

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav ekonomiky a managementu**

Daňová optimalizace prostřednictvím odpisů

Veronika Hoffmannová

**Bakalářská práce
2012**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Veronika Hoffmannová**
Osobní číslo: **E09155**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Daňová optimalizace prostřednictvím odpisů**
Zadávající katedra: **Ústav ekonomiky a managementu**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Stanovení cíle práce

1. Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku
2. Způsoby daňového odepisování
3. Možnosti daňové optimalizace
4. Praktické příklady
5. Formulace závěru

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

PELC, V. Daňové odpisy 2009-2010. Praha : Linde, 2009. 139 s. ISBN 978-80-7201-771-3.

VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2011. Praha : Grada, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. Praha : VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

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

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora**
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **21. června 2011**

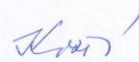
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2012**



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 13. července 2011

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem 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., autorský zákon, 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.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 4. 2012

Veronika Hoffmannová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce.

Dále bych chtěla poděkovat své rodině za trpělivost a morální podporu.

ANOTACE

Tématem bakalářské práce je „daňová optimalizace prostřednictvím odpisů“. Legislativa České republiky umožňuje daňovými odpisy upravit základ daně a snížit tak daň z příjmů na minimum. Teoretická část je zaměřena na daňové odpisy jako takové, jejich definici, způsoby ocenění majetku a druhů odpisování. Jsou zde přiblíženy i odpisy nehmotného majetku. Praktická část vyjmenovává možnosti daňové optimalizace i s praktickými příklady, což je také cílem této bakalářské práce. Její součástí je příklad výpočtu nulové daňové povinnosti fyzické osoby a uplatnění možností optimalizace v praxi.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň z příjmů, základ daně, daňové odpisy, zrychlené odpisy, rovnoměrné odpisy.

TITLE

Tax optimization through depreciation

ANNOTATION

This bachelor thesis deals with the topic "Tax Optimization through Depreciation." The Czech legislation enables the adjustment of tax bases by tax depreciation and this leads to a reduction of the income tax to a minimum. The theoretical part focuses on tax depreciation in general, such as definition, valuation methods and types of depreciation. The depreciation of intangible assets is also provided. The practical part gives practical examples of the possibilities of tax optimization which is the aim of this paper. It includes example of a zero tax liability calculation of a physical entity and the use of optimization options in practice.

KEYWORDS

Income tax, tax base, tax depreciation, accelerated depreciation, steady depreciation.

OBSAH

ÚVOD	10
1. DAŇOVÉ A ÚČETNÍ ODPISY MAJETKU	11
1.1. VEDENÍ ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ.....	11
1.2. VYPOŘÁDÁNÍ ROZDÍLU MEZI ÚČETNÍMI A DAŇOVÝMI ODPISY	12
1.3. DAŇOVÉ ODPISY JAKO DAŇOVÝ VÝDAJ.....	13
2. DAŇOVÉ ODPISY HMOTNÉHO MAJETKU	14
2.1. DEFINICE HMOTNÉHO MAJETKU PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	14
2.1.1. Hmotný majetek neodpisovaný	14
2.2. OCEŇOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU	15
2.2.1. Pořizovací cena.....	16
2.2.2. Vlastní náklady	17
2.2.3. Reprodukční pořizovací cena	17
2.2.4. Hodnota technického zhodnocení.....	17
2.2.5. Další možnosti ocenění.....	18
2.2.6. Korekce vstupní ceny	18
2.3. SUBJEKT ODPISOVÁNÍ.....	19
3. DAŇOVÉ ODPISY NEHMOTNÉHO MAJETKU	21
3.1. DEFINICE NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	21
3.2. ODPIS NEHMOTNÉHO MAJETKU	21
4. ZPŮSOBY DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ	23
4.1. ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ	24
4.1.1. Vlastní výpočet rovnoměrných odpisů	26
4.2. ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ	26
4.2.1. Vlastní výpočet zrychlených odpisů.....	27
4.3. ROVNOMĚRNÉ VERSUS ZRYCHLENÉ ODPISY	28
4.4. ČASOVÉ ODPISOVÁNÍ.....	28
5. MOŽNOSTI DAŇOVÉ OPTIMALIZACE	30
5.1. VYUŽITÍ ZVÝŠENÉHO ODPISU V 1. ROCE ODPISOVÁNÍ.....	30
5.1.1. Příklad zvýšeného odpisu v 1. roce o 10 %.....	31
5.2. PŘERUŠENÍ DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ	31
5.2.1. Příklad přerušení daňového odpisování.....	32
5.2.2. Příklad přerušení daňového odpisování uplatněním paušálních výdajů	32
5.3. UPLATNĚNÍ NIŽŠÍCH NEŽ MAXIMÁLNÍCH ROČNÍCH ODPISOVÝCH SAZEB U ROVNOMĚRNÉHO ODPISOVÁNÍ.....	33
5.3.1. Příklad odpisování s nižší než maximální odpisovou sazbou.....	33
5.4. MIMOŘÁDNÉ ODPISY	33
5.4.1. Příklad mimořádných odpisů.....	34
6. DAŇOVÁ OPTIMALIZACE U FYZICKÉ OSOBY	35
6.1. ODPISOVANÝ MAJETEK	35
6.2. URČENÍ OPTIMÁLNÍHO ZÁKLADU DANĚ.....	38
6.3. VÝBĚR ODPISŮ A VÝPOČET ZÁKLADU DANĚ	39
6.3.1. Varianta A	39
6.3.2. Varianta B.....	41
6.4. ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....	42
ZÁVĚR.....	44
POUŽITÁ LITERATURA	46

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Úpravy rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy	12
Tabulka 2: Minimální doba odpisování.....	23
Tabulka 3: Roční odpisová sazba při rovnoměrném odpisování.....	24
Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 %.....	24
Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 %.....	25
Tabulka 6: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 %.....	25
Tabulka 7: Koefficienty pro zrychlené odpisování.....	26
Tabulka 8: Příklad odpisů nehmotného majetku	29
Tabulka 9: Zvýšení odpisu v 1. roce o 10 %	31
Tabulka 10: Přerušení zrychleného odpisování.....	32
Tabulka 11: Přerušení zrychleného odpisování uplatněním paušálních výdajů.....	32
Tabulka 12: Mimořádné odpisy podle doby pořízení majetku v porovnání s rovnoměrnými a zrychlenými	34
Tabulka 13: Odpisy jednotlivého druhu majetku	36
Tabulka 14: Možnosti odpisování brusky (v Kč)	36
Tabulka 15: Možnosti odpisování počítačové sestavy (v Kč).....	37
Tabulka 16: Možnosti odpisování automobilu (v Kč).....	38
Tabulka 17: Shrnutí odpisů u jednotlivých druhů majetku	39
Tabulka 18: Výpočet daně z příjmů – Varianta A.....	40
Tabulka 19: Výpočet daně z příjmů – Varianta B.....	42

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Grafické srovnání odpisů brusky	37
--	----

SEZNAM ZKRATEK

FO	fyzická osoba
DPH	daň z přidané hodnoty
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
Sb.	Sbírka zákonů
k_1	koeficient pro první rok zrychleného odpisování
k_2	koeficient pro další roky zrychleného odpisování
k_3	koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu zrychleného odpisování
Kč	koruny české
RO	roční odpisy
ROS	roční odpisová sazba
VC	vstupní cena
ZC	zůstatková cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZROS	roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
ZVC	zvýšená vstupní cena
ZZC	zvýšená zůstatková cena

ÚVOD

Daňové odpisy jsou státem stanovená možnost, nikoli povinnost, jak poplatník může optimalizovat daňovou povinnost. Patří do daňové politiky státu, jejímž cílem je zabezpečení příjmů do státního rozpočtu a slouží také k ovlivnění subjektů na trhu. V daňové problematice dochází často ke změnám, a proto je mnohdy obtížné se v ní orientovat. Je to ale nezbytnost, protože ovlivňuje každý ekonomický subjekt, resp. výši daně, která je odváděna do státního rozpočtu. Daňové odpisy jsou jedním z nástrojů daňové optimalizace a tak i úspor finančních prostředků.

K několika novelizacím zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů došlo i v roce 2010. Některé z novel se týkaly i daňových odpisů hmotného a nehmotného majetku, které souvisely s hospodářskou krizí. Další významnou novelizací, bude daňová reforma plánovaná na rok 2014, která také ovlivní daňové odpisy.

Daňové odpisy může využít jak fyzická tak právnická osoba. U poplatníka, jenž vede účetnictví, se daňové odpisy nemusí rovnat odpisům účetním. Proto musí základ daně v daňovém přiznání ještě upravovat o vzniklý rozdíl. Některé účetní jednotky to vyřeší tím, že účetní odpisy ztotožní s daňovými. Tento problém neřeší poplatníci vedoucí pouze daňovou evidenci.

Práce je rozdělena do tří částí. Teoretická část je zaměřena na daňové odpisy, oceňování dlouhodobého majetku a subjekty, na které se daňové odpisování vztahuje. Také pojednává o odpisech účetních a odpisování nehmotného majetku. V praktické části jsou vyjmenovány možnosti daňové optimalizace pomocí odpisů, obsahující praktické příklady, které by měly pomoci k pochopení problematiky daňových odpisů, a to i odpisů mimořádných, které byly omezeny časovým intervalem kvůli tzv. povodňové dani, a k roku 2011 se již nevztahují. V poslední části jsou možnosti uplatněny v praktickém příkladě na výpočtu nulové daně z příjmů konkrétní fyzické osoby, což je také cílem práce - legálními způsoby snížit na nulu podnikatelskou daňovou povinnost.

Práce vychází z úpravy zákona na úrovni roku 2011.

Cílem bakalářské práce je prezentovat zákonem dané způsoby optimalizace daňové povinnosti a to prostřednictvím odpisování dlouhodobého majetku s ukázkou na příkladě fyzické osoby podnikající jako osoba samostatně výdělečně činná.

1. DAŇOVÉ A ÚČETNÍ ODPISY MAJETKU

Podnikatelská činnost vyžaduje mít ve vlastnictví aktiva a to zejména majetek, jak krátkodobý tak dlouhodobý. Majetek krátkodobý se vyznačuje tím, že má dobu použitelnosti do 1 roku, opotřebovává se a jeho spotřeba je jednorázová. Na rozdíl od dlouhodobého majetku, který se opotřebovává postupně ve více obdobích, jak účetních tak zdaňovacích. Děje se tak prostřednictvím odpisů. Odpisy dlouhodobého majetku znamenají postupné zahrnování vstupní ceny majetku do daňových výdajů.

Odpisy dlouhodobého majetku jsou účetní a daňové. Oboje mají svá specifika a neměly by se zaměňovat.[12, str. 9] Účetní odpisy jsou primárně upraveny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dalšími vyhláškami, naproti tomu daňové jsou ošetřeny zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Odpisy představují náklad, i když každé ve výsledku ovlivní jinou kategorii. Účetní odpisy ovlivňují účetní výsledek hospodaření, naopak daňové odpisy základ daně z příjmů k příslušnému zdaňovacímu období. Daň z příjmů odvádí jak fyzické tak právnické osoby povinně. Základ daně se stanoví z výsledku hospodaření a v případě fyzických osob vedoucích daňovou evidenci z rozdílu příjmů a výdajů. Takto zjištěný základ daně se dále upravuje o náklady a výnosy, přičemž náklady daňově neuznatelné se přičítají. Další možností je odečtení daňové ztráty a jiných položek podle § 15, § 20 a § 34 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP). Sazby daně, pomocí kterých získáme vypočítanou daň z příjmů, jsou s účinností od 1. ledna 2011 15 % pro fyzickou osobu a 19 % pro právnickou osobu.

Jednou daňově uznatelnou položkou jsou i odpisy majetku. Jejich tvorba může značně ovlivnit budoucí investice subjektů, protože odpisy se dá upravit základ daně a to podle potřeb subjektu. V ZDP, resp. v § 26 odst. 5, se daňovým odpisováním rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. U fyzických osob nevedoucích účetnictví, ale daňovou evidenci, je podmínka zahrnutí do obchodního majetku, aby mohl být majetek daňově odpisován.

1.1. Vedení účetních a daňových odpisů

Povinnost vést účetní odpisy mají účetní jednotky podle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví a to nejen účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném rozsahu, ale i ve zjednodušeném rozsahu. Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty majetku, které odpovídá míře

opotřebovanosti majetku. Drobní podnikatelé, kteří vedou daňovou evidenci příjmů a výdajů, a nejsou účetními jednotkami, obvykle využívají pouze odpisy daňové.[12, str. 9]

Fyzické osoby, které byli před rokem 2004 zvyklé vést jednoduché účetnictví, používají daňovou evidenci. Tato evidence funguje na podobném principu jako jednoduché účetnictví a je určena pro subjekty, které nejsou účetní jednotkou a nejsou zapsané v Obchodním rejstříku.

Daňové odpisy slouží ke stanovení daně z příjmů a nejsou povinné. Právo daňově odpisovat majetek se liší u majetku hmotného a nehmotného. V případě hmotného majetku jsou subjekty, které mají právo použít daňové odpisy stanoveny v § 28 ZDP, kde jsou stanoveny i dvě hlavní podmínky, a to, že subjekt musí mít vlastnické právo a jeho majetek musí sloužit k dosahování, zajišťování a udržování zdanitelných příjmů.

1.2. Vypořádání rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy

Subjekty, které vedou účetnictví, zachycují účetní odpisy v nákladech. Účetní jednotky mohou využít jak účetní tak daňové odpisy. Účetní odpisy jsou daňově neuznatelné a liší se od daňových, postupem výpočtu. Způsob propočtu daňových odpisů je jasně stanovený zákonem o daních z příjmů. Zato u účetních odpisů stanovuje dobu použitelnosti účetní jednotka sama. Proto mezi nimi mohou vzniknout rozdíly, jejichž zohlednění probíhá v daňovém přiznání, kde se o ně upraví základ daně. Daňové odpisy jsou maximální částkou, kterou je možné uplatnit, proto určují daňovou uznatelnost odpisů.[4]

Tabulka 1: Úpravy rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy

účetní odpisy = daňové odpisy	daňový základ není třeba upravit
účetní odpisy > daňové odpisy	daňový základ navýšíme o vypočítaný rozdíl
účetní odpisy < daňové odpisy	daňový základ snížíme o vypočítaný rozdíl

Zdroj: [4]

Aby si účetní jednotky usnadnili situaci, dávají do směrnic podniku, že se účetní odpisy rovnají daňovým. Z pohledu ZDP to tak může být, protože základ daně je v souladu se zákonem. Z účetního hlediska ale porušují zásadu věrného zobrazení a to z důvodu rozdílnosti výpočtu odpisů v roce pořízení u účetního a daňového odpisování. Stejný problém by vznikl u vyřazení majetku. Odpis majetku pořízeného v polovině roku by byl rozdílný. Uplatnil by se odpis za 6 měsíců u účetního odpisování, kdežto u daňového odpisování by došlo k odpisu za celý rok.[4]

Ztotožnění účetních odpisů s daňovými přináší pro subjekty vedoucí účetnictví určité výhody. Především si usnadní provádění oprav v daňovém přiznání a sníží administrativu. Poplatníkům vedoucí daňovou evidenci poslouží pouze odpisy daňové.

Správným načasováním koupi majetku může ekonomický subjekt ovlivnit základ daně z příjmů. Výši základu daně si může dopředu spočítat a naplánovat nákup majetku podle velikosti základu. Jestli plánuje pořídit například nový stroj, tak se může orientovat podle výše základu. Je-li vysoký a i veškerými možnými způsoby už ho snížit nemůže, koupí majetek v listopadu nebo prosinci. Po uvedení majetku do užívání může ještě v témže roce uplatnit daňový odpis majetku za celý rok a ještě si sníží základ daně. Má-li základ daně nízký a odpisy majetku by byly příliš vysoké, jednoduše pořídí majetek až v novém roce a ovlivní základ daně až v následujícím daňovém přiznání. Tuto variantu účetní odpisy neposkytují a při takovémto pořízení majetku vzniká rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, který se musí zohlednit a upravit o vzniklý rozdíl v daňovém přiznání.

1.3. Daňové odpisy jako daňový výdaj

Odpis majetku, jak hmotného tak nehmotného, se dá uplatnit jako daňový výdaj (náklad) jen pokud je daná věc používána pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. [5, str. 1]

To co je možné považovat za výdaj (náklad), upravuje § 24 odst. 1 ZDP, tj. výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Mezi tyto výdaje (náklady) se řadí i odpisy majetku, které jsou označovány jako náklady fiktivní, protože ve skutečnosti tyto výdaje poplatník fyzicky nevynakládá. Daňové odpisy jako daňový náklad snižují daňový základ a může tak vzniknout daňová úspora, ale i ztráta. Ta se může uplatnit až v příštím daňovém přiznání a snížit tak základ daně.

Fyzické osoby navíc mají možnost uplatnit tzv. paušální výdaje, výdaje stanovené procentem z příjmů ukotvené v § 7 ZDP. Zde jsou popsány procentní výše paušálních výdajů pro jednotlivé druhy podnikání takto: 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a také z řemeslných živností [§ 7 odst. 7 písm. a) ZDP], 60 % z příjmů z živností, kromě řemeslných [§ 7 odst. 7 písm. b) ZDP], 40 % z příjmů z jiného podnikání, např. příjmů znalců, tlumočnicků, příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv a dalších [§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP] a 30 % z příjmů z pronájmu obchodního majetku [§ 7 odst. 7 písm. d) ZDP]. V případě využití paušálních výdajů ale nelze uplatnit daňové odpisy v plné výši, ani dobu prodloužit a vedou se pouze evidenčně. Poplatník si musí dobře rozmyslet, co bude pro něj výhodnější.[5, str. 15]

Paušální výdaje se někdy jeví jako nejjednodušší a nejvýhodnější cestou, jak optimalizovat daňovou povinnost, ale jelikož je procentní částka konečná, možnost využít odpisy odpadá.

2. DAŇOVÉ ODPISY HMOTNÉHO MAJETKU

Dle § 28, až na výjimky, odepisuje hmotný a nehmotný majetek poplatník mající k majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu, státní podnik, národní podnik, státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu a organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele

Výdaje související s pořízením hmotného majetku jsou do základu daně promítnuty postupně - prostřednictvím odpisů. Daňově odpisovat lze pouze majetek hmotný a nehmotný.

2.1. Definice hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů

Hmotný majetek z daňového hlediska je definován v § 26 odst. 2 a 3 ZDP. Ten také určuje, který majetek lze odpisovat.

Dle § 26 odst. 2 ZDP se hmotným majetkem rozumí:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů,
- c) stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena podle § 29 ZDP je vyšší než 40 000 Kč,
- f) jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP.

Hmotným majetkem pro účely ZDP nejsou zásoby.

2.1.1. Hmotný majetek neodpisovaný

ZDP definuje i majetek, který je z odpisování vyloučen. Tento majetek vymezuje § 27 ZDP a jedná se o:

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

- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jenž nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů [14, 16],
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- i) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- j) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník.

Daňově, resp. i účetně, se neodpisují pozemky.

2.2. Oceňování hmotného majetku

Z daňového hlediska upravuje oceňování dlouhodobého majetku § 29 ZDP a částečně navazuje na účetní předpisy, zejména § 25 odst. 5 zákona o účetnictví, a další jiné právní předpisy, např. na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.[12, str. 29]

Odpisování je možné zahájit po uvedení věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Tím se rozumí dokončení věci, splnění technických funkcí a povinností, které jsou stanoveny zvláštními právními předpisy pro užívání.[§ 26 odst. 5 ZDP]

Zákon o účetnictví stanovuje dva případy, kdy může být účtováno. Buď k momentu uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne nebo jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Ocenění hmotného majetku z daňového hlediska lze:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- hodnotou nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva,
- reprodukční pořizovací cenou,
- cenou stanovenou pro účely daně dědické a darovací,
- hodnotou technického zhodnocení,
- přepočtenou zahraniční cenou,
- zůstatková, zvýšená a změněná vstupní cena.

Některé možnosti ocenění se používají častěji a ty si teď rozvedeme podrobněji.

2.2.1. Pořizovací cena

Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně [§ 29 odst. 1 písm. a) ZDP]. Za majetek pořízený úplatně se považuje majetek nabytý koupí nebo směnnou. Pořizovací cena tvoří cenu pořízení majetku společně s náklady, které s pořizovací cenou souvisejí a v podstatě navyšují. Jde například o přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, úroky z úvěru, licence, patenty a další. Do ceny pořízení se také zahrnuje příslušenství dodané spolu s majetkem a technické zhodnocení, které bylo provedeno na majetku po zaevidování v prvním roce odpisování. Souhrn pořizovací ceny a souvisejících nákladů má význam pro určení, zda bude majetek zařazen do majetku nebo zahrnut přímo do nákladů. Limitní cena pro zařazení do dlouhodobého majetku je 40 000 Kč.

Pořizovací cenu použije poplatník – fyzická osoba jako vstupní cenu u nemovitého majetku, který byl pořízen úplatně a vložen do obchodního majetku v době kratší než 5 let nebo se zahájil jeho pronájem v době kratší než 5 let. V době delší se použije reprodukční pořizovací cena. To platí i u movitého majetku, který fyzická osoba pořídila úplatně v době delší než 1 rok před vložením do obchodního majetku, s výjimkou majetku nabytého finančním pronájmem s následnou koupí najaté věci. Například v situaci vložení stroje do obchodního majetku po půl roce jeho nákupu, se použije k ocenění a následnému odpisování cena pořizovací. Ocenění pořizovací cenou se používá i v případě odkoupení najatého majetku, u kterého bylo odpisováno technické zhodnocení podle § 28 odst. 3 ZDP a součástí vstupní ceny je i zůstatková cena jmenovaného technického zhodnocení.

Od 1. 1. 2011 lze formou zahrnutí do vstupní ceny majetku daňově uplatnit rovněž odstupné při postoupení leasingové smlouvy.[8]

2.2.2. Vlastní náklady

Majetek takto oceněný je pořízen nebo vyroben ve vlastní režii. Podle § 29 odst. 1 písm. b) se tento druh ocenění použije i u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. V tomto případě vlastními náklady rozumíme náklady přímé, přímo vynaložené na výrobu a jinou činnost a nepřímé, které s výrobou a jinými činnostmi souvisejí.

U nemovitostí, které poplatník uvedený v § 2 pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením pronájmu, lze vstupní cenu tvořenou vlastními náklady zvýšit o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení před vložením do obchodní společnosti nebo družstva.[§ 29]

2.2.3. Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by bylo možno majetek pořídit v době, kdy se o něm účtuje. Použije se jako vstupní cena v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu, tedy zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Reprodukční pořizovací cena u nemovité kulturní památky se stanoví podle zvláštního právního předpisu a tvoří se bez přihlédnutí ke kategorii kulturní památky, jejímu historickému stáří a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. U poplatníka, který má příjmy z pronájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení pronájmu.

2.2.4. Hodnota technického zhodnocení

Vstupní cenou hmotného majetku se dále rozumí hodnota technického zhodnocení a to podle § 33 odst. 1, dokončeného počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 ZDP. Hodnota technického zhodnocení je zvýšená o ocenění příslušného odpisovaného hmotného majetku. Přitom odpisy pro účely tohoto zákona lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snižené o dosud uplatněné účetní odpisy hmotného majetku podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 ZDP.

Dle § 33 odst. 1 ZDP se do technického zhodnocení počítají výdaje na dokončení stavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, které ve zdaňovacím období nepřevýší 40 000 Kč. Musí se dávat pozor na rozdíl mezi výdaji na technické zhodnocení a výdaji na opravu a údržbu majetku. Daňově uznatelné jsou pouze výdaje na

opravu a údržbu majetku. Výdaje použité při technickém zhodnocení se tedy dostanou do daňových výdajů až formou odpisů.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu v tom zdaňovacím období, ke kterému se vztahuje, resp. ve kterém bylo dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého k užívání.

2.2.5. Další možnosti ocenění

Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí i hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva u hmotného movitého majetku, jenž zůstává v majetku věřitele.

U majetku nabytého zděděním nebo darováním se užívá vstupní cena stanovená zvláštním právním předpisem zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Avšak, u fyzických osob, doba mezi nabytím a vložením do obchodního majetku nesmí být delší než 5 let. Vstupní cena se zvyšuje o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení. Je-li doba od nabytí delší než 5 let, použije fyzická osoba jako vstupní cenu reprodukční pořizovací cenu.

2.2.6. Korekce vstupní ceny

Vstupní cena se dále upravuje, resp. snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, regionální rady soudržnosti a o přidělené granty podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu [12, str. 31] a dále o poskytnuté grantu Evropských společenství, o poskytnuté dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu, poskytnuté na jeho pořízení nebo na jeho technické zhodnocení, pokud se tyto prostředky neúčtují podle zvláštního právního předpisu ve prospěch výnosů (příjmů). Obdobně se postupuje i u hmotného majetku vytvořeného vlastní činností.

Od 1. ledna 2009 vešlo v účinnost ustanovení, které do vstupní ceny hmotného majetku, uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP zahrnuje i výdaje (náklady) na vyvolanou investici, kde se investicí rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu a podmiňující funkci nebo užívání hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP.[12, str. 31] Před rokem 2009 měli poplatníci povinnost tyto výdaje zahrnovat do vstupní ceny, novelizací se z povinnosti stala pouze možnost.

2.3. Subjekt odpisování

Daňové odpisy se liší u hmotného a nehmotného majetku a stejně tak právo daňově odpisovat je jiné. Nehmotný majetek může odpisovat vlastník a poplatník, který k majetku nabyl právo užívání za úplatu. Následující výčet se tak vztahuje pouze k majetku hmotnému.

Právo daňově odpisovat hmotný majetek má v první řadě vlastník, který má k majetku vlastnické právo. Dle § 28 odst. 1 ZDP může odpisovat majetek i poplatník mající právo hospodařit s majetkem zřizovatel. Jedná se o organizační složku státu, státní podnik národní podnik a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu a organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele.

Další vlastníky jmenuje §28 odst. 1 ZDP takto:

„Pro účely tohoto zákona se za vlastníka hmotného majetku považuje také nástupnická společnost nebo družstvo zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva při přeměnách podle zvláštního zákona; to platí pro hmotný majetek ve vlastnictví zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva k rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva a převáděný na nástupnickou společnost nebo družstvo, a hmotný majetek, nabytý zanikající nebo rozdělovanou společností nebo družstvem od rozhodného dne do dne zápisu fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku.“

Technická rekultivace, kterou provádí jiná osoba než vlastník, může být odpisována pouze poplatníkem, který je k provedení této rekultivace zavázán.

Hmotný majetek vymezený v § 26 odst. 2 písm. c) a d), přesněji stavby s určitými výjimkami a pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, který je dokončen na cizím pozemku a jeho hodnota není u vlastníka součástí ocenění tohoto pozemku podle zákona o účetnictví, může odpisovat poplatník, u něhož je tento hmotný majetek evidován.[§ 28 odst. 5 ZDP]

Spoluvlastník může odpisovat pouze tu část majetku, ke které má vlastnické právo. Daňový odpis se stanoví z podílu, který mu náleží, nikoli z celé části majetku. Každý ze spoluvlastníků si tedy může odpisovat svůj podíl na majetku.[§ 29 odst. 5 ZDP]

Zdali budou spolumajitelé majetek odpisovat stejným způsobem (pokud lze) a jestli vůbec, o tom se rozhodne každý zvlášť. Ve výsledku může každý spolumajitel odpisovat majetek různým způsobem nebo vůbec nemusí.[5, str. 61]

Dále může majetek kromě vlastníka, odpisovat i nájemce. Nájemce může odpisovat technické zhodnocení pronajatého majetku a tzv. jiného majetku, přičemž jiným majetkem se podle § 26 odst. 3 písm c) rozumí: „výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.“ Další podmínkou je uhrazení tohoto majetku a vlastnictví písemné smlouvy s majitelem o odpisování. Vlastník majetku přitom nesmí zvýšit o tyto výdaje vstupní cenu majetku.

Dalším subjektem odpisující hmotný majetek může být původní vlastník majetku a to při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění závazku převodem práva na věřitele, pokud původní vlastník uzavře s věřitelem smlouvu o výpůjčce tohoto majetku na dobu zajištění závazku převodem práva.[§ 28 odst. 4 ZDP]

3. DAŇOVÉ ODPISY NEHMOTNÉHO MAJETKU

3.1. Definice nehmotného majetku podle zákona o daních z příjmů

Nehmotný majetek, který lze daňově odpisovat, je definován v § 32a odst. 1 ZDP. Zákon se odvolává na účetní vymezení pojmu nehmotný majetek, který je podle tohoto ustanovení určen jako zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem [18], pokud

- a) byl
 1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
 2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
- b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Za nehmotný majetek se podle § 32a odst. 2 ZDP nepovažuje goodwill a povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit, kterým je zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu.

3.2. Odpis nehmotného majetku

Dle § 32a odst. 3 ZDP může nehmotný majetek odpisovat nejen vlastník, ale i poplatník, který k majetku má právo na užívání za úplatu.[12, str. 130] Nehmotný majetek nesmí odpisovat subjekty, které vedou daňovou evidenci, mohou však do daňových výdajů zařadit výdaje na pořízení nehmotného majetku. Doba odpisování se liší pro jednotlivé druhy nehmotného majetku. Audiovizuální dílo se odpisuje 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. Odpisy nehmotného majetku se počítají na celé měsíce, přičemž odpisování začíná následující měsíc, po měsíci, kdy byly splněny podmínky pro zařazení nehmotného majetku do odpisování. Odpisy nehmotného majetku nelze přerušit ani uplatnit nižší částky daňových odpisů.

Existují dva způsoby, jak odepsat nehmotný majetek. Poplatník s právem užívání nehmotného majetku na dobu určitou určí odpis jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. Další způsob je nehmotný majetek odpisovat rovnoměrně, a to bez přerušení.[§ 2a ZDP]

Na nehmotném majetku se dá provést technické zhodnocení, které zvýší jeho vstupní cenu. Za technické zhodnocení pokládá § 32a odst. 6 ZDP výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku, a také zásahy mající za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud technické zhodnocení převyší částku 40.000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i výdaje, které nepřesahují danou částku, pokud je poplatník neuplatní jako výdaj (náklad) dle § 24 ZDP. Nehmotný majetek se poté odpisuje rovnoměrně ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy a odpisování začíná následující měsíc po provedení technického zhodnocení. Minimální doba odpisování po technickém zhodnocení musí být nejméně 9 měsíců u audiovizuálního díla, 18 měsíců u softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, a 36 měsíců u ostatního nehmotného majetku. Nehmotný majetek, u kterého je sjednáno právo užívání na dobu určitou, se odpisuje do konce doby sjednané smlouvou. Technické zhodnocení může subjekt provést i na odepsaném nehmotném majetku. V tom případě se odpisuje takovou dobu, kterou stanovuje zákon u zvýšené vstupní ceny.

Během minulých let docházelo z pohledu nehmotného majetku v ZDP k častým změnám. Před rokem 2000 se nehmotný majetek odpisoval podobně jako hmotný, a to tak, že se zařazoval do tří odpisových skupin a k nim přiřazeným dobám odpisování. Zavedením § 32a ZDP v roce 2004 byl definován nehmotný majetek, jak známe dnes, i když byl tento paragraf ještě několikrát doplňován. V roce 2005 se zkrátila doba odpisování u softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, a následující rok byly do § 32a ZDP přidány dva nové odstavce, které upřesnily postupy výpočtu daňových odpisů.[12]

4. ZPŮSOBY DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ

Odpisování hmotného majetku se řídí § 30-32 ZDP, podle kterého poplatník zařadí hmotný majetek v prvním roce odpisování do příslušné odpisové skupiny. Zákon vymezuje 6 odpisových skupin, kterým je přiřazena minimální doba odpisování. V následující tabulce je vidět přehled jednotlivých odpisových skupin a k nim přiřazených dob odpisování.

Tabulka 2: Minimální doba odpisování

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

Zdroj: §30 ZDP

V případě, že nelze některý hmotný majetek zařadit do příslušné skupiny platí, že majetek zatříděný podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem se zařadí do odpisové skupiny 5 a ostatní hmotný majetek zatříděný podle Standardní klasifikace produkce se zařadí do odpisové skupiny 2.[12, str. 6]

Obecně platí, že odpisová skupina 1-3 zahrnuje hmotný movitý majetek a skupina 4-6 hmotný nemovitý majetek. Výpočet daňových odpisů se provádí dvěma způsoby – rovnoměrnými daňovými odpisy (§ 31 ZDP) a zrychlenými daňovými odpisy (§ 32 ZDP). Určení způsobu odpisování pořízeného hmotného majetku se stanoví na začátku odpisování a nedá se už během doby měnit. U většiny druhů majetku je přesně daný způsob odpisování a u těch, kde se může poplatník rozhodnout, vybírá nejvýhodnější způsob. Daňové odpisy se zaokrouhlují nahoru na celé koruny. Majetek se odepisuje nejvýše do výše vstupní ceny. To platí i u účetních odpisů. Na začátku odpisování poplatník stanoví způsob odpisování, který už nelze během odpisů změnit.

Od roku 2008 byla zrušena odpisovou skupinu 1a, určenou pro motorová vozidla. Osobní automobily i nákladní vozidla kategorie N1 se již neodepisují po dobu 4 let, ale byly přemístěny do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let.

Odpisy dlouhodobého majetku lze z daňového hlediska zahrnout do daňových výdajů (nákladů) buďto jednorázově, nebo postupně, formou odpisů. Jednorázově se jedná o výdaje na nákup nehmotného majetku u poplatníka nevedoucího účetnictví podle § 7 nebo § 9 ZDP [§ 24 odst. 2 písm. zn) ZDP] a dále v situaci, že poplatník sice pořídí majetek dlouhodobé povahy, ale tento majetek nesplňuje zákonem danou částku pro zařazení do dlouhodobého

majetku. To nebude platit u poplatníka, který vede účetnictví a má ve směrnicih stanoven, že majetek, který nedosahuje zákonem stanovenou hranici pro dlouhodobý majetek, bude odpisovat jako dlouhodobý.[1]

Pro postupné odpisování dlouhodobého majetku jsou stanoveny dva základní způsoby – rovnoměrné a zrychlené odpisování. Pro určité případy je možné odpisovat majetek časově.

4.1. Rovnoměrné odpisování

Jednou z možností odpisování je rovnoměrné odpisování, které upravuje § 31 ZDP. Při tomto způsobu se odpisy vypočítají jako jedna setina součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Rovnoměrné odpisy ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku se stanoví v hodnotě jedné setiny součinu zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu. Odpisy se zaokrouhlí na celé koruny nahoru. K tomu pomáhají stanovené roční odpisové sazby vymezené v tabulkách v § 31 ZDP. K jednotlivým odpisovým skupinám jsou přiřazeny maximální roční odpisové sazby.

Tabulka 3: Roční odpisová sazba při rovnoměrném odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	20,25	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	2,0

Zdroj: § 31 ZDP

Do konce roku 2004 existovala jen výše uvedená tabulka s ročními odpisovými sazbami pro rovnoměrné výpočty daňových odpisů, ale u odpisových skupin 1-3 vznikly novelizací další tři tabulky. Vztahují se pouze na hmotný majetek, ne na nehmotný.

Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. 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: § 31 ZDP

Odpisové sazby z výše uvedené tabulky zvyšují odpis v prvním roce užívání o 20 %. V dalších letech je sazba oproti klasickým sazbám nižší. Zvýšení odpisu o 20 % v prvním roce mohou uplatnit daňové subjekty s převážně zemědělskou a lesní výrobou, které jsou prvními vlastníky strojů pro zemědělství a lesnictví a jsou ve Standardní klasifikaci označeny

kódem 29.3. Pro tento zákon se daňovým subjektem rozumí poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, jehož příjmy ze zemědělské a lesní činnosti v předchozím zdaňovacím období byly větší než 50 % z celkových příjmů.[§31 odst. 2]

Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. 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: § 31 ZDP

Sazby pro zvýšení odpisování o 15 % v prvním roce mohou využít poplatníci a zároveň první vlastníci zařízení pro čištění a úpravu vod (ve Standardní klasifikaci označeno kódem 29.24.1), využívaného pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin (oddíl 29 Standardní klasifikace produkce), pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny, kterými jsou kovové a nekovové druhotné suroviny.

Tabulka 6: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. 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: § 31 ZDP

Výše uvedené sazby jsou pro poplatníky, kteří jsou prvními vlastníky hmotného majetku zařazeného podle ZDP do 1-3 odpisové skupiny. Pod pojmem první vlastník rozumíme poplatníka, který majetek pořídl jako první, předtím byl zbožím a nebyl využíván k danému účelu. To platí i pro hmotný movitý majetek, který poplatník vyrobil ve vlastní režii. Možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % se dá využít při vysokém základu daně.

Zvýšené odpisové sazby pro první rok umožňují podnikatelským subjektům navýšit rovnoměrný daňový odpis hmotného majetku v prvním roce odpisování o 10-20 %. Pro uplatnění zvýhodněných sazeb musí splnit požadavky dané § 31 odst. 2-6 ZDP. Ze základní tabulky odpisových sazeb vyplývá, že odpis v prvním roce odpisování je jiný než v dalších letech. Odpisové sazby uvedené v tabulce jsou stanoveny jako maximální a poplatník může užít i sazby nižší a odpisovat tak majetek delší dobu. Tuto možnost nemohou využít fyzické osoby, které uplatňují výdaje paušálem.

4.1.1. Vlastní výpočet rovnoměrných odpisů

Rovnoměrné odpisy se počítají podle vztahu:

$$RO = (VC \times ROS) / 100$$

V případě zvýšené vstupní ceny (ZVC):

$$RO = (ZVC \times ZROS) / 100$$

kde: RO..... roční odpis

VC..... vstupní cena

ROS.... roční odpisová sazba

ZVC.... zvýšená vstupní cena

ZROS... roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Zvýšená vstupní cena souvisí hlavně s technickým zhodnocením.

4.2. Zrychlené odpisování

Zrychlené daňové odpisování se řídí § 32 ZDP a na rozdíl od rovnoměrných odpisů umožňuje poplatníkovi odepsat větší hodnotu v prvním roce. K jejich výpočtu se místo ročních odpisových sazeb použijí koeficienty. Tyto koeficienty jsou vymezeny § 32 odst. 1 ZDP.

Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (K_1)	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20

Zdroj: § 32 ZDP

Odpis v prvním roce se určí jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu platného pro první rok odpisování. Jako u rovnoměrných odpisů, lze v prvním roce u prvního vlastníka majetku zvýšit odpis o 20 %, 15 % a 10 %. Podmínky pro uplatnění jsou stejné jako u odpisování rovnoměrného. V dalších letech se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem a počtem let, po které již byl odepisován.

Technické zhodnocení se promítne do odpisů v roce jeho provedení a použije se koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu. Ta je tvořena souhrnem zůstatkové ceny a hodnotou technického zhodnocení v daném roce.

Veškeré takto stanové odpisy se zaokrouhlí na celé koruny nahoru

4.2.1. Vlastní výpočet zrychlených odpisů

Zrychlené odpisy v prvním roce vypočítáme podle vztahu:

$$RO = VC / k_1$$

V dalších letech:

$$RO = (2 \times ZC) / (k_2 - n)$$

kde: RO..... roční odpis

VC..... vstupní cena

k_1 koeficient pro první rok zrychleného odpisování

ZC..... zůstatková cena

k_2 koeficient pro další roky zrychleného odpisování

n.....počet let, po které již byl majetek odpisován

Zrychlené odpisy při provedení technického zhodnocení:

$$RO = (2 \times ZZC) / k_3$$

V dalších letech:

$$RO = (2 \times ZZC) / k_3 - n$$

kde: RO..... roční odpis

ZZC..... zvýšená zůstatková cena

k_3koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu zrychleného odpisování

n.....počet let, po které již byl majetek odpisován

4.3. Rovnoměrné versus zrychlené odpisy

Rozhodnutí o způsobu daňového odpisování je na volbě poplatníka, přičemž ten by měl vzít v úvahu dvě důležité věci – způsob odpisování se nedá po započetí odpisování měnit a také, že odpisy ovlivní několik dalších let. Proto je nezbytné věnovat pozornost nejen prvnímu roku odpisování, kde je několik možností ovlivnění základu daně, ale i pohledu do budoucna.

U rovnoměrného odpisování je každý rok stejná výše odpisu, kromě roku prvního. U zrychleného odpisování je hodnota odpisu každý rok jiná, přičemž nejvyšší je v polovině odpisování a pak postupně klesá. Ale dříve odepsána hodnota majetku a tím je rychleji přenesena do daňových nákladů. Dalším kritériem může být jednodušší výpočet rovnoměrných odpisů.

Pokud poplatník ví, že bude na majetku často prováděno technické zhodnocení, je lepší využít odpisů rovnoměrných, protože u zrychlených se více prodlužuje doba odpisování. Opakem jsou změny vstupní ceny z jiného důvodu, než technické zhodnocení. Zde se doba odpisování prodlužuje pouze u odpisování rovnoměrného.

4.4. Časové odpisování

Časově odpisovaný je majetek dle § 30 odst. 4, § 30a, § 30b a § 32a ZDP. Časové odpisování znamená odpisování měsíčním odpisem. Níže uvedené druhy odpisů nelze přerušit. Odpis v rámci daňových výdajů (nákladů) lze uplatnit pouze ve výši připadající na příslušné zdaňovací období.

§ 30 odst. 4 ZDP

Časové odpisování ukládá ZDP u otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace (nesmí být součástí vstupní ceny hmotného majetku), dočasných staveb a důlních děl. Dále u hmotného majetku, s životností nebo dobou trvání stanovenou v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně.[§ 30 odst. 4 ZDP]

§ 30a ZDP

V § 30a ZDP se hovoří o mimořádných odpisech. Ty se týkají hmotného majetku v 1. a 2. odpisové skupině, který byl pořízen v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 prvním vlastníkem. Hmotný majetek zařazený v 1. odpisové skupině se odepíše rovnoměrně za 12 měsíců do 100 % vstupní ceny a majetek z 2. odpisové skupiny rovnoměrně za 24 měsíců. U něho platí, že v prvních 12 měsících odpisy činí 60 % vstupní ceny a dalších 12 měsíců

poté 40 % vstupní ceny. Měsíční odpis je stanoven s přesností na měsíc a začíná následujícím měsícem po dni zařazení majetku do užívání.

§ 30b ZDP

Od roku 2011 se hmotný majetek označený ve Standardní klasifikaci produkce kódem skupiny 31.10, 31.20 nebo 32.10, který je využíváný k výrobě elektřiny ze slunečního záření, odpisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.[§ 30b odst. 1 ZDP]

Jsou stanoveny na celé měsíce a zahájeny následující měsíc po splnění podmínek pro odpisování. Technické zhodnocení na výše uvedeném majetku zvyšuje jeho vstupní cenu. Po provedení technického zhodnocení se pokračuje odpisování ze zvýšené vstupní ceny, přičemž vstupní cena je snižena o již uplatněné odpisy, které byly uplatněny do měsíce, kdy bylo ukončeno technické zhodnocení. Odpisování dále probíhá rovnoměrně, nejméně po dobu 120 měsíců. U majetku, který byl takto pořízen před rokem 2011, je nutné opravit odpisový plán od zdaňovacího období 2011.[1]

§ 32a ZDP

Na odpisy nehmotného majetku je zaměřen § 32a ZDP. Tyto odpisy využije poplatník vedoucí účetnictví. Jelikož jsou odpisy nehmotného majetku popsány výše, uvedu zde příklad výpočtu odpisů.

Poplatník koupil 24. června 2011 software v pořizovací ceně 144 000 Kč. Stejný měsíc byl nehmotný majetek zařazen a uveden do používání. Ve smlouvě není nijak omezena doba použitelnosti majetku. Odpisy softwaru jsou rovnoměrné a poplatník je nesmí přerušit. Dle § 32a ZDP se software odpisuje 36 měsíců. Jelikož byl majetek pořízen a uveden do užívání v červnu, odpisování začne v červenci stejného roku. V roce 2011 půjde tedy o roční odpis ve výši 6 měsíců. V následující tabulce je vidět postup výpočtu a jednotlivé roční odpisy.

Tabulka 8: Příklad odpisů nehmotného majetku

Rok	Výpočet	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena
2011	6 x 144 000 / 36	24 000	120 000
2012	12 x 144 000 / 36	48 000	72 000
2013	12 x 144 000 / 36	48 000	24 000
2014	6 x 144 000 / 36	24 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

5. MOŽNOSTI DAŇOVÉ OPTIMALIZACE

Možností, jak optimalizovat daňovou povinnost je několik, ne všichni poplatníci je ale využívají a přitom jde o zákonnou příležitost, kterou si může jak fyzická tak právnická osoba upravit daňovou povinnost podle toho, jak to bude v danou chvíli pro ni nejvhodnější.

Základ daně se dá upravit o nezdánitelné části základu daně dle § 15 ZDP, jako jsou poskytnuté dary, zaplacené úroky na stavební spoření a hypoteční úvěr, příspěvek na penzijní připojištění, životní pojištění a členské příspěvky odborové organizaci. Od základu daně si poplatník může odečíst ztrátu z podnikání, která mu vznikla v předešlých pěti letech. Další úpravy lze provést slevami na dani, pokud na ně má poplatník právo. Poplatník – fyzická osoba si může snížit daň z příjmů o slevu na poplatníka, dítě, manželku a další.

Jednou z možností jak upravit daňovou povinnost je právě použití daňových odpisů. Existuje několik způsobů, jako například přerušení daňového odpisování, zrychlené odpisy, uplatnění nižších než maximálních ročních odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování, a jiné. Nutno zdůraznit, že u nově pořízeného majetku, kdy se rozhodujeme o způsobu odpisování, je možností víc. U majetku, který byl již odpisován, je výběr variant menší, i tak ale dobře poslouží svému účelu.

Mezi základní optimalizaci se dají počítat hlavně způsoby odpisování, resp. volba mezi rovnoměrnými nebo zrychlenými odpisy. Pokud má poplatník vysokou daňovou povinnost a neuplatňuje daňovou ztrátu z minulých let, zvolí zrychlené odpisy, které jsou v první polovině odpisování majetku vyšší než u rovnoměrných odpisů. Záleží také na předpovědi do budoucna, zdali se bude podnikateli dařit a zrychlené odpisy tak využije.

5.1. Využití zvýšeného odpisu v 1. roce odpisování

Využití zvýšeného odpisu v 1. roce odpisování smí využít poplatník, který je prvním vlastníkem majetku. V ZDP jsou stanoveny roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %, 15 % a 10 % pro jednotlivé druhy majetku. Tyto roční odpisové sazby začaly platit v roce 2005 v návaznosti na zrušení tzv. reinvestičního odpočtu, který umožňoval uplatnit odpočet od základu daně ve výši 10 %, 15 % a 20 % z pořizovací ceny hmotného majetku.[12, str. 64]

Sazba 20 % se vztahuje ke strojům používaných v lesnictví a zemědělství, 15 % na zařízení pro čištění a úpravu vod podle zvláštního právního předpisu [§ 31 odst. 3, § 32 odst. 2] a 10 % na majetek zařazený v odpisových skupinách 1 – 3 u rovnoměrného [§ 31 ZDP] i zrychleného odpisování [§ 32 ZDP].

Poplatník, který může uplatnit zvýšený odpis o 10 % v prvním roce odpisování, musí být prvním vlastníkem hmotného majetku z odpisové skupiny 1 – 3, přičemž se prvním vlastníkem dle § 31 odst. 6 ZDP rozumí poplatník, který první pořídil hmotný movitý majetek, jenž byl předtím zbožím, a nebyl užíván k určenému účelu. Od roku 2006 byla do tohoto ustanovení vložena věta, která hovoří o tom, že vlastníkem hmotného movitého majetku je i poplatník, který majetek pořídil ve vlastní režii.[12, str. 66]

5.1.1. Příklad zvýšeného odpisu v 1. roce o 10 %

Podnikatel pracuje jako OSVČ a jeho podnikáním je řemeslná činnost. V roce 2011 koupil nábytkovou sestavu za pořizovací cenu 58 000 Kč a podle přílohy č. 1 ZDP ji zařadil do 2 odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let. Jako její první vlastník má právo zvýšit v prvním roce odpisování odpis o 10 % vstupní ceny sestavy a jelikož má stanovenou vysokou daňovou povinnost, rozhodl se možnost zvýšení uplatnit. Nábytek chce odpisovat rovnoměrně. Odpis v prvním roce tedy nebude 6 380 Kč, ale 12 180 Kč. V následujících letech se částka sníží o 1 450 Kč, tedy místo 12 905 Kč bude 11 455 Kč.

Tabulka 9: Zvýšení odpisu v 1. roce o 10 %

Rovnoměrný odpis (Kč)	Zvýšený odpis o 10 % (Kč)
6 380	12 180
12 905	11 455
12 905	11 455
12 905	11 455
12 905	11 455

Zdroj: vlastní zpracování

5.2. Přerušení daňového odpisování

Tuto možnost poskytuje ZDP odpisování rovnoměrnému i zrychlenému podle § 26 odst. 8 na neomezeně dlouhou dobu. Je však nutné při dalším odpisování pokračovat způsobem, jako by k přerušení nedošlo. Pokud poplatník uplatní výdaje paušální částkou, nemůže uplatnit daňové odpisy a ani dobu odpisování prodloužit, protože v paušálních výdajích už daňové odpisy zahrnuté jsou.[3]

Poplatník smí přerušit odpisování u různého počtu odpisovaného majetku. Pouze u zákonem stanoveného majetku odpisy přerušit nelze.

Využití přerušení je nejvhodnější uplatnit při daňové ztrátě a v případech, kdy by ostatní položky, jako slevy na dani a nezdanitelné části základu daně, nemohly být využity a pro příslušné zdaňovací období by propadly. Také při dočasné nečinnosti majetku lze přerušení uplatnit.

5.2.1. Příklad přerušení daňového odpisování

Podnikatel – fyzická osoba si pořídil v roce 2010 novou brusku podlah v hodnotě 46 000 Kč. Byla zařazena do 1. odpisové skupiny, kde je doba odpisování 3 roky. Rozhodl se použít zrychlené odpisy, pro které jsou stanoveny koeficienty $k_1 = 3$ a $k_2 = 4$. Ve druhém roce bylo odpisování přerušeno a pokračovalo se následující rok bez zvýšení odpisu v prvním roce. U odpisů se liší pouze doba odpisování, která se prodlouží na 4 roky, ale koeficienty zůstávají. Jelikož je podnikatel prvním vlastníkem majetku, může uplatnit zvýšený odpis v prvním roce o 10 %.

Tabulka 10: Přerušení zrychleného odpisování

rok	Zrychlené odpisy (v Kč)	Zrychlené odpisy s přerušením
2010	15 334	15 334
2011	20 444	přerušení
2012	10 222	20 444
2013	-	10 222

Zdroj: vlastní zpracování

5.2.2. Příklad přerušení daňového odpisování uplatněním paušálních výdajů

Pro příklad využijí zadání jako v předešlém příkladě s tou úpravou, že podnikatel použije v roce 2011 výdaje procentem z příjmů. V roce 2010 bude odpis shodný se zrychlenými odpisy. Následující rok uplatní výdaje paušálem, tedy takové výdaje, ve kterých již daňové odpisy zahrnuty jsou. Odpisování v podstatě přeruší, přičemž ale daňové odpisy uplatní v paušálních výdajích. Nemůže využít ani nižší odpisové sazby než maximálně stanovené a to podle § 31 odst. 7 ZDP. Odpis je tak veden pouze evidenčně na inventární kartě majetku. V roce 2012 bude odpis opět shodný se zrychlenými odpisy bez přerušení.

Tabulka 11: Přerušení zrychleného odpisování uplatněním paušálních výdajů

rok	Zrychlené odpisy (v Kč)	Daňový odpis
2010	15 334	15 334
2011	20 444	propadnutí
2012	10 222	10 222

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2012 odpisy skončí a bruska bude plně odepsána. Uplatněním paušálních výdajů se doba odpisování neprodlužuje a odpis v roce 2011 v podstatě propadl

5.3. Uplatnění nižších než maximálních ročních odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování

Sazby stanovené pro rovnoměrné odpisování v § 31 odst. 1 písm. b) ZDP jsou maximální, to znamená, že se dají použít i nižší. Sazbu si může poplatník určit sám, aby mu vyhovovala a pomohla tak optimalizovat daň z příjmů.

U fyzické osoby uplatňující výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 4 ZDP existuje výjimka stejně jako u přerušení odpisování. Uplatnění nižších než maximálních ročních odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování nemůže použít a navíc vede odpisovaný majetek pouze evidenčně.[12, str. 66]

Tento způsob využije poplatník, pokud má nízký daňový základ a nemohl by tak využít dalších výhod, jako jsou odčitatelné položky a slevy na dani. Nižší odpisové sazby se dají využít v celé době odpisování, ne jen v prvním roce. Pokud ale bude podnikatel snižovat sazby každý rok, doba odpisování se prodlouží, proto je důležité zvážit, jak dlouho se odpisovat majetek vyplatí.

5.3.1. Příklad odpisování s nižší než maximální odpisovou sazbou

Podnikatel koupil osobní automobil v pořizovací ceně 250 000 Kč. Zařadil ho do odpisové skupiny 2 a zvolil rovnoměrné odpisování. Výpočty zjistil, že výše odpisů, kterou může uplatnit se rovná 22 550 Kč. Odpis za automobil se rovnal 27 500 Kč se sazbou 11. Kdyby tento odpis odečetl, dostal by se do daňové ztráty, proto je výhodnější využít nižší roční odpisovou sazbu. Podle § 16 ZDP musí FO upravený základ daně zaokrouhlit na celá sta Kč dolů. Při použití sazby 9 v prvním roce se sníží odpis na 22 500 Kč. Rozdíl základu daně a odpisů je 50 Kč a daňová povinnost tedy nulová.

5.4. Mimořádné odpisy

Možností, jak optimalizovat daňovou povinnost byly mimořádné odpisy. Ty upravovala novelizace ZDP z roku 2009, která byla zavedena kvůli finanční krizi a jejího dopadu na hospodářství. Do zákona byl vložen nový § 30a a majetek, jež mohl být odpisován mimořádnými odpisy, musel být zařazen pouze v 1 a 2 odpisové skupině. Hlavní podmínkou použití mimořádných odpisů bylo pořízení majetku od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 a poplatník musel být prvním vlastníkem, přičemž doba odpisování byla zkrácena na 12 měsíců u 1 odpisové skupiny a 24 měsíců u 2 odpisové skupiny. Dle paragrafu lze vybraný majetek odepsat v kratší době než u odpisování rovnoměrného či zrychleného. Stát chtěl tímto motivovat ke koupi nového majetku a bojovat tak proti útlumu hospodářství.

Majetek z 2. odpisové skupiny se mohl odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny do 24 měsíců, přičemž první rok byla hodnota rovnoměrných odpisů 60 % vstupní ceny a v druhém roce 40 % vstupní ceny. Odpisy se stanovovaly měsíčně a započaly následujícím měsícem po dni, kdy byl majetek zařazen do užívání. Důležitou roli hraje, kdy byl majetek pořízen a uveden do užívání. Rozdílné odpisy za kalendářní rok by se uplatnily u majetku uvedeného do užívání v lednu a rozdílné u majetku uvedeného do užívání v březnu. Odpisování by se prodloužilo na tři roky, protože se jedná o odpisy měsíční. U rovnoměrných a zrychlených odpisů nebude výše ročních odpisů ovlivněna datem zařazení do majetku.

Technické zhodnocení pořízené v období mimořádných odpisů se odpisuje jako jiný hmotný majetek dle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP a ani nezvýší vstupní cenu majetku.[9]

5.4.1. Příklad mimořádných odpisů

Podnikatel si pořídil automobil v hodnotě 450 000 Kč. Byl zařazen do 2. odpisové skupiny, kde je doba odpisování pro mimořádné odpisy 24 měsíců. V následujících případech ukážu, jak by se provádělo odpisování podle doby pořízení a zařazení do majetku v porovnání s rovnoměrnými a zrychlenými odpisy. Podnikatel si může zvolit, který způsob by pro něj byl nevhodnější. Automobil byl pořízen v roce 2009. U výpočtu mimořádných odpisů je vidět rozdíl, pokud by byl majetek pořízen a uveden do užívání v jiný měsíc v roce.

Tabulka 12: Mimořádné odpisy podle doby pořízení majetku v porovnání s rovnoměrnými a zrychlenými

Rok	Mimořádné odpisy měsíc pořízení (v Kč)		Rovnoměrné odpisy (v Kč)	Zrychlené odpisy (v Kč)
	Březen 2009	Prosinec 2009		
2009	202 500	-	49 500	90 000
2010	202 500	270 000	100 125	144 000
2011	45 000	180 000	100 125	108 000

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je vidět, že se výše odpisů pro jednotlivé roky liší. Právě na částkách pro příslušné zdaňovací období záleží při rozhodování o způsobu odpisování. Částka u mimořádných odpisů je značně vyšší než u odpisování rovnoměrného a zrychleného. Pokud by podnikatel měl vysoký základ daně, mohl by si uplatněním mimořádných odpisů základ snížit. Kdyby však měl základ daně nižší nebo dokonce daňovou ztrátu, použil by rovnoměrné nebo zrychlené odpisy. U majetku pořízeného v prosinci 2009 a odpisovaného až v lednu 2010 je situace jiná. Podnikatel s daňovou ztrátou by je mohl použít, protože v roce 2009 by si nic neuplatnil a k ovlivnění základu daně by došlo až v roce 2010.

6. DAŇOVÁ OPTIMALIZACE U FYZICKÉ OSOBY

Jako praktický příklad v této bakalářské práci bude prezentována možnost snížení daňové povinnosti prostřednictvím odpisů u pana Ladislava. Pan Ladislav podniká na ohlašovací živnost řemeslnou a vede daňovou evidenci. Jeho hlavní činností jsou truhlářské a především podlahářské práce do veškerých interiérů. Je ženatý, jeho manželka pracuje na plný úvazek a spolu mají 7letého syna. Podává daňové přiznání za rok 2011 a chtěl by optimalizovat svojí daňovou povinnost. Protože má pan Ladislav vyšší příjmy než jeho manželka, bude uplatňovat daňové zvýhodnění on. Dle § 35ba ZDP slevu na manželku uplatnit nemůže, protože její příjmy jsou vyšší než 68 000 Kč. V roce 2011 byla sleva na poplatníka dočasně snížena z 24 840 Kč na 23 640 Kč kvůli financování škod z povodní a také schodkové rozpočtové politiky státu.

Příjmy z řemeslné činnosti v roce 2011 činily 735 000 Kč a výdaje 350 000 Kč, dílčí základ daně podle § 7 ZDP činil 385 000 Kč. Pan Ladislav nemá žádné příjmy dle § 6 ZDP, tedy ze závislé činnosti a funkčních požitků. Uplatňuje odpočet zaplaceného příspěvku na penzijní připojištění a životní pojištění, každý ve výši 12 000 Kč, dále slevu na poplatníka a daňové zvýhodnění na dítě.

Jelikož má pan Ladislav živnostenský list na řemeslnou živnost, mohl by uplatnit paušální výdaje ve výši 80 % z příjmů. Paušální výdaje by činily 588 000 Kč. Z rozdílu příjmů a paušálních výdajů vychází základ daně 147 000 Kč. Výdaje stanovené paušální částkou jsou vyšší než skutečné, tedy vyšší než 350 000 Kč, a jejich uplatnění by bylo výhodnější. Protože je ale tématem práce optimalizace prostřednictvím odpisů, které se u paušálních výdajů použít nemohou, jelikož v nich již zahrnuty jsou, bude uplatňovat pan Ladislav výdaje skutečné.

6.1. Odpisovaný majetek

Tento příklad je zaměřen na tři druhy hmotného majetku, které jsou používány pouze pro podnikatelskou činnost, a to užitkový automobil, brusku podlah a počítačovou sestavu, u kterých započne odpisování v roce 2011. Navíc ještě podnikatel odpisuje sklad pořízený dříve. Každý zde odpisovaný majetek začal odpisovat v roce jeho pořízení. V následující tabulce jsou shrnuty informace o jednotlivém odpisovaném majetku.

Tabulka 13: Odpisy jednotlivého druhu majetku

	Rok pořízení	VC (Kč)	Odp. sk.	Doba odpisování
Sklad	2006	550 000	5	30 let
Automobil	2011	450 000	2	5 let
Bruska podlah	2011	46 000	1	3 roky
Počítačová sestava	2011	50 200	1	3 roky

Zdroj: vlastní zpracování

Pan Ladislav nemůže využít mimořádných odpisů, jelikož se vztahují pouze k majetku pořízenému v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Poplatník má na výběr celkem šest způsobů, jakým způsobem majetek odpisovat: odpisy zrychlené, rovnoměrné, zvýšené o 10 % vstupní ceny v prvním roce u rovnoměrného i zrychleného odpisování, použití nižších než maximálních odpisových sazeb při rovnoměrném odpisování a přerušení odpisů.

Sklad byl pořízen v roce 2006 za vstupní cenu 550 000 Kč a zařazen do 5. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP. Způsob odpisování byl zvolen rovnoměrně a odpis pro rok 2011 činí 18 700 Kč. Pan Ladislav nevyužil zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování. U tohoto majetku se nemůže způsob odpisování již měnit, pouze přerušit nebo snížit odpisová sazba, jelikož se jedná o rovnoměrné odpisování.

Dne 17. února 2011 byla pořízena nová bruska podlah v pořizovací ceně 46 000 Kč. Byla zařazena do 1. odpisové skupiny s dobou odpisování 3 roky. Aby byla daňová povinnost podnikatele co nejvýhodnější, rozhoduje se mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy. Jelikož je pan Ladislav prvním vlastníkem brusky, mohl by uplatnit zvýšený odpis v prvním roce o 10 % podle § 31 odst. 1 písm. d) ZDP u rovnoměrného i zrychleného odpisování. Pokud by tak učinil, vypadaly by odpisy brusky v jednotlivých letech následovně.

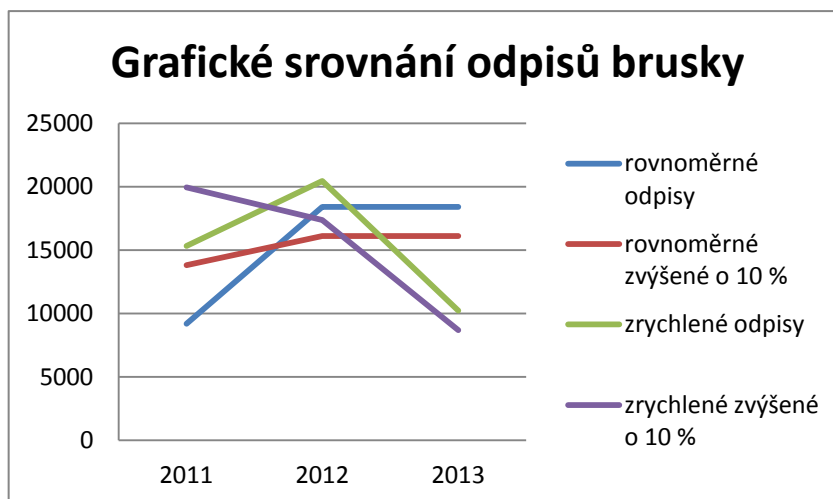
Tabulka 14: Možnosti odpisování brusky (v Kč)

Rovnoměrné odpisování	Rovnoměrné – zvýšení o 10 % v 1. roce	Zrychlené odpisování	Zrychlené – zvýšení o 10 % v 1. roce
9 200	13 800	15 334	19 934
18 400	16 100	20 444	17 378
18 400	16 100	10 222	8 688

Zdroj: vlastní zpracování

Na následujícím grafu je vidět, jak se částky jednotlivých způsobů odpisování liší. U rovnoměrných odpisů jsou na počátku odpisování nižší než u zrychlených odpisů, a na závěr doby odpisování je to opačně. Je to podstatný rozdíl, který ovlivňuje jednotlivé subjekty při rozhodování o způsobu daňového odpisování do budoucnosti. Zrychlené odpisy rychleji snižují hodnotu majetku, a proto umožňují rychleji investovat uvolněné finanční prostředky.

Obrázek 1: Grafické srovnání odpisů brusky



Zdroj: vlastní zpracování

Jako další majetek si pan Ladislav 4. září 2011 koupil počítačovou sestavu s pořizovací cenou 50 200 Kč, která se podle přílohy č. 1 ZDP řadí do 1. odpisové skupiny s dobou odpisování 3 roky. Jako první vlastník majetku má opět nárok na 10% zvýšení vstupní ceny v prvním roce, jak u rovnoměrného tak zrychleného odpisování. V tabulce níže jsou vidět možnosti odpisování počítačové sestavy.

Tabulka 15: Možnosti odpisování počítačové sestavy (v Kč)

Rovnoměrné odpisování	Rovnoměrné – zvýšení o 10 % v 1. roce	Zrychlené odpisování	Zrychlené – zvýšení o 10 % v 1. roce
10 040	15 060	16 734	21 754
20 080	17 570	22 311	18 964
20 080	17 570	11 155	9 482

Zdroj: vlastní zpracování

Užitkový automobil pořídil pan Ladislav 1. listopadu 2011. Pořizovací cena činila 450 000 Kč a zařazen byl do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let. S odpisy automobilu by počkal, pokud by velkou částkou ovlivnily základ daně. Rozhodne se podle vypočítaného hypotetického základu daně.

Z porovnání částek u jednotlivých druhů odpisů jsou vidět výhody a nevýhody rovnoměrného a zrychleného odpisování. Předností rovnoměrných odpisů je jejich jednodušší

výpočet. Zato zrychlené odpisy mají v prvních letech odpisování vyšší částky než je tomu u rovnoměrných odpisů. To umožňuje rychleji investovat uvolněné finanční prostředky.

Odpisy automobilu budou vypadat podle následující tabulky.

Tabulka 16: Možnosti odpisování automobilu (v Kč)

Rovnoměrné odpisování	Rovnoměrné – zvýšení o 10 % v 1. roce	Zrychlené odpisování	Zrychlené – zvýšení o 10 % v 1. roce
49 500	94 500	90 000	135 000
100 125	88 875	144 000	126 000
100 125	88 875	108 000	94 500
100 125	88 875	72 000	63 000
100 125	88 875	36 000	31 500

Zdroj: vlastní zpracování

6.2. Určení optimálního základu daně

V této chvíli je potřeba určit základ daně, při kterém bude nulová daňová povinnost. Základ daně u fyzické osoby se určí rozdílem příjmů a výdajů pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V našem příkladě jde o částku 385 000 Kč. Pro určení nulové daně z příjmů musíme tuto hodnotu upravit o odpisy. Aby pan Ladislav zjistil, jakou sumu mají odpisy činit, musí postupovat na výpočet základu daně od konce, tedy sečtením slevy na poplatníka a daňového zvýhodnění na dítě. Tato částka je základ daně dle § 16 ZDP, v podstatě 15% daň z příjmů FO. Po vypočtení 100% hodnoty se přičtou odčitatelné položky, v našem příkladě suma 24 000 Kč. Vyjde požadovaný daňový základ upravený o odpisy. Z rozdílu příjmů a výdajů, což je 385 000 Kč se odečte požadovaný základ daně a vyjde přibližná výše odpisů, ke které se pan Ladislav musí možnostmi optimalizace umožňující zákonem dostat. Výše odpisů musí činit hodnotu kolem 126 000 Kč. V následujícím výpočtu je vidět postup určení optimálního základu daně, při kterém bude daň z příjmů nulová.

základ daně § 7 ZDP	259 000 Kč	↑
penzijní připojištění	12 000 Kč	
životní pojištění	12 000 Kč	
zaokrouhlený základ daně	235 000 Kč	
daň podle § 16 ZDP	35 244 Kč	
sleva na poplatníka	23 640 Kč	
zvýhodnění na dítě	11 604 Kč	
daň po slevách	0 Kč	

6.3. Výběr odpisů a výpočet základu daně

Nyní je potřeba se zaměřit na optimalizaci daňové povinnosti skrz odpisy. Výběrem vhodných odpisů je nutné přiblížit se k částce 126 000 Kč, to je totiž suma, při které bude daňová povinnost nulová. Daň z příjmů musí činit minimálně 200 Kč, aby byla předepsána k úhradě. Když vyjde částka nižší, neplatí se, proto daň z příjmů fyzické osoby nemusí vyjít přímo nula. Postačí, když bude v rozmezí 0 – 200 Kč.

Pokud je subjekt v daňové ztrátě nedoporučuje se odpisy použít a nejlepší volba je jejich přerušení, protože by se daňová ztráta mohla ještě zvýšit. Je-li poplatník v plusu, tedy má daňovou povinnost, může si snížit základ daně nejen o odčitatelné položky podle § 15 ZDP, jako jsou příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění, ale také o slevy na daních dle § 35ba ZDP, což jsou slevy na poplatníka, manželku, dítě a další. V roce 2011 byla sleva na poplatníka přechodně snížena z 24 840 Kč na 23 640 Kč z důvodu tzv. povodňové daně.[10] Měsíčně tak odvede poplatník na daních o 100 Kč více. V návrhu bylo i snížení zvýhodnění na dítě o 240 Kč ročně. Tento návrh ale neprošel a sleva zůstala na stejné výši.

Jak bylo zmíněno výše, pan Ladislav nemůže uplatnit mimořádné odpisy, které by optimalizovaly jeho daňovou povinnost, protože se vztahovaly pouze k období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Tímto se jeho možnosti zmenšují na odpisy rovnoměrné, zrychlené, v obou případech lze zvýšit odpis v prvním roce o 10 %, nebo snížit maximální odpisové sazby rovnoměrného odpisování, případně úplně přerušit odpisování.

Tabulka 17: Shrnutí odpisů u jednotlivých druhů majetku

Majetek	Odpisy (Kč)			
	rovnoměrné	Rovnoměrné zvýšené o 10 %	zrychlené	Zrychlené zvýšené o 10 %
Sklad	18 700	-	-	-
Automobil	49 500	94 500	90 000	135 000
Bruska	9 200	13 800	15 334	19 934
Počítač	10 040	15 060	16 734	21 754

Zdroj: vlastní zpracování

6.3.1. Varianta A

Pan Ladislav u skladu pokračuje v rovnoměrném odpisování, protože není v daňové ztrátě, nemusí odpisování přerušit. Odpis skladu činí 18 700 Kč. U užitkového automobilu započít odpisování nemusí, pokud by jejich hodnota byla příliš vysoká. Odpisy musí být v takové výši, aby snížily daňovou povinnost, ale nesmí dostat poplatníka do daňové ztráty. 126 000 Kč je suma, ke které je potřeba odpisy přizpůsobit, a to srovnáním skutečných odpisů s jejich vypočítanou hypotetickou hodnotou. Nejvyšší položku tvoří odpis automobilu, a

jelikož ostatní odpisy by dohromady požadovanou sumu nedaly, použije pan Ladislav odpis automobilu jako základní. V úvahu připadají odpisy rovnoměrné i zrychlené s výjimkou zrychleného odpisu zvýšeného o 10 % vstupní ceny v prvním roce, ten je příliš vysoký a překračuje i částku požadovaných odpisů. Částka u rovnoměrného odpisu je zase příliš malá, takže zbývá pouze možnost zrychleného odpisu nebo zvýšeného rovnoměrného. Pro tuto variantu bude zvolen odpis zrychlený, tedy 90 000 Kč. V dalších letech ale nemůže pan Ladislav využít snížení odpisu, které je možné pouze u rovnoměrného odpisování. Na ostatní majetek zbývá potom hodnota 36 000 Kč. Pan Ladislav by majetek rád odpisoval rovnoměrně, aby v příštích obdobích nepřišel o šanci odpisy snížit. U počítačové sestavy tedy použije odpis rovnoměrný. Po odečtení odpisu zbývá částka 25 960 Kč. Už teď je vidět, že odpis skladu bude příliš vysoký, aby se uplatnil celý. Po dalším rovnoměrném odpisu brusky podlah, který činí 9 200 Kč, zůstala hodnota 16 760 Kč. Odpis skladu je rovnoměrný, proto může být snížen s použitím nižší odpisové sazby, tedy hodnota 3,4 bude nahrazena 3. Daň z příjmů by pak vypadala následovně.

Tabulka 18: Výpočet daně z příjmů – Varianta A

Vybrané odpisy		Daňová povinnost	
sklad	16 500 Kč	základ daně § 7 ZDP	385 000 Kč
automobil	90 000 Kč	odpisy	125 740 Kč
bruska	9 200 Kč	upravený základ daně	259 260 Kč
počítač	10 040 Kč	penzijní připojištění	12 000 Kč
celkem	125 740 Kč	životní pojištění	12 000 Kč
		zaokrouhlený základ daně	235 200 Kč
		daň podle § 16 ZDP	35 280 Kč
		sleva na poplatníka	23 640 Kč
		zvýhodnění na dítě	11 604 Kč
		daň po slevách	36 Kč
		daňová povinnost	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V této variantě byly vybrány odpisy majetku takto: u automobilu zrychlené, u brusky podlah a počítače rovnoměrné odpisy a u skladu rovnoměrné s nižší sazbou. Daňová povinnost vyšla 36 Kč. Dle § 38b ZDP je minimální výše daně 200 Kč. Je-li daň nižší, nepředepisuje se a ani neplatí, proto je podnikatelova daňová povinnost nulová.

Pokud by chtěl podnikatel ponechat odpisy skladu na částce 18 700 Kč, zbyla by na ostatní odpisy hodnota 107 300 Kč. U automobilu by poté šel v úvahu pouze odpis rovnoměrný, tedy nejnižší. Částka, která by zůstala na zbylé odpisy je ale příliš vysoká i při uplatnění nejvyšších

možných odpisů, tedy zrychlených zvýšených o 10 % v prvním roce. Srovnáním hodnot vychází za nejlepší variantu upravení odpisu skladu.

6.3.2. Varianta B

Ve variantě B nebude pan Ladislav uplatňovat daňové zvýhodnění na dítě. Pokud poplatník daňové zvýhodnění z důvodu nízké daňové povinnosti nemůže uplatnit, pak získá daňový bonus a to dle § 35c ZDP, přičemž minimální výše uplatněného bonusu musí být 100 Kč, ne však větší než 52 200 Kč. Maximální hodnota je aktuální pro rok 2011. Touto úpravou se změní hodnota odpisů, které je možné uplatnit. Už nebude činit 126 000 Kč ale 203 400 Kč, kterou zjistíme po odečtení nově zjištěného základu daně z příjmů. Názorněji je výpočet vidět níže.

základ daně § 7 ZDP	181 600 Kč	↑
penzijní připojištění	12 000 Kč	
životní pojištění	12 000 Kč	
zaokrouhlený základ daně	157 600 Kč	
daň podle § 16 ZDP	23 640 Kč	
sleva na poplatníka	23 640 Kč	
zvýhodnění na dítě	---	
daň po slevách	0 Kč	

Nyní je opět potřeba srovnávat částky odpisů jednotlivých druhů majetku s požadovanou hodnotou. Odpisy by se měly přiblížit k hodnotě 203 400 Kč, což je částka podstatně vyšší než je tomu u varianty A. Je tak vysoká, že bude nutné využít nejvyšší hodnoty u odpisů majetku, aby se odpisy přiblížily k požadované částce. Na rozdíl od varianty A, se bude moci využít celý rovnoměrný odpis skladu a nebude se muset snižovat. Hodnota odpisu skladu zůstane na částce 18 700 Kč. U automobilu bude použit odpis zrychlený, navíc zvýšený o 10 % v prvním roce. To samé proběhne i u počítače a brusky podlah. Kromě skladu budou tedy všechny odpisy zrychlené se zvýšením vstupní ceny v prvním roce o 10 %. Ostatní hodnoty odpisů jsou nízké a nesnížily by základ daně dostatečně. I přesto, že budou použity nejvyšší odpisy, nevyrovná se suma použitých odpisů té požadované. Vznikne rozdíl přibližně 8 000 Kč. V následující tabulce je popsán výpočet základu daně z příjmů.

Tabulka 19: Výpočet daně z příjmů – Varianta B

Vybrané odpisy		Daňová povinnost	
sklad	18 700 Kč	základ daně § 7 ZDP	385 000 Kč
automobil	135 000 Kč	odpisy	195 388 Kč
bruska	19 934 Kč	upravený základ daně	189 612 Kč
počítač	21 754 Kč	penzijní připojištění	12 000 Kč
celkem	195 388 Kč	životní pojištění	12 000 Kč
		zaokrouhlený základ daně	165 600 Kč
		daň podle § 16 ZDP	24 840 Kč
		sleva na poplatníka	23 640 Kč
		daň po slevách	1 200 Kč
		daňový bonus	10 404 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Podnikatel tedy zvolil u skladu rovnoměrné odpisy s maximální odpisovou sazbou pro daný rok, u automobilu zrychlené odpisy zvýšené o 10 % pro první rok, stejně tak u počítačové sestavy a brusky podlah. Prakticky se jedná o nejvyšší možné odpisy u jednotlivých druhů majetku. Je názorně vidět, jak jedna relativně malá částka daňového zvýhodnění na dítě zvýší hodnotu uplatnitelných odpisů až o necelých 77 000 Kč. Z toho jasně plyne, že poplatník vedoucí daňové odpisy musí mít tuto problematiku dobře zmapovanou, aby uplatnil takovou variantu odpisů, která bude snižovat daňovou povinnost nejen v aktuálním daňovém přiznání, ale i v budoucích letech.

Daňová povinnost pana Ladislava v této variantě vychází 1 200 Kč. Správce daně mu ale vyplatí daňový bonus, protože neuplatnil ve výpočtu daňové zvýhodnění na dítě. Od částky 1 200 Kč odečte hodnotu zvýhodnění, tedy 11 604 Kč a bude mu vyplacen daňový bonus ve výši 10 404 Kč. Z tohoto hlediska se zdá varianta B vhodnější.

6.4. Zhodnocení a doporučení

Variant použití odpisů pro optimalizaci je nespočetné množství. V případě, že by podnikatel měl více položek majetku, bylo by možností o to víc.

Cílem optimalizace daně je její ovlivnění legální cestou, což umožňují nejen nezdanitelné části základu daně, slevy na dani ale i daňové odpisy. Podnikatel použil u automobilu odpisy zrychlené, odpadá tedy možnost v dalších letech použít nižší odpisové sazby, které se dají snížit pouze u rovnoměrného odpisování. Je potřeba zvážit, zda je tato možnost správná, protože v dalších letech by se mohl dostat do daňové ztráty a jediným způsobem, jak jí ještě neprohloubit by bylo přerušení odpisování. Do budoucna můžou pana Ladislava potkat dvě věci, buď bude základ daně vysoký, nebo se dostane do daňové ztráty. U vysokého základu

daně pomohou odpisy automobilu snížit daň dostatečně, protože jsou celkem vysoké. Pokud by se dostal do daňové ztráty, může odpisy přerušit u všeho majetku. Při dalším odpisování se ale musí vrátit ke způsobu odpisování, ve kterém započal, jako by k přerušení nedošlo.

Daňové odpisy slouží hlavně k optimalizaci daně, ale mají i další podstatnou výhodu. Ekonomický subjekt může správným načasováním koupi majetku ovlivnit základ daně z příjmů. Pokud poplatník, vedoucí účetnictví, pořídí majetek a snižuje jeho hodnotu účetními odpisy, může uplatnit jen takový odpis, jehož hodnota odpovídá počtu měsíců odpisování v daném roce. Daňové odpisy se neurčují měsíčně, ale v závislosti na době pořízení, respektive vyřazení. To znamená, že pokud poplatník pořídí majetek 31. 12. a splní podmínky pro zařazení majetku do užívání, může uplatnit daňový odpis za celý rok. Pokud ví, že jeho základ daně bude nízký a odpisy dalšího majetku by byly příliš vysoké, pořídí majetek až další rok a ovlivní až následující zdaňovací období.

Daňové odpisy podléhají častým novelizacím a daňové subjekty se jim musí neustále přizpůsobovat. Daň z příjmů a tak i daňové odpisy ovlivní daňová reforma, která by měla platit od roku 2014. Změnit má sazbu daně z příjmů fyzické osoby z 15 % na 20 %. Pokud subjekt neplánuje do budoucna nákup nového majetku, výběrem vhodných odpisů ovlivní výši daňové úspory z odpisů. Vzhledem k tomuto zvýšení daně z příjmů se jeví výhodnější pro pana Ladislava první varianta odpisů, protože daňová úspora z uplatněných odpisů v budoucnu bude vyšší. V případě varianty A a za předpokladu zvýšení sazby na 20 % by úspora činila 13 930 Kč a u varianty B by byla nulová, protože maximální možná uplatnitelná částka odpisů se rovná odpisům ve variantě B.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce byla zaměřena na optimalizaci daně z příjmů prostřednictvím daňových odpisů. Daňové odpisy jsou upraveny zákonem o daních z příjmů, kde jsou stanoveny podmínky, za kterých je možné daňové odpisy uplatnit jako daňově uznatelné náklady. Poplatník musí mít k majetku vlastnické právo, případně právo hospodařit s majetkem státu, nebo další práva upravené zákonem. Aby mohl být majetek odpisován, musí být uveden do užívání a evidován u poplatníka. Práce pojednává o možnostech, kterými je možno optimalizovat daňovou povinnost legálními způsoby do podoby, která bude poplatníkovi vyhovovat.

Teoretická část práce se zabývala definicí hmotného, nehmotného majetku a i majetku, který odpisovat nelze. Důležitým bodem je oceňování majetku a také způsoby odpisování, které jsou ukotveny v zákoně o daních z příjmů. Dvě základní metody, tedy rovnoměrné a zrychlené odpisování, jsou doplněny o časové odpisy, což jsou například odpisy nehmotného majetku nebo mimořádné odpisy.

Praktická část obsahovala výčet možností optimalizace i s praktickými ukázkami, které by měly pomoci snadněji pochopit problematiku daňových odpisů a snížení základu daně. V další části byl sledován vliv daňových odpisů na základ daně z příjmů konkrétní fyzické osoby. U každého majetku byly spočítány různé varianty odpisů, které se daly použít u daného majetku. Nejdříve bylo nutné určit takový základ daně, při kterém bude daňová povinnost fyzické osoby nulová a následně spočítat optimální výši odpisů. Stanovená hodnota odpisů se poté porovnávala s odpisy u různého způsobu daňového odpisování majetku. Ve variantě A bylo třeba určit takovou výši odpisů, aby po uplatnění všech možných odpočtů a slev daňová povinnost poplatníka byla nulová. Aby pan Ladislav neplatil žádnou daň, potřeboval by uplatnit odpisy ve výši 125 740 Kč, tj. 64 % maximální možné částky odpisů, kterých by mohl za rok 2011 uplatnit. Daňové předpisy umožňují, v případě nízkého základu daně, kdy po uplatnění odpočtů a veškerých slev mimo daňového zvýhodnění vychází daňová povinnost nulová, vyplácení daňového bonusu. S výplatou daňového bonusu počítá varianta B. V této variantě tedy pan Ladislav uplatnil odpisy ve výši 195 388 Kč, tj. 100 % maximální možné částky odpisů, kterých by mohl za rok 2011 uplatnit. Správce daně upraví jeho daňovou povinnost o daňové zvýhodnění a panu Ladislavovi bude přiznán daňový bonus, takže i varianta B ho zprostita daňové povinnosti.

Ze způsobů odpisování vyplývá, že zrychlené odpisy mohou být výhodnější, protože rychleji snižují hodnotu majetku a umožňují tak rychleji investovat do nového majetku. Vše

ale záleží na strategii jak právnické tak fyzické osoby. Bez představy, jak bude jejich podnikání vypadat do budoucna, nelze plánovat žádnou optimalizaci. Výši daně ovlivňují nejen daňové odpisy, ale i další položky a celá optimalizace se musí zabývat jejich kombinací.

Pro správné uplatnění optimalizace je nutná znalost daňové legislativy, která ovšem prochází často změnami a orientace v ní tak může způsobovat problémy. Novelizace zákona o daních z příjmů proběhla i v roce 2010 a upravovala také oblast daňových odpisů. Veškeré změny navazují především na hospodářskou krizi ale i stav veřejných financí. Tato bakalářská práce popisuje problematiku, která byla aktuální pro rok 2011. Další důležitou novelizací bude reforma daňové oblasti pro rok 2014. Ovlivní veškeré daňové subjekty, přičemž pro fyzické osoby se změní daň z příjmů ze současných 15 % na 20 %. Z tohoto důvodu bych panu Ladislavovi doporučovala variantu A, kdy odložením odpisů do období s vyšší sazbou bude úspora vyšší, v našem modelovém příkladu by činila 13 930 Kč.

Daňové odpisy jsou efektivním nástrojem optimalizace základu daně a bylo by nevýhodné nevyužít je, pokud jsou zákonem povolenou možností pro úpravu daňové povinnosti.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] JAROŠ, Tomáš. *Zdanění příjmů v roce 2011: komplexní průvodce*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011, 237 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-4738-222.
- [2] KUČEROVÁ, Dagmar. 6 tipů, jak ušetřit na daních na poslední chvíli. In: Podnikatel.cz [online]. 2011 [cit. 2012-04-02]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/optimalizace-zakladu-dane-na-posledni-chvili>
- [3] MACHÁČEK, Ivan. Optimalizace daňové povinnosti u fyzických osob za zdaňovací období 2010. In: Účetní kavárna [online]. 2011 [cit. 2012-04-02]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d29925v37126-optimalizace-danove-povinnosti-u-fyzickych-osob-za-zdanovaci-o/?search_query=da%C5%88ov%C3%A9+odpisy+2011&search_results_page=2
- [4] Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci. In: Podnikatel.cz [online]. 2008 [cit. 2012-04-11]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-uce-a-dan-evidenci/>
- [5] PELC, Vladimír. *Daňové odpisy: Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 224 s. ISBN 978-80-7400-387-5.
- [6] PELC, Vladimír. *Daňové odpisy 2009-2010*. Praha: Linde Praha, 2009, 139 s. ISBN 978-80-7201-771-3.
- [7] PITTERLING, Marcel. *Daňově uznatelné výdaje*. 3., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 129 s. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-483-3 (BROŽ.).
- [8] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2011, 302 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-660-0.
- [9] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňová evidence podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011, 128 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3802-4.
- [10] Sleva na poplatníka. In: Jak podnikat.cz [online]. 2011, 27.12.2011 [cit. 2012-04-03]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/sleva-na-dani-poplatnika.php>
- [11] Účetní versus daňové odpisy - hmotného majetku. In: Účetní kavárna [online]. 2011 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc->

d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/?search_query=odpisy&search_results_page=1

- [12] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2011*. 6. Praha: GRADA, 2011, 144 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3803-1.
- [13] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- [14] Zákon č. 138/1973 Sb., o vodách (vodní zákon).
- [15] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.
- [16] Zákon č. 222/1994 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o Státní energetické inspekci.
- [17] Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.
- [18] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.