané doby životnosti vychází účetní jednotka z AfA tabulek pro oblast zemědělství, v případě odpisování majetku neupraveného odvětvovými tabulkami je zohledněna doba životnosti, která je uvedena v obecných AfA tabulkách. V odůvodněných případech společnost doporučenou dobu životnosti upravuje s cílem podat věrný a poctivý obraz o skutečném opotřebení majetku viz tabulka č. 32.

Tabulka 32 - Interní plán předpokládané životnosti aktiv

Dlouhodobý majetek	Životnost dle AfA tabulek v letech	Životnost uplatňovaná firmou
Traktor	8	10
Automobil	6	6
Budova s dodat. zhodnocením	33	33
Stáj	25	25
Hřebeč	5	5
PC	4	4
Software	3-5	4

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost se rozhodla odpisovat převážně rovnoměrnou metodou odpisování, vyjma majetku, jehož povaha umožňuje odpisovat na základě výkonů. Po celou dobu odpisování se zvolená metoda u jednotlivých aktiv nemění. Plánované odpisy vedené v účetnictví rovnoměrnou metodou jsou zároveň daňově uznatelné. Pokud chce společnost majetek používat dál i po jeho úplném odepsání, musí ho vést v účetnictví v hodnotě paměti 1 EUR.

4.2.2 Modelové příklady odpisování dlouhodobého majetku

K názorné ukázce způsobu a metod odpisování dlouhodobého majetku v praktické části diplomové práce slouží modelové příklady. Pro tyto účely byl fiktivně stanoven dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek, na kterém jsou demonstrovány různé metody plánovaných odpisů. Při výpočtu plánovaných odpisů vedených v účetnictví se vychází z účetního plánu stanoveného fiktivní společností Ecofarm GmbH, který respektuje účetní zásady Spolkové republiky Německo. Pro určení opotřebení aktiv pro účely daně je základem zákon o dani z příjmu EstG. Tabulka č. 33 znázorňuje přehled dlouhodobého majetku ve vlastnictví společnosti, včetně použitých metod odpisování. Neodpisovaný majetek není předmětem modelových příkladů a je uveden pouze v rozvaze společnosti. Veškeré hodnoty a výpočty jsou uváděny v národní měně daného státu, tj. v Euroch. Pro porovnání mezi státy jsou výsledné odpisy přepočítány dle ročního průměrného kurzu na Kč.

Tabulka 33 - Přehled dlouhodobého majetku společnosti Ecofarm GmbH

Druh majetku		Počátek odpisování	Vstupní cena v EUR	Stanovená životnost aktiva	Plánované odpisy	
					Vedené v účetnictví	Odpisy pro účely daně
DHM	Traktor	01/2016	85 856	10 let	Výkonové	Rovnoměr.
	Automobil	02/2020	30 612	6 let	Výkonové	Rovnoměr.
	Budova s TZ	02/2015	238 095	33 let	Rovnoměr.	Rovnoměr.
	Stáj	11/2020	79 365	25 let	Rovnoměr.	Rovnoměr.
	Hřebeč	05/2020	2 116	5 let	Rovnoměr.	Rovnoměr.
	PC	08/2019	1 738	4 roky	Rovnoměr.	Rovnoměr.
DNM	Software	04/2019	2 343	4 roky	Rovnoměr.	Rovnoměr.

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2.1 Odpisy traktoru

Společnost zakoupila dne 1. 1. 2016 traktor s tažným zařízením v pořizovací ceně 85 586 EUR (cca 2 280 000 Kč). Společnost začíná odpisovat dnem pořízení. Minimální životnost traktoru deklarovaná výrobcem je 12 000 motohodin. Z toho vyjde účetní jednotka při výpočtu účetních odpisů, kdy použije výkonovou metodu. Roční odpis bude

záviset na skutečném počtu motohodin za příslušné účetní období. Přesný výpočet ročního odpisu se provádí dle evidence práce stroje po skončení účetního období.

Odpisy evidované v účetnictví

Účetní jednotka se pro co nejobektivnější vyjádření opotřebení majetku v účetnictví rozhodla využít výkonovou metodu. Ta spočívá v prvotním vypočtení odpisového koeficientu, který udává sazbu v EUR na jednu motohodinu (mth). Odpisový koeficient se vypočte následovně:

$$85\,586 \text{ EUR} / 12\,000 \text{ mth} = 7,13 \text{ EUR/mth}$$

Roční odpis se vypočte vynásobením odpisového koeficientu a skutečných motohodin za příslušný rok dle evidence práce traktoru. Roční účetní odpisy jsou vypočteny v tabulce č. 34.

Tabulka 34 - Účetní odpisový plán traktoru – výkonové odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2016	$7,13 \times 756 \text{ mth}$	5 390	5 390	80 196	142 619
2017	$7,13 \times 1\,145 \text{ mth}$	8 164	13 554	72 032	216 019
2018	$7,13 \times 1\,256 \text{ mth}$	8 955	22 509	63 077	236 949
2019	$7,13 \times 1\,002 \text{ mth}$	7 144	29 654	55 932	189 030
2020	$7,13 \times 1\,306 \text{ mth}$	9 312	38 965	46 621	246 396
2021	$7,13 \times \dots \text{ mth}$	-	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle účetní evidence práce traktoru

Daňové odpisy

Účetní jednotka by pro účely daně mohla použít odpisy vedené v účetnictví, pokud by byly vypočteny rovnoměrnou metodou, v odůvodněných případech i metodou výkonovou. V tomto modelovém příkladu se podnik rozhodl vypočítat odpisy traktoru pro zohlednění v dani z příjmu zvlášť rovnoměrnou metodou. Pro výpočet ročního odpisu účetní jednotka bude vycházet z AfA tabulky pro oblast zemědělství. Roční odpis bude počítat rovnou vydělením pořizovací ceny majetku dobou použitelnosti dle Přílohy č. 2. Daňové roční odpisy jsou v tabulce č. 35.

Tabulka 35 - Odpisy traktoru pro účely daně – rovnoměrná odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2016	85 586/8	10 698	10 698	74 888	283 069
2017	85 586/8	10 698	21 397	64 190	283 069
2018	85 586/8	10 698	32 095	53 491	283 069
2019	85 586/8	10 698	42 793	42 793	283 069
2020	85 586/8	10 698	53 491	32095	283 069
2021	85 586/8	10 698	64 190	21397	283 069
2022	85 586/8	10 698	74 888	10698	283 069
2023	85 586/8	10 698	85 586	0	283 069

Zdroj: vlastní zpracování dle AfA tabulky pro oblast zemědělství

4.2.2.2 Odpis automobilu

Ecofarm, GmbH zakoupila dne 27. 2. 2020 terénní elektromobil v ceně 30 612 EUR, u něhož výrobce deklaruje nulové emise výfukových plynů. Společnost začala automobil využívat od 1. 3. 2020. Výrobce uvádí minimální bezproblémovou životnost automobilu na 180 000 km. Tento údaj účetní jednotka použije pro výpočet účetních odpisů výkonovou metodou.

Odpisy evidované v účetnictví

Zvolenou metodou účetních odpisů je metoda výkonová, která vychází z deklarované minimální životnosti automobilu výrobcem a ze skutečně ujetých kilometrů v daném roce. Základem je stanovení odpisového koeficientu, který se vypočítá takto:

$$30\,612\text{ EUR} / 180\,000\text{ km} = 0,17\text{ EUR/km}$$

Roční odpis se získá vynásobením skutečně ujetých kilometrů v daném roce dle knihy jízd a odpisovým koeficientem. Roční odpis se počítá zpětně po skončení účetního období. V tabulce č. 36 je vypočítán roční odpis elektromobilu.

Tabulka 36 - Účetní odpisový plán automobilu – výkonové odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2020	$0,17 \times 16\,540$	2 812	2 812	27 800	74 406
2021	$0,17 \times \dots \text{ km}$	-	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle knihy jízd automobilu

Daňové odpisy

Jelikož účetní jednotka počítala účetní odpisy jinou než rovnoměrnou metodou, nemůže je použít pro daňové účely. Pro účely daně bude počítat odpisy zvlášť rovnoměrnou metodou. Při výpočtu odpisů bude účetní jednotka používat dobu životnosti automobilu 6 let, kterou udávají AfA tabulky pro obecný majetek, neboť osobní automobily specifikace pro zemědělce neupravuje. Odpisy se počítají s přesností na měsíce ode dne pořízení majetku. Automobil byl pořízen v únoru, proto bude v 1. roce odepisován 11 měsíců. Přesný výpočet odpisu v prvním roce odepisování je následovný:

$$\text{Roční odpis: } 30\,612 / 6 = 5\,102 \text{ EUR}$$

$$\text{Poměrná část pro 1. rok: } (5\,102 / 12) \times 11 = 4\,677 \text{ EUR}$$

Jelikož byl majetek pořízen v průběhu roku, prodlouží se o jeden rok i doba odepisování, kdy v posledním roce je odpis ve výši zůstatkové ceny předchozího roku. Tabulka č. 37 zobrazuje daňové roční odpisy automobilu.

Tabulka 37 - Odpisy automobilu pro účely daně – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2020	$[(30\,612 / 6) / 12] \times 11$	4 677	4 677	25 935	123 753
2021	$30\,612 / 6$	5 102	9 779	20 833	134 999
2022	$30\,612 / 6$	5 102	14 881	15 731	134 999
2023	$30\,612 / 6$	5 102	19 983	10 629	134 999
2024	$30\,612 / 6$	5 102	25 085	5 527	134 999
2025	$30\,612 / 6$	5 102	30 187	425	134 999
2026	$[(30\,612 / 6) / 12] \times 1$	425	30 612	0	11 246

Zdroj: vlastní zpracování dle AfA tabulky pro oblast zemědělství

4.2.2.3 Odpis budovy

Dne 7. 2. 2015 společnost pořídila budovu, kterou ihned zařadila do užívání. Pořizovací cena budovy činila 238 095 EUR. V březnu 2019 podnik nechal budovu zateplit za 15 654 EUR, čímž realizoval dodatečné zhodnocení, které v témže měsíci uvedl do užívání.

Plánované odpisy evidované v účetnictví

Počátek odpisování budovy připadá na únor 2015, v roce 2019 výpočet odpisů ovlivnila renovace. Hodnota renovace byla spolu s budovou odpisována po dobu 5 let. Při výpočtu plánovaných odpisů budovy s dodatečným zhodnocením podnikatelský subjekt zvolil rovnoměrnou metodu odpisování. AfA tabulky uvádění dobu životnosti budovy 33 let. Z důvodu zjednodušení jsou v tabulce č. 38 vynechány odpisy z let 2025-2046.

Tabulka 38 - Odpisový plán budovy s renovací – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2015	$[(238\,095/33)/12] \times 11$	6 614	6 614	237 566	175 006
2016	238 095/33	7 215	13 829	224 266	190 909
2017	238 095/33	7 215	21 044	217 051	190 909
2018	238 095/33	7 215	28 259	227 466	190 909
2019	$(238\,095/33)+(17\,630/5)$	10 741	39 000	216 725	284 207
2020	$(238\,095/33)+(17\,630/5)$	10 741	49 741	205 984	284 207
2021	$(238\,095/33)+(17\,630/5)$	10 741	60 482	195 243	284 207
2022	$(238\,095/33)+(17\,630/5)$	10 741	71 223	184 502	284 207
2023	$(238\,095/33)+(17\,630/5)$	10 741	81 964	173 761	284 207
2024	238 095/33	7 215	89 179	166 546	190 909
-	-	-	-	-	-
2047	238 095/33	7 215	255 124	601	190 909
2048	$[(238\,095/33)/12] \times 1$	601	255 725	0	15 902

Zdroj: vlastní zpracování dle AfA tabulky

Daňové odpisy

Vypočtené roční plánované účetní odpisy jsou vzhledem k užití rovnoměrné metody odpisování daňově uznatelné v plném rozsahu. Výši daňových odpisů v jednotlivých letech zobrazuje tabulka č. 38.

4.2.2.4 Odpis stáje

Zhotovenou stáj s jízárnou farma převzala 17. 11. 2018 a využívat jí začala 18. 11. 2018. Pořizovací cena činila 79 365 EUR. Při výpočtu odpisů se účetní jednotka respektuje doporučenou dobu životnosti udávanou AfA tabulkou.

Plánované odpisy evidované v účetnictví

Spolkové ministerstvo financí uvádí v AfA tabulce v případě stáje předpokládanou dobu životnosti 25 let. Odpisování bylo zahájeno v měsíci pořízení aktiva. Pro výpočet opotřebení stáje zvolila účetní jednotka rovnoměrnou metodu. Tabulka č. 39 zobrazuje vypočtené odpisy vyjma odpisů v letech 2029-2041.

Tabulka 39 - Odpisový plán stáje – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2018	$[(79\ 365/25)/12] \times 2$	529	529	78 836	13 998
2019	79 365/25	3 175	3 704	75 661	84 011
2020	79 365/25	3 175	6 878	72 487	84 011
2021	79 365/25	3 175	10 053	69 312	84 011
2022	79 365/25	3 175	13 228	66 138	84 011
2023	79 365/25	3 175	16 402	62 963	84 011
2024	79 365/25	3 175	19 577	59 788	84 011
2025	79 365/25	3 175	22 751	56 614	84 011
2026	79 365/25	3 175	25 926	53 439	84 011
2027	79 365/25	3 175	29 101	50 265	84 011
2028	79 365/25	3 175	32 275	47 090	84 011
-	-	-	-	-	-
2042	79 365/25	3 175	76 720	2 646	84 011
2043	$[(79\ 365/25)/12] \times 10$	2 646	79 365	0	70 013

Zdroj: vlastní zpracování dle AfA tabulky pro oblast zemědělství

Daňové odpisy

Plánované odpisy evidované v účetnictví byly vypočteny rovnoměrnou metodou, díky tomu jsou uznatelné i pro účely daně. Roční odpisy jsou k nahlédnutí v tabulce č. 39.

4.2.2.5 Odpis plemenného hřebce

Ecofarm, GmbH si pořídila dne 29. 5. 2020 plemenného hřebce v hodnotě 5 404 EUR. Farma začala koně aktivně používat od 17. 6. 2020. Po skončení odpisování se předpokládá zbytková hodnota ve výši 3 288 EUR. Základem pro výpočet ročních opisů je vstupní hodnota ponížena o odhadovanou zbytkovou hodnotu.

$$\text{Vstupní cena pro odpisování: } 5\,404 - 3\,288 = 2\,116 \text{ EUR}$$

Plánované odpisy evidované v účetnictví

Účetní jednotka začala koně odpisovat okamžikem pořízení rovnoměrnou metodou odpisování. Předpokládaná doba životnosti dle AfA tabulek pro oblast zemědělství a chov zvířat je v případě plemenného hřebce 5 let. Opotřeбенí aktiva vyjádřené ročními odpisy je uvedeno v tabulce č. 40.

Tabulka 40 - Odpisový plán plemenného hřebce – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2020	$[(2\,116/5)/12] \times 8$	282	282	1 834	7 462
2021	2 116/5	423	705	1 411	11 193
2022	2 116/5	423	1 129	987	11 193
2023	2 116/5	423	1 552	564	11 193
2024	2 116/5	423	1 975	141	11 193
2025	$[(2\,116/5)/12] \times 4$	141	2 116	0	3 731

Zdroj: vlastní zpracování dle AfA tabulky pro oblast zemědělství

Daňové odpisy

Plemenný hřebec byl účetně odpisován rovnoměrnou metodou a vypočtené výše ročních opisů jsou tak daňově uznatelné v plné výši. Konkrétní odpisy pro jednotlivé roky jsou v tabulce č. 40.

4.2.2.6 Odpis počítače

Společnost zakoupila dne 3. 8. 2019 počítač a ihned ho zařadila do užívání. Vstupní cena počítače byla 1 738 EUR. Účetně i daňově bude počítač odpisován rovnoměrně. V rámci opisů bude počítač odpisován delší dobu, než kterou doporučují AfA.

Odpisy evidované v účetnictví

Účetní jednotka se rozhodla odpisovat počítač po dobu 5 let tak, aby jeho opotřebení bylo vyjádřeno co nejobjektivněji vzhledem k předmětu podnikání. Vstupní cena bude rozpouštěna prostřednictvím opisů rovnoměrně. Odpisování započne okamžikem pořízení počítače. Odpisový plán účetních opisů zaznamenává tabulka č. 41.

Tabulka 41 - Odpisový plán počítače – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2019	$[(1\ 738/5) / 12] \times 5$	145	145	1 593	3 837
2020	1 738/5	348	492	1 246	9 208
2021	1 738/5	348	840	898	9 208
2022	1 738/5	348	1 188	550	9 208
2023	1 738/5	348	1 535	203	9 208
2024	$[(1\ 738/5) / 12] \times 7$	203	1 738	0	5 371

Zdroj: vlastní zpracování dle obecné AfA tabulky

Daňové odpisy

Výše ročních daňových opisů je shodná s výší opisů vedených v účetnictví, které byly vypočteny rovnoměrnou metodou a jsou tedy daňově uznatelné. Odpisy počítače za jednotlivé roky zobrazuje tabulka č. 41.

4.2.2.7 Odpis software

Software v hodnotě 2 343 EUR společnost pořídila 10. 4. 2019 a používat ho začala následně 17. 4. 2019. Účetní jednotka se rozhodla software účetně odepisovat rovnoměrnou variantou metodou po dobu 4 let. Jelikož budou účetní odpisy vypočítány rovnoměrnou metodou, uplatní je účetní jednotka zároveň jako daňové odpisy.

Odpisy evidované v účetnictví

Tabulky AfA neuvádějí předpokládanou dobu životnosti software, ale vzhledem k jeho rychlému zastarávání doporučuje Spolkové ministerstvo financí software odpisovat po dobu 3-5 let, účetní jednotka si zvolila 4letou dobu odpisování rovnoměrnou metodou. Odpisovat se začíná v měsíci, kdy byl majetek pořízen. Roční účetní odpisy software jsou k dispozici v tabulce č. 42.

Tabulka 42 - Odpisový plán software – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v EUR	Oprávký v EUR	Zůstatková cena v EUR	Roční odpis v Kč
2020	$[(2\ 343 / 4) / 12] \times 9$	439	439	1 904	11 616
2021	2 343/4	586	1 025	1 318	15 506
2022	2 343/4	586	1 611	732	15 506
2023	2 343/4	586	2 197	146	15 506
2024	$[(2\ 343 / 4) / 12] \times 3$	146	2 343	0	3 863

Zdroj: vlastní zpracování dle doporučení Spolkového ministerstva financí

Daňové odpisy

Účetní jednotka prováděla účetní odpisování rovnoměrnou metodou. V takovém případě společnost uplatní vypočítané účetní odpisy i pro účely daně. Daňové odpisy jsou shodné s vypočítanými odpisy v tabulce č. 42.

4.2.3 Rozvaha k 31. 12. 2020

Společnost Ecofarm, GmbH sestavila k 31. 12. 2020 v rámci účetní závěrky rozvahu. Účetní jednotka dodržela bilanční princip, který spočívá v rovnosti aktiv a pasiv. Veškeré položky rozvahy jsou uvedeny v tisících EUR. Z rozvahy je patrný vliv odpisů. Na straně aktiv snižují hodnotu dlouhodobého majetku, zatímco na straně pasiv jsou zohledněny ve výši ročního přebytku jakožto nákladová položka. Vybraná aktiva jsou zaznamenána v tabulce č. 43.

Tabulka 43 - Vybrané položky rozvahy SRN - aktiva

Označ.	AKTIVA	Stav na konci účetního období
	AKTIVA CELKEM	822
B.	Stálá aktiva	508
I.	Nehmotný dlouhodobý majetek	2
1.	Licence	2
II.	Hmotný dlouhodobý majetek	506
1.	Pozemky a budovy, včetně budov na pozemcích třetích osob	429
2.	Technické systémy a stroje	74
3.	Ostatní zařízení, provozní a kancelářské vybavení	3
C.	Oběžná aktiva	314
I.	Zásoby	44
II.	Pohledávky a jiná aktiva	234
IV.	Šeky, hotovost, bankovní zůstatky	36

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 44 je vytvořen přehled o vybraných pasivních položkách účetní jednotky. Z pasivní strany rozvahy je pro další výpočty směřující k určení daně z příjmů korporace rozhodující výše vlastního kapitálu.

Tabulka 44 - Vybrané položky rozvahy SRN - pasiva

Označ.	PASIVA	Stav na konci účetního období
	PASIVA CELKEM	822
A.	Vlastní kapitál	574
I.	Základní kapitál	431
V.	Roční přebytek	143
C.	Závazky	248

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.4 Daň z příjmů právnických osob v SRN

Stav vlastního kapitálu na konci účetního období 2020 byl 574 056 EUR, oproti tomu na začátku účetního období tento stav činil 513 139 EUR. Rozdílem těchto dvou hodnot je tzv. rozdíl obchodní bilance, z kterého společnost vycházela při zjištění daně z příjmů právnických osob. Pro stanovení daňové povinnosti za sledované období bylo nutné rozdíl obchodní bilance transformovat na příjem ke zdanění, tento postup je vyobrazen v tabulce č. 45.

Tabulka 45 - Výpočet daně z příjmů právnických osob SRN

Položka	Částka v EUR	Částka v tis. Kč
Stav VK na konci období	574 056	15 190
Stav VK na začátku období	513 139	13 578
Rozdíl obchodní bilance	60 917	1 612
Reprezentace	2 590	69
Pokuty a penále	1 354	36
Úprava o odpisy	3 251	86
Ztráta z předchozích let	3 379	89
Příjem ke zdanění	58 231	1 541
Základní sazba daně 15,825 %	9 215	244
Živnostenská daň 7 %	4 076	108
Spolková daň 10 %	5 034	133
Celková daň z příjmů	18 325	485

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl obchodní bilance se v první řadě navýšil o daňově neuznatelné náklady, kterými byly náklady firmy na reprezentaci ve výši 2 590 EUR a náklady vynaložené na pokuty a penále v celkové výši 1 354 EUR. Jelikož společnost při výpočtu plánovaných odpisů vedených v účetnictví nepoužívala jen rovnoměrnou metodu odpisování, bylo nezbytné navýšit rozdíl obchodní bilance o odpisové úpravy. K rozdílu obchodní bilance byl přičten rozdíl mezi daňovými rovnoměrnými odpisy a neuznatelnými výkonovými odpisy vedenými v účetnictví. Jednalo se o odpisy za traktor a automobil. Výsledek obchodní bilance byl následně upraven o položku nezahrnovanou do příjmu ke zdanění. V případě

Ecofarm, GmbH bylo možno odečíst ztrátu z minulých období ve výši 3 379 EUR. Veškeré položky nezbytné pro výpočet daně z příjmu byly dle zákona zaokrouhleny na celá eura dolů.

Z upraveného příjmu ke zdanění byla vypočítána základní daň z příjmů právnických osob včetně solidárního příspěvku, zvláště poté živnostenská daň a daň spolková. Celková sazba daně z příjmů účetní jednotky činila 32,825 %. Legislativa neumožňuje podnikům využívat slev na dani. Konečná daňová povinnost je splatná v celkové výši příslušnému správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

4.3 Charakteristika společnosti podnikající v UK

Společnost Ecofarm Ltd. je rodinnou farmou s tradicí ekologického zemědělství zabývající se zejména pěstováním bio zeleniny a chovem zvířat. Společnost dbá na nechemické a přírodě šetrné pěstování plodin, jehož přínosem je zároveň podpora biodiverzity krajiny. Výživa rostlin je zajišťována výhradně chlévským hnojem a kompostem. Společnost se vedle rostlinné produkce věnuje také chovu koní, kteří slouží k výuce jezdeckého sportu.

Základní identifikační údaje společnosti:

Název:	Ecofarm, Ltd.
Obchodní firma:	společnost s ručením omezeným (Limited company)
Datum vzniku:	1. 9. 2014
Předmět podnikání:	provozování zemědělské výroby
Základní kapitál:	11 409 GBP
Daňové číslo (TAX ID):	GB135792468

Chod společnosti zajišťuje zejména rodina a jedna zaměstnankyně, která se stará o administrativu a účetnictví. Společnost vede účetnictví v plném rozsahu a zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Pro porovnání výše odpisů mezi sledovanými státy je částka odpisu přepočtena kurzem 29,80 Kč/GBP, jedná se o průměrný kurz za rok 2020.

4.3.1 Odpisový plán dlouhodobého majetku

Společnost oceňuje nabytý majetek pořizovací cenou, která je zároveň vstupní cenou pro účely odpisování. Pořizovaný majetek je financován z vlastních zdrojů podniku či z půjček od bankovních subjektů. Jako dlouhodobý majetek eviduje společnost dle doporučení HMRC takový majetek jehož cena převyšuje částku 500 GBP. Dlouhodobý majetek je zaznamenán v registru dlouhodobého majetku společnosti, majetek s oceněním v rozmezí 100-500 GBP je veden v doplňkové vnitropodnikové evidenci.

V účetnictví je dlouhodobý majetek odpisován od okamžiku, kdy je společnosti k dispozici pro použití, tedy okamžikem uvedení do provozu. Dle charakteristik jednotlivých aktiv účetní jednotka odepisuje rovnoměrnou metodou nebo metodou redukováného zůstatku. Odepisuje se bez přerušení po dobu životnosti aktiva. Při stanovení očekávané doby životnosti vychází farma zejména z doporučení HMRC, které ve výjimečných případech v rámci své kompetence upravuje. Předpokládané doby životnosti používané účetní jednotkou jsou následující:

- Budovy 50 let, (budovy pro zvířata 20 let),
- Plemenná dospělá zvířata 7 let,
- Nábytek a vybavení 10 let,
- Počítače 5 let,
- Motorová vozidla 7 let,
- Zařízení a stroje 10 let,
- Nástroje a příslušenství 5 let.

Odpisy vedené v účetnictví společnost nemůže uplatnit pro účely daně. Účetní jednotka bude požadovat daňové úlevy z dlouhodobého majetku formou kapitálových příspěvků. Kapitálové příspěvky si společnost po skončení účetního období odečte od základu daně, přičemž se řídí zákonem „Capital Allowances Act“ z roku 2001. Farma využívá 3 typy kapitálových příspěvků a to:

- Roční příspěvek na investice (FYA),
- Odpis příspěvků (WDA),
- Příspěvek na první rok pro ekologicky šetrná aktiva (AIA).

Kapitálové příspěvky společnost počítá ročně na konci účetního období metodou redukčního zůstatku dle příslušné procentní sazby. Vypočtené příspěvky jsou zaokrouhlovány metodou 4/5.

4.3.2 Modelové příklady odpisování dlouhodobého majetku

Modelové příklady slouží k názorné ukázce způsobu a metod odpisování dlouhodobého majetku v praxi. Pro účely praktické části diplomové práce bylo vymyšleno několik druhů dlouhodobého majetku ve vlastnictví fiktivní firma Ecofarm Ltd. Spolu se všemi údaji nezbytnými pro výpočty. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se řídí dle interního účetního plánu odpisování sestaveného v souladu s britským systémem účetnictví. Stanovení a uplatňování kapitálových příspěvků u jednotlivých aktiv se řídí dle právního předpisu „Capital Allowances Act“ a dle manuálu HMRC.

Souhrn dlouhodobého odpisovaného majetku ve vlastnictví společnosti, včetně použitých metod odpisování je v tabulce č. 46. V rámci modelových případů nebyl zohledněn neodepisovaný majetek, který figuruje jen v rozvaze podniku. Vstupní ceny majetku, výpočty i konečné výsledky jsou uvedeny v librách. Z důvodu komparace mezi jednotlivými státy jsou roční odpisy přepočítány na Kč dle průměrného ročního kurzu.

Tabulka 46 - Přehled dlouhodobého majetku společnosti Ecofarm Ltd.

Druh majetku		Počátek odpisování	Vstupní cena v GBP	Stanovená životnost aktiva	Metoda odpisování	
					Účetní odpisy	Kapitálové příspěvky
DHM	Traktor	01/2016	76 510	10 let	Rovnoměr.	18 % WDA
	Automobil	03/2020	27 181	7 let	Rovnoměr.	100 % FYA
	Budova s vylepšením	03/2015	211 409	50 let	Rovnoměr.	8 % WDA
	Stáj	11/2020	70 470	20 let	Rovnoměr.	2 % WDA
	Hřebec	06/2020	1 879	7 let	Rovnoměr.	100 % AIA
	PC	08/2019	1 544	5 let	Reduk. zůst.	18 % WDA
DNM	Software	04/2019	2 081	4 roky	Rovnoměr.	18 % WDA

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2.1 Odpisy traktoru

Společnost zakoupila dne 1. 1. 2016 traktor s tažným zařízením v pořizovací ceně 76 510 GBP. Následující den zařadila traktor do užívání. Minimální životnost traktoru deklarovaná výrobcem je 12 000 motohodin. Tuto informaci při výpočtu odpisů účetní jednotka nezohlední, neboť výkonová metoda nepatří mezi základní odpisové metody používané ve Velké Británii.

Účetní odpisy

Zvolenou metodou výpočtu ročního odpisu je v případě traktoru metoda rovnoměrného odpisování. Traktor patří do kategorie motorová vozidla, pro kterou HMRC stanovuje předpokládanou dobu životnosti 7 let. Účetní jednotka se vzhledem k výši ocenění rozhodla odpisovat majetek po dobu 10 let.

Výpočet ročního odpisu spočívá ve vydělení pořizovací ceny traktoru počtem let odpisování majetku. Počet let odpisování majetku přímo souvisí s předpokládanou dobou životnosti aktiva. Roční účetní odpisy jsou vypočteny v tabulce č. 47.

Tabulka 47 - Účetní odpisový plán traktoru – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2016	76 510/10	7 651	7 651	68 859	228 000
2017	76 510/10	7 651	15 302	61 208	228 000
2018	76 510/10	7 651	22 953	53 557	228 000
2019	76 510/10	7 651	30 604	45 906	228 000
2020	76 510/10	7 651	38 255	38 255	228 000
2021	76 510/10	7 651	45 906	30 604	228 000
2022	76 510/10	7 651	53 557	22 953	228 000
2023	76 510/10	7 651	61 208	15 302	228 000
2024	76 510/10	7 651	68 859	7 651	228 000
2025	76 510/10	7 651	76 510	0	228 000

Zdroj: vlastní zpracování

Kapitálové příspěvky

Pro daňové účely podnik zařadil traktor do obecného fondu a rozhodl se na něj uplatnit úhradové odpočty (WDA). Odpisy příspěvků se počítají ročně na konci účetního období metodou redukčního zůstatku, který se vynásobí roční procentní sazbou, která činí 18 %. Kapitálové příspěvky traktoru jsou v tabulce č. 48.

Tabulka 48 - Kapitálové příspěvky traktoru – metoda úhradového odpočtu

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2016	$(76\,510/100)*18$	13 772	13 772	62 738	410 406
2017	$(62\,738/100)*18$	11 293	25 065	51 445	336 531
2018	$(51\,445/100)*18$	9 260	34 325	42 185	275 948
2019	$(42\,185/100)*18$	7 593	41 918	34 592	226 271
2020	$(34\,592/100)*18$	6 227	48 145	28 365	185 565
2021	$(.../100) \times 18$	-	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle manuálu HMRC

4.3.2.2 Odpisy automobilu

Dne 27. 2. 2020 firma koupila terénní elektromobil za 27 181 GBP, u něhož výrobce udává nulové emise CO₂. Společnost začala automobil využívat od 1. 3. 2020. Výrobce uvádí minimální bezproblémovou životnost automobilu na 180 000 km. Tento údaj účetní jednotka nevyužije, neboť britská legislativa nepovažuje výkonovou metodu za základní a běžně užívanou metodu odpisování.

Účetní odpisy

Společnost se v případě automobilu rozhodla uplatnit rovnoměrné účetní odpisy. Automobil bude odpisovat v plné výši vstupní ceny bez předpokládané zbytkové hodnoty na konci odpisování. Účetní jednotka bude aktivum odpisovat 7 let dle doporučení HMRC a to od měsíce, ve kterém bylo aktivum uvedeno do užívání. Odpisový plán účetních odpisů je v tabulce č. 49.

Tabulka 49 - Účetní odpisy automobilu – rovnoměrná metoda

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2020	$(27\ 181/7) \times 10/12$	3 236	3 236	23 945	96 433
2021	27 181/7	3 883	7 119	20 062	115 713
2022	27 181/7	3 883	11 002	16 179	115 713
2023	27 181/7	3 883	14 885	12 296	115 713
2024	27 181/7	3 883	18 768	8 413	115 713
2025	27 181/7	3 883	22 651	4 530	115 713
2026	27 181/7	3 883	26 534	647	115 713
2027	$(27\ 181/7) \times 2/12$	647	27 181	0	19 281

Zdroj: vlastní zpracování

Kapitálové příspěvky

V případě automobilu na elektrický pohon se Ecofarm Ltd. rozhodla uplatnit příspěvek na první rok (FYA), který se vztahuje výhradně na ekologicky šetrná aktiva. Příspěvek lze uplatnit pouze v roce pořízení a činí 100 % vstupní hodnoty aktiva, viz tabulka č. 50.

Tabulka 50 - Kapitálový příspěvek na automobil – metoda příspěvku na první rok

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2020	$(27\ 181/100) \times 100$	27 181	27 181	0	809 994

Zdroj: vlastní zpracování dle manuálu HMRC

4.3.2.3 Odpis budovy

Firma zakoupila 7. 2. 2015 budovu v pořizovací ceně 211 409 GBP a ihned ji uvedla do provozu. Odepisovat nemovitost začala společnost od února 2015. V březnu 2019 se společnost rozhodla na budově provést vylepšení a budovu zateplila za 15 456 GBP.

Účetní odpisy

Zvolenou metodou účetních odpisů je metoda rovnoměrná. Pro objektivní výpočet zohledňující vylepšení byly odpisy počítány s přesností na měsíce. V případě budovy je doporučena doba životnosti dle HMRC 50 let, tj. 600 měsíců. Tepelná izolace budovy

jakožto vylepšení provedené 3. 3. 2019 ovlivnilo výši odpisů ve zbylých 551 měsících. Výpočet odpisů před a po vylepšení je následující:

Účetní odpis před vylepšením: $211\,409\text{ GBP} / 600 = 352\text{ GBP}$

Účetní odpis včetně vylepšení: $194\,158\text{ GBP} + 15\,654\text{ GBP} / (600 - 49) = 381\text{ GBP}$

Účetní odpisy za jednotlivé roky vyjma let 2023-2063 jsou znázorněny v tabulce č. 51.

Tabulka 51 - Účetní odpisový plán budovy s vylepšením – rovnoměrná metoda

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2015	$(211\,409/600) \times 11$	3 872	3 872	207 537	115 386
2016	$(211\,409/600) \times 12$	4 224	8 096	203 313	125 875
2017	$(211\,409/600) \times 12$	4 224	12 320	199 089	125 875
2018	$(211\,409/600) \times 12$	4 224	16 544	194 865	125 875
2019	$(211\,409/600) \times 3$	1 059	17 603	193 806	31 558
	$(209\,812/551) \times 9$	3 429	21 032	206 383	102 184
2020	$(209\,812/551) \times 12$	4 569	25 601	201 814	136 156
2021	$(209\,812/551) \times 12$	4 569	30 171	197 244	136 156
2022	$(209\,812/551) \times 12$	4 569	34 740	192 675	136 156
-	-	-	-	-	-
2064	$(209\,812/551) \times 12$	4 569	226 682	381	136 156
2065	$(209\,812/551) \times 1$	381	227 063	0	11 354

Zdroj: vlastní zpracování

Kapitálové příspěvky

Jelikož budova a většina s ní souvisejících výdajů vznikla před 28. říjnem 2018 nelze za ni požadovat odpočty. Naopak za technické zhodnocení ve formě zateplení obvodového pláště budovy lze nárokovat odpis příspěvků (WDA). Izolace budovy patří do zvláštního fondu s roční sazbou 8 %. Výpočet ročních kapitálových příspěvků se provádí metodou redukčního zůstatku po skončení příslušného účetního období, viz tabulka č. 52.

Tabulka 52 - Kapitálový příspěvek na vylepšení budovy – metoda odpisu příspěvků

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2019	$(15\,654/100) \times 8$	1 252	1 252	14 402	37 310
2020	$(14\,402/100) \times 8$	1 152	2 404	11 997	34 330
2021	$(.../100) \times 8$	-	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle manuálu HMRC

4.3.2.4 Odpis stáje

Ecofarm, Ltd. převzala dne 17. 11. 2018 stáj s jízárnou ve vstupní ceně 70 470 GBP. Užívat stáj začala společnost 18. 11. 2018. Při odpisování účetní jednotka zohlednila doporučenou dobu životnosti dle HMRC.

Účetní odpisy

Stáj s jízárnou je odpisována rovnoměrnou metodou účetních odpisů. Předpokládaná doba životnosti aktiva je 20 let. Odpisování započalo v měsíci uvedení stáje do užívání. Tabulka č. 53 znázorňuje opotřebení stáje s jízárnou v jednotlivých letech. V rámci zjednodušení v tabulce nejsou znázorněny roky 2028-2036.

Tabulka 53 - Účetní odpisy stáje - rovnoměrná metoda

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2018	$[(70\,470/20) / 12] \times 2$	587	587	69 883	17 493
2019	$70\,470/20$	3 524	4 111	66 359	105 015
2020	$70\,470/20$	3 524	7 634	62 836	105 015
2021	$70\,470/20$	3 524	11 158	59 312	105 015
2022	$70\,470/20$	3 524	14 681	55 789	105 015
2023	$70\,470/20$	3 524	18 205	52 265	105 015
2024	$70\,470/20$	3 524	21 728	48 742	105 015
2025	$70\,470/20$	3 524	25 252	45 218	105 015
2026	$70\,470/20$	3 524	28 775	41 695	105 015
2027	$70\,470/20$	3 524	32 299	38 171	105 015
-	-	-	-	-	-
2037	$70\,470/20$	3 524	67 534	2 936	105 015
2038	$[(70\,470/20) / 12] \times 10$	2 936	70 470	0	87 493

Zdroj: vlastní zpracování

Kapitálové příspěvky

Společnost se rozhodla uplatnit na stáj s jízdárnou úhradový odpočet (WDA) ve výši 2 %. Uplatnění tohoto kapitálového příspěvku je oprávněné, neboť se jedná o budovu pořízenou po 29. 10. 2018. Konkrétní výše ročního úhradového odpočtu se počítá po skončení účetního období metodou redukčního zůstatku. Kapitálové příspěvky na stáj s jízdárnou jsou v tabulce č. 54.

Tabulka 54 - Kapitálové příspěvky stáje – metoda úhradového odpočtu

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2018	$(70\,470/100) \times 2$	1 409	1 409	69 061	41 988
2019	$(69\,061/100) \times 2$	1 381	2 791	67 679	41 154
2020	$(67\,679/100) \times 2$	1 354	4 144	63 535	40 349
2021	$(.../100) \times 2$	-	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle manuálu HMRC

4.3.2.5 Odpis plemenného hřebce

Plemenného hřebce společnost koupila 29. 5. 2020 za 4 797 GBP. Do užívání byl zařazen 17. 6. 2020. Společnost předpokládá zbytkovou hodnotu na konci odpisování ve výši 2 920 GBP. Roční odpisy jsou počítány ze vstupní hodnoty aktiva snížené o předpokládanou zbytkovou hodnotu.

$$\text{Vstupní cena pro odpisování: } 4\,797 - 2\,920 = 1\,879 \text{ GBP}$$

Účetní odpisy

Společnost zvolila dle doporučení HMRC rovnoměrnou metodu odpisování po dobu 7 let, která se využívá pro odpisování chovných plemen pro účely jezdeckví. Účetní jednotka začala koně odpisovat v měsíci uvedení do užívání. Plán účetních opisů je k dispozici v tabulce č. 55.

Tabulka 55 - Účetní odpisy plemenného hřebce – rovnoměrná metoda

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2020	$(1\ 879/7) \times 7/12$	157	157	1 723	4 679
2021	1 879/7	268	425	1 454	7 986
2022	1 879/7	268	693	1 186	7 986
2023	1 879/7	268	962	917	7 986
2024	1 879/7	268	1 230	649	7 986
2025	1 879/7	268	1 499	380	7 986
2026	1 879/7	268	1 767	112	7 986
2027	$(1\ 879/7) \times 5/12$	112	1 879	0	3 338

Zdroj: vlastní zpracování dle doporučení HMRC

Kapitálové příspěvky

Plemenný hřebec, jakožto zvíře využívané v podnikání nesloužící primárně k prodeji, představuje výjimku a lze uplatnit kapitálový příspěvek pro stroje a zařízení. Pro účely optimalizace daně kapitálovými příspěvky lze na koně nárokovat roční příspěvek na investice (AIA) ve výši 100 % vstupní ceny. V případě předpokládané zbytkové se o ní sníží vstupní cena a tím i nárok na odpočet. Nárokovaný kapitálový příspěvek je znázorněn v tabulce č. 56.

Tabulka 56 - Kapitálový příspěvek plemenný hřebec– metoda ročního příspěvku na investice

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2020	$(1\ 879/100) \times 100$	1 879	1 879	0	55 994

Zdroj: vlastní zpracování dle manuálu HMRC

4.3.2.6 Odpis počítače

Účetní jednotka zakoupila dne 3. 8. 2019 počítač a ihned ho uvedla do provozu. Pořizovací cena byla 1 544 GBP. Účetně bude počítač odpisován metodou redukčního zůstatku. V rámci snížení daňové povinnosti na něj společnost uplatní kapitálové příspěvky.

Účetní odpisy

Vzhledem k rychlému zaostávání výpočetní techniky v prvních letech životnosti zvolila společnost pro výpočet účetních odpisů počítače metodu redukovaného zůstatku, kdy si

určila procentní sazbu 40 %. Při použití metody redukovaného zůstatku nebude nikdy konečná hodnota aktiva nulová. V tabulce č. 57 jsou vypočteny účetní odpisy počítače za předpokládanou dobu životnosti dle FRS, který je 5 let.

Tabulka 57 - Účetní odpisy počítače – metoda redukovaného zůstatku

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2019	$1\,544 \times (40/100)$	618	618	926	18 416
2020	$926 \times (40/100)$	370	988	556	11 026
2021	$556 \times (40/100)$	222	1 210	334	6 616
2022	$334 \times (40/100)$	134	1 344	200	3 993
2023	$200 \times (40/100)$	80	1 424	120	2 384

Zdroj: vlastní zpracování

Kapitálové příspěvky

Traktor byl zařazen do obecného fondu majetku, kdy na něj účetní jednotka rozhodla využít úhradové odpočty (WDA) ve výši 18 %. Odpisy příspěvků se počítají na roční bázi vždy po skončení příslušného účetního období metodou redukčního zůstatku, viz tabulka č. 58.

Tabulka 58 - Kapitálové příspěvky počítače – metoda úhradového odpočtu

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávký v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2019	$(1\,544/100) \times 18$	278	278	1 266	8 284
2020	$(1\,266/100) \times 18$	228	506	1 038	6 794
2021	$(.../100) \times 18$	-	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle manuálu HMRC

4.3.2.7 Odpis software

Společnost zakoupila software ve vstupní ceně 2 081 GBP dne 10. 4. 2019 a do provozu ho uvedla 17. 4. 2019. Účetní jednotka se rozhodla software účetně odepisovat po doporučenou dobu 4 let a to rovnoměrnou metodou, která je v případě účetních odpisů software povinná. Pro optimalizaci základu daně využije kapitálové příspěvky.

Účetní odpisy

Společnost bude software odpisovat 4 roky v plné výši, kdy po skončení odpisování neočekává zbytkovou hodnotu aktiva. Jedinou možnou metodou pro odpisování software je rovnoměrná metoda. V tabulce č. 59 je plán účetních odpisů.

Tabulka 59 - Účetní odpisy software – rovnoměrná metoda

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávky v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2019	$[(2\ 081/4) / 12] \times 9$	390	390	1 691	11 622
2020	2 081/4	520	910	1 171	15 496
2021	2 081/4	520	1 431	650	15 496
2022	2 081/4	520	1 951	130	15 496
2023	$[(2\ 081/4) / 12] \times 3$	130	2 081	0	3 874

Zdroj: vlastní zpracování

Kapitálové příspěvky

Software je jediným typem dlouhodobého nehmotného majetku, na který se nevztahuje 4% roční úhradový odpočet. Software je pro nárokování kapitálových příspěvků posuzován stejně jako například počítač a zahrnuje se do obecného fondu pro úhradové odpočty (WDA). Roční odpisy příspěvků se počítají konci účetního období metodou redukčního zůstatku, který se vynásobí 18% roční sazbou pro obecný fond, viz tabulka č. 60.

Tabulka 60 - Kapitálové příspěvky software – metoda úhradového odpočtu

Rok	Výpočet	Roční odpis v GBP	Oprávky v GBP	Zůstatková cena v GBP	Roční odpis v Kč
2019	$(2\ 081/100) \times 18$	375	375	1 706	11 175
2020	$(1\ 706/100) \times 18$	307	682	1 399	9 149
2021	$(.../100) \times 18$	-	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování dle manuálu HMRC

4.3.3 Rozvaha podniku k 31. 12. 2020

Dle legislativních požadavků na výkazy podnikatelských subjektů sestavila účetní jednotka k 31. 12. 2020 rozvahu v tisících GBP s přesností na 2 desetinná místa. Na straně aktiv výše odpisů ovlivnila konečné stavy dlouhodobého odpisovaného majetku. Částky jsou uváděny jako čisté konečné za dané účetní období. Hodnoty v rozvaze tedy v případě dlouhodobého majetku zobrazují jeho aktuální zůstatkovou cenu. Vybrané aktivní položky jsou v tabulce č. 61.

Tabulka 61 - Vybrané položky rozvahy v UK - aktiva

AKTIVA	Konečný stav účetního období
Dlouhodobý majetek	
Odpisovaný dlouhodobý majetek	463,36
Pozemky a budovy	398,88
Počítače	0,56
Motorová vozidla	62,2
Ostatní odpisovaný majetek	1,72
Neodpisovaný dlouhodobý majetek	1,17
Software	1,17
Čistý celkový dlouhodobý majetek	464,53
Oběžná aktiva	
Hotovost	11,88
Bankovní účty	20
Pohledávky	207,89
Zásoby	39,26
Celková oběžná aktiva	279,03
CELKOVÁ AKTIVA	743,56

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně tak jako na straně aktiv se výše odpisů projevila na straně pasivní. Výše opotřebení dlouhodobého majetku je zohledněna v položce nerozdělený zisk běžného období, který je rozdílem mezi výnosy a náklady podniku za vykazované účetní období. Přehled vybraných pasivních položek je k dispozici v tabulce č. 62.

Tabulka 62 - Vybrané položky rozvahy v UK - pasiva

PASIVA	Konečný stav účetního období
Celkové dlouhodobé závazky	81,54
Celkové krátkodobé závazky	169,58
Vlastní kapitál	
Základní kapitál	382,55
Nerozdělený zisk běžného období	109,89
Vlastní kapitál celkem	492,44
CELKOVÁ PASIVA	743,56

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.4 Daň z příjmů právnických osob v UK

Za rok 2020 společnost Ecofarm, Ltd. vykázala celkové náklady ve výši 294 527 GBP a na druhé straně výnosy v celkové výši 426 000 GBP. Pro zjištění daně z příjmu právnických osob bylo nutné upravit výsledek hospodaření na základ daně. Postup je znázorněn v tabulce č. 63.

Tabulka 63 - Výpočet daně z příjmů právnických osob v UK

Položka	Částka v GBP	Částka v tis. Kč
Výnosy	426 000	12 695
Náklady	294 527	8 777
Výsledek hospodaření	131 473	3 918
Reprezentace	2 300	69
Pokuty a penále	1 200	36
Účetní odpisy majetku	20 027	597
Základ daně	155 000	4 619
Kapitálové příspěvky	38 428	1 145
Ztráta z předchozích let	3 000	89
Základ daně snížení o odpočty	113 572	3 384
Základ daně po zaokrouhlení	114 000	3 397
Daň z příjmů (19 %)	21 660	645

Zdroj: vlastní zpracování

Hospodářský výsledek před zdaněním se zvýšil o náklady daňově neuznatelné, kterými v daném roce byly náklady na reprezentaci ve výši 2 300 GBP, pokuty a penále ve výši 1 200 GBP. Další a zároveň největší položkou zvyšující výsledek hospodaření byly účetní odpisy majetku, které v součtu za rok 2020 činily 20 027 GBP. Dále byl zjištěný základ daně snížen o kapitálové příspěvky v hodnotě 38 428 GBP a o 3 000 GBP za ztrátu z minulých let. Základ daně upravený o odpočty byl zaokrouhlen nahoru na celé tisíce.

Daňová povinnost podniku za rok 2020 činila 21 660 GBP. Farma neměla nárok na uplatnění slev na dani z důvodu nižšího výsledku hospodaření než 300 000 GBP. Konečná daň nedosáhla hranice pro placení formou záloh a daň je tedy splatná v celé výši k datu podání daňového přiznání.

4.4 Komparace ročních odpisů dlouhodobého majetku v jednotlivých státech

Výše vypočtených účetních a daňových odpisů za rok 2020 se u jednotlivých druhů majetku lišila. Tento rozdíl se následně projevil při výpočtu daně z příjmů.

V případě České republiky ve sledovaném období u většiny majetku převyšovaly daňový odpisy hodnotu účetních odpisů. To mělo za následek snížení výsledku hospodaření při úpravě na základ daně a v konečném důsledku to vedlo k nižší daňové povinnosti účetní jednotky. Výši odpisů dlouhodobého majetku v České republice za rok 2020 lze posoudit z tabulky č. 64.

Tabulka 64 - Porovnání výše účetních a daňových odpisů v ČR

Druh dlouhodobého majetku	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy v Kč	Rozdíl
Traktor	248 140	507 300	- 259 160
Automobil	74 430	162 000	- 87 570
Budova s TZ	228 000	135 330	92 670
Stáj	105 000	71 400	33 600
Hřebec	5 600	11 200	- 5 600
PC	13 800	20 444	- 6 644

Software	15 500	20 667	- 5 167
Celkem	690 470	928 341	- 237 871

Zdroj: vlastní zpracování

Ve Spolkové republice Německo jsou účetní odpisy stanovené rovnoměrnou metodou daňově uznatelné a není potřeba je dále upravovat. Jiný přístup byl aplikován na majetek, který byl v účetnictví odpisován výkonovou metodou. O takto vypočtené odpisy byl při transformaci na příjem ke zdanění navýšen rozdíl obchodní bilance. U majetku s plánovanými výkonovými účetními odpisy došlo k jejich přepočtu rovnoměrnou metodou pro účely daně. O zvlášť vypočtené rovnoměrné odpisy byl rozdíl obchodní bilance snížen. Výše a rozdíl mezi odpisy v Německu znázorňuje tabulka č. 65, z které lze usuzovat, že ve většině případů mezi účetními a daňovými odpisy nebyl rozdíl.

Tabulka 65 - Porovnání výše odpisů vedených v účetnictví a odpisů pro účely daně v SRN

Druh dlouhodobého majetku	Plánované účetní odpisy v EUR	Plánované odpisy pro účely daně v EUR	Rozdíl
Traktor	9 312	10 698	- 1 386
Automobil	2 812	4 677	- 1 865
Budova s DZ	10 741	10 741	0
Stáj	3 175	3 175	0
Hřebec	432	432	0
PC	348	348	0
Software	586	586	0
Celkem	27 406	30 657	- 3 251

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní systém Velké Británie nezná pojem daňové odpisy. Namísto toho farma uplatnila kapitálové příspěvky, jejichž způsob výpočtu se řídí zvláštním předpisem a zcela se liší od výpočtu účetních odpisů. Z níže uvedené tabulky vyplývá, že kapitálové příspěvky byly v roce 2020 výrazně vyšší než odpisy vedené v účetnictví. Účetní odpisy ve Velké Británii ovlivnily výsledek hospodaření, ale pro účely daně z příjmů právnických osob je nebylo

možno uznat. Při úpravě na základ daně byl výsledek hospodaření zvýšen o celkovou hodnotu účetních odpisů a naopak snížen o souhrnné kapitálové příspěvky. Nárokované kapitálové příspěvky byly jedním z důvodů snížení konečné daně z příjmů. V tabulce č. 66 jsou k dispozici vypočtené odpisy a kapitálové příspěvky za rok 2020 u britské verze Ecofarmy.

Tabulka 66 - Porovnání účetních odpisů a kapitálových příspěvků v UK

Druh dlouhodobého majetku	Účetní odpisy v GBP	Kapitálové příspěvky v GBP	Rozdíl
Traktor	7 651	6 227	1 424
Automobil	3 236	27 181	- 23 945
Budova s TZ	4 569	1 252	3 317
Stáj	3 524	1 354	2 170
Hřebec	157	1 879	- 1 722
PC	370	228	142
Software	520	307	213
Celkem	20 027	38 428	- 18 401

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnání výše odpisů mezi státy

V následující tabulce č. 67 byly porovnány účetní odpisy vybraných druhů majetku v jednotlivých zemích. Jedná se o odpisy vedené v účetnictví za rok 2020, kdy jsou pro účely komparace přepočteny na české koruny. Nejvyšší opotřebení dlouhodobého majetku v účetnictví vykázala farma podnikající v Německu. Nejvíce se na tomto výsledku podílel odpis budovy, který byl ze všech států největší a to přesto, že byl vypočten rovnoměrnou metodou. Skutečnost lze vysvětlit tím, že budova byla odpisována dle AfA tabulek po dobu 33 let, a tak se její vstupní cena rozpustila do nákladů výrazně rychleji než v ostatních zemích. Účetní odpisy se ve všech zemích projeví v rozvaze a to v aktuální hodnotě dlouhodobého majetku v rámci aktiv a ve výsledku hospodaření na straně pasiv.

Tabulka 67 - Komparace výše účetních odpisů mezi sledovanými státy za rok 2020

Druh dlouhodobého majetku	Výše odpisů v ČR	Výše odpisů v SRN	Výše odpisů v UK
Traktor	248 140	246 396	228 000
Automobil	74 430	74 406	96 433
Budova s TZ	228 000	284 207	136 156
Stáj	105 000	84 011	105 015
Hřebec	5 600	7 462	4 679
PC	13 800	9 208	11 026
Software	15 500	11 616	15 496
Celkem	690 470	717 306	596 805

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 68 je věnována porovnání daňových odpisů mezi sledovanými státy v roce 2020. Hodnoty jsou uváděny v korunách českých z důvodu porovnání mezi zeměmi. V případě ČR a SRN se jedná o daňové odpisy, u UK pak o kapitálové příspěvky. Ve všech případech měly vypočtené hodnoty vliv na snížení základu daně. Největší snížení daňového základu realizovala účetní jednotka podnikající dle britské legislativy, která si uplatnila kapitálové příspěvky ve výši odpovídající 1 142 175 Kč. To bylo způsobeno možnostmi daňově uplatnit celou vstupní cenu ekologického automobilu a plemenného hřebce. Naopak za budovu si účetní jednotka ve Velké Británii mohla nárokovat pouze příspěvek za provedené vylepšení aktiva, nikoliv za samotnou budovu. Nejnižší daňové odpisy měla společnost v Německu, které je umožněno pro účely daně odpisovat pouze rovnoměrně.

Tabulka 68 - Komparace výše daňových odpisů sledovaných států za rok 2020

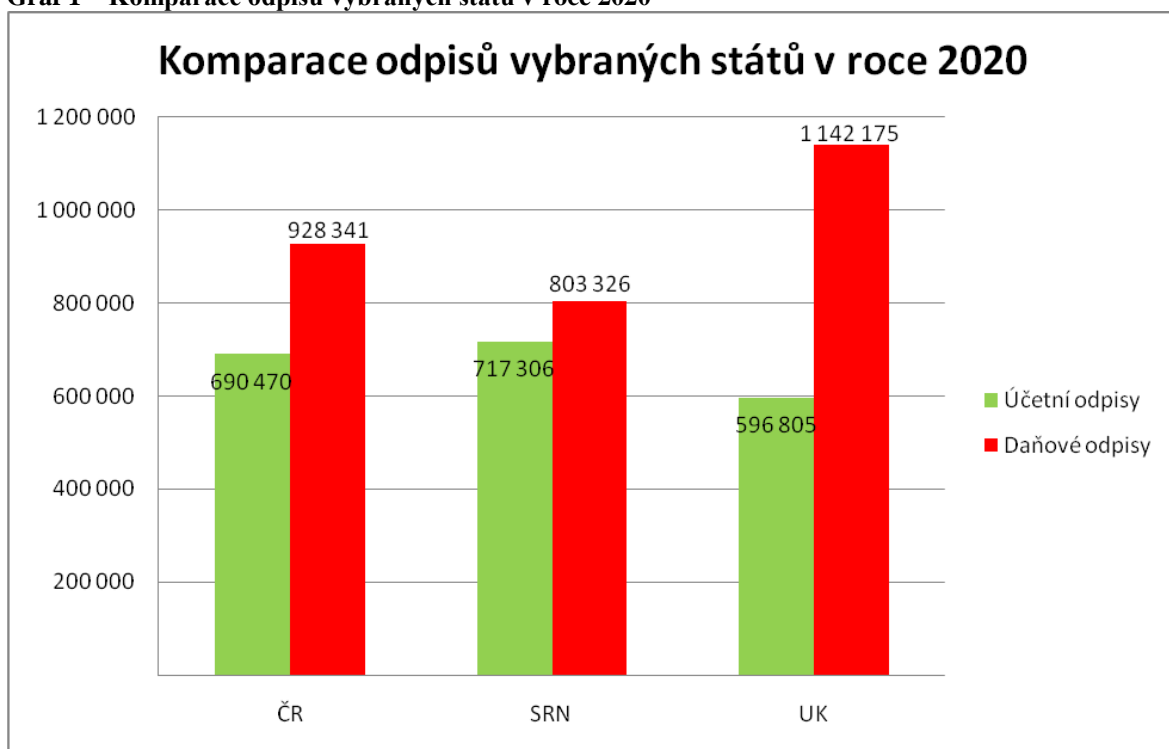
Druh dlouhodobého majetku	Výše odpisů v ČR	Výše odpisů v SRN	Výše kapit. příspěvků v UK
Traktor	507 300	283 069	185 565
Automobil	162 000	123 753	809 994
Budova s TZ	135 330	284 207	34 330
Stáj	71 400	84 011	40 349
Hřebec	11 200	7 462	55 994

PC	20 444	9 208	6 794
Software	20 667	11 616	9 149
Celkem	928 341	803 326	1 142 175

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíly ve výši účetních a daňových odpisů mezi jednotlivými zeměmi jsou názorně zobrazeny v grafu č. 1.

Graf 1 – Komparace odpisů vybraných států v roce 2020



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu č. 1 vyplývá, že největší opotřebení dlouhodobého majetku evidované v účetnictví vykazovala firma podnikající v Německu, naopak nejnižší účetní odpisy realizovala společnost ve Velké Británii. Přestože v účetnictví vykazovala firma ve Velké Británii nejnižší odpisy, v rámci daně z příjmů si uplatnila největší odpočty formou kapitálových příspěvků.

5 Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo porovnat různé metody účetních a daňových odpisů v České republice, Německu a Velké Británii a posoudit jejich dopady na daň z příjmů právnických osob. V teoretické části byl popsán dlouhodobý majetek, jeho členění, metody výpočtu účetních a daňových odpisů včetně konkrétních vzorců. Dále byl popsán vliv odpisů na hospodářský výsledek společnosti a daňový základ. V praktické části byla vytvořena fiktivní firma působící ve třech zemích, u které byla sestavena majetková struktura dlouhodobého majetku s údaji nezbytnými pro výpočty odpisů. Na vybraných typech dlouhodobého majetku byly názorně aplikovány různé metody odpisování.

Pro účely diplomové práce byla fiktivně vykonstruována společnost Ecofarm, s.r.o. a její zahraniční varianty, které slouží k názorné demonstraci odlišných přístupů k odpisování dlouhodobého majetku ve vybraných státech. Ecofarm s.r.o. je rodinnou farmou podnikající v oblasti ekologického zemědělství věnující se zejména pěstování zeleniny v bio kvalitě. Ve všech zvolených zemích se společnost snaží vést účetnictví objektivně s důrazem na zásadu poctivého a věrného vyobrazení skutečnosti.

Stanovení metod, které lze použít pro odpisování dlouhodobého majetku je nejpřísněji specifikováno v Německu, kdy je naprostá většina případů striktně upravena legislativou, oproti tomu je například Velká Británie benevolentní a nechává řadu rozhodnutí v kompetenci účetní jednotky. V případě účetních odpisů si společnost podnikající v České republice stanovila vnitropodnikový účetní plán. Farma v Německu se držela doporučené životnosti dle odvětvových AfA tabulek a v Británii účetní odpisy vycházely z doporučení HMRC. Daňové odpisy sestavovaly všechny podniky striktně dle platných právních norem.

V rámci modelových příkladů společnost v případě účetního odpisování majetku nejčastěji zvolila rovnoměrnou časovou metodu. Vyjma traktoru a automobilu, u kterých farma podnikající v České republice i farma podnikající v Německu upřednostnily výpočet výkonnou metodou. Odlišná metoda byla aplikována i v případě počítače, který byl v ČR odpisován zrychlenou účetní metodou a v UK metodou redukovaného zůstatku. Za rok 2020 uplatnila nejvyšší účetní odpisy farma v Německu, která oproti zbylým státům

odpisovala budovu a hřebce po nejkratší dobu, čímž rychleji rozpustila vstupní hodnotu majetku do nákladů.

V případě odpisů pro účely daně farma v České republice použila rovnoměrné odpisy vyjma automobilu, hřebce a PC, kde vzhledem k jejich povaze zvolila zrychlenou metodu odpisování. Farma podnikající ve Spolkové republice Německo použila pouze rovnoměrnou metodou odpisování. Ve Velké Británii společnost pro daňové účely uplatnila kapitálové příspěvky. V porovnání s ostatními státy realizovala společnost ve Velké Británii nejvyšší daňový odpočet a to zejména vlivem kapitálových příspěvků na automobil a hřebce, kde uplatnila v roce pořízení 100 % ceny aktiva. Naopak nejmenší částku si britská farma mohla uplatnit v případě budovy, u které nemohla nárokovat kapitálové příspěvky na samotnou budovu, ale pouze na vylepšení v podobě zateplení.

Z modelových příkladů a studia odborných zdrojů jako nejobektivnější přístup k odpisování majetku, který nejlépe zachycuje skutečný stav, vyplývá německý účetní systém. Ten jako jediný ze sledovaných systémů zohledňuje při odpisech majetku nejen druh majetku, ale i oblast podnikání firmy. Tato skutečnost napomáhá věrnějšímu stanovení životnosti aktiva v různých podmínkách využití. Zároveň je Německo jediným státem, který umožňuje uplatnit účetní odpisy počítané rovnoměrnou metodou pro daňové účely a jeví se tak jako administrativně nejjednodušší systém.

Přístup k daňovému odpisování majetku se v porovnání s dvěma ostatními státy nejvíce odlišuje ve Velké Británii. Zde se nejedná přímo o daňové odpisy, ale o kapitálové příspěvky, které si společnost nárokuje po skončení účetního období. V případě fiktivně sestrojené firmy se jedná o daňově nejvýhodnější systém, neboť jako jediný umožňuje v některých případech jednorázově uplatnit 100 % hodnoty aktiva.

U české, německé i britské farmy ovlivnily účetní odpisy, jakožto náklady, účetní výsledek hospodaření. Z výsledku hospodaření společnost vycházela při transformaci na základ daně v České republice a Velké Británii. Odlišný přístup uplatnila farma ve Spolkové republice Německo, kde na základ daně není upravován výsledek hospodaření, ale rozdíl obchodní bilance. Ve všech zkoumaných státech byly při transformaci na daňový základ shodně

uplatněny náklady na reprezentaci, pokuty, penále a ztrátu z předchozích let. Do úpravy základu daně vstoupily též daňové odpisy, v případě ČR ve formě rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy, v SRN jako rozdíl mezi daňovými rovnoměrnými odpisy a výkonovými účetními odpisy. Ve Velké Británii byl základ daně snížen vlivem kapitálových příspěvků. Nejnižší konečnou daňovou povinnost díky odlišnému základu daně vykazala společnost v Německu a to i přesto, že má Německo oproti zbylým státům nejvyšší celkovou sazbu daně z příjmů právnických osob.

6 Použitá literatura

- AINSWORTH ACCOUNTANTS. Fixed Assets, Depreciation and Amortisation. In: accountant-preston-lancashire.co.uk. 2019. [online]. [cit. 2020-08-09] Dostupné z: <http://accountant-preston-lancashire.co.uk/what-is-accounting-accountancy/fixed-assets-depreciation-amortisation>
- BREIDENBACH, Karin, and Michael WÄHRISCH. *Buchhaltung und Jahresabschluss*, Walter de Gruyter GmbH, 2017. ProQuest Ebook Central, [online]. [cit. 2020-08-12] Dostupné z: <http://ebookcentral.proquest.com/lib/czup/detail.action?docID=5057670>.
- BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENIČKOVÁ a Jiří STROUHAL. *Účetnictví podnikatelů* 2020. 17. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR (Meritum), 2020. ISBN 978-80-7598-593-4.
- BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. *AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (AfA-Tabelle „AV“) vom 15.12.2000*. [online]. [cit. 2020-08-10] Dostupné z: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/AfA-Tabellen/Ergaenzende-AfA-Tabellen/AfA-Tabelle_AV.html
- COENENBERG Adolf, HALLER Axel a Schultze WOLFGANG. *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse buch*. 25. vydání. Německo: Schäffer Poeschel, 2018. ISBN 978-3-7910-4112-4.
- COLLINGS Steve. *FRS 102 intangible assets and goodwill – emerging issues*. In: aatcomment.org.uk. 2018. [online]. [cit. 2020-08-30] Dostupné z: <https://www.aatcomment.org.uk/accountancy-resources/financial-accounting-and-reporting/frs-102-long-read-intangible-assets-and-goodwill-emerging-issues/>
- COLTMAN Emily. *A small business guide to capital assets*. In: smallbusiness.co.uk. 2018. [online]. [cit. 2020-09-17] Dostupné z: <https://smallbusiness.co.uk/a-small-business-guide-to-capital-assets-2465662/>

- CORPORATE FINANCE INSTITUTE. *Tangible assets: assets with psysical form and value*. In: corporatefinanceinstitute.com, 2018. [online]. [cit. 2020-09-26] Dostupné z: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/what-are-tangible-assets/>
- ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002. [online]. [cit. 2020-05-14] Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz>
- ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991. [online]. [cit. 2020-07-15] Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz>
- ČESKO. Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992. [online]. [cit. 2020-08-09] Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz>
- DELOITTE. *International Tax Germany Highlights 2020*. In: deloitte.com. 2020. [online]. [cit. 2020-08-14] Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyhighlights-2020.pdf>
- DELOITTE. *International Tax United Kingdom Highlights 2020*. In: deloitte.com. 2020. [online]. [cit. 2020-08-14] Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2020.pdf>
- EILENBERGER Guido, TOEBE Marc a Frank SCHERER. *Betriebliches Rechnungswesen: Einführung in Grundlagen, Jahresabschluss, Kosten- und Leistungsrechnung, Konzernrechnungslegung*. 8. vydání. Německo: De Gruyter Oldenbourg, 2014. ISBN 978-34-867-4908-3.
- ELLIOTT Barry a Jamie. ELLIOTT. *Financial axcounting and reporting*. 19. vydání. Essex: Pearson Education Limited, 2019. ISBN 978-129-2255-996.

- ERNST A YOUNG. *Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2019*. In: ey.com. 2019. [online]. [cit. 2020-08-09] Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-capital-fixed-assets-guide/\\$FILE/ey-2019-worldwide-capital-fixed-assets-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-capital-fixed-assets-guide/$FILE/ey-2019-worldwide-capital-fixed-assets-guide.pdf)
- FORREST Anita. *How to calculate UK depreciation and depreciation rates*. In: goselfemployed.co, 2017. [online]. [cit. 2020-08-30] Dostupné z: <https://goselfemployed.co/how-to-calculate-depreciation/>
- HAUZAROVÁ, Michaela. *Technické zhodnocení hmotného majetku či oprava*. In: portal.pohoda.cz. 2019. [online]. [cit. 2020-08-14] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/technicke-zhodnoceni-hmotneho-majetku-ci-oprava/>
- HMRC: Office of Tax Simplification. *Accounting depreciation or capital allowances? Simplifying tax relief for tangible fixed asset 2018*. In: gov.uk, 2018. [online]. [cit. 2020-09-01] Dostupné z: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/716304/Accounting_depreciation_or_capital_allowances_web.pdf
- HMRC. *Capital Allowances Manual*. In: gov.uk, 2020. [online]. [cit. 2020-09-01] Dostupné z: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca10040#Top>
- CHALUPA, Rostislav a kolektiv. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. 17. vydání. Olomouc: ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-250-2.
- JINDROVÁ, Blanka. *Účetní odpisy*. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. In: du.cz, 2018 [online]. [cit. 8.8.2020]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/ucetni-odpisy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es4XQMkyMvpZ55alh1F7sC0/>
- KELLY, Jane and collective. *Bookkeeping and accounting: All-in-one for dummies*. 1. vydání. West Sussex: John Wiley & Sons, 2015. ISBN 978-1-119-02661-7.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS*. 5. vydání. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- KRAYNAK, Joseph. *Accounting All-in-one for dummies*. 2. vydání. West Sussex: John Wiley & Sons, 2018. ISBN 978-111-9453-895.

- LANDA, Martin. *Základy účetnictví*. 2. vydání. Ostrava: Key Publishing, 2011. ISBN 978-80-7418-117-7.
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2020, úplné znění k 1.1.2020*. 31. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2020. ISBN 978-80-271-1471-9.
- NĚMECKO. *Einkommensteuergesetz*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. In: Bundesamt für Justiz 2020, gesetze-im-internet.de. [online]. [cit. 2020-08-15] Dostupné z: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html#BJNR010050934BJNE003735123>
- NĚMECKO. *Handelsgesetzbuch*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz.. In: Bundesamt für Justiz 2020, gesetze-im-internet.de. [online]. [cit. 2020-08-15] Dostupné z: <https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/index.html#BJNR002190897BJNE004806123>
- NĚMECKO. *Körperschaftsteuergesetz*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. In: Bundesamt für Justiz 2020, gesetze-im-internet.de. [online]. [cit. 2020-08-15] Dostupné z: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/
- NI BUSINESS INFO. *Business asset valuation*. In: nibusinessinfo.co.uk, 2018 [online]. [cit. 2020-09-18] Dostupné z: <https://www.nibusinessinfo.co.uk/content/business-asset-valuation>
- NOTHELDER, Robert. *Finanzbuchhaltung: Einführung in deutsche Rechnungslegungsgrundsätze mit Übungen*, Walter de Gruyter GmbH, 2017. ProQuest Ebook Central, [online]. [cit. 2020-08-12] Dostupné z: <http://ebookcentral.proquest.com/lib/czup/detail.action?docID=5144620>.
- NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2020*. 14. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2020. ISBN 978-80-271-1037-7.
- PODRAZA Benjamin. *What are intangible fixed assets?* In: smallbusiness.chrom.com. 2019. [online]. [cit. 2020-09-23] Dostupné z: <https://smallbusiness.chrom.com/intangible-fixed-assets-24612.html>
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-219-9.

- PWC. *UK GAAP Illustrative financial statements 2018*. In: pwc.com. 2018. [online]. [cit. 2020-09-09] Dostupné z: <https://www.pwc.co.uk/services/risk-assurance/insights/uk-gaap-illustrative-financial-statements.html>
- PWC. *Worldwide Tax Summaries: Germany depreciation and amortisation*. In: pwc.com. 2020. [online]. [cit. 2020-08-14] Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/deductions>
- PWC. *Worldwide Tax Summaries: United Kingdom Corporate – deductions*. In: pwc.com. 2020. [online]. [cit. 2020-09-21] Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/deductions>
- RECHNUNGWESSEN-PORTAL. *Konten – Abschreibungen*. In: Rechnungswesen-portal.de. 2018. [online]. [cit. 2020-08-14] Dostupné z: <https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Grundlagen/Konten-Abschreibungen.html>
- RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2020: Průvodce podvojným účetnictvím*. 20. vydání. Olomouc: ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-254-0.
- SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2020*. 26. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2020. ISBN 978-80-271-1034-6.
- SPITERI Andre. What are fixed assets for business. In: mileiq.com, 2019. [online]. [cit. 2020-09-06] Dostupné z: <https://www.mileiq.com/en-gb/blog/what-are-fixed-assets-for-a-business/>
- SPOJENÉ KRÁLOVSTVÍ. *Capital Allowances Act 2001*. In: gov.uk. 2020. [online]. [cit. 2020-09-15] Dostupné z: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2001/2/contents>
- SPOJENÉ KRÁLOVSTVÍ. *Corporation Tax Act 2010*. In: gov.uk. 2020. [online]. [cit. 2020-09-26] Dostupné z: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents>
- SPOJENÉ KRÁLOVSTVÍ. *Finance Act 2016*. In: gov.uk. 2016. [online]. [cit. 2020-09-25] Dostupné z: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/contents/enacted/data.htm>
- SPOJENÉ KRÁLOVSTVÍ. *FRS 102: The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. In: frc.org.uk. 2018. [online]. [cit. 2020-09-25] Dostupné z: [https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-(March-2018).pdf)

- SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: GRADA Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŠTOHL Pavel. Učebnice účetnictví 2019: pro střední školy a veřejnost 2. díl. 18. upravené vydání. Znojmo: Štohl – vzdělávací středisko, 2019. ISBN 978-80-88221-26-5.
- TAX MAP. When does depreciation begin and end? In:taxmap.irs.gov. 2017. [online]. [cit. 2020-09-11] Dostupné z: <https://taxmap.irs.gov/taxmap2014/pubs/p946-003.htm>
- UK ACCOUNTNANT. Double entry bookkeeping. . In: find-uk-accountant.co.uk, 2016. [online]. [cit. 2020-09-11] Dostupné z: <https://www.mileiq.com/en-gb/blog/what-are-fixed-assets-for-a-business/>
- VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-7713-9.
- WELT DER BWL, 2018. Rechnungswesen und Finanzlagen. *Betriebswirtschaft: Finanzierung, Kennzahlen, Kostenrechnung, Rechnungswesen* [online]. Welt der BWL. [cit. 2020-07-29]. Dostupné z: <https://welt-der-bwl.de/Finanzanlagen>

7 Přílohy

Příloha 1 - Daňové odpisování v České republice

Příloha 2 - Příkladný výčet AfA tabulky pro oblast zemědělství

Příloha 1 – Daňové odpisování v České republice

Tabulka doby odpisování ve vztahu k odpisovým skupinám

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

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tabulka maximálních ročních odpisů při rovnoměrném odpisování

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	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
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tabulka roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

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

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tabulka roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba při zvýšení o 15 % v prvním roce		
	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: vlastní zpracování dle Chalupy a kol. (2020)

Tabulka roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba při zvýšení o 20 % v prvním roce		
	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: vlastní zpracování dle Chalupy a kol. (2020)

Tabulka koeficientů pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficienty pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Příloha 2 – Příkladný výčet AfA tabulky pro oblast zemědělství

Dlouhodobý majetek	Životnost aktiva v letech	Míra lineárního odpisu
Zemědělské dopravní stroje		
Traktory a příslušenství	8	12
Zemědělské vozy a sklápěče	12	8
Pluhy	10	10
Kultivátory	8	12
Talířové, válcové či rotační brány	8	12
Aplikace hnojiv		
Rozmetač hnojiv	10	10
Zařízení pro kapalně hnojení (vstříkování)	8	12
Šíření semen a rostlin		
Secí stroje, kombinace secích strojů	10	10
Jednozrné secí stroje	8	12
Sázeče brambor	10	10
Zavlažovací systémy		
Zavlažovací systém - pohyblivá část	10	10
Zavlažovací - stacionární část	20	5
Sklizecí a zpracovací stroje		
Kombajn na brambory	10	10
Skližeč - jednořádkový	7	14
Skližeč - víceřadý	5	20
Stroje na třídění zeleniny	12	8
Pračky na zeleninu	14	7
Kombajny na zeleninu	8	12
Nakladač	12	8
Sběrací lisy (s vrhačem balíků) vysoký a nízký tlak	10	10
Zvířata		
Chovní hřebci	5	20
Chov býků a dojnic	3	33
Chov kanců a prasnic	2	50
Chov beranů a ovcí	3	33
Stáje a stodoly		
Masivní konstrukce	25	4
Lehká konstrukce (dřevo, vláknocement, lehký kov)	17	6
Otevřené stáje	10	10
Stodoly a skladovací haly		
Masivní konstrukce	25	4
Lehká konstrukce (dřevo, vláknocement, lehký kov)	17	6
Stodola	10	10
Ostatní		
Odtoková potrubí z betonu nebo zdiva	33	3
Dojímy	12	8
Bioplynové stanice	16	6
Míchačka krmiva	12	8

Zdroj: vlastní zpracování dle AfA tabulky pro oblast zemědělství