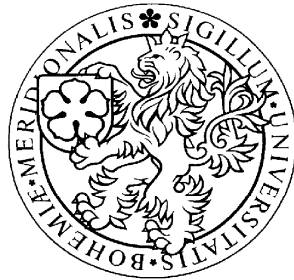


**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**  
**ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA**  
**Katedra účetnictví a financí**

---

**Studijní program: Ekonomika a management**  
**Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku**



**DAŇOVÁ OPTIMALIZACE PŘI VEDENÍ ÚČETNICTVÍ**  
**O DLOUHODOBÉM HMOTNÉM A NEHMOTNÉM**  
**MAJETKU**

**Vedoucí práce:**  
**Ing. Hana Hlaváčková**

**Autor práce:**  
**Zuzana Hessová**

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci na téma „Daňová optimalizace při vedení účetnictví o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích dne 4.4.2005

.....  
Zuzana Hessová

**Poděkování:**

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Haně Hlaváčkové za cenné rady a konzultace, které mi poskytla při přípravě bakalářské práce a také paní Daně Šourkové, která mi pomohla při zpracování praktické části poskytnutím všech potřebných podkladů a informací.

## **Abstract**

The bachelor thesis deals with the subject of tax optimisation when accounts of tangible and intangible fixed assets are kept. The theoretical part is focused on defining the categories of tangible and intangible fixed assets from two points of view. The first viewpoint pertains to the accounting system of the Czech Republic while the other viewpoint concerns the area of income tax. In addition, the thesis summarizes possible tax savings in acquisition of fixed assets, possible inclusions of small assets into tangible and intangible fixed assets, depreciation for tax and accounting purposes and its effects on the generated profit and tax base.

The practical part of the thesis describes the situation in Oknoplastik spol. s r.o. (limited-liability company), a relatively young but dynamically developing company seated in Příbram, where the effects of depreciation for tax and accounting purposes on the tax base and tax savings in 2005 were examined and the linear and accelerated depreciation methods were compared.

## **Keywords**

tax optimisation, tangible fixed assets, intangible fixed assets, depreciation, tax base

## Obsah

1 ÚVOD.....	7
Literární rešerše .....	9
Metodika práce .....	11
2 TEORETICKÁ ČÁST .....	13
2. 1 VYMEZENÍ KATEGORIE DLOUHODOBÉHO HNOTNÉHO MAJETKU .....	13
Z HLEDISKA ÚČETNÍHO SYSTÉMU V ČESKÉ REPUBLICE .....	13
2. 1. 1 Dlouhodobý hmotný majetek vyloučený z odepisování .....	15
2. 2 VYMEZENÍ KATEGORIE DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU ..	15
Z HLEDISKA ÚČETNÍHO SYSTÉMU V ČESKÉ REPUBLICE .....	15
2. 2. 1 Pojetí DNM v účtové osnově .....	18
2. 3 VYMEZENÍ KATEGORIE DLOUHODOBÉHO HNOTNÉHO MAJETKU .....	18
Z HLEDISKA DANĚ Z PŘÍJMŮ .....	18
2. 3. 1 Dlouhodobý hmotný majetek vyloučený z odepisování .....	20
2. 4 VYMEZENÍ KATEGORIE DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU ..	21
Z HLEDISKA DANĚ Z PŘÍJMŮ .....	21
2. 5 MOŽNOTI ZAŘAZENÍ DROBNÉHO MAJETKU DO KATEGORIE .....	22
DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....	22
2. 5. 1 Pojem drobný majetek .....	22
2. 5. 2 Kategorie dlouhodobého nehmotného majetku .....	23
2. 5. 3 Kategorie dlouhodobého hmotného majetku .....	24
2. 5. 4 Drobný majetek z pohledu zákona o daních z příjmů .....	25
2. 6 MOŽNOSTI DAŇOVÝCH ÚSPOR VE FÁZI POŘIZOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ. 25	
MAJETKU .....	25
2. 7 ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY DLOUHODOBÉHO HNOTNÉHO A .....	27
NEHMOTNÉHO MAJETKU .....	27
2. 7. 1 Odpisová základna .....	27
2. 7. 2 Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku .....	28
2. 7. 2. 1 Základní pravidla účetních odpisů .....	29
2. 7. 2. 2 Druhy účetních odpisů .....	29
2. 7. 2. 2. 1 Lineární odpisy .....	29
2. 7. 2. 2. 2 Výkonové odpisy .....	30
2. 7. 2. 2. 3 Zrychlené odpisy .....	30
2. 7. 3 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku .....	32
2. 7. 3. 1 Rovnoměrné odpisy .....	33
2. 7. 3. 2 Zrychlené odpisy .....	34
2. 7. 3. 3 Časový odpis .....	36
2. 7. 3. 4 Odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu .....	36
2. 7. 3. 5 Přerušování odpisování .....	37
2. 7. 4 Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku .....	38
2. 7. 5 Porovnání účetních a daňových odpisů .....	38
2. 7. 5. 1 Splatná daň ze zisku .....	39
2. 7. 5. 2 Odložená daň ze zisku .....	40
2. 7. 5. 2. 1 Pojem odložená daň .....	40
2. 7. 5. 2. 2 Povinnost zjišťování a účtování odložené daně .....	40
2. 7. 5. 2. 3 Způsob a metoda výpočtu odložené daně .....	41

3 PRAKTICKÁ ČÁST .....	42
3. 1 CHARAKTERISTIKA PODNIKU OKNOPLASTIK S. R. O. ....	42
3. 2 VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE .....	42
3. 2. 1 Odpisový plán.....	43
3. 2. 2 Vymezení majetku.....	44
3. 2. 3 Vstupní cena .....	44
3. 2. 4 Zařazování DHM.....	45
3. 2. 5 Evidence majetku .....	45
3. 2. 6 Odepisování DHM.....	45
3. 2. 7 Inventarizace DHM .....	46
3. 2. 8 Vyřazování DHM .....	46
3. 2. 9 Účtování majetku.....	47
3. 3 SOUHRN ODPISŮ V ROCE 2005.....	48
3. 3. 1 Přehled DHM k 1. 1. 2005.....	48
3. 3. 2 Nově pořízený majetek v roce 2005 .....	48
3. 3. 3 Vyřazený majetek v roce 2005 .....	49
3. 3. 4 Účetní odpisy za rok 2005 .....	49
3. 3. 5 Daňové odpisy za rok 2005 .....	50
3. 3. 6 Přehled DHM k 31. 12. 2005.....	50
3. 3. 7 Dopad odpisů na daňový základ za rok 2005 .....	50
3. 4 POROVNÁNÍ KONKRÉTNÍCH DAŇOVÝCH ODPISŮ V ROCE 2004 a 2005 .	51
3. 4. 1 Porovnání lineárních odpisů majetku v roce 2004 a 2005.....	51
3. 4. 2 Porovnání zrychleného odepisování majetku v roce 2004 a 2005 .....	54
3. 5 POROVNÁNÍ LINEÁRNÍHO A ZRYCHLENÉHO ODEPISOVÁNÍ.....	56
3. 6 POROVNÁNÍ UPLATNĚNÝCH NÁKLADŮ U VYBRANÉHO MAJETKU.....	58
3. 6. 1 Finanční leasing.....	59
3. 6. 2 Zrychlené odpisy .....	59
3. 6. 3 Rovnoměrné odpisy.....	60
3. 6. 4 Porovnání variant.....	60
4 ZÁVĚR.....	62
5 SEZNAM LITERATURY.....	65

# 1 ÚVOD

Bakalářská práce je zaměřena na daňovou optimalizaci při vedení účetnictví o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku. Účetní předpisy umožňují v různých případech účetním jednotkám volit z různých postupů. Všechny uvedené postupy jsou v souladu s účetními předpisy, ale jen některé z nich jsou pro poplatníky z daňového hlediska výhodné – tedy vedoucí k nižšímu základu daně. Úkolem daňové optimalizace je tyto oblasti vyhledat a stanovit z nabízených variant tu nejvýhodnější. Rozhodla jsem se věnovat především problematice odpisů dlouhodobého hmotného majetku.

Odpisy hrají důležitou roli pro každý podnik, ať se jedná o živnostníka či velkou obchodní společnost. Pro podnik představují postupné převádění vstupní ceny majetku do nákladů. Měla by proto být věnována náležitá pozornost výběru metody odepisování, aby následné odpisy zohledňovaly specifické podmínky každé společnosti.

Prostřednictvím odpisů snižuje účetní jednotka svůj výsledek hospodaření, ze kterého vychází základ daně z příjmů a následně také výše daně, která je odváděna do státního rozpočtu. Odpisová politika je důležitým nástrojem finančního řízení každého podnikatelského subjektu a zároveň významnou součástí finanční politiky státu, který daňovými předpisy vymezuje možnosti a způsoby odepisování, čímž ovlivňuje chování podnikatelské sféry.

Odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku jsou rozhodujícím zdrojem interního financování podniku, slouží k vyjádření postupného opotřebování hmotného majetku. Průběh opotřebení však odpisy mohou vyjádřit pouze zjednodušeně, poněvadž nelze dost přesně zachytit reálnou míru opotřebování daného majetku. Ta závisí nejen na omezení či ztrátě funkčnosti vlivem používání ve výrobním procesu (tzv. fyzické či materiální opotřebení), ale souvisí také s technickým pokrokem, který způsobuje morální zastarávání. Proto je třeba odvozovat odpisy od tzv. ekonomické životnosti, jež má respektovat jak fyzické, tak i morální opotřebení, zejména u strojů a zařízení. Jejich hlavní funkcí je zabezpečit přenos ceny tohoto majetku do nákladů, tím postupně snižovat jeho výši v aktivech bilance a zajistit jeho obnovu.

Odpisy jsou významnou položku v nákladech podniku. Jako součást provozních nákladů ovlivňují cenovou tvorbu (kalkulaci nákladů), výši celkových nákladů podniku a tím i výši dosaženého zisku a základnu zdanění, promítají se do propočtů optimalizace

finanční struktury, ukazatelů rentability, efektivnosti investic či oceňování podniku. Tím, že podstatně ovlivňují daňový základ, slouží odpisy i jako nástroj přerozdělování finančních zdrojů mezi podniky a státem. Jsou významným finančním nástrojem státních zásahů do ekonomiky, jejichž prostřednictvím může stát aktivně ovlivňovat a regulovat podnikatelský sektor – může stimulovat či omezovat míru investování a rozvoje, podporovat strukturální či jiné makroekonomické cíle.

Odpisy jsou sice nákladem, ale nejsou peněžním výdajem v daném čase. Jsou nepeněžním nákladem, který snižuje celkový i nerozdělený zisk podniku. Abychom dostali skutečný peněžní tok, který má interně podniku k dispozici pro investice, musíme k nerozdělenému zisku připočítat i odpisy. Někteří autoři finančních publikací používají pro souhrn odpisů a nerozděleného zisku termín „uvnitř vytvořená hotovost“ a konstatují, že tato je ve většině průmyslově vyspělých zemí rozhodující zdroj financování investic podniku. Z hlediska finančního hospodaření podniku jsou tedy odpisy přirozeným a stabilním interním finančním zdrojem pro obnovu, příp. i rozšíření dlouhodobého majetku podniku (za předpokladu poklesu cen by akumulované odpisy umožnily pořídit větší objem majetku anebo při stejných cenách koupit technicky dokonalejší či výkonnější zařízení). Toto jsou spíše jen teoretické úvahy, včetně možnosti využití tzv. dočasně volných odpisů a má za následek růst kapacit.

Výši odpisů hmotného a nehmotného majetku v jednotlivých letech určuje zvolená metoda odpisování, celková odpisová základna a příslušné sazby odpisů.



## **Literární rešerše**

Při zpracování své bakalářské práce jsem vycházela z této literatury

### **Čermáková Hana – *Odpisy majetku nově***

Z této literatury jsem použila aktualizované údaje o daňových odpisech lineárních a zrychlených, o odpisových sazbách a koeficientech pro odepisování pro jednotlivé odpisové skupiny.

### **Kovanicová Dana a kolektiv – *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje***

Z této publikace jsem čerpala informace o účetních odpisech zrychlených, o druzích tohoto odpisu a způsobu výpočtu zrychleného odpisu. Tato autorka se zmiňuje o dvou druzích zrychleného odpisu, a to SYD a DDB. Také se mi stala zdrojem informací o splatné dani z příjmů.

### **Ryneš Petr – *Podvojně účetnictví a účetní závěrka***

Z této publikace jsem čerpala zejména informace o vymezení dlouhodobého hmotného majetku z hlediska účetní kategorie. Dále jsem z této publikace použila informace o odložené dani, povinnosti zjišťování a účtování této daně, způsobu a metodě výpočtu odložené daně.

### **Řehák Jiří – *Daňová optimalizace***

Z této literatury jsem použila informace týkající se vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska účetní kategorie a jaké složky do této kategorie patří. Další informace, které jsem z této literatury použila, se týkaly drobného majetku. Byl zde přehledně vysvětlen pojen drobný majetek, možnosti zařazení drobného majetku do kategorie dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a jak se na drobný majetek dívá daň z příjmů.

### **Vančurová Alena a kolektiv autorů – *Daňový systém 2004 aneb učebnice daňového práva***

Tato publikace mi byla nápomocna při vymezení jednotlivých druhů odpisových základů a jejich charakteristice. Tato publikace zná tři odpisové základny, a to cenu

pořizovací, cenu reprodukční a vlastní náklady. Tuto literaturu jsem dále použila pro charakteristiku časového odpisu, možnosti použití tohoto odpisu a možnosti přerušení odepisování.

Nedílnou součástí pro vypracování této bakalářské práce byly *zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, Postupy účtování pro podnikatele a Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů.*

Zdrojem informací byl také odborný časopis *Účetnictví v praxi*.

## Metodika práce

Celá práce je rozdělena do pěti částí. První z nich je úvod, po úvodu následuje teoretická část. Třetí část je praktická, kde jsou aplikovány konkrétní příklady výpočtů odpisů dle poznatků z praxe firmy. Čtvrtá část je závěrečná, po které následuje seznam literatury.

V teoretické části se zabývám kategoriemi dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ze dvou hledisek. Jedno hledisko je vztaženo k účetnímu systému v České republice a druhé hledisko zohledňuje daň z příjmů. Dále je v této části popisována problematika účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku, možnosti úspor ve fázi pořizování a oceňování majetku, rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a možnosti zařazení drobného majetku do kategorií dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Praktická část je vztažena na společnost Oknoplastik s. r. o., kde jsem aplikovala teoretickou část. Nejdříve jsem pro zmíněný podnik vypracovala vnitropodnikovou směrnici, která se týká dlouhodobého majetku. Protože má podnik účetní odpisy shodné s daňovými, přepočítávala jsem tyto účetní odpisy dle skutečné doby používání.

### Postup výpočtu:

$$\text{odpisová sazba} = \frac{100}{\text{skutečná doba životnosti}}$$

Dále jsem porovnávala lineární a zrychlené odepisování. K tomu jsme použila následující vzorce:

### lineární odpis

$$D = \frac{\text{Vstupní cena} * \text{Roční odpisová sazba}}{100}$$

### zrychlený odpis

a) v prvním roce odepisování:

$$D = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Koeficient pro 1. rok odepisování}}$$

b) v dalších letech odepisování

$$D = \frac{2 * (\text{Vstupní cena} - \text{Oprávkky})}{\text{Koeficient pro další roky odepisování} - \text{Počet let odpisů}}$$

Při výpočtu zvýšeného odpisu v prvním roce odepisování se k takto vypočteným odpisům přičetlo 10 % ze vstupní ceny.

Při porovnávání leasingu a dodavatelského způsobu pořízení majetku za použití lineárního a zrychleného odepisování jsem nejdříve vyhotovila inventární kartu časového rozlišení leasingu dle splátkového kalendáře a poté vypočetla odpisy dle výše uvedených vzorců.

## 2 TEORETICKÁ ČÁST

### 2.1 VYMEZENÍ KATEGORIE DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU Z HLEDISKA ÚČETNÍHO SYSTÉMU V ČESKÉ REPUBLICE

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí<sup>1</sup>

a) bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti:

- nemovitosti, tj. pozemky, stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů, nebo jinými právními předpisy,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
- umělecká díla, které nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky (viz § 2 zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů), předměty kulturní hodnoty (viz § 1 zákona č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty, ve znění pozdějších předpisů),
- předměty z drahých kovů,
- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologických průzkumem a těžené v souladu s horními předpisy,

b) samostatné movité věci (s výjimkou movitých věcí považovaných za dlouhodobý hmotný majetek vždy bez ohledu na dobu použitelnosti a cenu – viz věci uvedené v písm. a)), a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou; při stanovení výše ocenění popř. druhu majetku, který bude považován za dlouhodobý hmotný majetek a bude o něm účtováno v účtové skupině 02-Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný, je nutno respektovat zejména princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku a vykázaného výsledku hospodaření v účetní závěrce.

c) pěstitelské celky trvalých porostů

---

<sup>1)</sup> Ryneš, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2005*. 5. vyd. Zlín: Anag, 2005. ISBN 80-7263-251-5.

Pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky se rozumějí:

- ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
- ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
- trvalý porost chmelnic a vinic,

d) základní stádo a tažná zvířata, bez ohledu na jejich pořizovací cenu nebo jejich ocenění,

e) technické zhodnocení

- k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanové v § 33 zákona o daních z příjmů (od částky 40 tis. Kč),
- drobného hmotného majetku účtovaného při jeho vydání do užívání přímo na vrub nákladů od částky technického zhodnocení stanovené v § 33 zákona o daních z příjmů (od částky 40 tis. Kč),

f) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, tj. majetek, který je ve fázi pořizování a nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání

g) poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, které představují dlouhodobé nebo krátkodobé pohledávky z titulu poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého majetku,

h) oceňovací rozdíl k nabytému majetku bez ohledu na jeho výši ocenění, který představuje kladný (aktivum) nebo záporný (pasivum) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho část nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.

## **2. 1. 1 Dlouhodobý hmotný majetek vyloučený z odepisování<sup>2</sup>**

- a) pozemky,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- c) sbírky,
- d) movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- e) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a technické zhodnocení, dokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- f) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný, pokud k tomu nemá účetní jednotka oprávnění.

## **2. 2 VYMEZENÍ KATEGORIE DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU Z HLEDISKA ÚČETNÍHO SYSTÉMU V ČESKÉ REPUBLICĚ<sup>3</sup>**

Nehmotný majetek je v jednotlivých právních a ekonomických disciplínách definován různě. V účetnictví byl používán souhrnný název „nehmotný investiční majetek“ (NIM), od roku 2001 je to dlouhodobý nehmotný majetek (DNM). V daňovém právu se používal souhrnný pojem „nehmotný majetek“. Od roku 2001 daňové právo nehmotný majetek neobsahovalo, dřívější daňová pravidla se tak vztahovala jen na nehmotný majetek pořízený a uvedený do užívání do 31. prosince 2000. Od 1. ledna 2004 se však nehmotný majetek do ZDP opět vrací.

V roce 2003 byl zrušen účetní limit, který vymezoval dlouhodobý nehmotný majetek, vyhláškou č. 500/2002 Sb., a jeho výše tak záleží pouze na rozhodnutí účetní jednotky. DNM tedy není počínaje rokem 2003 direktivně hodnotově ohraničen. Kritériem pro uznání dlouhodobého nehmotného majetku ovšem zůstává, že doba použitelnosti majetku je delší než 1 rok.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí

### **a) Zřizovací výdaje**

---

<sup>2)</sup> Kočová, M. Odepisování dlouhodobého majetku. *Účetnictví v praxi*, 2004, č. 12

<sup>3)</sup> Řehák, J. *Daňová optimalizace* (dostupné na [www.du.cz/danovaoptimalizace](http://www.du.cz/danovaoptimalizace))

Do kategorie zřizovacích výdajů patří výdaje spojené se zřízením (založením) a vznikem nové účetní jednotky (soudní a jiné poplatky a úřední výlohy, náklady na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování, nájemné atd.). Zpravidla to jsou nejprve výdaje zřizovatelů (právnícké osoby a fyzické osoby), které následně nově vzniklá účetní jednotka uhradí těmto osobám (podle usnesení valné hromady nové společnosti apod.).

Výdajů souvisejících se založením a vznikem společnosti je více. Podle Vyhlášky však do zřizovacích výdajů nepatří pořízení dlouhodobého majetku nebo zásob, výdaje na reprezentaci, neměly by tam patřit ani provedené revize, zaškolování pracovníků apod. V řadě případů jde o náklady příštích období, které po přefakturaci od nové mateřské společnosti budou předmětem časového rozlišení, nikoliv odpisů zřizovacích výdajů. Zřizovací výdaje se neobjevují v zahajovací rozvaze, jsou zaúčtovány až podle usnesení valné hromady. U zřizovatelů jsou tyto výdaje pohledávkou do doby úhrady novou společností (před vznikem nové společnosti může jít též o náklady příštích období právního předchůdce).

#### **b) Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje se účtují jen v případě, jde-li o výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Účtují se výsledky, které byly nabyty samostatně (nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění) nebo byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje (nemůže jít o výsledky na zakázku – tj. prodej služeb, nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku). Výsledky této činnosti se zařazují do užívání aktivací. Nejde však o prostý součet interních nákladů a externích došlých faktur. Jestliže součástí výzkumných či vývojových prací je nakoupený DNM mající samostatné technicko-ekonomické určení, účtuje se o něm jako o samostatném DNM.

#### **c) Software**

Software se účtuje bez ohledu na to, zda je software předmětem autorských práv nebo není, ale jen v případě, že je:

- nabyt samostatně, tj. není součástí nabytého hardwaru a jeho ocenění,
- vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak zároveň nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardwaru.

Součástí softwaru není nosič programu (resp. dat a programu je ovládajících) ani nosič ve formě hardwaru.



#### **d) Ocenitelná práva**

Za ocenitelná práva se považují zejména výrobně-technické poznatky (know-how), licence, předměty průmyslových práv a jiné výsledky duševní tvořivé činnosti, které jsou předmětem ocenitelných práv, a to jak nabývaných, tak poskytovaných. K tomu lze stručně uvést:

- Předměty průmyslových práv jsou právo k vynálezu, užitému vzoru, průmyslovému vzoru, zlepšovacím návrhům, k topografii polovodičových výrobků, dále šlechtitelské právo, právo k ochranné známce, právo na označení původu výrobku a právo k obchodnímu jménu.
- Předměty průmyslových práv mohou být přenechány k omezenému využívání nabyvateli, tj. licencovány, „pronajímány“. Účtovat se o nich bude tehdy, představují-li licence přenechání hospodářsky využitelných znalostí. K některým průmyslovým právům licence vzniknout nemůže – např. k označení původu nebo k ochranné známce (ta odlišuje určitý výrobek či službu od jiných).
- Know-how jsou výrobně-technické a jiné hospodářsky využitelné poznatky (vědomosti a zkušenosti) charakteru „vědět jak“, tedy charakteru návodového, postupového, technologického. Nejde obvykle o výsledky tvůrčí činnosti, ale dlouholeté zkušenosti s optimálním průběhem určitého procesu, technologie, receptury aj. Tyto poznatky mají být zachyceny na nějakém nosiči, nemohou to být pouze poznatky obsaženy v „hlavě“ osob majících zkušenosti.
- Know-how může být předmětem i „nepravých“ licencí, tj. poskytnutím obecně nedostupných informací (nikoliv poskytnutím průmyslových práv udělených v příslušném řízení).
- Mezi jiné výsledky duševní tvořivé činnosti mohou patřit různé druhy projektů a studií, autorská práva podle autorského zákona, která mohou být rovněž předmětem licencí.
- Jiné výsledky duševní tvořivé činnosti se v účetnictví budou vyskytovat jen tehdy, jsou-li hospodářsky využitelné a slouží tudíž k dosahování příjmů, neboť proti příjmům jsou do účetních nákladů účtovány odpisy DNM.

#### **e) Goodwill**

Novou samostatnou kategorií DNM je od roku 2003 goodwill, což je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu Obchodního zákoníku nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností,

s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeměněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill nemá stanovený finanční limit, nelze ho dělit na dlouhodobý nehmotný majetek a drobný nehmotný majetek a odpisuje se od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů (kladný goodwill) nebo do výnosů (záporný goodwill).

### **2. 2. 1 Pojetí DNM v účtové osnově**

Rozsah DNM je dán účtovou osnovou a postupy účtování (Vyhláškou). Je třeba poznamenat, že směrná účtová osnova dle Vyhlášky obsahuje jen dvojmístné číselné označení účtových skupin, třímístné značení syntetických účtů je proto orientační.

Dlouhodobý nehmotný majetek je součástí účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek. Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou jednotlivé majetkové položky vedené na účtech DNM s dobou použitelnosti delší než 1 rok a v ocenění jednotlivé položky převyšující stanovený limit účetní jednotkou.

### **2. 3 VYMEZENÍ KATEGORIE DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU Z HLEDISKA DANĚ Z PŘÍJMŮ<sup>4</sup>**

Vychází ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého se za hmotný majetek považují

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
  
- b) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem,
  
- c) stavby, s výjimkou:
  - provozních důlních děl,

---

<sup>4)</sup> ZDP § 26 odst. (2)

- drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek neb k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m<sup>2</sup> a výšku 5 m,
  - oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, kterými rozumíme:
- ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
  - ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
  - chmelnice a vinice,
- e) základní stádo a tažná zvířata,
- f) jiný majetek, kterým podle tohoto zákona je:
- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
  - technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
  - výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Hmotným majetkem pro účely Zákona o daních z příjmu však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky,

úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

### **2. 3. 1 Dlouhodobý hmotný majetek vyloučený z odepisování<sup>5</sup>**

Zákon o daních z příjmů vymezuje majetek daňového subjektu, který je sice definován z hlediska zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek, přesto se ale nesmí odpisovat, a to z různých důvodů. Mezi hlavní důvody patří dosahování zdanitelných příjmů prostřednictvím odpisovaného majetku a zásada, že majetek lze uplatnit v nákladech (výdajích) daňového subjektu pouze jednou, a to ve faktické hodnotě. Definován je takto:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecká díla a movité kulturní památky, které jsou hmotným majetkem a nejsou 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,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů (Zákon č. 222/1994 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v

---

<sup>5)</sup> ZDP § 27

energetických odvětvích a o Státní energetické inspekci. Zákon č. 138/1973 Sb., o vodách - vodní zákon),

- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu (zákon o účetnictví),
- 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. Smlouvou o výpůjčce vznikne vypůjčitelovi právo bezplatně užívat věc po dohodnutou dobu.

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je také technické zhodnocení provedené nájemcem na osobním automobilu kategorie M1 najatém podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí, s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební (Vyhláška č. 341/2002 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění vyhlášky č. 100/2003 Sb.), a dále výdaje související s jeho pořízením vynaložené nájemcem, pokud celkové nájemné je rovno nebo vyšší než 1 500 000 Kč. V případě, kdy je celkové nájemné nižší než 1 500 000 Kč, avšak v úhrnu s technickým zhodnocením provedeným nájemcem a s výdaji vynaloženými nájemcem převyšší 1 500 000 Kč, je z odpisování vyloučen rozdíl, o který součet nájemného, technického zhodnocení a výdajů převyšuje 1 500 000 Kč.

## **2. 4 VYMEZENÍ KATEGORIE DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU Z HLEDISKA DANĚ Z PŘÍJMŮ<sup>6</sup>**

Pro účely zákona o daních z příjmů se za nehmotný majetek považují:

- a) zřizovací výdaje
- b) nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- c) software

---

<sup>6</sup>) ZDP § 32a

d) ocenitelná práva

e) jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud

1) byl

- nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
- vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a

2) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

3) doba použitelnosti je delší než jeden rok: přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

## **2. 5 MOŽNOTI ZAŘAZENÍ DROBNÉHO MAJETKU DO KATEGORIE DLOUHODOBÉHO MAJETKU<sup>7</sup>**

### **2. 5. 1 Pojem drobný majetek**

Drobný majetek je specifická kategorie dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek je vždy vymezen dvěma kritérii. Jedno je časové – doba jeho použitelnosti musí být delší než 1 rok. Dlouhodobý majetek se dělí na hmotný (DHM) a nehmotný (DNM). Z povahy věci je časové kritérium u DNM složitější – dobou použitelnosti se míní doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnosti anebo může sloužit jako podklad či součást dokonalejších nebo jiných postupů nebo řešení včetně doby praktického ověřování nebo osvojování nehmotných výsledků. Druhým kritériem je finanční limit, neboť nemá praktický význam zabývat se nad rámec nákladů běžného roku položkami s delší dobou použitelnosti než 1 rok, avšak v haléřových či korunových hodnotách.

---

<sup>7)</sup> Řehák, J. *Daňová optimalizace* (dostupné na [www.du.cz/danovaoptimalizace](http://www.du.cz/danovaoptimalizace))

Drobný majetek je proto specifickou položkou aktiv, neboť doba jeho použitelnosti je sice delší než 1 rok, ale účetní jednotka se rozhodne, že ho nepovažuje za dlouhodobý (při době použitelnosti kratší než 1 rok bychom nemuseli tuto zvláštní kategorii vůbec používat – jednalo by se o zásoby).

## **2. 5. 2 Kategorie dlouhodobého nehmotného majetku**

Od roku 2002 existuje jen dlouhodobý nehmotný majetek a drobný nehmotný majetek. Kategorie drobného nehmotného majetku je fakultativní; jestliže ji účetní jednotka využívá, je její horní hranicí spodní limit pro DNM, spodní hranici se určuje účetní jednotka svým rozhodnutím. Důležitost využívání kategorie drobného nehmotného majetku je obdobná jako drobného hmotného majetku.

Drobný nehmotný majetek má v současné době pouze limity účetní, neboť zákon o daních z příjmů neupravuje samostatně (až na výjimky) nehmotný majetek; daňově jsou proto respektovány účetní hodnoty.

Účetní jednotka mohla a může rozhodnout vůbec kategorii drobného nehmotného majetku nezavést a veškerý nehmotný majetek pod dolní limit drobného nehmotného majetku účtovat přímo do nákladů bez jeho pomocné evidence, až je dlouhodoběji využíván. Pořizuje-li se však nárazově větší než obvyklé množství drobného nehmotného majetku, je vhodné tento náklad časově rozlišovat vzhledem k platnosti důležité zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů (stejná zásada platí i pro pořizování většího množství drobného hmotného majetku).

Prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb. s platností od 1. ledna 2003 zrušila povinný limit pro dlouhodobý nehmotný majetek a je na účetní jednotce, jak si jej určí při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Pro nově pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek to znamená, že dolní hranici si může účetní jednotka stanovit např. jako částku převyšující 100 000 Kč a částky do 100 000 Kč mohou být účtovány přímo do spotřeby, nebo může být stanovena jiná hranice, např. 50 000 nebo 20 000 Kč, od které se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek, který se odpisuje. Účetně a daňově se postupy lišit nebudou. O majetku pod spodní hranicí dlouhodobého nehmotného majetku, ale ve stanoveném intervalu pro drobný nehmotný majetek, bude vedena pomocná evidence, majetek pod spodní hranicí drobného nehmotného majetku nebude veden ani v pomocné evidenci.

Je zapotřebí, aby si účetní jednotka stanovila hranici významnosti, přičemž položky nad hranicí významností by neměly být součástí drobného nehmotného majetku. Zároveň je vhodné upozornit, že uvolnění limitu pro dlouhodobý nehmotný majetek bude mít důsledky na rozsah uplatňovaných odpisů, a nelze vyloučit, že některá z následujících novel zákona o daních z příjmů upraví z hlediska fiskální politiky státu spodní daňový limit pro dlouhodobý nehmotný majetek, aby tak upravila podíl odpisů a podíl jednorázově účtovaných provozních nákladů z titulu drobného nehmotného majetku a nehmotného majetku ani nezařazeného do drobného nehmotného majetku.

### **2. 5. 3 Kategorie dlouhodobého hmotného majetku**

Od roku 2002 existují 2 kategorie dlouhodobý hmotný majetek a drobný hmotný majetek. Spodní limit pro dlouhodobý hmotný majetek je nyní horním limitem pro kategorii drobného hmotného majetku, spodní limit pro drobný hmotný majetek si určuje účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu. Opět platí, že drobný hmotný majetek je kategorií nepovinnou. Postupy účinné od roku 2002 v souvislosti s drobným hmotným majetkem již nehovoří o sledování drobného hmotného majetku až do vyřazení v operativní evidenci a o uvádění takového majetku v příloze k účetní závěrce. Přes tyto metodické změny je účelné stanovit limit, od kterého bude účetní jednotka ve své pomocné evidenci sledovat drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok až do jeho vyřazení z důvodu prosazování hospodárnosti ve využívání vstupů do hospodářské činnosti. Taková pomocná evidence může mít podpůrný význam i pro jiné účely, např. pro prokazování účelně vynakládaných nákladů na zajištění a udržení příjmů při daňové kontrole, při dokládání vzniku škod apod.

Horní hranice pro drobný hmotný majetek je metodicky stejná jako u drobného nehmotného majetku, tj. spodní hranice vymezující dlouhodobý hmotný majetek. Daňovým limitem je částka 40 000 Kč.

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. dolní hranice pro dlouhodobý hmotný majetek, a tím i horní hranice pro drobný hmotný majetek, může být od roku 2003 v účetnictví libovolná, tj. nižší i vyšší, než je daňový limit 40 000 Kč. Limit má účetní jednotka volit tak, aby splnila povinnosti stanovené zákonem, zejména respektovat princip významnosti a princip věrného a poctivého zobrazení majetku. Jestliže si účetní jednotka zvolí hodnotový interval pro drobný hmotný majetek, účtuje o něm buď přímo do spotřeby při jeho pořízení, nebo o něm účtuje jako o zásobě, jestliže projde skladem.



## **2. 5. 4 Drobný majetek z pohledu zákona o daních z příjmů**

Z pohledu zákona o daních z příjmů se na kategorii drobného hmotného majetku nic nemění. Hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok, o kterém poplatník rozhodne, že jej nebude účtovat jako dlouhodobý hmotný majetek, nebude odpisován do nákladů postupně. Jeho pořízení se zachytí na účtu zásob a výdej do spotřeby se zaúčtuje jednorázově na účet 501 – spotřeba materiálu. Jestliže s pořízením drobného hmotného majetku souvisejí vedlejší náklady pořízení, mohou se sledovat samostatně a při vyskladnění zásob se rozpouštějí do nákladů způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou. Do nákladů se účtuje v momentě vydání drobného hmotného majetku do spotřeby. Z obsahu účtu 381 vyplývá, že je možné ho použít také při zařazení většího rozsahu drobného hmotného nebo nehmotného majetku do používání.

## **2. 6 MOŽNOSTI DAŇOVÝCH ÚSPOR VE FÁZI POŘIZOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ MAJETKU<sup>8</sup>**

Do roku 2005 mohly daňové subjekty daňově ušetřit ve fázi pořizování dlouhodobého prostřednictvím investičního odpočtu (reinvestice). Od základu daně mohli poplatníci odečíst 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle přílohy 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v odpisových skupinách 1, 2 a 3, jsou-li jeho prvními vlastníky. Na tento investiční odpočet se vztahovaly určité výjimky stanovené v § 34 odst. 5. Počínaje rokem 2005 bylo toto zvýhodnění zrušeno.

Za jakousi kompenzaci tohoto omezení účetních jednotek lze chápat možnost zvýšení daňových odpisů. Toto zvýšení lze uplatnit pouze u nového DHM a to v prvním roce po zařazení do majetku. Tak jako to bylo u uplatňování reinvestic, jsou i zde určitá omezení pro možnost uplatnění zvýšeného odpočtu. Zvýšený odpočet nelze uplatnit např. u letadel (pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovatel leteckých autoškol), u motocyklů a osobních automobilů (pokud nejsou využívána provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby, provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební), dále hmotný majetek

---

<sup>8)</sup> ZDP §30, §31; Čermáková, H. Odpisování dlouhodobého majetku v roce 2005. *Účetnictví v praxi*, 2005, č. 2

označený v SKP kódem 29.7 (přístroje pro domácnost, jinde neuvedené) a kódem 35.12 (rekreační a sportovní čluny).

Zvýšení roční odpisové sazby u rovnoměrného odpisování

Hmotnému majetku, který je zařazen v odpisové skupině 1 – 3 lze v prvním roce ještě zvýšit odpisové sazby a to:

- 20% (dle §31 odst. 2 lze použít u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje – SKP 29.3),
- 15% (dle §31 odst. 3 lze použít u poplatníka, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného v SKP kódem 29.24.1),
- 10% (dle §31 odst. 4 lze použít u poplatníka, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3, s výjimkou hmotného majetku uvedeného v §31 odst. 2, 3 a 5).

**Roční odpisová sazba se zvýšeným odpisem o 20% - rovnoměrný odpis** **tab. 1**

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

**Roční odpisová sazba se zvýšeným odpisem o 15% - rovnoměrný odpis** **tab. 2**

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

**Roční odpisová sazba se zvýšeným odpisem o 10% - rovnoměrný odpis** **tab. 3**

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
1a	24,1	25,3	25

2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

### Zvýšený roční odpis u zrychleného odpisování v roce 2005

Hmotnému majetku dle jednotlivých odpisových skupin jsou přiřazeny koeficienty, které mohou být zvýšeny v odpisových skupinách 1 – 3 v prvním roce ještě o 10, 15 a 20 procent. Účetní jednotka vypočítá zvýšený roční odpis tak, že k vypočtenému zrychlenému odpisu v 1. roce ještě přičte 10, 15 nebo 20 procent ze vstupní ceny majetku.

## **2. 7 ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU**

### **2. 7. 1 Odpisová základna<sup>9</sup>**

Odpisovou základnu určuje objem a struktura majetku a jeho ocenění. Odepisuje se z tzv. vstupní ceny, kterou může být zejména:

- cena pořizovací - Tato metoda je nejobvyklejší alternativou vstupní ceny, a to zejména u majetku pořízeného úplatně. Pořizovací cena se skládá z hodnoty, za kterou byl majetek pořízen, a z nákladů souvisejících s jeho pořízením. Do pořizovací ceny se tedy zahrnují fakturované ceny koupeného hmotného majetku, náklady na přepravu, montážní a instalační náklady, zprostředkování koupě, clo při dovozu a také DPH u neplátců daně z přidané hodnoty. Úroky z úvěrů a půjček se zahrnují do ocenění majetku jen do doby uvedení majetku do užívání. Výdaje vzniklé po uvedení majetku do užívání již nepatří do pořizovací ceny stejně jako výdaje na zaškolování zaměstnanců vzniklé s pořízením dlouhodobého majetku. Tyto položky se účtují do provozních, daňově účinných nákladů. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odepisoval technické zhodnocení, je součástí vstupní ceny i zůstatková hodnota tohoto technického zhodnocení.
- cena reprodukční - Tato cena se používá pro ocenění odepisovaného majetku v případech, kdy není možné použít jako vstupní cenu pořizovací cenu (není známá), nebo

<sup>9)</sup> Postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek, čl. III.; Vančurová, A. *Daňový systém 2004 aneb učebnice daňového práva*. 7. vyd. Praha: Vox, 2004. ISBN 80-86324-31-1.

cenu stanovenou pomocí vlastních nákladů. Je to taková cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

- vlastní náklady – Vstupní cena zjištěná na základě vlastních nákladů se používá u majetku, který byl pořízen ve vlastní režii. Tvoří ji veškeré přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností, popř. nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).

Tato vstupní cena snížená o kumulované odpisy (tzv. oprávky) představuje cenu zůstatkovou. Používá se také pojem likvidační cena, což je cena, za kterou podnik prodává vyřazený majetek

Zásadní otázkou odpisové politiky je správné stanovení odpisových norem (sazeb), jež by měly zohledňovat jak fyzickou, tak i morální dobu životnosti, případně promítati míru a intenzitu využití tohoto majetku. Výše sazeb odpisů se odvíjí od zvolené (u účetních odpisů) či zákonným předpisem dané (u daňových odpisů) metody odepisování. Stanovení odpisových sazeb a objem vytvořených odpisů však ještě není kritériem rozhodování o obnově dlouhodobého majetku podniku. Ta je určována zejména vývojem techniky a vztahem mezi nabídkou a poptávkou po dané produkci.

### **2. 7. 2 Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku<sup>10</sup>**

Účetní odpisy systematicky a racionálně rozkládají náklady vzniklé opotřebením majetku do jednotlivých účetních období podle předpokládané doby používání aktiv. Pro stanovení účetních odpisů lze použít různé metody. Jednotlivé metody vycházejí z různých hledisek. Důležité však je, že za dobu používání majetku se musí odepsat celá hodnota dlouhodobého majetku. Doba, po kterou je majetek použitelný, může být stanovena buď z hlediska času nebo z hlediska výkonu. Při stanovení výše odpisů je vhodné zohlednit fyzické i morální opotřebenění.

---

<sup>10)</sup> Postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek, čl. IV.

### 2. 7. 2. 1 Základní pravidla účetních odpisů

- dlouhodobý hmotný majetek se odepisuje na základě odpisového plánu nepřímo prostřednictvím účetních odpisů. Účetní jednotka si v souladu s ustanovením zákona stanoví odpisový plán sama. Zůstatková cena se zjišťuje pomocí oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku,
- výpočet odpisů se provádí z ceny, ve které je majetek oceněn a zařazen do užívání. Odepisuje se do výše této ceny,
- účetní jednotka si stanovuje sazby odpisů např. z hlediska času, doby použitelnosti nebo ve vztahu k výkonům (např. u dopravních prostředků), pokud tímto opatřením není stanoven pravidelný (rovnoměrný) odpis po stanovenou dobu,
- při odepisování zvířat základního stáda a tažných zvířat lze postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čítatel) a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odepisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odepisovat skupinově,
- v případě dlouhodobého hmotného majetku v podílovém spoluvlastnictví provádí každý spoluvlastník odpisy ze svého vlastnického podílu,
- odpisy se účtují ve prospěch účtu účtové skupiny 08-Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub účtu 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- dlouhodobý hmotný majetek ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví bytových družstev se nemusí odepisovat. Právníky osoby založené za účelem, aby se staly vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů a lidová bytová družstva, nemusí tento dlouhodobý hmotný majetek odepisovat,
- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

### 2. 7. 2. 2 Druhy účetních odpisů

#### 2. 7. 2. 2. 1 Lineární odpisy

Tyto odpisy rozkládají odpisovou základnu rovnoměrně po celou dobu předpokládané životnosti aktiva. Znamená to, že odpis je za každé časové období stejný. Jedná se o jednu z nejpoužívanějších metod, u které:

a) známe zbytkovou hodnotu majetku,

$$D = \frac{\text{Pořizovací cena} - \text{Zbytková hodnota}}{\text{Doba životnosti}}$$

b) neznáme zbytkovou hodnotu majetku.

$$D = \frac{\text{Pořizovací cena}}{\text{Doba životnosti}}$$

#### 2. 7. 2. 2. 2 Výkonové odpisy

Pokud je opotřebení závislé na využití aktiva (např. u dopravních prostředků), je lepší stanovit výši odpisů od množství odvedených výkonů (např. ujetých km) či služeb, než od doby používání. Takovéto odpisy jsou pak v jednotlivých letech nestejně vysoké a liší se v závislosti na skutečném počtu odvedených výkonů.

I přesto, že je tato metoda odpisu pro mnoho aktiv logičtější než metody časové, příliš často se nevyužívá, protože vyžaduje podrobnou evidenci o provedených výkonech či službách. Možnosti jsou následující:

a) známe zbytkovou hodnotu majetku,

$$D = \frac{\text{Pořizovací cena} - \text{Zbytková hodnota}}{\text{Celkový výkon}} * \text{Skutečně odvedený výkon}$$

b) neznáme zbytkovou hodnotu majetku.

$$D = \frac{\text{Pořizovací cena}}{\text{Celkový výkon}} * \text{Skutečně odvedený výkon}$$

#### 2. 7. 2. 2. 3 Zrychlené odpisy<sup>11</sup>

---

<sup>11)</sup> Kovanicová, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997. ISBN 80-85967-51-0.

Existuje velké množství metod pro výpočet zrychleného odepisování. Mezi nejpoužívanější ale patří pouze dvě. Metoda SYD a DDB. Tyto metody odpisů umožňují aktivum odepisovat rychleji než metoda lineární. Na počátku odepisování je odpis větší než u lineární metod. V průběhu doby se však snižuje a ke konci odepisování jsou odpisy menší než u lineární metody. Cílem je vyjádřit morální zastarávání majetku. Předpokládá se, že nový majetek je produktivnější na počátku využívání a jeho výkonnost má klesající tendenci.

### **Možnosti:**

#### *Metoda DDB*

Je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odpisové základně.

Musíme vypočítat základní procento, a to tím způsobem, že 100 % vydělíme počtem let odhadované doby užitečnosti aktiva. Tím dostaneme procento lineárního odpisu. Jelikož se však jedná o dvojité zrychlení, násobí se toto procento dvěma. Tím jsme vypočítali tzv. % DDB. Pokud požadujeme jiné zrychlení, stačí použít jiný násobitel. Při výpočtu absolutní výše odpisu pro jednotlivé roky nebereme v úvahu zbytkovou hodnotu.

$$D = \%DDB * \text{Zůstatková hodnota}$$

#### *Metoda SYD*

Je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odpisové základně.

a) známe zbytkovou hodnotu majetku,

$$D = \frac{\text{Zbývající počet let životnosti}}{\text{Suma roků životnosti}} * (\text{Pořizovací cena} - \text{Zbytková hodnota})$$

b) neznáme zbytkovou hodnotu majetku.

$$D = \frac{\text{Zbývající počet let životnosti}}{\text{Suma roků životnosti}} * \text{Pořizovací cena}$$

### 2. 7. 3 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku<sup>12</sup>

Zatímco účetní odpisy jsou zcela v kompetenci účetní jednotky, při výpočtu daňového odpisu musí účetní jednotka dodržet stanovená pravidla. Jde totiž o odpis, který je uznáván jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zatímco účetní odpisy zachycují pokud možno co nejlépe skutečnou životnost, zákon o daních z příjmů předem zařazuje jednotlivé druhy majetku do odpisových skupin a vyžaduje přesné dodržování maximální částky, kterou lze v jednotlivých letech odepsat. Daňové odpisování představuje právo, nikoliv povinnost,

proto poplatník odepisovat pro daňové účely nemusí vůbec nebo může počátek odpisování posunout a dokonce může i odpisování přerušit.

V prvním roce odepisování zařadí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin. Zařídění se provádí podle charakteru hmotného majetku do odpisové skupiny stanovené předpokládanou dobou odepisování. Doba daňového odepisování je stanovena zákonem s odlišným časovým intervalem pro jednotlivé odpisové skupiny. Způsob odepisování nemá na dobu odepisování vliv. Aktuální doba odepisování, která je platná od 1. 1. 2005 je uvedena v následující tabulce:

**tab. 4**

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

V zákonu o daních z příjmů v příloze 1. se můžeme dočíst, že do jednotlivých odpisových skupin např. patří:

1. odpisová skupina – kancelářské stroje a počítače, televizní kamery, jízdní kola, psací a kancelářské potřeby atd.,

<sup>12)</sup> ZDP §30; Příloha č. 1 ZDP



- 1a. odpisová skupina – motorová vozidla (kromě motocyklů),
2. odpisová skupina – hudební nástroje, motocykly (mopedy, kola s pomocným motorkem), sportovní potřeby, pásové traktory, elektrické přístroje a zařízení převážně pro domácnost, elektrické zdroje světla a svítidla atd.,
3. odpisová skupina – trezory a pancéřové skříně, hydraulické a pneumatické pohony a motory, lokomotivy a kolejový vozový park, vznětové pístové motory, klimatizační zařízení, konstrukce chmelnic atd.,
4. odpisová skupina – budovy ze dřeva a plastů, budovy výrobní pro energetiku, průmyslové komíny chemických podniků, konstrukce vinic atd.,
5. odpisová skupina – budovy (kromě odp. sk. 4 a 6), podzemní stavby pro energetiku, fontány, hydranty, kašny, stavby místních čistíren a úpraven odpadních vod atd.,
6. odpisová skupina – budovy administrativní, muzea a knihovny, budovy obchodních domů a hotelů, historické nebo kulturní památky atd.

Stavební dílo (dům, budova, stavba) se zařazuje do odpisové skupiny podle jeho hlavního užívání. Při rozdílném užívání budovy se hlavní užívání stanoví převažujícím podílem na celkové využitelné podlahové ploše. Hmotný majetek, který nelze zařadit do odpisových skupin, zaříděný podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem, se zařadí do odpisové skupiny 5 a ostatní hmotný majetek zaříděný podle Standardní klasifikace produkce se zařadí do odpisové skupiny 2.

Poplatník provádí rovnoměrné nebo zrychlené odepisování. Způsob odepisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví vlastník a nelze jej změnit po celou dobu jeho odepisování. Poplatník může použít i sazby nižší, než jsou sazby uvedené v zákoně. Hmotný majetek a nehmotný majetek se odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny. Pronajímaný hmotný movitý majetek u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku lze odepsat až do 90 % vstupní ceny rovnoměrně po dobu trvání pronájmu za předpokladu, že doba pronájmu trvá alespoň 40 % doby odepisování, nejméně však 3 roky. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

#### 2. 7. 3. 1 Rovnoměrné odpisy<sup>13</sup>

---

<sup>13)</sup> ZDP §31; Čermáková, H. *Odpisy majetku nově*. 9. vyd. Ostrava: Mirago, 2003. ISBN 808661708-4.

Pro rovnoměrné odepisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiděleny tyto maximální roční odpisové sazby:

**Roční odpisová sazba (bez zvýšeného odpisu)**

**tab. 5**

Odpisová skupina	V 1. roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
1a	14,2	28,6	25
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

Při rovnoměrném odepisování se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

$$D = \frac{\text{Vstupní cena} * \text{Roční odpisová sazba}}{100}$$

Při rovnoměrném odepisování ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku se stanoví odpisy tohoto majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu.

$$D = \frac{\text{Zvýšená vstupní cena} * \text{Sazba pro zvýšenou vstupní}}{100}$$

### 2. 7. 3. 2 Zrychlené odpisy<sup>14</sup>

Při zrychleném odepisování hmotného majetku jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty pro jednotlivé roky:

<sup>14)</sup> ZDP §32; Čermáková, H. *Odpisy majetku nově*. 9. vyd. Ostrava: Mirago, 2003. ISBN 808661708-4.

**Koeficienty pro zrychlené odepisování (bez zvýšeného odpisu)****tab. 6**

Odpisová skupina	V 1. roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
1a	4	5	4
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Při zrychleném odepisování se stanoví odpisy hmotného majetku:

- a) v prvním roce odepisování jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odepisování v prvním roce,

$$D = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Koeficient pro 1. rok odepisování}}$$

- b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odepisování platným v dalších letech odepisování a počtem let, po které byl již odepisován.

$$D = \frac{2 * (\text{Vstupní cena} - \text{Oprávký})}{\text{Koeficient pro další roky odepisování} - \text{Počet let odpisů}}$$

Při zrychleném odepisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví:

- a) v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odepisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

$$D = \frac{2 * (\text{Zvýšená vstupní cena} - \text{Oprávký})}{\text{Koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu}}$$

b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odepisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odepisován ze zvýšené zůstatkové ceny.

$$D = \frac{2 * (\text{Zvýšená vstupní cena} - \text{Oprávk})}{\text{Koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu} - \text{Počet let odpisů}}$$

Poplatník může na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší než maximální sazby. Sazby nižší než uvedené maximální sazby nemůže použít poplatník, který uplatňuje výdaje vynaložené určitým procentem z příjmů, je povinen vést odpisy pouze evidenčně anebo používat hmotný majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů.

#### 2. 7. 3. 3 Časový odpis<sup>15</sup>

Časový odpis je určen pro specifické skupiny majetku, nelze jej použít vždy. Časové odpisy se uplatňují s přesností na měsíce, případně dny. Výše odpisu se stanovuje tak, že vstupní cena se vydělí počtem měsíců (dnů) předpokládané životnosti a potom se násobí počtem měsíců (dnů), po které byl majetek v průběhu zdaňovacího období evidován v majetku vlastníka. Časové odpisy lze použít např. u otvírek nových lomů, samostatně odpisované technické rekultivace nebo hmotného majetku, jehož životnost je stanovena zvláštním zákonem.

#### 2. 7. 3. 4 Odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu<sup>16</sup>

U dlouhodobého hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období lze využít odpisu ve výši jedné poloviny ročního odpisu, dojde-li v průběhu zdaňovacího období:

- k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, pokud již v průběhu zdaňovacího období nebyl uplatněn odpis,

---

<sup>15)</sup> Vančurová, A. *Daňový systém 2004 aneb učebnice daňového práva*. 7. vyd. Praha: Vox, 2004. ISBN 80-86324-31-1.

<sup>16)</sup> ZDP § 26

- k převedení majetku na jiné právnické nebo fyzické osoby podle zvláštních právních předpisů, který je evidován v majetku poplatníka k datu předcházejícímu dni převodu majetku,
- k ukončení podnikatelské činnosti nebo k ukončení pronájmu, přeměně, zrušení bez likvidace, zániku bez likvidace, zrušení s likvidací nebo prohlášení konkursu z majetku evidovaného ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, ke dni ukončení pronájmu, ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva, a v ostatních případech zrušení bez likvidace ke dni předcházejícímu den zániku, ke dni předcházejícímu první den hospodářského roku nebo kalendářního roku při změně účetního období, ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkursu,
- k ukončení nájemního vztahu při odepisování technického zhodnocení nájemcem nebo při ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku.

Dále z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem, a z hmotného movitého majetku, k němuž poplatník nabyl vlastnické právo v průběhu zdaňovacího období splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva a má tento majetek evidován na konci zdaňovacího období.

Dále můžeme uplatnit poloviční odpis z hmotného majetku evidovaného u poplatníka po celé zdaňovací období u poplatníka, na kterého byl prohlášen konkurs v průběhu zdaňovacího období anebo který vstoupil do likvidace v průběhu zdaňovacího období.

Pokud není majetek v účetnictví evidován k 1.1. nebo 31.12., nemůžeme daňové odpisy uplatňovat vůbec.

### 2. 7. 3. 5 Přerušování<sup>17</sup>

Znamená to, že odpisy se neuplatní do nákladů a neovlivní tedy daňový základ v roce přerušování odepisování (odpis bude daný rok roven nule). O uplatněné roky přerušování se však prodlužuje doba odepisování. Po obnovení odepisování se pokračuje tak, jako kdyby

---

<sup>17)</sup> ZDP § 26 odst. 8; Vančurová, A. *Daňový systém 2004 aneb učebnice daňového práva*. 7. vyd. Praha: Vox, 2004. ISBN 80-86324-31-1.

odepisování nebylo přerušeno. Přerušeni odepisování má pro účetní jednotku význam zejména tehdy, kdy by plné uplatnění odpisů vedlo k daňové ztrátě nebo by účetní jednotce nedovolilo uplatnit odpočty od základu daně a slevy na dani v plné výši.

Poplatník nesmí přerušit odepisování majetku po dobu, po kterou uplatňuje výdaje paušální částkou z příjmů. Po tuto dobu se vedou odpisy pouze evidenčně. Zůstatková cena majetku se ale snižuje tak, jako kdyby byly odpisy do daňových výdajů zahrnovány. Znamená to tedy, že doba, po kterou byla výše odpisů uplatňována paušální částkou, neprodlužuje dobu daňového odepisování

Je nutné si také uvědomit, že pokud účetní jednotka uplatní výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů paušální částkou, nelze k paušálním výdajům uplatnit ani odpis zůstatkové ceny. Veškeré odpočty jsou již součástí paušálních výdajů.

#### **2. 7. 4 Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku<sup>18</sup>**

Nehmotný majetek může kromě vlastníka odepisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplat. U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odepisuje rovnoměrně bez přerušení, a to

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

U nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, pokračuje nabyvatel v odepisování započatém původním vlastníkem za podmínky, že vkladatelem obchodní společností nebo družstvem mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatněny.

#### **2. 7. 5 Porovnání účetních a daňových odpisů<sup>19</sup>**

Účetnictví naší země je koncipováno tak, aby uspokojovalo přednostně informační potřeby finančního řízení podniku a teprve sekundárně hlediska daňová. Proto se v účetnictví mají uvádět odpisy účetní, nikoli odpisy daňové (tj. takové, které zákon o dani

---

<sup>18)</sup> ZDP § 32a ods. 4

<sup>19)</sup> Kovanicová, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997. ISBN 80-85967-51-0.

z příjmů uznává při výpočtu daňového základu jako odpisy nezbytně nutné k udržení příjmů). Výběr metody pro výpočet účetních odpisů je v kompetenci podniku; požaduje se pouze, aby se tyto odpisy co nejvíce přibližovaly ekonomickému opotřebení majetku.

Pochopitelná snaha firmy odepsat dlouhodobý majetek v krátké době a akumulovat tak co nejrychleji odpisy na jeho reprodukci (spojenou s případnou modernizací, zajišťující konkurenceschopnost a lepší pozici na trhu) se tu střetává se zájmem státního rozpočtu zajistit si potřebnou výši příjmů. Zákon o dani z příjmů proto stanoví pro každou majetkovou složku její životnost (dobu, po niž se pro potřeby daňové odpisuje) a určuje přípustné metody výpočtu daňových odpisů. Ty zahrnují variantu rovnoměrného (lineárního) odpisu a variantu zrychleného odpisu.

#### 2. 7. 5. 1 Splatná daň ze zisku

Jestliže se při výpočtu daňového základu (v daňových výkazech) berou v úvahu nikoli účetní odpisy, ale odpisy daňové, znamená to, že i vypočtená daň ze zisku (splatná daň) za dané období se odlišuje od té, která by vyšla při uznání účetních odpisů. A protože daň ze zisku je účetním nákladem, ovlivňuje její výše velikost zisku, resp. ztráty.

Po porovnání daňových a účetních odpisů nám mohou vzniknout dvě možnosti:

##### **a) snížení základu daně,**

$$\text{účetní odpis} < \text{daňový odpis}$$

Jsou-li v běžném období daňové odpisy vyšší než odpisy účetní, znamená to, že daňový základ, a tím i daň ze zisku, je nižší, než kdyby se braly v úvahu odpisy účetní. V takovém případě odvede podnik ze zisku méně, než kolik by činil odvod z účetně vykázaného hospodářského výsledku před zdaněním. Účetní jednotka zde rozdíl účetních a daňových odpisů od základu daně odečítá a tím si snižuje svůj základ daně.

##### **b) zvýšení základu daně.**

$$\text{účetní odpis} > \text{daňový odpis}$$

Tentokrát jsou v běžném období daňové odpisy nižší než odpisy účetní, znamená to, že daňový základ, a tím i daň ze zisku, je vyšší, než kdyby se braly v úvahu odpisy účetní.

V takovém případě odvede podnik ze zisku více, než kolik by činil odvod z účetně vykázaného hospodářského výsledku před zdaněním. V tomto případě se rozdíl účetních a daňových odpisů přičítá k základu daně, aby se celková výše zahrnutých účetních odpisů rovnala pouze daňovým odpisům.

#### 2. 7. 5. 2 Odložená daň ze zisku<sup>20</sup>

##### 2. 7. 5. 2. 1 Pojem odložená daň

Odložená daňová povinnost vyplývá z rozdílů, které vznikají z rozdílného způsobu zacházení a oceňování určitých položek v účetnictví a v daních z příjmů a z rozdílného dopadu do účetního výsledku hospodaření a daňového základu. Prostřednictvím odložené daně se uplatňuje obecná účetní zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření a zásada věcné a časové vazby příslušného nákladů s účetním obdobím. Odložená daň je kategorií účetní a nemá v zásadě se splatnou daní nic společného. Odložená daň slouží k přiřazení účetního nákladu vzniklého z povinnosti placení daně z příjmů právnických osob do správného účetního období. Podstata a význam odložené daně v účetnictví je nejjasněji vidět např. u daňové ztráty, která sice v samotném účetnictví nefiguruje, ale vytváří daňový štít a společnost v následujících obdobích, kdy bude dosahovat účetních a daňových zisků ušetří na daních, protože využije tuto daňovou ztrátu minulých let. Tato skutečnost by se měla objevit v účetním období, kdy je daňová ztráta k dispozici a ne až v období jejího využití ke snížení daňové povinnosti. K tomu je mimo jiné určeno i účtování o odložené dani.

Odložená daňová povinnost může mít podobu odložené daňové pohledávky či odloženého daňového závazku.

##### 2. 7. 5. 2. 2 Povinnost zjišťování a účtování odložené daně

Odložená daň se zjišťuje u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek a u všech účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku v plném rozsah (§ 18 odst. 3 zákona o

---

<sup>20)</sup> Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2005*. 5. vyd. Zlín: Anag, 2005.

ISBN 80-7263-251-5.



účetnictví), tj na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem ve smyslu § 20 zákona o účetnictví a akciové společnosti bez ohledu na povinnost auditu. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování odložené daně ponechává v jejich kompetenci.

#### 2. 7. 5. 2. 3 Způsob a metoda výpočtu odložené daně

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Tato metoda vychází z předpokladu, že odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období. Rozvahový přístup znamená, že tato metoda vychází z přechodných rozdílů, tj. rozdílů mezi daňovou základnou aktiv, popř. pasiv a jejich účetního hodnotou v rozvaze. Daňovou základnou aktiv, popř. pasiv je hodnota těchto aktiv, popř. pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Přechodné rozdíly mohou být:

1. zdanitelné – vyústí ve zdanitelné částky při určování základů daně v budoucích obdobích, tzn. vedou k odloženému daňovému závazku,
2. odčitatelné – vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k odložené daňové pohledávce.

## 3 PRAKTICKÁ ČÁST

### 3.1 CHARAKTERISTIKA PODNIKU OKNOPLASTIK S. R. O.

Předmětem podnikání společnosti, která mi umožnil nahlédnout do svého účetnictví a poskytl mi všechny potřebné podklady pro zpracování této bakalářské práce, je truhlářství, zámečnictví a dokončovací stavební práce. Především se zaměřuje na nákup plastových oken a jejich následné montování do stavebních jednotek.

Společnost vznikla 18. listopadu 2002 jako společnost s ručením omezeným. Tato společnost má dva zakládající společníky, kteří se na složení základního kapitálu v hodnotě Kč 200 000,- podíleli stejným dílem. Statutárním orgánem společnosti je jednatel. Tuto funkci zastává jeden ze společníků. Podepisování za společnost se děje tak, že k firmě společnosti připojí jednatel svůj podpis.

V současné době zaměstnává 33 zaměstnanců, kteří pracují v jednosměnném provozu. Společnost Oknoplastik spol. s r. o. má v České republice několik poboček a je 100% českou společností.

Společnost Oknoplastik spol. s r. o. zpracovává veškeré účetnictví v účetním programu Altus Vario.

Hlavní činností podniku jsou:

- demontáž a likvidace starých oken,
- montáž a seřízení plastových oken,
- výroba žaluzií,
- instalace žaluzií,
- zednické začištění.

### 3.2 VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE

Jelikož účetní jednotka nemá vypracovanou vnitropodnikovou směrnici, pokusila jsem se ji vytvořit pro oblast týkající se účtování o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku.

**Účinnost od:** 1. ledna 2005

**Určeno pro:** vedoucí pracovníky společnosti

### 3. 2. 1 Odpisový plán

Veškeré účetní odpisy, které účetní jednotka u dlouhodobého majetku vypočítává a účtuje, se shodují s daňovými odpisy.

Domnívám se, že takto zvolené účetní odpisy nemohou dostatečně splňovat princip věrného a poctivého zobrazení majetku. Proto by se měly účetní odpisy vypočítávat procentní roční odpisovou sazbou z pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Odpisy se účtují měsíčně jednou dvanáctinou roční odpisové sazby. Odepisování je zahájeno počínaje měsícem zařazení majetku do užívání a je ukončeno měsícem, kdy je majetek vyřazen z evidence.

Stanovené předpokládané doby životnosti dlouhodobého majetku vychází z předpokládané doby jeho používání a jsou následovné:

**tab. 7**

<b>Skupina</b>	<b>Doba odepisování</b>	<b>% odpisu</b>
1	3	33,30
1a	4	25,00
2	5	20,00
3	10	10,00
4	20	5,00
5	30	3,30
6	50	2,00

Účetní odpisy účtované ve společnosti jsou měsíční. Veškeré změny, ve stavech dlouhodobého hmotného majetku, se účtují na základě dokladů o zařazení a vyřazení. Pro každou změnu je vytisknut protokol o provedení, vytiskne se účetní doklad, který je následně zaúčtován do hlavní knihy.

Drobný hmotný majetek je ve firmě vymezen v částce do Kč 40 000.-- včetně. Předměty, které odpovídají definici tohoto majetku, účetní jednotka účtuje při pořízení přímo do spotřeby.

Daňové odpisy jsou vypočítávány dle zákona o dani z příjmů, a to výlučně a jedinečně v úrovni koeficientů pro zrychlené odepisování.

### 3. 2. 2 Vymezení majetku

Za dlouhodobý majetek je považován takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Dlouhodobý majetek, o kterém je ve firmě účtováno, se rozděluje do dvou hlavních skupin:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek.

Dlouhodobý hmotný majetek je dále členěn na:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- drobný hmotný majetek.

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí takový majetek, jehož vstupní cena je vyšší než Kč 40 000,- a jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Z drobný hmotný majetek považujeme takový majetek, jehož vstupní cena je nižší nebo rovna Kč 40 000,- a jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok. Takový majetek je účtován přímo do spotřeby prostřednictvím účtu 501 20 (Spotřeba drobného hmotného majetku) a je veden pouze v operativní evidenci.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí takový majetek, jehož vstupní cena je vyšší než Kč 60 000,- a doba použitelnosti delší než 1 rok.

### 3. 2. 3 Vstupní cena

Dlouhodobý majetek je pro účely odepisování oceněn vstupní cenou. Společnost používá k ocenění tyto základní metody:

- pořizovací cena – touto cenou je oceněn téměř veškerý majetek. Toto ocenění se používá při pořízení dodavatelským způsobem. Cenu tvoří cena pořízení (skutečná cena majetku) a náklady související s pořízením (montáž, doprava, clo atd.),
- vlastní náklady – toto ocenění se používá pro žaluzie vyrobené vlastní výrobou. Vstupní cena se skládá z přímých a nepřímých nákladů(výrobní režie), které bezprostředně souvisejí s vytvořením těchto produktů,

- reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto cenou by byl ve firmě oceněn majetek získaný vkladem do společnosti. Cenu vždy stanovuje soudní znalec.

Po zahájení odepisování nelze vstupní cenu majetku měnit. Jedinou výjimkou, kdy lze vstupní cenu změnit, je technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku. O cenu technického zhodnocení zvedá účetní jednotka vstupní cenu majetku, na němž bylo technické zhodnocení provedeno.

### **3. 2. 4 Zařazování DHM**

Zařazení majetku do užívání se uskutečňuje na základě Protokolu o zařazení, který vystavuje účetní společnosti. V tomto protokolu musí být uveden popis majetku, vstupní cena majetku, souvztažné účtování, kdo zařazení schválil, a kdo daný majetek převzal.

U majetku do Kč 40 000,-- je vystaven doklad o převzetí, kde je uveden majetek, osoba, která majetek přebírá a vstupní cena tohoto majetku.

### **3. 2. 5 Evidence majetku**

Majetek, který splňuje kritéria dlouhodobého majetku, je následně po zařazení do užívání evidován na inventárních kartách. Inventární karta obsahuje popis majetku, datum zařazení, odpisovou skupinu a zvolený způsob odepisování, vypočítané daňové odpisy a daňový odpisový plán, vypočítané účetní odpisy a účetní odpisový plán. Každému majetku náleží inventární číslo.

Majetek, který nesplňuje hranici Kč 40 000,-- je veden ve speciální evidenci, kde je stručný popis majetku a osoba za něj zodpovědná. Do této evidence je zařazován majetek se vstupní cenou vyšší než Kč 2 000,--.

### **3. 2. 6 Odepisování DHM**

Dlouhodobý majetek, který je zařazen do používání, je následně účetní jednotkou zařazen do odpisové třídy pro účely účetních odpisů a do příslušné odpisové třídy podle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů pro daňové odpisy. Na základě Protokolu o zařazení jsou dlouhodobému majetku přiřazeny odpisové sazby a koeficienty pro odepisování. Výpočet daňových a účetních odpisů provádí účetní program dle odpisové sazby resp.

koeficientu. Výše jednotlivých vypočtených odpisů se zapisuje do inventární karty dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek, který není využíván, má daňové odpisy přerušené.

### **3. 2. 7 Inventarizace DHM**

Inventarizace majetku a závazků je podstatným prvkem průkaznosti účetnictví. Základní cíl je kontrola, zda stav a ocenění majetku a závazků odpovídá skutečnosti. Inventarizace u hmotného majetku nesmí překročit dobu mezi jednotlivými inventurami a to jeden rok. Fyzickou inventurou se zjišťují skutečné stavy majetku a teprve následně se provádí porovnávání se stavy v účetnictví.

Fyzickou inventuru provádí inventární komise. V komisi je určen pracovník, který zodpovídá za průběh inventury. Výsledky inventur, tj. zjištěné skutečné stavy, se zaznamenávají do inventurních soupisů, aby bylo možno snadno porovnat skutečný stav se stavem účetním.

Po provedení fyzické inventury následuje porovnání fyzického stavu se stavem účetním a vyčíslení inventurních rozdílů. Takto zpracovaná inventura s prohlášením, že žádný majetek nebyl zatajen, se odevzdá do účtárny společnosti. O inventarizačních rozdílech účetní jednotka účtuje v období, za které se inventarizace provádí.

### **3. 2. 8 Vyřazování DHM**

Vyřazování dlouhodobého majetku se uskutečňuje na základě návrhu na vyřazení od pověřené osoby. Vyřazování se provádí na základě dokladu o vyřazení (Zápis o vyřazení základního prostředku). Tento protokol vyhotovuje účetní a je předán likvidační komisi. Likvidační komise pak následně přezkoumává, zda je tento majetek opravdu způsobilý k vyřazení. Pokud je likvidační komisí návrh schválen a potvrzen, jsou do protokolu doplněny příslušné údaje a je předán do účtárny k zaúčtování. V likvidačním protokolu musí být uvedena osoba, která tento protokol vystavila, osoba, která schválila vyřazení majetku a podpisy likvidační komise. U některých druhů majetku musí být přiložen doklad o neopravitelnosti majetku.

### 3. 2. 9 Účtování majetku

Společnost si ve své vnitropodnikové směrnici stanovila čísla účtů, která používá pro účtování dlouhodobého majetku, a to následovně:

- 022 01 – Dopravní prostředky
- 022 02 – Konstrukce pro lešení a bednění
- 022 03 – Samojízdní stroje
- 042 00 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 082 01 – Oprávky k dopravním prostředkům
- 082 02 – Oprávky ke konstrukcím pro lešení a bednění
- 082 03 – Oprávky k samozápným strojům
- 501 20 - Spotřeba drobného hmotného majetku
- 551 01 – Odpisy DHM - dopravní prostředky
- 551 02 – Odpisy DHM – konstrukce pro lešení a bednění
- 551 03 – Odpisy DHM – samozápné stroje

#### Zařazení, odpisování a vyřazení DHM

tab. 8

Text	MD	D
Vstupní cena > Kč 40 000,--		
Pořízení	042 00	321, 624
Zařazení	02., 031 00	042 00
Odpisování	551.	08.
Vyřazení	08.	02.
Zúčtování zůstatkové ceny:		
při prodeji	541	08.
při darování	543	08.
při škodě nebo manku	549	08.
při přeřazení do osobního užívání podnikatele	491	08.
Vstupní cena ≤ Kč 40 000,--		
Pořízení s zařazením	501 20	321
Odpisování	-	-
Vyřazení	-	-

Při vyřazování DM se účtuje o zůstatkové ceně účetní, protože během doby užívání se účtují účetní odpisy. Pro daňové potřeby je však nutné brát v úvahu zůstatkové ceny daňové. Proto je důležité při výpočtu daně z příjmů tento rozdíl zohlednit a jako daňově uznatelné použít pouze daňové zůstatkové ceny.

### 3. 3 SOUHRN ODPISŮ V ROCE 2005

#### 3. 3. 1 Přehled DHM k 1. 1. 2005

tab. 9

Text	PC v Kč	Oprávky	ZC v Kč
Dopravní prostředky	1 221 588,--	449 712,--	771 876,--
Konstrukce pro lešení a bednění	0,--	0,--	0,--
Samojízdné stroje	0,--	0,--	0,--

#### 3. 3. 2 Nově pořízený majetek v roce 2005

Společnost nakoupila nový dlouhodobý hmotný majetek v celkové výši Kč 3 791 018,--.

Do roku 2005 si účetní jednotka mohla odečíst od základu daně 10 % vstupní ceny nově pořízeného majetku, který splňoval určitá kritéria. Tento odpočet se nazývá reinvestice. Počínaje rokem 2005 byl tento odpočet zrušen. Kompenzací této reinvestice je při zrychleném odpisování zvýšení ročního odpisu v prvním roce odepisování o 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle zákona o daních z příjmů v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 v § 31 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Protože ale veškerý nově pořízený majetek nesplnil kritéria pro uplatnění zvýšeného ročního odpisu, vypočítal se tento zvýšený odpis pouze u pěti položek v celkové částce Kč 2 521 434,--.



**Nově pořízený majetek splňující kritéria pro zvýšený odpis****tab. 10**

Označení majetku	Vstupní cena	Zvýšený odpis	Normální odpis	Rozdíl
Ford – RZ 5S1 1139	443 005,--	155 052,--	110 752,--	44 300,--
Ford – RZ 5S1 1140	443 005,--	155 052,--	110 752,--	44 300,--
Fasádní lešení Alfíx	122 341,--	36 713,--	24 469,--	12 244,--
Žací a shrnovací stroj	92 437,--	27 732,--	18 488,--	9 244,--
Toyota Landcruiser	1 420 646,--	497 227,--	355 162,--	142 065,--
Celkem	2 521 434,--	871 776,--	619 623,--	252 153,--

Z tabulky je patrné, že si účetní jednotka v prvním roce odepisování tohoto majetku mohla odečíst od základu daně o Kč 252 153,-- více.

**3. 3. 3 Vyřazený majetek v roce 2005****tab. 11**

Text	Důvod vyřazení	PC v Kč	Účetní ZC v Kč	Daňová ZC v Kč
Dopravní prostředky	Prodej	493 500,--	249 410,--	247 218,--

**3. 3. 4 Účetní odpisy za rok 2005**

Jak jsem již zmínila, společnost Oknoplastik spol. s r. o. má pro zjednodušení účetní odpisy shodné s daňovými. Pro splnění principu věrného a poctivého zobrazení majetku jsem účetní odpisy přepočítala podle předpokládané doby životnosti. Jednotlivé sazby jsou uvedeny v tabulce 7.

**tab. 12**

Text	Hodnota v Kč
Dopravní prostředky	736 499,--
Konstrukce pro lešení a bednění	12 234,--
Samojízdné stroje	13 866,--
Vyřazený majetek (ZC)	249 410,--
Celkem	1 012 009,--

### 3. 3. 5 Daňové odpisy za rok 2005

tab. 13

Text	Hodnota v Kč
Dopravní prostředky	1 211 079,--
Konstrukce pro lešení a bednění	24 469,--
Samojízdné stroje	18 488,--
Vyřazený majetek (ZC)	247 218,--
Celkem	1 501 254,--

### 3. 3. 6 Přehled DHM k 31. 12. 2005

tab. 14

Text	PC v Kč	Oprávky v Kč	ZC v Kč
Dopravní prostředky	4 797 828,--	1 186 211,--	3 611 617,--
Konstrukce pro lešení a bednění	122 341,--	12 234,--	110 107,--
Samojízdné stroje	92 437,--	13 866,--	78 571,--

### 3. 3. 7 Dopad odpisů na daňový základ za rok 2005

Pokud by společnost počítala účetní odpisy, které respektují princip věrného a poctivého zobrazení majetku, vykázala by rozdílnou výši účetních a daňových odpisů. Je tedy zřejmé, že by byl ovlivněn základ daně a to následovně:

daňová ZC < účetní ZC                      výpočet: 247 218 – 249 410 = - 2 192

daňové odpisy > účetní odpisy              výpočet: 1 501 254 – 1 012 009 = 489 245

souhrn: - 2192 + 489 245 = 487 053

výpočet: 487 053 \* 26 % = 126 634

Rozdíl mezi daňovou ZC a účetní ZC je Kč 2 192,-- pro účetní cenu. Účetní jednotka by tuto částku tedy k daňovému základu připočetla. Narozdíl od odpisů, kde jsou daňové odpisy vyšší než účetní odpisy o Kč 489 245,--. O tuto částku by si tedy účetní jednotka mohla snížit svůj daňový základ. Celkem by si účetní jednotka mohla snížit svůj daňový základ o Kč 487 053,-- prostřednictvím kategorie dlouhodobého hmotného majetku. Po

vynásobení daňovou sazbou, která pro rok 2005 činí 26 %, se ukáže, že by společnost díky odpisům ušetřila Kč 126 634,--.

Pokud by účetní jednotka počítala účetní odpisy, které vyjadřují skutečné opotřebení majetku, mohla by z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy účtovat o odložené dani.

### **3. 4 POROVNÁNÍ KONKRÉTNÍCH DAŇOVÝCH ODPISŮ V ROCE 2004 a 2005**

Od 1.1.2005 došlo u movitého majetku ke zkrácení minimální doby odpisování majetku zařazeného do odpisové skupiny 1 až 3. A to:

- ze 4 let na 3 roky u 1. odpisové skupiny,
- ze 6 let na 5 let u 2. odpisové skupiny,
- a z 12 let na 10 let u 3. odpisové skupiny.

Další významnou změnou je zrušení investičního odpočtu (tzv. reinvestice). Částečnou kompenzací za zrušené „reinvestice“ je možnost zvýšení maximální roční odpisové sazby v odpisových skupinách 1 až 3 v prvním roce odpisování. A to ve výši:

- 20% u majetku dle §31 odst. 2,
- 15% u majetku dle §31 odst. 3,
- 10% u majetku dle §31 odst. 4.

#### **3. 4. 1 Porovnání lineárních odpisů majetku v roce 2004 a 2005**

##### **A) Fasádní lešení Alfix**

Zařazeno do evidence: rok 2004

Daňový odpis: 2. odpisová skupina, odpis na 6 let

Způsob pořízení: koupě

Vstupní cena: Kč 122 341,--

Pozn.: Dlouhodobý hmotný majetek splňuje kritéria pro investiční odpočet (reinvestice).

**Výpočet odpisů dle platných předpisů v roce 2004****tab. 15**

Rok	Výpočet odpisu	Výše odpisu	ZC
2004	$122\,341 * 8,5 \% =$	10 399,--	111 942,--
2005	$122\,341 * 18,3 \% =$	22 389,-	89 553,--
2006	$122\,341 * 18,3 \% =$	22 389,--	67 164,--
2007	$122\,341 * 18,3 \% =$	22 389,--	44 775,--
2008	$122\,341 * 18,3 \% =$	22 389,--	22 386,--
2009	$122\,341 * 18,3 \% =$	22 386,--	0,--
Celkem		122 341,--	

**Možnost snížení základu daně v roce 2004:**

Reinvestice v roce 2004:  $122\,341 * 10 \% =$  Kč 12 234,--

Daňové odpisy v roce 2004: Kč 10 399,--

Celkem:  $12\,234 + 10\,399 =$  Kč 22 633,--

Účetní jednotka snížila základ daně v roce 2004 o Kč 22 633,--.

**B) Fasádní lešení Alfix**

Zařazeno do evidence: rok 2005

Daňový odpis: 2. odpisová skupina, odpis na 5 let

Způsob pořízení: koupě

Vstupní cena: Kč 122 341,--

Pozn.: Dlouhodobý hmotný majetek splňuje kritéria pro zvýšení maximální roční odpisové sazby.

**Výpočet odpisů dle platných předpisů v roce 2005****tab. 16**

Rok	Výpočet odpisu	Výše odpisu	ZC
2004	$122\,341 * 21 \% =$	25 692,--	96 694,--
2005	$122\,341 * 19,75 \% =$	24 163,--	72 486,--
2006	$122\,341 * 19,75 \% =$	24 163,--	48 323,--

2007	122 341 * 19,75 % =	24 163,--	24 160,--
2008	122 341 * 19,75 % =	24 160,--	0,--
Celkem		122 341,--	

**Možnost snížení základu daně v roce 2005:**

Daňové odpisy v roce 2005: Kč 25 692,--

Účetní jednotka snížila základ daně v roce 2005 o Kč 25 692,--.

**C) Fasádní lešení Alfix**

Zařazeno do evidence: rok 2005

Daňový odpis: 2. odpisová skupina, odpis na 5 let

Způsob pořízení: koupě

Vstupní cena: Kč 122 341,--

Pozn.: Dlouhodobý hmotný majetek nesplňuje kritéria pro zvýšení maximální roční odpisové sazby.

**Výpočet odpisů dle platných předpisů v roce 2005**

**tab. 17**

Rok	Výpočet odpisu	Výše odpisu	ZC
2004	122 341 * 11 % =	13 458,--	108 883,--
2005	122 341 * 22,25 % =	27 221,--	81 662,--
2006	122 341 * 22,25 % =	27 221,--	54 441,--
2007	122 341 * 22,25 % =	27 221,--	27 220,--
2008	122 341 * 22,25 % =	27 220,--	0,--
Celkem		122 341,--	

**Možnost snížení základu daně v roce 2005:**

Daňové odpisy v roce 2005: Kč 13 458,--

Účetní jednotka snížila základ daně v roce 2005 o Kč 13 458,--.

## Shrnutí

Pokud se u varianty A neuplatní investiční odpočet (reinvestice), je při porovnání s variantou C možnost snížení základu daně o Kč 3 059,-- (10 399 – 13 458) menší. Díky snížení doby odepisování o 1 rok jsou v roce 2005 daňově účinné náklady vyšší o Kč 3 059,--.

Pokud se u varianty A uplatní investiční odpočet a u varianty B se zohlední zvýšený odpis, jsou daňově účinné náklady u varianty B oproti variantě A v prvním roce vyšší o Kč 3 059,-- (25 692 – 22 633). Z výše uvedeného vyplývá, že zavedení zvýšeného odpisu v prvním roce odepisování plně nahradilo zrušený investiční odpočet.

### 3. 4. 2 Porovnání zrychleného odepisování majetku v roce 2004 a 2005

#### A) Fasádní lešení Alfix

Zařazeno do evidence: rok 2004

Daňový odpis: 2. odpisová skupina, odpis na 6 let

Způsob pořízení: koupě

Vstupní cena: Kč 122 341,--

Pozn.: Dlouhodobý hmotný majetek splňuje kritéria pro investiční odpočet (reinvestice).

#### Výpočet odpisů dle platných předpisů v roce 2004

tab. 18

Rok	Výpočet odpisu	Výše odpisu	ZC
2004	$122\,341 / 6 =$	20 391,--	101 950,--
2005	$2 * ZC / (7 - 1) =$	33 984,--	67 966,--
2006	$2 * ZC / (7 - 2) =$	27 187,--	40 779,--
2007	$2 * ZC / (7 - 3) =$	20 390,--	20 389,--
2008	$2 * ZC / (7 - 4) =$	13 593,--	6 796,--
2009	$2 * ZC / (7 - 5) =$	6 796,--	0,--
Celkem		122 341,--	

#### Možnost snížení základu daně v roce 2004:

Reinvestice v roce 2004:  $122\,341 * 10\% =$  Kč 12 234,--

Daňové odpisy v roce 2004: Kč 20 391,--

Celkem: 12 234 + 20 391 = Kč 32 625,--

Účetní jednotka snížila základ daně v roce 2004 o Kč 32 625,--.

### **B) Fasádní lešení Alfix**

Zařazeno do evidence: rok 2005

Daňový odpis: 2. odpisová skupina, odpis na 5 let

Způsob pořízení: koupě

Vstupní cena: Kč 122 341,--

Pozn.: Dlouhodobý hmotný majetek splňuje kritéria pro zvýšení maximální roční odpisové sazby.

### **Výpočet odpisů dle platných předpisů v roce 2005**

**tab. 19**

<b>Rok</b>	<b>Výpočet odpisu</b>	<b>Výše odpisu</b>	<b>ZC</b>
2004	$(122\ 231 / 5) + 122\ 341 * 10\% =$	36 703,--	85 638,--
2005	$2 * ZC / (6 - 1) =$	34 256,--	51 382,--
2006	$2 * ZC / (6 - 2) =$	25 691,--	25 691,--
2007	$2 * ZC / (6 - 3) =$	17 128,--	8 563,--
2008	$2 * ZC / (6 - 4) =$	8 563,--	0,--
Celkem		122 341,--	

### **Možnost snížení základu daně v roce 2005:**

Daňové odpisy v roce 2005: Kč 36 703,--

Účetní jednotka snížila základ daně v roce 2005 o Kč 36 703,--.

### **C) Fasádní lešení Alfix**

Zařazeno do evidence: rok 2005

Daňový odpis: 2. odpisová skupina, odpis na 5 let

Způsob pořízení: koupě

Vstupní cena: Kč 122 341,--

Pozn.: Dlouhodobý hmotný majetek nesplňuje kritéria pro zvýšení maximální roční odpisové sazby.

**Výpočet odpisů dle platných předpisů v roce 2005****tab. 20**

Rok	Výpočet odpisu	Výše odpisu	ZC
2004	$122\,341 / 5 =$	24 469,--	97 872,--
2005	$2 * ZC / (6 - 1) =$	39 149,--	58 723,--
2006	$2 * ZC / (6 - 2) =$	29 362,--	29 361,--
2007	$2 * ZC / (6 - 3) =$	19 574,--	9 787,--
2008	$2 * ZC / (6 - 4) =$	9 787,--	0,--
Celkem		122 341,--	

**Možnost snížení základu daně v roce 2005:**

Daňové odpisy v roce 2005: Kč 24 469,--

Účetní jednotka snížila základ daně v roce 2005 o Kč 24 469,--.

**Shrnutí**

Při srovnání varianty A a C byly daňově účinné náklady v roce 2005 vyšší o Kč 4 078,-- (24 469 – 20 391) díky snížení doby odepisování o 1 rok u varianty C. Výše uvedené se týká situace, kdy není přihlíženo k investičnímu odpočtu.

Pokud se do srovnání zahrne i možnost uplatnění investičního odpočtu u varianty A a uplatnění zvýšeného odpisu u varianty B, činí rozdíl mezi těmito variantami opět Kč 4 078,-- (36 703 – 32 625). Z tohoto srovnání vyplývá, že zrušený investiční odpočet byl plně vykompenzován zvýšeným ročním odpisem, který byl uveden v platnost v roce 2005.

**3. 5 POROVNÁNÍ LINEÁRNÍHO A ZRYCHLENÉHO ODEPISOVÁNÍ****Žací a shrnovací stroj**

Zařazeno do evidence: rok 2005

Daňový odpis: 2. skupina, odpis na 5 let

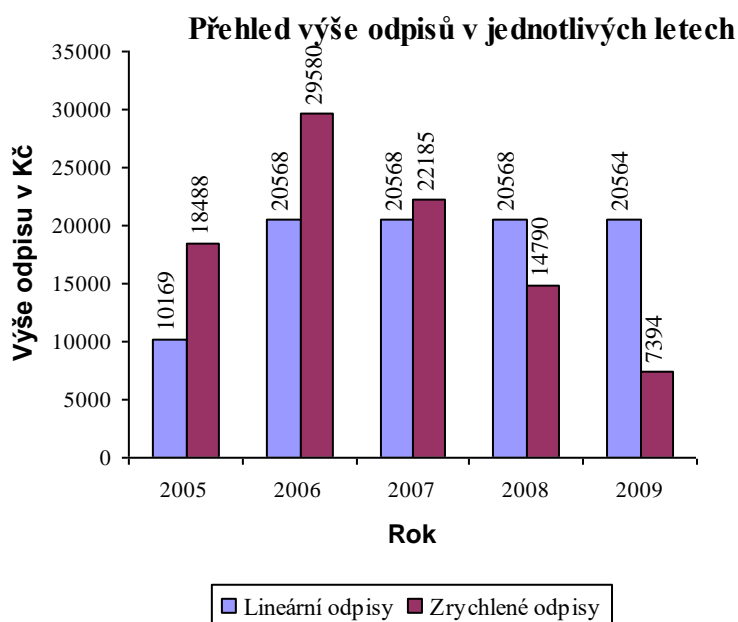
Vstupní cena: Kč 92 437,--



Výpočet odpisů dle předpisů platných v roce 2005

tab. 21

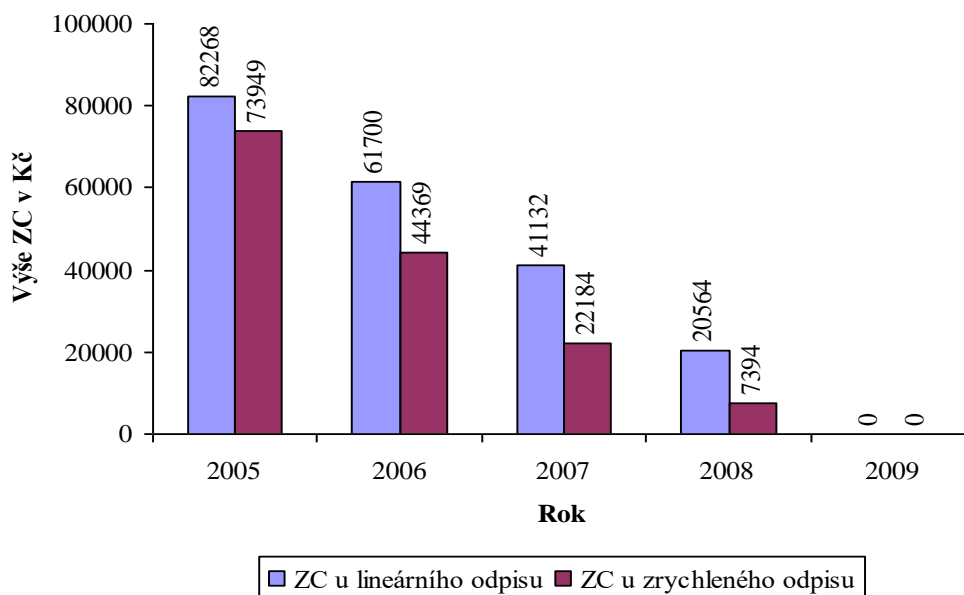
Rok	Lineární odpis	Zrychlený odpis	ZC u lineárního odpisu	ZC u zrychleného odpisu
2005	10 169,--	18 488,--	82 268,--	73 949,--
2006	20 568,--	29 580,--	61 700,--	44 369,--
2007	20 568,--	22 185,--	41 132,--	22 184,--
2008	20 568,--	14 790,--	20 564,--	7 394,--
2009	20 564,--	7 394,--	0,--	0,--
Celkem	92 437,--	92 437,--		



Z grafu plyne, že pokud se podnik rozhodne pro zrychlené odepisování, dochází v prvních letech odepisování k většímu snížení základu daně. Další výhodou tohoto odepisování je menší znehodnocení vlivem inflace. Zrychlené odepisování je výhodné pro podniky, které existují již delší dobu a nemají problémy s výsledkem hospodaření. Protože podniku, který začíná a nehospodář se ziskem, by vyšší odpisy ještě prohlubovaly ztrátu.

Lineární odepisování má vyrovnaný průběh. Jen v prvním roce je lineární odpis odlišný od ostatních. Je to způsobeno nižší odpisovou sazbou pro první rok, v dalších letech je již sazba vyšší.

### Přehled výše zůstatkových cen



Zůstatková cena při metodě zrychleného odepisování se snižuje rychleji než u metody lineárního odepisování, kde zůstatková cena klesá každý rok o stejnou částku. Způsob odepisování nemá vliv na dobu odepisování. U obou metod je na konci odepisování, tedy na konci pátého roku, pokud nedojde k provedení technického zhodnocení, zůstatková cena nulová.

### 3. 6 POROVNÁNÍ UPLATNĚNÝCH NÁKLADŮ U VYBRANÉHO MAJETKU

V této kapitole praktické části se snažím nastínit tři situace přenesení vstupní ceny do nákladů. První možností je pořízení dlouhodobého majetku prostřednictvím finančního leasingu. V další variantě je dlouhodobý majetek nakoupen za hotové a odepisován zrychleně a ve třetí variantě je nakoupen též za hotové, ale odepisován rovnoměrně.

Předmětem tohoto srovnání je osobní automobil Peugeot 206 Diesel 1,4 HDi Contact diesel. Vstupní cena tohoto dlouhodobého hmotného majetku je Kč 327 250,--. Leasing byl zahájen v říjnu roku 2004.

### 3. 6. 1 Finanční leasing

tab. 22

INVENTÁRNÍ KARTA ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ NÁJEMNÉHO (FINANČNÍ LEASIGN)				
Předmět nájemného			Peugeot 206 Diesel 1,4 HDi Contact diesel	
Částka nájemného pro časové rozlišení			377 473,80	
Počet měsíců pronájmu			36	
Měsíční podíl nájemného			10 485,38	
Přílohy: Smlouva č. 10040062 Splátkový kalendář				
Rok	Uhrazeno			Časové rozlišení nájemného
	celkem	Bez DPH	DPH	
2004	121 728,--	121 450,--	278,--	31 456,14
2005	94 212,--	93 099,60	1 112,40	125 824,56
2006	94 212,--	93 099,60	1 112,40	125 824,56
2007	70 811,--	69 473,80	834,40	94 368,54
Celkem	380 811,--	377 473,80	3 337,20	377 473,80

Částka Kč 380 811,-- je včetně pojištění, které měsíčně činí Kč 1 134,--.

### 3. 6. 2 Zrychlené odpisy

tab. 23

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	ZC
2004	$327\,250 / 4 =$	81 813,--	245 437,--
2005	$2 * ZC / (5 - 1) =$	122 719,--	122 718,--
2006	$2 * ZC / (5 - 2) =$	81 812,--	40 906,--
2007	$2 * ZC / (5 - 3) =$	40 906,--	0,--
Celkem		327 250,--	

**Možnost snížení základu daně v roce 2004:**

Reinvestice v roce 2004:  $327\,250 * 10\% = \text{Kč } 32\,725,--$

Daňové odpisy v roce 2004: Kč 81 813,--

Celkem:  $32\,725 + 81\,813 = \text{Kč } 114\,538,--$

Společnost snížila v roce 2004 základ daně o Kč 114 538,--.

**3. 6. 3 Rovnoměrné odpisy****tab. 24**

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	ZC
2004	$327\,250 * 14,2\% =$	46 470,--	280 780,--
2005	$327\,250 * 28,6\% =$	93 594,--	187 186,--
2006	$327\,250 * 28,6\% =$	93 594,--	93 592,--
2007	$327\,250 * 28,6\% =$	93 592,--	0,--
Celkem		327 250,--	

**Možnost snížení základu daně v roce 2004:**

Reinvestice v roce 2004  $327\,250 * 10\% = \text{Kč } 32\,725,--$

Daňové odpisy v roce 2004: Kč 46 470,--

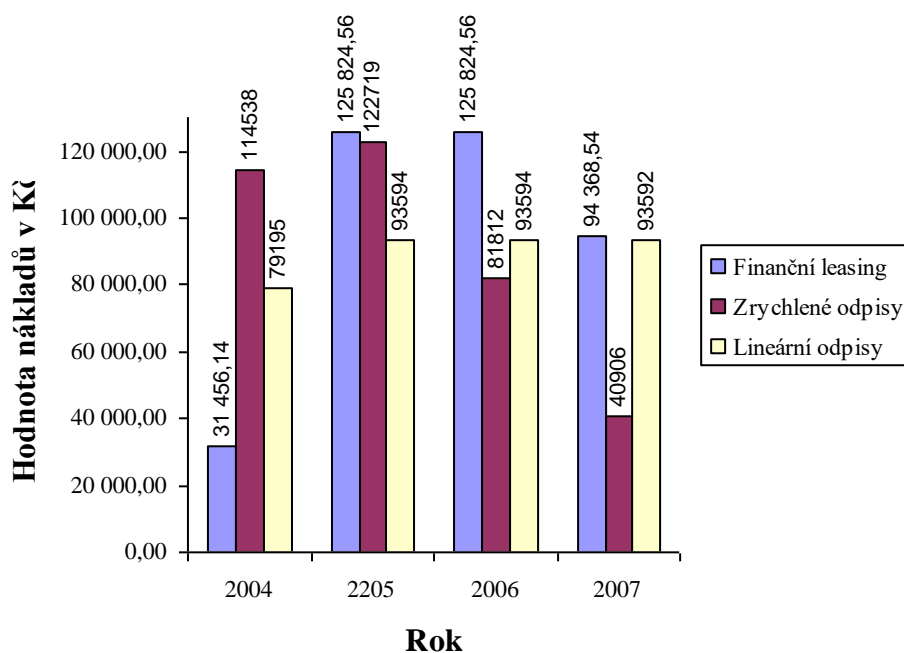
Celkem:  $32\,725 + 46\,470 = \text{Kč } 79\,195,--$

Společnost snížila v roce 2004 základ daně o Kč 79 195,--.

**3. 6. 4 Porovnání variant****tab. 25**

Rok	Finanční leasing	Zrychlené odpisy	Lineární odpisy
2004	31 456,14	114 538,--	79 195,--
2005	125 824,56	122 719,--	93 594,--
2006	125 824,56	81 812,--	93 594,--
2007	94 368,54	40 906,--	93 592,--
Celkem	377 473,80	359 975,--	327 250,--

## Porovnání variant



Z grafu plyne, že přenášení vstupní ceny do nákladu je v jednotlivých letech u těchto variant značně rozdílné. Rovnoměrné odpisy mají v jednotlivých letech relativně stejnou výši. Při zrychleném odepisování majetku se přenáší hodnota majetku do daňových výdajů nerovnoměrně. Zrychlené odepisování je nastaveno tak, aby vrchol (nejvyšší sazba) nastal v druhém roce odepisování, tedy v roce po zahájení odepisování. Dosahuje se toho tak, že v prvním roce se vypočítává odpis z jednonásobku vstupní ceny, zatímco v dalších letech z dvojnásobku zůstatkové ceny.

V prvním roce nejvyšší hodnotu nákladů vykazuje varianta zrychleného odepisování. V ostatních letech vykazuje nejvyšší hodnotu daňových výdajů finanční leasing.

Při využití finančního leasingu na pořízení dlouhodobého hmotného majetku uplatní účetní jednotka do daňových výdajů Kč 377 373,80, kdežto u dodavatelského způsobu pořízení dlouhodobého hmotného majetku při zrychleném i rovnoměrném odepisování stejnou částku Kč 359 975,--. Tato částka zahrnuje rozpuštění vstupní ceny a reinvestice do nákladů. Je tedy zřejmé, že při využití finančního leasingu bude mít účetní jednotka daňové výdaje vyšší o Kč 17 498,80. Musíme ovšem brát v úvahu, že při tomto způsobu pořízení dlouhodobého majetku zaplatila účetní jednotka za tento majetek o Kč 53 561,-- více než při dodavatelském způsobu pořízení majetku.

## 4 ZÁVĚR

Bakalářskou práci jsem se snažila zaměřit na hlavní rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy, na specifikaci jednotlivých druhů odpisů a stanovení správné vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku. Především jsem se ale zabývala vlivem odpisů na daňového poplatníka a možnosti daňových úspor ve fázi pořízování dlouhodobého hmotného majetku.

Vlastnictví dlouhodobého hmotného majetku je důležitým předpokladem pro vykonávání činnosti téměř každého podnikatelské subjektu, ať se již zabývá výrobní činností či poskytováním služeb. V podnicích, které se zabývají především výrobní činností, je majetek tvořen především majetkem dlouhodobým. Protože se cena majetku dostává do nákladů pomocí odpisů, hrají v podniku poměrně důležitou roli. Odpisy tvoří ve zdaňovacím období poměrně významnou částku, která se podílí na konečné výši hospodářského výsledku. Je proto třeba věnovat problematice odpisování poměrně značnou pozornost.

Účetní hospodářský výsledek před zdaněním zohledňuje účetní odpisy, které jsou účetní jednotkou stanovovány na základě vnitropodnikové směrnice. Při stanovení objektivní výše účetních odpisů vychází podniky z toho, že účetní odpisy úzce souvisí s věrným obrazem účetnictví. Mají tedy věrně zobrazovat fyzické i morální opotřebení majetku ve výrobním procesu. Může tak nastat situace, že u dvou identických druhů majetku mohou vzniknout v různých podnicích (ale i v jedné účetní jednotce) odlišné doby a výše účetních odpisů.

Často však dochází k tomu, že účetní odpisy jsou odlišné od daňových. V takovém případě musí účetní jednotka upravit účetní hospodářský výsledek před zdaněním na daňový základ. Úprava spočívá v připočtení nebo odečtení rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Kromě vypořádání tohoto rozdílu se při transformaci na daňový základ musí také zohlednit i částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a o další připočitatelné a odčitatelné položky a slevy na daních.

Odpisy je možno chápat jako nástroj, který vyjadřuje pokles hodnoty majetku z hlediska opotřebení fyzického a morálního. Jsou součástí nákladů firmy a současně také i zdrojem prostředků. Odpisy vyjadřují opotřebení majetku a postupně přecházejí do nákladů. Tyto náklady se projevují, jako každé jiné, v ceně výrobků a služeb a vrací se firmě realizací

těchto produktů. Protože se výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku vrací postupně ve formě tržeb, můžeme odpisy považovat za interní zdroj financování. Tato skutečnost, že odpisy tvoří náklad i zdroj, z nich činí zvláštní finanční kategorii.

Praktickou část jsem zaměřila na sledování účetních a daňových odpisů a na jejich dopad na výsledek hospodaření a základ daně, daňové úspory ve fázi pořizování, porovnání zrychleného a rovnoměrného odepisování ve společnosti Oknoplastik spol. s r. o. Tato společnost nepůsobí na trhu příliš dlouho, ale přesto ji můžeme zařadit mezi úspěšné a rozvíjející se podniky. Podnik používá daňové odpisy zrychlené a účetní odpisy jsou totožné s daňovými. Protože toto neodpovídá splnění principu věrného a poctivého zobrazení majetku, byly účetní odpisy propočítány na základě předpokládané doby používání majetku a tato skutečnost byla promítnuta do základu daně.

Společnost nakoupila v roce 2005 dlouhodobý hmotný majetek v celkové výši Kč 3 791 018,--. U dlouhodobého majetku, který byl nový, bylo možné zvýšit daňový odpis v prvním roce o 10 % vstupní ceny majetku. Díky tomuto zvýšenému odpisu si účetní jednotka mohla snížit základ daně navíc o Kč 252 153,--. V tomto roce také došlo k vyřazení majetku v hodnotě Kč 493 500,--. Rozdíl účetních a daňových odpisů, o který se upravoval základ daně, činil Kč 489 245,--. K této částce jsem připočetla rozdíl mezi zůstatkovými cenami vyřazeného majetku a vše vynásobila sazbou daně z příjmů právnických osob pro rok 2005. Díky tomuto postupu jsem dospěla k částce Kč 126 634,--. Znamená to, že díky vyšším daňovým odpisům nad účetními ušetřila účetní jednotka na dani z příjmů právnických osob tuto částku.

Při porovnávání změn v odepisování pro rok 2005 se mi jako největší výhoda jeví možnost odepsat hodnotu majetku v kratším časovém období. Tím je umožněno následné investování do nových technologií a zvýšení tak konkurenceschopnosti. Zrušení reinvestičního odpočtu a zavedení zvýšeného odpisu v prvním roce používání na první pohled neznamená žádnou změnu. Je však nutné říci, že rozdíl tu je a to díky tomu, že do roku 2004 včetně bylo možno snížit základ daně celkem o 110% - 130% vstupní ceny majetku.

Volba metody uplatnění daňových odpisů ovlivňuje výši základu daně. Lineární metoda odepisování představuje rovnoměrné uplatňování daňových odpisů v průběhu doby odepisování. Naproti tomu degresivní metoda umožňuje zahrnout do daňových odpisů v počátečních letech vyšší částku než je možné u lineární metody. V dalších letech odepisování lze však do daňových odpisů zahrnovat stále nižší částku. Obě metody se ale shodují v tom, že majetek je plně odepsán za stejné časové období. Zrychlené odepisování

lze proto doporučit takovým účetním jednotkám, které již provozují svojí činnost delší dobu a dosahují pravidelného zisku. Mohou si do nákladů uplatnit vyšší odpisy a snížit si tak základ daně. Naopak pro účetní jednotky, které začínají teprve svou činnost provozovat, bych doporučila zvolit metodu lineárního odpisování. Tyto účetní jednotky díky vysokým výdajům vynakládaných při zahajování podnikání zřídka dosahují v prvních letech zisku a vyššími odpisy v prvních letech životnosti by ztrátu ještě prohlubovaly.



## 5 SEZNAM LITERATURY

1. Čermáková, H. *Odpisy majetku nově*. 9. vyd. Ostrava: Mirago, 2003. ISBN 808661708-4.
2. Kovanicová, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997. ISBN 80-85967-51-0.
3. Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2005*. 5. vyd. Zlín: Anag, 2005. ISBN 80-7263-251-5.
4. Vančurová, A. *Daňový systém 2004 aneb učebnice daňového práva*. 7. vyd. Praha: Vox, 2004. ISBN 80-86324-31-1.
5. Čermáková, H. Účtování o odložené dani ze zisku. *Účetnictví v praxi*, 2004, č. 9
6. Čermáková, H. Odpisování dlouhodobého majetku v roce 2005. *Účetnictví v praxi*, 2005, č. 2
7. Kočová, M. Odpisování dlouhodobého majetku. *Účetnictví v praxi*, 2004, č. 12
8. Český účetní standard č. 13, o dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku
9. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
10. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
11. Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů

### Internet

[www.du.cz](http://www.du.cz)