

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Diplomová práce:

**Porovnání vývoje způsobů odepisování
dlouhodobého majetku a jejich vlivu na daňový základ**

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marie Oubrechtová

Vypracovala:

Bc. Jana Kubecová

2011

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích, dne 15. dubna 2011

.....
podpis

Poděkování

Děkuji vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Marii Oubrechtové za odborné vedení a poskytnutí rad při zpracování této práce.

Zároveň děkuji podniku BRISK Tábor a.s. za poskytnutí podkladů pro zpracování praktické části diplomové práce.

OBSAH:

1. ÚVOD	8
2. TEORETICKÁ ČÁST	10
2. 1. Vymezení dlouhodobého majetku	10
2. 1. 1. Charakteristika dlouhodobého majetku	10
2. 1. 2. Dělení dlouhodobého majetku	11
2. 1. 2. 1. Dlouhodobý nehmotný majetek	11
2. 1. 2. 2. Dlouhodobý hmotný majetek	12
2. 1. 2. 3. Dlouhodobý finanční majetek	13
2. 2. Evidence dlouhodobého majetku	14
2. 2. 1. Syntetická evidence	14
2. 2. 2. Analytická evidence	14
2. 3. Účtování dlouhodobého majetku	15
2. 3. 1. Pořízení dlouhodobého majetku	15
2. 3. 2. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	17
2. 3. 3. Odpisování dlouhodobého majetku	19
2. 3. 4. Vyřazení dlouhodobého majetku	19
2. 4. Odpisy dlouhodobého majetku	20
2. 4. 1. Podstata odpisování	20
2. 4. 2. Metody odpisování	21
2. 4. 3. Účetní odpisy	22
2. 4. 3. 1. Charakteristika účetních odpisů	22
2. 4. 3. 2. Odpisovaný a neodpisovaný majetek	23
2. 4. 3. 3. Subjekty oprávněné účetně odpisovat	24
2. 4. 3. 4. Účetní odpisy výkonové	25
2. 4. 3. 5. Účetní odpisy časové	26
2. 4. 4. Daňové odpisy	29
2. 4. 4. 1. Charakteristika daňových odpisů	29
2. 4. 4. 2. Odpisovaný a neodpisovaný majetek	30
2. 4. 4. 3. Odpisování majetku z hlediska vlastnictví	32
2. 4. 4. 4. Technické zhodnocení	33
2. 4. 4. 5. Doba odpisování a odpisové skupiny	34
2. 4. 4. 6. Daňové odpisy rovnoměrné	34

2. 4. 4. 7. Daňové odpisy zrychlené	37
2. 4. 5. Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	39
3. METODIKA	40
4. PRAKTICKÁ ČÁST	43
4. 1. Charakteristika a historie vybrané účetní jednotky	43
4. 2. Evidence a účtování dlouhodobého majetku	46
4. 3. Způsoby odpisování ve vybrané účetní jednotce	47
4. 3. 1. Účetní odpisy	48
4. 3. 2. Daňové odpisy	48
4. 3. 3. Výpočty odpisů	49
4. 4. Vývoj způsobů odpisování dlouhodobého majetku	54
4. 4. 1. Změny v odpisování osobních automobilů	54
4. 4. 2. Změny odpisů osobních automobilů v příkladech	58
4. 4. 3. Změny v odpisových sazbách	70
4. 4. 4. Změny v koeficientech	75
4. 5. Vliv způsobů odpisování dlouhodobého majetku na daňový základ	80
4. 6. Posouzení a zhodnocení vývoje odpisování	82
5. ZÁVĚR	84
6. SUMMARY	88
7. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	89
8. SEZNAM TABULEK	91
9. SEZNAM GRAFŮ	93

1. ÚVOD

Bezesporu jednou ze zásadních oblastí, která leží v centru zájmu podnikatelských subjektů s různou velikostí i s různým zaměřením, je problematika odpisování. Důvodem může být vliv samotných odpisů, kterým zasahují oblasti ekonomiky, účetnictví ale i daní. Odpisy nejsou pouhým vyjádřením opotřebení majetku, při správném použití mohou sloužit i k optimalizaci daňového základu a s ním související úsporou finančních zdrojů. Pouze schopnost subjektů umět správně využívat všechny nabízené možnosti ve svůj prospěch a orientace poplatníků v konkrétní problematice je klíčem k legální optimalizaci daně a k šetření tolik potřebných peněžních zdrojů.

Je třeba zdůraznit, že odpisy jsou důležité nejen pro podnikatelský subjekt, ale také pro stát. Důvodem je přímý vliv odpisů na daň, kterou subjekt platí státu a pro stát představuje příjem do jeho rozpočtu. Nabízí se zde tvrzení, že stát by měl mít snahu o co nejnižší a tím tedy i nejpomalejší odpisy, prostřednictvím kterých by měl zajištěny vyšší aktuální příjmy v podobě daně z příjmů od podnikatelských subjektů. Ovšem s možností rychlejšího odepsání dlouhodobého majetku je podnik stimulován k rychlejší obměně strojů a k zavádění modernějších technologií, které podporují rozvoj firem a tím pádem i celého hospodářství.

Hlavním důkazem faktu, že problematika odpisování je velice aktuální, jsou neustálé změny odpisové legislativy, které zachycuje tato práce. Byť se může zdát, že se nejedná o příliš rozsáhlé změny, právě o to jsou jejich dopady do praxe významnější.

Cílem práce je zachycení vývoje způsobů odpisování, přenesení těchto způsobů odpisování do číselného vyjádření a posouzení vlivu vývoje odpisování na daňový základ. Tato práce tedy nezachycuje pouze aktuální odpisovou problematiku, ale je zaměřena na vývoj odpisů za období od roku 1995 do roku 2010. Vývoj odpisových sazeb a koeficientů je demonstrován na vybraném zařízení firmy BRISK Tábor a.s. a změny odpisů osobních automobilů na ilustrativních příkladech.

Diplomová práce je rozdělena do části teoretické a praktické. Každá část má několik kapitol, které na sebe logicky navazují a směřují ke konečnému cíli.

Cílem teoretické části je vymezení pojmů dlouhodobého majetku, jeho charakteristika a popis, evidence a účtování. Stěžejní část teoretické části se zabývá odpisy dlouhodobého majetku, vysvětluje podstatu a metody odpisování a charakterizuje účetní, daňové odpisy a rozdíly mezi nimi.

Část praktická má za úkol aplikaci teoretických poznatků na konkrétní situace. Praktická část je zaměřena na změny v odpisování osobních automobilů a uvedením konkrétních příkladů, na změny v odpisových sazbách a koeficientech. Změny odpisových sazeb a koeficientů jsou uváděny na majetku z vybrané společnosti.

Na závěr jsou zhodnoceny dopady změn odpisové legislativy na daňové subjekty.

2. TEORETICKÁ ČÁST

2. 1. VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Charakteristickým rysem dlouhodobého majetku je životnost aktiva (doba používání), která je delší než jeden rok. Spotřeba dlouhodobého majetku je postupná, neprobíhá jednorázově. Dlouhodobému majetku je ve směrné účtové osnově pro podnikatele vymezena třída 0 Dlouhodobý majetek. Dlouhodobý majetek je též označován jako stálá aktiva a představuje nejméně likvidní majetek podniku. (*Sedláček, 2004*)

2. 1. 1. CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Mezi základní charakteristiky dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku můžeme zařadit jeho účel – dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek umožňuje, usnadňuje či rozšiřuje již existující podnikatelskou činnost. Je tedy určen k dlouhodobému užívání v podniku a nikoli k prodeji a získávání dodatečných finančních prostředků. Ovšem dlouhodobý finanční majetek podnik nepořizuje se záměrem využívat ho ke své činnosti, ale s cílem získat z jeho držby prospěch v podobě určitých výnosů (příkladem mohou být přijaté dividendy či podíly na zisku, výnosové úroky), nebo v podobě jiného kapitálového zhodnocení (hlavně díky růstu tržních cen). (*Kovanicová, 2003*)

Podstatnými rysy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou:

- stálost (dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nemění věcnou podobu a podstatu, zůstává stejný nebo se opotřebovává),
 - dlouhodobost (majetek je schopen přinášet do podniku ekonomický prospěch po dobu minimálně 1 roku),
 - opotřebování – postupná spotřeba (v podobě odpisů se postupně přenáší hodnota majetku do nákladů, některý majetek se nespotebovává – pozemky nebo na své hodnotě získává – kulturní památky),
 - výše vstupní ceny (jedná se o cenu, která je určena účetní jednotkou).
- (*Paseková, 2008*)

2. 1. 2. DĚLENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek obsahuje účty k majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok a majetek splňující minimální výši ocenění určenou účetní jednotkou, k němuž má účetní jednotka právo hospodaření či vlastnické právo.

Dlouhodobý majetek členíme na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek. (*Paseková, 2008*)

2. 1. 2. 1. DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

Dlouhodobý nehmotný majetek není fyzické povahy a poskytuje určitá práva podniku na ekonomický prospěch. Výši ocenění, od které budou moci být tato práva považována za dlouhodobý nehmotný majetek, si určí každý podnik sám (s výjimkou goodwillu). Podnik při stanovení této výše musí brát ohled na princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení aktiv v účetnictví podniku. V zákoně o dani z příjmů je uvedena výše (pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku) 60 000 Kč, proto mnoho účetních jednotek využívá tohoto limitu. Není – li překročen limit stanovený podnikem pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku, účtuje se o jednorázovém nákladu (drobný dlouhodobý nehmotný majetek).

Doba, po kterou je dlouhodobý nehmotný majetek použitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost podniku (tj. doba použitelnosti), je delší než jeden rok. Dlouhodobý nehmotný majetek se do nákladů přeúčtovává postupně prostřednictvím odpisů. Způsob i dobu odpisování si volí jednotka sama v odpisovém plánu (výjimku tvoří zřizovací výdaje a goodwill, které se odpisují rovnoměrně po dobu pěti let). (*Sedláček, 2005*)

Dlouhodobý nehmotný majetek je evidován na účtech skupiny 01 Dlouhodobý nehmotný majetek, patří sem zejména:

- zřizovací výdaje (účet 011 Zřizovací výdaje),

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (účet 012 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje) a software (účet 013 Software),
- ocenitelná práva (účet 014 Ocenitelná práva),
- goodwill (účet 015 Goodwill),
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek (účet 019 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek),
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (účet 041 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku),
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek (účet 051 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek). (*Paseková, 2008*)

Má-li poplatník k nehmotnému majetku právo užívání na dobu určitou, tak se roční odpis vypočítá jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný dlouhodobý majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to:

- audiovizuální dílo 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců,
- zřizovací výdaje 60 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. (*Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32a Odpisy nehmotného majetku, odst. 4*)

2. 1. 2. DLOUHODOBÝ HDMOTNÝ MAJETEK

Dlouhodobý hmotný majetek je charakteristický svou fyzickou (hmatatelnou) podobou. Dlouhodobým hmotným majetkem jsou věci, které jsou uvedené do stavu způsobilého k užívání (dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními předpisy pro užívání, tj. způsobilost k provozu). Výši ocenění, od které bude podnik považovat aktivum za dlouhodobý hmotný majetek, si může účetní jednotka stanovit sama. V zákoně o dani z příjmů je doporučena částka 40 000 Kč. V případě, že není překročena výše stanovená účetní jednotkou pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného majetku, účtuje se o majetku jako o zásobách, tedy při vydání do spotřeby je proúčtován do nákladů (drobný dlouhodobý hmotný majetek). Bez ohledu na výši ocenění či na dobu použitelnosti se některý majetek zařazuje do

dlouhodobého hmotného majetku vždy (např. pozemky, budovy, stavby, umělecká díla, sbírky a předměty z drahých kovů, kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, základní stádo a tažná zvířata).

Dlouhodobý hmotný majetek může být odpisovaný (účtová skupina 02) či neodpisovaný (účtová skupina 03). Způsob a dobu odpisování si volí účetní jednotka sama v odpisovém plánu (výjimkou je oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který se odpisuje rovnoměrně po dobu 15 let). (*Sedláček, 2005*)

Strukturu dlouhodobého hmotného majetku reprezentují:

- pozemky (účet 031 Pozemky),
- stavby (účet 021 Stavby),
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí (účet 022 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí),
- pěstitelské celky trvalých porostů (účet 025 Pěstitelské celky trvalých porostů),
- základní stádo a tažná zvířata (účet 026 Základní stádo, tažná zvířata),
- jiný dlouhodobý hmotný majetek (účet 029 Jiný dlouhodobý hmotný majetek),
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (účet 042 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku),
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek (účet 052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek),
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku (účet 097 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku). (*Kovanicová, 2003*)

2. 1. 2. 3. DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK

Dlouhodobý finanční majetek představuje aktivum, které podnik nakupuje, vlastní, případně půjčuje se záměrem dlouhodobě (po dobu delší než 1 rok) investovat volné peněžní prostředky či volná nepeněžní aktiva takovým způsobem, který mu přinese očekávaný výnos charakteru dividend, úroků či zhodnocení v důsledku růstu tržních cen držených aktiv. Tento majetek tedy není určen k užívání při běžné provozní činnosti.

V případě dlouhodobého finančního majetku nelze hovořit o odpisování (což logicky vyplývá z povahy tohoto majetku). (Kovanicová, 2003)

Dlouhodobý finanční majetek dělíme na:

- podíly v ovládaných a řízených osobách,
- podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem,
- jiný dlouhodobý finanční majetek,
- pořizovaný dlouhodobý finanční majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek. (Paseková, 2008)

2. 2. EVIDENCE DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Evidenci v účetnictví lze členit podle různého stupně podrobnosti na evidenci syntetickou a analytickou.

2. 2. 1. SYNTETICKÁ EVIDENCE

V syntetické evidenci jsou zachyceny prostřednictvím syntetických účtů souhrnné stavy a pohyby jednotlivých druhů aktiv, pasiv, nákladu a výnosů. Syntetická evidence se vede pouze v peněžních jednotkách. Veškeré syntetické účty, které účetní jednotka používá, jsou zobrazeny také v hlavní knize.

2. 2. 2. ANALYTICKÁ EVIDENCE

Pro potřeby řízení podniku se často nelze spokojit s údaji ze syntetické evidence a je potřeba znát detailnější informace. Proto se k některým syntetickým účtům podle potřeby vedou další podrobnější účty, které se nazývají analytické účty. V analytické

evidenci se zápisy mohou uskutečňovat v jednotkách jak peněžních, tak i v hmotných jednotkách (nebo současně v obou jednotkách). (*Štohl, 2006*)

Podrobná evidence dlouhodobého majetku se vede na analytických účtech podle:

- jeho jednotlivých složek,
- hledisek vyplývajících z ustanovení právních předpisů,
- potřeb řízení podniku.

Analytické účty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku slouží k jeho identifikaci, obsahují především název a popis majetku, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, ocenění, roční sazby účetních odpisů a absolutní výši odpisů, roční sazby daňových odpisů a výši těchto odpisů, datum a způsob vyřazení.

Analytické účty dlouhodobého finančního majetku jsou vedeny dle jednotlivých složek (u záloh a půjček podle jednotlivých dlužníků a případně i měn). Musí obsahovat údaje potřebné k přesné identifikaci dlouhodobého finančního majetku. (*Kovanicová, 2003*)

2. 3. ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Dlouhodobý majetek by měl představovat nejvýnosnější aktiva podniku, která jsou pořizována na delší dobu, a proto rozhodování o nich patří k strategickým rozhodnutím, které provádí top management nebo vlastníci podniku. O dlouhodobém majetku je účtováno v třídě 0 Dlouhodobý majetek.

2. 3. 1. POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek může být pořízen koupí (dodavatelsky), vytvořen vlastní činností (ve vlastní režii), nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným nabytím (darováním), převodem podle právních předpisů, přeřazením z osobního užívání do podnikání nebo vkladem společníka do obchodní společnosti.

Dlouhodobý finanční majetek je pořizován zejména koupí, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku, poskytnutím půjčky, převodem finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady.

Pořizování dlouhodobého majetku se sleduje na samostatných účtech skupiny 04 (04 Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek), které mají za úkol zjistit skutečnou cenu pořizovaného majetku. Nevznikají-li vedlejší výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku, lze majetek účtovat přímo na příslušné majetkové účty. Když je proces pořizování ukončen, převede se částka nehmotného, hmotného či finančního aktiva na příslušný účet skupiny 01 Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, 03 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný nebo 06 Dlouhodobý finanční majetek. Říkáme, že dlouhodobý majetek byl uveden do užívání (jsou splněny všechny technické funkce nutné k jeho používání a povinnosti vyplývající z právních předpisů). To ovšem neznamená, že aktivum začalo být fakticky využíváno, ale je připraveno k užívání. (Paseková, 2008)

Pořízení koupí (dodavatelsky)

Tabulka 1.: Pořízení dlouhodobého majetku koupí

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Faktura přijatá za software/stroj	041		042	
DPH	343		343	
Celkem		321		321
Faktura přijatá za instalaci/dopravu	041		042	
DPH	343		343	
Celkem		321		321
Zařazení softwaru/stroje do užívání	013	041	022	042

Pramen: Autorka

Vytvoření vlastní činnosti (ve vlastní režii)

Pořizováním dlouhodobého majetku ve vlastní režii se zvyšují aktiva podniku, proto se tento způsob pořizování nazývá aktivace.

Tabulka 2.: Vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Spotřeba materiálu	501	112	501	112
Spotřeba energie	502	379	502	379
Mzdy	521	331	521	331
Soc. a zdrav. pojištění placené podnikem	524	336	524	336
Aktivace majetku	041	623	042	624
Zařazení do užívání	01x	041	02x	042

Pramen: Autorka

Pořízení bezúplatným nabytím (darováním)

Tabulka 3.: Pořízení majetku bezúplatným nabytím

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Nabytí majetku darováním	01x	413	02x,03x	413

Pramen: Autorka

Pořízení přeřazením z osobního užívání do podnikání

Tabulka 4.: Pořízení majetku přeřazením z osobního užívání do podnikání

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Převedení majetku z osobního užívání do podnikání	01x	491	02x,03x	491

Pramen: Autorka

2. 3. 2. TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Převýší-li částka technického zhodnocení v průběhu jednoho účetního období u jednotlivého majetku 40 000 Kč, zvyšuje se o výši technického zhodnocení pořizovací

cena dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku. V případě, že náklady na technické zhodnocení jsou nižší než 40 000 Kč, může se účetní jednotka rozhodnout, jestli bude toto technické zhodnocení účtovat do provozních nákladů nebo zvýší pořizovací cenu dlouhodobého majetku.

Dokončené technické zhodnocení vlastního majetku, které za účetní období v úhrnu nepřevyší částku 40 000 Kč u jednotlivého hmotného a nehmotného majetku a účetní jednotka ho nezahrne na základě vlastního rozhodnutí do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, se účtuje v případě dlouhodobého nehmotného majetku na účet 518 Ostatní služby a v případě dlouhodobého hmotného majetku použijeme účet 548 Ostatní provozní náklady.

Tabulka 5.: Účtování technického zhodnocení vlastního majetku

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Faktura přijatá za technické zhodnocení (nad částku 40 000 Kč)	041	321	042	321
Zvýšení vstupní ceny majetku	01x	041	02x	042
Faktura přijatá za technické zhodnocení (do částky 40 000 Kč)	518	321	548	321

Pramen: Autorka

U jednotlivého vlastního drobného majetku, který není účtovaný v třídě 0 Dlouhodobý majetek, se považuje technické zhodnocení, které v úhrnu za účetní období přesáhne částku 40 000 Kč, za dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek.

O technickém zhodnocení není účtováno u pěstitelských celků trvalých porostů, základního stáda, tažných zvířat a majetku v účtové skupině 03 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Je-li provedeno technické zhodnocení na cizím majetku a zhodnocení celkem za účetní období přesáhne částku 40 000 Kč a současně je účetní jednotka (nájemce) oprávněna o majetku účtovat a odpisovat ho, je toto technické zhodnocení bráno jako dlouhodobý majetek a účtuje se na příslušný účet v účtové třídě 0 Dlouhodobý majetek.

2. 3. 3. ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

V penězích vyjádřené opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku snižuje zůstatkovou cenu tohoto majetku a zároveň vstupuje do nákladů účetního období ve formě odpisů. Odpisy se v nákladech zachytí ve skupině 55 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Snížení hodnoty dlouhodobého majetku, které vzniklo v důsledku opotřebení, se vyjadřuje nepřímou, pomocí opravného účtu k příslušnému aktivu (účtová skupina 07 Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a skupina 08 Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku). Na účtu oprávek se načítá opotřebení příslušného majetku za celou dobu jeho dosavadního užívání. (Ryneš, 2007)

Tabulka 6.: Účtování odpisů dlouhodobého majetku

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Odpis majetku	551	07x	551	08x

Pramen: Autorka

2. 3. 4. VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Dlouhodobý majetek může být vyřazován z důvodu prodeje, likvidace, bezúplatného převodu (darování), vkladu dlouhodobého majetku do jiné společnosti, převodu na základě právních předpisů, přeřazení z podnikání do osobního vlastnictví, v důsledku škody nebo manka. Aby mohl být odpisovaný majetek vyřazen, musí být nejdříve doúčtovány oprávky do plné výše pořizovací ceny (jednorázový odpis zůstatkové ceny) a následně se majetek účetně vyřadí. Podle zákona o daních z příjmů může poplatník uplatnit odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu z majetku vyřazeného před koncem zdaňovacího období. U neodpisovaného majetku a dlouhodobého finančního majetku se zaúčtuje jeho pořizovací cena do nákladů v okamžiku jeho vyřazení. Náklady týkající se fyzické likvidace se zachycují na účtu 548 Ostatní provozní náklady a případný zbylý materiál z likvidace se převezme na sklad a zaúčtuje se na účet 648 Ostatní provozní výnosy.

Tabulka 7.: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku, který není zcela odepsán

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Poloviční roční odpis	551	07x	551	08x
Doúčtování zůstatkové ceny, vyřazení v důsledku:				
likvidace	551	07x	551	08x
prodej	541	07x	541	08x
darování	543	07x	543	08x
manko, škoda	549, 582	07x	549, 582	08x
převedení do osobního užívání	491	07x	491	08x
vkład do jiné společnosti	367	07x	367	08x
Vyřazení majetku z evidence	07x	01x	08x	02x

Pramen: Autorka

Tabulka 8.: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku, který je zcela odepsán

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Vyřazení odepsaného majetku	07x	01x	08x	02x

Pramen: Autorka

2. 4. ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU

V České republice jsou dvě soustavy odpisování – účetní odpisování a daňové odpisování. Obě tyto soustavy mají své specifické poslání, své funkce.

2. 4. 1. PODSTATA ODPISOVÁNÍ

Každá společnost ke své činnosti využívá určitý majetek, díky kterému je podnik schopen produkovat zboží či služby a jejich zpeněžením tak dosahovat ekonomického prospěchu. Je ovšem nutné rozlišovat majetek krátkodobý a dlouhodobý (návaznost na dobu využitelnosti majetku – životnost). Pro krátkodobý majetek je charakteristická jeho jednorázová spotřeba (příkladem mohou být suroviny nebo pomocný materiál). Oproti tomu dlouhodobý majetek je využíván a spotřebováván postupně (tedy delší

časový horizont). Rozdíl mezi krátkodobým a dlouhodobým majetkem je nejen v délce jejich spotřeby, ale i zachycení majetku v účetnictví. Z důvodu využívání dlouhodobého majetku v podniku po delší časové období není možné zaúčtovat jeho pořizovací (vstupní) cenu do nákladů jednorázově. A tak tedy dochází k postupnému přenášení hodnoty dlouhodobého majetku do nákladů (prostřednictvím odpisů) po dobu životnosti majetku. (*Gorčíková, 2008, diplomová práce*)

Podstatou odpisování je postupné přenášení hodnoty majetku do nákladů, přičemž dochází k ovlivňování výše základu daně několik let, dokud nedojde k úplnému odepsání hodnoty dlouhodobého aktiva. (*Blechová, Janoušková, 2010*)

Trvalé snížení hodnoty majetku může být v důsledku fyzického nebo morálního opotřebení. Fyzickým opotřebením je postupné snižování původní užitné hodnoty majetku kvůli změně jeho technických a provozních vlastností (například koroze, namáhání materiálu). Jde tedy (zjednodušeně pojato) o snižování hodnoty v důsledku používání. Vědeckotechnický rozvoj je podnětem k morálnímu opotřebením.

Odpisy, kromě toho že vyjadřují postupné opotřebení dlouhodobého majetku v penězích, mají ještě další funkce – přenášení opotřebení do nákladů a tím pádem ovlivňují výsledek hospodaření (a tedy i základ daně) po několik let.

Kumulovaný souhrn odpisů k určitému okamžiku se nazývá oprávky. Oprávky vyjadřují celkové opotřebení majetku. Odečteme-li od pořizovací ceny oprávky, dostaneme zůstatkovou cenu (výše dlouhodobého majetku, která ještě bude převedena do nákladů ve zbývající době životnosti majetku). (*Gorčíková, 2008, diplomová práce*)

2. 4. 2. METODY ODPISOVÁNÍ

Rozlišujeme dva druhy odpisových metod – odpisy účetní a odpisy daňové. Účetní odpisy mají odpovídat reálnému opotřebením majetku a způsob jejich výpočtu je plně v pravomoci účetní jednotky. Daňové odpisy jsou počítány pro daňové účely (výše těchto odpisů se uznává při výpočtu daně z příjmů) a nepřihlíží se u nich ke specifickým

podmínkám podniku. Z výše uvedeného vyplývá - pro splnění požadavku věrného zobrazení skutečnosti by měly do účetnictví vstupovat odpisy účetní. (Kovanicová, 2003)

Účetní odpisy se rozdělují na časové a výkonové. Časové odpisy můžeme dále členit na rovnoměrné, zrychlené nebo zpomalené.

Daňové odpisování rozdělujeme na rovnoměrné, zrychlené a leasingové. (Sedláček, 2005)

2. 4. 3. ÚČETNÍ ODPISY

Účetní odpisy slouží k přehledu o skutečné výši hodnoty majetku a jeho opotřebení v důsledku užívání nebo zaostávání po technické stránce. Pravidla účetních odpisů upravuje zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

2. 4. 3. 1. CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍCH ODPISŮ

Účetní odpisy:

- mají odpovídat skutečnému opotřebení majetku,
- postupuje se dle odpisového plánu sestaveného samotnou účetní jednotkou,
- odpisuje se z pořizovací ceny majetku do výše pořizovací ceny,
- začátkem odpisování je měsíc následující po uvedení majetku do užívání,
- zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. (Rubáková, 2010)

Je důležité zdůraznit, že se v případě účetních odpisů jedná o účetní (nikoli daňové) náklady.

Odpisový plán se sestavuje pro každé odpisované aktivum zvlášť. Podnik při jeho tvorbě bere v úvahu předpokládanou dobu použitelnosti majetku, kalkulační metody a způsob využití majetku. V některých případech účetní předpis stanoví u určitého

majetku rovnoměrný odpis po stanovenou dobu (goodwill se odepisuje rovnoměrně po dobu 5 let, oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odepisuje rovnoměrně po dobu 15 let).

Účetní odpisy na rozdíl od daňových odpisů nelze dočasně přerušit.

2. 4. 3. 2. ODPISOVANÝ A NEODPISOVANÝ MAJETEK

Pro účetní odpisování dlouhodobého majetku je nezbytné správně určit, který majetek lze účetně odpisovat a který účetně odpisovat nelze. Odpisovat lze pouze dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (odpisování dlouhodobého finančního majetku je zakázané).

Majetek, který odpisovat lze, je upraven v § 56 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., který říká:

Podle ustanovení § 28 zákona o dani z příjmů se dále odpisuje:

- a) dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyла právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osob; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- b) technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- c) technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- d) ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997,
- e) soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění.

Zákon upravuje odpisovaný majetek i neodpisovaný majetek. Účetně se neodpisují pozemky a dále majetek uvedený ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 56 odst. 9.:

Podle ustanovení § 28 zákona se dále neodpisují:

- a) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- b) nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- c) finanční majetek,
- d) zásoby,
- e) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo vyhláškou stanoveno jinak,
- f) pohledávky,
- g) preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů a povolenky na emise.

2. 4. 3. 3. SUBJEKTY OPRÁVNĚNÉ ÚČETNĚ ODPISOVAT

Subjekty, které jsou povinné nebo oprávněné k odpisování a ty, které odpisovat nemusejí, upravuje zákon o účetnictví §28 a vyhláška 500/2002 Sb., §56.

O majetku účtují a odpisují ho v souladu s účetními metodami ty účetní jednotky, které:

- mají k majetku vlastnické nebo jiné právo,
- hospodaří se státním majetkem nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- používají majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo je-li vlastnické právo nabyto na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci, jakož i v dalších případech stanovených zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy,
- majetek úplatně nebo bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,
- majetek poskytuje jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu (poskytnutí majetku je za úplatu do užívání, uživatel je oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku).

Majetek může být odpisován také účetní jednotkou, která k němu nemá vlastnické právo a to v takovém případě, pokud se jedná o nájemce, který je oprávněn o majetku účtovat a odpisovat ho na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části. Dále se může jednat o účetní jednotku, která majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provede na něm technické zhodnocení na svůj účet (účtuje o technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami, vlastník majetku proto nezvyšuje ocenění majetku o částku technického zhodnocení). (*Zákon o účetnictví, §28*)

Subjekty, které dlouhodobý majetek odpisovat nemusí, jsou:

- bytová družstva, jestliže majetek v jejich vlastnictví neslouží k podnikání;
- právnické osoby založené za účelem, aby se staly vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů, pokud tento majetek neslouží k podnikání. (*Vyhláška 500/2002 Sb., §56, odst. 5*)

Je třeba věnovat pozornost i dalším aspektům, které se týkají subjektů oprávněných k odpisování, například u majetku v podílovém spoluvlastnictví odpisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl. (*Vyhláška 500/2002 Sb., §56, odst. 4*)

2. 4. 3. 4. ÚČETNÍ ODPISY VÝKONOVÉ

Výkonové odpisy jsou méně využívaný způsob účetního odpisování dlouhodobého majetku. Odpisy tohoto typu jsou vhodné především u typu majetku, kde je míra opotřebení závislá na míře skutečného využití majetku a toto využití je měřitelné. Nevýhodou ovšem je, že výkonové odpisování nezachycuje morální (ekonomické) opotřebení. Tyto odpisy tedy vyjadřují pouze fyzické (technické) opotřebení dlouhodobého majetku. Typickým majetkem, u kterého se využívá těchto odpisů, jsou motorová vozidla, některé výrobní stroje, technologická zařízení (když je uvedena jejich předpokládaná využitelnost). Pro výpočet využíváme odpisové sazby na jednotku výkonu, kterou dále vztahujeme ke skutečně vyrobenému objemu produkce (nebo ujetým kilometrům). Odpisy v jednotlivých letech se můžou lišit.

$$OS = \frac{VC}{pv}$$

$$RO = OS * v$$

OS ... odpisová sazba

VC ... vstupní cena

pv ... předpokládaná výkonnost za celou dobu užívání

RO ... roční odpis

v ... skutečný roční výkon

(Pelc, 2008)

2. 4. 3. 5. ÚČETNÍ ODPISY ČASOVÉ

Časové odpisování vychází z doby použitelnosti majetku. Doby použitelnosti stejně tak jako i možnou zbytkovou hodnotu je nutné odhadnout. Při stanovení doby použitelnosti je potřeba brát v úvahu technické parametry a finanční politiku podniku (za jak dlouhé období chce/může podnik daný majetek nahradit novým. (Kovanicová, 2003)

Rovnoměrné časové odpisy

U rovnoměrného neboli lineárního odpisování se výše ročních (měsíčních) odpisů nemění (odpis je konstantní). Předpokládá se tedy, že po celou dobu používání majetku dochází ke stejnému opotřebení dlouhodobého majetku. Díky své jednoduchosti a administrativní nenáročnosti je tato metoda účetního odpisování poměrně často využívána.

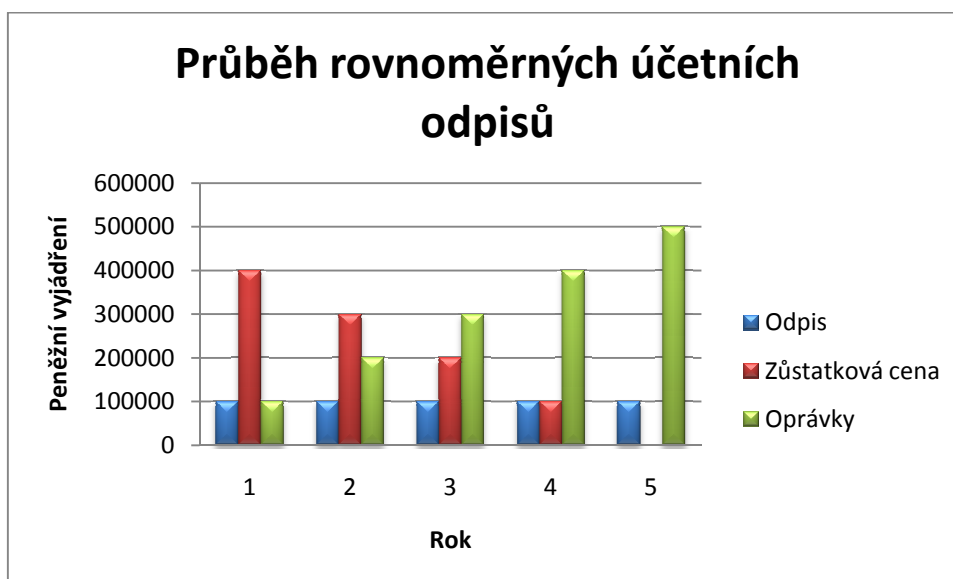
$$RO = \frac{VC}{t}$$

RO ... roční odpis

VC ... vstupní cena

t ... počet let životnosti

Graf 1.: Průběh rovnoměrných účetních odpisů



Pramen: Autorka

Zrychlené časové odpisy

Pro zrychlené (degresivní) odpisy je typické, že jsou každým rokem (měsícem) menší a menší. Lze tedy říci, že nejvyšší odpis je v roce (měsíci) prvním a naopak nejnižší odpis je v roce (měsíci) posledním. Tato metoda umožňuje rychlejší akumulaci ekonomických zdrojů a tím pádem rychlejší zavádění nové, modernější techniky. Zrychlené odpisy také do jisté míry zmenšují dopady inflace. Tento způsob odpisování je využíván především u takového majetku, který ztrácí svou hodnotu hlavně na počátku jeho užívání.

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

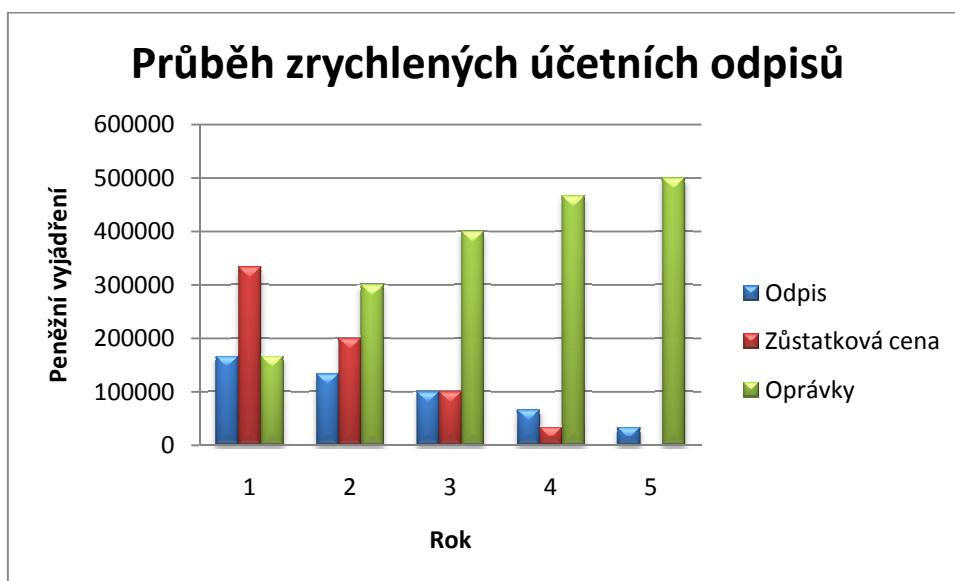
RO ... roční odpis

VC ... vstupní cena

t ... počet let životnosti

i ... rok odpisování

Graf 2.: Průběh zrychlených účetních odpisů



Pramen: Autorka

Zpomalené časové odpisy

Zpomalené (progresivní) odpisy jsou opakem zrychlených (degresivních) odpisů. V průběhu odpisování se výše odpisu zvyšuje. Zpomalené odpisy podnik volí, jestliže potřebuje v prvních letech snížit náklady a naopak později snížit vykazovaný výsledek hospodaření. Při tomto způsobu odpisování předpokládáme, že opotřebení majetku je zpočátku nižší. Tato metoda není příliš využívána.

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

RO ... roční odpis

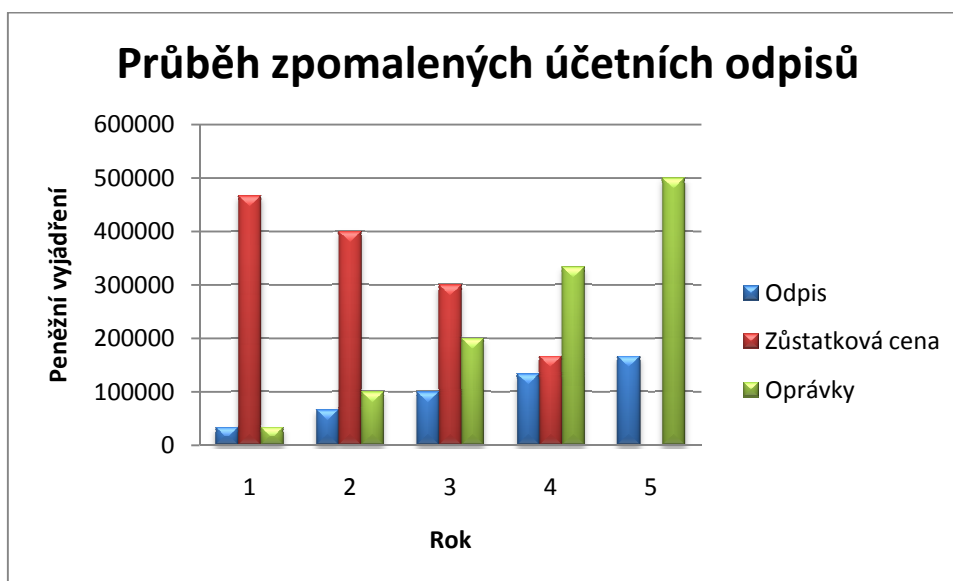
VC ... vstupní cena

t ... počet let životnosti

i ... rok odpisování

(Sedláček, 2005)

Graf 3.: Průběh zpomalených účetních odpisů



Pramen: Autorka

2. 4. 4. DAŇOVÉ ODPISY

Daňové odpisování je jeden z nástrojů daňové politiky státu. Právní úpravu daňových odpisů nalezneme v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V porovnání s legislativou zabývající se účetními odpisy, tato právní úprava podléhá častým novelizacím.

2. 4. 4. 1. CHARAKTERISTIKA DAŇOVÝCH ODPISŮ

Prostřednictvím daňových odpisů se vstupní cena majetku postupně transformuje do snížení základu daně z příjmů (podniky získávají daňovou úsporu). Daňové odpisy nevyjadřují reálné opotřebení, slouží pouze pro účely zdanění. Daňové odpisování není předmětem účetnictví ani daňové evidence. Daňové odpisy jsou uvedeny jen v přiznání k dani z příjmů. Tyto odpisy tedy nemají povahu nákladů a není o nich účtováno. Oproti účetním odpisům neznamenají pro poplatníka povinnost, ale jsou právem (podnik se sám svobodně rozhodne o jejich využití). Daňové odpisování lze kdykoliv přerušit a je plně na podniku, kdy začne opět odpisovat.

Při odpisování majetku, který je jen zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrne pouze poměrná část odpisů. Není možné uplatňovat plné daňové odpisy u majetku sloužícího k činnosti, jejíž příjmy jsou od daně osvobozeny nebo dokonce vůbec nejsou předmětem daně z příjmů. (*Pelc, 2003*)

2. 4. 4. 2. ODPISOVANÝ A NEODPISOVANÝ MAJETEK

Lze říci, že subjekty mohou odpisovat takový hmotný a nehmotný majetek, který není podle zákona o dani z příjmů z daňového odpisování vyloučen nebo ze zákona o dani z příjmů nevyplývá, že by tento majetek odpisován být nemohl.

Pro způsobilost majetku k odpisování vyžaduje zákon o dani z příjmů dvě hlavní podmínky:

- majetek musí být uveden do užívání a zahrnut do obchodního majetku,
- majetek musí být využíván k zajištění zdanitelných příjmů (výnosů).

§ 26, odst. 10 zákona o dani z příjmů říká: „Hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.“. Pokud zákon o dani z příjmů nestanoví jinak, platí pro dlouhodobý nehmotný majetek obdobné ustanovení jako pro dlouhodobý hmotný majetek.

Rozsah neodpisovaného majetku je podstatně obsáhlejší než v případě účetního odpisování.

§ 28, odst. 6 zákona o dani z příjmů: „Při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů. Při odpisování silničního motorového vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu, se poměrnou částí odpisů rozumí 80 % odpisů.“.

Stejně jako u odpisů účetních, tak i v případě daňového odpisování, se neodpisují pozemky. Majetek, který je z odpisování vyloučen, nalezneme v zákoně o dani z příjmů v § 27:

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež 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 soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- i) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- j) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník.

2. 4. 4. 3. ODPISOVÁNÍ MAJETKU Z HLEDISKA VLASTNICTVÍ

Vlastník

Odpisy může uplatňovat především vlastník majetku, který má aktivum jako vlastní majetek evidovaný. Hmotný majetek odpisuje poplatník, jež má k vlastnické právo. Zákon ovšem umožňuje odpisování i poplatníkovi, který má k majetku právo hospodaření. Toto právo může získat organizační složka státu nebo státní organizace.

Pod pojmem první vlastník se rozumí poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který doposud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl evidován jako zboží. Za prvního vlastníka také považujeme poplatníka, který tento majetek pořídil nebo ho vyrobil ve vlastní režii.

Technickou rekultivaci (pokud nezvyšuje vstupní či zůstatkovou cenu hmotného majetku), kterou provádí na pozemku jiná osoba než vlastník, může daňově odpisovat pouze poplatník, který je k provedení rekultivace zavázán.

Spoluvlastník

Spoluvlastník může odpisovat část majetku, která je ve výši jeho spoluvlastnického podílu. Při tomto odpisování je podstatný podíl, poměr vlastnických práv – vstupní cena odpisované části je přímo úměrná velikosti vlastnických práv spoluvlastníka, jež se na majetek vztahují.

Nájemce

Nájemce (poplatník vedoucí účetnictví, který má najatý podnik a současně písemný souhlas pronajímatele k odpisování) může na základě smlouvy o nájmu podniku podle obchodního zákoníku uplatňovat odpisy hmotného a nehmotného majetku přiměřeně podle ustanovení zákona o daních z příjmů o odpisování při zajištění závazku převodem práva. (Pelc, 2008)

2. 4. 4. 4. TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ

Pojmem technické zhodnocení se rozumí rekonstrukce a modernizace, nástavby, přístavby, stavební úpravy majetku. Tato definice platí jak pro nemovitý majetek, tak i pro majetek movitý. Pro technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku z věcného hlediska platí obdobné ustanovení o technickém zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, ovšem s ohledem na nehmotnou povahu majetku.

Technické zhodnocení, jehož výše u jednotlivého majetku překročila za účetní období částku 40 000 Kč, zvyšuje pořizovací cenu dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku (k výpočtu daňových odpisů jsou poté používány sazby a koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu, což znamená prodloužení doby odpisování). Nepřekročí-li technické zhodnocení částku 40 000 Kč a účetní jednotka ho nezahrne do dlouhodobého majetku, je účtováno rovnou do nákladů.

Na technické zhodnocení na cizím majetku, kterého je účetní jednotka nájemcem a je oprávněna o majetku účtovat a odpisovat ho, je nahlíženo jako na dlouhodobý majetek.

Rekonstrukce znamená zásah do majetku, který má za následek změnu účelu použití nebo technických parametrů.

Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Je nutné z účetních i z daňových důvodů rozlišovat opravy a udržování od technického zhodnocení. Technické zhodnocení je spojeno s limitem vynaložených finančních prostředků, se změnou kvality a účelu používaného dlouhodobého aktiva (především nemovitostí). Ovšem opravou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

Udržováním se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází jeho následkům a odstraňují se drobné závady. (Ryneš, 2007)

2. 4. 4. 5. DOBA ODPISOVÁNÍ A ODPISOVÉ SKUPINY

Účetní jednotka zařadí v prvním roce odpisování majetek do příslušné odpisové skupiny. Jednotlivé odpisové skupiny mají stanovený minimální počet let odpisování. Dále musí účetní jednotka rozhodnout, zda bude odpisovat rovnoměrně (lineárně) nebo zrychleně (degresivně). Tento způsob odpisování musí být dodržen po celou dobu odpisování konkrétního majetku. Pokračuje-li subjekt v odpisování majetku, který je již částečně odepsán, je povinen pokračovat v odpisování způsobem, který byl zahájen předchozím majitelem. Suma odpisů (oprávky) nesmí být vyšší než je vstupní cena majetku (popř. zvýšená vstupní cena). Daňové odpisy může účetní jednotka dočasně přerušit nebo odpisy neuplatnit. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Rozdělení dlouhodobého majetku je uvedeno v příloze č. 1 zákona o dani z příjmů.

Minimální počet let odpisování je určen v zákoně o dani z příjmů § 30.

Tabulka 9.: Minimální doba odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování v letech
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Pramen: Zákon o dani z příjmů, § 30

2. 4. 4. 6. DAŇOVÉ ODPISY ROVNOMĚRNÉ

Právní úprava daňových rovnoměrných (lineárních) odpisů je v § 31 zákona o dani z příjmů. Uvedené odpisové sazby jsou maximálními sazbami, které mohou účetní jednotky při výpočtu odpisů použít. Je tedy na uvážení účetní jednotky, zda použije sazbu maximální nebo sazbu nižší než je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 10.: Odpisové sazby

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	při zvýšené vstupní ceně
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Pramen: Zákon o dani z příjmů, § 31

Rovnoměrný daňový odpis v prvním roce odpisování:

$$RO = VC * \frac{OS_1}{100}$$

RO ... roční odpis

VC ... vstupní cena

OS₁ ... odpisová sazba v prvním roce odpisování

Rovnoměrný daňový odpis v dalších letech:

$$RO = VC * \frac{OS_N}{100}$$

RO ... roční odpis

VC ... vstupní cena

OS_N ... odpisová sazba v dalších letech odpisování

Rovnoměrný daňový odpis při zvýšené vstupní ceně:

$$RO = ZVC * \frac{OS_Z}{100}$$

RO ... roční odpis

ZVC... zvýšená vstupní cena

OS_Z... odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Zákon o daních z příjmů umožňuje u vymezeného majetku v 1. – 3. odpisové skupině odpisování se zvýšeným prvním odpisem o 20 %, 15 % nebo 10 %.

Tabulka 11.: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 20 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	při zvýšené vstupní ceně
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Pramen: Zákon o dani z příjmů, §31

Tabulka 12.: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 15 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	při zvýšené vstupní ceně
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Pramen: Zákon o dani z příjmů, §31

Tabulka 13.: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 10 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	při zvýšené vstupní ceně
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Pramen: Zákon o dani z příjmů, §31

Mimořádné odpisy

Účetním jednotkám je dovoleno využít i tzv. mimořádné odpisy, které upravuje zákon o dani z příjmů, § 30a.

Tento zákon říká:

Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100% vstupní ceny za 12 měsíců.

Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle mimořádných odpisů nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na němž je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek.

2. 4. 4. 7. DAŇOVÉ ODPISY ZRYCHLENÉ

Pro výpočet zrychlených daňových odpisů se vychází z § 32 zákona o dani z příjmů. U zrychleného (degresivního) odpisování jsou odpisy v prvních letech vyšší než při rovnoměrném odpisování. Odpis ve druhém roce je nejvyšší a postupně se odpisy snižují. Tato metoda je výhodnější pro ty účetní jednotky, které chtějí do nákladů počátečních let odpisování zaúčtovat co nejvíce odpisů.

Při výpočtu zrychlených daňových odpisů se vychází z tzv. koeficientů, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám.

Tabulka 14.: Koeficienty

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

Pramen: Zákon o dani z příjmů, §32

Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování:

$$RO = \frac{VC}{K_1}$$

RO ... roční odpis

VC ... vstupní cena

K_1 ... koeficient v prvním roce odpisování

Zrychlený daňový odpis v dalších letech:

$$RO = \frac{2 * ZC}{K_N - n}$$

RO ... roční odpis

ZC ... zůstatková cena

K_N ... koeficient v dalších letech odpisování

n ... počet let, po které byl již majetek odpisován z VC nebo ze ZC po technickém zhodnocení

Zrychlený daňový odpis při zvýšené vstupní ceně:

$$RO = \frac{2 * ZZC}{K_Z - n}$$

RO ... roční odpis

ZZC... zvýšená zůstatková cena

K_z ... koeficient pro zvýšenou vstupní cenu

n ... počet let, po které byl již majetek odpisován z VC nebo ze ZZC po technickém zhodnocení

Účetní jednotky mají také u zrychlených odpisů možnost zvýšení prvního odpisu o 20 %, 15 % nebo 10 % v závislosti na skupině, do které je majetek zařazen.

2. 4. 5. ROZDÍL MEZI DAŇOVÝMI A ÚČETNÍMI ODPISY

U daňových odpisů je nutno vycházet ze zákona o dani z příjmů, protože výše daňových odpisů ovlivňuje daň z příjmu. Odpisy účetní se řídí zákonem o účetnictví a pravidla pro jejich stanovení jsou volnější. Účetní odpisy mají za úkol vyjadřovat skutečné opotřebení majetku, zatímco daňové odpisy se vyčísľují pouze pro účely daňové.

Jsou-li účetní odpisy rovny daňovým odpisům, není potřeba daňový základ dále upravovat. V případě, že účetní odpisy jsou vyšší než daňové, daňový základ musí být navýšen o kladný rozdíl. Pokud jsou účetní odpisy nižší než daňové, je nutné snížit základ daně o rozdíl.

Z uvedeného vyplývá, že účetní jednotka vede evidenci daňových a účetních odpisů odděleně pro potřeby účetnictví a pro daňové účely. (*Sedláček, 2005*)

3. METODIKA

Subjekt, na jehož majetku bude vývoj odpisů znázorněn, je výrobní a obchodní společnost. Jedná se o akciovou společnost BRISK Tábor a.s., který má ve svém předmětu podnikání vývoj a výrobu zapalovacích a žhavicích svíček, snímačů a elektrotechnické keramiky.

Pro ilustraci změn odpisových sazeb a koeficientů bude použit majetek z 1. odpisové skupiny – měřící zařízení elektrických veličin a majetek ze 3. odpisové skupiny – kontejner na keramické suroviny.

Pro znázornění změn v odpisech osobních automobilů jsou uváděny příklady, které vyhovují změnám a je na nich tedy možné názorně ukázat dopady změn.

Hlavním cílem práce je zachycení vývoje způsobů odpisování, aplikace těchto způsobů odpisování do číselného znázornění a posouzení vlivu vývoje odpisování na daňový základ. Práce zachycuje vývoj odpisové problematiky v období 1995 – 2010.

Postup vypracování:

- zpracování informací týkajících se změn v legislativě odpisů;
- získání informací o účetní jednotce, o vnitropodnikových směrnících týkajících se majetku a odpisové politiky;
- výběr dvou dlouhodobých majetků a zjištění potřebných informací o konkrétních aktivech;
- výpočet účetních odpisů v konkrétním podniku;
- výpočet daňových odpisů v konkrétním podniku;
- zachycení změn odpisování osobních automobilů;
- znázornění změn osobních automobilů na příkladech;
- výpočet odpisů vybraného majetku při pořízení v letech od roku 1995 do roku 2010;
- zhodnocení vlivu vývoje odpisování na daňový základ.

Zdroje informací:

- materiály poskytnuté společností BRISK Tábor a.s.
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Celou praktickou částí práce prostupují odpisové sazby, koeficienty a doba odpisování v jednotlivých letech pořízení. Níže je uvedená tabulka zachycující tyto důležité faktory, bez kterých by práce nebyla úplná a z nichž je v celém následujícím textu vycházeno.

Tabulka 15.: Vývoj minimální doby odpisování

Odpisová skupina	1995-1998	1999-2003	2004	2005-2007	2008-2010
1	4	4	4	3	3
1a				4	
2	8	6	6	5	5
3	15	12	12	10	10
4	30	20	20	20	20
5	45	30	30	30	30
6			50	50	50

Pramen: Zákon o daních z příjmů, § 30

Tabulka 16.: Vývoj odpisových sazeb

Odpisová skupina	1995-1998			1999-2003			2004			2005-2007			2008-2010		
	první rok	další roky	zvýšená vc	první rok	další roky	zvýšená vc	první rok	další roky	zvýšená vc	první rok	další roky	zvýšená vc	první rok	další roky	zvýšená vc
1	14,2	28,6	25	14,2	28,6	25	14,2	28,6	25	20	40	33,3	20	40	33,3
1a										14,2	28,6	25			
2	6,2	13,4	12,5	8,5	18,3	16,7	8,5	18,3	16,7	11	22,25	20	11	22,25	20
3	3,4	6,9	6,7	4,3	8,7	8,4	4,3	8,7	8,4	5,5	10,5	10	5,5	10,5	10
4	1,4	3,4	3,4	2,15	5,15	5	2,15	5,15	5	2,15	5,15	5	2,15	5,15	5
5	1	2,25	2,25	1,4	3,4	3,4	1,4	3,4	3,4	1,4	3,4	3,4	1,4	3,4	3,4
6							1,02	2,02	2	1,02	2,02	2	1,02	2,02	2

Pramen: Zákon o dani z příjmů, § 31

Tabulka 17.: Vývoj koeficientů

Odpisová skupina	1995-1998			1999-2003			2004			2005-2007			2008-2010		
	první rok	další roky	zvýšená vc	první rok	další roky	zvýšená vc	první rok	další roky	zvýšená vc	první rok	další roky	zvýšená vc	první rok	další roky	zvýšená vc
1	4	5	4	4	5	4	4	5	4	3	4	3	3	4	3
1a										4	5	4			
2	8	9	8	6	7	6	6	7	6	5	6	5	5	6	5
3	15	16	15	12	13	12	12	13	12	10	11	10	10	11	10
4	30	31	30	20	21	20	20	21	20	20	21	20	20	21	20
5	45	46	45	30	31	30	30	31	30	30	31	30	30	31	30
6							50	51	50	50	51	50	50	51	50

Pramen: Zákon o dani z příjmů, § 32

4. PRAKTICKÁ ČÁST

4. 1. CHARAKTERISTIKA A HISTORIE VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY

Podnik BRISK Tábor a.s. je akciovou společností, která je součástí skupiny Brital, s.r.o. Brital, s.r.o. vlastní 100 % podíl na základním kapitálu firmy BRISK Tábor a.s. Mezi oběma společnostmi není uzavřena tzv. ovládací smlouva. BRISK Tábor a.s. vznikla 1.11.1992 jako právní nástupce s.p. Jiskra. Roku 1995 se BRISK Tábor a.s. stal firmou s ryze českým kapitálem.

Údaje z obchodního rejstříku:

Datum zápisu:	1. listopadu 1992
Obchodní firma:	BRISK Tábor a.s.
Sídlo:	Vožická 2068, Tábor
PSČ:	390 02
Identifikační číslo:	472 52 090
Zápis v obchodním rejstříku:	Krajský soud v Č. Budějovicích, oddíl B, vložka č. 563
Akcie:	148 578 ks akcií na majitele, jmenovitá hodnota 1 000 Kč
Základní kapitál:	148 578 000 Kč (splaceno 148 578 000 Kč)

Předmět podnikání:

- Montáž, oprava, údržba a revize vyhrazených elektrických zařízení a výroba rozvaděčů nízkého napětí
- Vývoj a výroba zapalovacích svíček, žhavicích svíček a zapalovacích systémů
- Vývoj a výroba technické a elektrotechnické keramiky
- Výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů
- Diagnostika spalovacích motorů a jejich seřízení
- Kovoobrábění
- Galvanizace kovů
- Výroba nástrojů
- Zámečnictví
- Obchodní činnost – nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
- Hostinská činnost

- Vývoj a výroba podsestav a součástí zapalovacích plynových kotlů a spotřebičů
- Výroba snímačů hladin a otáček
- Vývoj a výroba sestav, podsestav a součástí motorových vozidel
- Silniční motorová doprava osobní
- Silniční motorová doprava nákladní
- Činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců

BRISK Tábor a.s. je obchodní a výrobní společností, která se řadí mezi jeden z nejdůležitějších subjektů českého průmyslu. Od roku 2004 má tato firma obchodní zastoupení v Moskvě.

BRISK Tábor a.s. má čtyři dceřiné společnosti:

- BRITA TRADE s.r.o. se sídlem v Praze 5,
- BRISK s.r.o. sídlící v Ozersku, Ruská federace,
- Sklářský ústav Hradec Králové s.r.o. se sídlem v Hradci Králové,
- BRISK Moskva s.r.o. v Moskvě, Ruská federace.

Velký význam společnosti je především v oboru vývoje, výroby a prodeje zapalovacích a žhavicích svíček, technické keramiky a snímačů otáček. Za hlavní produkty lze tedy označit zapalovací a žhavicí svíčky, technickou a elektrotechnickou keramiku a snímače otáček. Hlavní program společnosti (výroba zapalovacích a žhavicích svíček pro spalovací motory) trvá již od založení firmy v roce 1935. Produkty společnosti jsou v současné době dodávány jak pro náhradní spotřebu, tak i do prvovýrob přibližně v 60 zemích světa.

V roce 1935 vznikla v Táboře společnost Brita, která se soustředila na výrobu zapalovacích svíček se slídovou (později s keramickou) izolací. Roku 1940 byla výroba podřízena správě německé firmy OHM Keramische Werke z Berlína válečným potřebám. Po šesti letech podnik spadl pod národní správu podniků automobilových a leteckých Pal. Ke spojení s tábořskou konkurenční firmou Cíl došlo v roce 1948. Samostatný národní podnik Jiskra vznikl pět let poté. Právním nástupce společnosti Jiskra se stal roku 1992 BRISK Tábor a.s. V následujících třech letech byla plně dokončena privatizace firmy. Společnost dále rozkvétala výrobou snímačů otáček a autosvíček do prvovýroby Škoda Auto a.s. Roku 2001 se BRISK Tábor a.s. stal

dodavatelem zapalovacích svíček do prvovýroby Lamborghini Motori Mariny, tři roky poté pronikl i do prvovýrob Renault-Dacia, GM, SEA. Ve stejné době se firma prosadila i se snímači, které dodává do prvovýroby koncernu Volvo Powertrain. Roku 2006 se Ing. Mojmír Čapka stal 100 % vlastníkem firmy BRISK Tábor a.s. a byly zahájeny dodávky snímačů ABS na vůz Škoda Roomster. Teritoriálně byly provedeny další akvizice především v Jižní a Severní Americe a koncem roku 2009 byl podepsán kontrakt s řetězcem Accel, který začal odebírat sortiment zapalovacích svíček hlavně pro tuning a racing. V oblasti snímačů pro automobilový průmysl byly založeny a postupně se připravují nové typy snímačů pro moderní motory a BRISK Tábor a.s byl v tomto směru vybrána mezi platformu dodavatele od VW.

V roce 1998 společnost získala prestižní ocenění a titul Leading Edge jako nejlepší dodavatel koncernu Volkswagen. BRISK Tábor a.s. se pravidelně umisťuje v anketě Czech 100 Best jako jedna z nejlepších firem v republice. V této anketě se umístila 4x mezi stovkou nejobdivovanějších firem a současně několikrát získala 1. místo v kategorii elektronika a optika. O velice úspěšné exportní politice vypovídá (již dříve získaný) titul Exportér roku. V roce 2004 v soutěži Firma kraje v jihočeském regionu získala společnosti cenné 1. místo. BRISK Tábor a.s. je držitelem titulu Rodinné stříbro, který vlastní jako jedna z mála stoprocentně českých firem. Soutěž Auro v rámci Autosalónu 2005 udělila společnosti za její expozici jedno ze tří nejlepších ohodnocení. Předseda představenstva a generální ředitel BRISKu Tábor a.s. se několikrát stal finalistou anket Podnikatel roku, Manažer roku a převzal v rámci vyhlášení Czech 100 Best ocenění v kategorii nejdynamičtěji rostoucí firmy v roce 2010.

Z výroční zprávy za rok 2009 lze vyčíst, že tržby za prodej vlastních výrobků a služeb poklesly v roce 2009 na 438 468 tis. Kč oproti roku 2008, kdy tyto tržby dosahovaly 621 948 tis. Kč (což je pokles o 183 480 tis. Kč). Pouhých 19 % tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb bylo realizováno v tuzemsku. Skutečné náklady za rok 2009 činí 504 151 tis. Kč a výnosy 494 478 tis. Kč, což postavilo firmu do ztrátové situace (ztráta 9 673 tis. Kč). Průměrný počet zaměstnanců za rok 2009 činil 525,5 z toho řídicích zaměstnanců bylo 31 (hodnoty roku 2008 jsou 648,5 a 37).

4. 2. EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Firma BRISK Tábor a.s. oceňuje hmotný dlouhodobý a nehmotný dlouhodobý majetek v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení a náklady s pořízením související. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který je vytvořený vlastní činností, je oceňován v přímých nákladech a výrobní režii. Za rok 2009 nedošlo k ocenění pořízeného majetku reprodukční cenou.

Podnik ponechal cenu pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku na hranici 60 000 Kč a výše a doba použitelnosti musí samozřejmě být alespoň 1 rok. V případě BRISK Tábor a.s. se jedná především o Nehmotné výsledky výzkumu (účet 012), Software (účet 013), Ocenitelná práva (účet 014) a Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (účet 019).

Pro začlenění aktiva do položky dlouhodobého majetku musí splňovat dobu použitelnosti delší než 1 rok a výši ocenění minimálně 40 000 Kč. Hlavními skupinami dlouhodobého hmotného majetku jsou Stavby (účet 021), Samostatné movité věci a soubory (účet 022), Ostatní dlouhodobý majetek (účet 029) a Pozemky (účet 031).

Do dlouhodobého majetku je samozřejmě řazen i ten majetek, který je vyjmenován v zákoně jako dlouhodobý majetek bez nutnosti splnění limitů (například pozemky).

Hmotný majetek v rozmezí 3000,01 Kč až 40 000 Kč s dobou použitelnosti delší než 1 rok je začleněn do drobného majetku. V případě nehmotného majetku je interval ceny pro zařazení do drobného majetku od 0 Kč do 60 000 Kč. Drobný dlouhodobý hmotný majetek je v účetnictví zachycen jako zásoby, tzn. na účtu 50126 až 50129 (účet 501 – Spotřeba materiálu a analyticky 26 až 29 – Spotřeba drobného hmotného majetku). Současně je zaznamenán v podrozvahové evidenci na účtu 7811 až 7814 a v operativní evidenci. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek je evidován na účtu 51801 (účet 518 – Ostatní služby, analytická evidence 01 – Drobný nehmotný majetek), podrozvahově na účtu 7821 a v operativní evidenci.

Za drobný hmotný majetek účetní jednotka nepovažuje ta aktiva, která mají pořizovací cenu nižší než 3 000 Kč (včetně) nebo doba použitelnosti je kratší než 1 rok. O takovém aktivu je účtováno na účet 501xx a dále již není evidován.

BRISK Tábor a.s. používá v účetnictví pro rozvahové a výsledkové účty pětimístné číselné označení, kdy první tři čísla jsou syntetickou evidencí a následující dvě čísla jsou používány k analytické evidenci.

Dlouhodobý majetek je sledován i v inventární knize investičního majetku. Investiční karta obsahuje inventární číslo, syntetický a analytický účet, název majetku, dodavatele, vstupní cenu (případně zvýšenou vstupní cenu o technické zhodnocení), způsob pořízení, datum pořízení, doklad k datu pořízení, datum zařazení, doklad k datu zařazení, odpisovou skupinu, způsob odepisování, dobu odepisování, datum a způsob vyřazení, doklad o vyřazení.

Drobný dlouhodobý majetek je evidován v inventární knize drobného majetku. Tato kniha obsahuje název majetku, cenu, datum pořízení, doklad pořízení, datum vyřazení, doklad o vyřazení.

Je-li aktivum klasifikováno jako dlouhodobý nehmotný majetek, účtuje společnost na kalkulační účet 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku (nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek). Současně s předáním protokolu je majetek přeúčtován na příslušný majetkový účet nehmotného dlouhodobého majetku.

Při pořizování dlouhodobého hmotného majetku jsou částky kumulovány na kalkulačním účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a na základě protokolu je majetek převeden na příslušný majetkový účet.

4. 3. ZPŮSOBY ODPISOVÁNÍ VE VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE

BRISK Tábor a.s. pro odepisování dlouhodobého majetku využívá jak odpisů daňových, tak i odpisů účetních.

4. 3. 1. ÚČETNÍ ODPISY

Dlouhodobý majetek je zachycen na příslušných majetkových účtech a účetní jednotka ho v prvním roce odepisování zařadí dle zákona o dani z příjmů do odepisových skupin a zvolí způsob odepisování konkrétního majetku.

Společnost BRISK Tábor a.s. zařazuje majetek z drahých kovů do 4. odepisové skupiny. Roční (měsíční) odpis matic, forem a šablon zařazených podle SKP pod kódem 28.62.50, 29.52.40, a 29.56.24 se stanovuje dle doby použitelnosti, která je určena vedoucím střediska, které aktivum vyrobilo či nakoupilo.

Účetní odepisování konkrétního majetku je zahájeno prvním dnem následujícího měsíce po uvedení majetku do provozu. Při vyřazování je majetek odepisován až do konce měsíce, ve kterém byl vyřazen.

BRISK Tábor a.s. nevyužívá jako metodu pro výpočet účetních odpisů ani jednu z možností popsaných v teoretické části práce. Podle směrnice účetní jednotky je měsíční odpis roven setině součinu pořizovací ceny (vstupní ceny) a roční odepisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu při rovnoměrném odepisování dle zákona č. 586/1992 Sb. a to celé je děleno dvanácti. Zaokrouhlení je prováděno na koruny směrem nahoru.

Účetní měsíční odpis dle BRISK Tábor a.s.:

$$\text{odpis} = \frac{\frac{VC * \text{odpisová sazba pro zvýšenou VC}}{100}}{12}$$

4. 3. 2. DAŇOVÉ ODPISY

Podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů se daňové odpisy počítají jednou ročně. V případě, že účetní jednotka evidovala neodepsaný dlouhodobý majetek na začátku zdaňovacího období a v průběhu období došlo k vyřazení konkrétního majetku, uplatňuje společnost poloviční daňový odpis.

Společnost BRISK Tábor a.s. zvolila pro veškerý majetek odpisování rovnoměrné (lineární). Dovoluje-li to zákon, využívá firma prvního zvýšeného odpisu o 10 % (jedná se o majetek začleněný do 1., 2. a 3. odpisové skupiny a za podmínky, že je firma prvním vlastníkem tohoto majetku). Pro majetek 4., 5. a 6. odpisové skupiny a pro auta využívá účetní jednotka odpisové sazby pro rovnoměrné daňové odepisování. Totéž platí v případě, že společnost není prvním vlastníkem aktiva.

4. 3. 3. VÝPOČTY ODPISŮ

Výpočet účetních odpisů

Měřicí zařízení elektrických veličin

Měřicí zařízení elektrických veličin bylo do užívání zařazeno v prosinci 2008, je zařazeno do 1. odpisové skupiny. Pořizovací cena je 541 931 Kč

Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu v 1. odpisové skupině je 33,3 %. Jelikož byl majetek zařazen do užívání v prosinci 2008, první účetní odpis bude firma počítat za měsíc leden 2009.

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{541\,931 * 33,3}{\frac{100}{12}} = 15\,038,58 \text{ Kč}$$

Odpis se zaokrouhlí na celé koruny nahoru. Výše účetního odpisu měřicího zařízení elektrických veličin je tedy roven 15 039 Kč.

Zůstatková cena po prvním měsíčním odpisu bude činit 526 892 Kč (541 931-15039).

Z důvodu zaokrouhlování je třeba věnovat pozornost odpisu v posledním roce, který nebude v plné výši, ale bude pouze zbývající částkou do pořizovací ceny.

Tabulka 18.: Účetní odpisy měřicího zařízení elektrických veličin

Měsíc	2009		2010		2011		2012		
	odpis	ZC	odpis	ZC	odpis	ZC	odpis	ZC	
Leden	15039	526892	15039	346424	15039	165956	527		
Únor	15039	511853	15039	331385	15039	150917			
Březen	15039	496814	15039	316346	15039	135878			
Duben	15039	481775	15039	301307	15039	120839			
Květen	15039	466736	15039	286268	15039	105800			
Červen	15039	451697	15039	271229	15039	90761			
Červenec	15039	436658	15039	256190	15039	75722			
Srpen	15039	421619	15039	241151	15039	60683			
Září	15039	406580	15039	226112	15039	45644			
Říjen	15039	391541	15039	211073	15039	30605			
Listopad	15039	376502	15039	196034	15039	15566			
Prosinec	15039	361463	15039	180995	15039	527			
Celkem	180468		180468		180468		527		541931

Pramen: Autorka

Kontejner na keramické suroviny

Kontejner na keramické suroviny byl do užívání zařazen v červenci 2008. Jeho vstupní cena je 41 847 Kč a je zařazen do 3. odpisové skupiny.

Odpisová sazba při zvýšené vstupní ceně je ve 3. odpisové skupině 10 %. První měsíční účetní odpis se bude vztahovat k srpnu 2008.

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{41\,847 * 10}{12} = 348,725 \text{ Kč}$$

Odpis je po zaokrouhlení roven 349 Kč.

Tabulka 19.: Účetní odpisy kontejneru na keramické suroviny

Měsíc/Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Leden	0	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Únor	0	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Březen	0	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Duben	0	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Květen	0	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Červen	0	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Červenec	0	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	316
Srpen	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Září	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Říjen	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Listopad	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Prosinec	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	349	
Celkem	1745	4188	4188	4188	4188	4188	4188	4188	4188	4188	2410	41847

Pramen: Autorka

Výpočet daňových odpisů

Umožňuje-li to zákon BRISK Tábor a.s. využívá k daňovým odpisům metodu rovnoměrného odpisování se zvýšením prvním odpisem o 10 % (u majetku v 1., 2. a 3. odpisové skupině).

Tabulka 20.: Odpisové sazby při zvýšeném prvním odpisu o 10 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce	v dalších letech	při zvýšené vstupní ceně
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Pramen: Zákon o dani z příjmů, §31

Jestliže účetní jednotka není prvním vlastníkem nebo se jedná o odpisy automobilů nebo je majetek zařazený ve skupinách 4, 5 a 6, používá společnost rovnoměrné odpisování bez prvního zvýšeného odpisu.

Tabulka 21.: Odpisové sazby při rovnoměrném odpisování

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce	v dalších letech	při zvýšené vstupní ceně
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Pramen: Zákon o dani z příjmů, §31

Měřicí zařízení elektrických veličin

Měřicí zařízení elektrických veličin bylo zařazeno do užívání v prosinci 2008, pořizovací cena 541 931 Kč, 1. odpisová skupina.

$$\text{Odpis v prvním roce} = \frac{541\,931 * 30}{100} = 162\,579,3 \text{ Kč}$$

Po zaokrouhlení na koruny nahoru bude odpis ve výši 162 580 Kč.

$$\text{Odpis v dalších letech} = \frac{541\,931 * 35}{100} = 189\,675,85 \text{ Kč}$$

Zaokrouhlením se docílí odpisu 189 676 Kč.

Tabulka 22.: Daňové odpisy měřícího zařízení elektrických veličin

Rok	Odpis	Oprávk	Zůstatková cena
2008	162580	162580	379351
2009	189676	352256	189675
2010	189675	541931	0

Pramen: Autorka

Kontejner na keramické suroviny

Kontejner na keramické suroviny byl do užívání zařazen v červenci 2008. Pořizovací cena byla 41 847 Kč. Kontejner spadá do 3. odpisové skupiny.

$$\text{Odpis v prvním roce} = \frac{41\,847 * 15,4}{100} = 6444,438 \text{ Kč}$$

Odpis je potřeba zaokrouhlit, výše odpisu za rok 2008 tedy bude 6 445 Kč.

$$\text{Odpis v dalších letech} = \frac{41\,847 * 9,4}{100} = 3\,933,618 \text{ Kč}$$

Po zaokrouhlení 3 934 Kč.

Tabulka 23.: Daňové odpisy kontejneru na keramické suroviny

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008	6445	6445	35402
2009	3934	10379	31468
2010	3934	14313	27534
2011	3934	18247	23600
2012	3934	22181	19666
2013	3934	26115	15732
2014	3934	30049	11798
2015	3934	33983	7864
2016	3934	37917	3930
2017	3930	41847	0

Pramen: Autorka

4. 4. VÝVOJ ZPŮSOBŮ ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Za zkoumané období 1995 – 2010 prošla legislativa týkající se odpisů značnou řadou změn. V práci jsou proto zahrnuty nejdůležitější a nejvýznamnější změny, které se týkají odpisování osobních automobilů, změn v odpisových sazbách a změn koeficientů.

4. 4. 1. ZMĚNY V ODPISOVÁNÍ OSOBNÍCH AUTOMOBILŮ

Za zvolené období 1995 až 2010 došlo k první zásadní změně v odepisování motorových vozidel v roce 2004. Tato změna byla velice významná. Od 1.1.2004 nabyla účinnost novela zákona č.438/2003 Sb., o daních z příjmů, která zavedla nové podmínky pro stanovení vstupní ceny osobního automobilu kategorie M1 pro daňové účely. V rámci této novelizace přibyl v zákoně o dani z příjmu v §29 odstavec 10, který říká, že osobní automobil kategorie M1 (s výjimkou osobního automobilu, který je používán provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druhu sanitní a druh pohřební) může mít vstupní či zvýšenou cenu pro daňové účely maximálně ve výši 900 000 Kč. Novela byla vyhlášena 18.12.2003 a vztahovala se na majetek, který byl evidován ode dne

vyhlášení. Limit jako takový ovšem platí až od roku 2004. Byl-li automobil zaevidovaný například 18.12.2003, bude roční odpis za rok 2003 stejný jako odpis prvního roku z plné pořizovací ceny (i když pořizovací cena bude přesahovat částku 900 000 Kč). Suma daňových odpisů za jeden konkrétní osobní automobil zaevidovaný od 18.12.2003 nesmí přesáhnout limit 900 000 Kč. Částka vstupní ceny nad 900 000 Kč je tedy daňově neúčinná. Rok 2005 ovšem přináší další novelu, která problematiku týkající se limitu vstupní ceny ještě zkomplikuje.

V roce 2005 došlo hned k několika zásadním změnám v metodice odepisování automobilů. Nově vniká odpisová skupina 1a, která přebírá odpisové sazby, koeficienty a dobu odepisování z původní odpisové skupiny 1. Lze tedy říci, že pro osobní automobily je zachována minimální doba odepisování (4 roky), odpisové sazby i koeficienty. Skupina 1a je vytvořena pro osobní automobily kategorie M1 a lehké nákladní automobily kategorie N1 (přesně jde o SKP 34.10.2 Motorová vozidla (kromě motocyklů) a SKP 34.10.4 Jen: silniční motorová vozidla, která mají v technickém průřezu zapsanou kategorii vozidla N1). Motorová vozidla pro přepravu 10 a více osob byla z 1. odpisové skupiny přeřazena do 2. odpisové skupiny. Doba odepisování se jim tedy prodloužila ze 4 na 5 let.

Další změna se opět týkala, stejně jako v roce 2004, maximální vstupní ceny osobních automobilů. Tato maximální vstupní cena byla zvýšena z 900 000 Kč na částku 1 500 000 Kč. Limit 1 500 000 Kč se vztahuje pouze na ty automobily, na které se vztahoval původní limit zavedený novelou zákona o dani z příjmu, která byla platná v roce 2004 (limit 900 000 Kč). Z uvedeného vyplývá, že odepisování osobních automobilů, které byly evidovány před 18.12.2003 se i nadále řídí zákonem o dani z příjmu ve znění platném k 31.12.2003. Na automobily zaevidované před 18. 12. 2003 se tedy nevztahuje maximální vstupní cena. Byl-li automobil, zařazený do kategorie M1, pořízen v době od 18.12.2003 (do konce roku 2007), vztahuje se na něj pro daňové účely limit vstupní ceny 1 500 000 Kč (pokud se nejedná o osobní automobil, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužeb na základě vydané koncese a osobní automobil druh sanitní a druh pohřební). Náklady týkající se pořízení automobilů kategorie M1 jsou ve výši nad 1 500 000 Kč obecně daňově neúčinné.

Výše zmíněnou problematiku limitů vstupní ceny lze shrnout následovně:

- osobní automobily uvedené do provozu do 17.12.2003 – daňové odpisy z pořizovací ceny bez omezení,
- osobní automobily uvedené do provozu od 18.12.2003 do 31.12.2003 – automobily zaevidované od 18.12.2003 mohou být odepisovány z maximální částky 900 000 Kč, toto omezení, se ovšem projeví až v následujícím roce 2004, jelikož první odpis automobilu uvedeného do provozu kdykoliv v roce 2003 je počítán z celé vstupní ceny bez omezení, odpis za rok 2004 z maximální vstupní ceny 900 000 Kč, odpis za následující roky z maximální pořizovací ceny 1 500 000 Kč,
- osobní automobily uvedené do provozu v roce 2004 – uplatní se daňový odpis prvního roku z limitu pořizovací ceny 900 000 Kč, odpisy za následující roky se budou počítat z maximální možné vstupní ceny 1 500 000 Kč,
- osobní automobily uvedené do provozu od 1.1.2005 do 31.12.2007 – odpisy automobilů pořízených v tomto období se mohou počítat z maximální vstupní ceny 1 500 000 Kč.

Z důvodu změny limitů vstupní ceny a stálosti odpisových sazeb dochází v některých případech k prodloužení doby odepisování o jeden rok, tj. na pět let. V pátém roce subjekt uplatní tzv. zbytkový odpis. Vzhledem k tomu, že odpisové sazby jsou maximální, nelze vždy uplatnit zákonem stanovenou minimální dobu odepisování 4 roky. Subjekt má dvě možnosti – jednou z nich je ukončení po čtyřech letech daňové odepisování a tím pádem neuplatnění celého možného limitu do daňových nákladů, druhou možností je uplatnění zbytkového odpisu v pátém roce. Varianta se zbytkovým odpisem je samozřejmě pro plátce výhodnější.

Další změnou pro rok 2005 bylo zrušení reinvestičního odpočtu. Reinvestiční odčitatelná položka byla uplatňována podle povahy dlouhodobého hmotného majetku ve výši 10, 15 či 20 % mimo stanovených výjimek. Subjekty, které měly nárok na reinvestiční odpočet, mají nyní možnost uplatnit první zvýšený odpis. Je tedy důležité si uvědomit, že možnost zvýšeného odpisu v prvním roce se týká pouze toho majetku, na který by se dříve vztahoval reinvestiční odpočet. U rovnoměrného odepisování je na hmotný majetek možno uplatnit zvýšení roční odpisové sazby v prvním roce odepisování

10 až 20 procentních bodů a u zrychleného odpisování je možnost zvýšit vypočtený odpis v prvním roce o 10 až 20 % vstupní ceny majetku. Podstatné je, že suma odpisů se promítne do daňových nákladů ve výši 100 % pořizovací ceny, ale dřív (právě díky reinvestičním odpočtům) se promítlo 110 %, 115 % nebo 120 % pořizovací ceny (odpisy 100 % + reinvestiční odpočet). Reinvestiční odpočet byl tedy uplatňován nad rámec odpisů. První zvýšený odpis se dále promítne jako snížení odpisů uplatněných v dalších letech odpisování, jelikož majetek lze odpisovat pouze do výše vstupní ceny.

Rok 2008 přinesl celou řadu změn odepisování osobních automobilů. Zrušení odpisové skupiny 1a, přeřazení osobních automobilů do druhé odpisové skupiny, prodloužení doby odepisování na 5 let, změna odpisových sazeb a koeficientů, zrušení limitu vstupní ceny pro odepisování, to vše bylo možné zaznamenat v roce 2008.

Odpisová skupina 1a, do které se osobní automobily řadily, byla zrušena. S účinností od 1.1.2008 patří automobily do odpisové skupiny 2. Ve druhé odpisové skupině se odepisuje po dobu 5 let. Znamená to tedy prodloužení doby odepisování o 1 rok, které se týká nejen nových osobních automobilů pořízených v roce 2008, ale i těch, které nejsou k 1.1.2008 zcela odepsány. Automobily společně s přeřazením do 2. odpisové skupiny samozřejmě přebírají odpisové sazby a koeficienty platné pro 2. odpisovou skupinu.

Na osobní automobily uvedené do užívání počínaje 1.1.2008 se již nevztahuje limit vstupní ceny pro odepisování, který byl až doposud 1 500 000 Kč. U automobilů zařazených do užívání před tímto datem se postupuje i nadále podle dosavadních předpisů, tedy limit vstupní ceny pro odepisování se jich týká až do konce doby odepisování. Zvažovala-li firma koncem roku 2007 pořízení nadlimitního osobního automobilu, bylo pro ni výhodné odložit koupi až na rok 2008, kdy již může celou pořizovací hodnotu během pěti let pomocí odpisů promítnout do daňově uznatelných nákladů.

V roce 2009 přichází možnost mimořádných odpisů. Tato novela byla vyhlášena pod číslem 216/2009 Sb. a nabyla účinnosti dnem 20.7.2009. Do zákona o dani z příjmů byl nově vložen §30a, který vymezuje pojem mimořádné odpisy a zabývá se způsobem jejich zahrnování do základu daně. Mimořádné odpisy byly zavedeny v rámci tzv. protikrizového balíčku a umožní majetek odepsat za podstatně kratší dobu než při

využití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů. Pouze první majitel smí mimořádné odpisy uplatnit.

Dále musí být splněna následující kritéria:

- jedná se o hmotný majetek,
- řadí se do odpisové skupiny 1. nebo 2.,
- majetek musí být pořízen od 1.1.2009 do 30. 6.2010.

Majetek, který je zařazený v 1. odpisové skupině může jeho první vlastník odepsat rovnoměrně bez přerušení ve výši 100 % pořizovací ceny za 12 měsíců. Majetek 2. odpisové skupiny může jeho první vlastník odepsat rovnoměrně bez přerušení ve výši 100 % pořizovací ceny za 24 měsíců. V 2. skupině se může odepsat za prvních 12 měsíců rovnoměrně 60 % vstupní ceny majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců se uplatní odpisy rovnoměrně ve výši 40 % vstupní ceny. Mimořádné odpisy však nelze aplikovat na majetek odpisovaný podle §30 odst. 4 a 5, zákona o dani z příjmů (například matice, formy, modely, šablony). Je třeba zdůraznit, že mimořádné odpisy jsou odpisy měsíčními, stanovují se tedy s přesností na celé měsíce. Jednotka je povinna zahájit odpisování v následujícím měsíci po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování. Zaokrouhlování mimořádných odpisů je na celé koruny nahoru.

Technické zhodnocení na hmotném majetku, u něhož jsou uplatňovány mimořádné odpisy, se bude odepisovat podle stávajících způsobů (tedy jako by se jednalo o nové pořízení majetku ve stejné odpisové skupině). V případě, že by došlo k opakovanému technickému zhodnocení, pak je každé technické zhodnocení považováno za nový majetek a je odpisován zvlášť po dobu 3 nebo 5 let.

4. 4. 2. ZMĚNY ODPIŠŮ OSOBNÍCH AUTOMOBILŮ V PŘÍKLADECH

Příklad (limit vstupní ceny, pořízení 20.12.2003):

Podnik pořídil 20.12.2003 osobní automobil a zahájil daňové odpisování. Pořizovací cena osobního automobilu je 1 800 000 Kč.

Tabulka 24.: Odpisy osobního automobilu pořízeného 20.12.2003

Rok	Odpisy rovnoměrné		Odpisy zrychlené		Limit vstupní ceny
	odpis	sazba	odpis	koeficient	
2003	255600	14,2	450000	4	bez limitu
2004	257400	28,6	225000	5	900000
2005	429000	28,6	550000	5	1500000
2006	429000	28,6	275000	5	1500000
2007	129000	28,6		6	1500000
Celkem	1500000		1500000		

Pramen: Autorka

Novela zákona, která zavedla limit vstupní ceny osobních automobilů, se vztahovala na majetek, který byl zaevidovaný od 18.12.2003. Ale limit se vztahuje na tyto automobily až pro rok 2004, to znamená, že v roce 2003 se bude odpis počítat ze vstupní ceny bez omezení.

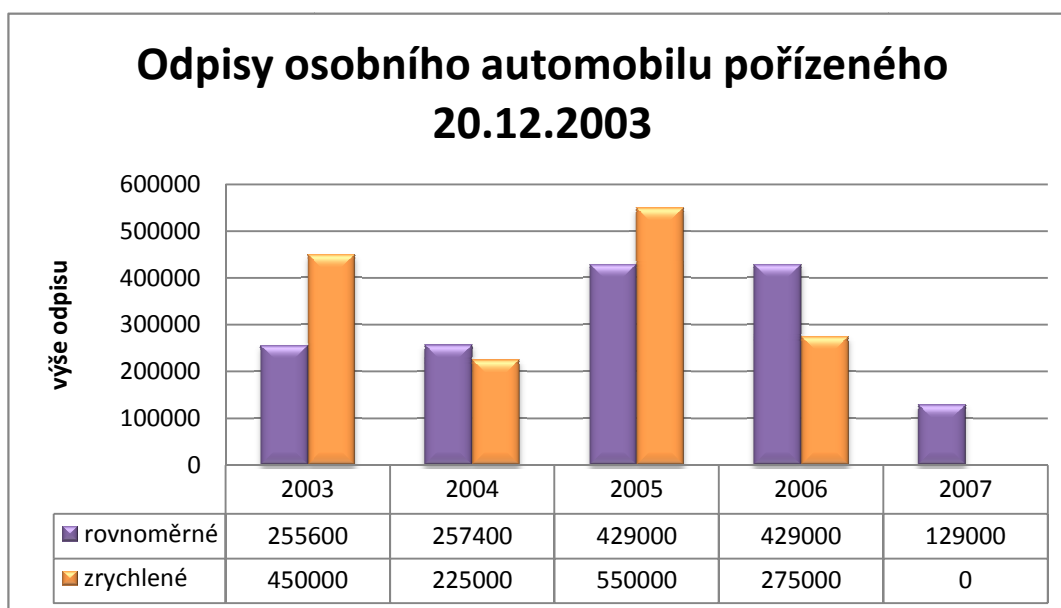
Rovnoměrné odpisy

Za rok 2003 může účetní jednotka uplatnit odpis 255 600 Kč ($1\,800\,000 \cdot 14,2/100$). V roce 2004 již musí vycházet odpis z limitu 900 000 Kč a odpis bude ve výši 257 400 Kč ($900\,000 \cdot 28,6/100$). Od roku 2005 smí účetní jednotka používat maximální vstupní cenu osobního automobilu 1 500 000 Kč. Pro roky 2005 a 2006 je vypočítán odpis 429 000 Kč ($1\,500\,000 \cdot 28,6/100$). Z důvodu změny limitu vstupní ceny je odpisování prodlouženo o jeden rok, ve kterém se odepíše zbývající částka do limitu, tak aby suma odpisů byla 1 500 000. Odpis je tedy roven 129 000 Kč.

Zrychlené odpisy

První zrychlený odpis se vyjádří jako vstupní cena 1 800 000 Kč děleno koeficient 4, bude roven 450 000 Kč. K odpisu za rok 2004 je nutné nejprve zjistit daňovou zůstatkovou cenu, která je 450 000 Kč ($900\,000 - 450\,000$). A odpis zní na částku 225 000 Kč ($(2 \cdot 450\,000)/(5-1)$). Zůstatková cena pro rok 2005 je 825 000 Kč ($1\,500\,000 - 450\,000 - 225\,000$). Odpis za rok 2005 je 550 000 Kč ($(2 \cdot 825\,000)/(5-2)$). V posledním roce je odepsána daňová zůstatková cena 275 000 Kč.

Graf 4.: Odpisy osobního automobilu pořízeného 20.12.2003



Pramen: Autorka

Porovnání

U zrychlených odpisů je porušeno pravidlo nejvyššího odpisu ve druhém roce. Důvodem je, že se pro rok 2003 počítá se vstupní cenou 1 800 000 Kč, v roce 2004 je již použili limit 900 000 Kč a v roce následujícím se limit zvýšil na částku 1 500 000 Kč.

Zajímavá je také skutečnost, že vlivem změny limitu vstupní ceny, byla daňová zůstatková cena pro rok 2004 450 000 Kč, ale pro rok 2005 se vychází ze zůstatkové ceny 825 000 Kč.

Při porovnání způsobů odpisování je patrné, že zrychlené odpisování má vyšší odpis pouze v roce prvním (2003) a třetím (2005). Opět došlo k prodloužení doby odpisování u lineárních odpisů o jeden rok.

Do daňově uznatelných nákladů se promítly odpisy částkou 1 500 000 Kč, kdyby ovšem podnik zaevidoval do své evidence osobní automobil před datem účinnosti novely (18.12.2003), mohl by do daňových nákladů postupně zahrnout pomocí odpisů celou vstupní cenu bez omezení (1 800 000 Kč).

Pro společnost samozřejmě bylo výhodné, že se zavedený limit v roce 2005 v částce 1 500 000 Kč týkal i automobilů zaevidovaných dříve, na které se vztahoval limit 900 000 Kč (to znamená, že se limit zvýší z 900 000 Kč na 1 500 000 Kč). Teoreticky –

v případě, že by nebyl rozšířen limit 900 000 Kč na 1 500 000 Kč, společnost by neměla neuznatelné náklady ve výši 300 000 Kč, ale v celých 900 000 Kč.

Příklad (limit vstupní ceny, pořízení 2004):

Podnik pořídil v roce 2004 osobní automobil s pořizovací cenou 1 800 000 Kč.

Tabulka 25.: Odpisy osobního automobilu pořízeného v roce 2004

Rok	Odpisy rovnoměrné		Odpisy zrychlené		Limit vstupní ceny
	odpis	sazba	odpis	koeficient	
2004	127800	14,2	225000	4	900000
2005	429000	28,6	637500	5	1500000
2006	429000	28,6	425000	5	1500000
2007	429000	28,6	212500	5	1500000
2008	85200	22,25		6	1500000
Celkem	1500000		1500000		

Pramen: Autorka

Jelikož se jedná o osobní automobil, na který se od data zaevidování od 18.12.2003 vztahuje limit vstupní ceny ve výši 900 000 Kč. Společnost musí mít na paměti, že částka vstupní ceny 900 000 Kč (1 800 000–900 000), bude daňově neúčinná. Toto tvrzení by platilo v případě, že by nedošlo k dalším změnám ve výši vstupního limitu pro osobní automobily. Ovšem roku 2005 se maximální možná vstupní cena pro daňové účely zvýšila na sumu 1 500 000 Kč. Firma tedy od roku 2005 až do konce odepsání počítá odpisy, jako kdyby vstupní cena byla rovna limitu. Částku nad limit nebere při výpočtu odpisů vůbec v úvahu.

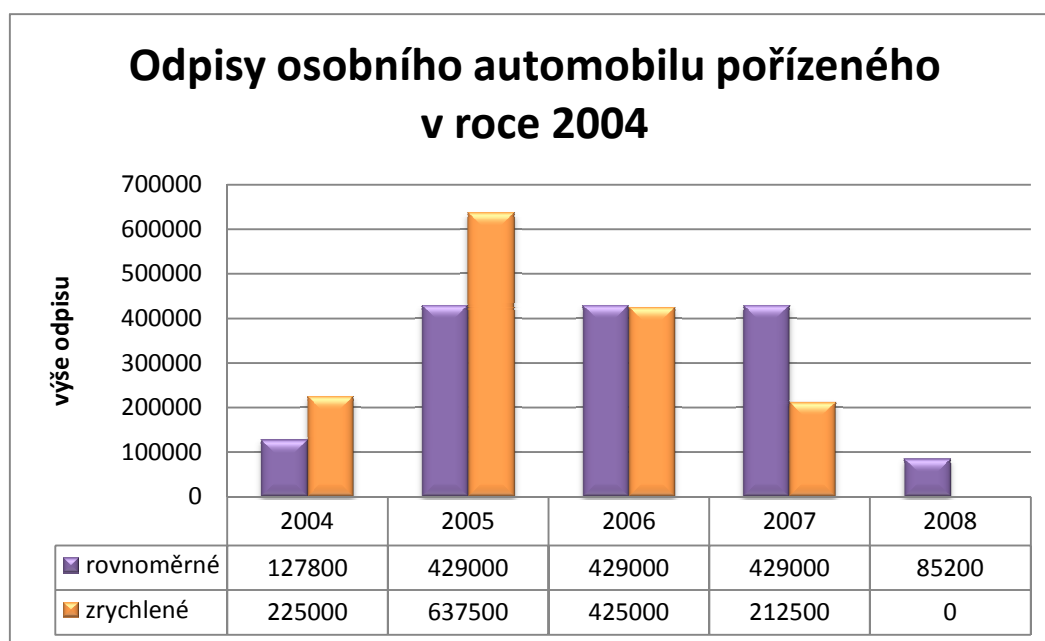
Rovnoměrné odpisy

Pro rok 2004 použije společnost vstupní cenu 900 000 Kč a odpisovou sazbu 14,2, odpis se bude rovnat 127 800 Kč ($900\,000 \cdot 14,2 / 100$). V roce 2005 již bude při výpočtu počítat s limitem 1 500 000 Kč a odpis vyčíslí na 429 000 Kč ($1\,500\,000 \cdot 28,6 / 100$). Stejný postup bude i v letech 2006 a 2007. Délka odpisování se kvůli změně limitu prodlouží o jeden rok, ve kterém může firma uplatnit zbytkový odpis. Ten je roven rozdílu mezi limitem (1 500 000 Kč) a sumou uplatněných odpisů (1 414 800 Kč). Poslední odpis je ve výši 85 200 Kč a automobil je v rámci limitu daňově zcela odepsán.

Zrychlené odpisy

U zrychlených odpisů bude společnost v prvním roce odpisování 2004 počítat s limitní vstupní cenou 900 000 Kč, odpis vyčíslí ve výši 225 000 Kč ($900\,000/4$). Pro rok 2005 potřebuje jednotka znát daňovou zůstatkovou cenu osobního automobilu, která již vychází z limitu platného v roce 2005 a zůstatková cena je rovna 1 275 000 Kč ($1\,500\,000 - 225\,000$). Odpis bude vypočítán jako $2 * \text{zůstatková cena}$ ($2 * 1275000$) děleno koeficient minus počet let již odepsaných ($5-1$), což vyjde 637 500 Kč. Zůstatková cena je 637 500 Kč ($1\,275\,000 - 637\,500$). Hodnota odpisu v roce 2006 je 425 000 Kč ($(2 * 637\,500) / (5-2)$) a zůstatková cena 212 500 Kč ($637\,500 - 425\,000$). V posledním roce odpisování si subjekt odečte od základu daně výši odpisu 212 500 Kč ($(2 * 212\,500) / (5-3)$).

Graf 5.: Odpisy osobního automobilu pořízeného v roce 2004



Pramen: Autorka

Porovnání

Z tabulky je patrné, že doba odpisování se díky změně limitu vstupní ceny pro daňové odpisování zvýšila u rovnoměrného odpisování o 1 rok. U zrychlených odpisů byla dodržena minimální doba odpisování 4 roky. V pátém roce odpisování je tedy rovnoměrný odpis pouze jakýmsi doodepsáním zbývajících daňových hodnoty majetku a u zrychlených odpisů je odpis v pátém roce roven 0. Budeme-li hodnotit výši odpisů v jednotlivých letech, lze říci, že pokud si bude chtít jednotka snížit základ daně pomocí

daňových odpisů v počátku odpisování, jednoznačně zvolí metodu zrychleného (degresivního) odpisování. V obou případech metody odpisování je částka nad 1 500 000 Kč daňové neúčinná. Podnik tudíž nemůže 300 000 Kč zahrnout do daňových odpisů a tím si tedy snížit základ daně. Jednotky, které vlastnily automobil, na který se vztahovalo omezení vstupní ceny 900 000 Kč, jistě přivítaly novelu zákona, která tento limit zvýšila na 1 500 000 Kč. Při pohledu na výpočty odpisů s limitem by se dalo říci, že zavedení limitu a především jeho změny jsou mírným zkomplikováním metod odpisování, ovšem je třeba si uvědomit, že dnes již naprostá většina velkých, středních a dovolím si tvrdit, že i malých podniků, využívá k vedení účetnictví účetní programy.

Příklad (hospodářský rok, pořízení 2008):

Společnost pravidelně účtuje v hospodářském roce od 1.7. do 30.6. V březnu 2008 zakoupila osobní automobil za 1 800 000 Kč.

V této situaci je podstatné si uvědomit, že zdaňovacím obdobím pro tuto společnost je období 1.7.-30.6. Osobní automobil společnost zakoupila ve zdaňovacím období, které začínalo dnem 1.7.2007 a končí 30.6.2008. Osobní automobil je ve společnosti zaevidován v březnu 2008 a vztahuje se k hospodářskému období, která začalo dnem 1.7.2007 a proto se na tento osobní automobil (i když byl pořízen v roce 2008, kdy byl limit vstupní ceny zrušen) bude vztahovat maximální vstupní cena pro daňové odpisování 1 500 000 Kč.

Tabulka 26.: Odpisy osobního automobilu v hospodářském roce

Zdaňovací období	Odpisy rovnoměrné		Odpisy zrychlené		Limit vstupní ceny
	odpis	sazba	odpis	koeficient	
1.7.2007-30.6.2008	213000	14,2	375000	4	1500000
1.7.2008-30.6.2009	333750	22,25	450000	6	1500000
1.7.2009-30.6.2010	333750	22,25	337500	6	1500000
1.7.2010-30.6.2011	333750	22,25	225000	6	1500000
1.7.2011-30.6.2012	285750	22,25	112500	6	1500000
Celkem	1500000		1500000		

Pramen: Autorka

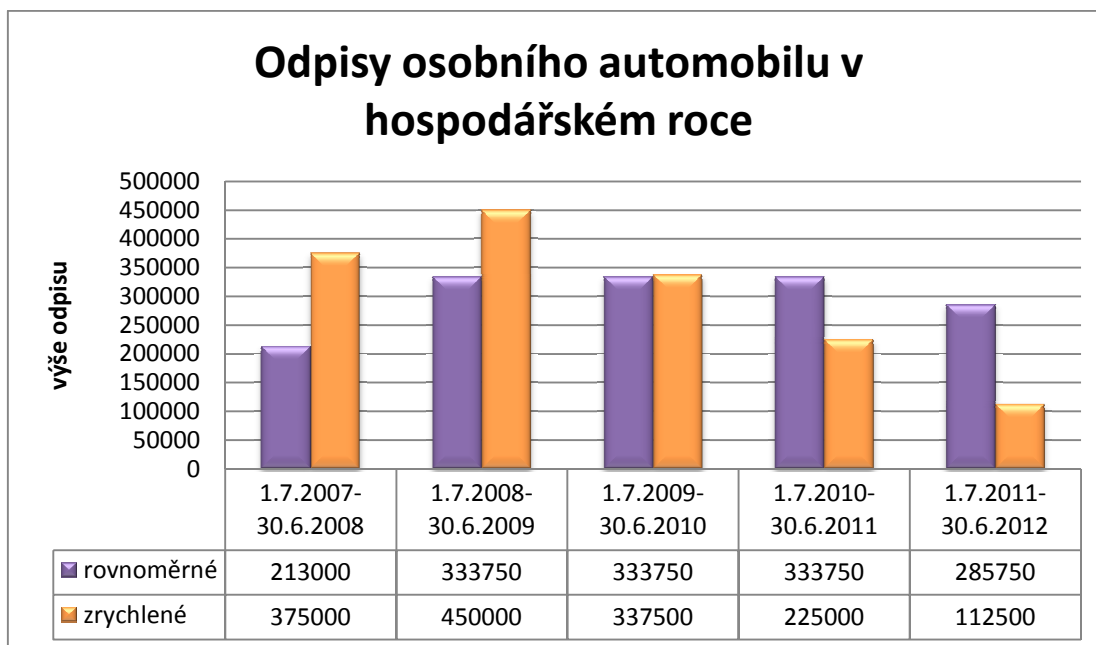
Rovnoměrné odpisy

Rovnoměrný odpis je počítán po celou dobu odpisování z částky 1 500 000 Kč. V prvním roce je uplatněna odpisová sazba 14,2 a odpis je roven 213 000 Kč ($1\,500\,000 \cdot 14,2/100$). Od roku 2008 byly změněny odpisové sazby vlivem přeřazení automobilů do jiné skupiny a pro zdaňovací období od 1.7.2008 do 30.6.2009 použije jednotka odpisovou sazbu 22,25. Odpis je do konce doby odpisování ve výši 333 750 Kč ($1\,500\,000 \cdot 22,25/100$).

Zrychlené odpisy

Pro první odpis bude použit koeficient 4 a odpis vyjde 375 000 Kč ($1\,500\,000/4$). Zůstatková cena je 1 125 000 Kč ($1\,500\,000 - 375\,000$). Kvůli přesunu osobních automobilů do odpisové skupiny 2. je koeficient pro další roky odpisování 6. Za zdaňovací období 2008-2009 může subjekt vykázat odpis 450 000 Kč ($(2 \cdot 1\,125\,000)/(6-1)$). Zůstatková hodnota automobilu je 675 000 Kč ($1\,125\,000 - 450\,000$). Následující částka odpisu činí 337 500 Kč ($(2 \cdot 675\,000)/(6-2)$). Osobní automobil má nyní zůstatkovou hodnotu 337 500 Kč ($675\,000 - 337\,500$). Odepsaná částka za období 2010/2011 je maximálně rovna 225 000 Kč ($(2 \cdot 337\,500)/(6-3)$). Poslední rok odpisování je uplatněn odpis rovnající se zůstatkové ceně 112 500 Kč ($337\,500 - 225\,000$).

Graf 6.: Odpisy osobního automobilu v hospodářském roce



Pramen: Autorka

Porovnání

Vlivem přeřazení osobních automobilů do odpisové skupiny 2, ve které je minimální doba odpisování 5 let, tedy o 1 rok více než bylo při zahájení odpisování tohoto automobilu ve skupině 1a (kam automobil patřil), došlo k situaci, kdy poslední rovnoměrný odpis je nižší než předcházející odpisy (vyjma prvního roku). Kdyby nedošlo k zmiňovanému přeřazení a tím pádem i použití jiných odpisových sazeb a koeficientů, byl by automobil odepsán za 4 roky. Pokud se společnost bude snažit snižovat si základy daně v prvních letech odpisování, použije zrychlených (degresivních) odpisů, které jsou v prvních dvou letech vyšší než odpisy rovnoměrné, ve třetím roce jsou téměř stejné a v pátém a šestém roce odpisování jsou podstatně vyšší odpisy rovnoměrné.

Příklad (přeřazení do 2. odpisové skupiny):

Podnik zakoupil v roce 2006 osobní automobil o pořizovací ceně 900 000 Kč a zařadil jej do svého obchodního majetku.

Tabulka 27.: Odpisy osobního automobilu při přeřazení do 2. odpisové skupiny

Rok	Odpisy rovnoměrné		Odpisy zrychlené	
	odpis	sazba	odpis	koeficient
2006	127800	14,2	225000	4
2007	257400	28,6	337500	5
2008	200250	22,25	168750	6
2009	200250	22,25	112500	6
2010	114300	22,25	56250	6
Celkem	900000		900000	

Pramen: Autorka

Rovnoměrné odpisy

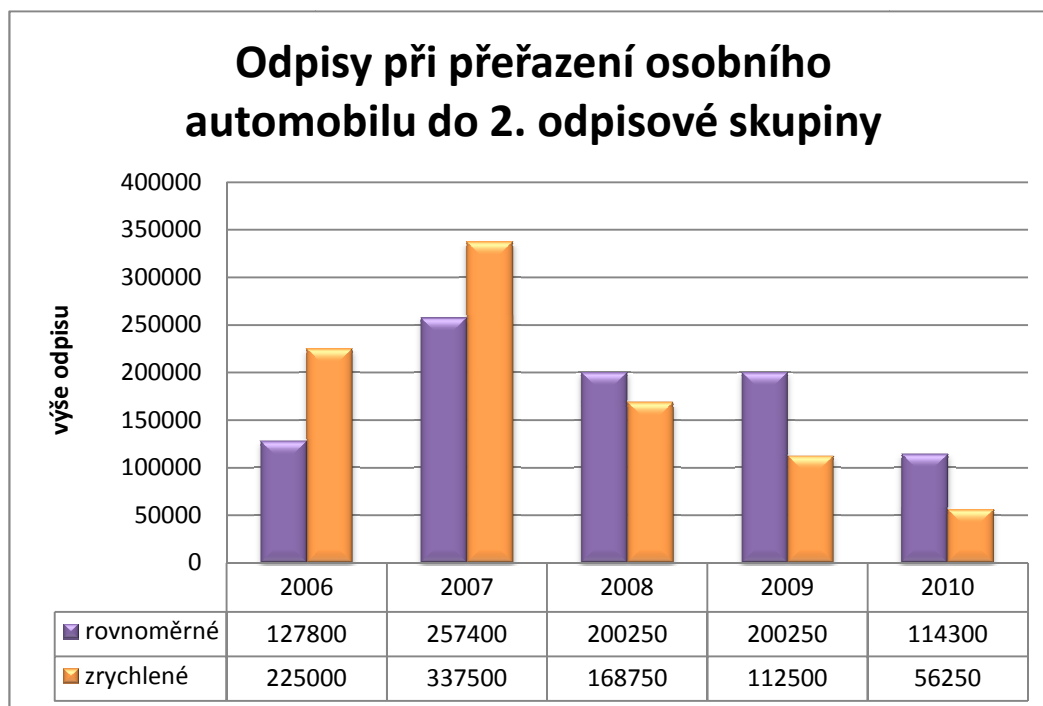
Pokud by firma zvolila pro odpisování osobního automobilu odpisy rovnoměrné, budou použity odpisové sazby pro první rok 14,2, pro druhý rok 28,6 a díky přeřazení osobních automobilů v roce 2008 do 2 odpisové skupiny, bude nadále používaná odpisová sazba platná pro skupinu dva v dalších letech 22,25. První odpis v roce 2006 bude roven 127 800 Kč ($900\,000 \cdot 14,2 / 100$). V roce 2007 je odpis 257 400 Kč ($900\,000 \cdot 28,6 / 100$). Odpis v následujícím roce by byl stejný jako v roce 2007, kdyby

nedošlo ke změně odpisových skupin. Odpis v roce 2008 se tedy bude počítat s jinou sazbou a bude ve výši 200 250 Kč ($900\,000 \cdot 22,25/100$). V roce 2009 bude odpis stejný. Na tomto příkladu je vidět, že dojde k prodloužení doby odpisování osobního automobilu na 5 let, poslední odpis v roce 2010 je ve výši rozdílu mezi pořizovací cenou a zůstatkovou cenou a rovná se 114 300 Kč.

Zrychlené odpisy

Při zrychlených odpisech se ve druhé odpisové skupině v roce 2006 a 2007 uplatňuje koeficient pro první rok 4 a pro další roky 5. Od roku 2008 jsou koeficienty 5 a 6. První zrychlený odpis je 225 000 Kč ($900\,000/4$). Zůstatková hodnota osobního automobilu je 675 000 Kč ($900\,000 - 225\,000$). Odpis pro rok 2007 je vyčíslen částkou 337 500 Kč ($(2 \cdot 675\,000)/(5-1)$). Zůstatková cena je nyní 337 500 Kč ($675\,000 - 337\,500$). Odpis roku 2008 je ovlivněn změnou odpisové skupiny, do které se osobní automobily řadí. S touto změnou přichází i jiný koeficient. Firma si v roce 2008 sníží daňový základ o 168 750 Kč ($(2 \cdot 337\,500)/(6-2)$). Další odpis bude počítán se zůstatkovou cenou 168 750 Kč a jeho výše je 112 500 Kč ($(2 \cdot 168\,750)/(6-3)$). A odpis v posledním roce se rovná zůstatkové ceně 56 250 Kč.

Graf 7.: *Odpisy při přeřazení osobního automobilu do 2. odpisové skupiny*



Pramen: Autorka

Porovnání

Rovnoměrné odpisy jsou nejvyšší ve druhém roce. Vlivem změny odpisové sazby dochází v roce 2010 k odepsání zbytkové zůstatkové ceny, protože odpisování bylo zahájeno s předpokladem odepsání za 4 roky. U zrychlených odpisů je jako vždy odpis nejvyšší v roce druhém a pak má klesající tendenci. Budeme-li porovnávat tyto dvě varianty odpisů mezi sebou, můžeme říci, že rovnoměrné odpisy jsou v posledních třech letech (2008, 2009 a 2010) vyšší než odpisy zrychlené.

Firma začala odpisovat v roce 2006 s předpokladem odepsání osobního automobilu za 4 roky. Odpis v roce 2006 a 2007 se řídil stejnými sazbami a koeficienty. V roce 2008 ovšem došlo k již několikrát zmiňované změně, která znamenala prodloužení doby odpisování osobního automobilu o jeden rok. Lze říci, že firma původně předpokládala pro rok 2008 a 2009 vyšší daňový odpis a tím pádem nižší základ daně. Naopak pro rok 2010 se v počátku jednotka domnívala, že odpis nebude žádný, ale vlivem nižších odpisových sazeb či vyšších koeficientů, došlo k odepsání zbytkové zůstatkové ceny v roce 2010.

Příklad (mimořádné odpisy):

Společnost pořídila v roce 2009 osobní automobil za 1 800 000 Kč, který zařadila do užívání v březnu 2009. Firma je prvním vlastníkem automobilu.

Pokud se firma rozhodne pro mimořádné odpisy, začne odpisovat měsíčním odpisem v dubnu roku 2009. Rovnoměrné a zrychlené účetní odpisy vypočítá ročně na konci období.

Následující tabulka zobrazuje průběh odpisování pro variantu mimořádného odpisování, rovnoměrného či zrychleného.

Tabulka 28.: Průběh odpisování, porovnání mimořádných, rovnoměrných a zrychlených odpisů

Rok	Odpisy		
	mimořádné	rovnoměrné	zrychlené
2009	810000	198000	360000
2010	810000	400500	576000
2011	180000	400500	432000
2012		400500	288000
2013		400500	144000
Celkem	1800000	1800000	1800000

Pramen: Autorka

Mimořádné odpisy

Varianta první je taková, že společnost zvolí odepisování pomocí mimořádných odpisů. Měsíční odpis začíná počítat v měsíci následujícím po dni, kdy byl automobil uveden do užívání. Do užívání automobil zařadila společnost v březnu, to znamená, že první odpis bude v dubnu. Automobil odepíše v následujících 24 měsících (duben 2009 – březen 2011). Mimořádné odpisy budou vypočítány jako měsíční odpis.

Prvních 12 měsíců bude odepsáno 60 % vstupní ceny (1 080 000 Kč), měsíční odpis je ve výši 90 000 Kč. Za rok 2009 může firma uplatnit 9 měsíčních odpisů, to znamená za celý rok 2009 částku odpisů 810 000 Kč (90 000 * 9). Měsíční odpis 90 000 Kč firma může uplatnit ještě následující 3 měsíce. V roce 2010 tedy uplatní za leden – březen 270 000 Kč. Společnost má momentálně odepsaných 60 % pořizovací ceny (1 080 000 Kč), zbylých 40 % (720 000 Kč) odepíše v dalších 12 měsících. Za rok 2010 uplatní ještě 9 měsíčních odpisů, každý v částce 60 000 Kč (720 000/12). Celková odepsaná částka za rok 2010 činí 810 000 Kč (3*90 000 + 9*60 000). Za rok 2011 společnost odepíše ještě zbývající 3 měsíce, částku 180 000 Kč (3 * 60 000). Odepsaná suma za 24 měsíců (1 800 000 Kč) se rovná pořizovací ceně osobního automobilu (1 800 000 Kč).

Rovnoměrné odpisy

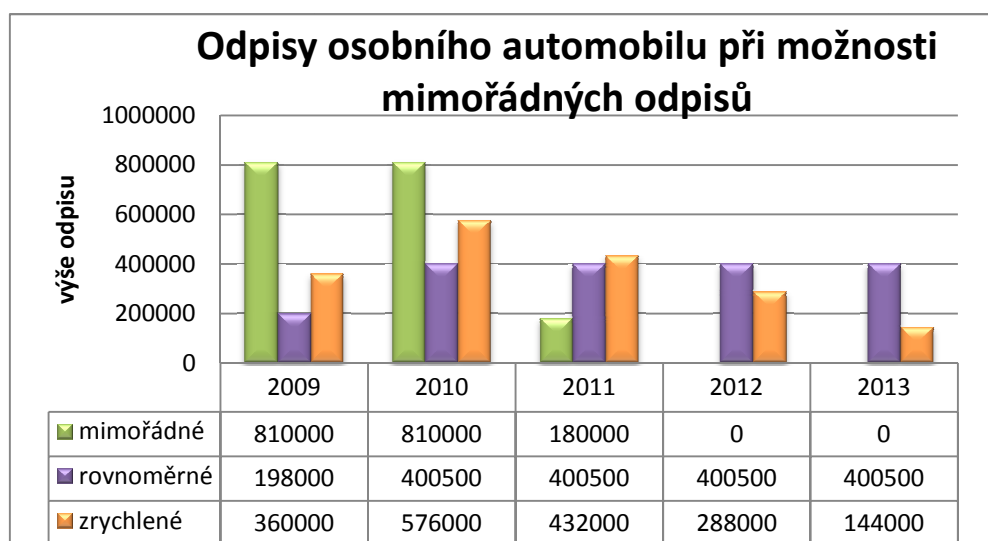
Další možností je, že firma zvolí rovnoměrné odpisy. Tyto odpisy se vypočítávají jednou ročně. Výše ročního odpisu nebude závislá na měsíci, ve kterém byl majetek do užívání zařazen, tudíž roční odpis bude v plné výši, bez ohledu na délku používání

v konkrétním roce. Automobil patří do druhé odpisové skupiny, ve které je minimální doba odpisování stanovena na 5 let. Sazba druhé skupiny pro první rok je 11, odpis v roce 2009 je roven 198 000 Kč ($1\,800\,000 \cdot 11/100$). V následujících čtyřech letech bude použita sazba 22,25, která povede k ročnímu odpisu ve výši 400 500 Kč ($1\,800\,000 \cdot 22,25/100$). Zůstatková cena je po uplatnění odpisu v roce 2013 rovna nule a osobní automobil bude plně odepsán.

Zrychlené odpisy

Třetí variantou je možnost uplatnění zrychlených odpisů. Zrychlené odpisy jsou stejně jako odpisy rovnoměrné počítány jednou ročně. Koeficienty druhé odpisové skupiny jsou pro první rok 5 a v následujících letech je použit koeficient 6. V roce 2009 firma odepíše 360 000 Kč ($1\,800\,000/5$). Zůstatková cena bude 1 440 000 ($1\,800\,000 - 360\,000$). Odpis za rok 2010 se vypočítá jako dvojnásobek zůstatkové ceny ($2 \cdot 1\,440\,000$) děleno koeficientem minus počet let již odepsaných ($6-1$). Odpis vyjde roven 576 000 Kč. Nová zůstatková cena je 864 000 Kč ($1\,440\,000 - 576\,000$). V roce 2011 bude odpis vypočítán stejným principem jako v roce předchozím a bude činit 432 000 Kč ($(2 \cdot 864\,000)/(6-2)$). Zůstatková cena po uplatnění třech odpisů se rovná 432 000 Kč ($864\,000 - 432\,000$). Částku ve výši 288 000 Kč ($(2 \cdot 432\,000)/(6-3)$) uplatní jednotka jako odpis v roce 2012. V posledním roce 2013 se bude výše odpisu rovnat zůstatkové ceně 144 000 Kč ($(2 \cdot 144\,000)/(6-4)$). Po roce 2013 je osobní automobil zcela daňově odepsán.

Graf 8.: Odpisy osobního automobilu při možnosti mimořádných odpisů



Pramen: Autorka

Porovnání

U rovnoměrných odpisů je částka v prvním roce nejnižší, v dalších letech jsou odpisy vyšší než v prvním roce a jsou stejné. Zrychlené odpisy mají svou nejvyšší hodnotu v roce druhém (rok 2010) a dále mají klesající tendenci. U odpisů rovnoměrných nám shodou náhod vyšel odpis v prvním roce stejný, jako odpis v roce druhém, není to ovšem pravidlo.

Při hodnocení těchto tří metod odpisování lze společnosti doporučit variantu mimořádných odpisů. Tento závěr vychází z předpokladu klesající tendence daně z příjmu právnických osob. V roce 2009 byla tato daň 20 % a v letech 2010 a 2011 je 19 %. Podstatou tedy je snížení základu daně hlavně v dřívějších letech (v tomto případě rok 2010), kdy byla sazba daně nejvyšší.

4. 4. 3. ZMĚNY V ODPISOVÝCH SAZBÁCH

Pro ilustraci dopadů na odpisy vyvolané změnami odpisových sazeb práce bude vycházet z vybraného majetku firmy BRISK Tábor a.s. a z tabulky č. 16. Vybraným majetkem je měřící zařízení elektrických veličin a kontejner na keramické suroviny.

Je namístě upozornit na fakt, že odpisové sazby se týkají pouze metody rovnoměrného odpisování. Pro výpočet zrychleného odpisování, který bude znázorněn později, se vychází z koeficientů.

V následující části budou zachyceny odpisy v jednotlivých letech s rokem pořízení počínaje 1995 a konče rokem 2010.

Měřící zařízení elektrických veličin

Měřící zařízení elektrických veličin se řadí do 1. odpisové skupiny, jeho pořizovací cena je 541 931 Kč.

V následující tabulce je ve vrchním řádku rok pořízení majetku a ve sloupcích jsou odpisy v jednotlivých letech.

Tabulka 29.: Rovnoměrné odpisy měřícího zařízení v letech pořízení 1995 - 2010

Odpis/ Pořízení	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1995	76955															
1996	154993	76955														
1997	154993	154993	76955													
1998	154990	154993	154993	76955												
1999		154990	154993	154993	76955											
2000			154990	154993	154993	76955										
2001				154990	154993	154993	76955									
2002					154990	154993	154993	76955								
2003						154990	154993	154993	76955							
2004							154990	154993	154993	76955						
2005								154990	216773	216773	108387					
2006									93210	216773	216773	108387				
2007										31430	216771	216773	108387			
2008												216771	216773	108387		
2009													216771	216773	108387	
2010														216771	216773	108387
2011															21677	216773
2012																21677
Celkem	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931
Počet let	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3	3	3	3	3

Pramen: Autorka

Pořízení v letech 1995 - 2002

Při pořízení majetku v letech 1995 až 2002 je rozložení odpisů do jednotlivých let stejné. Vychází to z neměnné maximální roční odpisové sazby. Výše prvního odpisu se odvíjí od odpisové sazby pro první rok, která je rovna 14,2. Odpis je po zaokrouhlení na koruny nahoru v částce 76 955 Kč ($541\,931 \cdot 14,2 / 100$). Odpis pro druhý a třetí rok je závislý na sazbě 28,6 a je roven 154 993 Kč ($541\,931 \cdot 28,6 / 100$). V posledním roce musíme vycházet z faktu, že je majetek možno odepsat pouze do výše jeho pořizovací (resp. zvýšené) ceny. Pro poslední rok by odpis vyšel taktéž 154 993 Kč, ale z důvodu zaokrouhlování může být v maximální částce 154 990. Suma odpisů v jednotlivých letech je rovna pořizovací ceně a majetek je plně odepsán během čtyř let.

Pořízení v letech 2003 - 2004

Při pořízení v letech 2003 a 2004 je třeba mít na paměti, že pro výpočet odpisů používáme sazbu platnou v daném roce. Byl-li majetek pořízen v roce 2003, bude jeho první odpis podle sazby roku 2003 (14,2), druhý odpis v roce 2004 se bude odvíjet od odpisové sazby roku 2004, která činila 28,6, ovšem pro další odpis bude použita sazba platná v roce 2005, která se zvýšila na 40. Odpis bude tedy z důvodu zvýšení maximální odpisové sazby od roku 2005 vyšší. Současně se změnou odpisových sazeb od 2005 samozřejmě došlo i ke změně minimální doby odpisování, která se z původních 4 let snížila na 3 roky. Dosáhnout daňového odepsání během 3 let je však možné až od pořízení v roce 2005, protože majetek pořízený dříve má odpisy do roku 2005 nižší, než je povoleno změnou v roce 2005.

Při pořízení v roce 2003 bude třetí odpis vyčíslen na 216 773 Kč ($541\,931 \cdot 40 / 100$) a v posledním roce odpisování bude odepsána částka zbývající do plného odepsání pořizovací ceny 93 210 Kč.

V roce 2004 došlo ke změně sazeb již ve druhém roce odpisování, druhý a třetí odpis budou tedy shodně 216 773 Kč a poslední rok se odepíše 31 430 Kč.

Pořízení v letech 2005 - 2010

Při pořízení od roku 2005 je možné majetek v 1. odpisové skupině plně odepsat během třech let. První odpis je 108 387 Kč ($541\,931 \cdot 20 / 100$), ve druhém roce se vychází z výše odpisové sazby 40 a tudíž je možno odepsat 216 773 Kč. V posledním roce odpisování je daňově zohledněna částka 216 771 Kč.

Kontejner na keramické suroviny

Kontejner na keramické suroviny je zařazen do 3. odpisové skupiny a výše jeho pořizovací ceny činí 41 847 Kč.

Pořízení v letech 1995 - 1998

Na majetek, který je zařazen do 3. odpisové skupiny a byl pořízen v letech 1995 až 1998, se vztahují hned dvě změny odpisových sazeb. První změna začíná odpisy od roku 1999 a druhá změna byla v roce 2005. Při každé změně došlo ke zvýšení odpisových sazeb a tím pádem zkrácení minimální doby odpisování z původních 15 let na 12 let a později na 10 let. Pro první rok odpisování byla platná sazba 3,4 a odpis byl roven 1 423 Kč ($41\,847 \cdot 3,4/100$). Pro další odpisy byla sazba 6,9, maximální výše odpisu byla 2 888 Kč ($41\,847 \cdot 6,9/100$). Od roku 1999 se pro výpočet odpisu používala sazba 8,7 (pro první rok 4,3), odpis byl touto změnou vyšší než v při sazbách platných v dřívějších letech, jeho výše je 3 641 Kč ($41\,847 \cdot 8,7/100$). S rokem 2005 dochází k další změně odpisových sazeb, jedná se opět o zvýšení a s tím spojené zkrácení minimální doby odpisování. Nová sazba činí 10,5 a odpis je 4 394 Kč ($41\,847 \cdot 10,5/100$). V posledním roce dochází vždy k doodepsání zůstatkové ceny.

Pořídila-li účetní jednotka majetek v roce 1995, zákon jí ukládal minimální dobu odpisování 15 let. V průběhu odpisování ovšem docházelo ke změnám odpisových sazeb, které umožňovaly vyšší odpisy než byl předpoklad v roce 1995. Z tohoto důvodu je doba odpisování, s předpokladem pořízení v roce 1995, zkrácena na 13 let. Ale s pořízením v roce 1996 dochází k uplatnění vyšších odpisových sazeb již o rok dříve, než tomu bylo při pořízení v roce 1995, a dochází i ke snížení doby odpisování o jeden rok, minimální doba odpisování se tedy zkrátila na 12 let.

Pořízení v letech 1999 - 2004

Při předpokladu pořízení majetku 3. odpisové skupiny v letech 1999 až 2004, budou pro odpisování použity odpisové sazby s jednou změnou (v roce 2005). Pro pořízení budou účetní jednotky využívat sazbu 4,3, pro další roky sazbu 8,7 a od roku 2005 můžou využívat maximální odpisovou sazbu 10,5. Pokud došlo k pořízení majetku počínaje rokem 1999, bude moci účetní jednotka tento majetek odepsat již za 11 let.

Tabulka 30.: Rovnoměrné odpisy kontejneru na keramické suroviny v letech pořízení 1995 - 2010

Odpis/pořízení	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1995	1423															
1996	2888	1423														
1997	2888	2888	1423													
1998	2888	2888	2888	1423												
1999	3641	3641	3641	3641	1800											
2000	3641	3641	3641	3641	3641	1800										
2001	3641	3641	3641	3641	3641	3641	1800									
2002	3641	3641	3641	3641	3641	3641	3641	1800								
2003	3641	3641	3641	3641	3641	3641	3641	3641	1800							
2004	3641	3641	3641	3641	3641	3641	3641	3641	3641	1800						
2005	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	2302					
2006	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	2302				
2007	1126	4014	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	2302			
2008			2508	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	2302		
2009				1002	4266	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	2302	
2010						3513	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	2302
2011							2760	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394
2012								2007	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394
2013									1254	4394	4394	4394	4394	4394	4394	4394
2014										501	4393	4394	4394	4394	4394	4394
2015												4393	4394	4394	4394	4394
2016													4393	4394	4394	4394
2017														4393	4394	4394
2018															4393	4394
2019																4393
Celkem	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847
Počet let	13	12	12	12	11	11	11	11	11	11	10	10	10	10	10	10

Pramen: Autorka

Pořízení v letech 2005 - 2010

Na majetek 3. odpisové skupiny pořízení v letech 2005 až 2009 se momentálně vztahuje zatím nezměněné odpisové sazby pro první rok a samozřejmě jedna pro další roky odpisován. Je ovšem nutné brát v úvahu, že u majetku pořízeného v roce 2010 je předpoklad úplného odepsání v roce 2019 a není možné vyloučit budoucí změnu, která by tento „odpisový předpoklad“ změnila. V prvním roce je použita odpisová sazba 5,5, s jejímž použitím odpis vyjde 2 302 Kč ($41\,847 \cdot 5,5/100$). Pro další odpisy jednotky momentálně využívají maximální sazbu 10,5. Odpis je roven 4 394 Kč.

4. 4. 4. ZMĚNY V KOEFICIENTECH

Změny koeficientů a jejich ovlivnění daňových zrychlených odpisů budou ilustrovány na vybraném majetku firmy BRISK Tábor a.s.

Měřicí zařízení elektrických veličin

Měřicí zařízení elektrických veličin spadá do 1. odpisové skupiny, vstupní cena je 541 931 Kč.

Pořízení v letech 1995 - 2002

První změna koeficientů první odpisové skupiny nastala až v roce 2005 a tudíž majetek pořízený v letech 1995 až 2002 nebude ovlivněn touto změnou a bude se pro výpočet odpisů počítat s koeficientem 4 pro první rok odpisování a 5 pro další roky odpisování. V prvním roce bude odpis roven podílu vstupní ceny (541 931 Kč) a koeficientu 4 a jeho výše se bude rovnat 135 483 Kč. V dalších letech je potřeba vycházet ze zůstatkové ceny, která bude vynásobena 2 a poté dělena koeficientem minus počtem let již odepsaných. Doba odpisování bude u majetku pořízeného ve výše uvedeném období čtyři roky.

Pořízení v letech 2003 - 2004

Do odpisování majetku pořízeného v letech 2003 a 2004 bude zasahovat změna, která nastala v roce 2005. U majetku zaevidovaného v roce 2003 bude ve třetím roce snížený

koeficient z 5 na 4 a bude tak možno odepsat celou zůstatkovou cenu již v třetím roce odpisování. Lze říci, že pro majetek pořízený od roku 2003 se v první odpisové skupině zkrátila doba odpisování ze 4 na 3 roky. Důvodem je, že v roce 2005 je majetek odpisovaný již 2 roky a když se od koeficientu 4 odečtou 2, získáme ve výpočtu odpisu $2 \cdot ZC / 2$, dojde matematickou úpravou k vykrácení dvojek a může být odepsána celá zůstatková cena. Na majetek uvedený do užívání v roce 2004 se bude změna koeficientu vztahovat již ve druhém roce jeho odpisování.

Pořízení v letech 2005 - 2010

Pro majetek zařazený do užívání v letech 2005 až 2010 zatím neplatí žádná změna v koeficientech. Pro první rok odpisování bude použit koeficient 3 a odpis bude vyčíslen 180 644 Kč ($541\,931/3$). Výše dalších odpisů se bude vyvíjet od zůstatkové ceny a koeficientu 4. Doba odpisování je 3 roky.

Tabulka 31.: Zrychlené odpisy měřicího zařízení v letech pořízení 1995 - 2010

Odpis/ pořízení	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1995	135483															
1996	203224	135483														
1997	135483	203224	135483													
1998	67741	135483	203224	135483												
1999		67741	135483	203224	135483											
2000			67741	135483	203224	135483										
2001				67741	135483	203224	135483									
2002					67741	135483	203224	135483								
2003						67741	135483	203224	135483							
2004							67741	135483	203224	135483						
2005								67741	203224	270966	180644					
2006										135482	240858	180644				
2007											120429	240858	180644			
2008												120429	240858	180644		
2009													120429	240858	180644	
2010														120429	240858	180644
2011															120429	240858
2012																120429
Celkem	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931	541931
Počet let	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3

Pramen: Autorka

Kontejner na keramické suroviny

Pořizovací cena kontejneru na keramické suroviny je 41 847 Kč. Majetek je zařazen do 3. odpisové skupiny.

Pořízení v letech 1995 - 1998

Pokud byl majetek pořízený mezi roky 1995 a 1998, týkají se jeho odpisování hned dvě změny v koeficientech. První změna byla od roku 1999, kdy došlo ke snížení koeficientu a tím tedy k možnosti vyšších odpisů a zkrácení doby odpisování. Druhá změna od roku 2005 se týkala také snížení koeficientů, možnosti vyšších odpisů a zkrácení minimální doby odpisování. V prvním roce odpisování bude použit koeficient 4 a odpis bude roven 2 790 Kč (41 847/15). Pro další roky se bude uplatňovat koeficient 16. Od roku 1999 se bude dvojnásobná zůstatková cena dělit již novým koeficientem, kterým je 13, od něhož se odečte počet let již odepsaných. A s rokem 2005 přichází nový koeficient 11. Při předpokladu pořízení v roce 1995, bude majetek odpisován 11 let i přesto, že minimální doba odpisování byla v roce pořízení stanovena na 15. Důvodem je využívání nižších koeficientů vinou změn v odpisování. Majetek pořízený od roku 1996 bude moci být odepsán za 10 let.

Pořízení v letech 1999 - 2004

Odpisování majetku se začátkem odpisování v roce 1999 až 2004 je závislé na změně v roce 2005. Jedná se o snížení odpisových sazeb z koeficientů 12 a 13 na koeficienty 10 a 11. Odpis v roce 2005 bude tedy moci být vyšší, než jaký by byl při výpočtu se starými koeficienty.

Pořízení v letech 2005 - 2010

Odpisování majetku pořízeného od roku 2005 se odvíjí od sazeb platných od roku 2005, nebylo doposud ovlivněno žádnou změnou. Minimální doba odpisování majetku ve třetí odpisové skupině je 10 let. K výpočtům je používán koeficient 12 pro první rok odpisování a koeficient 13 pro další roky odpisování.

Tabulka 32.: Zrychlené odpisy měřicího zařízení v letech pořízení 1995 - 2010

Odpis/ pořízení	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1995	2790															
1996	5208	2790														
1997	4836	5208	2790													
1998	4464	4836	5208	2790												
1999	5456	5803	6155	6510	3488											
2000	4774	5158	5539	5918	6394	3488										
2001	4092	4513	4924	5326	5812	6394	3488									
2002	3409	3869	4308	4734	5231	5812	6394	3488								
2003	2728	3224	3693	4143	4650	5231	5812	6394	3488							
2004	2045	2579	3077	3551	4068	4650	5231	5812	6394	3488						
2005	2045	3867	4102	4438	4882	5424	5978	6539	7104	7672	4185					
2006			2051	2958	3661	4340	4982	5604	6216	6820	7533	4185				
2007				1479	2441	3254	3985	4670	5328	5967	6696	7533	4185			
2008					1220	2170	2989	3736	4439	5115	5859	6696	7533	4185		
2009						1084	1992	2802	3552	4262	5022	5859	6696	7533	4185	
2010							996	1868	2663	3410	4184	5022	5859	6696	7533	4185
2011								934	1776	2557	3348	4184	5022	5859	6696	7533
2012									887	1704	2510	3348	4184	5022	5859	6696
2013										852	1674	2510	3348	4184	5022	5859
2014											836	1674	2510	3348	4184	5022
2015												836	1674	2510	3348	4184
2016													836	1674	2510	3348
2017														836	1674	2510
2018															836	1674
2019																836
Celkem	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847	41847
Počet let	11	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10

Pramen: Autorka

4. 5. VLIV ZPŮSOBŮ ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU NA DAŇOVÝ ZÁKLAD

Všechny podnikatelské subjekty se snaží optimalizovat svůj základ daně. Daňové odpisy jsou k tomu vhodným prostředkem. Subjekty mají možnost volit nejen mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy, mohou dále rozhodovat, zda využijí mimořádných odpisů, prvního zvýšeného odpisu, kdy začnou odpisovat, zda odpisy přerušit atd.

Je důležité najít vztah mezi sazbou daně z příjmů odpisujících subjektů a volbou metody odpisování. Vývoj sazby daně z příjmů má klesající tendenci. Subjekty tedy ze svého daňového základu odvádějí stále menší procento formou daně z příjmu do státního rozpočtu. Pro subjekty je tento fakt samozřejmě příjemný. Zůstává více finančních prostředků v podniku a ty mohou být použity na získávání modernějších technologií, na rozšiřování výrobního zařízení a na mnohé další aktivity podniku.

Současně s klesající sazbou daně z příjmů právnických osob klesá i minimální doba odpisování ve všech skupinách (kromě skupiny 6., která vznikla v roce 2004 a její minimální odpisová doba je stále 50 let). S klesající odpisovou dobou je samozřejmostí zvyšování odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování a snižování koeficientů u zrychleného odpisování. Dochází tedy k možnosti zahrnovat stále větší části pořizovací ceny majetku v jednotlivých letech prostřednictvím odpisů do základu daně.

Jak snižování daně z příjmů právnických osob, tak i klesající minimální doba odpisování jsou příznivé pro daňové subjekty.

Budeme-li předpokládat, že klesající tendence daně z příjmů právnických osob bude i v budoucnu, je jednoznačně pro jednotky výhodnější snižovat si základ daně v aktuálním roce s vidinou nižší sazby daně v roce budoucím. Jinými slovy můžeme říci, že podniky by se měly snažit v letech, kdy je sazba daně relativně vyšší, zahrnout do nákladů co nejvyšší daňové odpisy. A naopak v letech s nižší sazbou daně si podniky mohou dovolit snížit základ daně o nižší částky.

Výše popsaná skutečnost plně nabádá k využívání zrychlených odpisů, při kterých je nejvyšší odpis v druhém roce odpisování a poté odpisy v jednotlivých letech klesají. Podniky mají možnost i v určitých případech využít prvního zvýšeného odpisu o 10, 15 nebo dokonce 20 %.

Ještě výhodnější by se mohly jevit odpisy mimořádné. Daňový subjekt může uplatnit ke snížení základu daně mnohem vyšší částky než při „klasickém“ odpisování a tím i rychleji majetek plně odepsat. Je třeba si uvědomit, že tomu tak nemusí být vždy. Důležité je mít na mysli, že mimořádné odpisy jsou odpisy měsíčními a byl-li majetek pořízen až na konci zdaňovacího období, pravděpodobně bude výše měsíčního mimořádného odpisu daleko nižší než výše „klasického“ odpisu, který je počítán jako roční. Subjekt by tím zahrnul do základu daně nižší odpisy, než kdyby zvolil roční odpisy rovnoměrné či zrychlené.

Na daňový základ měly velký vliv maximální limity vstupních cen, které byly od roku 2004 zavedeny u osobních automobilů. V roce 2004 byla vstupní cena pro daňové účely omezena maximální částkou 900 000 Kč. Roku 2005 došlo ke zvýšení limitu na 1 500 000 Kč. Částky vstupní ceny nad tento limit byly daňově neúčinné. Limit vstupní ceny byl zrušen v roce 2008.

Výraznou změnou, která jednoznačně působí znatelně na daňový základ je zrušení reinvestičního odpočtu. Reinvestiční odpočet bylo možno uplatnit do roku 2005. Na majetek pořízený po roce 2004 se již reinvestiční odpočet nevztahuje. Tento odpočet byl položkou odčitatelnou od kladného základu daně nad rámec odpisů. Reinvestiční odpočet byl „nahrazen“ zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování. Zvýšený odpis v prvním roce může být uplatněn pouze na takový majetek, na který by se před rokem 2005 vztahoval reinvestiční odpočet. Podstatné je, že v případě prvního zvýšeného odpisu se nejedná o žádnou částku nad rámec vstupní ceny (jako tomu bylo u reinvestičního odpočtu). Ve výsledku tedy poplatník může zahrnout do základu daně pouze 100 % pořizovací ceny majetku, oproti 110 % pořizovací ceny při reinvestičním odpočtu. Subjekt nepocítí zrušení odpočtu hned v prvním roce, protože v prvním roce má možnost uplatnit vyšší odpis o 10 % vstupní ceny. Zrušení odpočtu bude pro poplatníka znatelné až v konečné sumě daňových výdajů.

4. 6. POSOUZENÍ A ZHODNOCENÍ VÝVOJE ODPISOVÁNÍ

Daňové odpisy jsou regulovány zákonem o dani z příjmů. Tento zákon je v České republice nejčastěji novelizovaným daňovým zákonem. Daňové odpisy subjekty počítají pro potřeby daňové, tyto odpisy ovlivňují základ daně a následně samotnou daň z příjmů.

Stát má pravomoc určovat minimální dobu odpisování, maximální odpisovou sazbu a minimální výši koeficientu. Lze tedy říci, že s rostoucí odpisovou sazbou roste výše odpisů v jednotlivých letech a dochází k rychlejšímu přenesení vstupní ceny do základu daně. Naopak, když poroste koeficient, doba odpisování se prodlužuje a odpisy jsou v jednotlivých letech nižší než jaké by byly s vyššími koeficienty.

Z tabulky č. 17 je jasné, že koeficient v prvním roce je stejný, jako minimální počet let odpisování v jednotlivých odpisových skupinách. Koeficient pro další roky je o jednotku vyšší, než jaký byl koeficient v prvním roce. Důležité a nutné je sledovat sazby a koeficienty platné pro daný rok. U odpisovaného majetku nemusí být odpisové sazby a koeficienty stejné jako byly při začátku odpisování. Vzhledem k tomu, že se sazby a koeficienty za sledované období vyvíjely k prospěchu odpisujících subjektů, nemuselo docházet ke snižování odpisů oproti předpokladu. Zásahy státu do odpisové legislativy se snažily podporovat podnikající subjekty, ať již tím, že docházelo ke snižování minimální doby odpisování, ale také tím, že se sazba daně z příjmů právnických osob snižovala. Příkladem může být sazba daně z příjmů právnických osob v roce 1999, která činila 35 %, v roce 2000 byla sazba snížena na 31 % a v roce 2010 platily právnické osoby 19 % jako daň z příjmů. Sazba daně z příjmů právnických osob se tedy snížila téměř o polovinu. Velké změny vedoucí k podpoře daňových subjektů byly i v minimální době odpisování. Tato doba se snížila ve všech odpisových skupinách. Porovnáním doby odpisování z roku 1995 k roku 2010 v jednotlivých odpisových skupinách lze zjistit snížení doby u 1. odpisové skupiny ze 4 let na 3, u 2. odpisové skupiny z 8 na 5 let, třetí odpisová skupina začínala v roce 1995 na 15 letech a v roce 2010 byla jen 10 let, ve 4. skupině došlo ke snížení o 10 let z původních 30 a 5. skupina zaznamenala změnu minimální doby odpisování ze 45 let na 30 roků. Majetek ve skupině 6. se odpisuje minimálně 50 let.

Vliv odpisů na hospodářství státu je jasný. Vláda může snižováním doby odpisování podporovat daňové subjekty a tím tedy i celkové hospodářství státu. Samozřejmě možnost odepsat majetek dříve s sebou pro veřejné finance přináší snižování příjmů z daně z příjmů právnických osob od jednotlivých subjektů, ale na druhou stranu přináší růst ekonomiky státu.

O důležitosti vlivu odpisů na ekonomiku státu vypovídá i zařazení mimořádných odpisů do tzv. protikrizového balíčku. Tato forma zvýhodnění odpisů se týkala majetku v 1. a 2. odpisové skupině pořízeného od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Další podmínkou bylo, že poplatník byl jeho prvním vlastníkem. Zavedení mimořádných odpisů umožňovalo plně odepsat majetek bez přerušení do výše 100 % vstupní ceny za 12 měsíců u 1. odpisové skupiny a za 24 měsíců u 2. odpisové skupiny.

Mimořádné odpisy měly sloužit ke zvýšení poptávky po hmotném majetku a být tak ekonomickým stimulem pro tuzemské výrobní podniky, které se potýkaly v minulosti s nízkým počtem zakázek. Společnosti považují mimořádné odpisy za velice prospěšné a mají snahu o prodloužení jejich platnosti, vláda ovšem argumentovala proti tomuto prodloužení tím, že prioritou je momentálně ozdravení veřejných financí. Díky mimořádným odpisům řada podnikatelů obnovila majetek, tím podpořila ekonomiku a investovala do budoucnosti. Při „klasickém“ způsobu odpisování by tyto subjekty pravděpodobně mnoho investic odsunuly do budoucnosti.

5. ZÁVĚR

Postupné přenášení hodnoty majetku do daňově uznatelných nákladů nazýváme odpisování. K odpisování dlouhodobého majetku dochází prostřednictvím odpisů, které jsou peněžním vyjádření opotřebení majetku za určité časové období. Odpisový systém České republiky uznává dva druhy odpisů, odpisy daňové a účetní.

Prvním druhem odpisů jsou odpisy účetní. Zákon o účetnictví ukládá subjektům, které mají právo majetek odpisovat, sestavit odpisový plán. Na základě odpisového plánu se provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání. V době sestavování odpisového plánu účetní jednotky pouze odhadují předpokládanou životnost nebo dobu používání majetku a podle odhadované doby rozvrhují odpisy. Nejčastěji používanými účetními odpisy jsou odpisy časové (rovnoměrné, zrychlené, zpomalené) nebo odpisy výkonové.

Druhým typem jsou odpisy daňové, které upravuje zákon o daních z příjmů. V roce 2010 je pro rozdělení majetku stanoveno 6 odpisových skupin. Každá odpisová skupina má odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování nebo koeficienty pro zrychlené odpisování. Zda budou na konkrétní majetek uplatněny odpisy rovnoměrné či zrychlené záleží zcela na účetní jednotce. Zvolená metoda se v průběhu odpisování nesmí měnit. Odpisové sazby jsou pro první rok jiné než pro roky zbývající a je určena i sazba v případě zvýšení vstupní ceny, totéž platí i u koeficientů. Výše odpisů vypočtená dle zákona o dani z příjmů je maximální částkou, kterou může daňový subjekt za jeden konkrétní majetek v roce uplatnit. Jednotky tedy mohou uplatnit nižší částky daňových odpisů nebo mohou odpisování přerušit.

Daňové odpisy nemají za cíl respektování skutečného opotřebení či životnosti majetku. Smyslem daňových odpisů je nastavení limitů pro postupné přenášení ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku do základu daně.

Práce byla zaměřena na vývoj daňových odpisů, detailněji byl probrán vývoj odpisování osobních automobilů, změny v odpisových sazbách a koeficientech a v minimální době odpisování.

Nejvýraznějšími změnami prošla v období 1995 – 2010 problematika odpisování osobních automobilů. Od 1. ledna 2004 nabyla účinnost novela zákona o daních z příjmů, která stanovila podmínky pro vstupní ceny osobních automobilů kategorie M1 pro účely daně. Zákon říká, že osobní automobily kategorie M1 (s výjimkou osobních automobilů, které jsou používány provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilů druhu sanitní či pohřební) mohou mít vstupní či zvýšenou cenu pro účely daně maximálně ve výši 900 000 Kč. Tento limit se vztahoval na osobní automobily, které byly evidovány od 18. prosince 2003. Roční odpis za rok 2003 se ovšem vypočítává z plné pořizovací ceny bez ohledu na stanovený limit. Limitní vstupní cena byla použita až při výpočtu odpisu od roku 2004. Ale oprávky za osobní automobil pořízený od 18. prosince 2003 mohly být v maximální výši 900 000 Kč, částka nad limit je tedy daňově neúčinná.

Roku 2004 vznikla 6. odpisová skupina, do které se řadí například budovy hotelů, administrativní budovy, budovy obchodních domů, muzea a knihovny, školy a univerzity. Minimální doba odpisování je 50 let.

V roce 2005 vzniká pro osobní automobily samostatná skupina 1a, ve které jsou zachovány původní odpisové sazby a koeficienty, jako byly ve skupině 1., kam se automobily řadily dříve. Jedná se tedy pouze o přeřazení osobních automobilů do nově vzniklé skupiny se zachováním doby odpisování 4 roky.

Další změna v roce 2005 se týkala opět maximální vstupní ceny, která byla zvýšena z 900 000 Kč na 1 500 000 Kč a tento nový limit se vztahuje pouze na ty automobily, na které se vztahoval původní limit. Z důvodu změny limitu vstupní ceny a vzhledem ke stálosti odpisových sazeb může dojít u rovnoměrného odpisování k prodloužení doby odpisování o jeden rok. U zrychleného odpisování nemůže nastat stejná situace jako u rovnoměrných odpisů, tedy nemůže dojít k prodloužení doby odpisování o jeden rok.

V roce 2005 došlo také ke zrušení reinvestičního odpočtu. Ten byl uplatňován podle povahy dlouhodobého hmotného majetku ve výši 10, 15 nebo 20 %. Reinvestiční odpočet byl nahrazen možností prvního zvýšeného odpisu o 10, 15 či 20 %. Tato možnost se týká pouze majetku, na který by se dříve vztahoval reinvestiční odpočet. U zvýšeného odpisu v prvním roce se ovšem nejedná o částku nad rámec vstupní ceny,

jako tomu bylo u reinvestičního odpočtu. Účetní jednotka nepocítí zrušení odpočtu v prvním roce, jelikož v něm má možnost uplatnění vyšších odpisů. Zrušení reinvestičního odpočtu bude pro subjekt znatelné až v konečné sumě daňově uznatelných výdajů.

Roku 2008 došlo ke zrušení odpisové skupiny 1a, osobní automobily byly přeřazeny do 2. odpisové skupiny a jejich minimální doba odpisování se tím prodloužila ze 4 na 5 let. V tomto roce byl také zrušen limit vstupní ceny osobních automobilů pro daňové účely. U automobilů pořízených před rokem 2008 je však limit vstupní ceny ponechán na 1 500 000 Kč. Pro subjekty zvažující koupi nadlimitního osobního automobilu v roce 2007 je výhodné počkat s pořízením až na rok 2008, kdy budou moci do daňových nákladů zahrnout celou pořizovací cenu bez ohledu na její výši.

S rokem 2009 přichází možnost využití mimořádných odpisů, které byly vládou zavedeny v důsledku ekonomické a finanční krize. Mimořádné odpisy umožňují majetek odepsat za kratší dobu než při odpisování pomocí rovnoměrné nebo zrychlené metody. Aby mohly být na majetek uplatněny mimořádné odpisy musí být poplatník prvním majitelem, musí se jednat o hmotný majetek, který je zařazený v 1. nebo 2. odpisové skupině a další podmínkou je pořízení majetku v době od 1.ledna 2009 do 30. června 2010. Majetek v 1. odpisové skupině může být rovnoměrně bez přerušení odepsán pomocí měsíčních odpisů za 12 měsíců a majetek spadající do 2. odpisové skupiny může subjekt odepsat rovnoměrně v prvních 12 měsících ve výši 60 % vstupní ceny a v bezprostředně následujících 12 měsících se uplatní zbylých 40 % vstupní ceny.

Mimořádné odpisy nemusí být vždy pro subjekt těmi nejvýhodnějšími. Jelikož se jedná o odpisy měsíční. V případě pořízení majetku koncem roku, můžou být mimořádné odpisy uplatněné za konkrétní rok nižší, než by byly například odpisy rovnoměrné či zrychlené, které jsou počítány za celý rok bez ohledu na to, v kterém období roku byl majetek pořízen.

Při pohledu na vývoj sazby daně z příjmů právnických osob lze konstatovat, že má sazba klesající tendenci. Tato skutečnost podněcuje daňové subjekty k maximálnímu snižování základu daně pomocí daňových odpisů v aktuálním roce. Předpokladem je

současná vyšší sazba daně z příjmů právnických osob, než jaká bude v letech, kdy budou subjekty moci uplatnit nižší daňový výdaj v podobě odpisů.

I vývoj odpisových sazeb a koeficientů je pro daňové subjekty příznivý. Odpisové sazby se v letech 1995 – 2010 zvyšovaly a koeficienty naopak klesaly, což samozřejmě vyvolalo snižování minimální doby odpisování.

Daňové odpisy jsou velice účinným nástrojem optimalizace základu daně. Vzhledem k možnosti vybrat si z několika způsobů daňového odpisování, má subjekt velkou míru svobody při stanovení daňové povinnosti.

6. SUMMARY

The subject of my thesis is „Comparison of the development methods of depreciation long-term assets and their influence on the tax base”.

The aim of this study was to capture the development of methods of depreciation, amortization of transferring these methods into the numerical expression and assess the impact of the development of depreciation to the tax base. This work does not cover only the current depreciation issues, but focuses on the development of depreciation for the period from 1995 to 2010.

Development of income taxes, depreciation rates and coefficients from 1995 - 2010 was favorable for taxpayers. The tax rate was decreasing. Depreciation rates have increased and rates fell, which provoked a reduction of the minimum period of depreciation.

Keywords

Long-term intangible assets

Long-term tangible assets

Long-term financial assets

Book depreciations

Tax depreciations

Development of depreciation

7. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

- 1) BLECHOVÁ, B., JANOUŠKOVÁ, J. Podvojně účetnictví v příkladech 2010. Praha: Grada, 2010. 200s. ISBN 978-80-247-3208-4.
- 2) GORČÍKOVÁ, E. Diplomová práce, 2008.
- 3) KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon, 2003. 415 s. ISBN 80-7273-084-3.
- 4) PASEKOVÁ, M. Finanční účetnictví: studijní pomůcka pro distanční studium. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 274 s. ISBN 978-80-7318-735-4.
- 5) PELC, V. Daňové odpisy 2008. Praha: Linde, 2008. 143 s. ISBN 978-80-7201-723-2.
- 6) RUBÁKOVÁ, V. Účetnictví pro úplné začátečníky. Praha: Grada, 2010. 192 s. ISBN 978-80-247-3299-2.
- 7) RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2007. 927 s. ISBN 978-80-7263-368-5.
- 8) SEDLÁČEK, J. Daňové a účetní odpisy. Brno: Computer Press, 2004. 139 s. ISBN 80-2510-171-1.
- 9) SEDLÁČEK, J. Základy finančního účetnictví. Praha: Ekopress, 2005. 332s. ISBN 80-86119-95-5.
- 10) ŠTOHL, P. Účetnictví pro střední školy a pro veřejnost. 8., upr. vyd. Znojmo, 2006. 199 s. ISBN neuvedeno.
- 11) Vyhláška č. 500/2002 Sb.

12) Zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb.

13) Zákon o účetnictví 563/1991 Sb.

8. SEZNAM TABULEK

Tabulka 1.: Pořízení dlouhodobého majetku koupí	16
Tabulka 2.: Vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností	17
Tabulka 3.: Pořízení majetku bezúplatným nabytím	17
Tabulka 4.: Pořízení majetku přechodem z osobního užívání do podnikání	17
Tabulka 5.: Účtování technického zhodnocení vlastního majetku	18
Tabulka 6.: Účtování odpisů dlouhodobého majetku	19
Tabulka 7.: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku, který není zcela odepsán	20
Tabulka 8.: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku, který je zcela odepsán	20
Tabulka 9.: Minimální doba odpisování	34
Tabulka 10.: Odpisové sazby	35
Tabulka 11.: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 20 %	36
Tabulka 12.: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 15 %	36
Tabulka 13.: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 10 %	36
Tabulka 14.: Koeficienty	38
Tabulka 15.: Vývoj minimální doby odpisování	41
Tabulka 16.: Vývoj odpisových sazeb	42
Tabulka 17.: Vývoj koeficientů	42
Tabulka 18.: Účetní odpisy měřicího zařízení elektrických veličin	50
Tabulka 19.: Účetní odpisy kontejneru na keramické suroviny	51
Tabulka 20.: Odpisové sazby při zvýšeném prvním odpisu o 10 %	52
Tabulka 21.: Odpisové sazby při rovnoměrném odpisování	52
Tabulka 22.: Daňové odpisy měřicího zařízení elektrických veličin	53
Tabulka 23.: Daňové odpisy kontejneru na keramické suroviny	54
Tabulka 24.: Odpisy osobního automobilu pořízeného 20.12.2003	59
Tabulka 25.: Odpisy osobního automobilu pořízeného v roce 2004	61
Tabulka 26.: Odpisy osobního automobilu v hospodářském roce	63
Tabulka 27.: Odpisy osobního automobilu při přechodu do 2. odpisové skupiny	65

Tabulka 28.: Průběh odpisování, porovnání mimořádných, rovnoměrných a zrychlených odpisů	68
Tabulka 29.: Rovnoměrné odpisy měřicího zařízení v letech pořízení 1995–2010 ..	71
Tabulka 30.: Rovnoměrné odpisy kontejneru na keramické suroviny v letech pořízení 1995 – 2010	74
Tabulka 31.: Zrychlené odpisy měřicího zařízení v letech pořízení 1995 – 2010	77
Tabulka 32.: Zrychlené odpisy měřicího zařízení v letech pořízení 1995 – 2010	79

9. SEZNAM GRAFŮ

Graf 1.: Průběh rovnoměrných účetních odpisů	27
Graf 2.: Průběh zrychlených účetních odpisů	28
Graf 3.: Průběh zpomalených účetních odpisů	29
Graf 4.: Odpisy osobního automobilu pořízeného 20.12.2003	60
Graf 5.: Odpisy osobního automobilu pořízeného v roce 2004	62
Graf 6.: Odpisy osobního automobilu v hospodářském roce	64
Graf 7.: Odpisy při přearazení osobního automobilu do 2. odpisové skupiny	66
Graf 8.: Odpisy osobního automobilu při možnosti mimořádných odpisů	69