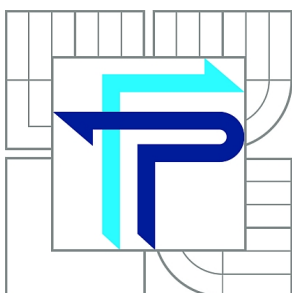




VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

DAŇOVÉ ODPISY HMOTNÉHO MAJETKU

TAX DEPRECIATIONS OF FIXED ASSETS

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. ZUZANA TRUTNOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. Mgr. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Trutnová Zuzana, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Daňové odpisy hmotného majetku

v anglickém jazyce:

Tax Depreciations of Fixed Assets

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Daňové odpisy dle české právní úpravy - popis a analýza právní úpravy

Pravidla pro odpisování hmotného majetku v návrhu Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob

Srovnání české právní úpravy odpisování hmotného majetku s britskou právní úpravou

Metodická příručka pro daňové odpisy hmotného majetku v ČR

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

PELC, V. Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-387-5.

PELC, V. a P. PELECH. Daně z příjmů s komentářem. 13. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-784-3.

PRUDKÝ, P. a M. LOŠTÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-733-1.

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

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

Vedoucí diplomové práce: Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 1.12.2014

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá daňovými odpisy hmotného majetku v České republice včetně jejich srovnání s daňovými odpisy dle návrhu směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob a kapitálovými odpočty ve Velké Británii. Práce obsahuje popis základních pravidel daňového odpisování hmotného majetku a analýzu možností daňové optimalizace prostřednictvím daňových odpisů v České republice. Získané informace jsou poté použity pro sestavení metodické příručky, která by měla sloužit poplatníkům daně z příjmů jako průvodce při určování daňových odpisů. V závěru práce jsou uvedeny varianty výpočtu daňových odpisů pro konkrétní společnost.

ABSTRACT

This thesis deals with tax depreciation of fixed assets in Czech Republic including comparison with tax depreciation according direction proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base and capital deduction in United Kingdom. This thesis includes description of basic rules of fix assets tax depreciation and analysis of tax optimization possibilities using tax depreciation in Czech Republic. Information gained in theoretical part is used for formation of methodic manual that is used by corporate tax payers as a guide in tax depreciation setting. In the last part of the thesis, variants of tax depreciation calculation for existing company are stated.

KLÍČOVÁ SLOVA

daňové odpisy, metody odpisování, daňová optimalizace, kapitálové odpočty, vstupní cena, technické zhodnocení

KEYWORDS

tax depreciation, depreciation methods, tax optimization, capital allowances, entry price, technical improvement

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

TRUTNOVÁ, Z. *Daňové odpisy hmotného majetku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 117 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D..

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 20. prosince 2014

.....

podpis

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych touto formou poděkovala mému vedoucímu diplomové práce Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za přínosné rady, připomínky a také za čas, který mi věnoval při konzultacích. Děkuji i společnosti Svoboda a syn, s.r.o. za spolupráci při psaní této diplomové práce.

Dále bych na tomto místě chtěla poděkovat mým rodičům Haně a Jaroslavu Trutnovým za morální i materiální podporu po dobu mého studia.

OBSAH

ÚVOD.....	11
Cíle práce	13
Metodika	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	15
1.1 Funkce odpisů obecně	15
1.2 Podstata odpisů.....	16
1.3 Klasifikace odpisů.....	17
1.3.1 Účetní odpisy	17
1.3.2 Daňové odpisy	18
2 DAŇOVÉ ODPISY V ČESKÉ REPUBLICE.....	20
2.1 Obecná východiska	20
2.1.1 Vstupní cena	21
2.1.2 Technické zhodnocení	24
2.2 Odpisování samostatných movitých věcí a jejich souborů	25
2.2.1 Odpisová skupina.....	28
2.2.2 Metody odpisování	28
2.2.3 Uplatnění odpisů	32
2.3 Daňová uznatelnost zůstatkové ceny v důsledku vyřazení majetku	33
2.4 Odpisy v daňovém přiznání	34
3 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE PROSTŘEDNICTVÍM DAŇOVÝCH ODPISŮ V ČESKÉ REPUBLICE	36
3.1 Obecné nástroje daňové optimalizace.....	36
3.2 Speciální nástroje daňové optimalizace	38
3.2.1 Zvyšování základu daně.....	39
3.2.2 Snižování základu daně	41

4	KOMPARACE	43
4.1	Velká Británie	43
4.1.1	Druhy kapitálových odpočtů.....	45
4.1.2	Kapitálové odpočty u automobilů.....	49
4.1.3	Uplatnění kapitálových odpočtů	50
4.2	Směrnice CCCTB.....	51
4.2.1	Odpisová základna.....	52
4.2.2	Způsob odpisování	52
4.2.3	Mimořádné odpisy	54
4.2.4	Uplatňování odpisů	54
4.3	Modelový příklad	54
4.3.1	Česká republika.....	55
4.3.2	Velká Británie	56
4.3.3	Směrnice CCCTB	57
4.4	Srovnání	58
5	NÁVRH METODICKÉ PŘÍRUČKY	61
5.1	Úvod příručky	61
5.2	Daňové odpisy, kdo a kdy může daňově odpisovat	62
5.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	64
5.4	Technické zhodnocení.....	65
5.5	Postup stanovení daňových odpisů	68
5.6	Pořízení a vstupní cena majetku.....	70
5.7	Režim daňových odpisů, odpisové skupiny a metody odpisování.....	72
5.7.1	Standardní metody odpisování.....	75
5.7.2	Specifické metody odpisování	82
5.8	Daňová optimalizace a uplatnění odpisů.....	87

5.8.1	Obecné prostředky daňové optimalizace	88
5.8.2	Speciální prostředky daňové optimalizace: zvyšování základu daně	89
5.8.3	Speciální prostředky daňové optimalizace: snižování základu daně	93
5.8.4	Uplatnění odpisů	94
5.9	Vyřazení majetku a zůstatková cena	95
5.10	Shrnující modelové příklady	97
5.11	Závěr příručky	100
6	VARIANTY VÝPOČTU DAŇOVÝCH ODPISŮ	101
6.1	Stručné představení společnosti	101
6.2	Výpočet daňových odpisů	102
6.2.1	Rovnoměrné odpisování	102
6.2.2	Zrychlené odpisování.....	103
6.3	Zhodnocení.....	105
ZÁVĚR		108
SEZNAM LITERATURY		110
SEZNAM TABULEK		114
SEZNAM GRAFŮ		115
SEZNAM OBRÁZKŮ.....		115
SEZNAM ZKRATEK		116
SEZNAM PŘÍLOH.....		117

ÚVOD

Daňové odpisy jsou součástí daňové politiky státu, jejímž cílem je mimo jiné zabezpečení příjmů do státního rozpočtu. Daňová politika se zabývá zejména mírou zdanění a daňového zatížení, kam spadá i způsob tvorby daňového základu, který daňové odpisy ovlivňují. Stát může prostřednictvím daňové politiky, tedy i opatřeními v oblasti daňových odpisů ovlivňovat výši firemních investic.¹

Oblast daňových odpisů se dotýká téměř všech podnikatelských subjektů, bez ohledu na obor jejich působení či velikost. Snad každá společnost, případně individuální podnikatel, během své podnikatelské činnosti pořídí, ať už koupí nebo vlastní činností, nějaký hmotný či nehmotný majetek. Nejčastěji se dá pravděpodobně hovořit o strojním zařízení, automobilech, budovách nebo případně i o softwaru, bez kterého se v současné době již mnoho firem neobejde. Některé společnosti vynakládají své peněžní prostředky na pořízení majetku spíše ojediněle, ale některé naopak svůj majetek pravidelně obnovují. Většinou to pro tyto podnikatelské subjekty znamená značný výdaj, tedy náklad, který si mohou formou odpisů rozložit do několika zdaňovacích období. Odpisy jsou tedy významnou součástí nákladů podniku. Podíl odpisů na nákladech u všech nefinančních podniků v ČR (se 100 a více zaměstnanci) dosahoval v roce 2004 takřka 5 %. Tento podíl je ovšem u jednotlivých podniků rozdílný v závislosti na stupni jejich vybavenosti dlouhodobým majetkem.²

Vzhledem k tomu, že investice do majetku jsou u některých firem opravdu vysoké, tak i tyto náklady ve formě odpisů jsou pro tyto firmy nezanedbatelné. Kromě toho, že jsou odpisy pro podnikatelský subjekt interním zdrojem financování, tak jsou daňové odpisy pro poplatníky daně z příjmů daňově uznatelným nákladem a snižují tak základ daně z příjmů. Jinak řečeno, prostřednictvím odpisů je možné výrazně ovlivnit vykazovaný výsledek hospodaření podniku, jeho rentabilitu, daň z příjmu, a tím i příjmy státního rozpočtu.³ Podnikatelské subjekty tak mohou prostřednictvím investic do majetku a následnými daňovými odpisy optimalizovat svoji daňovou povinnost.

¹ PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*, s. XI.

² MAREK, P. a kol. *Studijní průvodce financemi podniku*, str. 403.

³ tamtéž

Znalost zákonných možností daňového odpisování je významná pro daňovou optimalizaci, jinak řečeno pro cílevědomé a zákonné snižování základu daně z příjmů, případně pro poplatníka výhodnější rozložení daňového zatížení v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Daň z příjmů nabízí několik možností daňové optimalizace, mezi ně patří právě např. i volba metody odpisování, přerušení odpisování a další možnosti v oblasti daňového odpisování.⁴ Pro podnikatelské subjekty jsou proto daňové odpisy významnou možností legální daňové optimalizace.

Tato práce si klade za cíl popsání jednotlivých principů daňového odpisování v České republice a to i ve srovnání se systémem daňového odpisování dle návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob a systémem uplatňování výdajů na pořízení hmotného majetku do daňových nákladů ve Velké Británii (tzv. kapitálové odpočty). V závěru práce jsou poznatky o daňovém odpisování v České republice shrnuty do metodické příručky, která by měla být vodítkem pro poplatníky daně z příjmů při stanovení daňových odpisů a také ukázat možnosti daňové optimalizace prostřednictvím daňových odpisů.

S ohledem na širší tématu se diplomová práce zaměřuje na daňové odpisování samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Pro vypracování práce je používán zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění 1. 9. 2014.

⁴ PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*, s. 197.

Cíle práce

Cílem diplomové práce je sestavení metodické příručky, která by měla být východiskem a návodem nejen při určování daňových odpisů hmotného majetku, konkrétně pak skupiny samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, ale i při jejich využití jako prostředku daňové optimalizace. V příručce formulované principy jsou následně využity pro výpočet variant daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku společnosti Svoboda a syn, s.r.o., se kterou autorka práce při sestavování metodické příručky spolupracovala. Naplnění tohoto cíle předchází popis základních principů daňového odpisování samostatných movitých věcí a jejich souborů a zejména pak analýza možností daňové optimalizace prostřednictvím daňových odpisů v České republice.

Dílčím cílem práce je porovnání legislativních úprav daňového odpisování hmotného majetku v České republice, ve Velké Británii a dle návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob a na základě zjištěných odlišností formulovat klady a záporny jednotlivých přístupů. Východiskem tohoto dílčího cíle práce je zejména popis právních úprav týkajících se odpisů všech zemí, se zaměřením na základní pravidla a podmínky daňového odpisování. Zjištěné skutečnosti jsou poté aplikovány na modelových příkladech.

Metodika⁵

Při zpracování této diplomové práce byla použita metoda systémové analýzy. Obecně lze metodu analýzy charakterizovat jako myšlenkové rozložení zkoumaného jevu na dílčí složky, které se stávají předmětem dalšího zkoumání. Cílem je vysvětlit daný problém prozkoumáním jeho jednotlivých složek. Konkrétně systémovou analýzu lze definovat jako analýzu, která zkoumá jevy s cílem pochopit je a vysvětlit. Tato metoda byla použita při analýze zákonných předpisů týkajících se daňového odpisování, zejména pak možností daňové optimalizace prostřednictvím daňových odpisů v České republice.

⁵ Šíroký, J. a kol. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*, s. 31-33.

Další metodou, která byla použita, je syntéza, což je myšlenkové spojení jednotlivých částí v celek. Při této metodě se sledují vzájemné souvislosti mezi jednotlivými složkami jevu či objektu, což pomáhá k odhalení vnitřních zákonitostí fungování a vývoje jevu či objektu zkoumání. Je to postup, kdy se formulují závěry na základě výchozích zjištění. Tato metoda byla využita především při sestavení metodické příručky pro poplatníky daně z příjmů.

Poslední metoda, pomocí níž byla tato práce zpracována, je metoda komparace, která umožňuje stanovit shody a rozdíly jevů či objektů. Zjišťují se shodné či rozdílné stránky předmětů, jevů úkazů či ukazatelů, přičemž srovnávací kritérium lze vymezit věcně prostorově nebo časově. Metoda komparace byla použita při srovnání daňového odpisování v České republice, ve Velké Británii a dle návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob, kdy byly formulovány rozdíly, klady a zápory těchto odlišných systémů daňového odpisování.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Tato kapitola se zabývá podstatou a funkcí odpisů a to jak z pohledu státu tak i podniku a také jejich klasifikací.

1.1 Funkce odpisů obecně

Na funkci odpisů je možné nahlížet ze dvou pohledů, z pohledu státu a z pohledu podniku.

Z pohledu státu plní odpisy tyto funkce:

- a) fiskální – odpisy ovlivňují objem příjmů do státního rozpočtu vybírané prostřednictvím daně z příjmů,
- b) rozvojová – pokud stát umožní podnikatelským subjektům rychle odepisovat dlouhodobý majetek, stimuluje je tím k rychlejší obměně strojního vybavení a k zavádění moderních technologií, které umožní rozvoj firem a tím i celého hospodářství.⁶

Nutno říci, že v zásadě si tyto funkce protirečí a je otázkou politické vůle a ekonomické rozvahy, najít mezi těmito extrémny přijatelný kompromis.⁷

Z pohledu podniku lze rozlišovat také dvě následující základní funkce odpisů:

- a) funkce nákladová – prostřednictvím odpisů se postupně přenáší hodnota dlouhodobého majetku do nákladů,
- b) funkce zdrojová – odpisy jsou pro podnik také zdrojem financí např. pro nákup nových strojů, až starým skončí životnost.⁸

Zmíněnou zdrojovou funkci odpisů lze jinak označit za finanční funkci, kdy na rozdíl od většiny ostatních druhů nákladů nejsou současně peněžním výdajem (ten se uskutečnil jednorázově při pořízení dlouhodobého majetku). Spolu se ziskem podniku po zdanění představují interně generované zdroje, které jsou hlavním zdrojem

⁶ CEED. Funkce odpisů z pohledu státu. *Ceed.cz* [online].

⁷ tamtéž

⁸ CEED. Funkce odpisů z pohledu firmy. *Ceed.cz* [online].

krytí kapitálových požadavků podniků na obnovu, případně zvýšení dlouhodobého majetku.⁹

Z výše uvedeného je možné konstatovat, že odpisy kromě toho, že vyjadřují stupeň opotřebení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, mají pro finanční hospodaření podniku i další význam:

- a) jako složka provozních nákladů ovlivňují výši vykazovaného hospodářského výsledku a tím následně i základ daně ze zisku a rentabilitu,
- b) do doby obnovy dlouhodobého majetku vystupují jako volný finanční zdroj, který je možný použít k libovolnému účelu. Nejsou peněžním výdajem a nepředstavují tak odliv peněžních prostředků podniku.¹⁰

1.2 Podstata odpisů

Podnik pořizuje aktivum (majetek) s cílem získání ekonomického prospěchu. Toto aktivum poté vstupuje do hospodářského procesu, v němž se spotřebovává a přeměňuje v produkty určené ke směně za peníze. Výše takto získaného efektu tedy závisí na množství spotřebovaných aktiv podniku a dále na rychlosti, s jakou se přeměňují (na životnosti aktiva). Některá aktiva jsou užívána v podniku dlouhodobě a některá se naopak nespotebovávají vůbec, ale naopak se v čase zhodnocují (např. pozemky, umělecká díla, dlouhodobé cenné papíry). Postupné snižování hodnoty majetku v důsledku jeho užívání a převádění těchto částek do nákladů podniku se nazývá odpisováním.¹¹

Odpisy majetku je potom možné chápat jako nástroj k vyjádření snížení hodnoty odpisovaného majetku kvůli fyzickému a morálnímu opotřebení.¹² Existence odpisů je tedy vyvolána dvěma faktory:

- a) nehmotný a hmotný majetek se užíváním postupně opotřebovává, přičemž toto opotřebení (morální i fyzické) je nutné z ekonomického i účetního hlediska určitým způsobem vyjádřit a zahrnout do nákladů,

⁹ MAREK, P. a kol. *Studijní průvodce financemi podniku*, s. 404.

¹⁰ VALACH, J. a kol. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*, s. 344.

¹¹ SEDLÁČEK, J. *Základy finančního účetnictví*, s. 77.

¹² PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*, s. 1.

- b) cenu majetku nelze při pořízení zahrnout do podnikových nákladů, proto musí existovat nástroj na to, aby se pořizovací cena majetku určitým způsobem do podnikových nákladů zahrnula.¹³

Jinak řečeno, odpisování znamená zahrnování odpisů z majetku zařazeného do majetku poplatníka, který slouží k dosažení zdanitelného příjmu do nákladů (výdajů).¹⁴

1.3 Klasifikace odpisů

Obecně členíme odpisy na dva základní typy, jde o odpisy daňové a odpisy účetní. Je proto nutné tyto dva typy rozlišovat. Oba tyto typy se tedy od sebe liší především tím, že účetní odpisy odpovídají reálnému opotřebení, zatímco u daňových odpisů je doba odpisování stanovena přímo zákonem.¹⁵

Účetní odpisy slouží především k vyjádření nákladové funkce odpisů a ovlivňují vykazovaný hospodářský výsledek a ověřuje je případně auditor na základě dokladů z účetnictví. Daňové odpisy určují velikost jedné části nákladů vynaložených na dosažení zdanitelných příjmů pro stanovení daňového základu a jejich výši prověřuje daňový úřad.¹⁶

Oba druhy odpisů mají své specifické úkoly, a proto by neměly být zaměňovány. Pro účetní jednotky je nezbytné, aby byly vyjadřovány účetní odpisy majetku rozdílné od odpisů daňových.¹⁷ V následujícím textu proto jsou stručně popsány základní principy účetních i daňových odpisů.

1.3.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy se řídí účetními předpisy daných států, v ČR pak zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy.

¹³ LANDA, M. *Základy účetnictví*, s. 108.

¹⁴ tamtéž

¹⁵ tamtéž, s. 109.

¹⁶ VALACH, J. a kol. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*, s. 347.

¹⁷ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*, str. 9.

Účetní odpisy obvykle představují pouze účetní (nikoliv daňový) náklad, který vyjadřuje skutečné opotřebení majetku a snižuje účetní výsledek hospodaření. Základ daně z příjmu budou ale ovlivňovat daňové odpisy, které musí účetní jednotka počítat zvlášť.¹⁸

Předpisy jednotlivých států poté obvykle stanovují i přípustné metody odpisování.

1.3.2 Daňové odpisy

Ustanovení týkající se odpisů jsou obsaženy ve většině zemí v zákonech týkajících se zdaňování příjmů. V ČR jsou daňové odpisy specifikovány v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zatímco výše účetního odpisu je většinou zcela v kompetenci účetní jednotky, při určování daňového odpisu musí účetní jednotka dodržet pravidla stanovená zákonem. Jedná se o odpis, který bude uznán jako výdaj k dosažení, zajištění a udržení příjmů.¹⁹

Daňové odpisování je možné definovat jako uplatňování odpisů vypočtených ze vstupních cen (v případech zrychleného odpisování ze zůstatkových cen) aktiva evidovaného v majetku poplatníka do daňových nákladů (výdajů) k zajištění příjmů.²⁰

Daňové odpisy jsou tedy počítány pro účely daňové, jejichž výše se uznává při výpočtu daně z příjmu. Vzhledem k tomu, že v případě daňových odpisů se nepřihlíží ke specifickým (např. provozním) podmínkám podniku, výše účetních a daňových odpisů nebude obvykle stejná.²¹

O daňových odpisech lze obecně konstatovat následující:

- a) daňové odpisy mají v zásadě fakultativní charakter,
- b) nejsou předmětem účtování, mimoúčelně se o ně zpravidla upravuje vykazovaný zisk,

¹⁸ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*, s. 10.

¹⁹ ČERMÁKOVÁ, H. *Odpisy majetku nově: z účetního i daňového pohledu*, s. 38.

²⁰ BURIAN, M., JANOUŠEK, L. *Daňové a nedaňové náklady a výdaje*, s. 21.

²¹ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 238.

- c) stát stanoví maximálně možné částky odpisů, které jsou z daňového hlediska uznávány jako náklady,
- d) podnik může většinou volit mezi různými metodami odpisování, které jsou stanoveny zákonem.²²

Z uplatnění daňových odpisů vzniká poplatníkovi daňová úspora, která se dá vyjádřit jako součin nominální výše odpisu, popř. odpisů (tzn. součet všech odpisů majetku odpisovaného poplatníkem a marginální (mezní) sazby daně daného poplatníka.²³

Zákon upravující daňové odpisy většinou stanoví několik zásad, kterými se musí poplatník řídit a to zejména metody odpisování a odpisové sazby. Blíže se daňovými odpisy v České republice zabývá kapitola 2.

²² VALACH, J. a kol. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*, s. 347.

²³ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 439.

2 DAŇOVÉ ODPISY V ČESKÉ REPUBLICE

Daňové odpisy v České republice upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále je zákon o daních z příjmů). Interpretace relevantních ustanovení tohoto zákona týkající se daňových odpisů nalezneme i v judikatuře Nejvyššího správního soudu České republiky.

Daňové odpisy hmotného majetku v České republice lze dělit na odpisy hmotného a nehmotného majetku. Hmotný a nehmotný majetek je pro účely odpisování vymezen v §26 a §32a zákona o daních z příjmů. To znamená, že pokud není některý druh majetku ve zmíněných ustanoveních uveden, není hmotným ani nehmotným majetkem pro účely daňového odpisování a nelze jej tudíž ani daňové odpisovat.²⁴

V rámci této kapitoly jsou nejdříve vymezena obecná východiska daňového odpisování a následně se práce již zabývá pravidly daňového odpisování hmotného majetku, konkrétně pak kategorií samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením (dále jen samostatné movité věci a jejich soubory).

2.1 Obecná východiska

Zákon o daních z příjmu definuje odpisování pro účely tohoto zákona jako zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisovat majetek lze začít po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k užívání.²⁵

Hmotný majetek odpisuje odpisovatel, kterým je:

- a) poplatník, který má k danému hmotnému majetku vlastnické právo,
- b) organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní podnik nebo jiná státní organizace, která je příslušná hospodařit s majetkem státu,

²⁴ PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, s. 10.

²⁵ Stavem způsobilým k užívání se dle vyhlášky 500/2002 Sb. ze dne 6. listopadu 2002, 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, rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí.

- c) podílový fond a svěřenecký fond,
- d) nástupnická obchodní korporace.²⁶

Dle judikatury Nejvyššího správního soudu ČR patří odpisy hmotného majetku mezi výdaje podle §24 odst. (1) zákona o daních z příjmů. Stejně jako u ostatních výdajů dle zmíněného ustanovení musí daňový subjekt prokázat nejen to, že uplatňované náklady byly vynaloženy a že tak bylo učiněno s cílem dosáhnout a udržet nebo zajistit zdanitelné příjmy, ale i to, že je vynaložil právě on a má tedy právo o ně snížit základ daně.²⁷

Výdaje na pořízení hmotného majetku jsou daňově neuznatelné a to právě z toho důvodu, že se uplatňují formou odpisů. Z toho tedy vyplývá, že vstupní cena majetku je daňově umořována po částech v následujících zdaňovacích obdobích.²⁸

2.1.1 Vstupní cena

Zákon o daních z příjmů striktně předepisuje způsob stanovení vstupní ceny hmotného majetku v různých případech a vlastník majetku tak nemá na výběr, jakou metodu určení vstupní ceny zvolí.²⁹

Vstupní cenou odpisovaného majetku se rozumí:

- a) pořizovací cena,
- b) vlastní náklady,
- c) hodnota nesplacené pohledávky,
- d) reprodukční pořizovací cena,
- e) cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování, je-li majetek nabyt bezúplatně,
- f) hodnota technického zhodnocení,
- g) přepočtená zahraniční cena.³⁰

²⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 6.8.2008, č.j. 1 Afs 98/2008-68. *Nssoud.cz*[online].

²⁸ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 438 a s. 497.

²⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 6. 8. 2008, č. j. Afs 98/2008-68. *Nssoud.cz*[online].

³⁰ PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*, s. 38.

Pořizovací cena je vstupní cenou majetku v případě, je-li pořízen úplatně (tzn. nabytý koupí nebo směnou). Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů s jeho pořízením souvisejících. V případě, že odkupuje nájemce najatý majetek, u kterého odepisoval technické zhodnocení na základě písemné smlouvy s pronajímatelem, pak je součástí vstupní ceny tohoto majetku i zůstatková cena technického zhodnocení.³¹ Pokud byl odkoupen majetek po skončení nájmu nebo finančního leasingu, je možné zahrnout do pořizovací ceny také veškeré nájemné uhrazené do data ukončení smlouvy v případě, že předmětné nájemné nebylo daňovým výdajem.³²

Za náklady související s pořízením, které se stávají součástí pořizovací ceny se dle vyhlášky 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 (dále jen vyhláška k zákonu o účetnictví), považují například náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, především odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky a další platby,
- úroky, zejména z úvěru,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, ne však pro budoucí provoz,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkově nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. V případě že vzniknou při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto

³¹ BRYCHTA, I. *Meritum Daň z příjmů 2012*, s. 360 – 361.

³² PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*, s. 40.

výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami se nemyslí záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,

- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku.³³

Vyhláška k zákonu o účetnictví také stanovuje, které náklady nejsou součástí pořizovací ceny, jsou to například náklady na:

- opravu a údržbu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- na zaškolení pracovníků,
- na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami.³⁴

Vstupní cenou majetku jsou **vlastní náklady** v případě, že je majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii a to i u poplatníků, kteří nejsou účetní jednotkou podle zákona o účetnictví. Vlastními náklady se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se k výrobě či jiné činnosti vztahují.³⁵

Hodnota nesplacené pohledávky se použije jako vstupní cena u movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele z důvodu nesplnění závazku zajištěného převodem (vlastnického) práva k majetku původně dlužníka.³⁶

Vstupní cenou hmotného majetku je **reprodukční pořizovací cena** zjištěná dle zvláštních právních předpisů nebo soudním znalcem v případě, že tuto cenu nelze podle zvláštních právních předpisů zjistit. Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.³⁷

³³ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. listopadu 2002.

³⁴ tamtéž

³⁵ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 557.

³⁶ BRYCHTA, I. *Meritum Daň z příjmů 2012*, s. 361.

³⁷ PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*, s. 41.

Vstupní cenou je **hodnota technického zhodnocení**, které se týká zčásti nebo zcela odepsaného „drobného“ dlouhodobého hmotného majetku (samostatné movité věci, popř. jejich soubory v ocenění nepřevyšujícím 40 000 Kč, ale s dobou použitelnosti delší než 1 rok), o kterém účetní jednotka rozhodla, že je dlouhodobý hmotný majetek.³⁸

Při nabytí majetku **bezúplatně** (např. darováním) se za vstupní cenu majetku považuje cena stanovená podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů), pokud mezi nabitím a vložením do obchodního majetku u fyzických osob neuplynula doba delší než 5 let. V situaci, kdy je doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se vstupní cenou reprodukční pořizovací cena.³⁹

Dochází-li k převodu nebo k přemístění majetku a závazků ze zahraničí na území České republiky, stanoví zákon jednotný způsob přepočtu hodnoty převáděného majetku a závazků. Tato hodnota je poté označována jako **přepočtená zahraniční cena** a je vstupní cenou pro účely pokračování v odpisování hmotného a nehmotného majetku.⁴⁰

2.1.2 Technické zhodnocení

Dle zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období hodnotu 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje, které nepřevyšují stanovenou částku, ale které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) přímo a rozhodne se, že je do výdajů uplatní pomocí odpisů.⁴¹

Problémem se může stát zaměnění technického zhodnocení za opravu nebo údržbu. Pojem oprava majetku je vymezen jako uvedení majetku do původního, respektive použitelného stavu, kdy se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození.⁴²

³⁸ BRYCHTA, I. *Meritum Daň z příjmů 2012*, s. 361.

³⁹ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 559.

⁴⁰ PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*, s. 47-48.

⁴¹ PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M., *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, s. 76.

⁴² tamtéž

Technické zhodnocení vlastního majetku má především následující důsledky:

- a) hodnota technického zhodnocení se promítá do vstupní ceny majetku (pokud je provedené v prvním roce odpisování),
- b) hodnota technického zhodnocení se promítá podle způsobu odpisování do zvýšené vstupní ceny nebo zvýšené zůstatkové ceny a následně dochází ke změně v postupu odpisování (pokud je provedené v dalších letech odpisování).⁴³

2.2 Odpisování samostatných movitých věcí a jejich souborů

V §26 zákona o daních z příjmů se nachází vymezení hmotného majetku. Hmotným majetkem se dle zákona o daních z příjmů rozumí:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, pokud je jejich vstupní cena vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok,
- b) budovy, domy, byty a jednotky, nezahrnující pozemek,
- c) stavby, s výjimkou
 - 1. provozních důlních děl,
 - 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
 - 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9 zákona o daních z příjmů,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena přesahuje 40 000 Kč,
- f) jiný majetek vymezený v odstavci 3 §26 zákona o daních z příjmů.⁴⁴

Správné vymezení hmotného majetku je základem pro rozhodnutí, zda bude pořízení konkrétního majetku jednorázovým daňovým výdajem, nebo dlouhodobější daňovou záležitostí.⁴⁵

⁴³ PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M., *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, s. 78.

⁴⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

U **samostatných movitých věcí** určuje zákon o daních z příjmů hodnotový a časový parametr. Vstupní cena musí být vyšší než 40 000 Kč a zároveň musí být splněna i podmínka na provozně–technickou funkci, která musí být delší než 1 rok. Samostatné movité věci jsou takové věci, které mohou sloužit ke svému účelu i samostatně nebo jako součást souboru při jiném produkčním procesu.⁴⁶ Dle výkladového pokynu GFŘ č. D-6 jsou samostatnými movitými věcmi i stroje, přístroje a zařízení, které jsou pevně spojeny s budovou nebo stavbou (s přihlédnutím ke stavebně–technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby). Jedná se například o eskalátory.

Samostatným druhem hmotného majetku jsou i **soubory movitých věcí** se samostatným technicko–ekonomickým určením, pokud je jejich vstupní cena vyšší než 40 000 Kč a jejich provozně–technické funkce jsou delší než 1 rok. Souborem se chápe dílčí část výrobního či jiného celku, která se zpravidla skládá z několika předmětů (zařízení), buď vzájemně propojených do linky, nebo se vzájemně doplňujících. Jednotlivé součásti souboru nemusí přesahovat hodnotu 40 000 Kč.⁴⁷ Soubor movitých věcí se musí evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a všech změnách souboru (tzn. přírůstky, úbytky) včetně údajů o těchto změnách, jako je datum, rozsah, vstupní ceny přírůstků či úbytků. Dále celkové ceny souboru movitých věcí a částky odpisů včetně jejich změn vyplývající ze změny vstupní ceny.⁴⁸

Poplatník se může sám rozhodnout, zda jednotlivé předměty bude evidovat samostatně nebo v rámci souboru, je to jeho právem, nikoli povinností.⁴⁹

Zákon o daních z příjmů také stanovuje v §27 **hmotný majetek vyloučený z odpisování**, kterým je:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,

⁴⁵ BRYCHTA, I. *Meritum Daň z příjmů 2012*, s. 345.

⁴⁶ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 532.

⁴⁷ PRUDKÝ, P., LOŠTÁK, M., *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, s. 19.

⁴⁸ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 530.

⁴⁹ HOVORKA, M. *Daňové triky a tipy*, s. 42.

- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, který nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- e) movitá kulturní památka a jejich soubory,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění záúčtovány ve prospěch výnosů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva a to po dobu zajištění tohoto dluhu a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odepisovat původní odpisovatel, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- i) hmotný majetek, u kterého odpisy nebo zahraniční položky obdobného charakteru jako odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel podle tohoto zákona, pokud se jedná o pronajatý hmotný majetek nebo hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu,
- j) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo osvobozeno od daně z příjmu, nebo pokud nebylo předmětem daně s výjimkou hmotného majetku fyzické osoby, který byl nabytý např. děděním či darem.⁵⁰

Ve zmíněném §27 zákona o daních z příjmů je tedy taxativně vymezen majetek, který není možné daňově odpisovat. Jedná se o ty případy, kdy např. pěstitelské celky trvalých porostů doposud nepřináší poplatníkovi žádný příjem, nebo se jedná o případy, kdy se hodnota majetku postupem času naopak zvyšuje (umělecká díla, movité kulturní památky).⁵¹

⁵⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 542.

2.2.1 Odpisová skupina

V prvním roce odpisování, musí poplatník zařadit hmotný majetek do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. Každé skupině je přidělena určitá doba odpisování. Z hlediska zařazení hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin v zásadě platí, že v odpisových skupinách 1-3 je zaříděn hmotný movitý majetek a v odpisových skupinách 4-6 hmotný nemovitý majetek. Pokud dojde k situaci, že není možné některý hmotný majetek zařadit do jedné z výše uvedených skupin přímo dle přílohy 1 k zákonu o daních z příjmů, pak platí, že hmotný majetek zaříděný podle klasifikace produkce CZ-CPA (vydává Český statistický úřad) se zařadí do odpisové skupiny 2.⁵²

Doba odpisování se od přijetí zákona o daních z příjmů v roce 1993 se několikrát změnila. Zejména novelizace zákona účinná od roku 2005 přinesla podstatné změny. Došlo ke zkrácení doby odpisování v 1. až 3. skupině, tzn. u movitého majetku a byla zavedena další odpisová skupina (skupina 1a⁵³), která byla ovšem opět zrušena s účinností od roku 2008.⁵⁴

2.2.2 Metody odpisování

Po zařídění hmotného majetku do odpisové skupiny se poplatník může rozhodnout, kterou metodou bude daný majetek daňově odpisovat (existují i výjimky, kdy si poplatník způsob odpisování zvolit nemůže, např. u majetku k výrobě elektřiny ze slunečního záření), přičemž zvolený způsob odpisování nelze po celou dobu odpisování příslušného majetku měnit.⁵⁵

Metoda rovnoměrného odpisování

Metoda rovnoměrného odpisování přenáší hodnotu majetku do daňových nákladů postupně, v dalších letech rovnoměrně.⁵⁶

⁵² VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*, s. 62.

⁵³ do této skupiny spadala motorová vozidla osobní a pro nákladní dopravu kategorie N1

⁵⁴ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 565.

⁵⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 576.

Zákon o daních z příjmů pro každou odpisovou skupinu stanovuje v §31 maximální roční odpisové sazby (uvedené v kapitole 5.7.1, s. 73) a to pro první rok odpisování, pro další roky a pro případ zvýšení vstupní ceny. Poplatník však může použít i nižší sazby, než jsou maximální. Výjimku ovšem tvoří poplatníci, kteří uplatňují paušální výdaje nebo používají majetek k zajištění zdanitelných příjmů pouze zčásti.⁵⁷

Sazba pro první rok odpisování se pro výpočet odpisů používá pouze jednou a to při zahájení odpisování. Sazba v dalších letech odpisování se používá od druhého roku odpisování až do ukončení odpisování majetku, za předpokladu, že na majetku nebude provedeno technické zhodnocení. Poslední sazba pro zvýšenou vstupní cenu se používá u majetku, na němž bylo provedeno technické zhodnocení.⁵⁸

Při použití této metody se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období jako jedna setina součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.⁵⁹

Pokud bylo na majetku provedeno technické zhodnocení, použije se pro výpočet zvýšená vstupní cena a roční odpisová sazba pro případ zvýšené vstupní ceny.⁶⁰

Někteří z poplatníků (např. s převážně zemědělskou a lesní výrobou), mohou při rovnoměrném odpisování využít zvýšený odpis v prvním roce odpisování pro určité druhy majetku. Definice těchto poplatníků, majetku i roční odpisové sazby při zvýšeném odpisu v prvním roce odpisování, jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů v §31.⁶¹

Metoda zrychleného odpisování

Zrychlené odpisování je nastaveno tak, aby byl nejvyšší odpis uplatněn v druhém roce, tedy v roce následujícím po zahájení odpisování, čehož se dosáhne tím, že v prvním

⁵⁷ KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2013*, s. 160.

⁵⁸ HNÁTEK, M. *Daňové a nedaňové náklady 2013*, s. 46.

⁵⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁰ tamtéž

⁶¹ tamtéž

roce odpisování se při výpočtu roční sazby vychází pouze z jednonásobku vstupní ceny, zatímco v dalších letech již z dvojnásobku zůstatkové ceny.⁶²

Zákon o daních z příjmů pro účely výpočtu odpisů touto metodou stanovuje v §32 koeficienty odpisování (uvedeny v kapitole 5.7.1, s. 76) a to pro první rok, další roky odpisování a pro odpisy v případě zvýšení zůstatkové ceny (tzn. pro případ technického zhodnocení).

Při metodě zrychleného odpisování, se odpisy stanovují odlišným způsobem pro první rok a pro další roky odpisování. V prvním roce odpisování se odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro první rok odpisování. V dalších letech je poté odpis ve výši podílu dvojnásobku zůstatkové ceny hmotného majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem a počtem let, po které byl již majetek odpisován.⁶³

Pokud je na hmotném majetku provedeno technické zhodnocení vypočítá se daňový odpis v roce provedení technického zhodnocení jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a přiřazeného koeficientu odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu. V následujících letech se dále odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl již hmotný majetek ze zvýšené zůstatkové ceny odpisován.⁶⁴

I při této metodě odpisování, může poplatník, který je prvním vlastníkem u určitých druhů majetku, zvýšit odpis v prvním roce odpisování. Pravidla pro uplatnění zvýšeného odpisu v prvním roce jsou opět uvedena v zákoně o daních z příjmů a to konkrétně v §32.⁶⁵

⁶² PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 581.

⁶³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁴ tamtéž

⁶⁵ tamtéž

Výkonové a časové odpisování

V případě výkonového odpisování se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků. Výkonové odpisování se používá např. u forem a šablon.⁶⁶

U časového odpisování se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti hmotného majetku. Stejně jako v případě výkonového odpisování se využívá u matric, šablon, zápustek, forem a modelů dle §30 odst. (5).⁶⁷

Mimořádné odpisy

V případě, že si poplatník pořídil hmotný majetek zařazený pro účely daňového odpisování do 1. a 2. odpisové skupiny v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, může u daného majetku uplatnit mimořádné odpisy a to dle §30a zákona o daních z příjmů. Jestliže však byl majetek pořízen do 30. 6. 2010, ale do stavu způsobilého k užívání byl uveden až po tomto datu, mimořádné odpisu u tohoto majetku uplatnit nelze.⁶⁸

Mimořádné odpisy smí uplatnit poplatník u hmotného majetku zařazeného do 1. nebo 2. odpisové skupiny, pokud je jeho prvním vlastníkem a je splněno výše uvedené období pořízení. Hmotný majetek zařazený do 1. odpisové skupiny může poplatník odepsat rovnoměrně bez přerušení do výše 100 % vstupní ceny za 12 měsíců. Hmotný majetek patřící do 2. odpisové skupiny smí poplatník odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců (60 % hodnoty vstupní ceny za prvních 12 měsíců a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců zbylou výši vstupní cen, tedy 40 %).⁶⁹

Mimořádné odpisy byly zavedeny jako součást protikrizového plánů (reakce na vlivy celosvětového hospodářského útlumu na naše hospodářství). Jedná se o zkrácení doby odpisování pořízeného hmotného majetku ve výše zmíněném období, zařazeného v prvních dvou odpisových skupinách. Cílem bylo stimulovat daňové poplatníky

⁶⁶ BRYCHTA, I. *Meritum Daň z příjmů 2012*, s. 380.

⁶⁷ tamtéž

⁶⁸ MACHÁČEK, I. *Fyzické osoby a daň z příjmů 2012*, s. 92-93.

⁶⁹ tamtéž

k pořizování daňově odpisovaného hmotného majetku a následným multiplikačním efektem na národní hospodářství.⁷⁰

2.2.3 Uplatnění odpisů

Jak již bylo řečeno v předchozím textu, odpisování lze zahájit po uvedení majetku do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Nicméně ne vždy má poplatník nárok uplatnit celý roční odpis majetku. V této kapitole proto budou definovány zásady, kdy může poplatník uplatnit celý roční odpis a kdy naopak ne.

Důležité je však také zmínit, že odpisy není poplatník povinen uplatnit a odpisování lze i přerušit. Přerušování odpisování bude blíže popsáno v kapitole 3.2.1, s. 39.

Roční odpis hmotného majetku

Základní podmínkou pro uplatnění celého ročního odpisu je, že hmotný majetek je evidován v majetku poplatníka na konci příslušného zdaňovacího období. Existují ovšem i výjimky, kdy celý roční odpis uplatnit nelze, přestože je zmíněná podmínka splněna.⁷¹

Poloviční odpis

Poplatník má nárok uplatnit pouze polovinu ročního odpisu například v těchto případech:

- a) z hmotného majetku, který je evidovaný u poplatníka na počátku zdaňovacího období, pokud dojde v průběhu zdaňovacího období k:
 - vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období,
 - převedení majetku na jiné právnické nebo fyzické osoby, který je evidován v majetku poplatníka k datu předcházejícímu dni převodu majetku,
 - k ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti nebo k ukončení nájmu,

⁷⁰ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 581.

⁷¹ PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M., *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, s. 81.

- b) z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u kterého poplatník pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem,
- c) z hmotného majetku evidovaného po celé zdaňovací období u poplatníka, u něhož nastaly během zdaňovacího období, účinky rozhodnutí o úpadku.⁷²

Poměrné odpisování

Způsob poměrného odpisování se využije při odpisování hmotného majetku, který je používán k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti. V tomto případě se do daňových výdajů zahrnuje pouze poměrná část odpisů. Může se jednat například o motorové vozidlo, které je používáno i k soukromým účelům (výjimkou je případ užití vozidla zaměstnancem pro pracovní a soukromé účely) a k zabezpečení zdanitelného příjmu tedy pouze zčásti. Poměrnou část odpisů musí poplatník stanovit na základě vhodně zvoleného průkazného kritéria.⁷³

2.3 Daňová uznatelnost zůstatkové ceny v důsledku vyřazení majetku

Tato kapitola se zabývá daňovou znatelností zůstatkové ceny v případě vyřazení hmotného majetku. Rozhodujícím faktorem pro určení daňového režimu, tedy zda je zůstatková cena majetku daňově uznatelná či nikoli, je způsob (resp. důvod) vyřazení majetku.

Vyřazení z důvodu prodeje či likvidace

Pokud dojde k prodeji či likvidaci majetku, který je možné podle zákona o daních z příjmů daňově odpisovat, je daňově uznatelná celá daňová zůstatková cena. Při částečném prodeji nebo likvidaci majetku je daňově uznatelným nákladem pouze poměrná část zůstatkové ceny.⁷⁴

⁷² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁷³ PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*, s. 103 -104.

⁷⁴ CÍGLER SOFTWARE. Daňová uznatelnost zůstatkové ceny HM. *Money.cz* [online].

Vyřazení v důsledku škody

Pro daňové účely se za škodu považuje fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku, který je ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, je-li majetek v důsledku škody vyřazen.⁷⁵

Obecně platí, že zůstatková cena je daňově uznatelná jen do výše náhrady škody (ať už od pojišťovny či od jiného povinného).⁷⁶

Existují ovšem dvě výjimky, kdy je daňově uznatelná celá zůstatková cena majetku a to tehdy, pokud je škoda způsobená v důsledku živelních pohrom⁷⁷ nebo je škoda podle potvrzení policie způsobená neznámým pachatelem.⁷⁸

Vyřazení z důvodu darování

V případě, že poplatník svůj majetek daruje, je celá zůstatková cena daňově neuznatelná.⁷⁹

2.4 Odpisy v daňovém přiznání

Za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se považují dle §24 odst. (2) pouze odpisy daňové, nikoli účetní. Pro účely vyplnění daňové přiznání, resp. stanovení základu daně, je nutné daňové a účetní odpisy porovnat. Z tohoto důvodu jsou v této kapitole stručně vymezeny i účetní odpisy.

Účetní odpisy

Podnik odpisuje dlouhodobý majetek nepřímým způsobem formou opravek na základě odpisového plánu, který si stanoví podnik sám pro jednotlivé předměty a to na základě jejich předpokládané doby použitelnosti. Dané aktivum je evidováno na příslušném účtu v pořizovací ceně a jeho dosavadní opotřebení vyplývající se zaúčtovaných odpisů

⁷⁵ WOLTERS KLUWER. Škody v daňových výdajích. *Ucetnikavarna.cz* [online].

⁷⁶ tamtéž

⁷⁷ Zákon o daních z příjmů v §24 odst. (10) taxativně vymezuje, co je považováno za živelní pohromu (např. nezaviněný požár, blesk, povodeň).

⁷⁸ WOLTERS KLUWER. Škody v daňových výdajích. *Ucetnikavarna.cz* [online].

⁷⁹ CÍGLER SOFTWARE. Daňová uznatelnost zůstatkové ceny HM. *Money.cz* [online].

se sleduje na příslušném účtu oprávek.⁸⁰ Na účtu oprávek se kumuluje opotřebení příslušného aktiva za celou dobu jeho dosavadního užívání.⁸¹

Dále si musí podnik sám stanovit i metody odpisování (pokud účetní předpisy nestanoví u některého druhu majetku konkrétní metodu odpisování). Účetní odpisy lze rozdělit na dva základní typy:

a) **odpisy časové** – vycházejí z doby použitelnosti majetku. Tuto dobu musí podnik odhadnout a závisí nejen na technických parametrech, ale i na finanční politice podniku (za jak dlouho podnik chce či může nahradit stávající majetek novým).

Časové odpisy se dále člení na:

- rovnoměrné (lineární), kdy se každý rok do nákladů zahrne stejná výše odpisů,
- zrychlené, které umožňují odepsat dané aktivum rychleji než rovnoměrné odpisy,⁸²
- zpomalené, jsou vhodné, jestliže podnik potřebuje v prvních letech snížit náklady a naopak později pak snížit výsledek hospodaření (zisk).⁸³

b) **odpisy výkonové** – tyto odpisy vycházejí z kalkulovaného množství jednotek, které podnik získá prostřednictvím daného aktiva (odhaduje se množství výkonů, které je možné při užívání odpisovaného majetku vyrobit či provést).⁸⁴

Jak již bylo řečeno, poplatník má právo snížit si základ daně o daňové odpisy, nicméně pokud poplatník stanovuje účetní odpisy v odlišné výši než odpisy daňové, je nutné tyto dvě částky, pro účely stanovení základu daně, porovnat. V případě, že je hodnota účetních odpisů vyšší než hodnota daňových, přičítá se rozdíl těchto hodnot k základu daně z příjmů a naopak.

Účetní odpisy > daňové odpisy = položka zvyšující základ daně

Účetní odpisy < daňové odpisy = položka snižující základ daně

⁸⁰ SEDLÁČEK, J. *Základy finančního účetnictví.*, s. 77.

⁸¹ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 239.

⁸² tamtéž, s. 240.

⁸³ SEDLÁČEK, J. *Základy finančního účetnictví*, s. 80.

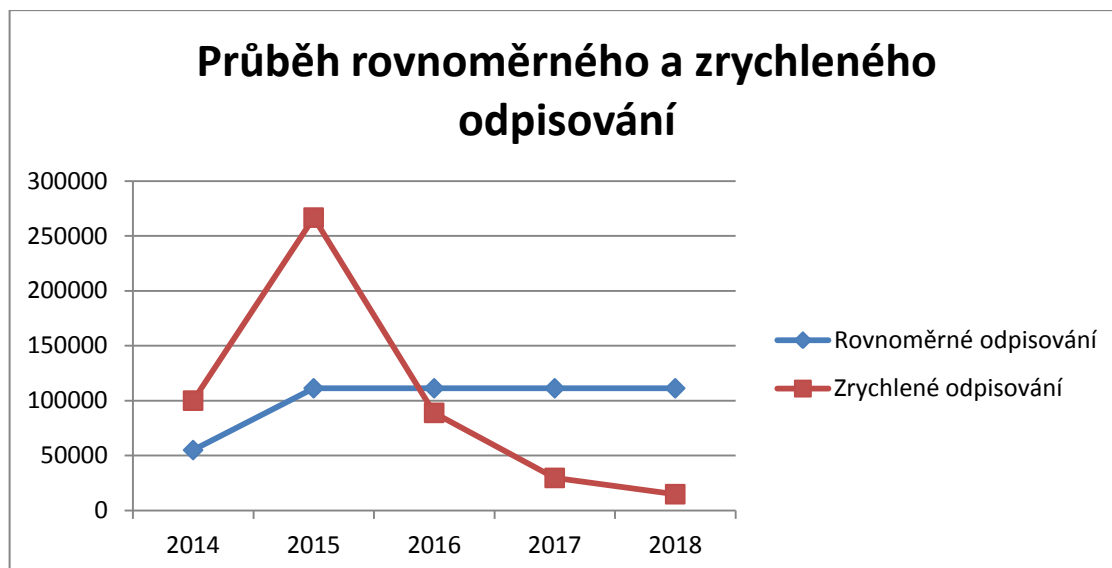
⁸⁴ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 241.

3 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE PROSTŘEDNICTVÍM DAŇOVÝCH ODPISŮ V ČESKÉ REPUBLICE

Jak již bylo zmíněno, poplatník se může sám rozhodnout, zda daňové odpisy jako daňový náklad uplatní či nikoliv, jinak řečeno, uplatnění daňových odpisů je právem poplatníka, nikoliv jeho povinností. Z tohoto důvodu je možné daňové odpisy chápat jako prostředek daňové optimalizace. V této kapitole jsou proto blíže popsány možnosti daňové optimalizace základu daně prostřednictvím daňových odpisů.

3.1 Obecné nástroje daňové optimalizace

Jako nástroj daňové optimalizace lze v první řadě chápat především volbu **metody odpisování**. Pokud chce poplatník co nejvíce snížit základ daně v roce pořízení majetku, jeví se jako výhodnější zvolení metody zrychleného odpisování, kdy hodnota odpisů v prvním roce bude vyšší než při použití metody rovnoměrného odpisování. Poplatník by ovšem při volbě metody neměl brát v úvahu pouze první rok odpisování, ale měl by uvažovat v delší časové perspektivě. Měl by brát v úvahu například předpokládaný vývoj základu daně v dalších letech. Zrychlená metoda odpisování poplatníkovi sice v prvních dvou letech umožní snížit základ daně o větší částku než metoda rovnoměrného odpisování, ovšem v dalších letech hodnota daňových odpisů bude naopak nižší, zatímco při aplikaci rovnoměrné metody bude hodnota daňových odpisů od druhého roku odpisování konstantní. Použití zrychlené metody odpisování jako nástroje pro snižování základu daně by se tedy pro poplatníka mohlo stát v delším časovém horizontu (při zvyšování základu daně) nevýhodné. Vývoj hodnot daňových odpisů při použití dvou zmiňovaných metod je ukázán pomocí následujícího příkladu.



Graf 1: Průběh rovnoměrného a zrychleného odpisování (vlastní zpracování)

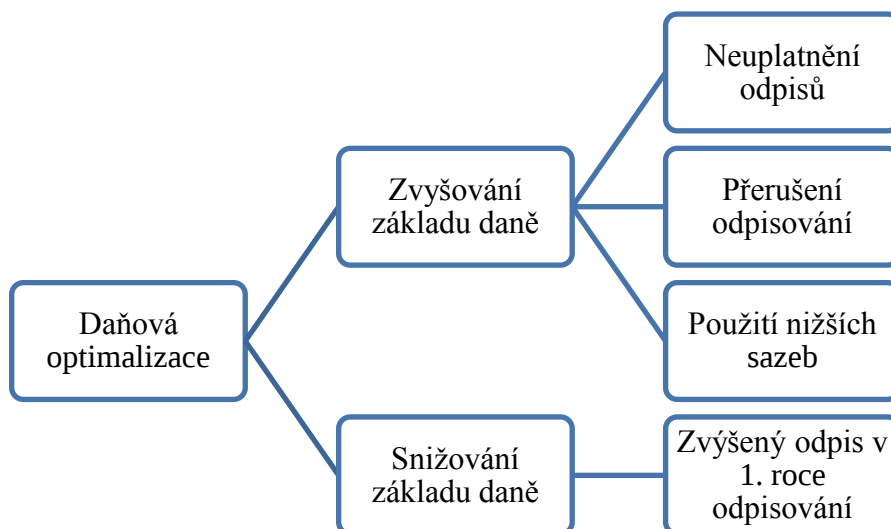
Dalším obecným nástrojem daňové optimalizace může být v jistém smyslu i **technické zhodnocení** hmotného majetku. Lépe řečeno, zda poplatník zhodnocení majetku bude odpisovat jako technické zhodnocení či nikoli. Zhodnocení majetku musí poplatník odpisovat jako technické zhodnocení v případě, že jeho hodnota překročí v úhrnu za zdaňovací období hranici 40 000 Kč. Nicméně pokud poplatník usiluje o zvýšení základu daně, může zhodnocení majetku odepisovat jako technické zhodnocení i v případě, když tuto částku nepřekročí, což umožňuje §33 odst. (1) zákona o daních z příjmů. Podmínkou je, že výdaj na technické zhodnocení neuplatní přímo do daňově uznatelných nákladů. V případě, že poplatník naopak usiluje o snížení základu daně, může zvážit, zda plánované zhodnocení majetku nelze rozdělit (pokud to charakter dovoluje) do více zdaňovacích období tak, aby v žádném nepřekročilo hodnotu 40 000 Kč.

Obecným nástrojem daňové optimalizace lze v jistém smyslu chápat i vytvoření, či naopak nevytvoření **souboru movitých věcí** se samostatným technicko-ekonomickým určením. Vytváření souboru movitých věcí není povinností poplatníka a závisí tedy čistě na jeho rozhodnutí. Pokud tedy poplatník pořídí v jednom roce například počítač, tiskárnu a monitor a jejich jednotlivé ceny nepřekračují hranici 40 000 Kč, ale v součtu ano, může se rozhodnout, zda soubor movitých věcí vytvoří či nikoli v souvislosti s tím, zda chce snižovat či zvyšovat základ daně. V případě, že se snaží o minimalizaci

základu daně, soubor movitých věcí nevytvoří a výdaje na pořízení všech tří movitých věcí uplatní přímo do daňově uznatelných nákladů. Za situace, že chce poplatník naopak základ daně zvýšit, může vytvořit soubor movitých věcí a ten odepisovat v několika následujících zdaňovacích obdobích. Možnost daňové optimalizace lze spatřovat i v tom, že soubor samostatných movitých věcí se řadí do odpisové skupiny dle hlavního funkčního předmětu. Pokud má tedy poplatník možnost vytvořit soubor samostatných movitých věcí a hlavní funkční předmět se řadí do jiné odpisové skupiny než ostatní části souboru a tato odpisová skupina je pro něj například kvůli kratší době odpisování přijatelnější, může tak v jistém smyslu provést daňovou optimalizaci vytvořením souboru movitých věcí. Doba odpisování se u ostatního majetku, který je součástí souboru a který by se bez vytvoření souboru odpisoval po delší dobu, tímto krokem zkrátí.

3.2 Speciální nástroje daňové optimalizace

Za speciální nástroje daňové optimalizace autorka považuje ty nástroje, které buď snižují, nebo naopak zvyšují základ daně tak, jak je znázorněno na následujícím schématu.



Obr. 1: Speciální nástroje daňové optimalizace (vlastní zpracování)

3.2.1 Zvyšování základu daně

O daňové optimalizaci se často mluví spíše ve smyslu snižování základu daně, tak aby byla konečná daň z příjmů co nejnižší. V určitých případech je ovšem pro poplatníka výhodné naopak základ daně zvýšit a to tehdy, kdy by poplatník nemohl dosáhnout takového základu daně z příjmů, aby mohl uplatnit (v případě neuplatnění v příslušném zdaňovacím období dojde k jejich propadnutí):

- a) v případě fyzických osob nárok na odpočet odčitatelných položek od základu daně z příjmů dle §15 zákona o daních z příjmů (např. odpočet úroků z hypotečního úvěru, příspěvků na penzijní připojištění a na soukromé životní pojištění),
- b) u právnických osob nárok na odpočet odčitatelných položek od základu daně z příjmů dle §20 zákona o daních z příjmů,
- c) nárok na odčitatelné položky od základu daně dle §34 zákona o daních z příjmů (např. daňová ztráta, náklady na výzkum a vývoj),
- d) nárok na slevy na dani dle §35 zákona o daních z příjmů.⁸⁵

Neuplatnění odpisů a přerušení odpisování

V §26 odst. 8 zákona o daních z příjmů, je řečeno, že odpisy pro účely tohoto zákona není poplatník povinen uplatnit a odpisování lze i přerušit (odpisování nelze přerušit v případě specifických metod, resp. způsobů odpisování).⁸⁶

Dle tohoto ustanoví lze tedy daňové odpisování přerušit na jakoukoli dobu a nezáleží ani na tom, jestli je předmětný majetek odpisován rovnoměrně či zrychleně, přičemž po dobu přerušení odpisování není daňový odpis vůbec počítán. Po přerušení odpisování je nicméně nutné postupovat tak, jako by k přerušení odpisování nedošlo (např. nelze měnit způsob odpisování).⁸⁷

Zmíněný §26 odst. 8 zákona o daních z příjmů nicméně obsahuje ještě podmínku pro poplatníka fyzickou osobu. Tento poplatník nesmí během přerušení uplatnit výdaje paušální částkou podle §7 nebo §9 zákona o daních z příjmů.

⁸⁵ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*, s. 97-98.

⁸⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁷ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*, s. 97.

V případě, že poplatník uplatní výdaje paušální částkou, nemůže za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit dobu odpisování pro daňové účely.⁸⁸ Je to z toho důvodu, že paušální výdaje již v sobě fakticky daňové odpisy zahrnují. Daňové odpisy se poté za dané zdaňovací období evidují pouze evidenčně.

Přerušení odpisování se jeví pro poplatníka výhodněji než varianta neuplatnění odpisů. V případě neuplatnění odpisů za určité zdaňovací období, nemůže poplatník již tyto odpisy uplatnit v některém z dalších zdaňovacích období a hodnota těchto odpisů je fakticky „ztracena“.

Použití nižších sazeb u rovnoměrného odpisování

V předchozím textu již bylo zmíněno, že při rovnoměrné metodě odpisování má poplatník možnost, zvolit si nižší než maximální roční odpisové sazby, které jsou stanoveny zákonem o daních z příjmů. Dochází k tomu především tehdy, kdy je základ daně z příjmů před uplatněním daňových odpisů kladný, ovšem při uplatnění maximálních ročních odpisových sazeb by se poplatník dostal do daňové ztráty. V uvedeném případě je proto výhodnější použít roční odpisové sazby nižší.⁸⁹

Zákon o daních z příjmů v §31 odst. 7 stanovuje i výjimky, kdy nelze nižší než maximální odpisové sazby použít. Týká se to opět poplatníka (fyzickou osobu), který uplatňuje paušální výdaje podle §7 a §9 a je povinen vést odpisy pouze evidenčně, nebo pokud používá hmotný majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje pouze poměrnou část odpisů.⁹⁰

V praxi může poplatník pro stanovení daňových odpisů v jednom roce použít maximální roční odpisovou sazbu a v dalším roce může použít sazbu nižší. Nemusí tedy po celou dobu odpisování používat stejné odpisové sazby, pouze nesmí překročit zmiňovanou výši maximálních ročních odpisových sazeb. V případě použití nižších

⁸⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁹ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*, s. 74.

⁹⁰ tamtéž, s. 75.

sazeb se ovšem prodlužuje doba odpisování majetku v závislosti na zvolené sazbě, resp. výši odpisů v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

3.2.2 Snižování základu daně

Základ daně si poplatník snižuje již uplatňováním odpisů a na rozdíl od zvyšování základu daně neexistuje mnoho dalších možností jak si v rámci daňového odpisování snížit základ daně ještě více.

Zvýšený odpis v prvním roce odpisování

Zákon umožňuje určitým poplatníkům navýšit odpis v prvním roce odpisování prostřednictvím zvýšených odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování a zvýšením odpisu o určité procento ze vstupní ceny u zrychleného odpisování.

Zvýšené odpisové sazby, resp. procento vstupní ceny, o které se navyšuje odpis, je stanoveno odlišně pro tyto typy poplatníků, resp. druhy hmotného majetku:

- a) jedná se o poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou (příjmy z této činnosti činily za předcházející zdaňovací období více než 50 % z celkových příjmů) a je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví,
- b) poplatník je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod využívaného ve stavbách,
- c) poplatník, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zaříděného podle zákona o daních z příjmů v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v písm. a) a b) a letadel pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací.⁹¹

V následující tabulce jsou pro příklad uvedeny zvýšené odpisové sazby v prvním roce odpisování v případě rovnoměrného odpisování a procenta ze vstupní ceny, o která se navýší odpis v prvním roce odpisování v případě zrychleného odpisování. Písmena a), b) a c) označují varianty popsané výše v této kapitole.

⁹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Tab. 1: Zvýšené odpisy (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)⁹²

		a)	b)	c)
Rovnoměrné odpisování (odpisové sazby)	1. odpisová skupina	40	35	30
	2. odpisová skupina	31	26	21
	3. odpisová skupina	24,4	19	15,4
Zrychlené odpisování (% ze vstupní ceny)		20 %	15 %	10 %

⁹²Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

4 KOMPARACE

Tato kapitola se věnuje porovnání pravidel daňového odpisování samostatných movitých věcí v České republice s pravidly uplatňování výdajů na pořízení hmotného majetku (skupina stroje a zařízení) do daňových nákladů dle legislativy Velké Británie a s pravidly daňového odpisování tak, jak jsou specifikovány v návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (dále jen směrnice CCCTB).

Srovnání se zaměřuje především na základní aspekty daňového odpisování a to minimální výši vstupní ceny, minimální dobu použitelnosti, metody odpisování a možnosti uplatnění odpisů. Konečnému srovnání předchází popis pravidel kapitálových odpočtů ve Velké Británii a daňových odpisů dle směrnice CCCTB.

4.1 Velká Británie

Poplatníci daně z příjmu si nemůžou přímo odečíst výdaje na pořízení aktiv, které pořídily za účelem svého podnikání, ale mohou si odečíst tzv. kapitálové odpočty (*capital allowances*).⁹³

Jde o formu odpisové srážky.⁹⁴ Zjednodušeně se dá proto říci, že kapitálové odpočty jsou obdobou daňových odpisů, tak jak jsou známy např. v České republice.

Cílem kapitálových odpočtů je poskytnout daňovou úlevu. Kapitálové odpočty umožňují odepsat náklady na pořízení aktiva, vlastněného a používaného pro podnikatelské účely.⁹⁵

Kapitálové odpočty jsou ve Velké Británii upraveny v samostatném zákoně Capital Allowances Act 2001 (dále jen zákon o kapitálových odpočtech), nicméně úpravu některých ustanovení tohoto zákona provádí zákony *Finance Act* (např. *Finance*

⁹³ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

⁹⁴ ZAJÍČKOVÁ, M., BOHÁČ, R., VEČER, I. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*, s. 203.

⁹⁵ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances: the basics. *Hmrc.gov.uk* [online].

Act 2008). Zákon o kapitálových odpočtech je velmi rozsáhlý a poplatník musí splnit řadu podmínek, aby měl na kapitálové příspěvky nárok.

Kapitálové odpočty si může poplatník uplatnit např. u těchto aktiv, resp. oblastí činností:

- a) zařízení a stroje,
- b) průmyslové budovy,
- c) zemědělské budovy,
- d) know-how,
- e) patenty,
- f) výzkum a vývoj,
- g) těžba nerostných surovin,
- h) hloubení,
- i) nájem.⁹⁶

U každé z těchto skupin jsou pak definovány podmínky pro uznání nároku na kapitálové odpočty, zejména pak „uznatelné a neuznatelné“ výdaje, typy kapitálových odpočtů a další.⁹⁷ Pro účely srovnání se bude tato práce dále zabývat skupinou pojmenovanou jako zařízení a stroje.

Mnoho z běžných aktiv, které poplatník používá při svém podnikání (např. kancelářské vybavení, nábytek, stroje a nářadí), je možné považovat za zařízení a stroje pro účely zákona o kapitálových odpočtech. Výdaje na jejich pořízení lze pak považovat za uznatelné výdaje pro účely kapitálových odpočtů.⁹⁸

Do kategorie zařízení a stroje patří dle zákona o kapitálových odpočtech například:

- a) stroje,
- b) skladovací zařízení, pokladny a podobná zařízení,
- c) pračky, myčky, ledničky a podobná zařízení,

⁹⁶ Capital Allowances Act 2001. *Legislation.gov.uk* [online].

⁹⁷ tamtéž

⁹⁸ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

- d) auta,⁹⁹
- e) počítače.¹⁰⁰

Zákon o kapitálových odpočtech určuje tzv. kvalifikované výdaje, u kterých lze následně uplatnit nárok na kapitálové odpočty. Pro nárok na kapitálové odpočty musí být obecně splněny tyto podmínky:

- a) jedná se o výdaje na stroje a zařízení, které poplatník používá úplně nebo zčásti pro účely svého podnikání a je jeho vlastníkem,
- b) nesmí se jednat o aktivum, které je nakoupeno za účelem prodeje,
- c) poplatník bude mít předmětné aktivum déle než dva roky.¹⁰¹

Pokud poplatník používá aktivum pro účely svého podnikání pouze z části, musí být kapitálový odpočet snížen o částku vyplývající z nepodnikatelského využití.¹⁰²

Nicméně zákon stanovuje i výdaje, které nelze považovat za kvalifikované výdaje v kategorii zařízení a stroje. Jedná se především o výdaje na aktiva, které jsou součástí budovy, jako jsou např.: podlahy, dveře, schodiště, okna, kanalizace.¹⁰³

4.1.1 Druhy kapitálových odpočtů

Zákon o kapitálových odpočtech (případně zákony *Finance Act*) vymezuje několik typů kapitálových příspěvků.

Annual investment allowances

Zákon Finance Act 2008 zavádí oproti původnímu znění zákona o kapitálových odpočtech, nový druh kapitálového odpočtu annual investment allowances (dále jen AIA). AIA mohou poplatníci žádat na výdaje vzniklé od 1. 4. 2008 (datum 1. 4. platí pro tzv. korporátní daň, pro daň z příjmu (FO) platí vždy datum 6. 4., nicméně pro lepší přehlednost bude v celé kapitole 4.1.1 uváděno pouze datum 1. 4.).¹⁰⁴ Poplatník má nárok na AIA na každý nový výdaj na aktivum spadající do kategorie stroje a zařízení

⁹⁹ Problematika kapitálových odpočtů u automobilů bude probrána samostatně v kapitole 4.1.2.

¹⁰⁰ Capital Allowances Act 2001. *Legislation.gov.uk* [online].

¹⁰¹ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

¹⁰² tamtéž

¹⁰³ Capital Allowances Act 2001. *Legislation.gov.uk* [online].

¹⁰⁴ Finance Act 2008. *Legislation.gov.uk* [online].

(pokud vznikl po výše uvedeném datu) kromě některých výjimek, jako jsou například auta.¹⁰⁵

Částka, kterou si poplatník může maximálně uplatnit je uvedena v následující tabulce. Jsou zde uvedeny hodnoty platící pro různá období, ve kterých výdaje vznikly.

Tab. 2: Maximální částky AIA (vlastní zpracování dle HM Revenue & Custom)¹⁰⁶

Období				
<i>od 1.4. 2008 do 31.3 .2010</i>	<i>od 1.4. 2010</i>	<i>od 1.4. 2012</i>	<i>od 1.1. 2013</i>	<i>od 1.4. 2014 do 31.12. 2015</i>
50 000 GBP	100 000 GBP	25 000 GBP	250 000 GBP	500 000 GBP

First-year allowances

V případě výdajů na určité druhy aktiv má poplatník nárok na kapitálový odpočet, tzv. first-year allowances (dále jen FYA) ve výši 100 %. Jsou to výdaje na:

- energetický úsporné stroje a zařízení,
- automobily s nízkými emisemi CO₂,
- zařízení pro doplňování paliva do vozidel na zemní plyn, bioplyn nebo vodíkového paliva,
- nové nákladní automobily s nulovými emisemi.¹⁰⁷

V případě, že poplatník nepožádá o kapitálové odpočty ve výši 100 % výdajů, přechází zůstatek výdajů u tohoto aktiva do tzv. *poolu*¹⁰⁸ v dalším období.¹⁰⁹

Writing-down allowances

Writing-down allowance (dále jen WDA). Jedná se o druh, resp. způsob výpočtu kapitálových odpočtů. Pro účely stanovení výše WDA, musí poplatník zařadit, případně

¹⁰⁵ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

¹⁰⁶ tamtéž

¹⁰⁷ HM REVENUE & CUSTOM. First year allowances: the basics. *Hmr.gov.uk* [online].

¹⁰⁸ Pojem *pool* je blíže vysvětlen na s. 46-47.

¹⁰⁹ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

sloučit výdaje na aktiva, u kterých může uplatňovat kapitálové odpochty, do tzv. „*poolu*“, neboli skupiny.¹¹⁰

Zákon o kapitálových odpochtech rozlišuje tři druhy „*poolu*“:

- a) *single asset pool* – zde se soustředují výdaje pouze na jedno aktivum. Druhy aktiv, u kterých se použije *single asset pool*, jsou vymezeny zákonem. Jsou to např. některé druhy aut,
- b) *class pool* – můžou zde být zahrnuty výdaje týkající se i více než jednoho aktiva. Zákon opět stanovuje druhy aktiv, které spadají do tohoto „*poolu*“. Jsou to např. aktiva s dlouhou dobou životnosti¹¹¹,
- c) *main pool* – sem spadají výdaje na ty aktiva, které nebyly zařazeny do předchozích dvou typů „*poolu*“.¹¹²

Nicméně zákon *Finance Act 2008* zavedl termín *special rate pool*, kam po 1. 4. 2008, patří například:

- a) tepelná izolace,
- b) výdaje na aktiva s dlouhou životností vzniklé po datu uvedeném výše,
- c) výdaje na aktiva s dlouhou dobou životností vzniklé před datem uvedeným výše, ale byly přiděleny do „*poolu*“ až po tomto datu,
- d) integrální prvky budovy.

Integrálními prvky budov se myslí např.: výtahy, eskalátory, klimatizace, systém pro ohřev vody.¹¹³

U kategorie zařízení a stroje se tedy v současné době rozlišují obecně pouze dva druhy „*poolu*“ a to *main pool* a *special rate pool*.

¹¹⁰ Capital Allowances Act 2001. *Legislation.gov.uk* [online].

¹¹¹ Životnost delší než 25 let.

¹¹² Finance Act 2008. *Legislation.gov.uk* [online].

¹¹³ PINSENT MASONS. Capital allowances on property transactions. *Out-law.com* [online].

Zvláštním druhem „*poolu*“ je tzv. **small pool**. Pokud je zůstatek *main pool* nebo *special rate pool*, po provedení všech kroků uvedených níže, nižší nebo roven 1 000 GBP, pak může poplatník místo WDA žádat o kapitálový odpočet v hodnotě zůstatku.¹¹⁴

Výše kapitálového odpočtu se vypočítá z částky, která se stanoví následujícím způsobem, pro různé typy „*poolu*“:

Zůstatek daného poolu z předcházejícího období¹¹⁵

- + výdaje na pořízení aktiv v aktuálním období (kromě výdajů, u kterých bylo uplatněno FYA – zůstatek těchto výdajů, přechází do „*poolu*“ v následujícím období)
- + zůstatek výdajů, u kterých bylo v předchozím období uplatněno FYA
- výše uplatněných AIA v aktuálním období
- výnosy ze zařízení, které bylo zlikvidováno nebo prodáno¹¹⁶

Z takto stanovené částky se poté vypočítá výše kapitálového odpočtu dle sazeb uvedených v následující tabulce. Tyto sazby se po přijetí zákona o kapitálových odpočtech několikrát změnily, proto jsou v tabulce uvedeny sazby pro různá časová období.

Tab. 3: Sazby WDA (vlastní zpracování dle HM Revenue & Custom)¹¹⁷

Skupina aktiva	Období		
	do 1. 4. 2008	od 1. 4. 2008	od 1. 4. 2012
Special rate pool	Tato kategorie neexistovala, ale pro aktiva s dlouhou dobou životnosti, patřící nyní do této kategorie, platila sazba 6 %	10 %	8 %
Main pool	25 %	20 %	18 %

¹¹⁴ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

¹¹⁵ Zůstatkem „*poolu*“ se rozumí jeho hodnota po odečtení uplatněných WDA.

¹¹⁶ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

¹¹⁷ tamtéž

4.1.2 Kapitálové odpočty u automobilů

Pro kapitálové odpočty u automobilů platí speciální pravidla, proto je jim blíže věnována tato samostatná kapitola.

Pro účely uplatnění kapitálových odpočtů se pod pojmem automobil, podle zákona o kapitálových odpočtech, rozumí každé mechanicky poháněné silniční vozidlo, kromě:

- a) vozidel, která jsou primárně konstruována pro přepravu zboží jakéhokoli druhu,
- b) vozidel, která nejsou běžně používána nebo nejsou vhodná jako soukromá vozidla.¹¹⁸

Výše nároku na kapitálový odpočet je determinován výší emisí CO₂ v případě, že byl automobil pořízen po datu 1. 4. 2009. V následující tabulce je uvedeno, na jaké kapitálové odpočty má poplatník nárok v případě, že automobil používá pouze pro svoji podnikatelskou aktivitu.

Tab. 4: Kapitálové odpočty u automobilů pořízených po 1. 4. 2009 (vlastní zpracování dle HM Revenue & Custom)¹¹⁹

Výška emisí CO ₂	Kapitálové odpočty
Nad 130 g/km	výdaje se pro účely výpočtu WDA zařadí do <i>special rate pool</i> (sazba 8 %)
130 g/km a nižší	výdaje se pro účely výpočtu WDA zařadí do <i>main pool</i> (sazba 18 %)
95 g/km a nižší	nárok na FYA (sazba 100 %)

Pokud není možné zjistit výšku emisí a automobil byl pořízen před 1. 4. 2001 a je zcela používán pro podnikatelskou činnost, řadí se výdaje na tento automobil do *main pool*. Pokud byl ovšem automobil pořízen až po uvedeném datu a nelze zjistit výšku emisí, spadají výdaje na automobil, který je zcela využíván pro podnikatelskou činnost do *special rate pool*. V případě, že je automobil z části používán i pro soukromé účely, spadají tyto výdaje v obou případech do *single asset pool*.¹²⁰

¹¹⁸ Capital Allowances Act 2001. *Legislation.gov.uk* [online].

¹¹⁹ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

¹²⁰ tamtéž

V případě, že byl osobní automobil pořízen ještě před datem 1. 4. 2009 a poplatník ho používá pouze v souvislosti se svojí podnikatelskou aktivitou, je nárok na kapitálový odpočet (jeho výši) rozlišován dle vynaložených nákladů, tak jak je uvedeno v následující tabulce.¹²¹

Tab. 5: Kapitálové odpočty u automobilů pořízených před 1. 4. 2009 (vlastní zpracování dle HM Revenue & Custom)¹²²

Hodnota výdajů	Kapitálové odpočty
Do 12 000 GBP	pro účely výpočtu WDA se výdaje zařadí do <i>main pool</i> (sazba 18 %)
Nad 12 000 GBP	pro účely výpočtu WDA se výdaje zařadí do <i>single asset pool</i> (sazba 18 %), maximálně je možné uplatnit odpočty ve výši 3 000 GBP za rok

4.1.3 Uplatnění kapitálových odpočtů

Pro uplatnění kapitálových odpočtů musí poplatník podat žádost. Tato žádost je součástí daňového přiznání. Poplatník může a nemusí o kapitálové odpočty požádat, případně může žádat pouze o částečnou výši.¹²³

Důležité je také zmínit, že poplatník nemůže žádat zároveň o FYA a AIA na ty samé výdaje.¹²⁴

Hodnota účetní odpisů a kapitálových odpočtů se obvykle liší, protože jsou vypočítávané podle odlišných pravidel, proto je nutné výsledek hospodaření společnosti vykazovaný v daňovém přiznání upravit. Je nutné účetní odpisy k účetnímu výsledku hospodaření přičíst a naopak kapitálové odpočty odečíst. V praxi k tomu dochází při vyplňování daňového přiznání, kde se musí i blíže specifikovat.

¹²¹ HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online].

¹²² tamtéž

¹²³ Capital Allowances Act 2001. *Legislation.gov.uk* [online].

¹²⁴ Finance Act 2008. *Legislativ.gov.uk* [online].

4.2 Směrnice CCCTB

Evropská komise zveřejnila v roce 2011 návrh textu směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob (dále jen směrnice CCCTB). Společný konsolidovaný základ daně (CCCTB) je soubor pravidel, které by společnosti působící v rámci EU mohly použít k výpočtu svého zisku pro daňové účely.¹²⁵

Směrnice stanovuje pravidla pro výpočet individuálního daňového výsledku každé společnosti, konsolidaci těchto výsledků v případě existence dalších členů skupiny, a v neposlední řadě rozdělení konsolidovaného základu mezi všechny způsobilé členské státy. Směrnice stanovuje nejen způsob výpočtu základu daně, ale definuje i položky s tím související (např. osvobozené příjmy). Kromě toho se směrnice zabývá například i právě odpisováním dlouhodobých aktiv.¹²⁶

Směrnice, definuje dlouhodobá aktiva jako všechna hmotná aktiva pořízená za úplatu nebo vytvořená daňovým poplatníkem a všechna nehmotná aktiva pořízená za úplatu, pokud mohou být samostatně oceněna a používají se při podnikání pro dosažení, udržení nebo zajištění příjmů po dobu delší než 12 měsíců, a náklady na jejich pořízení, výstavbu nebo zhodnocení jsou minimálně ve výši 1 000 EUR.¹²⁷

V případě, že náklady na pořízení, výrobu či zhodnocení aktiv nepřesáhnou 1 000 EUR, aktiva se nepovažují za dlouhodobá a je možné je přímo zahrnout do daňových nákladů.¹²⁸

Neodpisovanými dlouhodobými aktivy jsou:

- a) dlouhodobá hmotná aktiva, kterých se netýká opotřebení a zastarání, jako je půda, umělecké předměty, starožitnosti nebo klenoty,
- b) finanční aktiva.¹²⁹

¹²⁵ TAYLOR, C. Negative Reaction to CCCTB Draft Laws. *The Irish Times* [online].

¹²⁶ Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. března 2011.

¹²⁷ tamtéž

¹²⁸ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 88.

¹²⁹ Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. března 2011.

Oprávněn k odpisování dlouhodobého aktiva je ekonomický vlastník, přičemž aktivum nemůže být odpisováno více poplatníky současně. V případě, že ekonomického vlastníka nelze určit, aktivum odepisuje právní vlastník.¹³⁰

4.2.1 Odpisová základna

Do odpisové základny dlouhodobých aktiv se zahrnují všechny náklady přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobého aktiva bez odpočitatelné daně z přidané hodnoty.¹³¹

U dlouhodobých aktiv, vyrobených vlastní činností poplatníka samotným poplatníkem se do odpisové základny zahrnují i nepřímé náklady vynaložené při výrobě tohoto aktiva.¹³²

V případě dlouhodobého aktiva získaného darem, se odpisová základna rovná tržní hodnotě uvedené v příjmech.¹³³

Odpisová základna dlouhodobého aktiva se snižuje o dotace přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením tohoto aktiva, které jsou dle této směrnice považovány za osvobozený příjem.¹³⁴

4.2.2 Způsob odpisování

Směrnice rozlišuje aktiva v rámci způsobu odpisování na jednotlivě odpisovaná aktiva a soubor aktiv.

Jednotlivě odpisovaná aktiva

Tyto aktiva se odpisují jednotlivě **lineárně po dobu své životnosti**. Doba životnosti jednotlivých aktiv je uvedena v následující tabulce.¹³⁵

¹³⁰ Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. března 2011.

¹³¹ tamtéž

¹³² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 90

¹³³ tamtéž

¹³⁴ Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. března 2011.

¹³⁵ Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. března 2011.

Tab. 6: Doba životnosti jednotlivě odpisovaných aktiv (vlastní zpracování dle směrnice CCCTB)¹³⁶

Aktivum	Doba životnosti
Budovy	40 let
Aktiva s dlouhou dobou životnosti jiná než budovy	15 let
Nehmotná aktiva	Doba, na kterou je uděleno právo nebo právní ochrana, nebo 15 let, když tuto dobu nelze stanovit

V rámci této skupiny směrnice zavádí pojem použitá dlouhodobá aktiva, což jsou ty aktiva, jejichž doba životnosti k okamžiku pořízení už částečně uběhla a která jsou ve stávajícím stavu nebo po opravě vhodná k dalšímu užívání. U těchto aktiv se použije stejná doba životnosti, jako je uvedena v předchozí tabulce, pokud poplatník nedoloží, že odhadovaná zbývající doba životnosti aktiva je kratší.¹³⁷

Soubor aktiv

Dlouhodobá aktiva neuvedená v tabulce č. 6 se odpisují společně v rámci jednoho souboru aktiv, přičemž se použije **roční odpisová sazba 25 % z odpisové základny**.¹³⁸

Odpisová základna souboru aktiv na konci období se vypočte jako:

Daňová hodnota souboru na konci předcházejícího období

+ náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení aktiv

- výnosy z prodeje aktiv a přijatá odškodnění za ztrátu či zničení aktiv¹³⁹

V případě, že má takto stanovená odpisová hodnota zápornou hodnotu, připočte se k ní taková částka, aby se rovnala nule. Tato částka se poté připočte k základu daně.¹⁴⁰

¹³⁶ Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. března 2011.

¹³⁷ tamtéž

¹³⁸ tamtéž

¹³⁹ tamtéž

¹⁴⁰ tamtéž

¹⁴⁰ tamtéž

4.2.3 Mimořádné odpisy

Poplatník má také možnost uplatnění tzv. mimořádných odpisů, a to v tom případě, že poplatník doloží, že se hodnota neodpisovaného dlouhodobého aktiva ke konci zdaňovacího období trvale snížila. Mimořádný odpis se poté stanoví jako výše částky, která se rovná snížení hodnoty aktiva. V případě, že dojde v následujícím období k opětovnému zvýšení hodnoty aktiva, částka mimořádného odpisu se pak přičte k základu daně ve zdaňovacím období, kdy ke zvýšení došlo.¹⁴¹

4.2.4 Uplatňování odpisů

Poplatník má dle směrnice CCCTB povinnost daňové odpisy uplatnit, nemůže se rozhodnout, že daňové odpisy provádět nebude. Směrnice CCCTB také nenabízí možnost použití nižší odpisové sazby, než je v ní stanoveno.¹⁴²

4.3 Modelový příklad

Pro účely dalšího srovnání budou teoretické poznatky o daňových odpisech, resp. kapitálových odpočtech, aplikovány na modelovém příkladu. Odpisy (resp. kapitálové odpočty) budou počítány zvlášť podle pravidel směrnice CCCTB, České republiky a Velké Británie. Pro všechny tři případy bude použit stejný příklad uvedený níže.

Poplatník si 1. 5. 2014 zakoupil stroj A na výrobu potravin v hodnotě 900 000 Kč bez DPH (36 000 EUR, 30 000 GBP)¹⁴³, předpokládaná doba životnosti je 12 let. 20. 10. 2014 si pořídil chladicí zařízení v hodnotě 99 000 Kč (3 960 EUR, 3 300 GBP), předpokládaná doba životnosti 5 let. 10. 1. 2015 pak nakoupil počítač v hodnotě 15 000 Kč (600 EUR, 500 GBP), předpokládaná doba životnosti 3 roky a 1. 3. 2015 stroj B opět pro výrobu potravin za 850 000 Kč (34 000 EUR, 28 333 GBP), předpokládaná doba životnosti 10 let. Poplatník si přeje uplatnit co nejvyšší možné daňové odpisy, resp. kapitálové odpočty. Výpočet je proveden pro roky 2014 a 2015.

¹⁴¹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 90

¹⁴² Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. března 2011.

¹⁴³ Pro přepočet částek jsou při výpočtu použity následující měnové kurzy: 1GBP/30Kč, 1EUR/25Kč.

4.3.1 Česká republika

Pro daňové odpisování v České republice platí podmínka, že samostatné movité věci musí mít vstupní cenu vyšší než 40 000 Kč a dobu použitelnosti delší než 1 rok. Tuto podmínku splňují všechna nakoupená aktiva, kromě počítače pořízeného v roce 2015. Tento majetek se tedy nebude daňově odepisovat, ale jeho pořizovací cena půjde přímo do daňových nákladů roku 2015.

Odpisovaný hmotný majetek musí být nejdříve zatříděn do odpisových skupin. Všechny tři druhy odpisovaného hmotného majetku patří do odpisové skupiny 2.

Výpočet pro rok 2014

<i>Stroj A (rovnoměrná metoda)</i>		<i>Stroj A (zrychlená metoda)</i>	
Vstupní cena:	900 000 Kč	Vstupní cena:	900 000 Kč
Odpis 2014 (sazba 11):	99 000 Kč	Odpis 2014 (sazba 5):	180 000 Kč
Zůstatková cena:	801 000 Kč	Zůstatková cena:	720 000 Kč

<i>Chladicí zařízení (rovnoměrná metoda)</i>		<i>Chladicí zařízení (zrychlená metoda)</i>	
Vstupní cena:	99 000 Kč	Vstupní cena:	99 000 Kč
Odpis 2014 (sazba 11):	10 890 Kč	Odpis 2014 (sazba 5):	19 800 Kč
Zůstatková cena:	88 110 Kč	Zůstatková cena:	79 200 Kč

Celková hodnota daňových odpisů pro rok 2014 je 109 890 Kč v případě použití rovnoměrné metody odpisování a 199 800 Kč při použití zrychlené metody odpisování.

Výpočet pro rok 2015

<i>Stroj A (rovnoměrná metoda)</i>		<i>Stroj A (zrychlená metoda)</i>	
Vstupní cena:	900 000 Kč	Zůstatková cena (2014):	720 000 Kč
Odpis 2015 (sazba 22,25):	200 250 Kč	Odpis 2015 (sazba 6):	288 000 Kč
Zůstatková cena:	600 750 Kč	Zůstatková cena:	432 000 Kč

<i>Chladicí zařízení (rovnoměrná metoda)</i>		<i>Chladicí zařízení (zrychlená metoda)</i>	
Vstupní cena:	99 000 Kč	Zůstatková cena (2014):	79 200 Kč
Odpis 2015 (sazba 22,25)	22 028 Kč	Odpis 2015 (sazba 6):	31 680 Kč
Zůstatková cena:	66 082 Kč	Zůstatková cena:	47 520 Kč

<i>Stroj B (rovnoměrná metoda)</i>		<i>Stroj B (zrychlená metoda):</i>	
Vstupní cena:	850 000 Kč	Vstupní cena:	850 000 Kč
Odpis 2015 (sazba 11):	93 500 Kč	Odpis 2015 (sazba 5):	170 000 Kč
Zůstatková cena:	756 500 Kč	Zůstatková cena:	680 000 Kč

Celková hodnota daňových odpisů pro rok 2015 je při použití rovnoměrné metody odpisování 315 778 Kč a v případě zrychlené metody pak 489 680 Kč.

4.3.2 Velká Británie

Předpokladem výpočtu je, že vynaložené výdaje na nákup všech druhů majetku, jsou z pohledu zákona o kapitálových odpočtech „uznatelným“ výdajem (poplatník bude tento majetek využívat pro účely svého podnikání, min. doba použitelnosti 2 roky).

Vzhledem k druhu majetku, nemá poplatník ani v jednom roce nárok na FYA, tudíž může v jednotlivých letech uplatňovat AIA a WDA na případnou zbývající část výdajů. Všechny čtyři druhy majetku se řadí do skupiny *main pool*.

Výpočet pro rok 2014

AIA

Celková hodnota nových výdajů:	33 300 GBP
Maximální možná výše AIA:	500 000 GBP
Uplatněné AIA:	33 300 GBP
Zůstatková hodnota výdajů po uplatnění AIA:	0 GBP

Jelikož zůstatková hodnota výdajů po uplatnění AIA je 0 GDP, poplatník si již nemůže nárokovat WDA. Kapitálové odpočty jsou pro rok 2014 v celkové hodnotě 33 300 GBP (999 000 Kč).

Výpočet pro rok 2015

AIA

Celková hodnota nových výdajů:	28 833 GBP
Maximální možná výše AIA :	500 000 GBP
Uplatněná výše AIA:	28 833 GBP
Zůstatková hodnota nových výdajů po uplatnění AIA:	0 GBP

Vzhledem k tomu, že zůstatková hodnota nových výdajů po uplatnění AIA je opět 0 GBP a nulový je i zůstatek výdajů z roku 2014, poplatník si nemůže nárokovat WDA. Kapitálové odpočty pro rok 2015 jsou v celkové hodnotě 28 833 GBP (864 990 Kč).

4.3.3 Směrnice CCCTB

Dle směrnice se za odpisovaná aktiva považují ty, jejichž doba životnosti je alespoň 12 měsíců a náklady na pořízení vyšší než 1 000 EUR. Tuto podmínku splňuje stroj a chladicí zařízení zakoupené v roce 2014 a stroj zakoupený v roce 2015. Počítač zakoupený v roce 2015 se nebude odepisovat.

Jelikož odhadovaná doba životnosti všech nakoupených aktiv je kratší než 15 let, budou se všechny tyto aktiva odepisovat prostřednictvím souboru aktiv.

Výpočet pro rok 2014

Odpisová základna souboru:	$36\,000 + 3\,960 = 39\,960$ EUR
Odpis 2014 (sazba 25 %):	9 990 EUR
Zůstatková cena souboru:	$39\,960 - 9\,990 = 29\,970$ EUR

Hodnota odpisů pro rok 2014 je 9 990 EUR (249 750) Kč.

Výpočet pro rok 2015:

Odpisová základna souboru:	$29\,970 + 34\,000 = 63\,970$ EUR
Odpis 2015 (sazba 25 %):	15 993 EUR
Zůstatková cena souboru:	$63\,970 - 15\,993 = 47\,977$ EUR

Hodnota odpisů pro rok 2015 je 15 993 EUR (399 825 Kč).

4.4 Srovnání

V následující tabulce jsou pro porovnání uvedeny základní informace o pravidlech daňových odpisů, resp. kapitálových odpočtech. Vzhledem k tomu, že se jedná o odlišné systémy, zejména v případě Velké Británie, jsou v tabulce pro snadnější srovnání, uváděny termíny platné pro daňové odpisování v České republice, jako např. metoda odpisování, ale v případě Velké Británie se jedná o metodu stanovení kapitálových odpočtů, či vstupní cena, kdy v případě odpisování dle směrnice CCCTB se jedná o náklady na pořízení.

Tab. 7: Srovnání (vlastní zpracování)

	Česká republika	Velká Británie	Směrnice (CCCTB)
Min. vstupní cena	40 000 Kč	bez omezení	1 000 EUR
Min. doba použitelnosti	1 rok	2 roky	1 rok
Metoda odpisování	rovnoměrná, zrychlená	procentem z hodnoty <i>poolu</i>	lineární, procentem z odpisové základny
Jednotlivě odpisovaná aktiva	ano	ano ¹⁴⁴	ano
Odpisování souboru aktiv	ne	Ano	ano
Uplatnění odpisů	nepovinné	nepovinné	povinné
Uplatnění nižší hodnoty odpisů	ano	ano	ne

Jak je vidět v tabulce v systém Velké Británie není stanoven žádná minimální vstupní cena, resp. výdaj. Minimální doba použitelnosti aktiva musí být 2 roky, zatímco v případě daňového odpisování dle směrnice CCCTB či pravidel České republiky je to pouze 1 rok.

Za výhodu systému České republiky lze považovat možnost volby metody odpisování podle vlastního uvážení poplatníka. Poplatník si také může vybrat, zda vůbec daný

¹⁴⁴ Jednotlivě odpisovaným aktivem se v případě Velké Británie myslí *single asset pool*

odpis uplatní a případně si může zvolit i nižší sazbu odpisů než je maximální sazba uvedena v zákoně o daních z příjmů a uplatnit si tak nižší hodnotu odpisů, než mu povoluje zákon (v případě rovnoměrné metody odpisování). Možnost volby, zda kapitálové odpočty uplatnit nebo ne, má i poplatník ve Velké Británii, stejně tak může uplatnit i hodnotu nižší než povolenou zákonem o kapitálových odpočtech. Naopak při daňovém odpisování dle směrnice CCCTB nemá poplatník možnost volby a daňové odpisy provádět musí. To se může jevit jako velká nevýhoda, protože ne vždy je pro poplatníka uplatnění daňových odpisů žádoucí.

Všechny tři systémy umožňují odpisovat jednotlivá aktiva, resp. uplatňovat kapitálové odpočty u jednotlivých aktiv. V případě Velké Británie a odpisování dle směrnice CCCTB je toto možné pouze určitých druhů aktiv. Ostatní druhy aktiv se zahrnují do jedné¹⁴⁵ skupiny (souboru) pro odpisování, resp. uplatnění kapitálových odpočtů. Naproti tomu Česká republika veškerá odepisovatelná aktiva odpisuje individuálně (soubor samostatných movitých věcí autorka nepovažuje za odpisování souboru aktiv, tak jak je vnímán ve Velké Británii nebo dle směrnice CCCTB).

Všechny tři systémy odpisování, resp. kapitálových odpočtů mají dále svá **specifika**. Za specifikum daňového odpisování dle směrnice lze považovat tzv. mimořádné odpisy, které lze provádět v případě snížení hodnoty neodpisovaných dlouhodobých aktiv. Pro daňové odpisy v České republice jsou specifické také mimořádné odpisy, které bylo možné uplatnit u určitých druhů majetku pořízeného v určitém období. Velká Británie má specifické druhy kapitálových odpočtů (AIA, FYA), které by se daly označit také jako mimořádné. Platí pouze pro určité druhy majetku, zejména v případě FYA nebo jsou limitovány maximální částkou v případě AIA. Za specifický druh kapitálových odpočtů je možné považovat i kapitálové odpočty u osobních automobilů.

Nevýhodu systému kapitálových odpočtů Velké Británie spatřuje autorka v poměrně rozsáhlé a složité legislativě týkající se kapitálových odpočtů. Z hlediska jednoduchosti je pro poplatníky nejprůvčetnější daňové odpisování dle směrnice CCCTB.

¹⁴⁵ V případě Velké Británie existuje víc druhů skupin, resp. „poolů“.

Tab. 8: Srovnání hodnoty daňových odpisů (vlastní zpracování)

Stát	Výše odpisů/kapitálových odpočtů (v Kč)		
	2014	2015	Celkem
Česká republika (rovnoměrné odpisy)	109 890	315 778	425 668
Česká republika (zrychlené odpisy)	199 800	489 680	689 480
Velká Británie	999 000	864 990	1 863 990
Směrnice CCCTB	249 750	399 825	649 575

Jak je z výsledků patrné, nejvyšší částku za oba dva roky, by si mohl uplatnit poplatník ve Velké Británii, což je dáno vysokým limitem pro uplatnění AIA. Poplatník si v tomto případě uplatní celé výdaje již v roce pořízení. Nejnižší hodnoty odpisů naopak poplatník dosáhne v České republice při rovnoměrné metodě odpisování. Celková hodnota zrychlených odpisů se v České republice blíží hodnotě odpisů dle směrnice CCCTB, nicméně odpisy dle této směrnice jsou v prvním roce vyšší a naopak ve druhém roce nižší.

Pokud by tedy poplatník chtěl uplatit výdaje na pořízení aktiva co nejdříve, jeví se jako nejvýhodnější systém Velké Británie. Ne každý poplatník chce ovšem odepsat aktivum, resp. uplatnit celou výši kapitálových příspěvků hned v prvních letech.

5 NÁVRH METODICKÉ PŘÍRUČKY

Tato kapitola se zabývá návrhem metodické příručky, která by měla být vodítkem při stanovení daňových odpisů samostatných movitých věcí a jejich souborů a při jejich využití pro optimalizaci daňové povinnosti. Příručka je navržena ve spolupráci se společností Svoboda a syn, s.r.o., jež je blíže představena v kapitole 6, s. 101. Příručka je navržena v obecné rovině tak, aby postihla různé varianty, které mohou v rámci daňového odpisování ve společnosti nastat a také aby mohli základní principy v ní popsané použít další poplatníci daně z příjmů fyzických nebo právnických osob. Příručka tedy není sestavena pouze pro současnou situaci společnosti, ale je sestavena tak, aby mohla být využita i v budoucnosti (za předpokladu neměnných právních předpisů), kdy např. společnost pořídí jiný druh hmotného majetku (resp. samostatných movitých věcí a jejich souborů), či se změní její finanční situace a bude tak chtít využívat jiný způsob daňové optimalizace v rámci daňových odpisů.

Příručka je sestavena v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění ke dni 1. 9. 2014.

5.1 Úvod příručky

Tato metodická příručka je určena všem poplatníkům daně z příjmů fyzických či právnických osob a klade si za cíl popsat a vysvětlit základní postup při stanovování daňových odpisů, včetně jejich možného využití pro daňovou optimalizaci. Příručka je zaměřena na daňové odpisování hmotného majetku, konkrétně pak na odpisování skupiny samostatné movité věci a soubory movitých věcí, nicméně autorka se domnívá, že základní principy odpisování, které jsou uvedené v navržené příručce lze využít při odpisování hmotného majetku obecně. V několika kapitolách jsou popsány základní principy daňového odpisování hmotného majetku od stanovení vstupní ceny, přes způsob výpočtu odpisů až po možnosti uplatnění odpisů při optimalizaci daně z příjmů. Součástí příručky jsou i praktické příklady a upozornění pro poplatníky, které jsou kvůli přehlednosti barevně odděleny od zbývajících textů.

Na závěr příručky je uveden přehled relevantních ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů a dalších předpisů, k jednotlivým pojmům daňového odpisování, pro usnadnění orientace poplatníka v tomto legislativním předpisu.

Pro sestavení metodické příručky byly využity tyto legislativní předpisy:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů),
- pokyn GŘ D-6 (dále jen pokyn GŘ),
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen občanský zákoník),
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví),
- 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 (dále jen vyhláška k zákonu o účetnictví)

5.2 Daňové odpisy, kdo a kdy může daňově odpisovat

„Odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.“¹⁴⁶

Takto je definován pojem odpisování v §26 odst. (5) zákona o daních z příjmů. Jinak řečeno, jedná se o postupné uplatnění výdajů na pořízení hmotného majetku do daňových nákladů.

K odpisování hmotného majetku je oprávněn **odpisovatel**. Tento pojem je v zákonu o daních z příjmů nově zaveden o roku 2014, přičemž zjednodušeně je odpisovatelem ten, kdo má k hmotnému majetku vlastnické právo. Přesné vymezení i specifické případy, kdy může hmotný majetek odpisovat i jiný subjekt než odpisovatel, jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů v §28.

¹⁴⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

S odpisováním lze započít v okamžiku, kdy je hmotný majetek uveden do **stavu způsobilého k užívání**, kterým se chápe (dle §26 odst. (5) zákona o daních z příjmů) dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Jako jednoduchý příklad lze uvést strojní zařízení, které pro svůj provoz vyžaduje montáž. V tomto případě lze tento majetek začít odpisovat až po provedení této montáže. Rozhodujícím okamžikem pro zahájení odpisování není tedy například den nákupu strojního zařízení, ale okamžik provedení nezbytné montáže.

PŘÍKLAD Č. 1

Konkrétním příkladem, co se považuje za stav způsobilý k užívání, je nákup automobilu. Aby bylo možné začít automobil odpisovat, je nutné splnit podmínky zvláštního právního předpisu, v tomto případě zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Z §38 tohoto zákona vyplývá, že společnost může provozovat na pozemních komunikacích vozidlo (automobil je ve stavu způsobilém k užívání) po splnění těchto podmínek:

- *vozidlo je technicky způsobilé k provozu,*
- *vozidlo je zaregistrováno v registru silničních vozidel České republiky, případně jiného státu,*
- *vozidlo je opatřeno registrační značkou,*
- *k vozidlu je splněna povinnost pojištění odpovědnosti z provozu vozidla,*
- *vozidlo má platné osvědčení o technické způsobilosti vydané stanicí měření emisí a stanicí technické kontroly,*
- *vozidlo má identifikační údaje v souladu s údaji uvedenými v registru silničních vozidel.*

Důležité je, že aby mohl být automobil uveden do užívání a mohlo se tak zahájit odpisování, musí být splněny všechny uvedené podmínky.

5.3 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Majetek lze pro daňové účely členit na hmotný a nehmotný majetek, přičemž **samostatné movité věci a soubory movitých věcí**, lze zařadit právě do kategorie hmotného majetku. Laicky lze říci, že samostatnými movitými věcmi jsou všechny věci, kromě budov, domů, staveb a pěstitelských celků, tedy v podstatě všechny věci, které nás obklopují (kromě zásob) a nejsou pevně spojeny se zemí, jako jsou například počítače, stroje, automobily, ale i spotřební elektronika a nábytek. Pokyn GFŘ nicméně uvádí i výčet věcí, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo stavbou (s přihlédnutím k jejich parametrům a účelu). Jedná se například o: zařízení kotelen, technologické výtahy a eskalátory či požárně bezpečnostní zařízení.

Pro účely daňového odpisování musí nicméně tyto samostatné movité věci a splňovat dvě podmínky. **Jejich vstupní cena musí být vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok.** Tyto podmínky jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů v §26 odst. (2) písm. a).

Pokud jsou dvě výše uvedené podmínky splněny, je možné samostatné movité věci daňově odpisovat. Existují ovšem i výjimky, kdy je hmotný majetek vyloučen z odpisování. Hmotný majetek vyloučený z odpisování je uveden v §27 zákona o daních z příjmů. Jedná se například o umělecká díla, která jsou hmotným majetkem a nejsou součástí stavby a budovy, inventarizační přebytky hmotného majetku a další.

S pojmem samostatné movité věci souvisí také pojem **soubor movitých věcí** se samostatným technicko-ekonomickým určením (tímto se rozumí dle §26 odst. (2) zákona o daních z příjmů dílčí část výrobního či jiného celku), které lze také daňově odpisovat, pokud ovšem splní ony dvě podmínky jako v případě samostatných movitých věcí. Příkladem souboru samostatných movitých věcí je počítač, monitor a tiskárna, pokud součet jejich hodnot převyšuje 40 000 Kč. Je poměrně důležité vědět, že jednotlivé součásti souboru nemusí překračovat hodnotu 40 000 Kč, postačí, když tuto částku překročí součet jejich hodnot.

UPOZORNĚNÍ

Vytvoření souboru samostatných movitých věcí není povinností poplatníka, je to pouze možnost. Pokud poplatník soubor vytvoří, musí dle §26 odst. (2) evidovat všechny přírůstky a úbytky souboru včetně informací např. o rozsahu změny či vstupních cenách.

5.4 Technické zhodnocení

Důležitý pojem pro daňové odpisování je i technické zhodnocení. Jak již název zhodnocení evokuje, jde o nějaké zlepšení majetku, o jakousi „přidanou hodnotu“, kdy se majetek poplatníka stává vybavenějším, užitečnějším, případně lépe využitelným. Přesné vymezení dle §33 zákona o daních z příjmů je uveden v následujícím odstavci.

„Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.“¹⁴⁷

Výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy se týkají nemovitostí, proto se jimi příručka dále nebude zabývat. Pro účely technického zhodnocení u samostatných movitých věcí je nicméně důležité vymezení, co je to rekonstrukce a modernizace majetku.

Za **rekonstrukci** se považují takové zásahy do majetku, kdy dojde ke změně účelu majetku či jeho technických parametrů (viz §33 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

O **modernizaci** se jedná v tom případě, kdy dojde k rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku (viz §33 odst. 3 zákona o daních z příjmů).

Při posuzování zda se jedná či nejedná o technické zhodnocení majetku, je nutné rozlišovat, zda se v daném případě nejedná pouze o **opravu a udržování** dlouhodobého majetku, což bývá často problém. O těchto pojmech zákon o daních z příjmů nehovoří,

¹⁴⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

jejich vymezení lze ovšem najít ve vyhlášce k zákonu o účetnictví. Definice oprav dle této vyhlášky je uvedena níže.

„Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.“¹⁴⁸

Rozdíl mezi technickým zhodnocením a opravou bude pro lepší pochopení znázorněn na následujících příkladech.

PŘÍKLAD Č. 2

Společnosti si na svém nákladním automobilu nechala vyměnit stávající naviják za nový s vyšší tažnou silou a výkonnějším motorem za 44 000 Kč.

ŘEŠENÍ: *V tomto případě se jedná o technické zhodnocení, protože došlo ke změně technických parametrů. Jedná se tedy o rekonstrukci.*

Společnost nechala vyměnit stávající starý naviják za nový, ale se stejnou tažnou silou i motorem.

ŘEŠENÍ: *Při výměně navijáku tentokrát nedošlo ke změně technických parametrů, proto se nejedná o technické zhodnocení, ale o opravu.*

Další možnou situací je, když tento automobil žádným navijákem vybaven nebyl a společnost ho tam nechala dodatečně namontovat (cena navijáku 44 000 Kč).

ŘEŠENÍ: *Dojde k rozšíření vybavenosti a jedná se tedy o technické zhodnocení, konkrétně pak o modernizaci.*

V souvislosti s automobily se často jako příklady technického zhodnocení uvádí vybavení automobilu klimatizací či alarmem.

¹⁴⁸ Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. listopadu 2002.

Na těchto příkladech byly tedy poukázány dvě podmínky, aby se jednalo o technické zhodnocení v případě samostatných movitých věcí. **Musí se jednat o výdaje na rekonstrukci či modernizaci majetku a jejich hodnota musí přesahovat 40 000 Kč** (viz §33 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Zákon o daních z příjmů nicméně vymezuje ve stejném ustanovení i situaci, kdy se může jednat o technické zhodnocení, i když jeho cena nepřesáhla 40 000 Kč. Tato situace nastává v případě, že výdaje na modernizaci či rekonstrukci nepřevyší 40 000 Kč, ale poplatník tyto výdaje neuplatní jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle §24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Provedené technické zhodnocení v závislosti na použité metodě odpisování zvyšuje vstupní cenu majetku, popřípadě jeho zůstatkovou cenu nebo se v určitých případech odepisuje jako jiný majetek, jehož vymezení se nachází v §26 odst. (3) a vstupní, resp. zůstatkovou cenu nezvyšuje. Dopad technického zhodnocení na vstupní nebo zůstatkovou cenu u jednotlivých metod odpisování, resp. druhů odpisů je uveden v následující tabulce. Jednotlivým metodám odpisování se blíže věnují další kapitoly příručky.

Tab. 9: Dopad technického zhodnocení (vlastní zpracování)

Metoda odpisování	Dopad technického zhodnocení
Rovnoměrná metoda	Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu
Zrychlená metoda	Technické zhodnocení zvyšuje zůstatkovou cenu
Mimořádné odpisy	Technické zhodnocení nezvyšuje vstupní cenu (odpisuje se zvlášť jako jiný majetek)

UPOZORNĚNÍ

Částka technického zhodnocení 40 000 Kč se počítá v úhrnu za celé zdaňovací období.

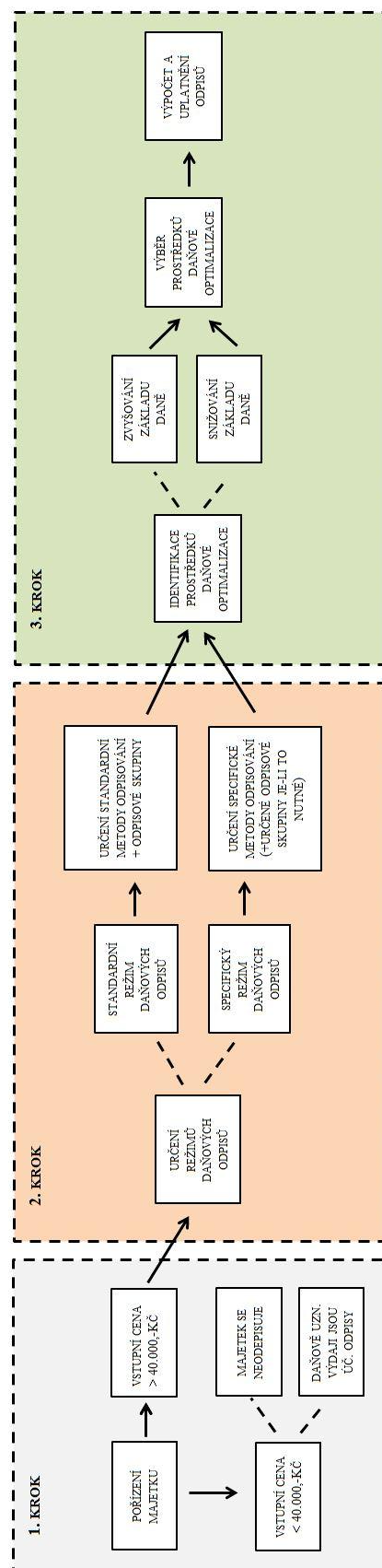
Poplatník může dle §33a zákona o daních z příjmů požádat o závazné posouzení, zda se jedná o technické zhodnocení.

5.5 Postup stanovení daňových odpisů

Postup stanovení daňových odpisů lze rozčlenit do několika kroků, kdy každý z nich obsahuje několik činností.

Zjednodušeně lze tento postup popsat tak, že v rámci prvního kroku musí poplatník nejdříve stanovit vstupní cenu, aby zjistil, zda musí daný majetek daňově odepisovat či nikoli. V dalším kroku by měl určit režim daňových odpisů (standardní nebo specifický) a v rámci něho i metodu odpisování. Se stanovením metody odpisování souvisí i zařazení majetku do odpisové skupiny. Při použití standardních metod odpisování je stanovení odpisové skupiny pro výpočet daňového odpisu nezbytné. V rámci specifických metod musí poplatník zatřídit hmotný majetek do odpisové skupiny jen v určitých případech (mimořádné odpisy). Třetím krokem je identifikace prostředků daňové optimalizace, které má poplatník v rámci daňového odpisování k dispozici. Nicméně je důležité říci, že již v předchozích krocích by měl poplatník zvažovat zejména obecné nástroje daňové optimalizace. Závěr tohoto kroku spočívá ve výpočtu a uplatnění daňových odpisů.

Tento postup je pro přehlednost znázorněn na následujícím schématu, přičemž jednotlivé kroky, resp. jejich součásti jsou popsány v následujících kapitolách příručky.



Obr. 2: Schéma postupu stanovení daňových odpisů (vlastní zpracování)

5.6 Pořízení a vstupní cena majetku

V rámci prvního kroku mohou nastat v podstatě dvě situace. První situací je, že vstupní cena samostatných movitých věcí či jejich souboru je vyšší než 40 000 Kč. V tomto případě poplatníkovi nic nebrání v daňovém odpisování a může přistoupit k druhému kroku. Druhá situace nastane tehdy, kdy vstupní cena nepřesáhne 40 000 Kč. Poplatník má pak v podstatě dvě možnosti, hmotný majetek neodepisuje a celé výdaje uplatní rovnou jako daňové náklady v daném roce nebo uplatní jako daňové náklady účetní odpisy v jednotlivých letech dle §24 odst. (2) písm. v), kdy se jedná o tzv. drobný majetek. Tato část příručky se proto zabývá především pojmy pořízení, vstupní cena a uplatněním účetních odpisů jako daňově uznatelných výdajů u samostatných movitých věcí a jejich souborů se vstupní cenou nižší než 40 000 Kč.

V souvislosti s pojmem **pořízení** majetku, téměř každého nejdříve napadne nákup majetku, nicméně každý ekonomický subjekt, respektive poplatník má několik možností pořízení majetku. Tyto možnosti se dají shrnout do několika skupin, od kterých se následně odvíjí i stanovení vstupní ceny. Pořídit majetek tedy lze:

- a) úplatně (koupí),
- b) bezúplatně (darem, zděděním),
- c) ve vlastní režii (vlastní výroba),
- d) převodem práva k hmotnému movitému majetku (zajištění pohledávky).

Stejně tak jako existuje několik způsobů jak hmotný majetek pořídit, zákon o daních z příjmů stanoví i několik způsobů určení **vstupní ceny**, resp. co se rozumí vstupní cenou. Vstupní cenou dle §29 zákona o daních z příjmů může být:

- a) pořizovací cena,
- b) vlastní náklady,
- c) reprodukční pořizovací cena,
- d) hodnota nesplacené pohledávky,
- e) cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování,
- f) hodnota technického zhodnocení,
- g) přepočtená zahraniční cena.

Bližší vymezení těchto vstupních cen zákon o daních z příjmů neobsahuje, jejich definice lze ovšem najít v zákoně o účetnictví.

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů souvisejících s pořízením. Laicky řečeno je to tedy cena, za kterou poplatník majetek koupil. Co patří i nepatří mezi náklady související s pořízením, je možné najít ve vyhlášce k zákonu o účetnictví. Jsou to např. náklady na přípravu a zabezpečení majetku, úroky, náklady zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Naopak náklady související s pořízením nejsou např. náklady na školení zaměstnanců, kursové rozdíly, náklady na opravu a údržbu.

Do **vlastních nákladů** patří všechny přímé náklady na výrobu (např. přímý materiál, přímé mzdy), ale i nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě.

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje. Nutno říci, že reprodukční cena se používá u bezúplatného nabytí a při pořízení majetku ve vlastní režii a to v těch situacích, kdy nelze cenu stanovit jiným způsobem.

Pro zjednodušení je v následující tabulce ke každé výše uvedené možnosti pořízení přiřazeno, co se v daném případě chápe jako vstupní cena.

Tab. 10: Vstupní cena (vlastní zpracování)

Pořízení	Vstupní cena
Úplatně	Pořizovací cena, případě reprodukční pořizovací cena
Bezúplatně	Cena podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku
Ve vlastní režii	Vlastní náklady
Převodem práva k hmotnému movitému majetku	Hodnota nesplacené pohledávky

Reprodukční pořizovací cena se u úplatně pořízených samostatných movitých věcí a jejich souborů používá tehdy, jedná-li se o poplatníka fyzickou osobu, který daný majetek pořídil v době delší než 1 rok, před jeho vložením do obchodního majetku (viz §29 odst. 1, písm. a zákona o daních z příjmů).

Pokud je vstupní cena vyšší než 40 000 Kč, poplatník může pokračovat v odpisování, nicméně při vstupní ceně nižší je nutné zvážit, zda uplatní výdaje na pořízení majetku přímo do daňových nákladů daného roku nebo zda dané výdaje chce uplatnit postupně v několika letech, což umožňuje již zmiňovaný §24 odst. (2) písm. v) zákona o daních z příjmů. Toto rozhodnutí může být vnímáno i jako způsob daňové optimalizace, jelikož má dopad na výši základu daně z příjmů.

V souvislosti se vstupní cenou je důležitým pojmem i cena zůstatková. **Zůstatková cena** je rozdíl mezi vstupní cenou a sumou již uplatněných odpisů. Zůstatkovou cena je důležitá zejména při výpočtu odpisů zrychlenou metodou, nicméně poplatník by ji měl sledovat bez ohledu na použitou metodu odpisování. Zůstatková cena dává přehled o tom, jakou hodnotu může poplatník ještě odepsat a také je důležitá z hlediska její daňové uznatelnosti v různých případech vyřazení majetku.

UPOZORNĚNÍ

DPH je součástí vstupní ceny pouze u neplátce DPH, u plátce je DPH součástí vstupní ceny v případě, že neuplatnil nárok na jeho odpočet.

5.7 Režim daňových odpisů, odpisové skupiny a metody odpisování

Poplatník by měl v rámci druhého kroku stanovit režim daňových odpisů, následně určit metodu odpisování a popřípadě odpisovou skupinu.

Pojem **režim daňových odpisů** zákon o daních z příjmů neobsahuje, nicméně v rámci této příručky bude pro lepší orientaci v problematice daňových odpisů vymezen.

Daňové odpisy je možné obecně rozčlenit na dvě skupiny a to standardní režim daňových odpisů a specifický režim daňových odpisů. Většina samostatných movitých

věcí a jejich souborů spadá do režimu standardního, existují ale ovšem i určité druhy majetku, které musí poplatník podrobit režimu specifickému. V následující tabulce je uvedeno, do jakého režimu daňových odpisů lze určité druhy samostatných movitých věcí řadit.

Tab. 11: Specifický a standardní režim odpisování (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)¹⁴⁹

Specifický režim	Standardní režim
Matrice, zápustky, formy modely a šablony (CZ-CPA 25.73.50 - Formy; formovací rámy pro slévárny kovů; formovací základny; modely pro formy, CZ-CPA 25.73.60 - Ostatní nástroje a nářadí)	Samostatné movité věci a jejich soubory, které nepodléhají speciálnímu režimu.
Hmotný majetek, u kterého je životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem.	
Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 nebo 2, který byl pořízen v období od 1.1.2009 až 30.6.2010.	
Hmotný majetek využívaný k výrobě elektřiny ze slunečního záření (CZ-CPA 27.11 - Elektrické motory, generátory a transformátory, vč. subdodavatelských prací, CZ-CPA 27.12 - Elektrická rozvodná a kontrolní zařízení, vč. subdodavatelských prací, CZ-CPA 26.11.22 - Polovodičová zařízení; diody vyzařující světlo; zamontované piezoelektrické krystaly; jejich díly)	

Před samotným výpočtem daňových odpisů, je ještě nutné zatřídit majetek do **odpisové skupiny**, přičemž pro každou odpisovou skupinu platí různá doba odpisování. Zákon o daních z příjmů vymezuje v §30 šest odpisových skupin dlouhodobého majetku s dobou odpisování od 3 až po 50 let. Majetek se zařazuje do odpisových skupin dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. Důležité je také zmínit, že soubory samostatných movitých věcí se řadí do odpisové skupiny dle hlavního funkčního předmětu.

¹⁴⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

V následující tabulce je uvedena doba odpisování pro jednotlivé druhy majetku a příklady majetku spadajícího do jednotlivých odpisových skupin.

V případě, že si poplatník není jistý zařazením majetku do odpisové skupiny dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů, může využít klasifikaci produkce CZ-CPA, vydanou Českým statistickým úřadem.

Tab. 12: Doba odpisování (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)¹⁵⁰

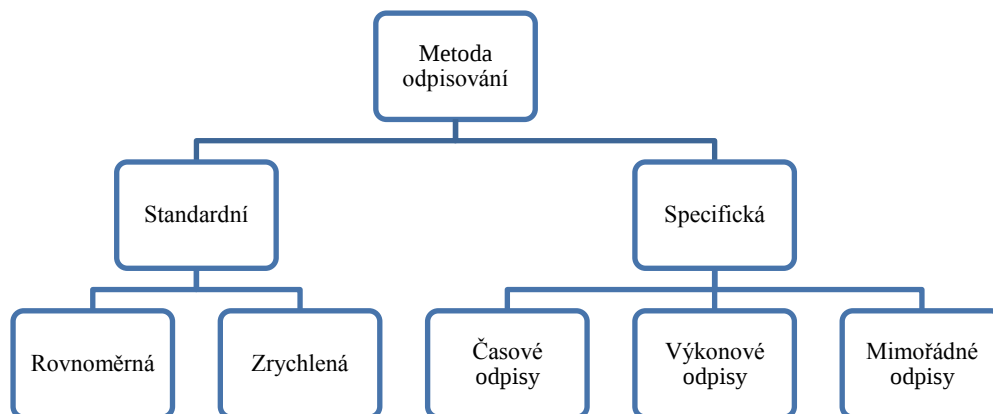
Odpisová skupina	Doba odpisování (v letech)	Příklady majetku
1	3	Počítače, kancelářská stroje a zařízení, stroje a přístroje pro zemědělství, jízdní kola
2	5	Kovoobráběcí stroje, automobily, motocykly, nábytek, chladicí a mrazicí zařízení
3	10	Výtahy, klimatizační zařízení, zdvihací zařízení, lodě
4	20	Vnější osvětlení budov, budovy ze dřeva a plastů, věže
5	30	Nádrže, jímky, silnice a dálnice
6	50	Muzea a knihovny, administrativní budovy, hotely

Samostatné movité věci se nachází především ve skupinách 1, 2, a 3. Zbylé skupiny se týkají spíše budov a staveb.

Zákon o daních z příjmů řeší v §30 odst. (1) i situaci, kdy hmotný majetek nelze zařadit do odpisové skupiny dle přílohy č. 1 tohoto zákona. V tomto případě se majetek zatříděný dle klasifikace produkce CZ-CPA zařadí do odpisové skupiny 2.

¹⁵⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Pro výpočet odpisu je dále nutné určit metodu odpisování. **Metody odpisování** lze obecně členit dle režimu daňových odpisů na standardní a specifické metody. Jaké jsou metody standardní a jaké specifické, je zobrazeno na následujícím obrázku.



Obr. 3: Metody odpisování (vlastní zpracování)

Jednotlivým metodám odpisování se příručka blíže zabývá v následujících kapitolách.

5.7.1 Standardní metody odpisování

V rámci standardního režimu daňových odpisů si poplatník může zvolit mezi dvěma metodami odpisování a to rovnoměrnou a zrychlenou metodou. Před samotným výpočtem daňových odpisů pomocí těchto dvou metod, musí poplatník zařadit majetek do odpisových skupin.

Rovnoměrná metoda odpisování

Rovnoměrná metoda odpisování se vyznačuje tím, že v prvním roce odpisování je výše odpisu nejnižší, v dalším roce se změní a již zůstává po celou dobu odpisování neměnná (pokud není provedeno technické zhodnocení).

Každé odpisové skupině zákon o daních z příjmů v §31 přiřazuje určité maximální roční odpisové sazby, přičemž první odpisová skupina má nejvyšší maximální odpisovou sazbu a šestá odpisová skupina naopak nejnižší. Odpisové sazby jsou stanoveny odlišně pro první rok odpisování, pro další roky a pro případ technického zhodnocení.

Maximální odpisové sazby, tak jak je stanovuje zákon o daních z příjmů, jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 13: Maximální roční odpisové sazby (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)¹⁵¹

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba v případě technického zhodnocení
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Daňové odpisy se rovnoměrnou metodou stanoví dle následujícího vzorce:

$$\frac{VC \times \text{odpisová sazba}}{100}$$

V případě, že poplatník provede na odpisovaném hmotném majetku technické zhodnocení, použije se pro výpočet daňových odpisů tento vzorec:

$$\frac{\text{zvýšená VC} \times \text{odpisová sazba}_{TZ}}{100}$$

Kde:

VC.....vstupní cena

odpisová sazba_{TZ}....sazba pro případ technického zhodnocení (pro zvýšenou VC)

Konkrétní výpočet daňových odpisů rovnoměrnou metodou pomocí výše uvedených vzorců je znázorněn na následujících příkladech.

PŘÍKLAD Č. 3

Poplatník daně z příjmů (plátce DPH) si koupil v roce 2014 osobní automobil za cenu 459 800 Kč s DPH (380 000 Kč bez DPH). Náklady za zapsání automobilu do registru

¹⁵¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

vozidel činily 800 Kč. Poplatník si přeje použití rovnoměrné metody odpisování. Při výpočtu se předpokládá neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: Jedná se o plátce DPH, proto nebude součástí vstupní ceny DPH. Náklady na registraci automobilu naopak součástí vstupní ceny budou, protože jsou považovány za náklady související s pořízením. Osobní automobil spadá do druhé odpisové skupiny (položka 2-63 dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů), pro kterou platí v prvním roce odpisování maximální odpisová sazba 11 a v dalších letech 22,25. Při výpočtu se předpokládá neměnná právní úprava. Pomocí výše uvedeného vzorce se roční odpis v prvním roce odpisování stanoví takto:

$$\frac{(380\,000 + 800) \times 11}{100} = 338\,912 \text{ Kč}$$

V dalších letech odpisování se pouze použije jiná odpisová sazba, tedy místo hodnoty 11, sazba 22,25. Hodnoty odpisů v jednotlivých letech jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 14: Výsledky příkladu č. 3 (vlastní zpracování)

Rok	Daňový odpis v Kč	ZC v Kč
2014	41 888	338 912
2015	84 728	254 184
2016	84 728	169 456
2017	84 728	84 728
2018	84 728	0

Osobní automobil se bude odepisovat celkem 5 let, po odpisu v roce 2018 je jeho zůstatková cena nulová.

PŘÍKLAD Č. 4

Poplatník (plátce DPH) si koupí osobní automobil za stejných podmínek jako v předchozím příkladě, pouze v roce 2016 provede na tomto osobním automobilu technické zhodnocení v úhrnné hodnotě 42 000 Kč za rok. Předpokladem výpočtu je opět neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: V prvních dvou letech se provede výpočet odpisů stejným způsobem, jako v předchozím případě. Od roku 2016 se ovšem pro výpočet musí použít vzorec

pro stanovení daňových odpisů pro případ provedení technického zhodnocení. Zvýšenou vstupní cenou je v tomto případě původní vstupní cena (cena bez DPH a náklady na registraci) zvýšená o hodnotu technického zhodnocení. Důležité je použít koeficient pro výpočet odpisů v případě provedení technického zhodnocení (pro zvýšenou vstupní cenu) a to nejen v roce provedení technického zhodnocení, ale i v následujících letech. Výpočet daňových odpisů za pomoci výše uvedeného vzorce pro případ technického zhodnocení v roce 2016 pak vypadá takto:

$$\frac{(380\,000 + 800 + 42\,000) \times 20}{100} = 211\,624 \text{ Kč}$$

V dalších letech se poté výpočet provede pomocí stejného vzorce. Hodnota odpisů v jednotlivých letech je opět uvedena v následující tabulce.

Tab. 15: Výsledky příkladu č. 4 (vlastní zpracování)

Rok	Daňový odpis v Kč	ZC v Kč
2014	41 888	338 912
2015	84 728	254 184
2016	84 560	211 624
2017	84 560	127 064
2018	84 560	42 504
2019	42 504	0

Daňově odpisovat je možné pouze do výše vstupní ceny, resp. zvýšené vstupní ceny, proto v roce 2019 je odpis již pouze v hodnotě zůstatkové ceny z roku 2018.

Zrychlená metoda odpisování

Výše odpisů u zrychlené metody má oproti rovnoměrné metodě odlišný vývoj. Zatímco v případě rovnoměrné metody je výše odpisů až na první rok stejná, u zrychlené metody je hodnota odpisu v prvních dvou letech vyšší a poté postupně klesá.

Zákon o daních z příjmů v § 32 vymezuje pro každou odpisovou skupinu koeficienty pro odpisování v prvním roce odpisování, v dalších letech a pro případ technického zhodnocení. Koeficienty odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny jsou uvedeny v následující tabulce, přičemž si lze všimnout, že koeficienty pro první rok odpisování a pro případ technického zhodnocení jsou totožné.

Tab. 16: Koeficienty odpisování (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)¹⁵²

Odpisová skupina	Koeficient v prvním roce odpisování	Koeficient v dalších letech odpisování	Koeficient v případě technického zhodnocení
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Daňové odpisy se v případě zrychlené metody stanovují podle odlišného vzorce pro první a rok a pro další roky.

Vzorec pro výpočet odpisu v prvním roce:

$$\frac{VC}{\text{koeficient}_1}$$

Vzorec pro výpočet odpisu v dalších letech:

$$\frac{2 \times ZC}{\text{koeficient}_n - \text{počet let po které byl majetek již odpisován}}$$

Vzorec pro výpočet odpisu v roce provedení technického zhodnocení:

$$\frac{2 \times \text{zvýšená } ZC}{\text{koeficient}_{TZ}}$$

Vzorec pro výpočet odpisu v dalších letech po technickém zhodnocení:

$$\frac{2 \times \text{zvýšená } ZC}{\text{koeficient}_{TZ} - \text{počet let po které byl majetek již odpisován ze zvýšené } ZC}}$$

Kde:

VC..... vstupní cena

ZC..... zůstatková cena

koeficient₁.....koeficient pro první rok odpisování

¹⁵² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

koeficient_n.....koeficient pro další roky odpisování

koeficient_{TZ}.....koeficient pro případ technického zhodnocení (pro zvýšenou ZC)

Z uvedených vzorců je patrné, že na rozdíl od metody rovnoměrné, se odpis při použití rovnoměrné metody, počítá kromě první roku vždy ze zůstatkové ceny. Výpočet daňových odpisů za použití zrychlené metody je ukázán na níže uvedených příkladech opět v pro případ odpisování automobilu, pouze s určitou modifikací.

PŘÍKLAD Č. 5

Poplatník (neplátce DPH) si koupil nový automobil za cenu 459 800 Kč s DPH (380 000 Kč bez DPH). Náklady za zapsání automobilu do registru vozidel činily 800 Kč. Výpočet je proveden za předpokladu neměnné právní úpravy.

ŘEŠENÍ: *Jedná se o neplátce DPH, proto je součástí vstupní ceny i DPH. Do vstupní ceny musí být zahrnuty i náklady na registraci automobilu, jelikož se jedná o náklady související s pořízením. Osobní automobil patří do 2. odpisové skupiny, které zákon o daních z příjmů přiřazuje v prvním roce odpisování koeficient 5 a pro další roky odpisování koeficient 6. Výše uvedený vzorec pro první rok odpisování vypadá pro dosažení následovně:*

$$\frac{(459\,800 + 800)}{5} = 92\,120 \text{ Kč}$$

Pro výpočet odpisu v dalších letech je nutné stanovit zůstatkovou cenu, která po prvním roce činí: $(459\,800 + 800) - 92\,120 = 368\,480 \text{ Kč}$.

Výpočet odpisů se v dalším roce provede pomocí výše uvedeného vzorce pro další roky:

$$\frac{2 \times 368\,480}{6-1} = 147\,392 \text{ Kč}$$

Výše odpisů se na rozdíl od rovnoměrné metody bude v jednotlivých letech měnit, v závislosti na hodnotě zůstatkové ceny a počtu let odepisování. Výše odpisů v jednotlivých letech je uvedena v následující tabulce.

Tab. 17: Výsledky příkladu č. 5 (vlastní zpracování)

Rok	Daňový odpis v Kč	ZC v Kč
2014	92 120	368 480
2015	147 392	221 088
2016	110 544	110 544
2017	73 696	36 848
2018	36 848	0

PŘÍKLAD Č. 6

Poplatník (neplátce DPH) si koupil nový osobní automobil, za stejných podmínek jako v předchozím případě, pouze během roku 2017 si nechal do tohoto automobilu zabudovat alarm v hodnotě 2 499 Kč s DPH a tažné zařízení v hodnotě 2 900 Kč s DPH. Tyto výdaje chce poplatník uplatňovat, pokud je to možné, jako technické zhodnocení automobilu. Předpokladem výpočtu je neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: Výpočet odpisů v prvních třech letech odpisování je stejný jako v předchozím případě, změna nastane až v roce 2017. V tomto roce proběhlo rozšíření vybavenosti automobilu, a přestože jeho cena v úhrnu za rok nepřekročila 40 000 Kč, je možné tyto výdaje na základě rozhodnutí poplatníka považovat za technické zhodnocení. Výpočet odpisu za rok 2017, při zůstatkové ceně 110 544 Kč, vypadá takto:

$$\frac{2 \times (110\,544 + 2\,900 + 2\,499)}{5} = 46\,378 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v dalších letech poté vypadá stejně, pouze se opět změní zůstatková cena a od koeficientu odpisování se odečte počet let odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny, jinak řečeno počet let odpisování technického zhodnocení. V následující tabulce je uvedena výše odpisů v jednotlivých letech.

Tab. 18: Výsledky příkladu č. 6 (vlastní zpracování)

Rok	Daňový odpis v Kč	ZC v Kč
2014	92 120	368 480
2015	147 392	221 088
2016	110 544	110 544
2017	46 378	69 565
2018	34 783	34 782
2019	23 188	11 594
2020	11 594	0

5.7.2 Specifické metody odpisování

Pokud poplatník musí použít specifický režim odpisování, nemůže si na rozdíl od standardního režimu zvolit mezi několika metodami. Zákon o daních z příjmů přímo určuje, jakou specifickou metodu odpisování pro jaký druh majetku musí poplatník použít. Obecně lze říci, že existují čtyři specifické metody odpisování: **výkonové odpisy, časové odpisy a mimořádné odpisy**. Kdy se jaká metoda používá je znázorněno v následující tabulce.

Tab. 19: Specifické metody odpisování (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)¹⁵³

Majetek	Metoda odpisování
Matrice, zápustky, formy, modely a šablony (CZ-CPA 25.73.50 - Formy; formovací rámy pro slévárny kovů; formovací základny; modely pro formy, CZ-CPA 25.73.60 - Ostatní nástroje a nářadí)	Výkonové odpisy nebo časové odpisy
Hmotný majetek, u kterého je životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem. Hmotný majetek využívaný k výrobě elektřiny ze slunečního záření (CZ-CPA 27.11 - Elektrické motory, generátory a transformátory, vč. subdodavatelských prací, CZ-CPA 27.12 - Elektrická rozvodná a kontrolní zařízení, vč. subdodavatelských prací, CZ-CPA 26.11.22 - Polovodičová zařízení; diody vyzařující světlo; zamontované piezoelektrické krystaly; jejich díly)	Časové odpisy
Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 nebo 2, který byl pořízen v období od 1.1.2009 až 30.6.2010.	Mimořádné odpisy

¹⁵³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Výkonové odpisy

Výkonové odpisy se používají v případě matric, zápustek, forem, modelů a šablon, tak jak je uvedeno v tabulce a jak vymezuje §30 odst. (5) zákona o daních z příjmů. Jak sám název napovídá, odpisy se vypočítávají na základě výkonů, jinak řečeno dle toho, kolik se například pomocí dané formy vyrobí kusů.

Vzorec pro výpočet výkonových odpisů:

$$\frac{\text{VC}}{\text{celkový předpokládaný počet vyrobených kusů}} * \text{počet vyrobených kusů v daném roce}$$

Výpočet výkonových odpisů je opět ukázán na následujícím příkladě.

PŘÍKLAD Č. 7

Poplatník (plátce DPH) koupil v roce 2014 vstřikovací formu za 950 000 Kč bez DPH. Pomocí této formy se předpokládá vyrobit celkem 500 000 kusů. V roce 2014 bylo vyrobeno 90 000 kusů a v dalších letech vždy 100 000 kusů. Při výpočtu se předpokládá neměnná právní úprava

ŘEŠENÍ:

$$\frac{950\,000}{500\,000} * 90\,000 = 171\,000 \text{ Kč}$$

Takto bude probíhat výpočet daňových odpisů i v dalších letech odpisování, pouze se změnou skutečně vyrobených kusů v daném roce. Odpisování je možné pouze do výše vstupní ceny, proto je důležité sledovat i zůstatkovou cenu. Níže uvedená tabulka dává přehled o výši odpisů v jednotlivých letech.

Tab. 20: Výsledky příkladu č. 7 (vlastní zpracování)

Rok	Daňový odpis v Kč	ZC v Kč
2014	171 000	779 000
2015	190 000	589 000
2016	190 000	339 000
2017	190 000	209 000
2018	190 000	19 000
2019	19 000	0

Časové odpisy

Časové odpisy vychází z předpokládané doby životnosti majetku, kterou si poplatník v případě použití u matric, zápustek, forem, modelů nebo šablon stanoví sám, anebo je mu u určitého hmotného majetku určena obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem. Časové odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce, proto se musí nejdříve stanovit měsíční odpis.

Vzorec pro výpočet měsíčního odpisu:

$$\frac{VC}{\text{životnost majetku v měsících}}$$

Roční odpis se poté stanoví:

$$\text{měsíční odpis} * \text{počet měsíců odpisování v daném roce}$$

Výpočet časových odpisů je znázorněn na příkladu použití časových odpisů u forem. Zadání příkladu tedy vychází z předchozího příkladu č. 7.

PŘÍKLAD Č. 8

Poplatník (plátce DPH) koupil v březnu roku 2014 vstřikovací formu za cenu 950 000 Kč bez DPH. Její životnost odhadl na 5 let. Předpokladem výpočtů je neměnná právní úprava v dalších letech.

ŘEŠENÍ: *Forma je dle klasifikace produkce CZ-CPA označena kódem 25.73.50, tentokrát je ovšem známa životnost formy, tzn. řešením jsou časové odpisy. Měsíční odpis se stanoví:*

$$\frac{950\,000}{60} = 15\,834 \text{ Kč}$$

Odpis v prvním roce odpisování se stanovuje od následující měsíce po zařazení do užívání, proto se v roce 2014 bude forma odpisovat pouze 9 měsíců.

Odpis v roce 2014:

$$15\,834 \times 9 = 142\,506 \text{ Kč}$$

V dalších letech se při výpočtu změni pouze počet měsíců odpisování v daném roce, nesmí být ovšem překročena odhadovaná životnost formy (zároveň i výše vstupní ceny), tedy 60 měsíců. V roce 2015, 2016, 2017 a 2018 se bude forma odpisovat 12 měsíců a v roce 2019 již pouze zbývající 3 měsíce. Výše odpisů v jednotlivých letech je uvedena v následující tabulce.

Tab. 21: Výsledky příkladu č. 8 (vlastní zpracování)

Rok	Daňový odpis v Kč	ZC v Kč
2014	142 506	807 494
2015	190 008	617 486
2016	190 008	427 478
2017	190 008	237 470
2018	190 008	47 462
2019	47 462	0

Poslední odpis v roce 2019 by měl být podle výpočtu 47 502 Kč, zůstatková cena je ovšem vlivem zaokrouhlení měsíčního odpisu nižší, proto je odpis v posledním roce ve výši ZC.

Specifickým případem časových odpisů jsou **odpisy zařízení pro výrobu elektřiny ze slunečního záření**. Tyto odpisy se týkají pouze hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze zařízení pro výrobu elektřiny ze slunečního záření. Odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce, nicméně dobu odpisování v tomto případě stanovuje zákon o daních z příjmů na 240 měsíců, jak je uvedeno v §30b zákona o daních z příjmů.

Technické zhodnocení u tohoto druhu majetku, zvyšuje jeho vstupní cenu. Majetek se dále odpisuje po dobu, která zbývá do 240 měsíců, nejméně však 120 měsíců (viz §30b odst. 3 zákona o daních z příjmů). V případě technického zhodnocení se měsíční odpisy stanoví dle následujícího vzorce:

$$\frac{\text{zvýšená VC - již uplatněné odpisy}}{\text{zbývající měsíce odpisování (nejméně 120)}}$$

Mimořádné odpisy

Mimořádné odpisy se vztahují na hmotný majetek, tedy i samostatné movité věci a jejich soubory, které byly pořízeny v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Na nový majetek pořízený v roce 2014 se tedy již nevztahují.

Kromě období, kdy musel být majetek pořízen, vymezuje zákon o daních z příjmů další dvě podmínky, aby mohly být mimořádné odpisy použity. Dle §30a zákona o daních z příjmů se musí jednat o majetek spadající do první nebo druhé odpisové skupiny a odpisovat ho může pomocí mimořádných odpisů poplatník, který je prvním vlastníkem.

Výše odpisu, respektive jeho stanovení, se liší v závislosti na tom, zda majetek spadá do první nebo druhé odpisové skupiny. Výše odpisu je stanovena procentem ze vstupní ceny a počtem měsíců, po které se majetek odpisuje. Celkem se majetek v první odpisové skupině odpisuje 12 měsíců a majetek v druhé odpisové skupině 24 měsíců.

Jak již bylo řečeno, tyto odpisy se již nevztahují na nově pořízený majetek, nicméně na tomto majetku, který podléhal mimořádným odpisům, může být stále provedeno technické zhodnocení a to i přesto, že by měl být již odepsán.

Specifikem těchto odpisů proto je, že technické zhodnocení majetku, u kterého byly uplatňovány mimořádné odpisy, nezvyšuje jeho vstupní cenu, ale odpisuje se zvlášť, přičemž se řadí do stejné odpisové skupiny jako majetek, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno.

PŘÍKLAD Č. 9

Poplatník (plátce DPH) si pořídil v lednu roku 2010 laboratorní pec, která byla během následujících 24 měsíců plně odepsána. V roce 2014 provedl na tomto majetku technické zhodnocení v částce 52 000 Kč bez DPH. Poplatník si přeje použít rovnoměrnou metodu odpisování. Při výpočtu se předpokládá neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: Technické zhodnocení majetku, u kterého byly aplikovány mimořádné odpisy, se odepisuje zvlášť. Řadí se do stejné odpisové skupiny jako laboratorní pec, tzn. druhá odpisová skupina (položka 2-40 přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů). Rovnoměrné odpisy se v prvním roce odpisování vypočítají takto:

$$\frac{52\,000 \times 11}{100} = 5\,720 \text{ Kč}$$

Daňové odpisy v jednotlivých letech jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 22: Výsledky příkladu č. 9 (vlastní zpracování)

Rok	Daňový odpis v Kč	ZC v Kč
2014	5 720	46 280
2015	11 570	34 710
2016	11 570	23 140
2017	11 570	11 570
2018	11 570	0

UPOZORNĚNÍ

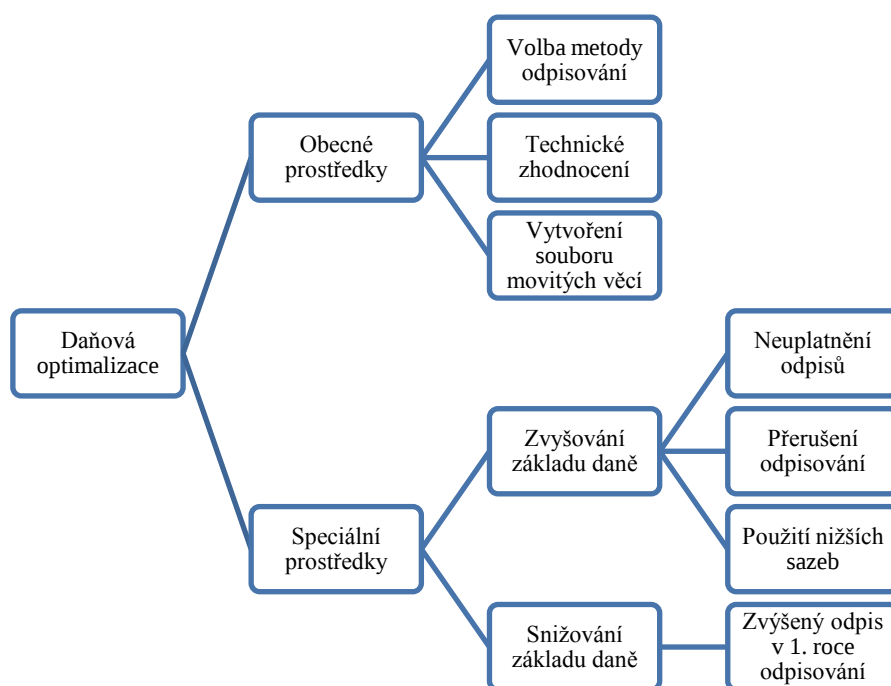
Odpisy se zaokrouhlují na celé Kč nahoru.

5.8 Daňová optimalizace a uplatnění odpisů

Daňové odpisy lze chápat i jako prostředek daňové optimalizace. Poplatník si může pomocí daňových odpisů základ pro výpočet daně z příjmů snížit, ale i zvýšit. Než se poplatník pustí to samotného výpočtu odpisů, je proto dobré, aby si uvědomil, zda by mu měly odpisy základ daně snížit či zvýšit. Většina poplatníků se logicky snaží o snižování základu daně, aby tak zaplatili co nejnížší daň z příjmů, nicméně existují i důvody, proč základ daně zvyšovat. Důvodem může být nárok na uplatnění odčitatelných položek od základu daně, či slev na dani, které poplatník může uplatnit jen v daném zdaňovacím období. Poplatník, kterému hrozí vykázání ztráty, se může usilovat o zvýšení základu daně i z toho důvodu, že chce působit důvěryhodněji pro své obchodní partnery.

Nutno říci, že možnost daňové optimalizace má poplatník pouze ve standardním režimu odpisování (kromě technického zhodnocení a vytvoření či naopak nevytvoření souboru samostatných movitých věcí).

Prostředky daňové optimalizace v rámci daňových odpisů lze rozčlenit na obecné a speciální. Obecnými prostředky jsou ty, které mohou základ daně zvýšit, ale i snížit, zatímco speciální prostředky základ daně zvyšují nebo naopak snižují.



Obr. 4: Možnosti daňové optimalizace (vlastní zpracování)

5.8.1 Obecné prostředky daňové optimalizace

V kontextu daňové optimalizace by měl poplatník uvažovat již při volbě metody odpisování mezi zrychlenou a rovnoměrnou. Pokud chce co nejvíce snížit základ daně v prvních dvou letech, měl by zvolit odpisování pomocí zrychlené metody a naopak. Měl by mít ovšem na paměti, že zrychlené odpisy se v dalších letech snižují a náklady, které si bude moci uplatnit, již nebudou tak velké jako v prvních letech. Při plánování daňových odpisů by měl proto poplatník brát v úvahu předpoklady, zda nebude např. vlivem vyšších nákladů na zavedení nové výrobní technologie zisk v prvních letech nižší a v následujících letech se poté bude zvyšovat nebo zda se neplánuje změna sazby daně z příjmů. Metoda odpisování nelze již v průběhu odpisování měnit, proto

by měl poplatník, všechny tyto a další okolnosti při volbě metody odpisování brát v úvahu. Rovnoměrná metoda může být pro poplatníka výhodná i v tom, že může použít i nižší než maximální odpisové sazby předepsané zákonem, v tomto ohledu je proto tato metoda variabilnější.

Na základ daně může mít vliv i zhodnocení majetku a to v tom smyslu, zda výdaje na toto zhodnocení jsou považovány za přímo daňově uznatelné nebo se musí odpisovat jako technické zhodnocení nebo je poplatník bude chtít odpisovat jako technické zhodnocení dobrovolně. Jak bylo řečeno v kapitole 5.4, výdaje na technické zhodnocení musí poplatník společně (v případě mimořádných odpisů samostatně) s daným majetkem odpisovat tehdy, překročí-li jejich výše v úhrnu za zdaňovací období 40 000 Kč. Pokud nicméně poplatník usiluje o co nejnižší základ daně a výhodnější by pro něj proto bylo výdaje na zhodnocení uplatnit přímo do daňových nákladů, nabízí se možnost, v případě že to situace a charakter technického zhodnocení umožňuje, uskutečnit technické zhodnocení v několika etapách a v rámci více zdaňovacích období tak, aby částka v žádném z nich nepřekročila 40 000 Kč. Pokud chce naopak poplatník zvýšit základ daně, nechce proto uplatnit výdaje na zhodnocení přímo a výdaje na zhodnocení nepřesahují 40 000 Kč, může využít možnost vymezenou v §33 odst. (1) zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení jsou na základě rozhodnutí poplatníka technickým zhodnocením i výdaje v hodnotě nižší než 40 000 Kč, pokud je neuplatní přímo do daňových výdajů.

Doposud byly v této kapitole vymezeny skutečnosti, které mohou mít vliv na základ daně obecně, tedy ve smyslu zvyšování i snižování. V další části práce již budou vymezeny prostředky, které základ daně mohou buď zvýšit, nebo snížit.

5.8.2 Speciální prostředky daňové optimalizace: zvyšování základu daně

Možností, jak zvýšit základ daně má poplatník mnohem více než v případě snahy o snižování základu daně.

Neuplatnění odpisů

Nejjednodušší možností je daňové odpisy vůbec neuplatit. Je důležité si ovšem uvědomit, že pokud poplatník daňově odpisovat daný majetek nebude, výdaje na pořízení daného majetku se jiným způsobem do daňových nákladů nepromítnou a částku neuplatněných odpisů v jednom zdaňovacím období si již nemůže uplatnit ani v dalším.

Přerušení odpisování

Poplatník může již jednou zahájené odpisování přerušit. Přerušení odpisování má ovšem několik podmínek, které jsou uvedeny v §26 odst. (8) zákona o daních z příjmů:

- při pokračování odpisování je nutné postupovat tak, jako by k žádnému přerušení nedošlo,
- poplatník neuplatní výdaje paušální částkou dle §7 a §9 zákona o daních z příjmů.

Přerušení odpisování poplatníkovi v podstatě zvýší základ daně o částku daňového odpisu toho majetku, u kterého k přerušení odpisování došlo. Přerušit odpisování je za splnění výše uvedených podmínek možné v kterémkoli zdaňovacím období po dobu odpisování majetku a to i opakovaně.

PŘÍKLAD Č. 10

Poplatník (plátce DPH) si pořídil v roce 2014 mrazicí skříň za cenu 66 308 s DPH (bez DPH 54 800 Kč). Pro odpisování si zvolil rovnoměrnou metodu a v roce 2018 se rozhodl odpisování na jeden rok přerušit. Výpočet je proveden za předpokladu neměnné právní úpravy.

ŘEŠENÍ: *Mrazicí skříň se řadí do 2. odpisové skupiny (položka 2-45 přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů). Pro výpočet předpokládáme použití maximálních možných sazeb. Hodnota odpisů je stanovena pomocí vzorce pro rovnoměrné odpisování uvedeného v kapitole 5.7.1. Výše odpisů v jednotlivých letech je zapsána následující tabulce.*

Tab. 23: Výsledky příkladu č. 10 (vlastní zpracování)

Rok	Daňový odpis v Kč	ZC v Kč
2014	6 028	48 772
2015	12 193	36 579
2016	12 193	24 386
2017	12 193	12 193
2018	0	12 193
2019	12 193	0

Dle zadání příkladu v roce 2018 došlo k přerušení odpisování, proto je odpis v tomto roce nulový. Mrazící skříň by se bez přerušení odpisovala do roku 2018, kdy by byla její zůstatková cena nulová, ale vlivem přerušení, kdy v roce 2018 nebyl odpis stanoven, resp. uplatněn, zůstává její zůstatková cena ve výši předchozího roku, proto se pokračuje v odpisování ještě v roce 2019.

Použití nižších sazeb

Tento prostředek daňové optimalizace může poplatník využít jen u toho majetku, u kterého provádí daňové odpisy pomocí rovnoměrné metody. Již několikrát bylo zmíněno, že zákon o daních z příjmů vymezuje pro rovnoměrné odpisování maximální odpisové sazby a poplatník si sám může zvolit i sazby nižší, pokud se ovšem nejedná o poplatníka, který uplatňuje paušální výdaje dle §7 nebo §9. Tuto možnost upravuje §31 odst. (7) zákona o daních z příjmů.

Nižší sazby může poplatník použít v jednom, ale i ve všech zdaňovacích obdobích, přičemž v každém roce odpisování je možné si zvolit odpisovou sazbu jinou. Je důležité si pouze uvědomit, že použití nižších sazeb prodlužuje dobu odpisování a to v závislosti na tom, jaké sazby se zvolí, případně v kolika zdaňovacích obdobích.

Při volbě nižší odpisové sazby je dobré si dále uvědomit, že odpisová sazba u rovnoměrné metody odpisování je v podstatě procento z hodnoty hmotného majetku, o které je možné upravit základ daně. Jinou než maximální odpisovou sazbu by proto měl poplatník volit ve smyslu toho, o kolik procent ze vstupní ceny hmotného majetku chce základ daně zvýšit.

Výpočet odpisů za použití nižších sazeb probíhá stejně jako za použití maximálních odpisových sazeb, pouze se pro výpočet použije zvolená sazba.

PŘÍKLAD Č. 11

Východiskem je zadání příkladu č. 3, kdy si poplatník pořídil v roce 2014 osobní automobil, který si přeje odpisovat rovnoměrnou metodou. Vstupní cena automobilu činí 380 800 Kč. Základ daně pro rok 2014 před uplatněním odpisů činí pouhých 38 000 Kč. Z výsledků příkladu č. 3 je patrné, že odpis v roce 2014 by činil 41 888 Kč. Pokud by poplatník uplatnil celý daňový odpis, dostal by se do ztráty. Poplatník si ovšem přeje z určitých důvodů dosáhnout základu daně po uplatnění daňových odpisů alespoň 25 000 Kč, maximálně však 30 000 Kč. Předpokladem řešení je neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: *Poplatník si přeje zvýšit základ daně. Jako první se nabízí možnost daňové odpisy neuplatnit. Tím by ovšem zůstal základ daně ve výši 38 000 Kč a poplatník by navíc nemohl hodnotu tohoto neuplatněného ročního odpisu uplatnit ani v dalších zdaňovacích obdobích, což by mohlo být nevýhodné. Další možností je přerušeni odpisování, resp. jelikož se jedná o rok pořízení, tak odpisování nezahájit, nicméně i v tomto případě by základ daně zůstal v hodnotě 38 000 Kč. Nejlepší možností vzhledem k požadavkům poplatníka je snížení roční odpisové sazby v roce 2014. Maximální roční odpisová sazba pro druhou odpisovou skupinu činí 11. Základ daně by při uplatnění maximálního odpisu činil -3 888 Kč. Poplatník si tedy přeje zvýšit základ daně alespoň o částku 28 888 Kč (3 888 + 25 000). Tato částka je přibližně 8 % ze vstupní ceny automobilu. Proto maximální roční odpisovou sazbu (11) snížíme o hodnotu 8 a získáme tak roční odpisovou sazbu 3. Pomocí této odpisové sazby by se měl požadovaný základ daně po uplatnění odpisů pohybovat v požadovaném rozmezí.*

Roční odpis v roce 2014 za použití nižší odpisové sazby:

$$\frac{380\,800 \times 3}{100} = 11\,424 \text{ Kč}$$

Základ daně po uplatnění odpisů: 38 000 – 11 424 = 26 576 Kč.

UPOZORNĚNÍ

Pokud poplatník odpisuje majetek v rámci speciálního režimu odpisování, nelze odpisování přerušit. Přerušeni odpisování prodlužuje dobu odpisování.

5.8.3 Speciální prostředky daňové optimalizace: snižování základu daně

Kromě toho, že poplatník uplatní maximální možné výše daňových odpisů, má ke snižování základu ještě jednu možnost. Zákon o daních z příjmů umožňuje zvýšit odpis v prvním roce odpisování a to jak v případě rovnoměrného způsobu odpisování tak i zrychleného.

Hodnota, o kterou se odpis v prvním roce zvyšuje, se liší v závislosti na druhu majetku, který je možné pro tyto účely rozčlenit do tří skupin, přičemž každé skupiny se poté týká jiná hodnota navýšení:

(A) stroje pro zemědělství a lesnictví (CZ-CPA 28.3) u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou (viz §31 odst. 2),

(B) zařízení pro čištění a úpravu vod (CZ-CPA 28.29.12), třídící a úpravárenské zařízení, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny ze třídy CZ-CPA 38.32 (viz §31 odst. 3), jedná se např. o druhotné suroviny z hliníku, skla, plastu),

(C) hmotný majetek spadající do odpisových skupin 1 – 3, kromě předchozích (viz §31 odst. 4).

Společnou podmínkou uplatnění zvýšeného odpisu v prvním roce je, že poplatník je prvním odpisovatelem daného majetku.

U rovnoměrné metody odpisování zákon o daních z příjmů přímo stanovuje jiné maximální odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce, než jaké jsou maximální odpisové sazby při nenavyšování odpisu prvního roku. Odpis v prvním roce odpisování se dle §31 první uvedené skupině (A) zvyšuje o 20%, skupině (B) o 15% a poslední skupině (C) o 10%.

Pro zrychlené odpisování zákon o daních z příjmů neurčuje jiné odpisové koeficienty v případě navýšení odpisu v prvním roce, ale stanovuje procenta ze vstupní ceny, o která se navýší odpis prvního roku. V prvním roce odpisování může tedy poplatník podle §32 navýšit odpis o 20% ze vstupní ceny majetku z výše uvedené skupiny (A), o 15% v případě majetku ze skupiny (B) a o 10% jde-li o majetek ze skupiny (C).

5.8.4 Uplatnění odpisů

Uplatnění odpisů lze brát ze dvou pohledů. Jedním pohledem je právě ona daňová optimalizace, zda daný majetek poplatník bude odpisovat nebo zda odpisování přeruší, či zda uplatní maximální možnou výši odpisů nebo nižší. Z druhého pohledu je důležité si uvědomit, že existují situace, že nelze uplatnit celý stanovený odpis, ale pouze jeho část. Situace, kdy nelze uplatnit odpis celý, jsou vymezeny v této části příručky.

Poloviční odpis

Zákon o daních z příjmů v §26 odst. (7) vymezuje situace, kdy poplatník může uplatnit pouze polovinu vypočteného ročního odpisu. Obecně se jedná např. o tyto situace:

- během zdaňovacího období dojde k vyřazení majetku (např. z důvodu prodeje),
- jedná se o majetek nabytý v průběhu zdaňovacího období, kdy poplatník pokračuje v odpisování zahájeném původním odpisovatelem,
- v průběhu zdaňovacího období nastaly účinky rozhodnutí o úpadku.

Celý roční vypočtený odpis lze naopak uplatnit obecně u toho majetku, který eviduje poplatník na konci zdaňovacího období, kromě situací uvedených výše, kdy se musí uplatnit odpis poloviční.

Poměrná část odpisu

Poplatník si nemůže uplatnit celý odpis v případě, kdy předmětný hmotný majetek používá k zajištění zdanitelného příjmu pouze zčásti. V takovémto případě smí uplatnit jako daňově uznatelný výdaj pouze poměrnou část odpisů. Taková situace nastává například, když poplatník používá osobní automobil i k soukromým účelům. Za těchto okolností může uplatnit pouze poměrnou část odpisu v závislosti např. na počtu ujetých kilometrů v souvislosti s jeho podnikatelskou činností a v souvislosti se soukromými účely.

Odpisy v daňovém přiznání k dani z příjmů

Z pohledu odpisů je pro vyplnění daňového přiznání, resp. pro výpočet daně z příjmů, nutné porovnat daňové odpisy s účetními. Mohou nastat tři situace:

- a) účetní odpisy jsou vyšší než daňové odpisy – v takovém případě rozdíl odpisů zvyšuje základ daně,
- b) účetní odpisy jsou nižší než daňové odpisy – nastává opačná situace než v předchozím případě a rozdíl těchto odpisů základ daně snižuje,
- c) účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům – základ daně se nezvyšuje ani nesnižuje

5.9 Vyřazení majetku a zůstatková cena

Způsob vyřazení odpisovaného hmotného majetku v průběhu jeho životnosti má vliv na uznatelnost jeho zůstatkové ceny pro daňové účely. K vyřazení majetku dochází například z těchto důvodů:

- prodej,
- darování,
- škoda.

Jestliže poplatník svůj hmotný majetek **prodá**, je daňově uznatelná celá daňová zůstatková cena majetku (dle §24 odst. 2, písm. b). Je důležité si také uvědomit, že v roce prodeje má poplatník možnost uplatnit pouze poloviční výši daňového odpisu (viz. kapitola 5.8.3, s. 91) a o tuto hodnotu se zůstatková cena z minulého roku ještě sníží.

PŘÍKLAD Č. 12

Poplatník v roce 2014 vyřadil z důvodu prodeje osobní automobil. Tento osobní automobil prodal za částku 120 000 Kč. Hodnota celého ročního odpisu by v roce 2014 činila 62 000 Kč. Zůstatková cena automobilu je po uplatnění daňových odpisů v roce 2013 ve výši 138 000 Kč. Předpokladem výpočtu je opět neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: *V roce 2014 může poplatník uplatnit pouze polovinu ročního odpisu, tedy 31 000 Kč. Hodnota uplatněného odpisu musí být následně odečtena od hodnoty*

zůstatkové ceny z roku 2013 (138 000 Kč), kdy poté vychází zůstatková cena majetku 107 000 Kč. Tato hodnota je v roce 2014 uznatelná jako zůstatková cena vyřazeného majetku v důsledku prodeje.

Pokud poplatník svůj majetek vyřadí z důvodu **darování**, je dle §25 odst. (1) písm. o) zákona o daních z příjmů, celá daňová zůstatková cena majetku daňově neuznatelná.

Pojem **škoda** je pro daňové účely vymezen v §25 odst. (2). Dle tohoto ustanovení za škodu považováno poškození či zničení majetku, který je ve vlastnictví poplatníka, pokud je majetek v důsledku této škody vyřazen. V kontextu daňové znatelnosti je možné rozlišovat tři typy škod (uznatelnost zůstatkové ceny v důsledku škody je vymezena v §24 odst. 2, písm. c).

- a) *Živelní pohromy* – taxativně vymezeny v §24 odst. (10), jedná se například o záplavy, krupobití, vichřice, nezaviněný požár. Výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny (i tehdy, kdy poplatník není pojištěn) nebo posudkem soudního znalce. Zůstatková cena je celá daňově uznatelná.
- b) *Škody způsobené neznámým pachatelem* – musí být potvrzeny policií. Daňově uznatelná je celá zůstatková cena.
- c) *Ostatní škody* – zůstatková cena je daňově uznatelná pouze do výše náhrad.

Daňová uznatelnost či neuznatelnost zůstatkové ceny je pro přehlednost pro jednotlivé důvody vyřazení uvedena v následující tabulce.

Tab. 24: Daňová uznatelnost zůstatkové ceny (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)¹⁵⁴

Důvod vyřazení majetku	Daňová uznatelnost/neuznatelnost
Prodej majetku	ZC je daňově uznatelná
Darování majetku	ZC je daňově neuznatelná
Živelní pohromy	ZC je daňově uznatelná
Škoda způsobená neznámým pachatelem	ZC je daňově uznatelná
Ostatní škody	ZC je daňově uznatelná do výše náhrad

¹⁵⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

5.10 Shrnující modelové příklady

Při výpočtu modelových příkladů jsou použity vzorce uvedené v této příručce.

PŘÍKLAD Č. 13

Poplatník (plátce DPH) si pořídil v roce 2014 CNC obráběcí centrum za cenu včetně DPH 1 101 100 Kč (cena bez DPH 910 000 Kč). Náklady na dopravu a montáž činily 5 000 Kč bez DPH. Pro odpisování si zvolil rovnoměrnou metodu, přičemž v prvním roce odpisování si uplatnit nižší odpisovou sazbu 8, v roce 2016 proběhne technické zhodnocení v ceně 55 800 Kč bez DPH. V roce 2018 bude odpisování přerušeno. Při výpočtu se předpokládá neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: CNC obráběcí centrum se řadí do druhé odpisové skupiny (položka 2-56 přílohy č. 1 zákona o daních z příjmu). Součástí vstupní ceny je nejen pořizovací cena, ale i náklady na dopravu a montáž, jakožto náklady související s pořízením.

Odpis za rok 2014:

$$\frac{(910\,000 + 5\,000) * 8}{100} = 73\,200 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 841\,800 \text{ Kč}$$

Odpis za rok 2015:

$$\frac{(910\,000 + 5\,000) * 22,25}{100} = 203\,588 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 638\,212 \text{ Kč}$$

V dalším roce proběhne technické zhodnocení, proto se musí při výpočtu navýšit vstupní cena a zároveň použít odpisová sazba pro případ technického zhodnocení.

Odpis za rok 2016:

$$\frac{(910\,000 + 5\,000 + 55\,800) * 20}{100} = 194\,160 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 499\,852 \text{ Kč}$$

Odpis za rok 2017:

$$\frac{(910\,000 + 5\,000 + 55\,800) * 20}{100} = 194\,160 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 305\,692 \text{ Kč}$$

V roce 2018 je odpisování přerušeno, proto je roční daňový odpis v tomto roce 0 Kč. V dalším roce se pokračuje tak, jako by odpisování přerušeno nebylo.

Odpis za rok 2019:

$$\frac{(910\,000 + 5\,000 + 55\,800) \times 20}{100} = 194\,160 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 111\,532 \text{ Kč}$$

Odpis za rok 2020 je již pouze v hodnotě zůstatkové ceny, tedy 111 532 Kč.

PŘÍKLAD Č. 14

Poplatník (plátce DPH) koupil v roce 2014 secí stroj za cenu bez DPH 1 120 000 Kč. Jedná se o poplatníka s převážně zemědělskou výrobou. Tento majetek se rozhodl odpisovat zrychlenou odpisovou metodou. Poplatník si přeje uplatnit v prvním roce odpisování zvýšený odpis. V roce 2016 proběhne na tomto majetku technické zhodnocení v částce 69 000 Kč. Při výpočtu se opět předpokládá neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: *Secí stroj se řadí do druhé odpisové skupiny (položka 2-55 přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů), pro kterou platí koeficient pro první rok odpisování v hodnotě 5. Vstupní cena majetku činí 1 120 000 Kč. Jedná se o poplatníka s převážně zemědělskou výrobou, proto bude dle požadavku poplatníka navýšen odpis v prvním roce o 20% ze vstupní ceny.*

Odpis za rok 2014:

$$1\,120\,000 \times 0,20 + \frac{1\,120\,000}{5} = 448\,000 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 672\,000 \text{ Kč}$$

Odpis za rok 2015:

$$\frac{2 \times 672\,000}{6 - 1} = 268\,800 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 403\,200 \text{ Kč}$$

V roce 2016 je provedeno technické zhodnocení ve výši 69 000 Kč, z tohoto důvodu dojde k navýšení zůstatkové ceny na hodnotu 472 200 Kč.

Odpis za rok 2016:

$$\frac{2 \times 472\,200}{5} = 188\,800 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 283\,400 \text{ Kč}$$

Odpis za rok 2017:

$$\frac{2 \times 283\,400}{5 - 1} = 141\,700 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 141\,700 \text{ Kč}$$

Odpis za rok 2018:

$$\frac{2 \times 141\,700}{5 - 2} = 94\,467 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 47\,233 \text{ Kč}$$

Odpis za rok 2019 činí 47 233 Kč.

PŘÍKLAD Č. 15

Poplatník (plátce DPH) v roce 2014 nakoupil dva počítače (1 ks za cenu 13 900 Kč bez DPH), dva monitory (cena za 1 ks je 4 124 Kč bez DPH), dvě klávesnice (každá za 550 Kč bez DPH), jeden scanner (cena 5 590 s DPH Kč, bez DPH 4 620 Kč) a software pro grafiku (cena 11 800 Kč). Poplatník si přeje vytvořit soubor movitých věcí a odpisovat ho rovnoměrnou metodou (maximální výše odpisových sazeb). Předpokladem výpočtu je neměnná právní úprava.

ŘEŠENÍ: Součástí souboru nemůže být v zadání uvedený software, jelikož se nejedná o movitou věc. Z ostatních věcí lze soubor vytvořit, přičemž se musí daňově odepisovat, pokud jeho vstupní cena přesáhne 40 000 Kč. Vstupní cenu souboru zjistíme sečtením všech výše uvedených pořizovacích cen (kromě softwaru). Vstupní cena souboru tedy činí 41 768 Kč. Za hlavní funkční předmět je zvolen počítač, který patří do 1. odpisové skupiny (položka 1-15 přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů). Při odpisování se proto použijí odpisové sazby platné pro první odpisovou skupinu.

Výpočet pro rok 2014:

$$\frac{41\,768 \times 20}{100} = 8\,354 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 33\,414 \text{ Kč}$$

Výpočet pro rok 2015:

$$\frac{41\,768 \times 40}{100} = 16\,708 \text{ Kč}$$

ZC: 16 706 Kč

Odpis v roce 2016 bude ve výši zůstatkové ceny, tzn. 16 706 Kč.

5.11 Závěr příručky

Příručka definovala za využití zákona o daních z příjmů a dalších legislativních předpisů základní principy daňového odpisování samostatných movitých věcí a jejich souborů. Na závěr příručky je pro snazší orientaci v zákoně o daních z příjmů uveden přehled některých ustanovení zákona o daních z příjmů, které se týkají problematiky daňových odpisů.

Tab. 25: Přehled ustanovení zákona o daních z příjmů (vlastní zpracování)

Problematika	Ustanovení
Odpisy hmotného majetku obecně	§26
Poloviční odpis	§26 odst. (7)
Přerušení a nezahájení odpisování	§26 odst. (8)
Neodpisovaný hmotný majetek	§27
Odpisovatel	§28
Vstupní cena	§29
Odpisové skupiny	§30
Časové odpisy	§30 odst. (4)
Výkonové odpisy	§30 odst. (5)
Mimořádné odpisy	§30a
Odpisy hmotného majetku k výrobě elektřiny ze slunečního záření	§30b
Rovnoměrná metoda odpisování	§31
Zrychlená metoda odpisování	§32
Technické zhodnocení	§33
Uznatelnost zůstatkové ceny vyřazeného hmotného majetku	§24, §25

6 VARIANTY VÝPOČTU DAŇOVÝCH ODPISŮ

Tato kapitola se věnuje různým možnostem stanovení daňových odpisů hmotného majetku, který společnost Svoboda a syn, s.r.o. plánuje pořídit v roce 2014. Konkrétně se jedná o výpočet daňových odpisů modelové technické pece v prvním roce odpisování, v závislosti na různých variantách možného vývoje základu daně společnosti, resp. v závislosti na různých požadavcích daňové optimalizace prostřednictvím daňových odpisů.

6.1 Stručné představení společnosti

Společnost Svoboda a syn, s.r.o. podniká v oboru staveb a telekomunikačních montáží, nabízí především inženýrské a geodetické práce, realizaci staveb, montáže technologií, včetně servisu a údržby a v rámci společnosti funguje i zámečnická dílna, která se zabývá zejména výrobou ocelových konstrukcí. Společnost působí na českém trhu, ale příležitostně provádí montáže technologií i v zahraničí, např. v Německu, na Slovensku nebo v Belgii.

V posledních letech se společnost zabývá i výzkumem a vývojem nových technologií zpracování vedlejších energetických produktů a vybraných druhů průmyslových odpadů ve stavebnictví.¹⁵⁵

Dlouhodobý majetek, resp. dlouhodobý hmotný majetek je významnou položku aktiv společnosti. V roce 2013 měla společnost dlouhodobý hmotný majetek v netto hodnotě 8 729 tis. Kč (brutto hodnota 36 027 tis. Kč), z toho samostatné movité věci a soubory movitých věcí v netto hodnotě 3 831 tis. Kč (brutto hodnota 28 417 tis. Kč).¹⁵⁶

Společnost vlastní například tento majetek spadající do skupiny samostatných movitých věcí:

- osobní a nákladní automobily,
- plošiny,
- brusky,

¹⁵⁵ SVOBODA A SYN. Výzkum a vývoj, prováděné činnosti. *Sasbrno.cz* [online].

¹⁵⁶ SVOBODA A SYN. *Výroční zpráva 2013*. Brno: Svoboda a syn, 2014.

- svářečka optických vláken,
- vibrační třídič,
- zařízení na čištění kouřových plynů.

6.2 Výpočet daňových odpisů

V následujících kapitolách 6.2.1 a 6.2.2 jsou vypočítány daňové odpisy modelové technické pece, kterou společnost pořídila v roce 2014 v souvislosti s probíhajícím výzkumem a vývojem. Tato pec spadá do standardního režimu odpisování. Společná východiska pro výpočet rovnoměrných i zrychlených odpisů jsou následující:

- vstupní cena včetně nákladů souvisejících s pořízením činí 3 421 000 Kč,
- modelová technická pec se řadí do 2. odpisové skupiny (na základě konzultace se společností, zařazena do položky 2-40, laboratorní pece),
- odpisy jsou stanoveny pro první rok odpisování.

6.2.1 Rovnoměrné odpisování

Rovnoměrné odpisy jsou vypočítány pro první rok odpisování v následujících variantách: využití maximální roční odpisové sazby, zvýšený odpis a snížená odpisová sazba.

Maximální roční odpisová sazba

Odpis s využitím maximální odpisové sazby je stanoven pro následující předpoklady:

- maximální roční odpisová sazba 11,
- cílem daňové optimalizace je snížení základu daně prostřednictvím využití maximální roční odpisové sazby.

Výpočet daňového odpisu pro rok 2014 :

$$\frac{3\,421\,000 * 11}{100} = 376\,310 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 3\,044\,690 \text{ Kč}$$

Roční odpis v prvním roce odpisování činí za výše uvedených předpokladů 376 310 Kč.

Zvýšený odpis v prvním roce odpisování

Zákon o daních z příjmů umožňuje navýšení odpisu v prvním roce odpisování. Předpoklady stanovení daňového odpisu:

- navýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %, tzn. odpisová sazba je 21,
- cílem daňové optimalizace je snížení základu daně v prvním roce odpisování prostřednictvím využití zvýšeného odpisu v prvním roce.

Výpočet zvýšeného daňového odpisu v roce 2014:

$$\frac{3\,421\,000 * 21}{100} = 718\,410 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 2\,702\,590 \text{ Kč}$$

Hodnota daňového odpisu při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování je o 342 100 Kč vyšší než v předchozí variantě.

Nižší než maximální roční odpisová sazba

Tato varianta je počítána pro situaci, kdy by společnost chtěla z určitých důvodů zvýšit výsledek hospodaření. Předpoklady výpočtu:

- použití nižší než maximální roční odpisové sazby v prvním roce odpisování, přičemž odpisová sazba je pro tyto účely stanovena na hodnotu 6 (maximální roční odpisová sazba činí 11),
- cílem daňové optimalizace je navýšení základu daně v prvním roce odpisování prostřednictvím snížení odpisové sazby.

Výpočet daňového odpisu v roce 2014:

$$\frac{3\,421\,000 * 6}{100} = 205\,260 \text{ Kč} \quad \text{ZC: } 3\,215\,740 \text{ Kč}$$

V případě snížení roční odpisové sazby na hodnotu 6, činí daňový odpis modelové technické pece 205 260 Kč.

6.2.2 Zrychlené odpisování

Stejně jako v případě rovnoměrných odpisů jsou i zrychlené odpisy vypočítány v několika variantách a to: zrychlené odpisování beze změn, zvýšení odpis v prvním roce odpisování.

Zrychlené odpisování beze změn

Zrychleným odpisováním beze změn chápe autorka výpočet odpisů bez jakéhokoli navyšování odpisu v prvním roce odpisování. Předpoklady výpočtu:

- koeficient odpisování pro první rok v hodnotě 5,
- cílem daňové optimalizace je největší snížení základu daně zejména v druhém roce odpisování.

Výpočet daňového odpisu v roce 2014:

$$\frac{3\,421\,000}{5} = 684\,200 \text{ Kč} \qquad \text{ZC: } 2\,736\,800 \text{ Kč}$$

Daňový odpis v prvním roce odpisování zrychlenou metodou činí za výše uvedených předpokladů 648 200 Kč.

Zvýšený odpis v prvním roce

Zákon o daních z příjmů umožňuje stejně tak jako u rovnoměrné metody odpisování zvýšení odpisu v prvním roce. Výpočet je proveden na základě těchto předpokladů:

- koeficient odpisování pro první rok ve výši 5,
- navyšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % ze vstupní ceny,
- cílem daňové optimalizace je nejvyšší snížení základu daně zejména v prvním roce odpisování prostřednictvím navyšení odpisu v tomto roce.

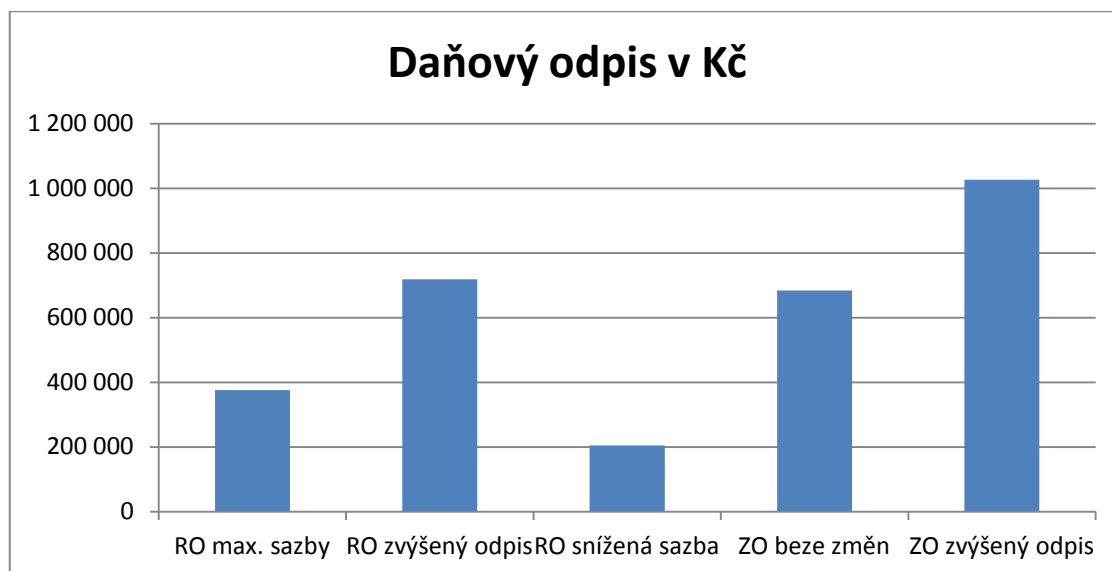
Výpočet zvýšeného daňového odpisu v roce 2014:

$$3\,421\,000 * 0,10 + \frac{3\,421\,000}{5} = 1\,026\,300 \text{ Kč} \qquad \text{ZC: } 2\,394\,700 \text{ Kč}$$

V případě využití této možnosti je daňových odpis v roce 2014 opět o 342 100 Kč vyšší než v případě předchozí varianty.

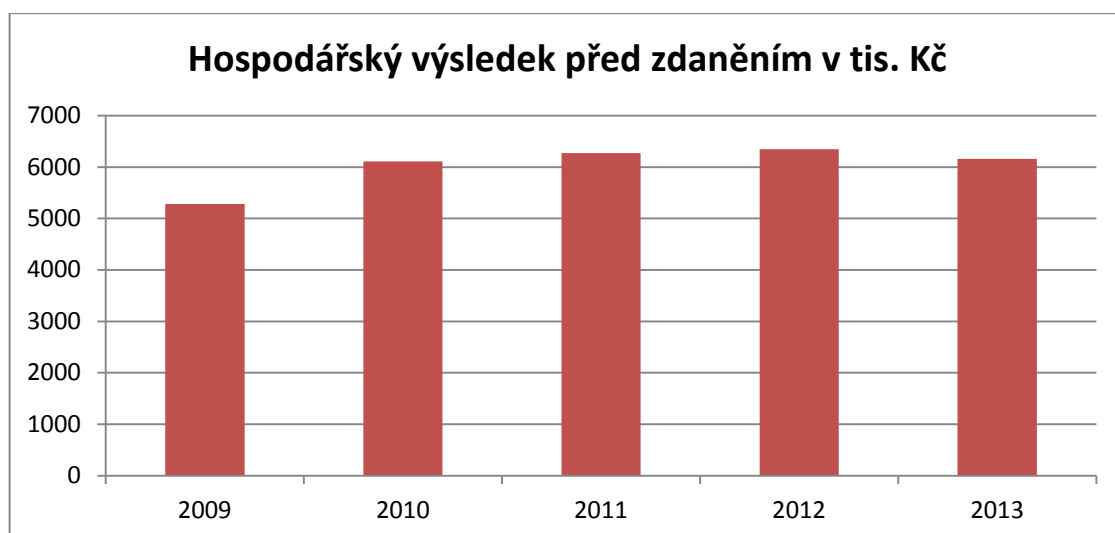
6.3 Zhodnocení

V předchozí kapitole 6.2 bylo vypočítáno několik variant daňových odpisů. Tyto varianty, resp. hodnoty daňového odpisu v jednotlivých variantách pro první rok odpisování (tj. 2014), jsou pro porovnání znázorněny na následujícím grafu.



Graf 2: Výše odpisu dle jednotlivých variant výpočtu (vlastní zpracování)

Společnost Svoboda a syn, s.r.o. dlouhodobě dosahuje zisku, tedy kladného hospodářského výsledku. Hospodářský výsledek společnosti před zdaněním má v posledních letech mírně rostoucí tendenci, s výjimkou roku 2013, což je znázorněno na následujícím grafu. V grafu je znázorněna výše hospodářského výsledku společnosti před zdaněním za období 2009 – 2013.



Graf 3: Hospodářský výsledek před zdaněním za období 2009-2013 (vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti)¹⁵⁷

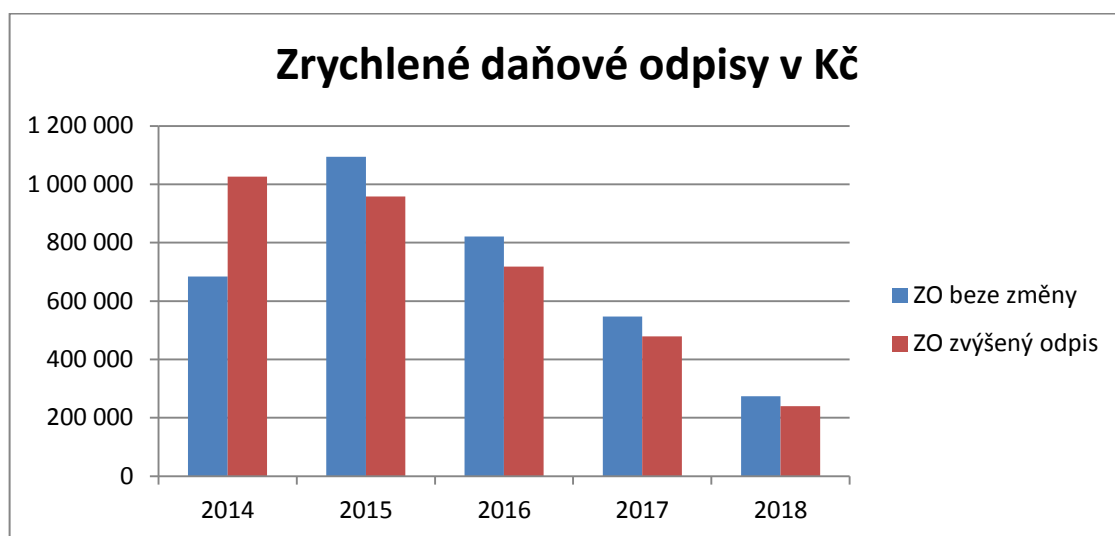
Dle dosavadního vývoje hospodářského výsledku před zdaněním a informací poskytnutých společnostmi, se autorka práce domnívá, že se hospodářský výsledek, tedy základ daně, bude v následujících letech mírně zvyšovat či se bude pohybovat na hranici dosaženého zisku v roce 2013. Z tohoto důvodu (resp. z pohledu daňové optimalizace) a z dosavadní praxe daňového odpisování, kdy se společnost snaží majetek odepsat co nejrychleji, se jeví jako nevhodnější použití některé varianty zrychleného odpisování. Za nejméně vhodnou variantu je možné považovat rovnoměrné odpisování se sníženou odpisovou sazbou a to z toho důvodu, že výrazný pokles hospodářského výsledku, či dokonce možnost ztráty, kdy by společnost usilovala o zvyšování základu daně, je nepravděpodobné.

V rámci zrychleného odpisování jsou možné dvě varianty a to „standardní“ zrychlené odpisy či navýšení odpisu v prvním roce odpisování. Pokud by společnost uvažovala pouze v kontextu prvního roku odpisování, byla by pro ni samozřejmě výhodnější varianta zvýšeného odpisu v prvním roce. Nicméně pro rozhodnutí, kterou z variant použít, je důležité uvažovat o průběhu daňového odpisování po celou dobu odpisování majetku. V případě, že by společnost usilovala o co nejrychlejší odepsání majetku, či by snad předpokládala nejvyšší základ daně v roce 2014 a jeho postupné snižování

¹⁵⁷ SVOBODA A SYN. *Výroční zpráva 2013*. Brno: Svoboda a syn, 2014.
 SVOBODA A SYN. *Výroční zpráva 2011*. Brno: Svoboda a syn, 2012.
 SVOBODA A SYN. *Výroční zpráva 2009*. Brno: Svoboda a syn, 2010.

v dalších letech, jevila by se jako vhodnější varianta zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování. Nicméně jak již bylo uvedeno výše, autorka práce předpokládá v následujících letech mírné zvyšování hospodářského výsledku, proto považuje za výhodnější variantu „standardní“ zrychlené odpisy.

Důvody jsou blíže popsány za použití následujícího grafu, kde jsou znázorněny výše odpisů pro varianty zrychleného odpisování i v dalších letech (za předpokladu neměnných podmínek).



Graf 4: Odpisy v jednotlivých letech ve variantách zrychleného odpisování (vlastní zpracování)

Pokud je předpoklad, že se hospodářský výsledek bude průběžně zvyšovat, potom se jeví varianta zvýšeného odpisu v prvním roce méně výhodná neboť v prvním roce, kdy se předpokládá nejnižší hospodářský výsledek, je hodnota daňového odpisu nejvyšší a postupně se snižuje, zatímco hospodářský výsledek se zvyšuje. Naopak u použití zrychlených odpisů beze změny v prvním roce, je daňový odpis v prvním roce odpisování nejnižší, tedy v roce s nejnižším hospodářským výsledkem. V druhém roce se odpis zvýší a následně sice začne jeho hodnota také klesat, nicméně hodnota odpisů je přesto v jednotlivých letech vyšší a tedy i více snižuje základ daně než u varianty zvýšeného odpisu v prvním roce.

Společnost by se nicméně měla rozhodnout i s ohledem na to, jaké další nástroje daňové optimalizace kromě daňových odpisů bude mít v jednotlivých letech k dispozici.

ZÁVĚR

Daňové odpisy jsou poměrně významnou součástí daně z příjmů a umožňují poplatníkům zahrnout výdaje na pořízení dlouhodobého majetku do daňových nákladů a tím i optimalizovat svoji daňovou povinnost. Cílem diplomové práce proto bylo navrhnout metodickou příručku, která by poplatníkům daně z příjmů ulehčila orientaci v problematice daňových odpisů. Dílčím cílem práce bylo srovnání daňového odpisování v České republice s pravidly daňových odpisů tak, jak jsou formulovány v návrhu směrnice CCCTB a kapitálovými odpočty ve Velké Británii, které lze označit jako obdobu daňových odpisů.

První část práce obsahovala popis a analýzu základních pravidel daňového odpisování tak jak je stanovuje zákon o daních z příjmů. Analýza byla zaměřena především na možnosti daňové optimalizace prostřednictvím daňových odpisů. Součástí této části bylo již zmíněné porovnání pravidel daňového odpisování. Srovnání je zaměřeno na základní aspekty odpisování, jako je např. vstupní cena, metody odpisování či povinnost uplatnění daňových odpisů. Každý z výše zmíněných systémů uplatňování výdajů na pořízení aktiv do daňových nákladů má své klady a zápory. Systém kapitálových odpočtů, resp. zákon o kapitálových odpočtech je oproti právní úpravě daňových odpisů v České republice ale i dle směrnice CCCTB poměrně složitý a často dochází k jeho úpravě. Nicméně pro poplatníky, kteří se snaží o co nejrychlejší uplatnění výdajů na pořízení majetku, je tento systém nejpříznivější. Je to zejména díky poměrně vysokým limitům na uplatnění AIA. Výhodou kapitálových odpočtů i daňových odpisů dle směrnice CCCTB je, že poplatník odepisuje soubor aktiv, resp. uplatňuje kapitálové odpočty ze skupiny aktiv. Je to výrazné zjednodušení, protože tak není nutné počítat odpisy pro každý majetek zvlášť. Výhodu daňových odpisů v České republice, ale i kapitálových odpočtů ve Velké Británii lze spatřovat v tom, že poplatník nemusí odpisy, resp. odpočty uplatnit, nebo je může uplatnit i v nižší hodnotě. Toto směrnice CCCTB neumožňuje a poplatník tak přichází o možnost volby a tedy i možnost daňové optimalizace. Směrnice CCCTB také striktně stanovuje způsob odpisování, zatímco v České republice má poplatník možnost volby metody odpisování (s určitými výjimkami).

Druhá část práce obsahuje metodickou příručku, která byla navržena v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění ke dni 1. 9. 2014 a ve spolupráci se Společností Svoboda a syn, s.r.o. Sestavení této příručky předcházeli již zmíněný popis a analýza základních pravidel daňového odpisování. Metodická příručka obsahuje nejen teoretické poznatky o daňovém odpisování, ale i vymezení postupu pro stanovení odpisů a praktické příklady tak, aby byly pomůckou pro poplatníky daně z příjmů při výpočtu daňových odpisů. Důležitou součástí příručky je i přiblížení možností daňové optimalizace a to jak pro snižování, tak i zvyšování základu daně, které byly identifikovány ve zmíněné analýze.

Na navrženou metodickou příručku v závěru práce navazuje výpočet různých variant daňových odpisů modelové pece, kterou společnost Svoboda a syn, s.r.o. v letošním roce (tj. 2014) zakoupila. Za nejvhodnější variantu z pohledu daňové optimalizace lze považovat zrychlené odpisy beze změny (tzn. bez zvýšeného odpisu v prvním roce) a to za předpokladu zvyšování výsledku hospodaření společnosti v dalších letech. Společnost by nicméně měla brát v úvahu i další nástroje daňové optimalizace, které bude mít v jednotlivých letech k dispozici.

SEZNAM LITERATURY

BRYCHTA, I. *Meritum Daň z příjmů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-730-8.

BURIAN, M., JANOUŠEK, L. *Daňové a nedaňové náklady a výdaje*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2002, 604 s. ISBN 80-86395-24-3.

Capital Allowances Act 2001. *Legislation.gov.uk* [online]. 2001 [cit. 2013-11-16]. Dostupné z: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2001/2/contents>

CEED. Funkce odpisů z pohledu státu. *Ceed.cz* [online]. 2013. [cit. 2014-01-11]. Dostupné z: http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/invmaj_a_techrozvoj/539funkce_odpisu_z_pohl_edu_statu.htm

CEED. Funkce odpisů z pohledu firmy. *Ceed.cz* [online]. 2013. [cit. 2014-01-11]. Dostupné z: http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/invmaj_a_techrozvoj/538funkce_odpisu_z_pohl_edu_firmy.htm

CÍGLER SOFTWARE. Daňová uznatelnost zůstatkové ceny HM. *Money.cz* [online]. 2014. [cit. 2014-05-05]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/danova-uznatelnost-zustatkove-ceny-hm/>

ČERMÁKOVÁ, H. *Odpisy majetku nově: z účetního i daňového pohledu*. 9. přeprac. a rozš. vyd. Ostrava: Mirago, 2003. ISBN 80-86617-08-4.

Finance Act 2008. *Legislation.gov.uk* [online]. 2008 [cit. 2013-11-16]. Dostupné z: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/contents>

HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances: basic. *Hmrc.gov.uk* [online]. 2014 [cit. 2014-05-12]. Dostupné z <http://www.hmrc.gov.uk/capital-allowances/basics.htm>

HM REVENUE & CUSTOM. Capital allowances on plant and machinery. *Hmrc.gov.uk* [online]. 2014 [cit. 2014-05-12]. Dostupné z: <http://www.hmrc.gov.uk/capital-allowances/plant.htm>

HM REVENUE & CUSTOM. First year allowances: the basics. *Hmrc.gov.uk* [online]. 2014 [cit. 2014-05-12]. Dostupné z: <http://www.hmrc.gov.uk/capital-allowances/fya/basics.htm>

HNÁTEK, M., ZÁMEK D. *Daňové a nedaňové náklady 2013*. Praha: ESAP, 2013. ISBN 978-80-260-2628-0.

HOVORKA, M. *Daňové triky a tipy*. 5. vyd. Ostrava: Sagit, 2006. ISBN: 80-7208-601-4.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 15. akt. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-118-1.

KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2013*. Praha: ESAP, 2013. ISBN 978-80-260-2627-3.

LANDA, M. *Základy účetnictví*. 2. upr. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011. ISBN 978-80-7418-117-7.

MACHÁČEK, I. *Fyzické osoby a daň z příjmů 2012*. 3. akt. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-711-7.

MAREK, P. a kol. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2. akt. vyd. Praha: Ekopress, 2009. ISBN 978-80-86929-49-1.

Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. března 2011.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0.

PELC, V. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-387-5.

PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*. 13. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-784-3.

PINSENT MASONS. Capital allowances on property transactions. *Out-law.com* [online]. 2014 [cit. 2014-05-03]. Dostupné z: <http://www.out-law.com/en/topics/tax/property-tax-/capital-allowances-on-property-transactions/>

PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-733-1.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 6.8.2008, č. j. 1 Afs 98/2008-68. *Nssoud.cz* [online]. 2003 – 2010 [cit. 2013-11-27]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0098_1Afs_0800068A_prevedeno.pdf

SEDLÁČEK, J. *Základy finančního účetnictví*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 2005. ISBN 80-86119-95-5.

SVOBODA A SYN. *Výroční zpráva 2009*. Brno: Svoboda a syn, 2010.

SVOBODA A SYN. *Výroční zpráva 2011*. Brno: Svoboda a syn, 2012.

SVOBODA A SYN. *Výroční zpráva 2013*. Brno: Svoboda a syn, 2014.

SVOBODA A SYN. Výzkum a vývoj, prováděné činnosti. *Sasbrno.cz* [online]. 2009. [cit. 2014-04-02]. Dostupné z: <http://sasbrno.cz/vyzkum-cz>

ŠIROKÝ, J. a kol. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-8-251-3510-5.

TAYLOR, C. Negative Reaction to CCCTB Draft Laws. *The Irish Times* [online]. 2011 [vyd. 2011-04-17]. Dostupné prostřednictvím databáze ProQuest Central z: <http://search.proquest.com/docview/857256288?accountid=12552>

VALACH, J. a kol. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. 3. rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-71-2.

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

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 ze dne 6. listopadu 2002.

WOLTERS KLUWER. Škody v daňových výdajích. *Ucetnikavarna.cz* [online]. 2014. [cit. 2014-05-05]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1539v1515-skody-v-danovych-vydajich/>

ZAJÍČKOVÁ, M., BOHÁČ, R., VEČEŘ, I. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-21-2.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Zvýšené odpisy.....	42
Tab. 2: Maximální částky AIA	46
Tab. 3: Sazby WDA.....	48
Tab. 4: Kapitálové odpochty u automobilů pořízených po 1. 4. 2009.....	49
Tab. 5: Kapitálové odpochty u automobilů pořízených před 1. 4. 2009.....	50
Tab. 6: Doba životnosti jednotlivě odpisovaných aktiv	53
Tab. 7: Srovnání.....	58
Tab. 8: Srovnání hodnoty daňových odpisů	60
Tab. 9: Dopad technického zhodnocení.....	67
Tab. 10: Vstupní cena	71
Tab. 11: Specifický a standardní režim odpisování.....	73
Tab. 12: Doba odpisování.....	74
Tab. 13: Maximální roční odpisové sazby.....	76
Tab. 14: Výsledky příkladu č. 3.....	77
Tab. 15: Výsledky příkladu č. 4.....	78
Tab. 16: Koeficienty odpisování.....	79
Tab. 17: Výsledky příkladu č. 5.....	81
Tab. 18: Výsledky příkladu č. 6.....	81
Tab. 19: Specifické metody odpisování.....	82
Tab. 20: Výsledky příkladu č. 7.....	83
Tab. 21: Výsledky příkladu č. 8.....	85
Tab. 22: Výsledky příkladu č. 9.....	87
Tab. 23: Výsledky příkladu č. 10.....	91
Tab. 24: Daňová uznatelnost zůstatkové ceny.....	96
Tab. 25: Přehled ustanovení zákona o daních z příjmů	100

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Průběh rovnoměrného a zrychleného odpisování	37
Graf 2: Výše odpisu dle jednotlivých variant výpočtu	105
Graf 3: Hospodářský výsledek před zdaněním za období 2009-2013	106
Graf 4: Odpisy v jednotlivých letech ve variantách zrychleného odpisování	107

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Speciální nástroje daňové optimalizace.....	38
Obr. 2: Schéma postupu stanovení daňových odpisů	69
Obr. 3: Metody odpisování	75
Obr. 4: Možnosti daňové optimalizace (vlastní zpracování)	88

SEZNAM ZKRATEK

AIA	Annual investment allowances
FIA	First-year allowances
RO	rovnoměrný odpis
VC	vstupní cena
WDA	writing-down allowances
ZC	zůstatková cena
ZO	zrychlený odpis

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Změny v právní úpravě daňových odpisů v České republice od roku 1993

Příloha 2: Průběh z odpisů dle rovnoměrné a zrychlené metody odpisování

Příloha 3: Hodnoty zrychlených odpisů – varianty řešení

Příloha 1: Změny v právní úpravě daňových odpisů v České republice od roku 1993 (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)¹⁵⁸

Rok 1993

Vymezení odpisovaného hmotného majetku se příliš neliší od dnešní úpravy, nicméně samostatné movité věci a soubory předmětů, které mají samostatné ekonomicko-technické určení, musí mít pro účely daňového odpisování vstupní cenu vyšší než 10 000 Kčs a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Technické zhodnocení se odepisovalo vždy bez ohledu na hodnotu výdajů.

Vstupní cenou hmotného majetku je pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena.

Hmotný majetek odpisuje vlastník, ale existují i výjimky, např. pronajatý hmotný majetek může na základě smlouvy odpisovat i nájemce.

Zákon o daních z příjmů platný pro rok 1993 vymezuje celkem pět odpisových skupin s dobou odpisování 4, 8, 15, 30 a 50 let. Poplatník si může zvolit mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním. Pro výpočet odpisů rovnoměrnou metodou jsou stanoveny roční odpisové sazby, přičemž tyto sazby jsou pevně dány a nelze použít sazbu nižší. Například pro první odpisovou skupinu platila v prvním roce odpisování roční sazba 14,2, v dalších letech odpisování 28,6 a pro zvýšenou vstupní cenu sazba 25. Výpočet odpisů zrychlenou metodou se provádí pomocí stanovených koeficientů odpisování. Například první odpisové skupině byl přiřazen koeficient odpisování pro první rok 4, pro další roky odpisování 5 a pro zvýšenou vstupní cenu 4.

V rámci této právní úpravy neexistovaly žádné mimořádné odpisy, ani nebyla možnost zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování.

¹⁵⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů (platné znění daného roku).

Rok 1995

V roce 1994 nedošlo k výraznějším změnám v daňovém odpisování samostatných movitých věcí (kromě toho, že hraniční hodnota 10 000 Kčs se změnila na 10 000 Kč), nicméně v roce 1995 již lze určité významnější změnit nalézt.

Hodnota vstupní ceny u samostatných movitých věcí zůstala stejná, nicméně již byla vymezena i hodnota výdajů u technického zhodnocení. Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku hodnotu 10 000 Kč a to v úhrnu za zdaňovací období.

Vymezení vstupní ceny majetku se rozšířilo na hodnotu nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva a na cenu stanovenou pro účely daně dědické a darovací (pokud neuplynulo déle než 5 let) při nabytí majetku zděděním či darováním.

Vedle rovnoměrných a zrychlených odpisů, jsou v zákoně od roku 1995 definovány i odpisy časové a výkonové a to např. u forem, modelů a šablon. Počet odpisových skupin zůstal stejný, pouze doba odpisování u páté odpisové skupiny se zkracuje z 50 na 45 let. Pro pátou odpisovou skupinu se změnila i koeficienty odpisování u zrychleného odpisování.

Rok 1996

V roce 1996 došlo ke změně vymezení samostatných movitých věcí a jejich souborů, resp. došlo ke změně hraniční vstupní ceny. Hmotným majetek se pro účely zákona o daních z příjmů rozuměly samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pokud jejich hodnota převyšovala 20 000 Kč a doba použitelnosti byla delší než jeden rok. Stejně se změnila i hodnota technického zhodnocení.

Rok 1998 a 1999

Ke změně hraniční vstupní ceny u samostatných movitých věcí a jejich souborů došlo i v roce 1998. Od tohoto roku se tento majetek se musí daňově odpisovat, jestliže jeho vstupní cena překročí 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Změnila se

i hodnota u technického zhodnocení, kdy se technické zhodnocení musí odpisovat, jestliže výdaje překročí částku 40 000 Kč.

V roce 1999 došlo i ke změně v době odpisování, kdy zůstalo zachováno pět odpisových skupin, nicméně doba odpisování je nově stanovena na 4, 6, 12, 20 a 30 let. Původní doba odpisování byla tedy zachována pouze u první odpisové skupiny, u všech ostatních došlo k jejímu zkrácení. V souvislosti se změnou doby odpisování se změnily i roční sazby i koeficienty odpisování u druhé až páté odpisové skupiny.

Rok 2002

Výraznější změnou bylo rozšíření vymezení vstupní ceny. Vedle pořizovací ceny, vlastních nákladů a dalších dříve uvedených, je vstupní cenou nově i hodnota technického zhodnocení u majetku, jehož účetní odpisy uplatňuje poplatník jako daňově uznatelné náklady a neuplatní výdaje na pořízení přímo do daňově uznatelných nákladů.

Rok 2004

Důležitá změna v daňovém odpisování nastala v roce 2004, kdy počet odpisových skupin byl rozšířen z pěti na šest. Doba odpisování u šesté odpisové skupiny byla stanovena na 50 let. Do této odpisové skupiny patřily obecně budovy např. administrativní budovy, hotely, muzea a další. Dříve spadaly budovy především do páté odpisové skupiny. I této skupině byly samozřejmě přiřazeny maximální roční odpisové sazby u rovnoměrné metody odpisování a koeficienty odpisování pro zrychlenou metodu odpisování.

Rok 2005

Značné změny zaznamenal zákon o daních z příjmů i v roce 2005. Opět byl rozšířen počet odpisových skupin. Vznikla nová odpisová skupina 1a, kam patřila motorová vozidla s určitými výjimkami (dříve v první odpisové skupině). Kromě rozšíření počtu odpisových skupin, se změnila i doba odpisování na 3, 4 (skupina 1a), 5, 10, 20, 30 a 50 let.

Změněny byly i maximální roční odpisové sazby u rovnoměrného odpisování a koeficienty odpisování u zrychleného odpisování. Nově zákon o daních z příjmů také

poplatníkům nabídl možnost navýšení odpisu v prvním roce odpisování podle stanovených pravidel a jen pro odpisové skupiny 1 – 3 včetně skupiny 1a a to u obou metod odpisování.

Rok 2008

V roce 2008 došlo ke zrušení odpisové skupiny 1a a zůstalo zachováno zbylých šest odpisových skupin se stejnou dobou odpisování uvedenou pro rok 2005. Motorová vozidla spadající do odpisové skupiny 1a se nově řadí do druhé odpisové skupiny.

Rok 2009

Od roku 2009 nabízí zákon o daních z příjmů novou možnost odpisování a to mimořádné odpisy. Tyto odpisy může poplatník uplatnit (pokud je jeho prvním vlastníkem) u hmotného majetku, který byl pořízen v období od 1. 1. 2009 až 30. 6. 2010 a který je zařazen v první nebo druhé odpisové skupině.

Období 2010 – 2013

V letech 2010 až 2013 nedošlo k výraznějším změnám v pravidlech daňového odpisování, pouze od roku 2011 jsou v zákoně o daních z příjmů zvlášť specifikovány odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření.

Rok 2014

Od roku 2014 došlo v souvislosti s přijetím nového občanského zákoníku k určitým změnám v zákoně o daních z příjmů. Změny týkající se daňového odpisování jsou spíše charakteru změny terminologie.

K odpisování hmotného majetku byl dříve obecně oprávněn vlastník, od roku 2014 je pojem vlastník nahrazen pojmem **odpisovatel**, nicméně vymezení zůstává téměř stejné. Nově může odpisovat hmotný majetek podílový či svěřenecký fond, jehož součástí je hmotný majetek.

Největší změna z pohledu daňového odpisování je patrná v příloze č. 1 k zákonu o daních z příjmů, která se týká zařazení majetku do odpisových skupin. Nicméně i v tom

případě jde spíše o úpravu názvů a úprav položek v rámci odpisové skupiny než k faktickému přesunutí některého majetku do jiné odpisové skupiny. Změna této přílohy je zřejmě způsobená tím, že do roku 2014 tato příloha vycházela ze Standardní klasifikace produkce (SKP), zatímco od roku 2014 vychází z klasifikace produkce CZ-CPA, která ji nahradila.¹⁵⁹

¹⁵⁹ Pro statistické účely došlo k nahrazení SKP klasifikací produkce CZ-CPA již v roce 2008

Příloha 2: Průběh z odpisů dle rovnoměrné a zrychlené metody odpisování (vlastní zpracování)

Východiska výpočtu: vstupní cena 500 000 Kč, majetek zařazený do druhé odpisové skupiny.

Rok	Roční odpis v Kč		Zůstatková cena v Kč	
	Rovnoměrné odpisy	Zrychlené odpisy	Rovnoměrné odpisy	Zrychlené odpisy
2014	55 000	100 000	445 000	400 000
2015	111 250	160 000	333 750	240 000
2016	111 250	120 000	222 500	120 000
2017	111 250	80 000	111 250	40 000
2018	111 250	40 000	0	0

Příloha 3: Hodnoty zrychlených odpisů – varianty řešení (vlastní zpracování)

Rok	Roční zrychlený odpis v Kč		Zůstatková cena v Kč	
	Beze změn	Zvýšený odpis v prvním roce	Beze změn	Zvýšený odpis v prvním roce
2014	684 200	1 026 300	2 736 800	2 394 700
2015	1 094 720	957 880	1 642 080	1 436 820
2016	821 040	718 410	821 040	718 410
2017	547 360	478 940	273 680	239 470
2018	273 680	239 470	0	0