

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Daňové odpisy ve vybraných zemích EU

Bakalářská práce

2020

Monika Kopuncová

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2019/2020

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Monika Kopuncová**  
Osobní číslo: **E17318**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**  
Název tématu: **Daňové odpisy ve vybraných zemích EU**  
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

### Zásady pro vypracování:

Cílem práce je komparace daňových odpisů a jejich dopadů na daňové zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU.

Osnova:

- Daně a jejich podstata.
- Dlouhodobý majetek a odpisy.
- Daňové odpisy ve vybraných zemích EU.
- Komparace daňového odpisování - případová studie.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

NERUDOVÁ, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně. ISBN 978-80-7552-682-3.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Daňová řada. ISBN 978-80-7478-626-6.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2018. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7502-274-5.

VANČUROVÁ, Alena. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Economic. ISBN 978-80-87480-63-2.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Vít Jedlička

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce:

2. září 2019

Termín odevzdání bakalářské práce:

30. dubna 2020

doc. Ing. Renata Provozníková, Ph.D.  
děkanka

L.S.

doc. Ing. Miroslav Křížek, Ph.D.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 2. září 2019

## PROHLÁŠENÍ

Tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a změně doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 25. 5. 2020

Monika Kopuncová

## PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Vítu Jedličkovi Ph.D., vedoucímu mé bakalářské práce, za jeho odbornou pomoc, cenné rady a připomínky, poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce, a především za čas, který mi při psaní této práce věnoval.

## **ANOTACE**

Práce je věnována daňovým odpisům ve vybraných zemích EU. Zprvu jsou definovány základní pojmy související s odpisy dlouhodobého majetku, historií a vývojem daní. Dále jsou definovány druhy dlouhodobého majetku, způsoby jejich pořízení a oceňování. Třetí kapitola je zaměřena na daně jako příjem do rozpočtu EU, daňovou harmonizaci a koordinaci, a především na odpisy v sedmi vybraných zemích EU. Praktická část se zabývá případovou studií, komparací daňového odpisování.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

daně, dlouhodobý majetek, odpisy, metody odpisování, Evropská unie

## **TITTLE**

Tax Depreciation in Selected EU Countries

## **ANNOTATION**

The work is devoted to tax depreciation in selected EU countries. Initially, the basic terms related to depreciation of fixed assets, history and development of taxes are defined. Furthermore, the types of fixed assets are defined, ways of their acquisition and valuation. The third chapter focuses on taxes as income to the EU budget, tax harmonization and coordination, and especially on depreciation in seven selected EU countries. The practical part deals with a case study, comparing tax depreciation.

## **KEYWORDS**

taxes, fixed assets, depreciation, depreciation methods, European Union

## **OBSAH**

<b>SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....</b>	<b>9</b>
<b>SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK .....</b>	<b>10</b>
<b>ÚVOD.....</b>	<b>11</b>
<b>1 DANĚ A JEJICH PODSTATA .....</b>	<b>12</b>
1.1 Definice daně .....	12
1.2 Historie daní.....	13
1.3 Klasifikace daní .....	15
1.4 Úloha daní v ekonomice .....	16
1.4.1 Příčiny státních zásahů do ekonomiky.....	17
1.5 Daňové principy.....	17
1.5.1 Princip spravedlnosti.....	18
1.5.2 Princip efektivnosti .....	18
1.6 Funkce daní.....	19
<b>2 DLOUHODOBÝ MAJETEK A ODPISY .....</b>	<b>20</b>
2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku .....	20
2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	20
2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	20
2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek.....	21
2.2 Způsoby pořízení dlouhodobého majetku.....	21
2.3 Oceňování dlouhodobého majetku .....	22
2.4 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku.....	23
2.5 Odpisy dlouhodobého majetku .....	23
2.6 Účetní odpisy .....	23
2.6.1 Účetní jednotky oprávněné odpisovat majetek .....	23
2.6.2 Techniky odpisování, způsob výpočtu odpisů.....	24
2.6.3 Majetek neodpisovaný .....	24
2.7 Daňové odpisy .....	24
2.7.1 Osoby oprávněné k odpisování majetku.....	25
2.7.2 Majetek vyloučený z odpisování .....	25
2.7.3 Techniky odpisování hmotného majetku.....	26
2.7.4 Rovnoměrné odpisování (lineární) .....	27
2.7.5 Zrychlené odpisování.....	29
2.8 Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku .....	30
<b>3 EVROPSKÁ UNIE A DAŇOVÉ ODPISY VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EU .....</b>	<b>31</b>
3.1 Evropská integrace.....	31
3.2 Daňová ustanovení v nejdůležitějších smlouvách EU .....	31

3.3 Charakteristika a vznik daňových systémů členských států Evropské unie .....	32
3.4 Daně jako příjem rozpočtu EU .....	32
3.5 Daňová harmonizace.....	33
3.6 Daňová koordinace .....	34
3.7 Odpisy ve vybraných zemích EU .....	34
3.7.1 Odpisy dlouhodobého majetku ve Finsku .....	35
3.7.2 Odpisy dlouhodobého majetku v Dánsku.....	35
3.7.3 Odpisy dlouhodobého majetku v Nizozemsku .....	36
3.7.4 Odpisy dlouhodobého majetku ve Francii .....	36
3.7.5 Odpisy dlouhodobého majetku ve Španělsku.....	37
3.7.6 Odpisy dlouhodobého majetku v Itálii.....	37
3.7.7 Odpisy dlouhodobého majetku v Bulharsku.....	38
<b>4 KOMPARACE DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ – PŘÍPADOVÁ STUDIE.....</b>	<b>39</b>
4.1 Odpis automobilu ve vybraných zemích EU .....	39
4.1.1 Výpočet daňového rovnoměrného odpisu automobilu .....	39
4.1.2 Výpočet daňového zrychleného odpisu automobilu.....	40
4.1.3 Porovnání daňových rovnoměrných a zrychlených odpisů automobilu.....	41
4.1.4 Dopady daňových odpisů automobilu na daňové zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU .....	42
4.2 Odpisy softwaru ve vybraných zemích EU .....	44
4.2.1 Výpočet daňových rovnoměrných odpisů softwaru .....	45
4.2.2 Dopady daňových odpisů softwaru na daňové zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU .....	45
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>49</b>
<b>ZDROJE .....</b>	<b>50</b>



## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Tabulka 1 - Zařazení do odpisových skupin.....	26
Tabulka 2 - Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % .....	27
Tabulka 3 - Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 % .....	27
Tabulka 4 - Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % .....	28
Tabulka 5 - Roční odpisové sazby při standardním způsobu odpisování.....	28
Tabulka 6 - Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	29
Tabulka 7 - Maximální roční sazby a maximální roky životnosti obvykle odpisovaných aktiv ve Španělsku .....	37
Tabulka 8 - Rozdělení majetku do skupin pro lineární odpisování v Bulharsku.....	38
Tabulka 9 - Daňové rovnoměrné odpisy.....	39
Tabulka 10 - Daňové zrychlené odpisy .....	40
Tabulka 11 - Výše odpisu automobilu za jednotlivé roky ve vybraných zemích EU .....	42
Tabulka 12 - Daňový základ v jednotlivých letech ve vybraných zemích EU – odpis automobilu .....	43
Tabulka 13 - Daň z příjmů PO v jednotlivých letech ve vybraných zemích EU – odpis automobilu .....	43
Tabulka 14 - Dopady daňového zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU – odpis automobilu.....	43
Tabulka 15 – Daňové rovnoměrné odpisy softwaru ve vybraných zemích EU (v tis. Kč) .....	45
Tabulka 16 - Daňový základ v jednotlivých letech ve vybraných zemích EU – odpis softwaru (v tis. Kč) .....	46
Tabulka 17 - Daň z příjmů PO – odpis softwaru (v tis. Kč).....	46
Tabulka 18 - Dopady daňového zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU - odpis softwaru.....	47
Obrázek 1 - Graf rovnoměrný odpis automobilu.....	40
Obrázek 2 - Graf zrychlený odpis automobilu.....	41
Obrázek 3 - Graf porovnání daňových rovnoměrných a zrychlených odpisů .....	41
Obrázek 4 - Graf dopady daňového zatížení ve vybraných zemích EU - odpis automobilu....	44

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

EU	Evropská unie
PO	právnícké osoby
Sb.	Sbírka zákonů
HDP	hrubý domácí produkt
RO	roční odpis
VC	vstupní cena
ROS	roční odpisová sazba
ZVC	zvýšená vstupní cena
K <sub>1</sub>	koeficient pro zrychlené odpisování v 1. roce odpisování
ZC	zůstatková cena
K <sub>D</sub>	koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování
PLO	počet let, po který byl majetek odpisován
ZC <sub>zvýšená</sub>	zvýšená zůstatková cena
K <sub>zcc</sub>	koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu
PLO <sub>zcc</sub>	počet let, po která je zvýšená zůstatková cena odepisována
DPH	daň z přidané hodnoty
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
OSN	Organizace spojených národů
ČR	Česká republika
DK	Dánsko
FIN	Finsko
NL	Nizozemsko
F	Francie
E	Španělsko
I	Itálie
BG	Bulharsko

## ÚVOD

Bakalářská práce se věnuje daňovým odpisům ve vybraných zemích EU. Cílem práce je komparace daňových odpisů a jejich dopadů na daňové zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU.

Práce je rozdělena do čtyř hlavních kapitol, které jsou dále členěny na podkapitoly tak, aby byla zachována logická struktura a posloupnost práce. Úvodní kapitola se zabývá definicí daně, historií a vývojem daní. Závěr kapitoly je věnován problematice spravedlnosti a efektivnosti daní.

Druhá kapitola pojednává o druzích dlouhodobého majetku, způsobem jejich pořízení, oceňování a evidence. V neposlední řadě se tato kapitola zabývá technickým zhodnocením majetku, odpisy a možnými způsoby vyřazení tohoto majetku z evidence.

Třetí kapitola je zaměřena na daňové ustanovení v nejdůležitějších smlouvách systémů členských států Evropské unie, daně jako příjem do rozpočtu EU. Tato kapitola dále pojednává o tématu daňové harmonizace a koordinace a daňových odpisů v jednotlivých vybraných zemích EU. Bylo vybráno sedm zemí, některé více, některé méně ekonomicky vyspělé v porovnání s Českou republikou, které jsou seřazeny dle mapy světa od západu k východu. Ze všech zemí v EU byly vybrány právě tyto, aby zde byly zastoupeny jak severní, východní, jižní, tak západně ležící země. V porovnání s Českou republikou jsou dle žebříčků ekonomické vyspělosti mezi vyspělejší státy zařazeny: Nizozemsko, Dánsko, Finsko, Francie a Španělsko. V tomto žebříčku se pod Českou republikou nachází Itálie a Bulharsko.

Praktickou částí je případová studie – komparace daňového odpisování. V této kapitole dochází k porovnání daňových rovnoměrných a daňových zrychlených odpisů osobního automobilu Volkswagen Multivan, také k porovnání účetních odpisů s odpisy daňovými rovnoměrnými. V neposlední řadě se tato kapitola věnuje také tomu, jaké mají daňové odpisy dopady na daňové zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU.

Každá účetní jednotka využívá při svém ekonomickém působení dlouhodobý majetek a odpisy tohoto majetku jsou součástí účetní praxe. Odpisy dlouhodobého majetku se mohou dle zvoleného způsobu lišit, proto je klíčové, jakým způsobem budou podniky svůj dlouhodobý majetek odpisovat, přičemž tento zvolený způsob odpisování nelze v průběhu odpisování měnit. Odpisy pak mohou ovlivnit hospodářské výsledky a v konečné fázi i výši daně z příjmů právnických osob.

# 1 DANĚ A JEJICH PODSTATA

Tato kapitola se zabývá definicí daně, historií a vývojem daní, klasifikací daní a jejich úlohou v ekonomice. Závěr této kapitoly je věnován problematice spravedlnosti a efektivnosti daní.

## 1.1 Definice daně

Existuje mnoho definic daně od různých autorů, a to v závislosti na tom, ve které oblasti autor působí, zda je ekonom, právník, daňový teoretik, či daňový poradce. „*Nejčastěji se používá vymezení daně, které ji definuje jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.*“ (Široký, 2015, s. 11)

Podstatou daní je odnímání příjmů soukromému sektoru. Tyto výnosy se poté stávají příjmy veřejných rozpočtů. Odejmuté prostředky, na rozdíl od půjček, nemusí vláda splácet. Daň je právo státu, vymezené právními normami, které musí plátce daně plnit. Vůči konkrétnímu plátcovi daně toto právo na plnění uplatňuje státní orgán, který byl tímto pověřen. Daní se rozumí závazek plnění ve prospěch státu, který je stanoven právním předpisem. Daň lze také vymezit jako platební povinnost stanovenou zákonem, sloužící k úhradě veřejných potřeb pomocí veřejných rozpočtů (Široký, 2015, s.11).

Dle Kubátové (2015, s. 15) je daň „*povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je pravidelná a platí se za určitých okolností.*“

Zajímavé je, že v zákonodárství České republiky všeobecná definice daně chybí (daň je vymezena pouze v daňovém řádu), ale existuje povinnost dle ústavního pořádku České republiky daň platit. Dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů je definice daně v České republice stanovena takto:

§2

„(3) *Daní se pro účely tohoto zákona rozumí*

- a) *peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) *peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) *peněžité plnění v rámci dělené správy.*

Daň dále zahrnuje daňový odpočet, daňovou ztrátu či jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Za příslušenství daně jsou považovány např. úroky, penále, pokuty a náklady řízení, které vznikají, nebo jsou ukládány dle daňového zákona (Zákon č. 280/2009 Sb.).

V České republice existují i další odvody, které mají daňový charakter, ale buď nesplňují některé atributy vymezené daně, nebo jsou na pomezí daně a poplatku. Jako příklad lze uvést clo, nebo příspěvek sociálního pojištění. Mnohdy je hranice mezi daní „dle práva“ a daní „v praxi“ tak tenká, že záleží na úhlu pohledu, zda se jedná o daň, odvod daňového charakteru, či toho, co už daň není (Široký, 2015, s. 13).

Závěrem lze říci, že ačkoliv neexistuje jednoznačná definice daně a všichni autoři odborné literatury ji definují nepatrně odlišným způsobem, podstata obsahu zůstává u všech definic stejná.

## 1.2 Historie daní

Daně vznikly v souvislosti s počátkem organizovaných států a zároveň se vznikem peněžního hospodářství. Z tohoto důvodu je jejich historie velmi bohatá a lze ji nalézt již v základních historických literárních spisech.

V otrokářské společnosti byly panovnickovy příjmy pouze příležitostným zdrojem mající charakter daní. Daně byly vybírány ve většině případů v naturální podobě a v ekonomice jim byla přiřazena pouze druhořadá role. Hlavním příjmem do rozpočtů byly především válečné kořisti a jiné nedaňové příjmy. Jedním z důvodů bylo i to, že antický stát nepotřeboval ke svému fungování příliš mnoho financí, protože mnoho funkcí bylo čestných (např. senátorství, vojenská služba či funkce ve správě). Hlavní výdaje státního finančního hospodářství se orientovaly na vojsko, správu a veřejné stavby. Mezi další příjmy státu později patří i výnosy z atributů (tzn. jednorázové dávky z pozemků, nebo hlavy) a cla. Spotřeba ze státní pokladny byla založena na principu, co bylo vybráno, bylo bezprostředně spotřebováno.

Ve starém Egyptě se daně vybíraly výhradně ve formě naturálií. Šlo o odvod části výtěžku z půdy, nebo živnostenských výrobků a byly odvozeny z absolutního vlastnického práva panovníka.

Ve starém Řecku se daně platily dobrovolně, šlo o tzv. občanskou uvědomělost. S vývojem antického hospodářství rostla významnost tributu, který se později přeměnil v pozemkovou daň. Mezi další odvody patřily např. poplatky za držení dobytka, domovní poplatky, poplatky za možnost mít otroka a poplatek při narození syna (Široký, 2015, s. 13).

V antickém Římě existovalo vlastnické právo na veškerý majetek obyvatel podřízených zemí. Někdy byl majetek ponechán v držbě původnímu vlastníku proti odvádění nepeněžních

dávek, jindy byla dobytá země odkupována a zahrnuta mezi státní domény, které byly následně přiděleny občanům Říma. Pokud byly tyto příjmy nedostatečné, byl jednorázově zaveden tribut povinný pro obyvatele dobytých území. U obyvatelů Říma měl někdy tento tribut charakter půjčky a byl jim navrácen (Široký, 2015, s. 14).

Ve feudálním státě měly v rámci příjmů rozpočtů odvody daňového charakteru podpůrnou roli. Tyto příjmy se vybíraly především formou tributů, nebo organizováním sbírek a sloužily na financování obrany území. Začínaly vznikat nové druhy daní peněžního charakteru a nebyly již příležitostným odvodem. Podle ustanovení o „trojím lidu“ vznikalo v mnoha státech několik výjimek v placení daní. Jako jeden z příkladů lze uvést osvobození šlechty a církve od daní. V tomto období vzniká také tzv. mocenský dualismus. Jde o to, že výnos z „přímých“ daní připadá šlechtě a výnos z „nepřímých“ daní patří panovníkovi. Se vznikem feudálního státu je také spjat vznik prvních „daní“, které je možno rozdělit do následujících čtyř druhů:

- domény – většinou měly naturální povahu a jednalo se o odvody z výnosů z majetku panovníka;
- regály – jde o poplatky za propůjčení práv, která patřila jen panovníkovi (jednalo se např. o právo těžby, vaření piva, právo lovu, později také právo razit mince).

Ve 12. století přibývají další odvody, a to:

- kontribuce – předcházely přímým daním, byly vybírány z hlavy, majetku i výnosů;
- akcízy – jsou modernějším pojetím regálů, jde o první formu nepřímých daní (Široký, 2015, s. 14).

V tomto období vzniklo také povolání daňový pachtýř, který získával od panovníka za úplatu oprávnění na výběr daní. Snažil se omezovat veškeré daňové úniky a nedoplatky. A to především proto, že jeho jediný příjem závisel na velikosti vybraných daní.

V pozdním feudalismu vznikaly tzv. katastry. Šlo o seznamy nemovitostí, které sloužily jako základ majetkových daní.

V období liberalismu byla snaha o minimalizaci zásahů státu do ekonomiky. Nyní jsou již daně charakteristické svou pravidelností, všeobecností, dále také tím, že jsou pro všechny ekonomické subjekty povinné a také jsou hlavním zdrojem příjmů státních rozpočtů. V anglosaské oblasti byl důraz kladen na důchodové daně. Ve Francii, Německu a Rakousko-Uhersku na obchodové daně, výnosové daně, akcízy a clo. (Široký, 2015, s. 16)

Na přelomu 19. a 20. století zabezpečuje stát minimální úroveň vzdělanosti, ochranu zdraví a zajišťuje přerozdělovací procesy. V tomto období byl početný stav dělnictva, což bylo důležité pro následný vývoj daní. Tato situace si vyžádala velkou progresivnost daní. Ve většině

států podíl přímých daní stoupá. Spotřební daně začaly být vybírány i u jiného zboží, nejen u toho nezbytně nutného. Šlo především o líh, cigarety, petrolej, čaj, cukr a kakao. V období na přelomu 19. a 20. století se poprvé objevuje problematika daňových úniků. Většina vyspělých států zavedla daňové reformy, jejichž následkem byly zejména tyto změny:

- „*daňový výnos je určován dle skutečného stavu, nikoliv podle vnějších znaků (počtu oken, výměry pozemku);*
- *běžnými dokumenty, na jejichž základě se vybírá daň, se stávají daňová přiznání;*
- *cla jsou již většinou uvalena pouze na dovoz;*
- *standardně je již uplatňována progresivní sazba daně.* (Široký, 2015, s. 16)

Ve 20. století došlo ke zvýšení daňového zatížení obyvatel, ve vyspělých státech dosahovala hranice až 30 % HDP. Toto zvýšení bylo ve většině států zapříčiněno pokusem získání finančních prostředků na obnovení ekonomiky po 1. sv. válce, nastupující hospodářskou krizí a také jako přípravu na 2. sv. válku. Ve 20. století jsou již přímé daně stanoveny jako osobní, nebo firemní důchodové daně.

### 1.3 Klasifikace daní

Třídění daní existuje celá řada a autoři kromě základního členění uvádějí i další různé klasifikace.

Mezi nejzákladnější třídění daní patří rozlišení dle vazby na důchod poplatníka. A to na:

- daně přímé – tyto daně nemůže poplatník přenést na jiný subjekt a platí ho na úkor svého důchodu;
- daně nepřímé – předpokládá se existence subjektu, který je povinný daň odvádět. Tento subjekt neplatí daň z vlastního důchodu, ale přenáší ho na jiný subjekt.

V daňovém zákonodárství jsou terminologicky rozlišeny přímé a nepřímé daně. U přímých daní se subjekt nazývá poplatník, u nepřímých daní jsou subjekty dva. Jedním ze subjektů je plátec, který daň odevzdává finančnímu úřadu. Druhým subjektem je poplatník, který daň platí formou navýšené ceny. (Daňová teorie a politika, Kubátová 2015, s. 20)

Dále můžeme daně dělit dle objektu, na který jsou uloženy:

- z důchodu (příjmů);
- ze spotřeby;
- z majetku. (Daňová teorie a politika, Kubátová 2015, s. 20)

Třídění dle charakteru veličiny, z níž se daň platí:

- kapitálové – patří sem daně z majetku, daně dědické a darovací;
- běžné – mezi běžné daně lze zařadit daně důchodové, spotřební a daň z přidané hodnoty. (Daňová teorie a politika, Kubátová 2015, s. 21)

Dle vztahu poplatníka k platební schopnosti rozlišujeme daně:

- osobní – mají vztah ke konkrétnímu poplatníkovi, patří sem důchodové daně;
- in rem („na věc“) – nehledí na platební schopnost poplatníka, daně in rem zahrnují daně spotřební, z přidané hodnoty, výnosové, důchodové, placené společnostmi a majetkové. (Daňová teorie a politika, Kubátová 2015, s. 22)

Autorka dále uvádí členění podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu:

- bez vztahu ke zdaňovanému základu – patří sem daně paušální a daně z hlavy;
- specifické – specifickými daněmi jsou daně spotřební, pozemkové a domovní;
- ad valorem („k hodnotě“) – touto daní je DPH.

Dále můžeme uvést institucionální členění, které je důležité pro statistické zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů a slouží k řídicím a srovnávacím účelům. Mezi nejvýznamnější klasifikace daní patří členění dle Eurostatu, Mezinárodního měnového fondu, nebo Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“). V klasifikaci OECD jsou zahrnuty i povinné příspěvky na sociální zabezpečení. Tato organizace definuje daň takto: „*Daň je povinná nenávratná platba ve prospěch veřejné vlády. Daně jsou nenávratné v tom smyslu, že užitek, který za to vláda poplatníkovi poskytuje, není normálně v proporcii k jeho platbě.*“ (Kubátová, 2015, s. 23)

V klasifikace daní dle OECD jsou daně rozděleny do šesti hlavních skupin, které se dále dělí do jednotlivých podskupin:

- „1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů“;
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení“;
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil“;
- 4000 Daně majetkové“;
- 5000 Daně ze zboží a služeb“;
- 6000 Ostatní daně““. (Kubátová, 2015, s. 23)

## 1.4 Úloha daní v ekonomice

V nejobecnějším pohledu je úlohou daní zajištění příjmů do veřejných rozpočtů, každý stát potřebuje ke svému fungování finanční prostředky. Vláda vybírá daně nejen na financování



vlastních výdajů, ale i pro realizaci tří základních funkcí veřejných financí. (Široký a kol., 2008, s. 1)

### **1.4.1 Příčiny státních zásahů do ekonomiky**

Existence státních zásahů do hospodářských procesů je založena na hypotéze, že samotný tržní mechanismus ne vždy dokáže alokovat ekonomické zdroje ve shodě se společenským optimem. Postavení státu je založeno na teorii selhání trhu. Vládní zásahy mohou odrážet politické a sociální ideje. Tyto ideje se mohou částečně odchylovat od předpokladů spotřebitelské volby. Všechny ekonomické funkce není tržní mechanismus schopen vykonávat. Existují proto vládní nástroje, které tento tržní mechanismus opravují a doplňují. (Široký a kol., 2008, s.1)

Nejčastěji uváděné důvody státních zásahů jsou:

- tržní mechanismus využívá efektivně zdroje jen za podmínky dokonalé konkurence, jenž se v reálné ekonomice vyskytuje jen málo kdy;
- potřeba znalosti všech informací výrobci a spotřebiteli, které jsou důležité pro fungování trhu, a v době asymetrických informací nenastává;
- nutnost existence ochrany a prosazení legislativního rámce pro smluvní vztahy a směny potřebné pro fungování trhu;
- objevení se problému černého pasažéra a externalit;
- existence veřejných a záslužných statků;
- k zajištění přijatelného celospolečenského postoje spravedlnosti v rozdělování je potřeba redistribučních přerozdělovacích procesů. (Široký a kol., 2008, s. 2)

### **1.5 Daňové principy**

Jak uvádí Kubátová (2015, s. 42), existuje pět kritérií „dobrých daní“:

- spravedlnost;
- efektivnost;
- pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů;
- správné působení na makroekonomické agregáty;
- právní perfektnost a politická průhlednost.

Mezi základní všeobecně uznávané principy patří princip spravedlnosti a princip efektivnosti, proto jim bude věnována samostatná kapitola.

### 1.5.1 Princip spravedlnosti

Je třeba klást si otázku dle jakého kritéria je daň, nebo daňový systém klasifikován jako spravedlivý. Poplatníky lze zdanit dle těchto dvou kritérií:

- „dle užitku;
- *dle schopnosti daňové úhrady.*“ (Široký, 2015, s. 36)

Dle prvního kritéria se považuje za spravedlivé, aby každý poplatník přispíval na veřejné výdaje do takové míry, aby užitek odpovídal spotřebě veřejných statků, transferů a veřejných služeb (Široký, 2015, s. 36). V tomto případě ale nastávají dva problémy, a to „*jakým způsobem měřit užitek plynoucí poplatníkovi daně a z toho vyplývající stupeň požadované progresivity daně.*“ Druhým problémem je, „*jakým způsobem zajistit plnění (re)distribuční funkce daní.*“ (Široký, 2015, s. 36)

Druhou zásadou je zdaňování dle schopnosti daňové úhrady poplatníkem. Tzn. že na veřejné výdaje přispívá každý poplatník dle své schopnosti. V souvislosti s výší stanovené daně souvisí pojmy horizontální a vertikální spravedlnost. Horizontální spravedlností se myslí, že dva poplatníci, kteří mají stejnou platební schopnost, budou platit daň ve stejné velikosti. Vertikální spravedlnost znamená, že dva poplatníci, kteří mají různé důchody, platí daň v různé výši. Z praktického hlediska je třeba určit, jak moc by se od sebe měly tyto daně lišit. Vertikální spravedlnost je uskutečňována skrze politická rozhodnutí stupněm progresivity daní. (Široký, 2015, s.37)

### 1.5.2 Princip efektivnosti

Existují dva pohledy, podle kterých je možné hodnotit efektivnost daní. A to, jak je tržní mechanismus ovlivněn daněmi a jaké přímé a nepřímé náklady na jejich výpočet a úhradu u plátců a poplatníků daně způsobují.

Každý daňový odvod narušuje trh a tím způsobuje menší efektivnost trhu, jde o tzv. distorzitu daní. Toto lze u spotřebních daní vysvětlit na pravděpodobném faktu zvýšení ceny zboží a služby, čímž dojde ke snížení poptávaného množství tohoto zboží či služby. U důchodových daní při případné demotivaci poplatníka dojde k zesílení pracovní aktivity a u korporátních daní k přenesení daňového břemena na majitele firmy.

V případě druhého pohledu lze náklady spojené s výběrem daní rozdělit takto:

- náklady přímé;
- náklady nepřímé.

Do přímých nákladů patří například výdaje na výstavbu a provoz finančních úřadů, výběr a kontrolu daní. Mezi nepřímé neboli vyvolané náklady se zahrnuje vedení účetnictví, či daňové evidence, vyplnění daňového přiznání, ztracený čas věnovaný studiu zákonů atd. Jde o náklady, které je poplatník daně nucen vynaložit. Dle odhadu nepřímé náklady několikanásobně převyšují náklady přímé. (Široký, 2015, s. 37)

## 1.6 Funkce daní

Daně by měly v ekonomice plnit tyto tři základní funkce:

- alokační;
- redistribuční;
- stabilizační.

Alokační funkce se zabývá problematikou investování vládních výdajů a optimálním rozdělením mezi spotřebu soukromou a veřejnou. (Široký, 2015, s. 20) Pokud se na trhu objeví neefektivnost v rozdělení zdrojů, uplatňuje se funkce alokační. Mezi příčiny selhání trhu lze řadit existenci veřejných statků a statků pod ochranou, nedokonalou konkurenci a existenci externalit. Principem alokační funkce je vložení prostředků tam, kde jich je trhem vloženo málo. Nebo naopak odebrání prostředků z oblasti, kde jich je mnoho. (Kubátová, 2015, s. 19)

Existence redistribuční funkce má za cíl přesunout část bohatství od bohatších chudším. Lidé nehodnotí rozdělení bohatství a důchodu vytvořené fungováním trhu za spravedlivé, proto je tato funkce velice důležitá. (Kubátová, 2015, s. 19)

Redistribuci důchodů ovlivňuje vláda prostřednictvím transferových plateb a daní. Bez existence vlády v ekonomice by došlo k drastickému zvýšení rozdílů mezi obyvateli. (Široký a kol., 2008, s. 13)

Další funkcí je funkce stabilizační, která má za úkol zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice ve prospěch zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. (Kubátová, 2015, s. 19)

## **2 DLOUHODOBÝ MAJETEK A ODPISY**

V této kapitole jsou vymezeny jednotlivé druhy dlouhodobého majetku, způsob jejich pořízení, oceňování a evidence. Kapitola se dále zabývá technickým zhodnocením majetku, odpisy a nakonec vyřazením dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z evidence.

### **2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý majetek je jednou z nejvýznamnějších složek aktiv všech účetních jednotek. Správné nakládání s tímto majetkem tvoří z pohledu účetní a daňové správy objemově významný souhrn činností, jenž zahrnuje nejen správné vymezení a ocenění majetku, ale také promítnutí nákladů souvisejících s jeho pořízením do výsledku hospodaření, resp. do základu daně z příjmů. K dlouhodobému majetku se váže i oblast oprav a technického zhodnocení tohoto majetku (Chalupa a kol., 2018, s. 58).

#### **2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek**

Dle zákona č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů, §26, odst. 2 se mezi dlouhodobý hmotný majetek řadí:

- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok;
- domy a budovy;
- pěstitelské celky trvalých porostů, jejichž doba plodnosti je delší, než tři roky;
- dospělá zvířata a skupiny zvířat se vstupní cenou vyšší, než 40 000 Kč;
- jiný majetek (technické zhodnocení, technické rekultivace, ...)

Zákon pro jeho účely za hmotný majetek nepovažuje zásoby. Za samostatné hmotné movité věci jsou také považovány výrobní zařízení, tzn. i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo stavbou tvoří jeden funkční celek, i přesto, že jsou s ní pevně spojeny. Soubor hmotných movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením je dílčí část výrobního, či jiného celku. Soubor hmotných movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny dle hlavního funkčního předmětu (Zákon č. 586/1992 Sb.).

#### **2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek**

Dle zákona č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů §32a odst. 1 se za dlouhodobý nehmotný majetek považují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud byl:

- nabyt úplatně, vložen členem obchodní korporace nebo tichým společníkem, darován, nebo zděděn;
- vytvořen vlastní činností sloužící k obchodování s ním.

Vstupní cena nehmotného majetku musí být vyšší, než 60 000 Kč a doba použitelnosti tohoto majetku je delší než jeden rok. Zákon pro jeho účely nepovažuje za nehmotný majetek kladný, nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu, který byl nabyt zejména koupí, vkladem, nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodních korporací (Zákon č. 586/1992 Sb.).

### **2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek**

Dlouhodobý finanční majetek podnik pořizuje se záměrem zhodnocení vložených peněz. Existují tyto základní kategorie dlouhodobého finančního majetku:

- majetkové účasti (cenné papíry a podíly, zakládající rozhodující nebo podstatný vliv);
- realizovatelné cenné papíry, které nejsou majetkovou účastí ani nejsou určeny k obchodování;
- dlouhodobé vklady;
- dlouhodobé cenné papíry držené do splatnosti (směnky, obligace, pokladniční poukázky, ...);
- poskytnuté půjčky (s dobou splatnosti delší než 1 rok);
- nemovitosti, umělecká díla, sbírky, předměty z drahých kovů určeny k obchodování (Sedláček a kol., 2010, s. 135).

### **2.2 Způsoby pořízení dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý majetek může mít tyto formy pořízení:

- koupě;
- vytvoření vlastní činností;
- nabytí práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti;
- bezúplatné nabytí (darování, zdědění);
- vklad přijatý od jiné osoby;
- převod dle zvláštních právních předpisů;
- přeřazení z osobního užívání do podnikání (pouze u fyzických osob) (Chalupa a kol., 2018, s. 66).

## 2.3 Oceňování dlouhodobého majetku

Ocenění dlouhodobého majetku závisí na způsobu, kterým byl majetek pořízen. Hmotný majetek pořízený úplatně se oceňuje pořizovací cenou, tj. cena pořízení a náklady související s pořízením tohoto majetku. Hmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje ve vlastních nákladech, to jsou veškeré přímé a nepřímé náklady, které bezprostředně souvisejí s jeho vytvořením. Pokud nelze vlastní náklady zjistit, je majetek oceňován reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cena je hodnota, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Nehmotný majetek se oceňuje pořizovací cenou (výjimkou je nehmotný majetek vytvořený vlastní činností). Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady, přičemž opět platí, že pokud tyto náklady nelze zjistit, oceňuje se reprodukční pořizovací cenou. Dospělá zvířata a jejich skupiny se oceňují vlastními náklady. V případech bezúplatného nabytí se majetek oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cenou jsou oceněny i vklady dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, s výjimkou vkladu oceněného dle společenské smlouvy či zakladatelské listiny. Touto cenou se dále oceňuje také dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nově zjištěný a dosud v účetnictví nezachycená (Chalupa a kol., 2018, s. 66).

Součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení jsou i náklady, které byly vynaloženy ještě před uvedením majetku do užívání a jsou spojeny s pořízením tohoto majetku. Mezi tyto náklady se řadí zejména:

- náklady na přípravu a zabezpečení majetku, především odměny za zprostředkování a poradenské služby, správní poplatky a předprojektové přípravné práce;
- úroky (nejčastěji z úvěru), pokud o tom účetní jednotka rozhodne;
- licence, patenty a další práva, která byla využita při pořizování majetku;
- náklady, které byly vynaloženy na průzkumné, geologické a projektové práce
- dopravné;
- clo;
- montáž;
- náklady na přeložky a překládky;
- náhrady za omezení vlastnických práv (Chalupa a kol., 2018, s. 67).

Naopak součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení nejsou především:

- náklady na školení pracovníků;
- úroky z prodlení a smluvní pokuty;

- kurzové rozdíly;
- náklady na údržbu a opravu majetku, které vznikly po uvedení majetku do užívání;
- nájemné placené za stavební pozemek, na kterém výstavba probíhá (Chalupa a kol., 2018, s. 68)

## 2.4 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Dle zákona č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů §33 odst. 1 se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí: „*vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč.*“ (Zákon č. 586/1992 Sb.)

## 2.5 Odpisy dlouhodobého majetku

Odpisy vyjadřují opotřebení dlouhodobého majetku, ke kterému v průběhu let dochází, tzn., že pořizovací cena majetku se rozloží do více období jako náklad. Jsou rozlišovány odpisy účetní, které se řídí Zákonem o účetnictví a odpisy daňové upravené Zákonem o daních z příjmů.

## 2.6 Účetní odpisy

V průběhu používání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dochází nepřímo prostřednictvím účetních odpisů k vyjádření trvalého snížení hodnoty majetku. Oprávky vyjadřují výši odpisů a slouží ke zjištění zůstatkové ceny. Forma a technika odpisování závisí na rozhodnutí účetní jednotky. (Chalupa a kol., 2011, s. 78)

### 2.6.1 Účetní jednotky oprávněné odpisovat majetek

Mezi účetní jednotky oprávněné dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek odpisovat patří účetní jednotky, které:

- mají vlastnické, nebo jiné právo k využívání majetku;
- hospodaří s majetkem státu, nebo s majetkem územních samosprávních celků;
- používají majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva;
- používají majetek v případech, kdy vlastnické právo k movitým věcem získají jiným způsobem než převzetím věci, kdy toto právo je nabýváno projevem vůle;
- jsou uživateli majetku a bylo jimi na tomto majetku provedeno technické zhodnocení.

Účtovat o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku a současně ho odepisovat je oprávněn nájemce, pokud mu na základě smlouvy o nájmu podniku, nebo jiné části bylo toto právo přiznáno (Chalupa a kol., 2018, s. 78).

### **2.6.2 Techniky odpisování, způsob výpočtu odpisů**

Účetní jednotka je povinna sestavit odpisový plán, který slouží jako podklad pro výpočet a uplatnění účetních odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Jde o vnitropodnikovou směrnici, která stanovuje způsob výpočtu a účtování odpisů. V odpisovém plánu lze nalézt soupis odpisovaného majetku na určité účetní období a zvolené metody účetního odpisování. Odpisy jsou počítány z ceny (a do její výše), ve které je majetek oceněn v účetnictví, a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Účetní odpisy dobu odpisování nestanovují. Je zde pouze jednoznačná podmínka, že doba odpisování nesmí být kratší, než 1 rok, jelikož doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší než 1 rok. Ani maximální doba odpisování není stanovena. Výjimkou jsou odpisy goodwillu, který je odpisován nejpozději do 60 měsíců, oceňovací rozdíly s dobou odpisování do 180 měsíců. Účetní jednotka si stanoví sama také sazby odpisů. Mezi kritéria, která lze považovat za rozhodná při výchozích podkladech pro určení patří hledisko času, doba použitelnosti majetku, nebo objem výkonů určující životnost majetku. Základními technikami odpisování jsou časové odpisy (lineární či zrychlené) a výkonové odpisy (dle počtu výkonových hodin či objemu produkce) (Chalupa a kol., 2018, s. 78-79).

Způsob výpočtu účetních odpisů je následující. Majetek je oceněn pořizovací cenou, která se poté vydělí dobou použitelnosti majetku (v letech), a tím zjistíme roční odpis, který je v jednotlivých letech odpisování konstantní.

### **2.6.3 Majetek neodpisovaný**

Mezi majetek, který nelze odpisovat patří:

- pozemky;
- umělecká díla a sbírky, movité kulturní památky;
- nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, dokud není uveden do stavu způsobilého k užívání;
- najatý, či jinak obdobně užívaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek;
- předměty z drahých kovů (Chalupa a kol., 2018, s. 81).

## **2.7 Daňové odpisy**

Daňové odpisy jsou vymezeny v Zákoně o daních z příjmů (dále také „ZDP“). Zákon stanovuje maximální výši odpisu, kterou si účetní jednotka může uplatnit jako daňově



uznatelnou položku. Existují dvě možnosti daňových odpisů. Jednou z těchto metod je rovnoměrné odpisování, druhou metodou je zrychlené odpisování. Účetní jednotka si pro nově pořízený majetek zvolí jednu z těchto metod odpisování. Vybranou metodu není po celou dobu užívání tohoto majetku možné změnit. Celková doba odpisování závisí na zařazení majetku do odpisové skupiny (portál.POHODA cz, 2015).

### **2.7.1 Osoby oprávněné k odpisování majetku**

Uplatňovat odpisy majetku mohou pouze tyto poplatníci daně z příjmů:

- vlastníci majetku;
- pokud nabyli právo užívat dlouhodobý nehmotný majetek za úplatu;
- organizační složka státu, která je oprávněná hospodařit se státním majetkem;
- státní organizace, která je oprávněná hospodařit se státním majetkem, nebo pokud je státním či národním podnikem;
- jsou povinni provést rekultivaci za podmínky, že je prováděna na pozemku jinou osobou, než vlastníkem;
- nájemci majetku;
- původní vlastníci majetku;
- nájemci podniku, nebo jeho části;
- pokud evidují stavby, nebo pěstitelské celky trvalých porostů dokončených na cizím pozemku (Zákon č. 586/1992 Sb.).

### **2.7.2 Majetek vyloučený z odpisování**

Ne všechny majetek, který je podle §26 ZDP definován jako hmotný majetek lze odpisovat. Mezi neodpisovaný majetek patří tyto položky:

- majetek, který byl dle smlouvy o finančním pronájmu převeden bezúplatně s následnou koupí této věci, pokud náklady na jeho pořízení nepřevyšují 40 000 Kč;
- pěstitelské celky, které mají dobu plodnosti delší než 3 roky a nedosáhly plodonosného stáří;
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby a budovy a jsou hmotným majetkem;
- movité kulturní památky a soubory těchto památek;
- hmotný majetek, který byl převzat povinně a bezúplatně dle zvláštních právních předpisů;
- inventarizační přebytky dlouhodobého hmotného majetku, nebyly-li zaúčtovány při zjištění ve prospěch výnosů;

- dary;
- hmotný majetek najatý (Zákon č. 586/1992 Sb.).

### 2.7.3 Techniky odpisování hmotného majetku

V zákoně o daních z příjmu jsou stanoveny tyto tři základní techniky odpisování, které slouží pro uplatnění hmotného majetku do základu daně z příjmů:

- rovnoměrné odpisování;
- zrychlené odpisování;
- odpisování výkonové či „rovnoměrné časové“.

Subjekt, který je oprávněn odpisovat majetek stanoví pro každý nově pořízený hmotný majetek způsob odpisování. Aby bylo možné majetek rovnoměrně, nebo zrychleně odpisovat, je nutné ho v 1. roce odpisování zařadit do některé z 6 odpisových skupin, které jsou předepsané Zákonem o daních z příjmů. ZDP obsahuje přílohu č. 1, ve které je vymezeno, do které odpisové skupiny majetek svou povahou spadá. V následující tabulce jsou uvedeny doby odpisování dle odpisových skupin včetně příkladů. (Chalupa a kol., 2018, s. 85)

**Tabulka 1 - Zařazení do odpisových skupin**

Odpisová skupina	Doba odpisování	Vybrané položky DHM
1	3 roky	počítače, nástroje a nářadí, kancelářské stroje a zařízení, ruční mechanizované nástroje
2	5 let	montované stavby ze dřeva a plastu, monitory a projektory, baterie a akumulátory, čerpadla na kapaliny, osobní automobily, motorová vozidla nákladní
3	10 let	montované stavby z betonu, mosty a jejich díly ze železa nebo oceli, klimatizační zařízení, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky
4	20 let	vnější osvětlení budov a staveb, konstrukce vinic, stavby elektráren, věže, stožáry, koupaliště
5	30 let	dálnice, silnice, místní a účelové komunikace, mosty, tunely, podjezdy, nádrže, jímky,
6	50 let	budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení, budovy administrativní, historické nebo kulturní památky, muzea a knihovny

*Zdroj: (Příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb.)*

## 2.7.4 Rovnoměrné odpisování (lineární)

Při tomto způsobu odpisování je téměř po celou dobu odpisování základ daně poplatníka zatížen náklady odpisovaného majetku ve stejné výši. Výjimkou jsou odpisy majetku ve zdaňovacím období, ve kterém je majetek poprvé odpisován. Odpisy 1. roku lze u vybraného majetku navýšit na úkor odpisů následujících let. Za tímto účelem stanovil ZDP níže uvedené čtyři tabulky ročních odpisových sazeb, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám.

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % může poplatník použít u většiny hmotného majetku, které jsou zařazeny v odpisových skupinách 1 až 3 dle přílohy ZDP. Výjimkou je majetek, u kterého má poplatník právo použít roční odpisové sazby navýšené v prvním roce o 15 %, či 20 % a hmotný majetek u kterého je to v ZDP obecně vyloučeno. Mezi tento majetek se řadí např. letadla, která nejsou používána provozovateli letecké dopravy, motocykly a osobní automobily, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy, provozovateli autoškol, nebo provozovateli taxislužby, přístroje pro domácnost či rekreační a sportovní čluny. (Chalupa a kol., 2018, s. 86) Zde je uvedena tabulka s ročními odpisovými sazbami při zvýšeném odpisu v prvním roce odpisování o 10 %.

**Tabulka 2 - Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %**

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

*Zdroj: (Zákon č. 586/1992 Sb.)*

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 % je možné použít pro zařízení sloužící pro čištění a úpravu vod využívaného ve stavbách a třídících a úpravárenských zařízeních na zhodnocení druhotných surovin. Jednotlivé odpisové skupiny se řídí touto tabulkou.

**Tabulka 3 - Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %**

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

*Zdroj: (Zákon č. 586/1992 Sb.)*

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % může poplatník použít v případě lesní a zemědělské výroby. Zde je uvedena tabulka s ročními odpisovými sazbami při zvýšeném odpisu v prvním roce odpisování o 20 %.

**Tabulka 4 - Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %**

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

*Zdroj: (Zákon č. 586/1992 Sb.)*

Tyto tři způsoby odpisování pomocí navýšených ročních odpisových sazeb je možné využít pouze za podmínky prvního vlastnictví majetku, který je předmětem odpisování. Urychlené odpisování o 10 %, 15 % a 20 % jsou oprávněni použít poplatníci, kteří splňují všechny podmínky, avšak nejsou povinni tyto odpisy uplatnit. Pro případy, kdy poplatník není povinen urychlené odpisy použít, nebo jsou tyto odpisy dle ZDP vyloučeny, použije se tzv. „standardní“ odpisování. (Chalupa a kol., 2018, s. 87)

**Tabulka 5 - Roční odpisové sazby při standardním způsobu odpisování**

Roční odpisové sazby při standardním způsobu odpisování			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

*Zdroj: (Zákon č. 586/1992 Sb.)*

Při výpočtu odpisů se vychází ze vstupní ceny hmotného majetku (VC), případně ze zvýšené vstupní ceny při technickém zhodnocení během odpisování. Při výpočtu se dále využívá i roční odpisová sazba (ROS) stanovená v Zákoně o daních z příjmu.

Roční odpis v prvním roce odpisování:

$$RO = (VC: 100) \times ROS \text{ v prvním roce odpisování}$$

Roční odpis v dalších letech odpisování:

$$RO = (VC: 100) \times ROS \text{ v dalších letech odpisování}$$

Roční odpis po provedeném technickém zhodnocení majetku:

$$RO = (ZVC: 100) \times ROS \text{ pro zvýšenou vstupní cenu}$$

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

### 2.7.5 Zrychlené odpisování

Jde o nerovnoměrné uplatnění odpisů majetku po dobu jeho odpisování. V prvních letech odpisování je do nákladů promítnuta větší část hodnoty majetku, v průběhu dalších let se výše odpisů snižuje. V následující tabulce jsou uvedeny koeficienty přiřazené jednotlivým odpisovým skupinám, které jsou při výpočtu těchto odpisů využívány.

**Tabulka 6 - Koeficienty pro zrychlené odpisování**

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

*Zdroj: (Zákon č. 586/1992 Sb.)*

V prvním roce odpisování je základnou pro výpočet vstupní cena hmotného majetku, v dalších letech se vychází z jeho zůstatkové ceny, popřípadě ze zvýšené zůstatkové ceny, pokud byl majetek v průběhu odpisování technicky zhodnocen.

Roční odpis v prvním roce odpisování se vypočte takto:

$$RO = VC : K1$$

Pokud je poplatník prvním vlastníkem odpisovaného majetku, má právo odpis v prvním roce navýšit o:

- 10 % vstupní ceny hmotného majetku, který je dle ZDP zařazen v 1 až 3 odpisové skupině, s výjimkou majetku, u kterého lze odpis navýšit o 15 % nebo 20 % a hmotného majetku, který nelze odpisovat zrychlenými odpisy;
- 15 % v případě zařízení pro čištění a úpravu vod, třídících a úpravárenských zařízení na zhodnocení druhotných surovin;
- 20 % v případě zemědělské a lesní výroby.

Roční odpis v dalších letech odpisování:

$$RO = (2xZC) : (KD - PLO).$$

Zůstatková cena majetku je pak vypočtena takto:

$$ZC = VC - \text{úhrn } RO.$$

Roční odpis po provedeném technickém zhodnocení majetku v roce provedení technického zhodnocení:

$$RO = (2xZCzvyšená) : KZZC$$

Roční odpis v dalších letech odpisování

$$RO = (2xZC) : (KZZC - PLOZZC). \text{ (Chalupa a kol., Vlach, 2018, s. 90).}$$

## **2.8 Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Majetek, který je účetní jednotkou nevyužíván, nebo je již nepotřebný lze z její evidence vyřadit. A to zejména prodejem, likvidací, bezúplatným převodem (darem), vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva. Dlouhodobý majetek je možné vyřadit i v důsledku manka či škody, přeřazení majetku z podnikání do osobního užívání (pouze u FO) (Chalupa a spol., 2018, s. 105).

## **3 EVROPSKÁ UNIE A DAŇOVÉ ODPISY VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EU**

Tato kapitola se zabývá základními pojmy, jako je evropská integrace, daňové ustanovení v nejdůležitějších smlouvách systémů členských států Evropské unie, dále daněmi jako příjmem do rozpočtu Evropské unie. Další z podkapitol pojednává o nástrojích daňové politiky Evropské unie. Závěr je věnován daňové harmonizaci a koordinaci a daňovým odpisům v jednotlivých vybraných zemích Evropské unie.

### **3.1 Evropská integrace**

Evropská integrace je postavena na smlouvách, které upravují fungování Evropské unie, jde o tzv. primární práva. Dne 18. 4. 1951 byla podepsána první smlouva, a to Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO), také nazývána jako Pařížská smlouva. Dalšími primárními smlouvami jsou Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom) a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS), které byly podepsány 25. 3. 1957 v Římě. Evropské hospodářské společenství bylo s účinností od 1. 11. 1993 přejmenováno na Evropské společenství (ES). Pro všechna tato tři uskupení se používal společný název Evropská společenství, což bylo způsobeno vytvořením společných orgánů těchto tří společenství. Čtvrtým základním dokumentem je Smlouva o Evropské unii, jejíž text je dán Maastrichtskou smlouvou podepsanou 7. 2. 1992, která nabyla své účinnosti 1. 11. 1993. V této smlouvě byly zavedeny nové formy spolupráce členských zemí. Šlo především o oblasti zahraniční politiky, obrany a spravedlnosti. Posledním základním přijatým dokumentem EU je Lisabonská smlouva přijatá v roce 2009. Tato smlouva je tvořena hlavními dvěma částmi. Jedna část obsahuje znění změn Smlouvy o Evropské unii a druhou částí je znění změn Smlouvy o založení Evropského společenství s jejím nynějším přejmenováním na Smlouvu o fungování Evropské unie (Široký, 2018, s. 27-28).

### **3.2 Daňová ustanovení v nejdůležitějších smlouvách EU**

Prvními daňovými ustanoveními předpokládajícími spolupráci členských zemí jsou články 95 až 98 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. Článek 95 vládám zakazuje uvalovat na dovezené výrobky jiné daně než ty, které jsou uplatňovány na výrobky a zboží v tuzemsku. Článek 96 stanovuje, že při vývozu komodit do členských zemí EU nesmí vrácení daně převýšit její původně vybranou hodnotu. A článek 97 omezuje nevýhody, které plynou z používání kaskádovité daně z obratu. (Široký, 2018, s. 29)

### 3.3 Charakteristika a vznik daňových systémů členských států Evropské unie

Až do poloviny šedesátých let devatenáctého století měly zakládající státy EHS nesouměrné a různorodé daňové systémy, především u daní uvalovaných na spotřebu.

V oblasti nepřímých daní uplatňovala Francie jako jediná systém daně z přidané hodnoty, ostatní státy měly zavedeny kaskádovitý systém daně z obratu. Vzhledem k tomuto duplicitnímu systému výběru daní nebyla zaručena daňová neutralita. V oblasti přímých daní existovala stejná struktura daní z důchodu, ale velmi odlišné byly metody konstrukce daňových základů, systém odčitatelných položek od základu daně a další ovlivňující ustanovení (Široký, 2018, s. 38).

Výše uvedených nepoměrů si byly členské země vědomy. Předpoklady pro daňovou harmonizaci a koordinaci jsou součástí již zakladatelských smluv. Následně ale nastalo v oblasti harmonizačních tendencí období stagnace, které trvalo 10 let. Rok 1967 se považuje za průlomový, jelikož bylo ve všech členských zemích rozhodnuto o zavedení povinného systému daně z přidané hodnoty. Výraznější posunutí procesu harmonizace daní nastalo až v roce 1977, kdy bylo schváleno jednotné vymezení daňové základny, které je nezbytné pro výpočet DPH. Užší fiskální koordinace byla zajištěna 1. 1. 1993 zavedením jednotného vnitřního trhu. Široký (2018, s.38) uvádí definici jednotného vnitřního trhu jako: „*prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.*“ (Široký, 2018, s. 38) Jde o tzv. čtyři svobody. V roce 2004 se přistupující státy smluvně zavázaly k přiblížení daňovým soustavám dosavadním 15 členským zemím. U většiny otázek týkajících se daní je vyžadován souhlas všech členských zemí, proto došlo k ztížení procesu harmonizace daní (Široký, 2018, s. 38).

### 3.4 Daně jako příjem rozpočtu EU

I přesto, že „evropská“ daň neexistuje, jsou daně do rozpočtu EU odváděny prostřednictvím odvodů z národních výnosů DPH. Evropské společenství uhlí a oceli bylo původně financováno poplatky uhelných a ocelářských podniků. Se vznikem Evropského hospodářského společenství a Euratomu bylo spojeno i zvýšení finančních nároků na zdroje těchto uskupení. Zpočátku byla Evropská společenství financována příspěvky od členských států dle jejich velikosti. Již v římských dohodách byla poznamenána možnost nahradit tyto příspěvky vlastními zdroji. Systém vlastních zdrojů byl nařízen rozhodnutím Rady o nahrazení finančních zdrojů od členských států vlastními zdroji Společenství Euratom, ESUO a EHS 28. 4. 1970. Systém vlastních zdrojů zahrnuje:



- zemědělské dávky uvalené na zemědělské produkty dovážené ze třetích zemí do Evropského společenství a vybírané dávky od výrobců cukru;
- výnos z cla z komodit vstupujících na vnitřní trh;
- procento z národního výnosu DPH;
- příspěvek z HDP (Široký, 2018, s. 42).

### 3.5 Daňová harmonizace

Nerudová (2015, s. 15) definuje daňovou harmonizaci jako „*proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.*“

V rámci harmonizačního procesu lze určit tři základní fáze, a to:

- výběr daně;
- harmonizace daňového základu;
- harmonizace daňové sazby. (Nerudová, 2011, s. 15)

Harmonizační proces však nutně nemusí projít všemi fázemi.

Daňovou harmonizaci lze rozlišit na několik úrovní, vezmeme-li v úvahu různé souvislosti, kterými jsou daňové základy, daňové sazby a způsob daňové administrativy, a to na:

- rozdílné daně ve všech zemích;
- některé daně společné, některé národní;
- ve všech zemích stejné daně. (Nerudová, 2011, s. 15)

Daňová harmonizace v situaci, kdy všechny země aplikují rozdílné daně lze rozdělit takto:

- harmonizace neexistuje – neexistují smlouvy, které by zabránily dvojímu zdanění, a neexistuje administrativní spolupráce;
- existuje mírná harmonizace – existují smlouvy, které zabraňují dvojímu zdanění, a existuje administrativní spolupráce.

Dílčí harmonizace se uplatňuje tehdy, kdy země pro některé daně užívají společná ustanovení a pro jiné daně národní ustanovení. Celková harmonizace je výsledek harmonizace struktury daňového systému a daňových sazeb. Cílem Evropských společenství je zavedení jednotného trhu a jeho hladkého fungování.

Daňovou harmonizaci lze rozdělit na pozitivní a negativní (Nerudová, 2011, s. 16). Pozitivní harmonizace je proces přibližování národních daňových systémů států Evropských společenství. Proces přibližování je realizován pomocí implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů. Pozitivní harmonizace je považována za nejlepší způsob dosažení

fungujícího státu, protože výsledkem pozitivní harmonizace je platnost stejných pravidel ve všech členských státech. Výsledkem činnosti Evropského soudního dvora je negativní harmonizace. Tu nelze považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu, jelikož nevytváří pro všechny členské státy stejná pravidla. Negativní harmonizaci nelze použít jako prostředek k dosažení harmonizace, jelikož nevymezuje stejné postupy pro její dosažení.

S ohledem na aktuální vývoj lze dále definovat harmonizaci jako přímou a nepřímou. Přímá harmonizace je proces, který harmonizuje daňová ustanovení prostřednictvím daňových směrnic. Oproti tomu nepřímá harmonizace se snaží o dosažení harmonizace prostřednictvím jiných oblastí práva (Nerudová, 2011, s. 17).

### **3.6 Daňová koordinace**

S daňovou harmonizací je spojen také pojem daňová koordinace, která je prvním stupněm mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů. Jsou vydávána doporučení k novelizaci daňových zákonů. Daňová koordinace zajišťuje také vzájemnou výměnu dat daňových rezidentů jednotlivých států. Daňová koordinace zahrnuje mnohem širší oblasti přizpůsobování než daňová harmonizace. Daňová koordinace je jakékoli přizpůsobení daňového systému jednoho státu k druhému a nevede na rozdíl od daňové harmonizace k jednotnosti daňových systémů. Rozlišují se dva druhy daňové koordinace, a to smluvní a spontánní (Nerudová, 2011, s. 19).

Smluvní daňová koordinace znamená smluvní vyjednávání států, ve kterém se zavazují, že se budou chovat určitým způsobem, který je odlišný od situace, kdy by nebyly smluvně vázány. Konkrétně lze uvést příklad smluvní daňové koordinace v případě uzavírání bilaterálních smluv, především smluv mezinárodních o zamezení dvojího zdanění. V případě Evropské unie lze za smluvní daňovou koordinaci považovat vytvoření společných pravidel pro zdaňování korporací.

Spontánní daňová koordinace je jednostranná, nezahrnuje tudíž vyjednávání s jinými státy, a je výsledkem daňové soutěže. Příkladem spontánní daňové koordinace v Evropské unii je snižování nominálních sazeb daně z korporátních příjmů.

Daňová koordinace probíhá také v mezinárodních organizacích jako je OECD, OSN nebo Mezinárodní měnový fond (Nerudová, 2011, s. 19).

### **3.7 Odpisy ve vybraných zemích EU**

Následující kapitola popisuje způsoby odpisování v jednotlivých vybraných zemích EU. Bylo vybráno sedm zemí, některé více, některé méně ekonomicky vyspělé v porovnání s Českou republikou, které jsou seřazeny dle mapy světa od západu k východu. Ze všech zemí

v EU byly vybrány právě tyto, aby zde byly zastoupeny jak severní, východní, jižní, tak západně ležící země. V porovnání s Českou republikou jsou dle žebříčků ekonomické vyspělosti mezi vyspělejší státy zařazeny: Nizozemsko, Dánsko, Finsko, Francie a Španělsko. V tomto žebříčku se pod Českou republikou nachází Itálie a Bulharsko.

### **3.7.1 Odpisy dlouhodobého majetku ve Finsku**

Pro stroje a zařízení je maximální roční odpisová sazba z pořizovacích nákladů 25 %, pro budovy a stavby činí tato sazba od 4 do 20 % v závislosti na typu budovy či stavby a odhadované době životnosti tohoto aktiva. Pořizovací cena pro daňové účely je u strojů a zařízení definována jako náklady, které jsou sníženy o kumulované daňové odpisy. (PWC, 2019a)

Lineární metoda je využívána u nehmotných aktiv a aktiv s dlouhodobým ekonomickým využitím (např. přehrady). Náklady dlouhodobého nehmotného majetku jsou obvykle odpisované po dobu deseti let, případně v kratším období, pokud se prokáže, že doba životnosti je kratší, než deset let.

Investiční náklady na doly, pískoviště a lomy se odepisují poměrem k vytěženému množství. Předměty, jejichž doba životnosti je tři roky, nebo kratší, lze odepsat okamžitě. Pozemky se neodpisují. Ziskový goodwill je možné odpisovat po dobu jeho životnosti, nejdéle však po dobu deseti let (PWC, 2019a).

### **3.7.2 Odpisy dlouhodobého majetku v Dánsku**

V Dánsku jsou umožněny dva způsoby odpisování, a to daňové a účetní odpisy, přičemž daňové odpisy nemusí být shodné s účetními.

Roční odpisy u strojů a zařízení činní u metody snižování zůstatku až 25 %. Za odpisovou základnu se považuje cena dlouhodobého majetku po odečtení výnosů z prodeje a dříve odepsaných opravných položek.

Roční odpisová sazba u lodí činí 20 %, v následujících letech poté 12 %. Budovy (jiné než obytné a kancelářské budovy) se odpisují rovnoměrně až do výše 4 % ročně. Letadla, vlaky a elektrárny se odpisují 15 % roční sazbou. Železnice, telekomunikační zařízení a některá další zařízení s dlouhou životností se odpisují 7 % ročně.

Ziskový goodwill a další nehmotná vlastnická práva se odpisují rovnoměrně, a to až jedna sedmina pořizovací ceny ročně. Náklady, které se pojí s nákupem patentů, nebo know-how mohou být buď zaúčtovány do nákladů v plné výši v roce pořízení, nebo je lze rovnoměrně odpisovat sedm let. Goodwill z nákupu akcií nelze daňově odpisovat (PWC, 2019b).

### **3.7.3 Odpisy dlouhodobého majetku v Nizozemsku**

Odpisy lze počítat buď rovnoměrným odpisováním, metodou snižování zůstatku, nebo v souladu s jakoukoli jinou řádnou obchodní praxí. Odpisování začíná dnem uvedení aktiva do užívání.

Odpisy nemovitého majetku jsou omezeny následujícím způsobem. Majetek je rozlišen na nemovitý majetek držený pro investiční účely a budovy používané v obchodě nebo podnikání. V případě investičního majetku nebude majetek odpisován, pokud je účetní hodnota budovy a pozemku na kterém je umístěna vyšší než její hodnota pro daňové účely. Tato hodnota je každý rok určována městskými daňovými úřady.

V Nizozemsku nejsou odpisy pozemků povoleny. Amortizace goodwillu je omezena na 10 % kupní ceny ročně. U ostatních aktiv jako jsou automobily, počítače a zásoby činí stanovená roční odpisová sazba 20 %.

Zákon stanovuje zrychlené odpisy u několika konkrétních aktiv. Tyto odpisy se vztahují na investice do aktiv, která jsou v zájmu ochrany životního prostředí v Nizozemsku. (PWC, 2019c).

### **3.7.4 Odpisy dlouhodobého majetku ve Francii**

Složky dlouhodobého majetku musí být odpisovány samostatně dle vlastní životnosti. U některých nových aktiv s dobou použitelnosti delší než 3 roky jsou povoleny odpisy degresivní metodou.

U aktiv, která byla nakoupena mezi 4. prosincem 2008 a 31. prosincem 2009 se odpisová sazba vypočítá tak, že se sazba pro rovnoměrné odpisování vynásobí koeficientem:

- 1,75 - pokud je doba použitelnosti aktiva 3, nebo 4 roky;
- 2,25 - je-li doba použitelnosti 5 až 6 let;
- 2,75 - pokud je doba použitelnosti delší, než 6 let.

U aktiv, která byla nakoupena, nebo vyrobena po 31. prosinci 2009, se sazba vypočítá vynásobením sazby pro rovnoměrné odpisování následujícím koeficientem:

- 1,25 - pokud je doba použitelnosti aktiva 3, nebo 4 roky;
- 1,75 - pokud je doba použitelnosti aktiva 5 nebo 6 let;
- 2,25 - pokud je doba použitelnosti aktiva delší, než 6 let.

Zvláštní pravidla odpisování byla přijata pro tzv. „zelené“ silniční dopravní prostředky. Jde o odpisování dopravních prostředků, které musí mít ekologickou známku, pokud jsou

provozovány v ekologických zónách. Tato pravidla jsou platná do 31. prosince 2021. Výjimečná pravidla platí od 1. ledna 2019 pro odpisy investic do robotů, 3D tiskáren a jiných digitálních zařízení. Cílem bylo usnadnit digitalizaci francouzské ekonomiky.

Goodwill dle současných francouzských daňových pravidel nelze odpisovat. Po dobu nejvýše pěti let lze amortizovat výdaje na výzkum a vývoj software, nebo lze tyto náklady okamžitě odečíst. Náklady na pořízení software lze rovnoměrně odepisovat 12 měsíců a náklady na získané patenty lze amortizovat 5 let. Níže uvedený majetek je odpisován následujícími obecnými sazbami: komerční budovy 2 – 5 %, průmyslové budovy 5 %, kancelářské vybavení 10 – 20 %, motorová vozidla 20 – 25 %, stroje a zařízení 5 – 10 % (PWC, 2019d).

### 3.7.5 Odpisy dlouhodobého majetku ve Španělsku

Všechna aktiva kromě pozemků jsou pro daňové účely odpisovatelná. Jsou stanoveny tabulky sazeb odpisů, ve kterých jsou uvedeny maximální sazby odpisů za rok a maximální doby použitelnosti pro každou skupinu aktiv. Následující tabulka uvádí maximální roční sazby a maximální roky životnosti obvykle odpisovaných aktiv (PWC, 2019e).

**Tabulka 7 - Maximální roční sazby a maximální roky životnosti obvykle odpisovaných aktiv ve Španělsku**

Aktivum	Roční odpisová sazba v %	Doba životnosti (v letech)
Průmyslové budovy	3	68
Sklady	7	30
Administrativní budovy	2	100
Počítače	25	8
Nástroje	25	8

*Zdroj: (PWC, 2019e)*

Obvykle se používá metoda lineárního odpisování, která se aplikuje na pořizovací cenu, nebo na odepsanou hodnotou. Pokud účetní odpisy převyšují daňové, musí se do daňového vyměření zahrnout mimo zúčtovací úpravy.

Budovy, nábytek a zařízení nelze odpisovat degresivní metodou. Těžební aktiva a aktiva, která jsou využívána k výzkumu a vývoji, kromě budov mohou být pro daňové účely volně odpisovány (PWC, 2019e).

### 3.7.6 Odpisy dlouhodobého majetku v Itálii

Pro daňové účely je odpisovatelný pouze majetek, který se používá v podnikání společnosti. Maximální odpisové sazby pro odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou stanoveny vyhláškou ministra. V prvním roce daňového odpisování nesmí být odpisová sazba

vyšší než polovina běžných sazeb. Při tzv. „hyper odpisech“ se pořizovací náklady na hmotná aktiva (např. hi-tech, průmyslová robotika, zabezpečení IT atd.) zvyšují o:

- 170 % na investice do 2,5 milionu EUR;
- 100 % na investice 2,5 až 10 milionů EUR;
- 50 % na investice v rozmezí 10 až 20 milionů EUR.

Tato výhoda se vztahuje pouze na investice uskutečněné do 31. prosince 2020, pokud do 31. prosince 2019 byly splněny dvě podmínky, a to, že objednávka byla přijata prodejcem a alespoň 20 % z kupní ceny bylo již zaplacené. Nominální zvýšení o 40 % z pořizovací ceny se vztahuje také na nehmotná aktiva (např. software, systémy a aplikace).

Pozemky se v Itálii neodpisují. Patenty, know-how a jiné duševní vlastnictví lze odepisovat až dva roky. Budovy lze odepisovat až 3 % ročně, odpisové sazby pro automobily, stroje a zařízení jsou v rozmezí 3 a 15 %.

Od 1. ledna 2020 lze na nákup nového hmotného a nehmotného majetku vytvořit zvýhodněný daňový dobropis místo výše uvedených zvýšených daňových odpisů (PWC, 2019f).

### 3.7.7 Odpisy dlouhodobého majetku v Bulharsku

Pro účely účetnictví lze počítat odpisy metodou rovnoměrnou, progresivní, nebo regresivní. Bulharským společnostem je účetními předpisy umožněno stanovit odpisový plán pro každý nehmotný a hmotný majetek na základě zvolené metody (PWC, 2019g). Dlouhodobý majetek je definován cenou nad 500 BLG (Worldwide-tax.com, 2018). Pro daňové účely je možné použít pouze lineární metodu odpisování. U strojů a zařízení lze za určitých podmínek použít také metodu zrychlených odpisů (PWC, 2019g).

Pro lineární odpisování je dlouhodobý majetek rozdělen do následující tabulky.

**Tabulka 8 - Rozdělení majetku do skupin pro lineární odpisování v Bulharsku**

Aktiva	Odpisová sazba v %
Budovy	4
Stroje a zařízení	30
Infrastruktura, silnice a dopravní prostředky	10
Počítače	50
Vozidla	25
Ostatní dlouhodobá aktiva	15

*Zdroj: (Worldwide-tax.com, 2018)*

## 4 KOMPARACE DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ – PŘÍPADOVÁ STUDIE

V následující kapitole je znázorněn rozdíl mezi rovnoměrným a zrychleným daňovým odpisem stejného majetku. Porovnání odpisů automobilu ve vybraných zemích EU, vliv těchto odpisů na daňový základ a výslednou daň z příjmů PO. Dále jsou znázorněny dopady daňového zatížení ve vybraných zemích EU. Vzhledem k tomu, že se odpisy automobilu ve vybraných zemích EU příliš neliší, jsou na konci kapitoly vypočteny odpisy goodwillu, v nichž je rozdíl v jednotlivých zemích značný.

### 4.1 Odpis automobilu ve vybraných zemích EU

Pro porovnání zrychlených a rovnoměrných daňových odpisů byl zvolen osobní automobil Volkswagen Multivan, který byl pořízen 20. 5. 2020. Pořizovací cena je 1 000 000 Kč, automobil je zařazený v 2. odpisové skupině s dobou odpisování 5 let. Výpočet daňových odpisů je prováděn v souladu s § 26 – § 33 Zákona o daních z příjmů.

#### 4.1.1 Výpočet daňového rovnoměrného odpisu automobilu

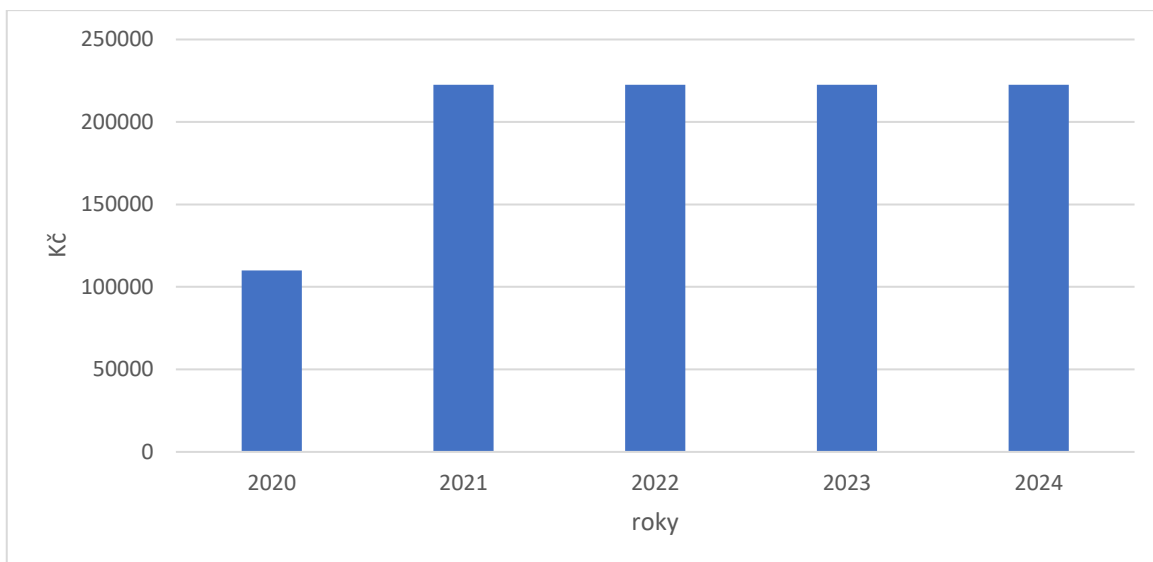
Výpočet rovnoměrného daňového odpisu je proveden dle stanovených pravidel v § 31 Zákona o daních z příjmů. Odpis je vypočten vynásobením vstupní ceny koeficienty stanovenými pro jednotlivé roky, které jsou uvedeny v Zákoně o daních z příjmů. Zůstatková cena je vypočítána jako rozdíl mezi pořizovací cenou a oprávkami.

**Tabulka 9 - Daňové rovnoměrné odpisy**

Roky	Odpisy	Oprávký	Zůstatková cena
2020	$1\,000\,000 * 0,11 = 110\,000$	110 000	$1\,000\,000 - 110\,000 = 890\,000$
2021	$1\,000\,000 * 0,2225 = 222\,500$	332 500	$1\,000\,000 - 332\,500 = 667\,500$
2022	$1\,000\,000 * 0,2225 = 222\,500$	555 000	$1\,000\,000 - 55\,000 = 445\,000$
2023	$1\,000\,000 * 0,2225 = 222\,500$	777 500	$1\,000\,000 - 777\,500 = 222\,500$
2024	$1\,000\,000 * 0,2225 = 222\,500$	1 000 000	$1\,000\,000 - 1\,000\,000 = 0$

*Zdroj: vlastní zpracování*

Výpočet rovnoměrného odpisu je znázorněn v následujícím grafu č.1, ve kterém jsou zobrazeny výše odpisů za roky 2020 až 2024. Tento graf lze porovnat s grafem č. 2, kde je pro stejný majetek aplikován odpis zrychlený. Na níže uvedeném grafu lze vidět, že odpis je nižší pouze v prvním roce odpisování, v následujících letech je odpis každý rok stejný.



**Obrázek 1 - Graf rovnoměrný odpis automobilu**

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 4.1.2 Výpočet daňového zrychleného odpisu automobilu

Pro výpočet odpisů osobního automobilu vhodnější použít daňové zrychlené odpisy, jejichž podrobný výpočet je uveden níže v tabulce č. 11. Při zrychleném odpisování je větší část hodnoty majetku přenesena do nákladů v prvních letech odpisování, což může značně ovlivnit hospodářský výsledek a v konečné fázi i výši daně z příjmů právnických osob, v dalších letech se výše odpisů postupně snižuje.

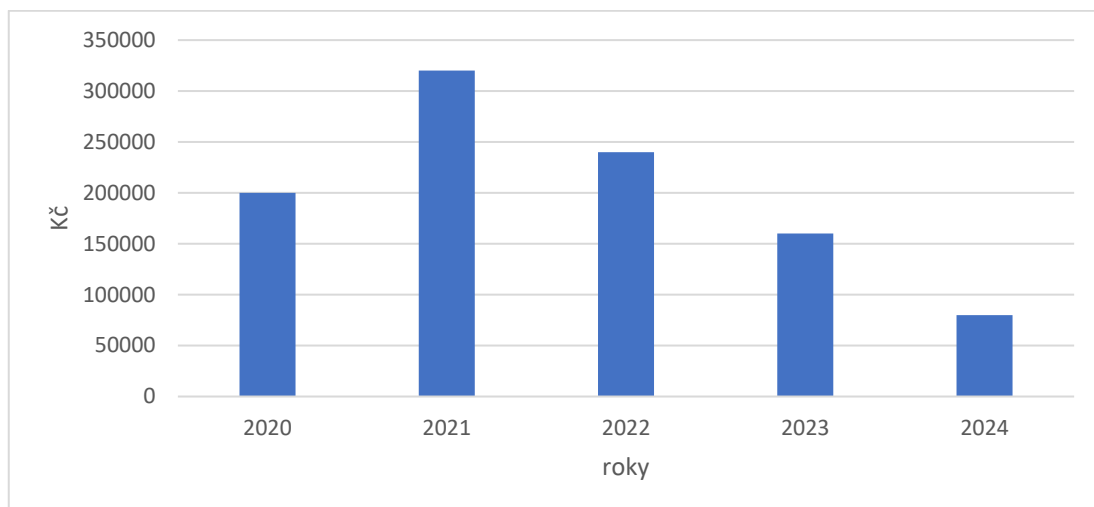
**Tabulka 10 - Daňové zrychlené odpisy**

Roky	Výpočet odpisu	Oprávký	Zůstatková cena
2020	$1\,000\,000/5 = 200\,000$	200 000	$1\,000\,000 - 200\,000 = 800\,000$
2021	$(2*800\,000)/5 = 320\,000$	520 000	$1\,000\,000 - 520\,000 = 480\,000$
2022	$(2*480\,000)/4 = 240\,000$	760 000	$1\,000\,000 - 760\,000 = 240\,000$
2023	$(2*240\,000)/3 = 160\,000$	920 000	$1\,000\,000 - 920\,000 = 80\,000$
2024	$(2*800\,000)/2 = 80\,000$	1 000 000	$1\,000\,000 - 1\,000\,000 = 0$

*Zdroj: vlastní zpracování*



V následujícím grafu č. 2 jsou znázorněny daňové zrychlené odpisy za roky 2020 až 2024. Na grafu je znázorněné výše uvedené tvrzení, že větší část hodnoty majetku je odepsána v prvních letech odpisování, v posledních dvou letech se výše odpisů postupně snižuje.

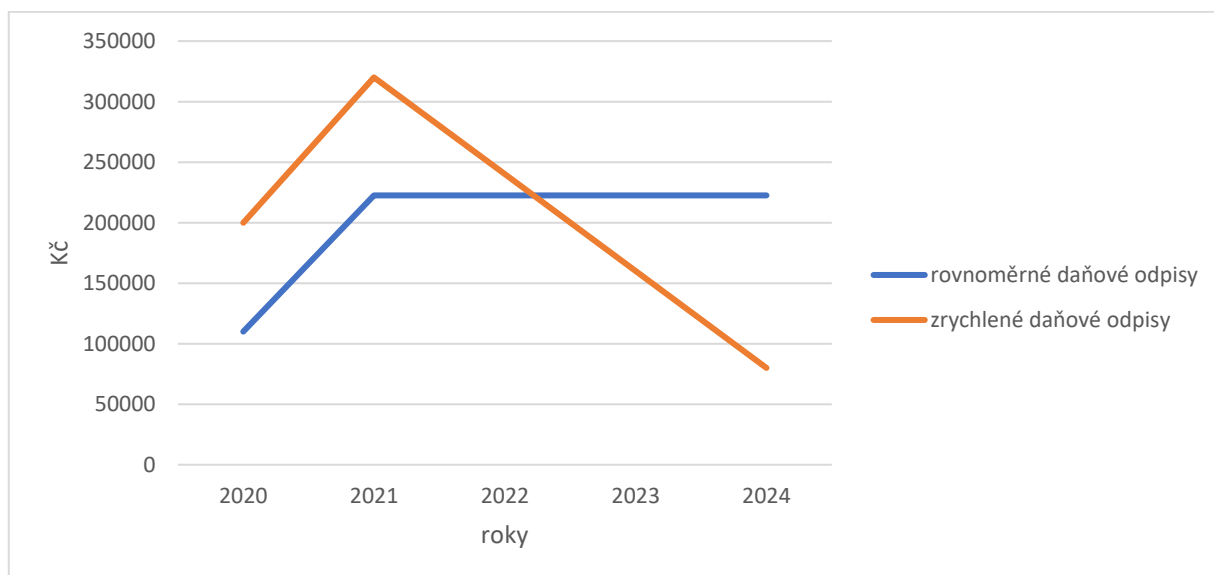


**Obrázek 2 - Graf zrychlený odpis automobilu**

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 4.1.3 Porovnání daňových rovnoměrných a zrychlených odpisů automobilu

Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů na příkladu osobního automobilu Volkswagen Multivan.



**Obrázek 3 - Graf porovnání daňových rovnoměrných a zrychlených odpisů**

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že při zrychleném odpisování budou odpisy v prvních třech letech vyšší než při rovnoměrném způsobu odpisování. Naopak ve čtvrtém a pátém roce odpisování bude hodnota zrychlených odpisů nižší než u rovnoměrných odpisů.

#### 4.1.4 Dopady daňových odpisů automobilu na daňové zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU

V následujících tabulkách je znázorněno, jak se bude lišit daňový základ v jednotlivých vybraných zemích v jednotlivých letech jen na základě rozdílů v odpisech a dále, jak se to projeví na daňové povinnosti, pokud bude ve všech případech čistý zisk 10 milionů Kč při stejné výši ostatních nákladů ve všech zemích.

Odpis automobilu je v jednotlivých zemích odpisován následujícími sazbami: Dánsko 25 %; Finsko 25 %; Nizozemsko 20 %; Francie 20 %; Španělsko 16 %; Itálie 15 %; Bulharsko 25 %.

Daň z příjmů právnických osob činí ve Finsku 20 %; Dánsku 22 %; Nizozemsku 25 %; Francii 31 %; Španělsku 35 %; Itálii 27,5 % a v Bulharsku 10 %. Všechny výše uvedené sazby jsou aktuální pro rok 2020. (EY, 2019)

**Tabulka 11 - Výše odpisu automobilu za jednotlivé roky ve vybraných zemích EU**

země/roky	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
<b>ČR</b>	110 000	222 500	222 500	222 500	222 500	x	x
<b>Dánsko</b>	250 000	250 000	250 000	250 000	x	x	x
<b>Finsko</b>	250 000	250 000	250 000	250 000	x	x	x
<b>Nizozemsko</b>	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	x	x
<b>Francie</b>	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	x	x
<b>Španělsko</b>	160 000	160 000	160 000	160 000	160 000	160 000	40 000
<b>Itálie</b>	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	100 000
<b>Bulharsko</b>	250 000	250 000	250 000	250 000	x	x	x

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že nejrychleji je automobil odepsán v Dánsku, Finsku a Bulharsku, což je dáno vyšší ročních sazeb pro odpisy dlouhodobého majetku, které jsou v těchto zemích nejvyšší.

**Tabulka 12 - Daňový základ v jednotlivých letech ve vybraných zemích EU – odpis automobilu**

země/roky	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
ČR	9 890 000	9 777 500	9 777 500	9 777 500	9 777 500	10 000 000	10 000 000
Dánsko	9 750 000	9 750 000	9 750 000	9 750 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000
Finsko	9 750 000	9 750 000	9 750 000	9 750 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000
Nizozemsko	9 980 000	9 800 000	9 800 000	9 800 000	9 800 000	10 000 000	10 000 000
Francie	9 980 000	9 800 000	9 800 000	9 800 000	9 800 000	10 000 000	10 000 000
Španělsko	9 840 000	9 840 000	9 840 000	9 840 000	9 840 000	9 840 000	9 960 000
Itálie	9 850 000	9 850 000	9 850 000	9 850 000	9 850 000	9 850 000	9 900 000
Bulharsko	9 750 000	9 750 000	9 750 000	9 750 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

Výše odpisu ovlivní i daňový základ, a to tak, že čím je odpis majetku vyšší, tím je daňový základ nižší. Toto tvrzení je zachyceno ve výše uvedené tabulce č. 12.

**Tabulka 13 - Daň z příjmů PO v jednotlivých letech ve vybraných zemích EU – odpis automobilu**

země/roky	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
ČR	1 879 100	1 857 725	1 857 725	1 857 725	1 857 725	1 900 000	1 900 000
Dánsko	2 145 000	2 145 000	2 145 000	2 145 000	2 200 000	2 200 000	2 200 000
Finsko	1 950 000	1 950 000	1 950 000	1 950 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000
Nizozemsko	2 495 000	2 450 000	2 450 000	2 450 000	2 450 000	2 500 000	2 500 000
Francie	3 093 800	3 038 000	3 038 000	3 038 000	3 038 000	3 100 000	3 100 000
Španělsko	3 444 000	3 444 000	3 444 000	3 444 000	3 444 000	3 444 000	3 486 000
Itálie	2 708 750	2 708 750	2 708 750	2 708 750	2 708 750	2 708 750	2 722 500
Bulharsko	975 000	975 000	975 000	975 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

Výsledná daň z příjmů PO je ovlivněna výší sazby daně z příjmů PO, která je nejvyšší ve Španělsku, Francii, Itálii a Nizozemsku, a v důsledku toho je i samotná daň z příjmů nejvyšší v těchto zemích.

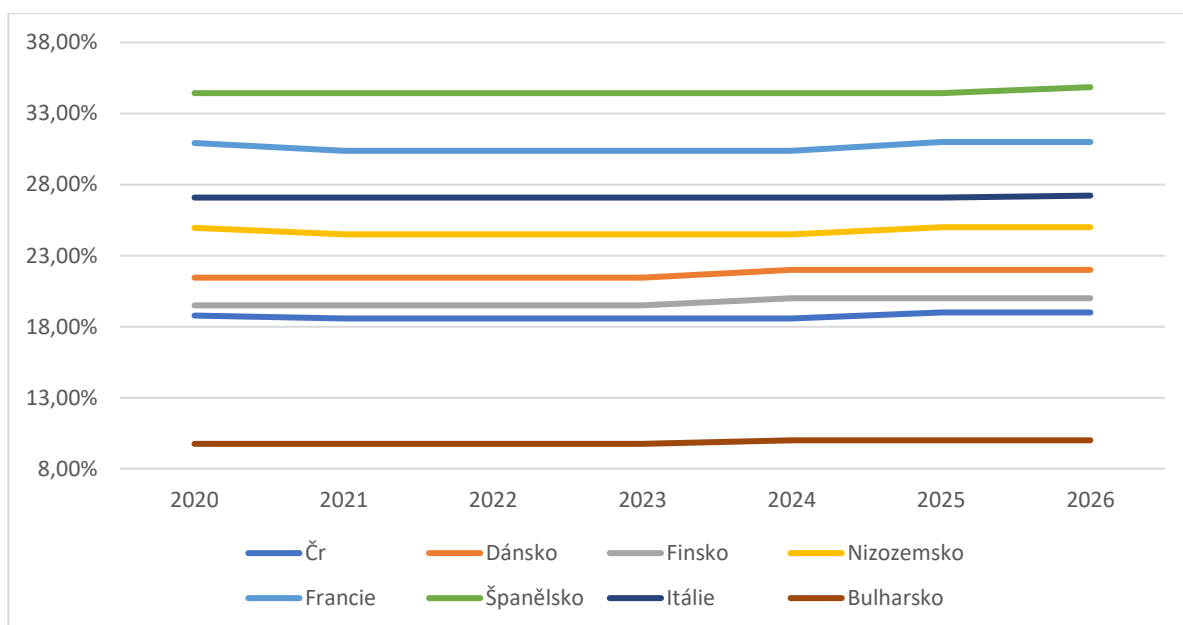
**Tabulka 14 - Dopady daňového zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU – odpis automobilu**

země/roky	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
ČR	18,79 %	18,58 %	18,58 %	18,58 %	18,58 %	19,00 %	19,00 %
Dánsko	21,45 %	21,45 %	21,45 %	21,45 %	22,00 %	22,00 %	22,00 %
Finsko	19,50 %	19,50 %	19,50 %	19,50 %	20,00 %	20,00 %	20,00 %
Nizozemsko	24,95 %	24,50 %	24,50 %	24,50 %	24,50 %	25,00 %	25,00 %
Francie	30,94 %	30,38 %	30,38 %	30,38 %	30,38 %	31,00 %	31,00 %
Španělsko	34,44 %	34,44 %	34,44 %	34,44 %	34,44 %	34,44 %	34,86 %
Itálie	27,09 %	27,09 %	27,09 %	27,09 %	27,09 %	27,09 %	27,23 %
Bulharsko	9,75 %	9,75 %	9,75 %	9,75 %	10,00 %	10,00 %	10,00 %

*Zdroj: vlastní zpracování*

Výše uvedená tabulka zobrazuje dopady daňového zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU. Jde o poměrové vyjádření daní z příjmu PO uvedených v tabulce č.14 a čistého zisku, který ve všech případech činí 10 mil. Kč. Z tabulky vyplývá, že nejvyšší vliv na daňové zatížení má daň z příjmů PO ve Španělsku, Francii, Itálii a Nizozemsku. Tato skutečnost je dána výší daně z příjmů v jednotlivých výše uvedených státech.

Vzhledem k výši sazeb daně z příjmu PO se v tabulce nad Českou republikou nacházejí všechny země, kromě Bulharska. U zemí jako je Finsko, Dánsko, Nizozemsko, Francie či Španělsko se toto dalo očekávat, vzhledem k výše uvedeným skutečnostem o ekonomické vyspělosti těchto států. I přesto, že Itálie se v žebříčku ekonomické vyspělosti nachází pod Českou republikou, z grafu dopadů daňového zatížení ve vybraných zemích EU jednoznačně vyplývá, že Itálie se nachází nad Českou republikou.



**Obrázek 4 - Graf dopady daňového zatížení ve vybraných zemích EU - odpis automobilu**

*Zdroj: vlastní zpracování*

Pro lepší přehlednost je tvrzení uvedené v tabulce č. 14 znázorněno na výše uvedeném grafu. Z tohoto grafu lze vyčíst stejné skutečnosti, jako z výše uvedené tabulky.

## 4.2 Odpisy softwaru ve vybraných zemích EU

Vzhledem k tomu, že odpisy automobilu se v jednotlivých zemích extrémně neliší, byl v závěru jako příklad výraznějšího rozdílu v odpisování v jednotlivých zemích vybrán odpis softwaru, jehož cena činí 70 000 Kč a odpisován je od roku 2020.

#### 4.2.1 Výpočet daňových rovnoměrných odpisů softwaru

V následujících zemích se software odpisuje takto: ČR 33,3 %, Dánsko (DK) 14,28 %, Nizozemsko (NL) 20 %, Finsko (FIN) 10 %, , Francie (F) 10 %, Španělsko (E) 15 %, Itálie (I) 5,5 %, Bulharsko (BG) 50 %. (EY, 2019; PWC, 2019)

**Tabulka 15 – Daňové rovnoměrné odpisy softwaru ve vybraných zemích EU (v tis. Kč)**

roky/země	ČR	DK	NL	FIN	F	E	I	BG
2020	23,33	10	14	7	7	10,5	3,8	35
2021	23, 33	10	14	7	7	10,5	3,8	35
2022	23, 33	10	14	7	7	10,5	3,8	x
2023	x	10	14	7	7	10,5	3,8	x
2025	x	10	14	7	7	10,5	3,8	x
2026	x	10	x	7	7	10,5	3,8	x
2027	x	10	x	7	7	7	3,8	x
2028	x	x	x	7	7	x	3,8	x
2029	x	x	x	7	7	x	3,8	x
2030	x	x	x	7	7	x	3,8	x
2031	x	x	x	x	x	x	3,8	x
2032	x	x	x	x	x	x	3,8	x
2033	x	x	x	x	x	x	3,8	x
2034	x	x	x	x	x	x	3,8	x
2035	x	x	x	x	x	x	3,8	x
2036	x	x	x	x	x	x	3,8	x
2037	x	x	x	x	x	x	3,8	x
2038	x	x	x	x	x	x	3,8	x

*Zdroj: vlastní zpracování*

V tabulce jsou vidět značné rozdíly v délce odpisování software. Nejrychleji je software odepsán v Bulharsku, České republice, Nizozemsku a Španělsku. Naopak nejdéle je software odepisován v Itálii. V porovnání Francie či Finska s Bulharskem je doba odpisování softwaru pětinasobná.

#### 4.2.2 Dopady daňových odpisů softwaru na daňové zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU

V následující tabulce je znázorněno, jak se bude lišit daňový základ v jednotlivých vybraných zemích v jednotlivých letech jen na základě rozdílů v odpisech, pokud bude čistý zisk 10 milionů Kč při stejné výši ostatních nákladů ve všech zemích.

**Tabulka 16 - Daňový základ v jednotlivých letech ve vybraných zemích EU – odpis softwaru (v tis. Kč)**

roky/země	ČR	DK	NL	FIN	F	E	I	BG
2020	9 976,6	9 990	9 986	9 993	9 993	9 989,5	9 996,11	9 965
2021	9 976,6	9 990	9 986	9 993	9 993	9 989,5	9 996,11	9 965
2022	9 976,6	9 990	9 986	9 993	9 993	9 989,5	9 996,11	10 000
2023	10 000	9 990	9 986	9 993	9 993	9 989,5	9 996,11	10 000
2025	10 000	9 990	9 986	9 993	9 993	9 989,5	9 996,11	10 000
2026	10 000	9 990	10 000	9 993	9 993	9 989,5	9 996,11	10 000
2027	10 000	9 990	10 000	9 993	9 993	9 993	9 996,11	10 000
2028	10 000	10 000	10 000	9 993	9 993	10 000	9 996,11	10 000
2029	10 000	10 000	10 000	9 993	9 993	10 000	9 996,11	10 000
2030	10 000	10 000	10 000	9 993	9 993	10 000	9 996,11	10 000
2031	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	9 996,11	10 000
2032	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	9 996,11	10 000
2033	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	9 996,11	10 000
2034	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	9 996,11	10 000
2035	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	9 996,11	10 000
2036	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	9 996,11	10 000
2037	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	9 996,11	10 000
2038	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	9 996,11	10 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

Výše odpisu má stejně jako v prvním případě vliv na daňový základ, tzn. čím je odpis majetku vyšší, tím je daňový základ nižší.

**Tabulka 17 - Daň z příjmů PO – odpis softwaru (v tis. Kč)**

roky/země	ČR	DK	NL	FIN	F	E	I	BG
2020	1 895,56	2 197,8	2 496,5	1 998, 6	3 097, 83	3 496,32	2 748,93	996,5
2021	1 895,56	2 197,8	2 496,5	1 998, 6	3 097, 83	3 496,32	2 748,93	996,5
2022	1 895,56	2 197,8	2 496,5	1 998, 6	3 097, 83	3 496,32	2 748,93	1 000
2023	1 900	2 197,8	2 496,5	1 998, 6	3 097, 83	3 496,32	2 748,93	1 000
2025	1 900	2 197,8	2 496,5	1 998, 6	3 097, 83	3 496,32	2 748,93	1 000
2026	1 900	2 197,8	2 500	1 998, 6	3 097, 83	3 496,32	2 748,93	1 000
2027	1 900	2 197,8	2 500	1 998, 6	3 097, 83	3 497,55	2 748,93	1 000
2028	1 900	2 200	2 500	1 998, 6	3 097, 83	3 500	2 748,93	1 000
2029	1 900	2 200	2 500	1 998, 6	3 097, 83	3 500	2 748,93	1 000
2030	1 900	2 200	2 500	1 998, 6	3 097, 83	3 500	2 748,93	1 000
2031	1 900	2 200	2 500	2 000	3 100	3 500	2 748,93	1 000
2032	1 900	2 200	2 500	2 000	3 100	3 500	2 748,93	1 000
2033	1 900	2 200	2 500	2 000	3 100	3 500	2 748,93	1 000
2034	1 900	2 200	2 500	2 000	3 100	3 500	2 748,93	1 000
2035	1 900	2 200	2 500	2 000	3 100	3 500	2 748,93	1 000
2036	1 900	2 200	2 500	2 000	3 100	3 500	2 748,93	1 000
2037	1 900	2 200	2 500	2 000	3 100	3 500	2 748,93	1 000
2038	1 900	2 200	2 500	2 000	3 100	3 500	2 748,93	1 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

Výsledná daň z příjmů PO je stejně jako v předchozím případě ovlivněna výší sazby daně z příjmů PO, která je nejvyšší ve Španělsku, Francii, Itálii a Nizozemsku.

**Tabulka 18 - Dopady daňového zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU - odpis softwaru**

roky/země	ČR	Dánsko	Nizozemsko	Finsko	Francie	Španělsko	Itálie	Bulharsko
2020	18,96 %	21,98 %	24,97 %	19,99 %	30,98 %	34,96 %	27,49 %	9,96 %
2021	18,96 %	21,98 %	24,97 %	19,99 %	30,98 %	34,96 %	27,49 %	9,96 %
2022	18,96 %	21,98 %	24,97 %	19,99 %	30,98 %	34,96 %	27,49 %	10,00 %
2023	19,00 %	21,98 %	24,97 %	19,99 %	30,98 %	34,96 %	27,49 %	10,00 %
2025	19,00 %	21,98 %	24,97 %	19,99 %	30,98 %	34,96 %	27,49 %	10,00 %
2026	19,00 %	21,98 %	25,00 %	19,99 %	30,98 %	34,96 %	27,49 %	10,00 %
2027	19,00 %	21,98 %	25,00 %	19,99 %	30,98 %	34,98 %	27,49 %	10,00 %
2028	19,00 %	22,00 %	25,00 %	19,99 %	30,98 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2029	19,00 %	22,00 %	25,00 %	19,99 %	30,98 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2030	19,00 %	22,00 %	25,00 %	19,99 %	30,98 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2031	19,00 %	22,00 %	25,00 %	20,00 %	31,00 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2032	19,00 %	22,00 %	25,00 %	20,00 %	31,00 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2033	19,00 %	22,00 %	25,00 %	20,00 %	31,00 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2034	19,00 %	22,00 %	25,00 %	20,00 %	31,00 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2035	19,00 %	22,00 %	25,00 %	20,00 %	31,00 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2036	19,00 %	22,00 %	25,00 %	20,00 %	31,00 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2037	19,00 %	22,00 %	25,00 %	20,00 %	31,00 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %
2038	19,00 %	22,00 %	25,00 %	20,00 %	31,00 %	35,00 %	27,49 %	10,00 %

*Zdroj: vlastní zpracování*

Výše uvedená tabulka zobrazuje dopady daňového zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU. Opět se jedná o poměrové vyjádření daní z příjmu PO, které jsou uvedené v tabulce 17 a čistého zisku, který ve všech případech činí 10 mil. Kč. Z tabulky vyplývá, že po dobu odpisování majetku jsou v jednotlivých zemích díky odpisům procentuální dopady daňového zatížení nižší než v následujících letech, kdy už je majetek odepsán. V letech, kdy už se majetek neodpisuje je procentuální daňové zatížení rovno výší procentuální sazby daně z příjmů PO, která je stanovena pro každou zemi.

Odpisy ovlivňují daňové zatížení tím způsobem, že snižují daňový základ, tzn. že čím jsou odpisy vyšší, tím je daňový základ nižší. Což následně značně ovlivní výši daně z příjmů PO, která je dána nejen výší sazby daně z příjmů PO, ale také výší daňového základu. Je rozdíl v tom, zda se bude odvádět určité procento z daňového základu např. z 9 mil. Kč, nebo z 10 mil. Kč. Pro firmu je výhodné odvádět daně z nižšího daňového základu.

Z pohledu legislativního porovnání daňového zvýhodňování odpisů hmotného, nebo naopak nehmotného, je v Itálii dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek odepisován relativně

dlouho v porovnání s ostatními státy. V Dánsku a Itálii jsou daňově zvýhodňovány odpisy nehmotného majetku, ve Finsku, Nizozemsku, Francii taktéž. Naopak ve Španělsku a Bulharsku jsou daňově zvýhodňovány odpisy hmotného majetku.



## ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce byla komparace daňových odpisů a jejich dopadů na daňové zatížení podnikatelských subjektů ve vybraných zemích EU. Práce byla rozdělena do dvou částí. V první části byly popsány daně a jejich podstata, dlouhodobý majetek a odpisy a daňový systém členských států Evropské unie. V druhé části byla provedena případová studie komparace daňového odpisování. Pro porovnání byl zvolen osobní automobil Volkswagen Multivan. Nejprve byly vypočteny daňové rovnoměrné odpisy, následně daňové zrychlené odpisy. Oba tyto způsoby výpočtu byly zachyceny do tabulek, ze kterých byly následně vytvořeny grafy a oba způsoby daňových odpisů byly graficky porovnány. Nakonec bylo vypočteno a zaneseno do tabulek, jak se bude lišit daňový základ v jednotlivých vybraných zemích v jednotlivých letech jen na základě rozdílů v odpisech a dále, jak se to projeví na daňové povinnosti.

Výše odpisů dlouhodobého majetku ovlivňuje i výši nákladů, tudíž čím jsou celkové náklady vyšší, tím je výsledná daň nižší. Dle dlouhodobých plánů a cílů společnosti by si měla společnost určit, jakým způsobem bude majetek odpisovat tak, aby pro ni byl tento odpis co nejvýhodnější. V případě, že společnost potřebuje zatížit své náklady a v důsledku toho snížit výsledek hospodaření a následně daň z příjmů PO, je vhodné zvolit daňové zrychlené odpisy. Naopak pokud chce společnost zatěžovat náklady rovnoměrně, zvolí daňové rovnoměrné odpisování dlouhodobého majetku. Při volbě způsobu odpisování musí brát podnik v úvahu svou hospodářskou situaci a její pravděpodobný vývoj v následujících nejbližších letech. Vzhledem k určité svobodě, kterou v této oblasti legislativa poskytuje, může společnost optimalizovat svůj výsledek hospodaření a výslednou daňovou povinnost a plně záležet na jednotlivých společnostech, zda a jak tuto možnost uplatní ve svůj prospěch.

Metody, kterými se dlouhodobý majetek odpisuje, jsou ve všech zemích EU podobné, jelikož vždy vychází z Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví. Jednotlivé státy do volby metody odpisování téměř nezasahují.

## ZDROJE

- EY, 2019. *Worldwide Corporate Tax Guide* [online]. 1898 [cit. 2020-04-05]. Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019/\\$FILE/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019/$FILE/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019.pdf)
- CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH, 2018. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-121-5.
- KUBÁTOVÁ, Květa, 2010. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-574-8.
- KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-841-3.
- NERUDOVÁ, Danuše, 2017. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-682-3.
- NERUDOVÁ, Danuše, 2011. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-695-0.
- PWC, 2019a. Finland, Corporate - Deductions. *Pwc Worldwide Tax Summaries* [online]. [cit. 2020-04-05]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Finland-Corporate-Deductions>
- PWC, 2019b. Denmark, Corporate - Deductions. *Pwc Worldwide Tax Summaries* [online]. [cit. 2020-04-05]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Finland-Corporate-Deductions>
- PWC, 2019c. Netherlands, Corporate - Deductions. *Pwc Worldwide Tax Summaries* [online]. [cit. 2020-04-05]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Finland-Corporate-Deductions>
- PWC, 2019d. France, Corporate - Deductions. *Pwc Worldwide Tax Summaries* [online]. [cit. 2020-04-05]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Finland-Corporate-Deductions>
- PWC, 2019e. Spain, Corporate - Deductions. *Pwc Worldwide Tax Summaries* [online]. [cit. 2020-04-05]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Finland-Corporate-Deductions>
- PWC, 2019f. Italy, Corporate - Deductions. *Pwc Worldwide Tax Summaries* [online]. [cit. 2020-04-05]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Finland-Corporate-Deductions>

- PWC, 2019g. Bulgaria, Corporate - Deductions. *Pwc Worldwide Tax Summaries* [online]. [cit. 2020-04-05]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Finland-Corporate-Deductions>
- SEDLÁČEK, Jaroslav, Eva HÝBLOVÁ, Zuzana KŘÍŽOVÁ a Petr VALOUCH, 2010. *Finanční účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-5268-0.
- STORMWARE, 2015. Odpisy majetku v praxi. *Portál.POHODAcz* [online]. Jihlava, [cit. 2020-01-01]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odpisy-majetku-v-praxi/>
- ŠIROKÝ, Jan, 2009. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU, včetně základních judikátů ESD*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-746-1.
- ŠIROKÝ, Jan, 2018. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges. Teoretik. ISBN 978-80-7502-274-5.
- ŠIROKÝ, Jan, 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, Jan, 2015. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.
- Worldwide-tax.com*, 2018. [online]. [cit. 2020-01-01]. Dostupné z: [http://www.worldwide-tax.com/bulgaria/bul\\_reduc.asp](http://www.worldwide-tax.com/bulgaria/bul_reduc.asp)
- Předpis č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů – Přílohy. In: *Sbírka zákonů 1992*.
- Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů 1992*.
- Zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích. In: *Sbírka zákonů 2012*.