

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: **6208 M Ekonomika a management**

Studijní obor: **Obchodní podnikání**



Odpisová politika firmy z hlediska daně z příjmů

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jarmila Křížová

Autor:

Eva Nosková

2006

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Odpisová politika firmy z hlediska daně z příjmu“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů uvedených v seznamu literatury.

.....
EVA NOSKOVÁ

V Českých Budějovicích, 10. dubna 2005

Poděkování:

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Jarmile Křížové za cenné rady a konzultace při zpracování mé bakalářské práce. Zároveň mé poděkování patří firmě TRW Das, a. s. Dačice, za poskytnuté podkladové materiály a informace.

.....
EVA NOSKOVÁ

V Českých Budějovicích, 10. dubna 2005

1. Úvod.....	4
2. Teoretická část.....	5
1.1 Odpisování.....	5
1.2 Účetní odpisy.....	5
1.2.1 Vymezení účetních odpisů.....	5
1.2.2 Metody účetních odpisů.....	6
1.2.3 Účetní odpisy jako daňový výdaj.....	8
1.3 Daňové odpisy.....	8
1.3.1 Odpisy jako daňový výdaj.....	8
1.3.2 Daňová úspora z daňových odpisů.....	9
1.3.3 Odpisy a daňová ztráta.....	10
1.4 Přerušení odpisování.....	10
1.4.1 Paušální výdaje.....	10
1.5 Pokračování v odpisování.....	11
1.6 Subjekt odpisování.....	13
1.7 Zatřídění majetku do odpisových skupin.....	16
1.8 Metody odpisování.....	17
1.8.1 Rovnoměrné odpisování.....	17
1.8.2 Zrychlené odpisování.....	19
1.8.3 Poměrné odpisování.....	21
1.8.4 Odpisy předmětu finančního leasingu.....	21
1.8.5 Odpis poloviny ročního odpisu.....	22
1.8.6 Časové odpisování.....	23
1.9 Metodika výpočtu základu daně z příjmu právnických osob.....	25
1.9.1 Základ daně.....	25
2.9.2 Položky odčitatelné od základu daně.....	25
3. Praktická část.....	27
3.1 Historie firmy.....	27
3.2 Organizační schéma firmy.....	28
3.3 Odpisová politika společnosti.....	29
3.3.1 Definice pojmů.....	29
3.3.2 Odpisový plán.....	35
3.4 Vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně z příjmů ..	35
3.5 Odpisy u vybraných druhů majetku.....	36
3.6 Další varianty odpisové politiky.....	39
3.7 Porovnání se současnou odpisovou politikou společnosti.....	40
3.8 Odložená daň.....	40
4. Závěr.....	43
5. Seznam použité literatury.....	44
6. Abstrakt	
7. Přílohy	

1. ÚVOD

Tématem mé bakalářské práce je „Odpisová politika firmy z hlediska daně z příjmů“..

Práce je rozdělena do sedmi velkých celků. Po úvodu následuje teoretická část, ve které jsem se zabývala účetními a daňovými odpisy, jejich vymezením, metodami odpisování, subjektem odpisování, daňovou účinností a metodikou výpočtu základu daně z příjmů právnických osob.

Praktická část seznámí čtenáře s činností společnosti, nahlédne do jeho historie a organizační struktury, odpisové politiky a odpisového plánu. Další kapitola obsahuje vybrané druhy dlouhodobého hmotného majetku, který podnik pořídil, výpočet daňových a účetních odpisů, porovnání jejich rozdílů a dopad na základ daně z příjmů právnických osob. Z majetku společnosti jsem si pro výpočty zvolila pět druhů dlouhodobého hmotného majetku, u kterého jsem počítala různé varianty odpisů. Dále jsem se zabývala odloženou daní.

Záměrem bylo dospět k závěru, zda účetní jednotka zvolila vhodné metody odpisování. .

V závěru práce jsem se snažila z výsledků výpočtů vyvodit patřičný závěr.

Další kapitolou je seznam použité literatury.

Předposlední část obsahuje abstrakt v anglickém jazyce.

Poslední část obsahuje přílohy, které jsou pro snadnější orientaci číslovány. Jejich úkolem je doplnit teoretickou i praktickou část. Napomohou čtenáři pochopit problematiku odpisů.

2. TEORETICKÁ ČÁST

2.1 Odpisování

Podstatou odpisování je postupné přenášení hodnoty (ceny) majetku získaného koupí nebo jiným způsobem do nákladů (výdajů), přičemž dochází k ovlivňování výše základu daně několik let, dokud nedojde k úplnému odepsání hodnoty majetku.

Protože odpisy ovlivňují výši hospodářského výsledku, a tím i výši daně z příjmů, stanovil zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů způsob odpisování hmotného i nehmotného dlouhodobého majetku, jeho zatřídění a podmínky výpočtu odpisu. Kromě **daňových odpisů** si podnikatelský subjekt zaznamenává ve svém účetnictví **odpisy účetní**. O těchto odpisech se zmiňuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

2.2 Účetní odpisy¹⁾

2.2.1 Vymezení účetních odpisů

Podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy daňovými výdaji, také vymezené účetní odpisy.

Účetní jednotka dle zákona o účetnictví odepisuje dle vlastního odpisového plánu. Způsob odpisování si zvolí sama v odpisovém plánu podle doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonu s přihlédnutím na skutečné morální a fyzické opotřebení majetku. Tyto odpisy pak zahrne do hospodářského výsledku před zdaněním.

Cílem odpisů je vyjádřit skutečné opotřebení v nákladech a zajistit reálné ocenění majetku

v zůstatkové ceně. Účetní jednotky nesmějí v průběhu účetního období měnit postupy odpisování. Mohou je změnit bezprostředně následující účetní období a to pouze z důvodů dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví.

Účetní odpisy se vypočítávají měsíčně. V odborné literatuře se můžeme dočíst o různých způsobech odepisování. Musíme znát pořizovací cenu, odhad životnosti a zbytkovou cenu

(zůstatková hodnota při vyřazení). Pak můžeme počítat buď lineární odpisy, odpisy založené na výkonech a nebo zrychlené odpisy.

2.2.2 Metody účetních odpisů²⁾

1) Rovnoměrné odpisy

rovnoměrné odpisování po celou dobu životnosti majetku.

PC - pořizovací cena

ZH - zbytková hodnota

n - doba životnosti

O - počítaný odpis

a) neznáme zbytkovou hodnotu $\Rightarrow O = PC/n$

b) známe zbytkovou hodnotu $\Rightarrow O = (PC-ZH)/n$

2) Odpisy založené na výkonech

Výkonem se rozumí např. počet vyrobených kusů, ujetých kilometrů atd. Těto metody se využívá v případě, kdy fyzické opotřebení je závislé na využití majetku. Při této metodě je nutné zaměřit se na podrobnou evidenci provedených výkonů či služeb.

PC - pořizovací cena

ZH - zbytková hodnota

v - výkon

O - počítaný odpis

$$O = (PC-ZH)/v$$

Příklad je uveden v příloze číslo 1.

3) Zrychlené odpisy

U majetku odepisovaného tímto způsobem dochází k rychlejšímu odepisování než je tomu

u lineárního způsobu. Mezi nejznámější metody zrychleného odepisování patří jednak metoda DDB (double declining balance method) a metoda SYD (sum of the year digits).

a) metoda DDB

- je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odpisové základně

- postup výpočtu: 1. krok - nejdříve je nutné vypočítat základní procento, a to tím způsobem, že 100 % vydělíme počtem let doby užitečnosti a pak ještě vynásobíme dvěma, jelikož se jedná o dvojité zrychlení. Tím jsme vypočítali tzv. % DDb.

- 2. krok - představuje samotný výpočet ZC - zůstatková cena

$$\text{DDB odpisu} \Rightarrow \text{DDB odpis} = \% \text{ DDb} * \text{ZC}$$

Nebere se v úvahu zbytková hodnota.

Příklad je uveden v příloze číslo 2.

b) metoda SYD

- oproti předešlé metodě je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odpisové základně

- suma číslíc, které reprezentují za sebou jdoucí roky životnosti aktiva nebo dlouhodobého majetku

- postup výpočtu :

PC - pořizovací cena

ZH - zbytková hodnota

a - zbývajících počet let životnosti aktiva

d - suma roků životnosti

$$\text{odpis SYD} = [a - (PC - ZH)]/d$$

Příklad je uveden v příloze číslo 3.

2.2.3 Účetní odpisy jako daňový výdaj

Podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy daňovými výdaji, také vymezené účetní odpisy.

Podle zákona o účetnictví účetní jednotka stanoví postupy odpisování pro účely účetního odpisování. Účetní jednotky nesmějí v průběhu účetního období postupy odpisování měnit. Postupy odpisování použité v účetnictví a v účetní závěrce v jednom účetním období mohou účetní jednotky změnit v účetnictví a v účetní závěrce bezprostředně následujícího účetního období jen z důvodů dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví. Důvody změn a peněžní částky z nich vyplývající musí být uvedeny v příloze. Údaje týkající se postupů odpisování musí obsahovat příloha, jež je, vedle rozvahy a výkazu zisků a ztrát účetní závěrkou v soustavě podvojného účetnictví. Účetní jednotky, s výjimkou rozpočtových organizací, odpisují hmotný majetek kromě zásob a nehmotný majetek kromě pohledávek. Neodpisují se pozemky a jiný majetek. Účetní jednotky sestavují odpisový plán jako podklad k vyčíslení opravek odpisovaného majetku v průběhu jeho používání; v tomto plánu si samy určí postupy odpisování. Hmotný majetek kromě zásob se odpisuje s ohledem na opotřebení odpovídající běžným podmínkám jeho používání. Nehmotný majetek kromě pohledávek je nutno odepsat nejpozději do pěti let od jeho pořízení.

2.3 Daňové odpisy²⁾

2.3.1 Odpisy jako daňové výdaje

Odpisy hmotného a nehmotného majetku jsou instrumentem k vyjádření poklesu hodnoty tohoto majetku z hlediska fyzického a morálního opotřebení, jsou součástí nákladů, a tak přímo ovlivňují hospodářský výsledek, a jsou také způsobem vytváření disponibilních finančních zdrojů. Odpisy jsou peněžním vyjádřením postupného snižování hodnoty fixního kapitálu, resp. hmotného a nehmotného majetku, jsou náhradou za kapitálovou spotřebu, vyjadřují pokles hodnoty aktiv. Ve sféře výroby charakterizují předávání části majetku novým výrobkům, které byly v určitém časovém období s jejich pomocí vyprodukovány. Ovlivňují výši vlastních nákladů a umožňují firmám shromáždit peněžní prostředky k nahrazení opotřebovaného majetku. Odpisy jsou vlastní finanční zdroje firmy; jsou tvorbou finančních zdrojů, jež vznikají v závislosti na životnosti a míře opotřebení hmotného a nehmotného majetku. Odpisy vyjadřující opotřebení patří mezi náklady,

„vrací“ se však firmě v ceně výrobků nebo služeb, a jsou tak používány jako finanční zdroj (jsou proto zvláštní finanční kategorií – jsou nákladem i zdrojem).

Odpisování hmotného majetku a nehmotného majetku stanoví zákon o daních z příjmů. Odpisování znamená zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka k 31. prosinci běžného roku (majetku, jenž se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu) do výdajů (nákladů) k zabezpečení tohoto příjmu. Odpisy tak snižují daňový základ (základ pro výpočet daně z příjmů) poplatníka.

Daňové výdaje – výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů – jsou skutečné výdaje poplatníka, které poplatník může (podle zákona o daních z příjmů) pro zjištění základu daně odečíst od zdanitelných příjmů. Uplatnění výdajů jako výdajů daňových tak snižuje daňový základ poplatníka.

Poplatníkovi vzniká z uplatnění daňových výdajů daňová úspora.

Daňovými výdaji jsou také odpisy hmotného a nehmotného majetku. Protože je vstupní cena hmotného a nehmotného majetku daňově umořována po částech v několika následujících zdaňovacích obdobích, nelze výdaje (náklady) na pořízení tohoto hmotného a nehmotného majetku uplatnit jako daňový výdaj ve zdaňovacím období, kdy byl majetek pořízen.

Zákon o daních z příjmů stanoví, že za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze mj. uznat výdaje na pořízení hmotného majetku, nehmotného majetku a pozemků včetně splátek a úroků z úvěrů spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich pořizovací ceny.

Poplatník je osoba (fyzická nebo právnická), jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani; ve sledovaném případě dani z příjmů. Poplatník je vedle plátce daně či právního nástupce fyzické nebo právnické osoby jedním z daňových subjektů.

2.3.2 Daňová úspora z daňových odpisů

Daňová úspora z daňových odpisů plyne ze skutečnosti, že daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku jsou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a pro zjištění základu daně se od tohoto základu odečtou (jsou tak daňově účinné.)

Daňová úspora z daňových odpisů se vyjádří jako součin nominální výše odpisu (Kč) a marginální daňové sazby konkrétního poplatníka. U většiny právnických osob, mimo investičních, penzijních a podílových fondů je vlivem lineární daňové sazby marginální

daňová sazba zřejmá. U poplatníků – fyzických osob je marginální daňová sazba individuální, záleží na tom, ve které části zdaňovací křivky dané ustanovením § 16 zákona o daních z příjmů, se poplatník nachází. Daňovou úsporu lze vyjádřit :

O_T (odpisy v čase t) $\times D_{SM}$ (daňová sazba marginální)

2.3.3 Odpisy a daňová ztráta

Daňové odpisy jsou daňově účinné – jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů, snižují tedy základ daně pro výpočet daňové povinnosti (podle § 24 odst. 2 písm. a) a § 34 odst. 2 zákona o daních z příjmů.)

Odpisy se tak mohou podílet na vzniku daňové ztráty. Daňová ztráta je jednou z položek odčitatelných od základu daně. Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a bylo vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje (§ 34 odst. 1 zákon o daních z příjmů)

2.4 Přerušení odpisování

Zákon o daních z příjmů dává poplatníkovi možnost daňové odpisování přerušit. Při dalším odpisování však musí poplatník pokračovat při odpisování způsobem, jako by toto odpisování přerušeno nebylo, ovšem za podmínky, že v době přerušení poplatník (popř. vlastník či nájemce) neuplatnil výdaje paušální částkou podle ustanovení § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů

2.4.1 Paušální výdaje

Možnost paušálních výdajů platí pro fyzické osoby se zdanitelnými příjmy, ovšem mimo poplatníků s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 zákona o daních z příjmů. Možnost uplatnit výdaje paušální částkou se týká poplatníků – fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti § 7 zákona o daních z příjmů nebo s příjmy z pronájmu § 9 zákona o daních z příjmů.

Zejména z praktických důvodů mohou fyzické osoby uplatnit namísto skutečných daňových výdajů výdaje stanovené procentem z příjmů („paušální výdaje“). Jestliže neuplatní poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může uplatnit (kromě příjmů dosažených poplatníky při společném podnikání nebo jiné společné samostatné výdělečné činnosti podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů na základě

smlouvy sdružení, kdy příjmy a výdaje se mezi účastníky sdružení nerozdělují rovným dílem podle § 12 zákona o daních z příjmů) ve výši:

- a) 50 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- b) 30% z příjmů z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných práv autorského, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem
- c) 25% z příjmů ze živnosti, z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, z příjmů z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním, podle zvláštních předpisů a z příjmů znalců, tlumočnicků a zprostředkovatelů kolektivních sporů a rozhodců
- d) 25% z příjmů z činností správce konkursní podstaty, včetně příjmů z činnosti předběžného správce, zvláštního správce, zástupce správce a vyrovnacího správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu.

Pokud poplatník uplatní výdaje procentem ze zdanitelných příjmů, jsou v částkách výdajů zahrnuty veškeré jeho výdaje vynaložené v souvislosti s dosahováním zdanitelných příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (kromě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění), které může poplatník uplatnit navíc (nad paušální výdaje) v prokázané výši (maximálně do výše pojistného vypočteného sazbou bez jejího zvýšení z maximálního základu pro toto pojištění).

Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní ve zdaňovacím období výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit daňové odpisy v prokázané výši, ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně, § 26 odst. 8 zákon o daních z příjmů.

2.5 Pokračování v odpisování

Poplatník jednak může pokračovat v odpisování poté, co ho přerušil, viz.2.4. Pokračovat v odpisování však mohou i jiné subjekty podle § 30 odst. 12 zákona o daních z příjmů:

- a) právní nástupce poplatníka a nástupnická společnost nebo družstvo
- b) obchodní společnost nebo družstvo u hmotného majetku majetku nabytého vkladem společníka nebo člena družstva s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky,

který byl zároveň u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku, nabytého vkladem obce, pokud tento majetek byl ve vlastnictví obce a byl zahrnut v jejím majetku a nabytého přeměnou

- c) poplatník u hmotného majetku majetku nabytého vkladem tichého společníka s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky spolu s nabytím vlastnických práv k tomuto majetku, pokud tichý společník měl před uskutečněním vkladu tento majetek zahrnut v obchodním majetku
- d) tichý společník u hmotného majetku nabytého vrácením jeho vkladu, pokud nabyl vlastnická práva k tomuto majetku
- e) poplatník u hmotného majetku majetku, který nabyl bezúplatným převodem podle zvláštních předpisů (zákona č. 92/1991 Sb., v aktuálním znění, a zákona č. 172/1991 Sb., v platném znění) nebo bezúplatným převodem v důsledku delimitace státních organizací
- f) poplatník, který vyřadil hmotný majetek z obchodního majetku a následně hmotný majetek do obchodního majetku opět zařadil. Obdobně se postupuje i v případě přerušení pronájmu
- g) postupník při postoupení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, jestliže dodrží smlouvenou celkovou výši nájemného, kupní cenu a nedojde k zkrácení původně stanovené doby pronájmu. Je-li postoupena najatá věc za nižší cenu, než byla vstupní cena evidovaná u postoupitele, lze odpisy uplatnit maximálně do výše ceny hrazené postupníkem
- h) poplatník, který nabyl právo k užívání hmotného movitého majetku smlouvou o výpůjčce (podle § 659 občanského zákoníku), a to po dobu zajištění závazku převodem práva k tomuto majetku
- i) dlužník, který nabyl do vlastnictví hmotný majetek na základě smlouvy o půjčce (podle § 657 občanského zákoníku). V odpisování pokračuje i poplatník, pokud k tomuto majetku nabyl vlastnická práva vrácením půjčené věci
- j) manžel (manželka), který má v obchodním majetku hmotný majetek, jenž již byl v obchodním majetku a byl odpisován manželkou (manželem), s výjimkou majetku nabytého koupí od druhého z manželů
- k) poplatník, který odpisoval hmotný majetek před ukončením činnosti
- l) účastník sdružení bez právní subjektivity u majetku určeného podle druhu (podle § 833 občanského zákoníku).
- m) přijímající společnost nebo přijímající společnost prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky pokračuje v odpisování započatém

převádějící společností u převedeného hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat podle zákona o daních z příjmů

- n) nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení nebo nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky pokračuje v odpisování započatém zanikající společností u hmotného a nehmotného majetku, jež přešel v důsledku fúze společností nebo rozdělení společnosti, a který lze odpisovat podle zákona o daních z příjmů

V odpisování hmotného movitého majetku pokračuje i poplatník, pokud k tomuto majetku nabyt znovu vlastnická práva splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva, a to způsobem uplatňovaným po dobu zajištění závazku. Obdobně pokračuje v odpisování i poplatník u hmotného majetku vráceného při ukončení nájmu a poplatník při rozpuštění sdružení bez právní subjektivity nebo při ukončení činnosti ve sdružení bez právní subjektivity u majetku určeného podle druhu, který jím byl do tohoto sdružení vnesen.

U majetku, který již byl u původního vlastníka odpisován, musí další osoby, vymezené v zákoně o daních z příjmů, dodržet způsob odpisování zvolený původním vlastníkem (tedy rovnoměrné nebo zrychlené).

2.6 Subjekt odpisování²⁾

Vlastník

Daňové odpisy může uplatňovat především vlastník hmotného a nehmotného majetku, jenž ho má jako vlastní majetek evidován. Odpisuje ho poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo; zákon umožňuje odpisování také poplatníkovi, jenž má k uvedenému majetku právo hospodaření. Právě hospodaření může nabýt pouze státní subjekt (státem zřizované rozpočtové a hospodářské organizace). Právo hospodaření ve smyslu § 761 obchodního zákoníku a vyhlášky č. 119/1998 Sb. se již nevztahuje na rozpočtové a příspěvkové organizace, které jsou zřizovány obcemi. Rozpočtové a příspěvkové organizace zřizované obcemi jsou z pohledu vlastnictví samostatné subjekty, které mohou být vlastníky či nájemci majetku.

Spoluvlastník

Ve výši svého spoluvlastnického podílu může část majetku odpisovat také spoluvlastník. Existuje tak jediná možnost „podílového odpisování“ hmotného a nehmotného majetku, totiž majetku, jenž je ve spoluvlastnictví (fyzických nebo právnických osob); podstatný je přitom podíl, poměr vlastnických práv – vstupní cena odpisované části je přímo úměrná velikosti vlastnických práv spoluvlastníka, jež se na hmotný a nehmotný majetek (jeho část) vztahují. Obdobně se hodnota technického zhodnocení, provedeného na hmotném a nehmotném majetku ve spoluvlastnictví, u jednotlivých spoluvlastníků určí podle jejich spoluvlastnických podílů. Spoluvlastnické podíly mají význam i z hlediska stanovení výše vstupní ceny; je-li majetek ve spoluvlastnictví, pak pro posouzení toho, zda uvedený majetek dosáhl vstupní cenu v limitu pro zařazení do hmotného nebo nehmotného majetku, je rozhodující vstupní cena, která se rovná součtu hodnot spoluvlastnických podílů u jednotlivých vlastníků, a nikoli vstupní cena jednotlivého spoluvlastnického podílu.

Nájemce

Pronajatý majetek může na základě písemné smlouvy s vlastníkem odpisovat i nájemce, a to:

- a) po dobu trvání smlouvy
- b) pokud předmětem uvedené smlouvy je soubor zahrnující zároveň movité i nemovité věci
- c) daný soubor je využíván nájemcem po celé zdaňovací období
- d) je takto využíván jako celek

Podmínka trvání pronájmu po celé zdaňovací období nemusí být splněna v roce, kdy dochází k ukončení pronájmu. Nájemce může za uvedených podmínek odpisovat daný majetek i v případě, že má najat soubor zahrnující zároveň movité i nemovité věci ve vlastnictví více vlastníků nebo spoluvlastníků.

Zákon tedy umožňuje, aby pronajatý hmotný a nehmotný majetek odpisoval nájemce tohoto majetku; vždy však platí, že konkrétní majetek jako celek může odpisovat buď jeden, nebo druhý poplatník; jakékoli smlouvy o tom, že část majetku odpisuje jeden poplatník a část druhý, jsou neúčinné.

Nájemce může pronajatý majetek odpisovat při splnění těchto podmínek:

- a) o tom, že pronajatý hmotný/nehmotný majetek bude odpisovat nájemce tohoto majetku, je vypracována písemná smlouva mezi pronajímatelem a nájemcem, která jednoznačně stanoví, že majetek odpisuje nájemce
- b) nájemce může (na základě uvedené smlouvy) majetek odpisovat jen po dobu trvání nájemní smlouvy (jiná praxe je porušením zákona; smlouva o tom, že majetek odpisuje nájemce, která by nerespektovala dobu trvání nájemní smlouvy, je neúčinná
- c) předmětem smlouvy je soubor, jenž je pro účely daňových odpisů vymezen jako funkční celek zahrnující zároveň movité i nemovité věci
- d) uvedený funkční soubor je využíván nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období (tedy nikoli jen po část zdaňovacího období, část kalendářního roku – výjimkou je zdaňovací období, kdy dochází k ukončení pronájmu)
- e) uvedený funkční soubor je nájemcem využíván jako celek (tedy nikoli pouze jeho část – jestliže pronajímatel pronajme nájemci pouze část funkčního celku, např. část budovy, nemovitosti, spolu s movitým zařízením, není možné, aby uvedenou část odpisoval nájemce; smlouva o tom, že takovou část bude odpisovat nájemce, je neplatná).

Při odpisování souboru movitých a nemovitých věcí nájemcem pokračuje nájemce v odpisování započatém vlastníkem. Součástí písemné smlouvy musí být vyčíslení vstupní ceny a odpisů uplatněných od zahájení odpisování. V případě, že vlastník nezačal odpisování, odpisuje nájemce majetek podle § 31 nebo § 32 zákona o daních z příjmů.

Obdobně může nájemce na základě písemné smlouvy odpisovat technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek, jsou-li uhrazené nájemcem, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, v níž je zaříděn pronajatý hmotný majetek.

Pokud je technické zhodnocení hrazeno nájemcem a jím odpisováno na základě písemné smlouvy, zvyšuje u vlastníka zůstatková cena technického zhodnocení vstupní cenu hmotného majetku, na němž bylo technické zhodnocení provedeno, a to ve zdaňovacím období, ve kterém je nájemní poměr ukončen. Vstupní cena se nezvyšuje o hodnotu výdajů vynaložených nájemcem na uvedení pronajatého hmotného majetku do původního stavu.

Pokud je technické zhodnocení provedeno nájemcem, ale není jím odpisováno, je hodnota technického zhodnocení součástí vstupní ceny hmotného majetku, na němž bylo technické zhodnocení provedeno, v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení uvedeno do užívání.

Ostatní subjekty odpisování

Nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu.

Při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění závazku převodem práva na věřitele může tento majetek odpisovat původní vlastník, pokud uzavře s věřitelem smlouvu o výpůjčce tohoto majetku na dobu zajištění závazku převodem práva.

Splnění závazku může být podle § 553 občanského zákoníku zajištěno převodem práva dlužníka ve prospěch věřitele (zajišťovací převod práva).

Smlouvou o výpůjčce vznikne vypůjčitelovi právo věc po dohodnutou dobu bezplatně užívat.

2.7 Zatřídění majetku do odpisových skupin³⁾

Zatřídění majetku do odpisových skupin se týká daňových odpisů, kvůli účetním odpisům dlouhodobý majetek zařazovat do skupin nemusíme. Poplatník zařadí majetek do odpisových skupin hned v prvním roce odpisování. Podle charakteru hmotného majetku ho zařadíme do odpisové skupiny stanovené předpokládanou dobou odpisování. Doba daňového odpisování je vymezena zákonem. Způsob odpisování nemá na dobu odpisování vliv. Minimální doba odpisování pro rok 2005 je uvedena v následující tabulce:

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

Změna odpisové skupiny

Při změně odpisové skupiny hmotného a nehmotného majetku v příloze k zákonu o daních z příjmů je poplatník povinen změnit odpisovou skupinu již odpisovaného

majetku od zdaňovacího období, ve kterém změna nabyla účinnosti. Obdobnou povinnost má poplatník i při změně roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování hmotného a nehmotného majetku, nebo při změně koeficientu pro zrychlené odpisování.

Odpisové skupiny viz. příloha číslo 4.

2.8 Metody odpisování⁴⁾

Zákonem stanovené odpisové sazby jsou chápány jako sazby maximální, poplatník může použít i nižší sazby

U odpisové skupiny 1, 2, 3 umožňuje zákon zvýhodnění v 1. roce odpisování zvýšení ročního odpisu o 10, 15 a 20 % dle druhu majetku.

2.8.1 Rovnoměrné odpisování

Při rovnoměrném odpisování hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto odpisové sazby:

- a) roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle b) až d)

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
1a	14,20	28,60	25,00
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,5	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

- b) roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	40,00	30,00	33,30
2	31	17,25	20,00
3	24,4	8,4	10,00

c) roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15%

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	35,00	32,50	33,30
2	26	18,50	20,00
3	19	9	10,00

d) roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10%

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30,00	35,00	33,30
1a	24,1	25,3	25,00
2	21	19,75	20,00
3	15,4	9,4	10,00

Pro výpočet potřebujeme: vstupní cenu (VC)

zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny

roční odpisové sazby (ROS)

$$\frac{VC}{100} * ROS$$

$$ROČNÍ ODPIS (RO) = \frac{VC}{100} * ROS$$

- odpisy počítáme do výše VC
- zůstatková cena (ZC) = VC – oprávky
- oprávky = souhrn odpisů za určitou dobu odpisování

Při rovnoměrném **odpisování ze zvýšené vstupní ceny** hmotného a nehmotného 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!

$$VC \text{ (zvýšená)} * \text{sazba (pro zvýšenou VC)} / 100$$

Příklad je uveden v příloze číslo 5.

2.8.2 Zrychlené odpisování

Při zrychleném odpisování hmotného a nehmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty odpisování:

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou zůstatkovou 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

a) v prvním roce odpisování: $RO_{(1)} = \frac{VC}{k}$

k = koeficient pro první rok

b) v dalších letech odpisování: $RO_{(2,3,...)} = \frac{2 * (VC - oprávky)}{k - n}$

k = koeficient pro další léta

n = počet dosud odepisovaných let

ZC = VC – oprávky

Při **zrychleném odpisování** hmotného majetku **zvýšeného o jeho technické zhodnocení** se odpisy stanoví:

a) v roce zvýšení ZC jako podíl dvojnásobku zvýšené ZC majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou ZC:

$$2 * (VC \text{ zvýšená} - \text{oprávky}) / k_z$$

k_z = koeficient pro zvýšenou ZC

b) v dalších letech jako podíl dvojnásobku zvýšené ZC hmotného majetku a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování platným pro zvýšenou ZC a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené ZC: $\frac{2 * (VC \text{ zvýšená} - \text{oprávky})}{k_z - t}$

$$k_z - t$$

t = počet let, po které byl majetek odpisován ze zvýšené ZC

Příklad je uveden v příloze číslo 6.

V případě daňových odpisů je rovněž velmi důležité si uvědomit, kdo bude majetek odpisovat – z hlediska vlastnického pohledu. V praxi mohou nastat tyto varianty:

1. **vlastní majetek** – zvolíme k odpisování jednu z možných metod danou zákonem a postupujeme podle ní po celou dobu odpisování;
2. **majetek ve spoluvlastnictví** – je možno odpisy uplatnit v podstatě dvojím způsobem:
 - a) na základě písemné smlouvy odpisuje jeden ze spoluvlastníků ze vstupní ceny majetku jako celku,
 - b) dle vlastnických práv se vstupní cena majetku jako celku rozdělí na poměrné části a z těchto částí jednotliví vlastníci odpisují;
3. **u pronajatého majetku** – mohou nastat dvě možnosti:
 - a) pronajatý majetek odpisuje vlastník, zatímco nájemce hradí vlastníkovu nájemné, které zahrnuje do nákladů,
 - b) pronajatý majetek může na základě písemné smlouvy s vlastníkem majetku odpisovat po dobu trvání nájemní smlouvy nájemce.

Obecně lze říci, že v případě pronajatého majetku záleží na dohodě mezi vlastníkem a nájemcem, který z nich bude odpisovat.

Nesmějí odpisovat oba současně.

Přesné podmínky, které musí poplatník splnit, aby mohl uplatnit daňové odpisy, vymezuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon rovněž konkrétně určuje i jejich výši z hlediska doby, kdy byl majetek evidován v majetku poplatníka.

2.8.3 Poměrné odpisování²⁾

Jde o vymezení části majetku, jenž může být odpisován, protože je užíván k získání zdanitelného příjmu, jde o uplatnění poměrné části odpisů; při odpisování hmotného majetku a nehmotného majetku, který je používán k zajištění zdanitelného příjmu pouze zčásti, se do výdajů k zajištění, zdanitelných příjmů, tedy do daňových výdajů, zahrnuje pouze poměrná část odpisů. Znamená to, že poplatník může daňově zohlednit pouze poměrnou část odpisů; musí přitom doložit, jakou část majetku pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu využívá.

Může například jít o nemovitost, která je zčásti používána k zabezpečení příjmů, jež jsou předmětem daně z příjmů, jež jsou předmětem daně z příjmů (část nemovitosti je pronajata nebo vlastníkem užívána k podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti), silniční motorové vozidlo je zčásti užíváno k zabezpečení zdanitelného příjmu atp.

Poměrnou část odpisů musí poplatník stanovit na základě vhodného, průkazného kritéria: například rozloha podlahové plochy, která je využívána k získávání zdanitelných příjmů v poměru k celkové podlahové ploše budovy, počet ujetých kilometrů motorovým vozidlem k získání zdanitelného příjmu v poměru k celkově ujetým kilometrům, poměr výkonu a služeb atp.

2.8.4 Odpisování předmětu finančního leasingu

Finanční leasing – v daňových zákonech je označován jako finanční pronájem s následnou koupí najaté věci, má z hlediska daňového odpisování zvláštní daňový režim.

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 odpisování stanovené podle odpisové skupiny, nejméně však 3 roky. Při prodloužení doby pronájmu nad 40% doby odpisování lze odepsat za každé jedno procento doby odpisování další jedno procento vstupní ceny nad 90% až do 100% vstupní ceny. Při stanovení způsobu odpisování se nepoužije rovnoměrné ani zrychlené odpisování. Odpisy uplatněné původním pronajímatelem (postupitelem) se nemění při postoupení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku beze změny jejich podmínek na postupníka a postupník pokračuje v odpisování započatém původním pronajímatelem.

Při zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku odpisovaného progresivním leasingovým způsobem se považuje tato smlouva pro účely zákona o daních z příjmů od data uzavření za smlouvu o pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatý hmotný majetek vrací pronajímateli. Toto ustanovení neplatí v případě bezprostředního uzavření nové smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který byl předmětem zrušené smlouvy, a v případech, kdy byl předmět finančního pronájmu prokazatelně zničen nebo odcizen.

Roční odpis se při této progresivně leasingové metodě odpisování stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Dnem splnění podmínek pro odpisování je den zaevidování majetku v majetku poplatníka a u odpisů předmětu finančního leasingu současně den, kdy byla pronajatá věc přenechána nájemci v souladu se smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo ve stavu způsobilém smluvenému nebo obvyklému užívání.

Při zahájení (ukončení) leasingového odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na zvoleném způsobu stanovení přesnosti odpisů (na dny, měsíce).

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

2.8.5 Odpis poloviny ročního odpisu

Odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu, vypočteného při použití lineární nebo degresivní metody odpisování lze uplatnit:

- a) z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období:
 - k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období (pokud ovšem již v průběhu zdaňovacího období nebyl uplatněn odpis při převodu tohoto majetku na jiné osoby podle zvláštního zákona o převodech vlastnictví státu na jiné osoby nebo při ukončení podnikatelské či jiné samostatně výdělečné činnosti) – nelze tedy polovinu ročního odpisu uplatnit vícekrát z různých důvodů, jež zákon vymezuje
 - k převedení majetku, který je evidován v majetku poplatníka k datu předcházejícímu dni převodu majetku, na jiné právnické nebo fyzické osoby podle zvláštních předpisů

- k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, zrušení bez likvidace, zrušení s likvidací nebo prohlášení konkurzu z majetku evidovaného ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, kde dni zrušení bez likvidace, ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni přecházejícímu den účinnosti ohlášení konkurzu
 - k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem, nebo při ukončení půjčky movitého hmotného majetku
- b) z hmotného majetku a nehmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného v majetku poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování 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 v majetku na konci zdaňovacího období
- c) z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka po celé zdaňovací období u poplatníka, který vstoupil do likvidace v průběhu zdaňovacího období.

2.8.6 Časové odpisování

Jedná se o metody časového odpisování – doba odpisování se řídí dobou trvání odpisovaného majetku, dobou použitelnosti majetku, popř. počtem výrobků vyrobených pomocí odpisovaného hmotného majetku.

Odpis jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání

Roční odpis jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání se uplatní u otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace, pokud tyto nejsou součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty, dočasných staveb a důlních děl. Stejně se odpisuje hmotný majetek, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně.

Roční odpis se stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Dnem splnění podmínek je den zaevidování majetku v majetku poplatníka. Při zahájení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na zvoleném způsobu stanovení přesnosti odpisů (s přesností na dny, na celé měsíce). Takto stanovené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Odpis jako podíl vstupní ceny a doby použitelnosti

Roční odpis jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků se použije u forem, modelů a šablon. Jde například o stroje a zařízení pro práci se zeminou, kamením, rudou a ostatními nerostnými hmotami či nerostnými produkty, stroje na tvarování forem z písku, dále o formovací rámy, formovací základny, modely pro formy, formy na kovy, sklo, kaučuk nebo plasty.

U technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce se roční odpis stanoví ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny. Důvodem pro tento daňový režim je možnost rychlejší obnovy nemovitých kulturních památek využívaných k podnikatelským účelům; odpisová doba je jedna třetina odpisové doby jiných nemovitostí.

Roční odpis se stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Dnem splnění podmínek je den zaevidování majetku v majetku poplatníka. Při zahájení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na zvoleném způsobu stanovení přesnosti odpisů. Takto stanovené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Odpis jako podíl vstupní ceny a doby užívání

Roční odpis jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou se použije u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání v případě sjednání smlouvy na dobu určitou. Nemá-li smlouva sjednána na dobu určitou, stanoví se roční odpis, tedy rovnoměrnou nebo zrychlenou metodou odpisování

Roční odpis se stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Dnem splnění podmínek je den, kdy byla pronajatá věc přenechána nájemci ve stavu způsobilém smluvenému nebo obvyklému užívání. Při zahájení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na zvoleném způsobu stanovení přesnosti. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

2.9. Metodika výpočtu základu daně z příjmů právnických osob³⁾

2.9.1. Základ daně

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Pro zjištění základu daně se vychází

- a) z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis. Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti
- b) z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

2.9.2 Položky odčitatelné od základu daně

Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti; přitom tato část základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

U poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty komanditní společnosti určené ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk nebo ztráta komanditní společnosti, podle zvláštního právního předpisu. Poprvé lze tohoto ustanovení použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1993. U akciové společnosti, u níž došlo k přeměně z investičního fondu na jiný podnikatelský subjekt, lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena investičnímu fondu počínaje zdaňovacím obdobím 1996.

Od základu daně lze dále odečíst 30% výdajů vynaložených na výuku žáků ve studijních a učebních oborech středních odborných učilišť a učebních oborech učilišť, které jsou součástí výchovně vzdělávací soustavy a tyto obory jsou uvedeny ve zvláštním právním předpisu. Nelze-li odpočet nebo jeho část uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně snížený o nezdanitelné částky a o daňovou ztrátu nižší než odpočet, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně snížený o nezdanitelné částky a o daňovou ztrátu.

Od základu daně lze odečíst 100% výdajů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje, které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů vynaložených z účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaj, na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Poplatník může dále od základu daně odečíst 50% částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl; nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu. Odpočet lze uplatnit po dobu 5 let počínaje zdaňovacím obdobím 2005.

- 1) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24, odst. 2, písm. v)
- 2) Pelc, V.: Účetnictví 2003, Linde 2003, Praha, 124 stran, ISBN 80-7201-396-3
- 3) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24, odst. 2, písm. t)
- 4) Procházková, D.: Odpisy hmotného, nehmotného a jiného majetku, Moravo 1996, Ostrava, 124 stran, ISBN 80-85922-21-5

3. PRAKTICKÁ ČÁST

3.1 Historie firmy TRW – DAS, a. s. Dačice⁵⁾

Akciová společnost se nachází na okraji města Dačice v České republice. Město leží v jihozápadní části Moravy poblíž hranic s Rakouskou republikou.

TRW-DAS je pro obyvatelstvo Dačic a okolí největším zaměstnavatelem. Závod nemá příliš dlouhé dějiny. Firma OZAP Praha z pověření vlády zahájila v roce 1961 výstavbu závodu na chladírenskou techniku v místě dnešního závodu.

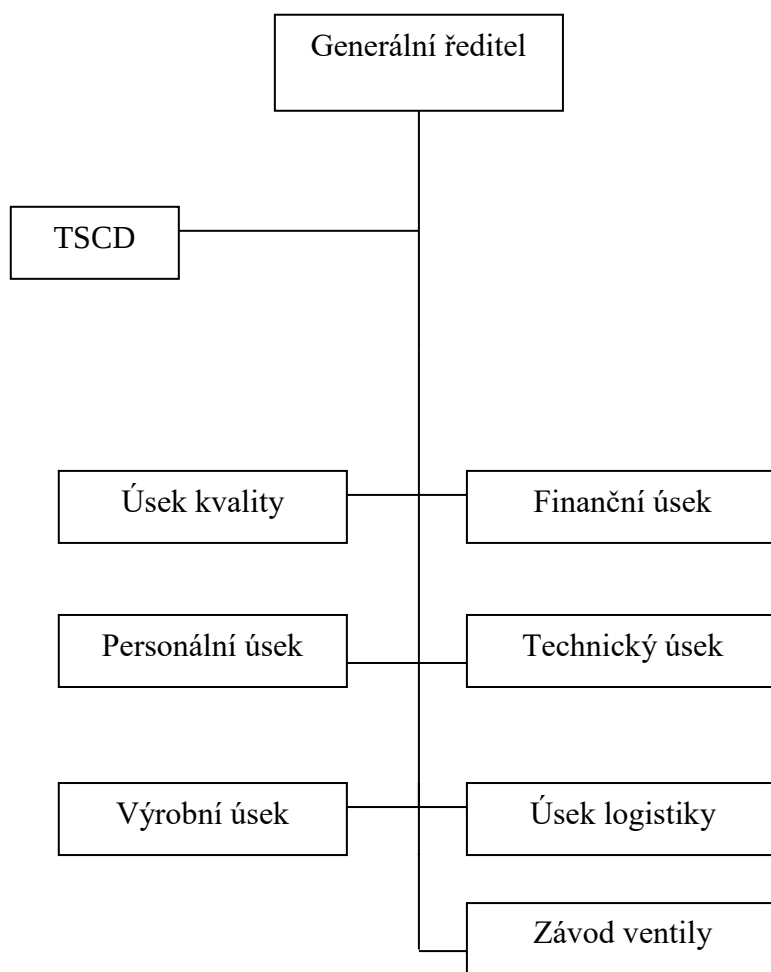
Poněvadž bylo rozhodnuto o převedení výroby chladírenské techniky na Slovensko, převzala v roce 1965 rozestavěný závod firma SVA Praha. Po dokončení výstavby byla zahájena výroba součástí pro osobní a nákladní automobily a traktory. Právě rok 1965 je považován za zahájení strojírenské výroby v našem závodě. V roce 1968 přebírá závod výrobu řízení pro osobní automobily a v roce 1972 výrobu řízení pro nákladní automobily Avia typu Gemer. Ve stejném roce se zřizuje samostatné konstrukční oddělení, které vyvíjí nové hřebenové řízení pro osobní automobily Škoda 105 120, na něž navazuje hřebenové řízení pro vůz Favorit.

V sedmdesátých letech je závod převzat firmou Praga, v roce 1986 se stává součástí koncernu Avia. K 1. červenci 1990 se tehdejší DAS osamostatňuje jako státní podnik přímo řízený ministerstvem hutnictví a strojírenství. Po liberalizaci ekonomiky bylo zřejmé, že další rozvoj závodu je podmíněn spoluprací s některým z významných světových výrobců automobilového průmyslu. Za partnera byla vybrána firma TRW mající své sídlo v Clevelandu, Ohio USA. Firma TRW patří k největším americkým firmám a v oboru automobilového průmyslu tvoří světovou špičku. Na základě privatizačního projektu zpracovaného vedením vznikla k 1. 3. 1993 akciová společnost s názvem TRW-DAS. Přelomovým datem v dějinách závodu je 21. duben 1993, kdy společnost TRW GmbH für industrielle Beteiligungen spravující účast TRW v Evropě odkoupila od Fondu národního majetku 92 % akcií a stala se tak majoritním akcionářem. K 31. 12. 2000 vlastnilo TRW Deutschland GmbH 96,8 % akcií od TRW DAS, a. s.

TRW DAS, a. s. má dva hlavní výrobní programy, závod „řízení“ vyrábí hřebenové řízení (elektrohydraulicky posilované a manuální), sloupek volantu pro osobní automobily, celou řadu kloubů a vodící tyče pro nákladní automobily, závod „ventily“

vyrábí sací a výfukové ventily pro spalovací motory s náběhem výroby od roku 1989. Společnost patří do TRW Automotive se sídlem v USA. Zapojení TRW DAS do společnosti TRW umožňuje rozšiřovat výrobní program s novými odbytovými místy v západní Evropě, zlepšovat kvalitu a produktivitu práce využitím firemní know-how.

3.2 Organizační schéma TRW – DAS, a. s.



3.3 Odpisová politika společnosti⁶⁾

3.3.1 Definice pojmů

Dlouhodobý nehmotný majetek

Složky majetku (zřizovací náklady, nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti, software, ocenitelná práva), jejichž ocenění je vyšší než 60 000,- v jednotlivém případě a doba použitelnosti delší než 1 rok.

Dlouhodobý hmotný majetek

- A) pozemky, budovy, stavby, umělecká díla, sbírky a předměty z drahých kovů bez ohledu na jejich pořizovací cenu, pokud nejsou finančními investicemi
- B) samostatně movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejich ocenění je vyšší než 40 000,- a doba použitelnosti delší než 1 rok.

Dlouhodobý finanční majetek

- A) investiční cenné papíry a vklady, které budou v držení účetní jednotky déle než 1 rok, tj. podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem, v podnicích s podstatným vlivem a v případech, kdy má účetní jednotka v jiné účetní jednotce menšinový vliv.
- B) Půjčky poskytnuté účetní jednotkou podnikům ve skupině a ostatní půjčky s dobou splatnosti delší než 1 rok.
- C) Ostatní investiční cenné papíry a vklady, se splatností delší než 1 rok (popř. nakoupené obligace a jiné dluhopisy, pokladniční poukázky apod.)

Pořizovací cena

Cena, za kterou by byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související

Reprodukční pořizovací cena

Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Vlastní náklady u nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku

Veškeré přímé náklady a dále nepřímé náklady (výrobní režie) bezprostředně související s vytvořením nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku vlastní činností, popř. nepřímé náklady správního charakteru, pokud je vytvoření majetku dlouhodobé povahy (přesahuje období 1 roku)

Cena pořízení

Cena, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů s jeho pořízení souvisejících.

Technické zhodnocení

Výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace dlouhodobého majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za období jednoho roku částku 40 000,-

- a) rekonstrukce: zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů
- b) modernizace: rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Dlouhodobý majetek a jeho evidence

Účtování dlouhodobého majetku se řídí příslušnými ustanoveními Zákona č. 563/91 Sb. O účetnictví a Účtové osnovy a Vyhlášky č. 500/2002.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Software (účet č. 013)

Účtují se sem bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv a to v případě, že je:

- a) koupen samostatně, tj. není součástí dodávky hardware a jeho ocenění
- b) vytvořený vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.
- c) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (analytický účet 018000)

Od 1. 1. 2002 se stanovuje kategorie drobného dlouhodobého nehmotného majetku. Pod tímto druhem majetku rozumíme předměty zpráv průmyslového vlastnictví, projekty a programové vybavení a jiné poskytované technické nebo jiné hospodářsky využitelné znalosti, jejich ocenění je od 0 do 60 000 Kč a mají provozně technické funkce delší než jeden rok.

Drobný dlouhodobý nehmotný majetek v ocenění od 0 do 1 000 Kč je účtován přímo do spotřeby (analytická evidence 518) a nevede se o něm evidence.

Drobným dlouhodobým nehmotným majetkem, do 31. 12. 2001 účtovaným na analytický účet skupiny 18, se staly výše uvedené nehmotné hodnoty, jejich ocenění bylo

od 0 Kč do 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Dlouhodobý hmotný majetek

Účtuje se (zatříděný do příslušných tříd a oborů jednotného třídění – Vyhláška FSÚ č. 95/76 Sb. O jednotném třídění základních prostředků, ve znění pozdějších předpisů) na těchto účtech:

021 – budovy, haly a stavby ve třídách 1 a 2

022 – samostatné movité věci a soubory movitých věcí ve třídách 3, 4, 5, 6 a 7

031 – pozemky v oborech 091 až 093

Analytická evidence dlouhodobého majetku

Analytická evidence majetkových účtů se v TRW-DAS, a.s. vede podle jednotlivých složek investičního majetku.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek (analytický účet 028100)

Od 1. 1. 2006 účetní jednotka stanovila, že drobným hmotným majetkem je majetek, jehož vstupní cena je od 5 000,- do 40 000 Kč bez DPH. Dále patří do této kategorie telefonní a mobilní přístroje, elektronika (TV, radiomagnetofony, rádia, videorekordéry, videokamery, fotoaparáty, hifi systémy, DVD přehrávače a rekordéry), bílé zboží (kávovary, rychlovarné konvice, mikrovlnné trouby, lednice), počítače a počítačové příslušenství (skenery, tiskárny, monitory, reproduktory) se vstupní cenou od 1,- do 40 000 Kč bez DPH. Tento drobný hmotný majetek naše jednotka vede v operativní

evidenci dle nákladových středisek a účtuje o něm přímo do spotřeby na účet 501 850- Inventář a 503 419 – Formy – ostatní materiálové náklady – spotřeba do jednoho roku. Za tuto evidenci zodpovídá zaměstnanec, kterému je to uloženo v pracovní náplni.

Drobný hmotný majetek není majetek se vstupní cenou do 5 000,- účetní jednotka nevede tento majetek ani v operativní evidenci a účtuje o něm přímo do spotřeby na účet 501 800 – Inventář do 5 000,-

Drobný dlouhodobý majetek zařazený do užívání před rokem 2006 a již odepsaný a s pořizovací hodnotou nižší než 5 000 Kč bude vyřazen z evidence.

Drobný dlouhodobý majetek zařazený do užívání před rokem 2006 a neodepsaný a s pořizovací hodnotou nižší než 5 000 Kč bude odepisován nadále podle stanoveného odpisového plánu. V okamžiku 100 % odepsání bude vyřazen z evidence.

Formy, zápustky, modely, matrice a šablony (účet 022 500)

S platností od 1. 1. 2003 dochází ke změně účtování nově pořízených forem, zápustků, modelů, matric a šablon. Pokud hodnota nově pořízených forem, ...překročí 40 000 Kč a doba životnosti je delší než 1 rok je o něm účtováno na účet 022 500.

Při hodnotě nižší než 40 000 Kč se hodnota nově pořízených forem, zápustků, matric a šablon odepíše jednorázově do spotřeby na účet 502 419.

V případě, že životnost formy, nářadí je nižší než 40 000 Kč a životnost nepřekročí jeden rok, se hodnota nově pořízeného nářadí, forem,...odepíše jednorázově do spotřeby na účet 503 419.

V případě, že hodnota překročí 40 000 Kč a životnost je menší než jeden rok postupuje se analogicky. Forma je však naúčtována na účet nákladů příštích období 381 001. Odepisování probíhá analogicky. Použije se však nákladový účet 503 419. Tímto se mění hranice ze 100 000 Kč na 40 000 Kč pro formy.

Majetek pořízený na leasing

Od 1. 1. 2003 je nutné na dlouhodobý hmotný majetek zařadit majetek pořízený formou finančního leasingu, jehož hodnota uvedená v leasingové smlouvě a zaplacená formou splátek přesáhne 40 000 Kč. Majetek se zařadí tak, že na účet 022 – samostatné movité

věci a soubory movitých věcí se zaúčtuje Reprodukční cena majetku v okamžiku ukončení leasingové smlouvy a na účet 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí se zaúčtuje reprodukční hodnota snižená o zůstatkovou cenu uvedenou v leasingové smlouvě. Musí platit, že rozdíl hodnot na účtech 022 a 082 v okamžiku zařazení se rovná zůstatkové hodnotě uvedené v leasingové smlouvě.

Tento postup se použije analogicky v případě hmotného majetku a nehmotného dlouhodobého majetku.

Oceňování dlouhodobého majetku

Pořizovací cenou

- nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nakoupený (účtuje se: 04x/321)

Reprodukční pořizovací cenou

- nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nabytý darováním (účtuje se 04x/413)
- nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (účtuje se: 01x,02x/07x,08x)
- nehmotný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady (účtuje se 041/623)
- hmotný dlouhodobý majetek bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci (účtuje se 02x/08x)

Vlastními náklady

- nehmotný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, pokud reprodukční pořizovací cena není nižší než vlastní náklady
- hmotný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností

Cenou pořízení

- finanční dlouhodobý majetek (účtuje se včetně emisního ážia)

Dlouhodobý majetek pořízený v cizí měně

- ocení se přepočtem na českou měnu příslušným kurzem

- kurzové rozdíly jsou součástí ceny pořízení, a to pouze v případě, není-li daná investice ještě zavedena do provozu

Zvýšení ocenění dlouhodobého majetku

- pokud tak nestanoví zvláštní předpis, neúčtuje se o něm.

Pořízení nehmotného dlouhodobého majetku (účet 041)

- účtuje se zde pořizovaný nehmotný dlouhodobý majetek do doby jeho uvedení do užívání včetně výdajů spojených s jeho pořízením
- je-li nehmotný dlouhodobý majetek vytvářen vlastní činností variantně (např. variantní projekty), jsou součástí ocenění nehmotného dlouhodobého majetku náklady na všechna variantní řešení.

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku (účet 042)

- účtuje se zde pořizovaný hmotný dlouhodobý majetek do doby jeho uvedení do užívání včetně výdajů spojených s jeho pořízením.

Na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku se neúčtuje, součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku nejsou, ale součástí provozních nákladů jsou:

- penále, poplatky z prodlení a peněžní náhrady škod související s investiční výstavbou
- výdaje na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení
- výdaje na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku
- výdaje na biologickou rekultivaci
- výdaje spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání
- výdaje na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku (opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího stavu nebo provozuschopného stavu. Udržováním se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází jeho následkům a odstraňují se drobné závady).
- Daně spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku, které zákon č 586/92 sb., o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

3.3.2 Odpisový plán

Řídí se příslušnými ustanoveními zákona č. 563/91 Sb. O účetnictví, účtové osnovy a zákona č. 586/92 Sb. O daních z příjmů.

Nově pořízený dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek se zařídí do příslušných odpisových skupin podle § 30 a přílohy k zákonu č 586/92 Sb. O daních z příjmů.

Použitý způsob odepisování v TRW-DAS, a. s.

Odepisování – používají se dva typy – lineární a progresivní

Postup stanovení odepisování – na základě rozhodnutí vedení podniku: hmotný i nehmotný majetek se od 1. 1. 2006 účetně odepisuje lineárně

Doba účetního odepisování hmotného a nehmotného majetku: viz kapitola 2.7 (Zatřídění majetku do odpisových skupin)

Na základě rozhodnutí vedení se v TRW-DAS účetní odpisy neshodují s daňovými odpisy

(s platností od 1. 11. 1996 pro nově zařazený dlouhodobý majetek). Pro zařazený majetek do 31. 10. 1996 se používají účetní odpisy rovné daňovým odpisům. Pro majetek zařazení po 1. 1. 2006 se používají progresivní daňové odpisy.

3.4 Vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně z příjmů

Skutečnost, že účetní odpisy si stanoví účetní jednotka sama, má dopad v oblasti daně z příjmů. Daňový odpis je dán zákonem, a proto vznikne rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem, který je nutno promítnout do základu daně z příjmů.

Zatímco odpis účetní není nákladem (výdejem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy daňově uznatelným, daňový odpis je daňově uznatelným nákladem.

Účtujeme-li tedy o účetních odpisech, musíme pro potřeby úpravy hospodářského výsledku před zdaněním na základ pro odvod daně z příjmů upravit tento základ daně o položku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Menší i střední účetní jednotky se

tomuto vyhýbají tak, že účetní odpis podřídí odpisu daňovému a rozdíl nevznikne, neboť účetní odpis je roven daňovému.

Rozdíl může být buď kladný nebo záporný, podle znaménka pak budeme daňovou povinnost snižovat nebo zvyšovat.

Účetní odpis > daňový odpis = daňový základ bude zvýšen (vyšší daňová povinnost)

Účetní dopis < daňový odpis = daňový základ bude snížen (nižší daňová povinnost)

3.5 Odpisy u vybraných druhů majetku

Podnik uplatňuje v 1. roce pořízení daňový odpis o 10 % vstupní ceny vyšší, protože je to daňově výhodnější.

Protože majetek společnosti je značně diferencovaný a je tvořen velkým množstvím strojů, přístrojů, zařízení,..., vybrala jsem si pouze pět druhů, které ovlivní základ daně. U těchto druhů jsem z evidence zjistila jednotlivé výše účetních i daňových odpisů za rok 2006.

Soustruh

Vstupní cena 4 158 205,-

Odpisová skupina: 2

Počet let odpisování: 5

Zařazení do užívání: 02/2006

Účetní odpis = 173 259,- (12 let)

Daňový odpis = 1 247 462,-

Rozdíl daňový – účetní = 933 772,-

Soustruh

Vstupní cena 7 988 590,-

Odpisová skupina: 2

Počet let odpisování: 5

Zařazení do užívání 06/1998

Účetní odpis = 665 716,- (12 let)

Daňový odpis = 0,-

Rozdíl daňový – účetní = - 665 716,-

Počítač

Vstupní cena 58 250,-

Odpisová skupina: 1

Počet let odpisování: 3

Zařazení do užívání: 01/2006

Účetní odpis = 5 825,- (5 let)

Daňový odpis = 25 242,-

Rozdíl daňový – účetní = 19 417,-

Klimatizační zařízení

Vstupní cena 7 152 300,-

Odpisová skupina:3

Počet let odpisování: 12

Zařazení do užívání: 01/2003

Účetní odpis = 357 615,- (20 let)

Daňový odpis = 894 038,-

Rozdíl daňový – účetní = 536 423,-

Kontrolní zařízení

Vstupní cena 458 322,-

Odpisová skupina: 1

Počet let odpisování: 3

Zařazení do užívání: 10/2001

Účetní odpis = 30 555,- (15 let)

Daňový odpis = 0,-

Rozdíl daňový – účetní = - 30 555,-

Majetek	Účetní odpis	Daňový odpis	Rozdíl
Soustruh	173 259,-	1 247 462,-	1 074 203,-
Soustruh	665 716,-	0,-	- 665 716,-
Počítač	5 825,-	25 242,-	19 417,-
Klimatizační zařízení	357 615,-	894 038,-	536 423,-
Kontrolní zařízení	30 555,-	0,-	- 30 555,-
Celkem	1 232 970,-	2 166 742,-	933 772,-

Z uvedených příkladů je patrné, že vývoj účetních a daňových odpisů se liší. První důvod je, že se liší odpisové sazby popř. odpisová sazba a koeficient pro účetní a daňové odpisování podle toho, v jaké účetní odpisové třídě a daňové skupině je majetek zařazen. Druhým důvodem je, že daňový odpis je možné uplatnit ve výši ročního odpisu i v roce pořízení a to neplatí u účetních odpisů. Účetní odpis je možné uplatnit až do měsíce, který následuje po měsíci, kdy došlo k zařazení majetku do evidence.

Účetní odpisy jsou stanoveny v menších částkách také proto, že se značně liší doba odpisování. Účetní odpisování probíhá více let než v případě daňových odpisů. Vznikají proto rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a tyto rozdíly je potřeba zohlednit

Na konci účetního období podnik upraví základ daně o položku rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy..

Pro rok 2006 společnost vykazuje vyšší daňové odpisy než účetní tzn., že základ daně podniku byl snížen díky tomuto majetku o 933 772,- a tím i jeho daňová povinnost byla nižší.

3.6 Další varianty odpisové politiky

Společnost používá pro odpisování majetku účetní odpisy lineární a daňové zrychlené. Je zde ale možnost zvolit i jiné způsoby odpisování a to jak účetní, tak i daňové. Proto se v této kapitole budu zabývat výpočtem tří variant, které mohou nastat při různém způsobu odpisování vybraných pěti druhů majetku. Využiji přitom vzorců, které jsem uvedla v kapitole 2.2.2 (Metody účetních odpisů) a v kapitole 2.8 (Metody odpisování).

Daňové odpisování - zrychlené
Účetní odpisování - zrychlené – metoda DDB

Majetek	Účetní odpis	Daňový odpis	Rozdíl
Soustruh	693 034,-	1 247 462,-	554 428,-
Soustruh	309 611,-	0,-	- 309 611,-
Počítač	23 300,-	25 242,-	1 942,-
Klimatizační zařízení	521 403,-	894 038,-	372 635,-
Kontrolní zařízení	29 878,-	0,-	- 29 878,-
Celkem	1 577 226,-	2 166 742,-	589 516,-

Daňové odpisování - rovnoměrné
Účetní odpisování - rovnoměrné

Majetek	Účetní odpis	Daňový odpis	Rozdíl
Soustruh	173 259,-	873 223,-	699 964,-
Soustruh	665 716,-	0,-	- 665 716,-
Počítač	5 825,-	17 475,-	11 650,-
Klimatizační zařízení	357 615,-	622 250,-	264 635,-
Kontrolní zařízení	30 555,-	0,-	- 30 555,-
Celkem	1 250 970,-	1 512 948,-	261 978,-

Daňové odpisování - rovnoměrné
Účetní odpisování - zrychlené – metoda DDB

Majetek	Účetní odpis	Daňový odpis	Rozdíl
Soustruh	693 034,-	873 223,-	180 189,-
Soustruh	309 611,-	0,-	- 309 611,-
Počítač	23 300,-	12 815,-	- 5 825,-
Klimatizační zařízení	521 403,-	622 250,-	100 847,-
Kontrolní zařízení	29 878,-	0,-	-29 878,-
Celkem	1 577 226,-	1 512 948,-	- 64 278,-

3.7 Porovnání se současnou odpisovou politikou společnosti

Jak jsem již uvedla v předcházející kapitole, společnost používá pro výpočet účetních odpisů metodu lineární a pro daňové odpisy metodu degresivní.

Za rok 2006 si společnost sníží základ daně o 933 772,- a tím sníží i svoji daňovou povinnost. Z vypočtených variant je patrné, že varianta odpisování v podniku je nejlepší možná.

3.8 Odložená daň⁷⁾

Odložená daň se zjišťuje u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek, a u všech účetních jednotek, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování a vykazování odložené daně ponechává v jejich kompetenci.

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období.

Rozvahový přístup znamená, že závazková metoda podle vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv a výší aktiv, popřípadě pasiv uvedených v rozvaze (bilanci). Daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů. Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu v účtové skupině 59.

Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.

V prvním roce účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, na účtech účtové skupiny 59. V následujících letech se na účtu účtové skupiny 48 účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. V případě změny metody se vzniklé rozdíly zaúčtují na účtech účtové skupiny 42.

Vyřazený majetek

Způsob vyřazení	Pořizovací hodnota	Účetní zůstatková hodnota	Daňová zůstatková hodnota
likvidace	258 620,-	62 850,-	50 613,-

Daňová ZC < účetní ZC = rozdíl: 50 613 – 62 850 = - 12 237,-

Daňové odpisy > účetní odpisy = rozdíl: 2 133 742 – 1 232 970 = 933 772,-

Propočet = - 12 237 + 933 772 = 921 535,-

921 535 * 0,24 = 221 168,-

Dopad na základ daně

Rozdíl mezi daňovou ZC a účetní ZC a rozdíl mezi daňovými odpisy a účetními odpisy ovlivní i základ daně, a to takovým způsobem, že částku 12 237,-- Kč k základu daně přičteme a hodnotu 933 772 odečteme od základu daně.

5) Informační brožura podniku TRW – Das, a. s.

6) Směrnice podniku č. G090-03

7) vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59

4. ZÁVĚR

Ve své bakalářské práci jsem se zaměřila na problematiku odpisování a jeho vliv na základ daně z příjmů právnické osoby a to ze dvou základních pohledů. Z pohledu účetního a z pohledu daňového.

Odpisy hrají v podnikatelské sféře poměrně důležitou roli. Téměř každá účetní jednotka potřebuje pro svoje fungování dlouhodobý majetek. Dnes už se ani malý podnikatel neobejde bez osobního automobilu nebo například počítače pro vedení svého účetnictví. Ve velkých podnicích, které se zabývají hlavně výrobní činností, tvoří velkou část majetku právě majetek dlouhodobý. Protože odpisy v těchto podnicích tvoří ve zdaňovacím období poměrně velkou částku a tedy i výrazně ovlivňují základ daně a tím i hospodářský výsledek, je potřeba, aby podnik věnoval problematice odpisování velkou pozornost. Snahou každého podnikatele je snížit svoji daňovou povinnost co možná nejvíce, proto je znalost odpisové politiky velice důležitá.

V praktické části jsem se zabývala odpisovou politikou společnosti a jejím vlivem na základ daně z příjmů podniku. Jde o poměrně velký podnik, který má ve své evidenci nepřeberné množství dlouhodobého majetku, který je potřeba odpisovat. Z tohoto důvodu jsem se zaměřila pouze na pět vybraných druhů majetku. Zjistila jsem, že společnost používá účetní odpisy lineární a daňové zrychlené. Tento zvolený způsob odpisování značně ovlivňuje základ daně podniku, který se musí opravit o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Za rok 2006 činí tento rozdíl 933 772 Kč.

O tuto částku si podnik snížil základ daně a tím i svoji daňovou povinnost. Tyto „ušetřené“ prostředky, podnik věnuje na nákup nového majetku, ze kterého plynou další daňové výhody.

Dále jsem se zabývala výpočtem dalších tří variant odpisování, které mohou nastat, pokud by podnik používal jiné metody. Na základě toho jsem zjistila, že pro podnik jsou nejvýhodnější účetní odpisy lineární a daňové zrychlené.

Další část se týká odložené daně. Podnik odložená daň ovlivní tak, že přičte částku 12 237,-- Kč k základu daně a hodnotu 933 772 odečte od základu daně.

5. Seznam použité literatury

- 1) Procházková, D.: Odpisy hmotného, nehmotného a jiného majetku, Moravo 1996, Ostrava 124 stran, ISBN 80-85922-21-5
- 2) Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Grada 2002, Praha, 64 stran, ISBN 80-247-0163-4
- 3) Poradce 5, 2004, Poradce s.r.o., Český Těšín, 480 stran, ISSN 1211-2437
- 4) Poradce 4, 2005, Poradce s. r.o., Český Těšín, 32 stran, ISSN 1211-2437
- 5) Pelc, V.: Účetnictví 2003, Linde 2003, Praha, 124 stran, ISBN 80-7201-396-3
- 6) Účetnictví podnikatelů 2004, Aspi publishing 2004, Praha, 554 stran, ISBN 80-7357-011-4
- 7) Zákon č. 586/92 Sb., o daních z příjmů v platném znění
- 8) Zákon č. 563/91 Sb., o účetnictví v platném znění
- 9) Vyhláška 500/2002 Sb
- 10) Vyhláška 504/2002 Sb.
- 11) Pelc, V.: Odpisy 2000, Grada 2000, Praha, 195 stran, ISBN 80-7169-910-1
- 12) Valach, J. a kol.: Finanční řízení podniku, Ekopress 1999, Praha, 323 stran, ISBN 80-86119-21-1
- 13) Matějka, J. Čermáková, H.: Maturujeme z účetnictví, Miraqo 2003, Ostrava, 105 stran ISBN 80-86617-07-6
- 14) www.pc-consult.cz
- 15) <http://business.center.cz>
- 16) www.zivnostnik.cz
- 17) <http://zcu.juristic.cz>
- 18) www.fseujep.iglu.cz
- 19) www.miras.cz

6. ABSTRAKT

The subject of my baccalaureate thesis is "Firm Depreciation Policy from the Viewpoint of Income Tax". First I studied tax laws and branch literature, then I focused on a concrete firm and applied various variants of depreciation methods within it. The firm TRW - Das, j.s.c., employs the accounting straight-line methods of depreciation and the accelerated tax deduction methods. On the basis of the calculations I found out, from the viewpoint of tax obligation, these methods as optimal for the stated firm.

Key-words: Tax, Depreciation, Income, Method

7. PŘÍLOHY

Příloha č. 1

Odpisy založené na výkonech

Stroj, který je zařazen do 2. odpisové skupiny, jeho doba odpisování je 5 let, vyrobí v 1. roce odpisování 20 000 ks, v 2. roce 15 000 ks, v 3. roce 10 000 ks, ve 4. roce 3 000 ks a v 5. roce 2 000 ks. Za celou dobu odpisování vyrobí stroj 50 000 kusů výrobků.

Vstupní cena = 210 000 Kč.

Zůstatková hodnota = 10 000 Kč.

$$O = (VC - ZH)/v$$

O – odpis

VC – vstupní cena

ZH – zůstatková hodnota

v – výkon za celou dobu odpisování

$$O = (210\,000 - 10\,000) / 50\,000$$

$$O = 4 \text{ Kč} = \text{odpis za 1 výrobek.}$$

Příloha č. 2

Zrychlené odpisy – metoda DDB

Automobil je zařazen do 2. odpisové skupiny, doba odpisování je 5 let.

$$VC = 260\,000 \text{ Kč}$$

$$O = \% \text{ DDB} * ZC$$

$$\text{DDB} = 100/5 = 20\%$$

$$20\% * 2 \text{ (dvojité zrychlení)} = 0,4$$

Rok	Odpis	Zůstatková cena
1	$260\,000 * 0,4 = \mathbf{104\,000}$	$260\,000 - 104\,000 = \mathbf{156\,000}$
2	$156\,000 * 0,4 = \mathbf{62\,400}$	$156\,000 - 62\,400 = \mathbf{93\,600}$

3	$93\,600 * 0,4 = \mathbf{37\,440}$	$93\,600 - 37\,440 = \mathbf{56\,160}$
4	$56\,160 * 0,4 = \mathbf{22\,464}$	$56\,160 - 22\,464 = \mathbf{33\,696}$
5	$33\,969 * 0,4 = \mathbf{13\,479}$	$33\,696 - 13\,479 = \mathbf{20\,217}$

Příloha č. 3

Zrychlené odpisy – metoda SYD

Stroj, jehož vstupní cena byla 420 000 Kč, doba použitelnosti je 5 let.

a) určím rozvrhovou základnu jako součet pořadových čísel doby použitelnosti

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

b) vypočítám jednotkovou hodnotovou základnu jako podíl VC a rozvrhové základny

$$420\,000 : 15 = 28\,000$$

c) kvantifikuj roční odpisy jednotlivých let, a to jako součin jednotkové hodnotové základny a váhy daného roku, která vychází z opačného pořadí jednotlivých let

Rok	Váha daného roku	Hodnotová základna	Roční odpis
1	5	$5 * 28\,000$	140 000

2	4	4 * 28000	112 000
3	3	3 * 28 000	84 000
4	2	2 * 28 000	56 000
5	1	1 * 28 000	28 000
Σ 15			Σ 420 000

Příloha č. 4

Zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin

Odpisová skupina 1

Položka	SKP	Název	
(1-1)	01.21.11	Jen: skot plemenný	
(1-2)	01.21.11	Jen: skot chovný	
(1-3)	01.22.11	Jen: ovce chovné a plemenné	
(1-4)	01.22.12	Jen: kozy chovné a plemenné	
(1-5)	01.22.13	Jen: osli, muly a mezci chovní a plemenní	
(1-6)	01.23.10	Jen: prasata plemenná	
(1-7)	01.23.10	Jen: prasata chovná	
(1-8)	01.24.10	Jen: hejna husí plemenná	
(1-9)	01.24.10	Jen: hejna husí chovná	
(1-10)	25.24.25	Ochranné plastové a pryžové pokrývky hlavy (přilby)	
(1-11)	25.24.27	Plastové kancelářské a školní potřeby	
(1-12)	26.15.23	Laboratorní sklo, sklo pro zdravotnictví a farmaceutické účely	
(1-13)	26.24.1	Ostatní technické keramické výrobky	
(1-14)	26.81.11	mlýnské kameny, brusné kameny, brusné kotouče a podobné výrobky	
(1-15)	26.82	Nástroje a nářadí kromě: nástrojů na strojní tváření za tepla SKP 28.62.50 v položce (2-12)	
(1-16)	29.32.14	Rozmetadla mrvy a umělých hnojiv	
(1-17)	29.32.40	Mechanické přístroje ke stříkání, rozstřikování nebo rozprašování prášků pro zemědělství a zahradnictví	
(1-18)	29.32.50	Samonakládací nebo samovýklopné přívěsy a návěsy pro zemědělské účely	

Položka	SKP	Název
(1-19)	29.32.65	Jen: stroje a přístroje zemědělské, zahradnické, lesnické, drůbežnické nebo včelařské jinde neuvedené zejména: stroje a zařízení pro pěstování chmele, révy vinné, ovoce a dřevin, pro zrychlený pěstební proces, ošetřování luk a trávníků (kromě žacíků), pěstování léčivých rostlin
(1-20)	29.41	Ruční mechanizované nářadí a nástroje
(1-21)	30.0	Kancelářské stroje a počítače
(1-22)	32.20.11	Jen: - studiová provozní a ovládací zařízení - přístroje pro bezdrátové přenosy (včetně mobilních telefonů)
(1-23)	32.20.12	Televizní kamery
(1-24)	32.20.20	Elektrické přístroje pro telefonii nebo telegrafii po vedení včetně faxů
(1-25)	32.20.11	Jen: vysílače - přijímače občanských radiostanic
(1-26)	32.30.44	Přijímací přístroje pro radiotelefonii nebo radiotelegrafii jinde neuvedené
(1-27)	33.2	Měřicí, kontrolní, zkušební, navigační a jiné přístroje a zařízení kromě: přesných vah, kreslicích a rýsovacích přístrojů a nástrojů pro měření délky v SKP 33.20.3 v položce (2-53)
(1-29)	34.10.3	Motorová vozidla pro přepravu deseti a více osob (autobusy) kromě: trolejbusů a elektrobuses v položce (2-56)
(1-31)	34.10.53	Vozidla speciální pro přepravu na sněhu a osob na golfových hřištích apod.
(1-32)	35.20.33	Jen: vozíky kolejové důlní a malodrážní
(1-33)	35.42	Jízdní kola
(1-34)	36.63.2	Psací a kancelářské potřeby
(1-35)	36.63.74	Výrobky konstruované pro předváděcí účely
(1-36)	36.63.76	Umělé květiny, listoví a ovoce
(1-37)	33.10.16	Jen: dýchací přístroje, plynové masky
(1-38)	31.62.13	Jen: směšovací zvukové přístroje pro záznam a kombinování zvuku (mixážní pulty apod.)

Odpisová skupina 1a

Položka	SKP	Název
(1a-1)	34.10.2	Motorová vozidla (kromě motocyklů)
(1a-2)	34.10.4	Jen: silniční motorová vozidla, která mají v technickém průkazu zapsanou kategorii vozidla N1

Odpisová skupina 2

Položka	SKP CZ-CC	Název
(2-1)	01.22.13	Jen: koně (užitkoví, plemenní, chovní)
(2-2)	17.40.2	Ostatní konfekční textilní výrobky zejména: lodní plachty, stany, padáky
(2-3)	17.51.1	Koberce a ostatní textilní podlahové krytiny (nespojené se stavebním dílem)
(2-4)	17.52	Jen: lana a síťované výrobky
(2-5)	17.54.38	Textilní výrobky pro technické účely
(2-6)	19.2	Brašnářské, sedlářské a podobné výrobky
(2-7)	20.30.20	Dřevěné prefabrikované stavební části a celky zejména: prefabrikované buňky, pokud nejsou samostatnými stavebními díly (objekty) nebo technologickým zařízením
(2-8)	22.11	Knihy (slovníky, atlasy, glóbusy a podobně)
(2-9)	25.23.20	Plastové prefabrikované stavební části a celky zejména: prefabrikované buňky, pokud nejsou samostatnými stavebními díly (objekty) nebo technologickým zařízením
(2-10)	25.24	Ostatní plastové výrobky kromě: - ochranných plastových a pryžových pokrývek hlavy (přilby) v SKP 25.24.25 v položce (1-10) - kancelářských a školních potřeb v SKP 25.24.27 v položce (1-11)

Položka	SKP CZ-CC	Název
(2-11)	28.61.1	Nožířské výrobky
(2-12)	28.62.50	Jen: nástroje na strojní tváření za tepla
(2-13)	28.63.1	Zejména: závěry a závěrové rámy s vestavěnými zámky
(2-14)	28.71	Ocelové sudy a podobné nádoby (s objemem 300 litrů a menším) zejména: cisterny, sudy, bubny, kádě
(2-15)	28.72	Drobné kovové obaly zejména: hliníkové sudy, barely apod., zásobníky pro jakékoliv materiály o objemu menším než 300 litrů
(2-16)	28.73.1	Drátěné výrobky zejména: lana a pásy
(2-17)	29.11.11	Zážehové spalovací pístové motory pro pohon lodí, závěsné
(2-18)	29.12.2	Čerpadla a zdviže na kapaliny
(2-19)	29.22.14	Jen: jeřáby stavební (konstruované pro stavebnictví)
(2-20)	29.22.17	Jen: transportní zařízení pro přepravu kusových materiálů
(2-21)	29.22.18	Jen: transportní zařízení pro přepravu kusových materiálů
(2-22)	29.23.13	Chladicí a mrazicí zařízení, tepelná čerpadla (kromě zařízení převážně pro domácnost)
(2-23)	29.24.1	Jen: výrobní a provozní filtrační zařízení a zařízení pro úpravu vod o kapacitě do 2000 ekvivalentních obyvatel
(2-24)	29.24.2	Stroje a zařízení k čištění lahví, balení, vážení, stříkací a rozstříkovací stroje zejména: osobní a ostatní váhy, hasicí zařízení, tryskací zařízení, obalovací zařízení
(2-25)	29.24.31	Odstředivky jinde neuvedené
(2-26)	29.24.32	Kalandry nebo jiné válcovací stroje (kromě strojů pro válcování kovů nebo skla)
(2-27)	29.24.33	Prodejní automaty
(2-28)	29.24.40	Stroje, přístroje a laboratorní zařízení jinde neuvedené ke zpracování materiálů, postupy spočívajícími ve změně teploty
(2-29)	29.24.6	Myčky nádobí průmyslového charakteru
(2-30)	29.31	Zemědělské a lesnické traktory
(2-31)	29.32	Ostatní zemědělské a lesnické stroje kromě: - rozmetadel mrvy a umělých hnojiv v SKP 29.32.14 v položce (1-16) - mechanických přístrojů ke stříkání, rozstříkávání nebo rozprašování tekutin a prášků pro zemědělství nebo zahradnictví v SKP 29.32.40 v položce (1-17) - samonakládacích nebo samovýklopných přívěsů a návěsů pro zemědělské účely v SKP 29.32.50 v položce (1-18) - strojů a přístrojů zemědělských, zahradnických, lesnických, drůbežnických, nebo včelařských jinde neuvedených v SKP 29.32.65 v položce (1-19)
(2-32)	29.4	Obráběcí a tvářecí stroje kromě: ručního mechanizovaného nářadí a nástrojů v SKP 29.41 v položce (1-20)
(2-33)	29.52.1	Stroje pro hlubinné dobývání
(2-34)	29.52.2	Stroje pro zemní práce a povrchové dobývání s vlastním pohonem (samojízdné) kromě: kolesových rypadel a zakladačů v položce (3-33)
(2-35)	29.52.3	Ostatní stroje pro zemní a stavební práce
(2-36)	29.52.4	Stroje pro práci se zeminou, štěrkem, rudou a ostatními nerostnými hmotami a produkty; stroje na tvarování odlévacích forem z písku
(2-37)	29.52.50	Pásové traktory
(2-38)	29.53.1	Stroje na výrobu potravin a nápojů a pro zpracování tabáku
(2-39)	29.54	Stroje na výrobu textilu, textilních a oděvních výrobků, usní (včetně šicích strojů pro domácnost)
(2-40)	29.56	Ostatní účelové stroje (kromě strojů pro domácnost) zejména: - stroje pro tisk, brožování a vazbu knih a ofsetové tiskařské stroje v SKP 29.56.1 - ždímačky prádla v SKP 29.56.21 - sušicí stroje průmyslové v SKP 29.56.22 - stroje pro zpracování kaučuku a plastů v SKP 29.56.23 - stroje pro zpracování skla v SKP 29.56.25 - účelové stroje pro výrobu jinde neuvedené v SKP 29.56.25
(2-41)	29.60.13	Revolvery, pistole a jiné střelné zbraně včetně loveckých apod.
(2-42)	29.71	Elektrické přístroje a zařízení převážně pro domácnost
(2-43)	29.72	Neelektrické přístroje a zařízení převážně pro domácnost
(2-44)	31.10.31	Jen: elektrická generátorová soustrojí s pístovým vznětovým motorem s vnitřním spalováním do 2,5 MW elektrického výkonu
(2-45)	31.10.32	Jen: generátorová soustrojí se zážehovými a spalovacími motory a ostatní generátorová soustrojí do 2,5 MW elektrického výkonu

Položka	SKP CZ-CC	Název
(2-46)	31.4	Akumulátory, primární články a baterie
(2-47)	31.50	Elektrické zdroje světla a svítidla zejména: lampy, světelné reklamy a znaky, lustry, světlomety
(2-48)	31.61.22	Spouštěče (též pracující jako samostatné generátory), ostatní generátory a ostatní přístroje a zařízení
(2-49)	31.62	Ostatní elektrické zařízení jinde neuvedené zejména: - akustické, vizuální a signalizační zařízení - ochranná, zabezpečovací, návěstní apod. zařízení kromě: - směšovacích zvukových přístrojů pro záznam a kombinování zvuku (mixážních pultů apod.) v SKP 31.62.13 v položce (1-38)
(2-50)	32.20.11	Vysílací přístroje pro radiotelefonii, radiotelegrafii, rozhlasové nebo televizní vysílání kromě: - Přístrojů pro bezdrátové přenosy (včetně mobilních telefonů) v položce (1-22) - vysílačů - přijímačů občanských radiostanic v položce (1-25) - studiových provozních a ovládacích zařízení v položce (1-22)
(2-51)	32.30	Rozhlasové a televizní přijímače, přístroje pro záznam a reprodukci zvuku nebo obrazu a podobná rádiová zařízení a příslušenství (včetně antén a parabolických antén všech druhů) kromě: přijímacích přístrojů pro radiotelefonii nebo radiotelegrafii v SKP 32.30.44 v položce (1-26)
(2-52)	33.10	Zdravotnické přístroje a zařízení, chirurgické a ortopedické prostředky kromě: dýchacích přístrojů, plynových masek v SKP 33.10.16 v položce (1-37)
(2-53)	33.20.3	Jen: přesné váhy, kreslicí a rýsovací přístroje a nástroje pro měření délky
(2-54)	33.4	Optické a fotografické přístroje a zařízení zejména: dalekohledy, optické mikroskopy, lasery, zařízení a přístroje s tekutými krystaly, fotopřístroje, kinokamery, promítací přístroje, zvětšovací a zmenšovací přístroje, fotoblesky, promítací plátna, vybavení fotolaboratoří, čtecí přístroje
(2-55)	33.50	Časoměrné přístroje zejména: hodiny včetně spínacích, hodinky
(2-56)	34.10.3	Motorová vozidla pro přepravu deseti a více osob
(2-57)	34.10.4	Motorová vozidla pro nákladní dopravu kromě: silničních motorových vozidel, která mají v technickém průkazu zapsanou kategorii vozidla N1 v položce (1-30)
(2-58)	34.10.51	Terénní vyklápěcí vozy (dampy)
(2-59)	34.10.52	Jeřábové automobily
(2-60)	34.10.54	Motorová vozidla pro speciální použití, jinde neuvedená
(2-61)	34.20.2	Prívěsy, návěsy, kontejnery
(2-62)	34.30.20	Ostatní příslušenství pro motorová vozidla
(2-63)	35.12	Rekreační a sportovní čluny
(2-64)	35.30	Letadla a kosmické lodě (balóny, vzducholoď, družice) kromě: - vrtulníků v SKP 35.30.31 v položce (3-45) letounů a ostatních letadel v SKP 35.30.34 v položce (3-45) kosmických lodí (včetně družic) v SKP 35.30.4 v položce (3-45)
(2-65)	35.41	Motocykly (mopedy, kola s pomocným motorkem)
(2-66)	35.43	Invalidní vozíky
(2-67)	35.50.1	Jiné dopravní prostředky a zařízení (zejména vozidla bez motoru jinde neuvedená)
(2-68)	36.1	Nábytek
(2-69)	36.3	Hudební nástroje
(2-70)	36.4	Sportovní potřeby
(2-71)	36.50.4	Výrobky pro lunaparky, pro stolní nebo společenské hry
(2-72)	36.63.1	Kolotoče, houpačky, střelnice a ostatní pouťové atrakce
(2-73)	31.20.31	Rozvaděče a rozvodné panely pro napětí 1 000 V a nižší
(2-74)	29.22.15	Vidlicové vozíky, jiné vozíky vybavené zdvihacím a manipulačním zařízením a malé tahače
(2-75)	28.11.23	Jen: konstrukce pro ležení a bednění
(2-76)	29.12.31	Jen: laboratorní zařízení pro vývin vakua (mechanické, difuzní, ultravakuové, soupravy laboratorní vakuové čerpací)
(2-77)	29.21.1	Jen: laboratorní pece a pisky, autoklávy a fermentory laboratorní
(2-78)	29.23.11	Jen: laboratorní přístroje a zařízení pro odpařování a zkapalňování plynů
(2-79)	29.24.11	Jen: laboratorní destilační a rektifikační přístroje
(2-80)	2	Jen: signalizační a zabezpečovací technická zařízení staveb klasifikovaných v CZ-CC v sekci 2

Odpisová skupina 3

Položka	SKP CZ-CC	Název
(3-1)	26.61.2	Prefabrikované a stavební části a celky z betonu a železobetonu zejména: prefabrikované prostorové buňky a dílce, pokud nejsou samostatnými stavebními díly (objekty) nebo technologickým zařízením
(3-2)	28.11.10	Kovové prefabrikované stavebnicové části a celky zejména: prefabrikované buňky, pokud nejsou samostatnými stavebními díly (objekty) nebo technologickým zařízením
(3-3)	28.11.21	Kovové konstrukce nosné pro mosty a části mostů zejména: samostatné mostní konstrukce, určené k přemísťování, tj. pokud nejsou stavebními objekty
(3-4)	28.11.22	Ocelové konstrukce stožárů, sloupů a pilířů zejména: samostatné konstrukce určené k přemísťování, tj. pokud nejsou stavebními objekty
(3-5)	28.11.23	Ostatní ocelové nebo hliníkové konstrukce kromě: konstrukce pro lešení a bednění v položce (2-75)
(3-6)	28.21	Kovové nádrže, zásobníky a kontejnery (s objemem nad 300 litrů)
(3-7)	28.30	Parní kotle a pomocná zařízení, kondenzátory, jaderné reaktory
(3-8)	28.75.21	Trezory a pancéřové skříně
(3-9)	28.75.22	Kartotékové kovové skříně a podobné výrobky kovové
(3-10)	28.75.24	Dekorační sochy, sošky a podobné předměty kovové
(3-11)	28.75.27	Ostatní výrobky z obecných kovů jinde neuvedené
(3-12)	28.75.3	Meče, tesáky, bodáky apod.
(3-13)	29.11.12	Ostatní zážehové spalovací motory
(3-14)	29.11.13	Vznětové pístové motory
(3-15)	29.11.2	Turbíny
(3-16)	29.12.1	Hydraulické a pneumatické pohony a motory
(3-17)	29.12.3	Vzduchová čerpadla, vývěvy, kompresory a ventilátory kromě: laboratorních zařízení pro vývin vakua (mechanické, difúzní, ultravakuové, soupravy laboratorní vakuové čerpací) v SKP 29.12.31 v položce (2-76)
(3-18)	29.21.1	Pece a hořáky kromě: laboratorních pecí a písků, autokláv a fermentorů laboratorních v SKP 29.21.12 a 29.21.13 v položce (2-77)
(3-19)	29.22.11	Kladky, kladkostroje a podobná zdvihací zařízení
(3-20)	29.22.12	Navíjecí zařízení, rumpály a bubnová zdvihadla včetně speciálně vyrobených pro práci pod zemí
(3-21)	29.22.13	Zvedáky a zdvihací zařízení ke zdvihání vozidel
(3-22)	29.22.14	Jeřáby, mobilní zdvihací rámy, zdvižné obkročné vozíky, portálové nízkozdvizné vozíky a jeřábové vozíky kromě: stavebních jeřábů v položce (2-19)
(3-24)	29.22.16	Výtahy, skipové výtahy, eskalátory a pohyblivé chodníky
(3-25)	29.22.17	Pneumatické a ostatní elevátory, dopravníky pro nepřetržité přemísťování zboží a materiálů kromě: transportních zařízení pro přepravu kusových materiálů v položce (2-20)
(3-26)	29.22.18	Ostatní zvedací, manipulační, nakládací nebo vykládací zařízení kromě: transportních zařízení pro přepravu kusových materiálů v položce (2-21)
(3-27)	29.23.11	Výměníky tepla a zkapalňovače plynů kromě: laboratorních přístrojů pro destilaci, odpařování a zkapalňování plynů, sušiček a termostátů laboratorních v položce (2-78)
(3-28)	29.23.12	Klimatizační zařízení
(3-29)	29.23.14	Stroje a zařízení pro filtrování a čištění plynů jinde neuvedené
(3-30)	29.23.2	Ventilátory kromě stolních
(3-31)	29.24.1	Plynové generátory, destilační, filtrační nebo rektifikační přístroje kromě: - výrobních a provozních filtračních zařízení a zařízení pro úpravu vod o kapacitě do 2000 ekvivalentních obyvatel v položce (2-23) - laboratorních destilačních a rektifikačních přístrojů v SKP 29.24.11 v položce (2-79)
(3-32)	29.51	Stroje pro metalurgii
(3-33)	29.52.2	Jen: rypadla kolesová a zakladače
(3-34)	29.55	Stroje a přístroje na výrobu a konečnou úpravu papíru, kartónu a lepenky
(3-35)	31.10	Elektromotory, generátory a transformátory kromě: generátorových soustrojí v SKP 31.10.31 a 31.10.32 do 2,5 MW elektrického výkonu v položce (2-44) a (2-45)

Položka	SKP CZ-CC	Název
(3-36)	31.2	Elektrická rozvodná, řídicí a spínací zařízení kromě: rozvaděčů a rozvodných panelů pro napětí 1 000 V a nižší v SKP 31.20.31 v položce (2-73)
(3-37)	32.10.1	Elektrické kondenzátory
(3-38)	35.11	Lodě zejména: lodě pro osobní a nákladní dopravu včetně cisternových, rybářských, požárních a tlačných, remorkérů, plovoucích bagrů a jeřábů, plovoucí plošiny
(3-39)	35.20	Lokomotivy a kolejový vozový park kromě: vozíků kolejových důlních a malodrážních v SKP 35.20.33 v položce (1-32)
(3-40)	-	Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky ²⁹⁾
(3-41)	127113	Skleníky (foliovníky) pro pěstování rostlin
(3-42)	28.22.12	Kotle pro ústřední topení, pokud nejsou nedílnou součástí stavebního díla ⁺⁺⁺⁺⁾
(3-43)	240341	Konstrukce chmelnic
(3-44)	230341	Jen: věžové zásobníky chemických podniků kromě: - zásobníků s tepelným zařízením v SKP 29.24.40 v položce (2-28) - zásobníků s mechanickým zařízením v SKP 29.56 v položce (2-40) - stavebních základů chemických technologických zařízení klasifikovaných v CZ-CC v sekci 2
(3-45)	35.30.3	Jen: - vrtulníky v SKP 35.30.31 - letouny a ostatní letadla jinde neuvedená o vlastní hmotnosti nad 15 000 kg v SKP 35.30.34 - kosmické lodě (včetně družic) v SKP 35.30.4

Odpisová skupina 4

Položka	CZ-CC	Název
(4-1)	1	Jen: - ze dřeva a budovy plastů, - na povrchových dolech, pokud nejsou vázané na životnost dolu kromě: skleníků (foliovníků) pro pěstování rostlin v CZ-CC 127113 v položce (3-41)
(4-2)	1,2	Jen: oplocení budov a inženýrských staveb
(4-3)	1,2	Jen: vnější osvětlení budov a staveb
(4-4)	125112	Budovy výrobní pro energetiku
(4-5)	125222	Síla samostatná
(4-6)	127122	Síla pro posklizňovou úpravu a skladování obilí
(4-7)	212121	Svršek drah železničních dálkových - tratě
(4-8)	212122	Svršek drah železničních dálkových - stanice
(4-9)	212123	Svršek drah železničních dálkových - výhybky
(4-10)	212124	Svršek drah železničních dálkových - vlečky
(4-11)	212221	Svršek drah kolejových - metro, tramvajové dráhy
(4-12)	212229	Svršek drah kolejových jinde neuvedený
(4-13)	221	Vedení dálková trubní, telekomunikační a elektrická kromě: - nezastřešených přečerpávacích stanic na dálkových vedeních v CZ-CC 221141 v položce (5-11) - nádrží, jímek, objektů čistíren odpadních vod - pozemních (kromě budov) v CZ-CC 221232 v položce (5-12) - souvisejících čerpacích stanic, úpraven vod, staveb vodního hospodářství (kromě budov) v CZ-CC 221241 v položce (5-13) - podzemních staveb vodního hospodářství jinde neuvedených v CZ-CC 221279 v položce (5-14)
(4-14)	222	Vedení místní trubní, elektrická a telekomunikační kromě: - nádrží vod pozemních v CZ-CC 222232 v položce (5-15) - vrtů čerpacích (studny vrtané) v CZ-CC 222251 v položce (5-16) - studní jinde neuvedených a jímání vody v CZ-CC 222252 v položce (5-17) - fontán, hydrantů, kašen v CZ-CC 222253 v položce (5-18) - nádrží, jímek v CZ-CC 222332 v položce (5-19)

Položka	CZ-CC	Název
		- staveb místních čistíren a úpraven odpadních vod (kromě budov) v CZ-CC 222321 v položce (5-20)
		- podzemních staveb pro energetiku v CZ-CC 222479 v položce (5-21)
(4-15)	230	Jen: věže, stožáry, věžové zásobníky v CZ-CC 230141, 230341 , 230441 kromě: věžových zásobníků chemických podniků v CZ-CC 230341 v položce (3-44)
(4-16)	2302	Stavby elektráren (díla energetická výrobní) kromě: - podzemních staveb elektrárenských v CZ-CC 230279 v položce (5-27)
(4-17)	230351	Průmyslové komíny chemických podniků
(4-18)	230451	Průmyslové komíny pro ostatní průmysl
(4-19)	241131	Jen: koupaliště (bazény) nekryté ze dřeva a plastů
(4-20)	242052	Jen: valy samostatné ze dřeva a plastů
(4-21)	242062	Konstrukce vinic
(4-22)	-	Jen: byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách ze dřeva a plastů

Odpisová skupina 5

Položka	CZ-CC	Název
(5-1)	1	Budovy kromě: - uvedených v odpisové skupině 4 - uvedených v odpisové skupině 6 - skleníků (foliovníků) pro pěstování rostlin v CZ-CC 127113 v položce (3-41)
(5-2)	211	Dálnice, silnice, místní a účelové komunikace kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení v CZ-CC 211193 a 211293 v položce (2-80)
(5-3)	212111	Spodek drah železničních dálkových
(5-4)	212211	Spodek drah kolejových městských a ostatních
(5-5)	2130	Plochy letišť kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 213093 v položce (2-80)
(5-6)	2141	Mosty a visuté dálnice kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v položce (2-80)
(5-7)	2142	Tunely, podjezdy a podchody kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 214293 v položce (2-80)
(5-8)	2151	Přístavy a plavební kanály kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 215193 v položce (2-80)
(5-9)	2152	Vodní stupně zejména: přehrady, hráze, spodní stavba vodních elektráren
(5-10)	2153	Akvadukty, vodní díla pro zavlažování a odvodnění
(5-11)	221141	Nezastřešené přečerpávací stanice na dálkových vedeních
(5-12)	221232	Nádrže, jímky, objekty čistíren odpadních vod - pozemních (kromě budov)
(5-13)	221241	Související čerpací stanice, úpravny vod, stavby vodního hospodářství (kromě budov)
(5-14)	221279	Podzemní stavby vodního hospodářství jinde neuvedené
(5-15)	222232	Nádrže vod pozemní
(5-16)	222251	Vrty čerpací (studny vrtané)
(5-17)	222252	Studny jinde neuvedené a jímání vody
(5-18)	222253	Fontány, hydranty, kašny
(5-19)	222332	Nádrže, jímky
(5-20)	222321	Stavby místních čistíren a úpraven odpadních vod (kromě budov)
(5-21)	222479	Podzemní stavby pro energetiku
(5-22)	230131	Objekty úpravy surovin
(5-23)	230132	Objekty výroby stavebních hmot
(5-24)	230121	Dráhy lanové pozemní bezkolejové pro těžbu surovin a dopravu nákladů
(5-25)	230151	Různé stavby pozemní výrobní pro těžbu (kromě budov)
(5-26)	230171	Základy technologických výrobních zařízení
(5-27)	230279	Podzemní stavby elektrárenské
(5-28)	230311	Stavby pro výrobu a úpravu chemických surovin (kromě budov)
(5-29)	230318	Stavby pozemní doplňkové pro chemickou výrobu (kromě budov)

Položka	CZ-CC	Název
(5-30)	230349	Stavby výrobní chemických podniků jinde neuvedené (kromě budov)
(5-31)	230411	Stavby hutního a těžkého průmyslu (kromě budov)
(5-32)	230418	Stavby pozemní doplňkové pro hutní a těžký průmysl
(5-33)	230449	Stavby výrobní pro ostatní průmysl jinde neuvedené (kromě budov)
(5-34)	230479	Podzemní stavby pro ostatní průmysl
(5-35)	230471	Základy technologických výrobních zařízení pro ostatní průmysl
(5-36)	241	Stavby pro sport a rekreaci kromě: - koupališť (bazénů) nekrytých ze dřeva a plastu v CZ-CC 241131 v položce (4-19)
(5-37)	2420	Ostatní inženýrská díla jinde neuvedená kromě: - valů samostatných ze dřeva a plastů v CZ-CC 242052 v položce (4-20) - konstrukcí chmelnic v CZ-CC 242061 v položce (3-43) - konstrukcí vinic v CZ-CC 242062 v položce (4-21)
(5-38)	230379	Podzemní stavby chemických podniků
(5-39)		Byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem kromě: bytů a nebytových prostor vymezených jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách ze dřeva a plastů v položce (4-22)

Odpisová skupina 6

Položka	CZ-CC	Název
(6-1)	121111	Budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení
(6-2)	122	Budovy administrativní
(6-3)	123011	Budovy obchodních domů
(6-4)	123079	Podzemní obchodní střediska
(6-5)	1261	Budovy pro společenské a kulturní účely
(6-6)	1262	Muzea a knihovny
(6-7)	1272	Budovy pro bohoslužby a náboženské aktivity
(6-8)	1273	Historické nebo kulturní památky

Příloha č. 5

Rovnoměrné odpisování

Příklad číslo 1: Měřicí přístroj je zařazen do 1. odpisové skupiny. Doba odpisování je 3 roky.

VC = 400 000 Kč.

Roční odpis = $(VC/100) \cdot ROS$

VC – vstupní cena

ROS – roční odpisová sazba

Rok	Odpis	Zůstatková cena
1	$(400\,000 \cdot 20)/100 = \mathbf{80\,000}$	$400\,000 - 80\,000 = \mathbf{320\,000}$
2	$(400\,000 \cdot 40)/100 = \mathbf{160\,000}$	$320\,000 - 160\,000 = \mathbf{160\,000}$

3	$(400\,000 * 40)/100 = \mathbf{160\,000}$	$160\,000 - 160\,000 = \mathbf{0}$
	$\Sigma 400\,000 \text{ Kč}$	

Příklad číslo 2: Pořízen počítač, zařazen do 1. odpisové skupiny, doba odpisování 3 roky; v druhém roce používání zvýšená vstupní cena technickým zhodnocením o 5 000 Kč.

PC = 40 000 Kč

VC (zvýšená) * sazba (pro zvýšenou VC)/100

Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
1	40 000	$(40\,000 * 20)/100 = \mathbf{8\,000}$	$40\,000 - 8\,000 = \mathbf{32\,000}$
2	45 000	$(45\,000 * 33,3)/100 = \mathbf{14\,985}$	$32\,000 - 14\,985 = \mathbf{17\,015}$
3	45 000	$(45\,000 * 33,3)/100 = \mathbf{14\,985}$	$17\,015 - 14\,985 = \mathbf{2\,030}$
4		2 030	0 (odpis do výše ZVC)

ZVC – zvýšená vstupní cena

Technické zhodnocení prodloužilo dobu odpisování o 1 rok.

Příloha č. 6

Zrychlené odpisování

Příklad číslo 1: Soustruh zařazen do 2. odpisové skupiny, doba odpisování je 5 let.

VC = 185 000

a) v prvním roce odpisování: $RO_{(1)} = \frac{VC}{k}$

k = koeficient pro první rok

b) v dalších letech odpisování: $RO_{(2,3,...)} = \frac{2 * (VC - oprávky)}{k - n}$

k = koeficient pro další léta

n = počet dosud odepisovaných let

Rok	Odpis	Zůstatková cena
1	$185\,000/5 = \mathbf{37\,000}$	$185\,000 - 37\,000 = \mathbf{148\,000}$
2	$(148\,000 * 2)/(6-1) = \mathbf{59\,200}$	$148\,000 - 59\,200 = \mathbf{88\,800}$
3	$(59\,200 * 2)/(6-2) = \mathbf{44\,400}$	$88\,800 - 44\,400 = \mathbf{44\,400}$
4	$(44\,400 * 2)/(6-3) = \mathbf{29\,600}$	$44\,400 - 29\,600 = \mathbf{14\,800}$
5	$(14\,800 * 2)/(6-4) = \mathbf{14\,800}$	$14\,800 - 14\,800 = \mathbf{0}$

Příloha č. 6

Zrychlené odpisování

Příklad číslo 2: Trezor zařazen ve 3. odpisové skupině, doba odpisování je 10 let.

VC = 20 000 Kč. V druhém roce používání provedeno technické zhodnocení a zvýšená ZC o 8 000 Kč.

a) v roce zvýšení ZC jako podíl dvojnásobku zvýšené ZC majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou ZC: $\frac{2 * (VC \text{ zvýšená} - \text{oprávky})}{k_z}$

k_z = koeficient pro zvýšenou ZC

b) v dalších letech jako podíl dvojnásobku zvýšené ZC hmotného majetku a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování platným pro zvýšenou ZC a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené ZC: $\frac{2 * (VC \text{ zvýšená} - \text{oprávky})}{k_z}$

$$k_z - t$$

t = počet let, po které byl majetek odpisován ze zvýšené ZC

Rok	Odpis	Zůstatková cena
1	$20\,000/10 = \mathbf{2\,000}$	$20\,000 - 2\,000 = \mathbf{18\,000}$
2	$(18\,000*2)/(11-1) = \mathbf{3600}$	$18\,000 - 3\,600 = \mathbf{14\,400}$
3	$(14\,400+8000)*2/10 = \mathbf{4\,480}$	$(14\,400 + 8\,000) - 4\,480 = \mathbf{17\,920}$
4	$(17\,920*2)/(10-1) = \mathbf{3\,982}$	$17\,920 - 3\,982 = \mathbf{13\,938}$
5	$(13\,938*2)/(10-2) = \mathbf{3485}$	$13\,938 - 3\,485 = \mathbf{10\,453}$
6	$(10\,453*2)/(10-3) = \mathbf{2\,987}$	$10\,453 - 2\,987 = \mathbf{7\,466}$
7	$(7\,466*2)/(10-4) = \mathbf{2\,489}$	$7\,466 - 2\,489 = \mathbf{4\,977}$
8	$(4\,977*2)/(10-5) = \mathbf{1\,991}$	$4\,977 - 1\,991 = \mathbf{2\,986}$
9	$(2\,986*2)/(10-6) = \mathbf{1\,493}$	$2\,986 - 1\,493 = \mathbf{1\,493}$
10	$(1\,493*2)/(10-7) = \mathbf{995}$	$1\,493 - 995 = \mathbf{498}$
11	$(498*2)/(10-8) = \mathbf{498}$	$498 - 498 = \mathbf{0}$

Technické zhodnocení prodloužilo dobu odpisování na 11 let, tzn. o 1 rok.