

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva

ODPISOVÁNÍ MAJETKU

Rigorózní práce

Mgr. Roman Pecháček

Konzultant:

Doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Praha, únor 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

V Praze 2. února 2009

Roman Pecháček

Obsah

Část první – Úvod.....	6
A. Úkol, zaměření a členění práce	6
B. Odlišná funkce účetních a daňových odpisů.....	7
1. Účetní odpisy	7
2. Daňové odpisy.....	8
C. Historický exkurs	10
Část druhá – Platná právní úprava odpisování.....	13
A. Prameny práva	13
1. Účetní odpisování	14
1.1 Národní právo	14
1.1.1 Zákon o účetnictví	14
1.1.2 Prováděcí vyhlášky	15
1.1.3 České účetní standardy	15
1.2 Mezinárodní účetní standardy převzaté komunitárním právem.....	17
2. Daňové odpisování.....	18
2.1 Zákon o daních z příjmů.....	18
2.2 Pokyn D-300.....	19
2.3 Rozhodovací činnost soudů.....	19
B. Objekt odpisování.....	21
1. Obecné vymezení, metody a pořadí výkladu	21
1.1 Obecné vymezení	21
1.2 Metody a pořadí výkladu	21
2. Nehmotný majetek	22
2.1 Nehmotný majetek dle mezinárodních účetních standardů	22
2.2 Nehmotný majetek dle národního účetního práva	24
2.2.1 Obecná definiční kritéria.....	24
2.2.2 Nehmotná aktiva splňující obecné definiční znaky	25
2.2.3 Nehmotná aktiva nesplňující obecná definiční kritéria.....	27
2.2.4 Položky, které nejsou nehmotným majetkem	29
2.3 Nehmotný majetek dle daňových předpisů.....	29
2.4 Goodwill.....	30
2.4.1 Goodwill vytvořený vlastní činností.....	31
2.4.2 Goodwill získaný v podnikové kombinaci.....	31
3. Hmotný majetek.....	32
3.1 Hmotný majetek dle mezinárodních účetních standardů	32
3.2 Hmotný majetek dle národního práva.....	34
3.2.1 Odpisovatelný hmotný majetek	34
3.2.2 Neodpisovatelný hmotný majetek.....	39
C. Subjekt odpisování.....	41
1. Defínice pojmu.....	41
2. Subjekt odpisování při finančním leasingu	42
3. Subjekt odpisování ve specifických případech.....	44
3.1 Nájem podniku	44
3.2 Zajišťovací převod práva.....	44
3.3 Výhrada vlastnického práva	45

3.4	Specifická aktiva.....	45
D.	Odpisovatelná částka aktiva	47
1.	Stanovení odpisovatelné částky aktiva.....	47
2.	Pořizovací cena	48
2.1	Národní účetní právo	48
2.2	Mezinárodní účetní standardy.....	48
2.3	Daňové právo.....	49
3.	Zvláštní případy stanovení odpisovatelné částky.....	50
3.1	Reprodukční pořizovací cena	50
3.2	Reálná hodnota	51
3.3	Vlastní náklady.....	52
3.4	Specifika daňového práva.....	53
3.4.1	Primární kategorie.....	53
3.4.2	Sekundární kategorie	53
4.	Změna odpisovatelné částky	55
4.1	Přecenění na reálnou hodnotu.....	55
4.2	Snížení hodnoty aktiva	56
4.3	Technické zhodnocení	57
4.4	Změny v souboru movitých věcí	58
4.5	Částečná likvidace majetku	59
E.	Doba a průběh odpisování.....	59
1.	Doba odpisování	59
1.1	Účetní úprava.....	59
1.1.1	Národní účetní právo	60
1.1.2	Mezinárodní účetní standardy.....	61
1.2	Daňové právo.....	63
1.2.1	Nehmotná aktiva.....	64
1.2.2	Hmotný majetek.....	64
2.	Průběh odpisování.....	66
2.1	Zahájení odpisování.....	67
2.2	Přerušování odpisování.....	68
2.3	Ukončení odpisování	69
F.	Metody odpisování.....	70
1.	Metody účetního odpisování	70
1.1	Úprava odpisových metod v rámci účetních předpisů.....	70
1.2	Rozdělení a vymezení účetních odpisových metod	71
2.	Metody daňového odpisování	75
2.1	Nehmotný majetek.....	75
2.2	Hmotný majetek	76
2.2.1	Společná ustanovení pro rovnoměrnou a zrychlenou metodu odpisování	76
2.2.2	Rovnoměrná metoda odpisování.....	78
2.2.3	Zrychlená metoda odpisování	81
2.2.4	Specifické metody odpisování	83
	Část třetí – Pohled na právní institut odpisování z různých úhlů.....	84
A.	Konfrontace právní úpravy odpisování s její praktickou aplikací.....	84
1.	Východiska.....	84
2.	Účetní odpisy	85
3.	Daňové odpisy.....	86

B. Problematika odpisování v právu Evropských společenství.....	88
1. Evropské účetní právo.....	88
1.1 Historický vývoj a vymezení pojmu mezinárodních účetních standardů	88
1.2 Evropské směrnice a nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů	89
2. Evropské daňové právo	91
2.1 Obecná východiska.....	91
2.2 Zákaz daňové diskriminace a harmonizace daní	93
2.3 Harmonizace zdaňování korporací	94
C. Německá právní úprava odpisování.....	96
1. Právní úprava, třídění a vzájemný vztah účetních a daňových odpisů	96
2. Objekt odpisování	97
3. Subjekt odpisování	98
4. Odpisovatelná částka aktiva	99
5. Doba a průběh odpisování.....	100
5.1 Doba odpisování	100
5.2 Průběh odpisování	101
6. Metody odpisování.....	102
6.1 Účetní právo	102
6.2 Daňové právo.....	103
6.2.1 Plánované běžné odpisy.....	103
6.2.2 Plánované zvýšené a zvláštní odpisy	104
6.2.3 Mimořádné odpisy	105
Část čtvrtá – Závěr	107
Seznam použitých pramenů.....	109
Seznam použitých zkratk	113
Název práce v angličtině. Resumé v angličtině. Klíčové slovo.....	115
Příloha – Ekonomické údaje zkoumaných obchodních společností	

Část první – Úvod

A. Úkol, zaměření a členění práce

Úkolem rigorózní práce je provést komparaci platné právní úpravy účetního a daňového odpisování, zhodnotit, zdali jsou zvolené právní postupy a prostředky v souladu s funkcí účetních a daňových odpisů, upozornit na přednosti či naopak nedostatky toho kterého přístupu, případně navrhnout de lege ferenda vhodnější řešení, dále konfrontovat požadavky platné právní úpravy se skutečností na základě rozboru účetního a daňového odpisování u vybraných ekonomických subjektů, a konečně nahlédnout na problematiku odpisování v rámci komunitárního práva, jakož i na legislativní úpravu odpisů vybraného evropského státu.

Rigorózní práce je rozdělena do čtyř základních částí, včetně této, úvodní, která pokračuje výkladem o odlišné funkci účetních a daňových odpisů v tržní ekonomice a historickým exkursem. Druhá, nejobsáhlejší část se zabývá platnou právní úpravou odpisování. Je rozdělena do šesti kapitol, jež se věnují jednotlivým stavebním kamenům právního institutu odpisování – pramenům práva, objektu a subjektu odpisování, odpisovatelné částce aktiva, době a průběhu odpisování a odpisovým metodám. V třetí části je na účetní a daňové odpisování nahlíženo z různých úhlů, nejprve z hlediska praktické aplikace účetních i daňových právních předpisů u vybraných obchodních společností. Práce dále pojednává o problematice odpisování v právu Evropských společenství, a to v širších souvislostech, neboť samotné otázky odpisování poskytuje komunitární právo okrajovou pozornost. Třetí část obsahuje rovněž výklad o právní úpravě účetního a daňového odpisování jiného evropského státu – Německo bylo vybráno jako typický představitel vyspělé ekonomiky západního typu, jež má právní institut odpisování detailně legislativně propracován. Závěrečná část práce náleží úvaze o tom, zdali platná právní úprava odpisování naplňuje funkce účetních a daňových odpisů charakterizované v úvodní části.

Jelikož je rigorózní práce věnována srovnání účetních a daňových odpisů, nezabývá se problematikou daňového odpisování z hlediska subjektů, které účetnictví nevedou, a je u nich tudíž pojmově vyloučeno účetní odpisování. Jedná se o subjekty, které vedou daňovou evidenci či přehled příjmů pro uplatnění daňových výdajů procentem z příjmů. Na druhou stranu to neznamená, že by zůstaly nepovšimnuty fyzické osoby, které vedou účetnictví dobrovolně (viz např. kapitolu D.3.4.2 v části druhé). Rigorózní práce je zaměřena především na obchodní společnosti, neboť na nich je nejlépe možné demonstrovat rozdílnost účetních a daňových odpisů. Dalším důvodem je skutečnost, že mezinárodní účetní standardy, o kte-

řích tato práce v souvislosti s účetním odpisováním pojednává, se vztahují právě toliko na obchodní společnosti. Neznamená to však, že by jiné subjekty byly opomenuty. Tam, kde např. pro obce, státní podniky nebo organizační složky státu platí odlišná právní úprava, je v této práci zmíněna (viz např. kapitoly A.1.1, B.2.2.1, C.1, D.3.1 nebo E.2.2 v části druhé).

Rigorózní práce je zpracována dle právního stavu k 1. listopadu 2008.

B. Odlišná funkce účetních a daňových odpisů

1. Účetní odpisy

Stroje, zařízení, budovy, dopravní prostředky a další položky dlouhodobého majetku se během svého fungování postupně opotřebovávají a po určité době jsou vyřazeny z provozu a nahrazeny novými stroji, zařízeními, budovami či dopravními prostředky. Opotřebení dlouhodobého majetku má dvě formy – fyzické a morální. K fyzickému opotřebení dochází na základě používání, kdy dané dlouhodobé aktivum ztrácí svoji výkonnost. I když např. výrobní zařízení zachovává svoji vnější fyzickou podobu, jeho funkčnost se postupně zhoršuje a také jeho současná hodnota již neodpovídá ceně, za kterou bylo pořízeno. Morální opotřebení je spojeno se zastaráváním dlouhodobého majetku, neboť během jeho provozu byly vyvinuty a vyrobeny nové, dokonalejší typy s vyšším výkonem nebo jinými výraznými inovacemi. Nejrychleji působí morální opotřebení u nejmodernějších produktů a technologií, např. počítačů nebo prostředků komunikačních technologií.¹

Nástrojem k vyjádření poklesu hodnoty dlouhodobého majetku z hlediska jeho fyzického a morálního opotřebení jsou účetní odpisy. Účetní odpisy tak představují peněžní vyjádření postupného snižování hodnoty dlouhodobého majetku za určité období.² V tomto smyslu účetní odpisy slouží k reálnému ocenění dlouhodobých aktiv, a tím přispívají k věrnému a poctivému zobrazení předmětu účetnictví, kterým je účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

V předchozí definici byl akcentován význam účetních odpisů z hlediska zobrazení reálné hodnoty dlouhodobého majetku. Účetní odpisy však současně představují způsob promítnutí amortizace dlouhodobého majetku do nákladů podniku.³ Toto vymezení zdůrazňuje nákladovou funkci odpisů, tzn. zabezpečení přenosu ceny dlouhodobého majetku do nákladů.

¹ Vlček, J. a kol.: *Ekonomie a ekonomika*, ASPI Publishing, Praha 2003, str. 245 a násl.

² Synek, M.: *Podniková ekonomika*, 2. vydání, C.H. Beck, Praha 2000, str. 280

³ Hindls, R. – Holman, R. – Hronová, S. a kol.: *Ekonomický slovník*, C.H. Beck, Praha 2003, str. 275

Jako součást provozních nákladů ovlivňují odpisy cenovou tvorbu (kalkulaci nákladů), výši celkových nákladů podniku, a tím i výši výsledku hospodaření.⁴

Účetní odpisy jsou sice nákladem, ale nejsou peněžním výdajem v daném čase. Stroje, zařízení, budovy, dopravní prostředky a další položky dlouhodobého majetku přenášejí svou cenu do nákladů produktů (výrobků či služeb), které byly jejich pomocí vyrobeny. Tento přenos se uskutečňuje postupně v podobě odpisů, které se tak stávají součástí nejen nákladů, ale také ceny vyprodukovaných statků. Při prodeji výrobků či služeb se pak odpisy vracejí podniku zpět v peněžní formě, tzn. že dochází k návratnosti peněžních prostředků vynaložených na nákup dlouhodobých aktiv. Z hlediska finančního hospodaření podniku tak odpisy představují přirozený a stabilní interní zdroj pro reprodukci, případně i rozšíření dlouhodobých aktiv podniku. Do doby obnovy investic vystupují odpisy jako volný zdroj financování podniku použitelný k jakémukoliv účelu.⁵

2. Daňové odpisy

Institut daňových odpisů náleží do fiskální politiky státu, která je spolu s monetární politikou nejdůležitější oblastí hospodářské politiky státu v tržní ekonomice. V nejobecnější rovině lze fiskální politiku vymezit jako souhrn opatření, kterými se vláda prostřednictvím svých nástrojů snaží dosáhnout určitých cílů. Jako nástroje slouží rozpočtové příjmy a výdaje, cílem je zajišťování veřejných statků, zmírňování nerovné distribuce důchodů a bohatství a ovlivňování agregátní poptávky a hospodářského růstu. Jinými slovy fiskální politikou rozumíme proces utváření daňové soustavy a veřejných výdajů s cílem napomoci utlumit negativní dopady vyplývající z průběhu hospodářského cyklu, přispět k růstu ekonomiky při nízké míře inflace a vysoké zaměstnanosti a eliminovat neúměrné negativní důsledky působení tržního mechanismu na ekonomické subjekty. Ve středu pozornosti fiskální politiky stojí státní rozpočet – centralizovaný peněžní fond, který je vytvořen, rozdělován a používán státními orgány na základě nenávratného a neekvivalentního způsobu rozdělování, tzn. že prostředky pouze přerozděluje, ale nevytváří.⁶

K ovlivňování vývoje hospodářství je v systému fiskální politiky využívána příjmová i výdajová stránka státního rozpočtu. Ovlivňování má podobu zásahů, které se opírají o jednorázová rozhodnutí příslušných státních orgánů, nebo se může uskutečňovat automaticky, na základě předem stanovených pravidel. Z tohoto hlediska se rozlišují diskreční opatření,

⁴ Kopta, D.: Finance podniku II, Jihočeská univerzita, České Budějovice, 2002, str. 14 a násl.

⁵ Vlček, J. a kol.: Ekonomie a ekonomika, ASPI Publishing, Praha 2003, str. 245

⁶ Samuelson, P. A. – Nordhaus, W. D.: Ekonomie, Nakladatelství Svoboda, Praha 1991, str. 384 a násl.

mezi která řadíme např. rozhodnutí o změně ve struktuře výdajů státního rozpočtu nebo rozhodnutí o změně daňových sazeb, a tzv. vestavěné stabilizátory, k nimž náleží např. progresivní sazba daně z příjmu, pojištění v nezaměstnanosti, státní výkup zemědělských přebytků nebo subvence a dotace k cenám zemědělské produkce.⁷

Jedním z hlavních instrumentů fiskální politiky jsou daně – platební povinnosti, které stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní plnění.⁸ Cílem fiskální politiky v souvislosti s daněmi je zabezpečení příjmů státního rozpočtu a regulace ekonomických aktivit tržních subjektů. Fiskální politika se orientuje na míru zdanění a daňového zatížení – výši či rozpětí daňových sazeb a způsoby tvorby daňového základu (kvantitativní hledisko) a na způsob zdanění – jde o druhy či typy daní (kvalitativní hledisko).⁹ Základní dělení daní je na daně nepřímé a přímé, podle toho, zdali je možné přenést svou daňovou povinnost na jiný subjekt či nikoliv. Přímé daně se dále rozdělují na daně majetkového typu – předmětem zdanění je majetek bez ohledu na to, zdali z něj plyne výnos, a daně důchodového typu – předmětem zdanění je důchod. Základním a v rámci daňové soustavy České republiky i jediným typem důchodové daně je daň z příjmů fyzických a právnických osob, pod kterou spadá institut daňových odpisů.

Otázka výše daně z příjmů u konkrétního poplatníka, tj. osoby, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny dani, není dána toliko výši daňové sazby zakotvené v daňovém zákonu. Rozhodující je tzv. efektivní sazba daně, která představuje skutečné daňové zatížení, neboť zohledňuje všechny skutečnosti, které mohou výši daně ovlivnit.¹⁰ Jednou z podstatných okolností ovlivňujících efektivní sazbu daně je daňové odpisování majetku poplatníka, které se jako fiskální nástroj uplatňuje právě jenom v případě daně z příjmů. Daňové odpisování znamená zahrnování odpisů z majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů k zajištění tohoto příjmu. Daňový zákon neumožňuje poplatníkovi uplatnit náklady na pořízení majetku do daňově účinných nákladů, tj. nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jednorázově v roce pořízení, nýbrž postupně, po dobu několika let, prostřednictvím daňových odpisů.

Z pohledu poplatníka tedy daňové odpisy snižují základ pro výpočet daně z příjmů, a tím i celkovou výši jeho daňové povinnosti. Z pohledu státu jsou daňové odpisy fiskálním nástrojem, který se vyznačuje přímým, v peněžních jednotkách měřitelným vlivem na objem

⁷ Charvát, A.: Fiskální politika, VUT, Brno 2004, str. 8 a nás.

⁸ Bakeš, M. a kol.: Finanční právo, 4. vydání, C. H. Beck, Praha 2006, str. 188

⁹ Pelc, V.: Odpisy 2004, 6. vydání, GRADA Publishing, Praha 2004, str. 11

¹⁰ Pelc, V.: Odpisy 2004, 6. vydání, GRADA Publishing, Praha 2004, str. 12

vybraných daní, a tím potažmo na charakter a množství veřejných výdajů. Institut daňových odpisů má obdobně jako zmiňovaná progresivní sazba daně z příjmu charakter vestavěného stabilizátoru – po svém zavedení působí v hospodářství automaticky a nevyžaduje žádná další rozhodnutí státních orgánů, napomáhá trhu zajistit efektivní využití výrobních zdrojů a přispívá k minimalizaci výkyvů hospodářského cyklu. Rozhodnutí týkající se daňových odpisů, např. o změně metod odpisování nebo vyloučení některých majetkových položek z daňového odpisování, však mohou mít naopak i charakter diskrečních opatření.

C. Historický exkurs

V současné době, v podmínkách rozvinuté tržní ekonomiky, se běžně setkáváme s dvojicí pojmů – účetní odpisy (odpisování) a daňové odpisy (odpisování). Nebylo tomu tak ale vždy. V dlouhém období před rokem 1989 se nerozlišovaly účetní a daňové odpisy, existovaly prostě odpisy základních prostředků, jak se v tehdejší terminologii označoval dlouhodobý hmotný majetek.¹¹ V poměrech centrálně plánovaného hospodářství nebylo třeba odpisy rozlišovat na účetní a daňové, protože jejich rozdílných funkcí nebylo zapotřebí.

Příčiny tohoto stavu lze identifikovat při celkovém pohledu na funkci účetnictví a daní v podmínkách centrálně plánované (příkazové) ekonomiky. O tom, jaké druhy zboží a služeb, kdy a jakým způsobem budou vyráběny, i o tom, kdo vyrobené zboží a služby získá, rozhodují v příkazovém systému centrální plánovači, tj. úředníci či vládní experti působící v centrálních státních organizacích k tomu vytvořených. Premisou centrálně plánovaného hospodářství bylo, že centrální plánovači mají k provedení ekonomických rozhodnutí lepší předpoklady, než jednotlivé samostatně se rozhodující ekonomické subjekty.¹² V takových poměrech pak účetnictví ztrácí svůj hlavní význam, tzn. být specifickým nástrojem řízení využívaným pro uspokojení informačních potřeb různých uživatelů, neboť pluralita uživatelů je v podmínkách centrálně řízené ekonomiky pojmově vyloučena. To je podtrženo skutečností, že účetnictví bylo pouhou součástí jednotné soustavy sociálně ekonomických informací zahrnující informace z oboru účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace, statistiky a operativní evidence, nikoliv samostatným, svébytným informačním systémem.¹³

Podobně daňový systém byl budován a rozvíjen jako součást administrativního modelu řízení. Jeho konstrukce a struktura byly do tohoto modelu integrovány. To s sebou přinášelo četné defekty, zmiňme ty nejvýznamnější z hlediska daní, na jejichž stanovení mělo určitý

¹¹ Viz např. vyhlášku č. 129/1954 Ú. l., o odpisování základních prostředků nebo vyhlášku č. 94/1980 Sb., o odpisování základních prostředků.

¹² Urban, J.: Teorie národního hospodářství, ASPI, Praha 2006, str. 57 a násled.

¹³ Viz zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací.

vliv odpisování základních prostředků, tj. důchodové daně, odvodů do státního rozpočtu a zemědělské daně.¹⁴ Daním byly přisuzovány funkce, které jim všeobecně nepřísluší. Zneužívány byly hlavně na zásahy do struktury nákladů podniků, jejichž prostřednictvím byly uměle ovlivňovány a utvářeny relace mezi oceněním jednotlivých výrobních faktorů. Daně sloužily k odčerpávání tzv. volných zdrojů podniků. Proto byla průvodním znakem daňového systému extrémní individualizace vazeb mezi podniky a státním rozpočtem. Výraznou negací daňového systému představovala rozsáhlá eroze daňových základů, především formou četných výjimek, slev, osvobození nebo diferenciací sazeb pro jednotlivé skupiny subjektů či vlastnické sektory. Daňový výnos byl však regulován také jinými, než čistě daňovými nástroji, jako jsou úprava sazeb a struktury daní, daňové úlevy nebo výjimky. Šlo hlavně o zásahy do daňového základu prostřednictvím administrativně řízené cenové politiky.¹⁵

Je tedy patrné, že účetnictví a daně neplnily typické a v tržní ekonomice všeobecně uznávané funkce. Z uvedeného vyplývá, že ani odpisy nemohly plnit funkce představené v předchozí kapitole. Tytéž odpisy se promítaly do účetnictví i do daňového základu. Lze se však domnívat, že i kdyby v podmínkách centrálně plánovaného hospodářství existovaly dva samostatné právní instituty – účetní a daňové odpisování, stejně by byla jejich úloha v prostředí deformace funkcí účetnictví a daní, které direktivní administrativní systém přináší, podružná.

Až transformace hospodářství a celé společnosti vůbec, která nastala po listopadu 1989, s sebou přinesla zásadní změny také v oboru účetnictví a daní. Ve své podstatě se jednalo o opravdový legislativní přelom, o principiální přebudování jejich dosavadní právní úpravy. V nepřehledném množství změn došlo také k vybudování samostatných právních institutů účetního a daňového odpisování, jejichž snahou je plnit jim náležející funkce uvedené v předešlé kapitole.

Úprava účetního odpisování byla provedena rámcově zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a detailně nejprve prostřednictvím novelizace „socialistického“ výnosu federálního ministerstva financí čj. V/13.000/1989, kterým se stanoví účtová osnova a směrnice k účtové osnově pro hospodářské organizace, a posléze novým opatřením federálního ministerstva financí čj. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele.¹⁶ Tato koncepce byla opuštěna v roce 2001 přijetím novely zákona o účetnictví¹⁷,

¹⁴ Šourek, S. – Turek, K. – Běhan, P.: Daňová soustava od 1. 1. 1993, Prospektrum, Praha 1993, str. 8 a násl.

¹⁵ Grůň, L.: Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla, Univerzita Palackého, Olomouc 2004, str. 125

¹⁶ Ryneš, P.: Podvojný účetnictví pro podnikatele platné od 1. 1. 1993, Trizonia, Praha 1992, str. 6 a násl.

¹⁷ Zákon č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

na jejímž základě bylo zmíněné opatření nahrazeno vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (viz kapitolu A.1.1 v části druhé).¹⁸

K zhmotnění právní úpravy daňových odpisů došlo ve vyhlášce federálního ministerstva financí č. 586/1990 Sb., o odpisování základních prostředků. Tato vyhláška platila dva roky, poté byla zrušena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který s účinností od 1. ledna 1993 převzal či do sebe absorboval právní úpravu daňového odpisování. Uvedený zákon o daních z příjmů platí dodnes (viz kapitolu A.2. v části druhé), byl však téměř osmdesátkrát novelizován, z čehož daňových odpisů se týkalo již více než třicet novel. Daňové zákony totiž více než kterékoliv jiné podléhají politickým zájmům a společenským vlivům, a to jak v obdobích předvolebních, v podobě populistických daňových výhod (snižování daňových sazeb, zvyšování nezdanitelných částek nebo zkracování dob odpisování), tak v obdobích po volbách, ve formě tzv. hořkých daňových pilulek (opaky uvedených daňových výhod). Důvodem častých novelizací je také snaha postihnout všechny možnosti daňových úniků, dále značná komplikovanost daňové materie přinášející legislativní nepřesnosti, jež je nutno napravovat tzv. technickými novelami, a konečně nutnost harmonizace národní úpravy s právem Evropských společenství. I do budoucna tedy lze očekávat každoroční novelizace zákona o daních z příjmů, a to pravděpodobně v počtu více než jedné novely ročně.

¹⁸ Uvedené předpisy se vztahují na podnikatelské subjekty. Analogicky byla a je řešena i právní úprava účetního odpisování u ostatních ekonomických subjektů, např. municipalit. Jelikož úkolem této práce není historický vývoj odpisování, nejsou uváděny příslušné výnosy, opatření, vyhlášky a standardy pro ostatní druhy účetních jednotek, aby nedošlo k přehlcení čtenáře marginálními údaji.

Část druhá – Platná právní úprava odpisování

A. Prameny práva

Pro formy objektivního práva, kterým rozumíme soubor platných právních norem, se v právní nauce ustálil název prameny práva. Mluví-li se tedy běžně v právní vědě o pramelech práva, rozumějí se tím zpravidla jen prameny práva ve formálním smyslu, tj. ve speciálně právnickém smyslu slova, totiž právě formy, v nichž je právo obsaženo, v nichž je třeba hledat právní normy, a které jsou tedy vlastně bezprostředním pramenem poznání práva.¹⁹

Vedle pramenů práva ve formálním smyslu však mohou mít na právní praxi značný vliv rovněž vnitřní předpisy – interní normativní instrukce či směrnice, jimiž lze zavazovat v příslušných věcech podřízené orgány a osoby ve vnitřních vztazích veřejné správy²⁰, jakož i judikatura zejména vyšších soudů. Jelikož na problematiku odpisování mají zmíněné akty a soudní rozhodnutí určitý vliv, je o nich v této kapitole rovněž pojednáno.

Jeden z podstatných rozdílů mezi právními instituty účetního a daňového odpisování můžeme pozorovat již při pohledu na jejich prameny práva.

Zatímco daňové odpisování je upraveno výlučně národním právem, problematika účetních odpisů je obsažena také v mezinárodních účetních standardech, jejichž přímou použitelnost pro vybranou skupinu účetních jednotek stanoví evropské nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů (viz níže), které je ve vztahu k členským státům i jejich vnitrostátním právním subjektům bezprostředně závazným pramenem práva. V uvedeném případě tak můžeme sledovat poměrně vzácný úkaz, kdy evropská legislativa přikazuje aplikaci právních norem, které nejsou takřkajíc z její vlastní dílny (blíže viz kapitolu A.1.2 v části třetí).

K otázce výlučnosti úpravy daňových odpisů národním právem lze snad namítnout, že komunitární právo se rovněž věnuje problematice daňových odpisů, zejména ve směrnici Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států, a tudíž také daňové odpisování není výlučnou záležitostí národního práva. Tuto tezi je však nutné odmítnout s tím, že směrnice je právní akt zavazující výlučně členské státy (nikoliv jednotlivce), a to tak, že předepisuje jen výsledek, jehož má být dosaženo, zatímco formy a metody jeho dosažení pone-

¹⁹ Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva, EUROLEX Bohemia, Praha 2001, str. 36

²⁰ Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva, EUROLEX Bohemia, Praha 2001, str. 74

chává na vůli členských států.²¹ Jinými slovy, členské státy jsou povinny vtělit do národního práva obsah směrnice, což bylo v tomto konkrétním případě naplněno – výše uvedená směrnice byla implementována do právního řádu České republiky prostřednictvím novely zákona o daních z příjmů²².

1. Účetní odpisování

1.1 Národní právo

Platná právní úprava účetního odpisování je hierarchicky uspořádána do pomyslné třístupňové pyramidy. Její vrchol představuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, na který navazují prováděcí vyhlášky ministerstva financí a české účetní standardy.

1.1.1 Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví se účetnímu odpisování věnuje zejména:

- v ustanovení § 4 odst. 8, které stanoví účetním jednotkám povinnost dodržovat při vedení účetnictví účetní metody (např. postupy odpisování majetku) a obsahové vymezení položek majetku v účetní závěrce, z něhož se odvozuje vymezení objektu odpisování, přičemž úpravu účetních metod a obsahové vymezení položek majetku svěřuje zákon o účetnictví prováděcím vyhláškám,
- v ustanovení § 7 odst. 1, jež obsahuje stěžejní účetní zásadu – princip věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví, kterým je účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření,
- v ustanoveních § 19 odst. 9 a § 23a, která upravují aplikaci mezinárodních účetních standardů převzatých právem Evropských společenství (viz následující kapitolu),
- v ustanovení § 25 odst. 1 a 4, které je věnováno oceňování majetku v účetnictví,
- v ustanovení § 28, kde je vymezen subjekt odpisování, stanovena povinnost sestavovat odpisový plán a obsažena zásada odpisování do výše ocenění majetku v účetnictví,
- v ustanovení § 36, které upravuje otázku vydávání a závaznosti českých účetních standardů.

²¹ Tichý, L. – Arnold, R. – Svoboda, P. – Zemánek, J. – Král, R.: Evropské právo, 2. vydání, C. H. Beck, Praha 2004, str. 239

²² Zákon č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

1.1.2 Prováděcí vyhlášky

Na zákon o účetnictví navazují vyhlášky ministerstva financí, kterými se provádějí některá ustanovení uvedeného zákona. Úhrnem bylo vydáno sedm vyhlášek, a to pro jednotlivé druhy účetních jednotek: podnikatele (vyhláška č. 500/2002 Sb.), banky a jiné finanční instituce (vyhláška č. 501/2002 Sb.), pojišťovny (vyhláška č. 502/2002 Sb.), zdravotní pojišťovny (vyhláška č. 503/2002 Sb.), účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (vyhláška č. 504/2002 Sb.), obce, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu (vyhláška č. 505/2002 Sb.) a konečně Pozemkový fond ČR (vyhláška č. 402/2005 Sb.).

Ve vztahu k účetnímu odpisování jsou významná zejména ta ustanovení zmíněných prováděcích vyhlášek, která obsahově definují jednotlivé položky nehmotného a hmotného majetku, vymezují náklady související s jejich pořízením, stanovují odpisovatelná a neodpisovatelná aktiva, blíže se věnují některým aspektům určení subjektu odpisování, vyjadřují se k otázce průběhu odpisování a upravují metodiku odpisování speciálních aktiv. Jedná se o ustanovení, která jsou obsažena:

- v § 6, § 7, § 47 a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- v § 12, § 13, § 71 a § 75 vyhlášky č. 501/2002 Sb.,
- v § 9, § 10, § 31 a § 33 vyhlášky č. 502/2002 Sb.,
- v § 8, § 18 a § 22 vyhlášky č. 503/2002 Sb.,
- v § 7, § 8, § 32, § 38 a § 39 vyhlášky č. 504/2002 Sb.,
- v § 7, § 8, § 26 a § 34 vyhlášky č. 505/2002 Sb.,
- v § 5 a § 17 vyhlášky č. 402/2005 Sb.

1.1.3 České účetní standardy

Detailní pravidla pro vedení účetnictví jsou obsažena v českých účetních standardech, které jsou vydávány ministerstvem financí a publikovány v jeho Finančním zpravodaji.

Závaznost českých účetních standardů je zajištěna dosti nestandardním způsobem – nejsou sice obecně závaznými právními předpisy, jejich použití účetními jednotkami se však považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. V této souvislosti vyvstává otázka, zda je tento postup plně konformní s ustanovením čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle nějž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.

Za odpověď může sloužit rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Špaček, s. r. o. proti České republice ze dne 9. 11. 1999, který se zabýval obdobnou problemati-

kou – jednalo se o posouzení závaznosti Zásad pro vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů a Postupu pro přechod z jednoduchého na podvojně účetnictví publikovaných ve Finančním zpravodaji v roce 1990, resp. 1991. Soud v tomto rozhodnutí konstatoval, že zákonnost musí být chápána v materiálním, a nikoliv formálním smyslu, a že není nezbytné, aby byly všechny normy publikovány v oficiální sbírce právních předpisů, byl-li předmětný předpis odpovídajícím způsobem dostupný a předvídatelný.²³

Takto lze hodnotit také závaznost a formu publicity českých účetních standardů. Na druhou stranu lze uvedený způsob stanovení povinnosti dodržovat české účetní standardy vykládat i tak, že je možné odchytil se od pravidla v nich obsaženého, budou-li současně splněny zákonné požadavky na vedení účetnictví, zejména povinnost věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Lze uzavřít konstatováním, že de lege ferenda se vhodnějším a ústavně konformnějším jeví vydávat české účetní standardy formou vyhlášek, tzn. obecně závazných právních aktů.

Obdobně jako shora uvedené vyhlášky, taktéž české účetní standardy jsou vydávány zvlášť pro každý druh účetních jednotek, s výjimkou Pozemkové fondu ČR, pro který vydány nebyly. Tento postup má své opodstatnění, neboť účelem českých účetních standardů je docílení souladu při používání účetních metod jednotlivými účetními jednotkami, což v případě Pozemkového fondu ČR jakožto subjektu sui generis není relevantní.

Pro problematiku účetního odpisování je z každé sady českých účetních standardů významný ten, který je věnován dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku. Konkrétně se jedná:

- pro podnikatele o český účetní standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek,
- pro banky a jiné finanční instituce o Český účetní standard č. 112 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek²⁴,
- pro pojišťovny o český účetní standard č. 217 – Dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek,
- pro zdravotní pojišťovny o český účetní standard č. 307 – Dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek,
- pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, o český účetní standard č. 409 – Dlouhodobý majetek,

²³ Hendrych, D. a kol.: Správní právo, Obecná část, 4. vydání, C. H. Beck, Praha 2001, str. 50

²⁴ Tento účetní standard obsahuje jedinou větu o přiměřeném použití Českého účetního standardu č. 013.

- pro obce, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu o Český účetní standard č. 512 – Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek.

1.2 Mezinárodní účetní standardy převzaté komunitárním právem

Od vstupu do Evropské unie je také pro Českou republiku bezprostředně závazné evropské nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Uvedené nařízení stanoví společnostem, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoliv členského státu Evropské unie (tzv. kótované či veřejně obchodované společnosti), povinnost aplikovat při sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy stanovené evropským právem. Evropské nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů dále dává členským státům možnost povolit nebo požadovat, aby podle mezinárodních účetních standardů kótované společnosti sestavovaly také individuální účetní závěrku a veřejně neobchodované společnosti individuální a/nebo konsolidovanou účetní závěrku.

V souladu s uvedeným české účetní právo požaduje, aby kótované společnosti sestavovaly také individuální účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů převzatých právem Evropských společenství. Nekótované společnosti naproti tomu mohou, ale nemusí pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít mezinárodní účetní standardy. Tato možnost se však u veřejně neobchodovaných společností netýká individuální účetní závěrky; ta musí být sestavena výlučně dle shora uvedených národních účetních předpisů.

Avšak i kótované společnosti musí s ohledem na české daňové právo vedle účetní závěrky sestavené v souladu s mezinárodními účetními standardy stanovit pro účely zjištění základu daně z příjmů výsledek hospodaření za použití národních účetních předpisů.

Uvedené lze shrnout tak, že v České republice je pro úzkou, avšak velice významnou skupinu účetních jednotek (veřejně obchodované společnosti) používání mezinárodních účetních standardů převzatých právem Společenství obligatorní při sestavení individuální i konsolidované účetní závěrky; ostatní účetní jednotky (nekótované společnosti) mohou podle mezinárodních účetních standardů sestavovat výhradně konsolidovanou účetní závěrku.

Ze souboru mezinárodních účetních standardů recipovaných právem Evropských společenství se problematikou účetního odpisování zabývají zejména mezinárodní účetní standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, mezinárodní účetní standard IAS 17 – Leasingy, mezinárodní účetní standard IAS 38 – Nehmotná aktiva a mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 3 – Spojování podniků.

2. Daňové odpisování

2.1 Zákon o daních z příjmů

Narozdíl od účetního odpisování je platná právní úprava daňových odpisů koncentrována do jediného normativního aktu, a to zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V rámci zákona o daních z příjmů je úprava daňového odpisování soustředěna především do ustanovení § 26 až § 33:

- § 26 se věnuje vymezení odpisovatelného hmotného majetku, definici daňového odpisování, otázce uplatnění celoročního odpisu a odpisu ve výši jeho poloviny a možnosti přerušování odpisování,
- v § 27 je definován hmotný majetek vyloučený z daňového odpisování,
- § 28 se zabývá určením subjektu odpisování,
- § 29 vymezuje vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
- v § 30 je pojednáno o době odpisování, speciálních způsobech odpisování a povinnosti pokračovat v odpisování započatém původním subjektem odpisování,
- § 31 a § 32 se věnují základním metodám daňového odpisování – rovnoměrným a zrychleným odpisům,
- v § 32a je koncentrována právní úprava odpisování nehmotných aktiv. Nehmotnému majetku je tak věnován jediný paragraf daňového zákona – ten však současně obsahuje ustanovení o subsidiárním použití norem týkajících se hmotného majetku,
- § 32b se zabývá metodikou odpisování při nájmu podniku,
- v § 33 je obsažena definice technického zhodnocení hmotného majetku.

Vedle uvedených ustanovení mají pro daňové odpisy značný význam zejména tato ustanovení zákona o daních z příjmů:

- § 23 odst. 15 týkající se odpisování oceňovacího rozdílu a goodwillu vzniklých při prodeji podniku nebo jeho části,
- § 24 odst. 2 písm. a), které prohlašuje za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňové odpisy,
- § 24 odst. 2 písm. v) pojednávající o uplatnění vybraných účetních odpisů jakožto daňově účinného nákladu,
- § 25 odst. 1 písm. a), které za daňově neúčinné náklady označuje náklady na pořízení nehmotného a hmotného majetku,

- § 25 odst. 1 písm. zg) věnované vybraným účetním odpisům, které představují daňově neuznatelný náklad.

2.2 Pokyn D-300

Ačkoliv nebyl vydán žádný další právní předpis upravující daňové odpisování, nesmíme opomenout Pokyn D-300 publikovaný ministerstvem financí ve Finančním zpravodaji za účelem sjednocení postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů.

Pokyn D-300 je vnitřní předpis ministerstva financí určený primárně správcům daně. Ve vztahu k poplatníkům je sice s ohledem na svůj charakter interní normativní instrukce právně nezávazný, přesto však má pro praxi značný význam, neboť poplatníci se při aplikaci právních norem obsažených v zákoně o daních z příjmů zřídka odchylojí od výkladových pravidel obsažených v pokynu D-300.

V souvislosti s daňovými odpisy Pokyn D-300 např. blíže vymezuje některé pojmy (např. provozní důlní díla) nebo upravuje postup pro odpisování při zrušení registrace k dani z přidané hodnoty.

2.3 Rozhodovací činnost soudů

Pro praktické uplatňování pramenů práva ve formálním smyslu může mít značný význam rozhodovací činnost soudů, jakkoliv Česká republika nepatří mezi země, kde jsou precedenty²⁵ řazeny mezi prameny práva. Zkušenosti ukazují, že systém psaného práva vzhledem k nezbytné obecnosti právních norem nemůže vždy a ve všem vystihnout mnohotvárnost a různorodost jednotlivých a jedinečných případů, které se pod ně musejí subsumovat. Tím vznikají tzv. mezery v zákoně. Pro jejich vyplňování si systém výlučně psaného práva vypořádává výkladem. Někdy ovšem jde o interpretaci, která skutečný obsah právní normy překračuje, a tím tuto právní normu ve skutečnosti dotváří. Tak je tomu zejména s výkladem soudním.²⁶

V případě daňového práva se jedná především o interpretaci soudů v rámci správního soudnictví, neboť ty jsou nadány pravomocí rozhodovat o žalobách poplatníků proti rozhodnutím správců daně, a zejména pak o výklad Nejvyššího správního soudu, který rozhoduje

²⁵ Precedens jako pramen práva je soudní rozhodnutí, které nabývá normativního významu, jestliže se jím řeší případ dosud právními normami neregulovaný. První individuální rozhodnutí takového případu nabývá pro budoucnost obecné závaznosti v tom smyslu, že rozhodování v případech stejného druhu je vázáno vzorem onoho prvního rozhodnutí individuálního případu. – viz Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva, EUROLEX Bohemia, Praha 2001, str. 50

²⁶ Knappová, M. – Švestka, J. a kol.: Občanské právo hmotné, Svazek I., Díl 1. – Obecná část, 3. vydání, ASPI Publishing, Praha 2002, str. 95

o kasačních stížnostech podaným proti rozhodnutím správních soudů nižší instance. Konečně pak také judikatura Ústavního soudu může hrát v daňovém právu určitou roli.

Ve vztahu k právnímu institutu daňového odpisování nemá dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu, správních soudů nižší instance ani Ústavního soudu podstatný význam, ačkoliv např. více než 11 % z celkového množství dosud vynesených rozsudků Nejvyššího správního soudu se týkalo daně z příjmů²⁷. Nelze říci, že by se rozhodovací činnost soudů problematice daňového odpisování přímo vyhýbala, je však velmi řídká. Nadto se soudy v této oblasti dosud neprojevíly v roli tvůrce práva, jak je popsána výše. Ústavní soud, Nejvyšší správní soud a správní soudy nižší instance se dosud zabývaly např. následujícími otázkami:

- relace vlastníka a spoluvlastníka jakožto subjektů odpisování (nález ÚS sp. zn. II. ÚS 487/2000),
- problematika okamžiku zařazení aktiva do užívání (nález ÚS sp. zn. II. ÚS 686/02),
- technické zhodnocení nehmotného majetku (rozsudek NSS čj. 9 Afs 122/2007 – 88),
- jednorázový odpis drobného majetku velkého rozsahu (rozsudek NSS čj. 7 Afs 110/2006 – 74),
- okamžik zařazení stavby do užívání a význam pojmů, s nimiž pracuje pro účely daňových odpisů zákon o daních z příjmů (rozsudek NSS čj. 8 Afs 32/2006 – 72),
- zařazení expertní studie do kategorie nehmotného majetku (rozsudek NSS čj. 8 Afs 13/2007 – 177)
- stanovení vstupní ceny aktiva při přeměně obchodních společností (rozsudek NSS čj. 2 Afs 178/2004 – 128),
- vztah nájemce a vypůjčitele jakožto subjektů odpisování (rozsudek NSS čj. 8 Afs 31/2006 – 59),
- posouzení práv vyplývajících ze smlouvy o zamezení konkurence jako nehmotného majetku (rozsudek NSS čj. 2 Afs 45/2003 – 118),
- technické zhodnocení pronajatého majetku (rozsudek NSS čj. 7 Afs 204/2006 – 92),
- rozdílná funkce účetního a daňového odpisování, možnost přerušení účetních a daňových odpisů a problematika odpisového plánu (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích čj. 10 Ca 61/2003).

²⁷ Dle veřejně dostupné databáze rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na [http:// www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

B. Objekt odpisování

1. Obecné vymezení, metody a pořadí výkladu

1.1 Obecné vymezení

Objektem odpisování je každé aktivum, které je způsobilé být odpisováno. Tuto způsobilost stanoví právní předpisy, a to zpravidla výčtem odpisovatelných aktiv nebo jejich definičních znaků. I když každá právní úprava přistupuje k určení objektu odpisování poněkud odchylným způsobem, lze vymezit dvě podmínky, které by měly být naplněny vždy.

Předně se jedná o požadavek, aby doba použitelnosti aktiva byla delší než dvanáct měsíců. Jelikož odpisování je de facto postupné rozkládání hodnoty ocenění majetku do nákladů po dobu několika let, bylo by nesmyslné tak činit u aktiv, která jsou využitelná pouze po dobu kratší jednoho roku. Přesto, jak bude patrné z dalšího výkladu, není tento požadavek akcentován vždy, např. budovy jsou dle národních účetních i daňových předpisů považovány za odpisovatelná hmotná aktiva bez ohledu na jejich dobu použitelnosti. Možno však namítnout, že u nemovitostí se delší než jednoletá doba použitelnosti předpokládá a netřeba ji zvláště zdůrazňovat.

Druhou podmínkou je požadavek postupného opotřebení aktiva. Odpisy vyjadřují postupné fyzické a morální zastarávání určité majetkové položky, a tím současně snižování její hodnoty. Bylo by tedy proti smyslu odpisování provádět odpisy takového majetku, který nezastarává a jehož hodnota se plynutím času naopak zvyšuje. Typickým příkladem takových aktiv jsou pozemky a umělecká díla.

1.2 Metody a pořadí výkladu

Aktiva se tradičně člení na nehmotná a hmotná. Toto rozdělení více či méně ctí jednotlivé právní úpravy. Nejzřetelněji se to projevuje v oblasti mezinárodních účetních standardů, kde každou skupinu aktiv upravuje samostatná právní norma – nehmotnému majetku se věnuje standard IAS 38, hmotným majetkem se zabývá standard IAS 16. Taktéž v této práci je zachováno uvedené členění aktiv.

Vzhledem k odlišnému vztahu mezi národním účetním a daňovým právem v případě nehmotného a hmotného majetku, byl pro každý druh aktiv zvolen jiný typ výkladu. U nehmotného majetku daňové právo primárně přebírá (s určitými výjimkami) definiční vymezení nehmotných aktiv provedené účetními předpisy a následně doplňuje vlastní restriktivní kritéria. Je tedy žádoucí nejprve vymezit nehmotný majetek dle účetních předpisů a v návaznosti na provedený rozbor se věnovat nehmotnému objektu odpisování z hlediska

daňového práva. Naopak v případě hmotných aktiv je autonomně v účetních i daňových předpisech proveden podrobný výklad jejich jednotlivých položek, který se však tu více tu méně vzájemně překrývá. Obě právní úpravy ovšem obsahují i rozdíly nikoliv marginálního významu. Přímo se tedy nabízí zvolit při výkladu hmotného objektu odpisování komparativní metodu.

Než však přistoupíme k výše uvedenému, je nejprve u obou druhů aktiv podán komentář dané problematiky z hlediska mezinárodních účetních standardů. Důvodem je skutečnost, že mezinárodní účetní standardy pojmají vymezení nehmotných i hmotných aktiv odlišně od národní právní úpravy. Zatímco mezinárodní účetní standardy se snaží o co nejpregnantnější, ale přitom obecně aplikovatelné definice, české právo (účetní i daňové) jde především cestou demonstrativního výčtu. V oblasti daňového práva je tento způsob pochopitelný, neboť z důvodu zachování principu legitimního očekávání postupu státní správy²⁸ musí být stanoveny jasné mantinely, ve kterých lze provádět legální daňovou optimalizaci. Naproti tomu právo účetní – jakožto právo profesionálů – by mělo více využívat definičních pravidel, která přinášejí např. standardy IAS 16 a IAS 38. Pro tuto tezi hovoří zejména existence na státu nezávislé auditorské profese.

2. Nehmotný majetek

2.1 Nehmotný majetek dle mezinárodních účetních standardů

Nehmotné aktivum je ve standardu IAS 38 charakterizováno následujícími třemi znaky, které musí být splněny kumulativně:

- identifikovatelnost aktiva,
- ovládání aktiva a
- existence budoucích ekonomických užitků.

Identifikovatelnost aktiva

Podstata identifikovatelnosti nehmotného aktiva je spojována zejména se snahou odlišit jednotlivá konkrétní nehmotná aktiva od nejasného celku neidentifikovatelných položek, který se označuje jako goodwill vytvořený vlastní činností (viz kapitolu B.2.4.1).²⁹ Aktivum splňuje kritérium identifikovatelnosti, je-li oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od podniku a prodat, převést, licencovat, pronajmout nebo směnit, buď jednotlivě nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem, nebo vzniká-li ze smluvních nebo jiných

²⁸ Hendrych, D. a kol.: Správní právo, Obecná část, 4. vydání, C. H. Beck, Praha 2001, str. 62

²⁹ Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace, VOX, Praha 2005, str. 657

zákonných práv bez ohledu na to, zdali tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a povinností.

Ovládání aktiva

Účetní jednotka ovládá aktivum, je-li schopna získat budoucí ekonomické užítky z tohoto aktiva a současně zamezit ostatním v přístupu k těmto užítkům. Uvedené schopnosti účetní jednotky vyplývají zpravidla ze zákonných práv, která jsou soudně vymahatelná (např. patentová nebo autorskoprávní ochrana, zákonná povinnost zaměstnanců zachovávat mlčenlivost). V případě, že tato zákonná práva neexistují, je obtížnější ovládání aktiva prokázat. Z uvedeného důvodu nelze zpravidla za nehmotné aktivum považovat tým kvalifikovaných zaměstnanců nebo portfolio zákazníků (což např. u poradenských firem zpravidla patří k nejdůležitějším aktivům a zdrojům budoucích ekonomických užítků), protože účetní jednotka není schopna účinně zabránit odchodu zaměstnanců nebo zákazníků ke konkurenci. Soudní vymahatelnost práv však není nezbytnou podmínkou pro ovládání nehmotného aktiva, poněvadž účetní jednotka může být schopna ovládat budoucí ekonomické užítky jiným způsobem (např. výhradním přístupem k materiálovým zdrojům souvisejícím s využíváním aktiva³⁰).

Existence budoucích ekonomických užítků

Budoucí ekonomické užítky plynoucí z nehmotného aktiva mohou představovat výnos z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užítky plynoucí z využití těchto aktiv účetní jednotkou. Například využití duševního vlastnictví ve výrobním procesu může spíše snižovat budoucí výrobní náklady než zvyšovat budoucí výnosy.

Uznání majetkové položky za nehmotné aktivum vyžaduje vedle naplnění shora uvedených znaků dostát obecným podmínkám pro uznání majetkové položky za aktivum. Tyto obecné podmínky jsou zakotveny v Koncepčním rámci a zopakovány v textu standardu IAS 38 (a jak bude níže patrné i ve standardu IAS 16). Konkrétní nehmotnou majetkovou položku uznávají mezinárodní účetní standardy za nehmotné aktivum:

- je-li pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky s ní spojené poplynou do účetní jednotky, a současně
- je-li možné spolehlivě stanovit ocenění příslušné majetkové položky.

Standard IAS 38 se také zabývá zajímavým aspektem vzájemného vztahu nehmotných a hmotných aktiv. Většina nehmotných aktiv sice disponuje hmotnou složkou, ta však má

³⁰ Sedlák, R.: IAS 38 – Nehmotná aktiva – 1. část, Auditor č. 1/2006, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 149

v zásadě povahu určitého nosiče – média – a z hlediska podstaty tohoto aktiva je nevýznamná, např. kompaktní disk nebo listina dokládající rozhodnutí příslušného úřadu duševního vlastnictví. Mohou však nastat i případy, kdy je nehmotné aktivum nedílnou součástí aktiva hmotného, např. počítačový operační systém. Tehdy je třeba rozhodnout, zda převažuje jeho hmotná nebo nehmotná složka, a následně na aktivum jako celek aplikovat režim nehmotných či hmotných aktiv.³¹

2.2 Nehmotný majetek dle národního účetního práva

Účetní předpisy vymezují nehmotný majetek obecnými definičními znaky, které musí být kumulativně splněny, a pozitivním demonstrativním výčtem jednotlivých položek nehmotných aktiv. Vedle toho účetní právo prohlašuje za nehmotný majetek některé další majetkové položky, které jeden či více obecných definičních znaků nenaplnují. Konečně obsahuje účetní právní úprava i negativní demonstrativní výčet položek, které nejsou nehmotným majetkem.

2.2.1 Obecná definiční kritéria

Za nehmotný majetek považují národní účetní předpisy takové nehmotné aktivum, které souběžně naplní následující definiční kritéria:

- Doba použitelnosti nehmotného aktiva musí být delší než jeden rok. Obecně lze dobu použitelnosti vymežit jako období, po kterou se očekává, že aktivum bude moci být účetní jednotkou využíváno (hledisko časové) nebo jako očekávané množství statků, které je možno využitím aktiva získat (hledisko výkonové či objemové). České účetní (i daňové) právo zvolilo hledisko temporální – dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost anebo může sloužit jako podklad či součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.
- Ocenění majetku musí dosáhnout výše určené účetní jednotkou pro nehmotný majetek. Účetní jednotky mají tedy na první pohled značnou volnost při stanovení hranice pro vykazování nehmotného majetku. Je však nezbytné mít trvale na paměti dodržování jedné ze základních účetních zásad – principu věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, která je nadto v poněkud modifikované podobě vyjádřena ve třetí definiční podmínce nehmotného majetku. Výjimku tvoří účetní jednotky řídicí se vyhláškou

³¹ Sedlák, R.: IAS 38 – Nehmotná aktiva – 1. část, Auditor č. 1/2006, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 150

č. 505/2002 Sb.³², u kterých se za nehmotný majetek považují všechna nehmotná aktiva, jejichž ocenění převyšuje 60 000 Kč³³. Nehmotná aktiva, jejichž ocenění nedosáhne dolní hranice určené účetní jednotkou (nebo u vybraných subjektů zmíněnou vyhláškou), a přitom mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, jsou drobným nehmotným majetkem, o kterém se účtuje přímo do nákladů.

- Respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Z uvedeného požadavku vyplývá zejména povinnost stanovit hranici pro zařazení majetkové položky do kategorie nehmotného majetku v souladu ve všechi relevantními faktory, jako je např. celkový objem aktiv, průměrný roční přírůstek majetku či dosažený obrat.

2.2.2 Nehmotná aktiva splňující obecné definiční znaky

Demonstrativní výčet nehmotných aktiv, která splňují shora uvedená kritéria, zahrnuje následující majetkové položky:

- zřizovací výdaje,
- software,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- ocenitelná práva.

Zřizovací výdaje

Zřizovací výdaje jsou účetními předpisy vymezeny pozitivním i negativním způsobem. Zřizovacími výdaji se rozumí souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, poradenské služby, výdaje na pracovní cesty nebo nájemné. Zřizovacími výdaji naopak nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, výdaje na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou obchodní společnosti nebo družstva. Zřizovací výdaje mohou samozřejmě vzniknout pouze u účetní jednotky, u níž nastává určitá časová prodleva mezi založením a vznikem. Účetní jednotky, které vznikají přímo ex lege, např. územní samosprávné celky, nemohou zřizovací výdaje vykazovat.

Software

Nejběžnější položku nehmotných aktiv – software – považuje národní účetní právo za nehmotný majetek pouze za předpokladu, že jej účetní jednotka nabyla od jiných osob ne-

³² Obce, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu.

³³ Z dalšího textu bude patrné, že stejnou hranici ocenění používají také daňové předpisy (viz kapitolu B.2.3).

bo jej vytvořila vlastní činností k obchodování. Pokud si tedy programátorská firma vytvoří pro interní účely výkonný program analyzující vybrané ekonomické ukazatele a následně zjistí, že o něj jeví zájem i její obchodní partneři a také široká podnikatelská veřejnost, nejedná se o nehmotný majetek, neboť nebyl primárně určen k obchodování.³⁴ Pojem software není účetním právem definován. Je však natolik obecně známým termínem, že jej netřeba zvláště vymezovat. Výraz software není synonymem pojmu počítačový program, protože v sobě zahrnuje kromě počítačového programu též zejména dokumentaci.³⁵ Počítačový program lze vymezit jako sérii instrukcí, které řídí nebo podmiňují operace počítače.³⁶

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Také nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jsou nehmotným majetkem jen tehdy, pokud byly nabyty od jiných osob nebo vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi. Pojem nehmotné výsledky výzkumu a vývoje účetní předpisy nevymezují ani neodkazují na jiné právní normy. Určení, které vynaložené náklady posoudit za nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, je tak v rukou účetní jednotky. Za inspirační zdroje, které mohou být vodítkem při tomto rozhodování, lze označit zákon o podpoře výzkumu a vývoje a standard IAS 38.

Ocenitelná práva

Konečně i ocenitelná práva jsou nehmotným majetkem pouze tehdy, byla-li nabyta od jiných osob nebo vytvořena vlastní činností za účelem obchodování. Za ocenitelná práva prohlašuje účetní právo zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů. Průmyslové vlastnictví označuje souhrn práv k nehmotným statkům, které jsou průmyslově, tj. hospodářsky opakovaně využitelné.³⁷ Předměty průmyslového vlastnictví se tradičně dělí do dvou skupin – na výsledky tvůrčí činnosti (vynálezy, užité vzory, průmyslové vzory, topografie polovodičových výrobků, nové odrůdy rostlin a plemena zvířat) a ochranná označení (ochranné známky, označení původu výrobků, resp. zeměpisná označení a obchodní firmy).³⁸ Výsledky tvůrčí duševní činnosti jsou zejména autorská práva a práva související s právy autorskými (např. právo výrobce zvukového nebo zvukově obrazového záznamu, právo rozhlasového nebo televizního vysílatele k jeho původnímu vysílání). Mezi ocenitelná práva náleží i další technické nebo jiné hospodářsky využitelné znalosti. Jedná se především o tzv. know-how; patrně jen

³⁴ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 413

³⁵ Knappová, M. – Švestka, J. a kol.: Občanské právo hmotné, Svazek III., Díl 5. – Autorské a patentové právo, 3. vydání, ASPI Publishing, Praha 2002, str. 232

³⁶ Hendrych, D. a kol.: Právní slovník, C. H. Beck, Praha 2001, str. 576

³⁷ Malý, J.: Obchod nehmotnými statky, C. H. Beck, Praha 2002, str. 23

³⁸ Hendrych, D. a kol.: Právní slovník, C. H. Beck, Praha 2001, str. 702

v teoretické rovině by sem patřily např. i knihy, u nichž je materiální hodnota (cena papíru, tisku a související položky) zastíněna obsahovou užitnou hodnotou celého díla.³⁹ Know-how představuje výrobně technické poznatky, které nejsou obvykle výsledkem vědecké nebo tvůrčí činnosti, nýbrž dlouhodobé zkušenosti s optimálním průběhem určitého procesu, technologie nebo receptury.⁴⁰

2.2.3 *Nehmotná aktiva nesplňující obecná definiční kritéria*

Následující taxativní výčet představuje majetkové položky, které národní účetní právo považuje za nehmotná aktiva, i když nesplňují některý ze shora uvedených obecných definičních znaků:

- povolenky na emise skleníkových plynů,
- preferenční limity,
- technické zhodnocení ve zvláštních případech,
- goodwill⁴¹.

Povolenky na emise skleníkových plynů

Zjednodušeně řečeno vyjadřují povolenky na emise určité právo „škodit životnímu prostředí“, které je primárně bezúplatně poskytováno státem, sekundárně jej lze nabýt za úplatu na trhu s povolenkami.⁴² Zákonem o podmínkách obchodování s povolenkami je povolenka na emise skleníkových plynů vymezena jako majetková hodnota odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší v daném kalendářním roce ekvivalent tuny CO₂. Jelikož pojem „majetková hodnota“ je značně obecný, bylo z důvodu posílení právní jistoty účetních jednotek přistoupeno k právní fikci a emisní povolenka byla zařazena mezi nehmotný majetek, a to bez ohledu na výši ocenění i dobu použitelnosti.⁴³ Současně byl přijat závěr, že se emisní povolenky neodpisují (ani podle času ani podle výkonů), nýbrž účtují do spotřeby v okamžiku, kdy účetní jednotka vyprodukuje příslušné množství skleníkového plynu. Povolenky na emise skleníkových plynů tak představují jeden ze dvou (viz níže) případů účetně neodpisovaného nehmotného majetku.

³⁹ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 416

⁴⁰ Malý, J.: Obchod nehmotnými statky, C. H. Beck, Praha 2002, str. 50

⁴¹ S ohledem na jeho zcela specifickou povahu, je goodwillu věnována samostatná kapitola, která je zařazena na závěr pojednání o nehmotných aktivech (viz kapitolu B.2.4).

⁴² Plesnivý, P.: Povolenky na emise skleníkových plynů, Účetnictví č. 12/2005, str. 13

⁴³ Plesnivý, P.: Povolenky na emise skleníkových plynů, Účetnictví č. 12/2005, str. 12

Preferenční limity

Obdobnou majetkovou hodnotou jako emisní povolenky jsou zemědělské preferenční limity. Také je účetní předpisy řadí mezi nehmotný majetek, a to bez ohledu na výši ocenění. Preferenčními limity jsou zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit premiových práv.⁴⁴ Preferenční limity bezúplatně nabyté prvním držitelem se ocení reprodukční pořizovací cenou na základě trhu těchto individuálních referenčních množství mléka v České republice. V případě, že by bylo získání informace o ocenění preferenčního limitu reprodukční pořizovací cenou neúměrně nákladné vzhledem k významnosti výše ocenění, pak příslušný preferenční limit není chápán jako nehmotný majetek; účetní jednotka o něm neúčtuje, pouze o něm uvede informaci v příloze účetní závěrky.⁴⁵ Preferenční limity se rozdělují na dvě kategorie – na odpisovatelné a neodpisovatelné. Toto dělení vychází z uvedené právní úpravy, dle které se některé preferenční limity čerpají postupně v čase nebo v závislosti na výkonech (odpisovatelné preferenční limity), a naopak některé se čerpají jednorázově (neodpisovatelné preferenční limity).

Technické zhodnocení ve zvláštních případech

Obecně platí, že technické zhodnocení zvyšuje ocenění (odpisovatelnou částku) majetkové položky (viz kapitolu D.4.3). V takovém případě nevzniká žádné nové aktivum, pouze se mění (zvyšuje) hodnota aktiva stávajícího, jež je technicky zhodnocováno. Může však nastat situace, kdy je technické zhodnocení realizováno u majetkové položky, která není účetním právem vymezena jako nehmotné aktivum nebo se nejedná o nehmotný majetek ve vztahu k účetní jednotce, která technické zhodnocení provedla. Tehdy je takové technické zhodnocení účetními předpisy prohlášeno za autonomní nehmotné aktivum. Konkrétně se jedná o technické zhodnocení drobného nehmotného majetku a technické zhodnocení provedené na cizím nehmotném majetku. Pojem technického zhodnocení účetní právo nevymezuje, odkazuje na zákon o daních z příjmů, a to včetně hranice pro ocenění, která činí 40 000 Kč (viz kapitolu B.3.2.1), s výjimkou účetních jednotek řídicích se vyhláškou č. 505/2002 Sb.⁴⁶, která stanoví dolní hranici 60 000 Kč.

Tato úprava, která je aplikována také na technické zhodnocení hmotných aktiv, se jeví jako nekoncepční a odporující principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majet-

⁴⁴ Právní úprava je obsažena v zákonu č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, ve znění pozdějších předpisů, v nařízení vlády č. 244/2004 Sb., o stanovení bližších podmínek pro uplatňování dávky v odvětví mléka a mléčných výrobků v rámci společné organizace trhu s mlékem a mléčnými výrobky, ve znění pozdějších předpisů a v nařízení vlády č. 196/2005 Sb., o stanovení některých podmínek provádění premiových práv na chov krav bez tržní produkce mléka, popřípadě na chov bahnic.

⁴⁵ Neplechová, M.: Účetnictví zemědělského podniku, ANAG, Brno 2005, str. 34

⁴⁶ Obce, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu.

ku, což lze doložit na následujícím příkladu. Účetní jednotka stanovila (v souladu s principem významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku) dolní hranici pro nehmotný majetek ve výši 100 000 Kč. Pořídí software v hodnotě 80 000 Kč, zařadí jej do drobného nehmotného majetku a zaúčtuje přímo do nákladů. Po šesti měsících provede jeho upgrade ve výši 50 000 Kč. V souladu s výše uvedeným pravidlem musí upgrade softwaru posoudit jako technické zhodnocení, zařadit jej do kategorie nehmotný majetek a odpisovat po dobu stanovenou (účetní jednotkou) pro software.

Lze se domnívat, že konformnější se základními účetními principy by bylo ponechat na rozhodnutí účetní jednotky i stanovení hranice pro ocenění technického zhodnocení. Z uvedeného pak možno vyvodit obecnější závěr, že účetní právo by nemělo být legislativně svázáno s daňovými předpisy, neboť to může přinášet nechtěné diskrepance v rámci jedné účetní jednotky a může docházet k narušování základních účetních zásad.

2.2.4 Položky, které nejsou nehmotným majetkem

Vedle stanovení obecných definičních kritérií nehmotných aktiv a jejich pozitivního demonstrativního výčtu, obsahují české účetní předpisy za účelem posílení právní jistoty účetních jednotek i negativní příkladný výčet položek, které nepatří mezi nehmotný majetek.⁴⁷ Je však třeba dodat, že ke shodným závěrům lze dospět i při důsledné aplikaci zmiňovaných obecných pojmových kritérií.⁴⁸ Nehmotnými aktivy nejsou zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a softwaru pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat. Dále se může účetní jednotka rozhodnout, že nehmotným majetkem nejsou zejména technické a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodní.

2.3 Nehmotný majetek dle daňových předpisů

Nehmotný majetek je pro účely daňových odpisů vymezen třemi kritérii, která je třeba splnit kumulativně. Zejména se musí jednat o nehmotné aktivum, které naplňuje definici nehmotného majetku ve smyslu účetních předpisů. Příkladem daňový zákon uvádí nejčastější položky nehmotného majetku, které vymezuje účetní právo – zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva. Za nehmotný majetek pro účely daňového odpisování naopak zákon o daních z příjmů nepovažuje goodwill, povolenky na emise skleníkových plynů a preferenční limity, i když jsou také účetními předpisy definovány. Od-

⁴⁷ Trávníčková, J.: Změny, které přináší vyhláška č. 349/2007 Sb., Účetnictví č. 2/2008, str. 6

⁴⁸ Jeřábek, A.: Změny v účetnictví od 1. ledna 2008, Finanční, daňový a účetní bulletin č. I/2008, str. 15

pisování goodwillu, resp. oceňovacího rozdílu při koupi podniku upravuje přímo zákon o daních z příjmů (viz kapitolu F.2.1), emisní povolenky se neodpisují vůbec a u odpisovatelných preferenčních limitů se pro daňové účely přejímají účetní odpisy.

Druhou podmínkou je způsob nabytí, resp. způsob a účel vytvoření nehmotného aktiva. Nehmotný majetek je třeba nabýt úplatně (zejména koupí), bezúplatně (výlučně darováním nebo zděděním), vkladem (společníka, tichého společníka, člena družstva) či přeměnou (fúzí, převodem jmění na společníka, rozdělením) nebo vytvořit vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování. Jedná-li se o nehmotný majetek, který odpisuje uživatel (viz kapitolu C.1), musí být právo užívání nabyto úplatně.

Posledním předpokladem pro splnění legální definice nehmotného majetku je překročení vstupní ceny nad hodnotu 60 000 Kč.

Zákon o daních z příjmů uvádí jako další podmínku pro uznání majetkové položky za nehmotné aktivum dobu její použitelnosti delší než jeden rok. Uvedení tohoto kritéria v zákoně o daních z příjmů se jeví nadbytečným, neboť součástí účetní definice nehmotného majetku je delší než jednoletá doba použitelnosti.

2.4 Goodwill

V obecné rovině představuje goodwill dobrou pověst podniku u obchodních partnerů, finančních institucí, veřejnosti a spotřebitelů v tuzemsku i v zahraničí.⁴⁹ Kromě dobré pověsti může goodwill vyjadřovat i jiné nehmotné statky podniku, např. postavení na trhu.⁵⁰ Podnik však může mít naopak špatnou pověst; v takové situaci hovoříme o záporném (negativním) goodwillu neboli tzv. badwillu. Goodwill je způsobilý generovat pouze podnikatel, nikoliv nezisková či státní organizace nebo municipalita. Můžeme samozřejmě hovořit o jejich dobré či špatné pověsti, ne však pomocí termínu goodwill (badwill) v jeho ekonomickém významu.

Za života podniku je goodwill pomíjivý a velice obtížně měřitelný. Jeho zhmotnění do reálné hodnoty nastává až při ukončení existence podniku z důvodu podnikové kombinace (prodej podniku, vklad podniku, přeměny společností), a to ve vztahu k ocenění akvizice, přičemž k jeho vykázáni dochází u nabyvatele, nikoliv u převodce. Na základě uvedených skutečností rozlišujeme:

- goodwill vytvořený vlastní činností (vnitřně vytvořený goodwill⁵¹), tj. goodwill generovaný od zahájení činnosti podniku do data podnikové kombinace, a

⁴⁹ Malý, J.: Obchod nehmotnými statky, C. H. Beck, Praha 2002, str. 55

⁵⁰ Hendrych, D. a kol.: Právní slovník, C. H. Beck, Praha 2001, str. 205

⁵¹ Loja, R. – Vojáčková, H.: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek, Bilance, Praha 2005, str. 173

- goodwill získaný v podnikové kombinaci, tj. goodwill vykázaný ke dni akvizice osobou nabyvatele.

2.4.1 Goodwill vytvořený vlastní činností

Mezinárodní účetní standardy neuznávají vnitřně vytvořený goodwill jako aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj (není oddělitelný a nevzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv) ovládaný podnikem, který lze spolehlivě ocenit. Jinými slovy nesplňuje obecná definiční kritéria stanovená standardem IAS 38 pro nehmotná aktiva (viz kapitulu B.2.1). Taktéž národní účetní i daňové právo nepovažuje goodwill vytvořený vlastní činností za nehmotný majetek.

2.4.2 Goodwill získaný v podnikové kombinaci

Dle mezinárodních účetních standardů se goodwill stanoví jako rozdíl mezi pořizovací cenou podniku a podílem nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků nabývaného podniku. Je-li tento podíl vyšší než pořizovací cena podniku, je nabyvatel povinen přehodnotit jak identifikaci a ocenění přebíraných aktiv a závazků, tak ocenění pořizovacího nákladu podnikové kombinace, a následně okamžitě vykázat v zisku nebo ztrátě veškerý přebytek zbývající po tomto opětovném posouzení. Jinak řečeno, mezinárodní účetní standardy neumožňují vykázat záporný goodwill. Důvody jsou především následující:

- jsou-li aktiva a závazky nabývané společností správně oceněny, nemělo by vůbec dojít ke vzniku negativního goodwillu,
- odráží-li nižší cena při akvizici očekávané budoucí ztráty, měly by tyto snižovat nejen pořizovací cenu, ale také reálnou hodnotu nabytých aktiv a závazků.⁵²

Národní účetní právo rozlišuje goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Ten se n rozdíl od goodwillu vykazuje v rozvaze v rámci hmotného majetku. S ohledem na jeho nemateriální podstatu je však třeba oceňovací rozdíl k nabytému majetku jednoznačně zařadit mezi nehmotná aktiva. Goodwill je definován jako kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku (nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku) nabytého koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. České účetní právo tak umožňuje n rozdíl od mezinárodních účetních standardů vyká-

⁵² Kroupová, B. – Vácha, P.: IFRS 3 – Podnikové kombinace, Auditor č. 2/2005, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 97

zat i negativní goodwill. Goodwill považují národní účetní předpisy za nehmotný majetek bez ohledu na výši jeho ocenění. To platí i pro oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který je vymezen jako kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku (nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku) nabytého koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky. Z uvedených definic vyplývá zásadní odlišnost goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Provede-li nabyvatel podniku individuální přecenění jednotlivých složek majetku, je zjištěný rozdíl považován za goodwill. Jestliže však nabyvatel převezme jednotlivé majetkové položky v ocenění vyplývajícím z účetnictví převodce, je zjištěný rozdíl pokládán za oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Jak bylo uvedeno výše, daňové právo nepovažuje pro potřeby daňového odpisování goodwill vymezený účetními předpisy za nehmotný majetek, nicméně samo definuje goodwill pro účely stanovení daňově relevantních nákladů. Tzv. daňový goodwill je vymezen jako kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku (nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku) nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Vedle goodwillu upravuje daňový zákon oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo jeho části, který definuje jako kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku (nebo jeho samostatné části) nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky. Z uvedených definic je patrné, že základní odlišnost mezi goodwillem a oceňovacím rozdílem při koupi podniku nebo jeho části je totožná jako v účetních předpisech mezi jimi definovaným goodwillem a oceňovacím rozdílem k nabytému majetku, a spočívá v individuálním či převzatém ocenění přebíraných aktiv a závazků. Pojetí goodwillu dle daňového práva je však výrazně užší, neboť zahrnuje výlučně prodej podniku, resp. jeho samostatné části, a nikoliv též vklad podniku a přeměny společností.

3. Hmotný majetek

3.1 Hmotný majetek dle mezinárodních účetních standardů

Jak bude patrné z dalšího výkladu, národní účetní i daňové právo stanoví taxativní výčet jednotlivých položek hmotného majetku a neuvádí žádné obecné definiční znaky hmotných aktiv. Naopak mezinárodní účetní standardy vymezují hmotná aktiva určitými kritérii, která musí být kumulativně splněna, a již se detailně nezabývají jednotlivými majetkovými

položkami; pouze z názvu a textu standardu IAS 16 vyplývá, že hmotnými aktivy jsou především pozemky, budovy a zařízení, a dále také některé náhradní díly a náklady na generální prohlídky.

Aby tedy mohla být majetková položka považována za pozemek, budovu nebo zařízení ve smyslu mezinárodních účetních standardů, musí naplnit obecné předpoklady pro uznání každého aktiva (viz kapitolu B.2.1) a současně zvláštní podmínky vymezené pouze pro pozemky, budovy a zařízení. Tyto zvláštní podmínky jsou následující:

- držení pozemku, budovy nebo zařízení z důvodu jejich používání ve výrobě, při zásobování zbožím nebo poskytování služeb, pronájmu jiným subjektům nebo pro administrativní účely a
- očekávání, že předmětné majetkové položky budou využívány v průběhu více než jednoho účetního období, tj. více než dvanáct měsíců.

Další podmínky stanoveny nejsou, zejména není definována žádná hodnotová hranice pro zařazení majetku do hmotných aktiv; její stanovení je součástí účetní politiky příslušné účetní jednotky.

Náhradní díly jsou podle mezinárodních účetních standardů podobně jako dle českého účetního práva ve většině případů chápány jako zásoby. Avšak hlavní náhradní díly, které se specificky vztahují k určité položce pozemků, budov nebo zařízení a mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, jsou kvalifikovány za samostatná hmotná aktiva.⁵³ Mezinárodní účetní standardy hlavní náhradní díly nijak nevymezují a ponechávají toto rozhodnutí na účetní jednotce. Jako typický příklad lze uvést letadlový motor nebo vyzdívku vysoké pece.⁵⁴

Podmínkou pro pokračování užívání hmotného aktiva může být provádění pravidelných generálních prověrek z hlediska vad, a to bez ohledu na skutečnost, zdali jsou některé části takové majetkové položky vyměňovány. Pokud splňují náklady na generální prověrku obecnou definici aktiva, jsou považovány za samostatné hmotné aktivum.⁵⁵ Podle národního práva jsou uvedené náklady obvykle kvalifikovány jako náklady na opravy a údržbu, na které se vytváří rezervy.⁵⁶

⁵³ Loja, R. – Vojáčková, H.: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek, Balance, Praha 2005, str. 139

⁵⁴ Krupová, L.: IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, Auditor č. 6/2004, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 52

⁵⁵ Loja, R. – Vojáčková, H.: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek, Balance, Praha 2005, str. 141

⁵⁶ Loja, R.: Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku, Účetnictví č. 4/2005, str. 20

3.2 Hmotný majetek dle národního práva

Jak již bylo zmíněno, české účetní i daňové právo udává jednotlivé položky odpisovatelného hmotného majetku. Abychom si však mohli o objektu odpisování učinit úplný a plastický obraz, je žádoucí vymezit také neodpisovatelná hmotná aktiva. Konečně je nezbytné uvést, že hmotným majetkem nejsou zásoby. To je zvláště důležité pro subjekty, které nakupují movitý i nemovitý majetek za účelem jeho dalšího prodeje na základě příslušného povolení nebo oprávnění, např. autosalony nebo realitní kanceláře. Nákup takového majetku je posuzován jako nákup zboží, a to za podmínky, že se skutečně jedná o prodej předmětného aktiva v nezměněném stavu.⁵⁷ Pro oblast nemovitého majetku účetní předpisy zpřesňují, že zásobami jsou pouze nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje, sama je nepoužívá, nepronajímá, ani na nich neprovádí technické zhodnocení.

3.2.1 *Odpisovatelný hmotný majetek*

Odpisovatelná hmotná aktiva lze s přihlédnutím ke specifikům účetní a daňové právní úpravy rozdělit do následujících skupin:

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- stavby,
- pěstitelské celky trvalých porostů a ložiska nevyhrazených nerostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- technické zhodnocení ve zvláštních případech,
- vedlejší pořizovací náklady hrazené nájemcem při finančním leasingu.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Pojem samostatné movité věci není účetními ani daňovými předpisy definován. Movitou věc můžeme s poukazem na ustanovení § 119 občanského zákoníku a contrario vymezit jako aktivum, které není pozemkem ani stavbou spojenou se zemí pevným základem. Samostatnost movité věci lze spatřovat ve skutečnosti, že se nejedná o příslušenství věci hlavní (příslušenstvím věci hlavní jsou věci, které náležejí vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k trvalému užívání s hlavní věcí, např. rezervní kolo ve vztahu k automobilu) či o pouhou součást věci (součástí věci je vše, co k ní podle povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc jako celek znehodnotila, např. motor ve vztahu k automobilu).⁵⁸ Co je samostatnou

⁵⁷ Sedláková, E.: Hmotný majetek z hlediska daně z příjmů, Účetnictví č. 8/2005, str. 51

⁵⁸ Knappová, M. – Švestka, J. a kol.: Občanské právo hmotné, Svazek I., Díl 1. – Obecná část, 3. vydání, ASPI Publishing, Praha 2002, str. 231 a násl.

věcí, je otázkou právní a nikoli statistického třídění ve smyslu Standardní klasifikace produkce (viz kapitolu E.1.2.2). Proto i když má věc samostatné označení Standardní klasifikace produkce, neznamená to a priori, že jde o samostatnou věc a naopak nebrání to tomu, aby byla součástí jiné věci či jejím příslušenstvím.⁵⁹

Za samostatné movité věci považuje daňové právo i určité movité věci pevně spojené se stavbou, a to za předpokladu, že s ní netvoří jeden funkční celek. Jedná se např. o eskalátory a pohyblivé chodníky, strojní zařízení lanových drah a lyžařských vleků, strojní zařízení čerpacích stanic nebo trezory.

Za individuální majetkovou položku považují shodně účetní i daňové předpisy soubor movitých věcí, má-li samostatné technicko-ekonomické určení. Daňový zákon blíže vymezuje, že se jedná o dílčí část výrobního nebo jiného celku a stanoví zvláštní požadavky na jeho evidenci: soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Vytvoření souboru movitých věcí je právem a nikoliv povinností účetní jednotky, resp. poplatníka, byť by se evidentně jednalo o soubor se samostatným technicko-ekonomickým určením.

Zákonodárce pro vymezení nejpočetnější skupiny hmotného majetku určuje dvě podmínky, které musí být splněny kumulativně. První podmínkou je minimální výše ocenění. Dle daňového zákona musí ocenění samostatné movité věci⁶⁰ převyšovat částku 40 000 Kč. Podle účetního práva musí ocenění samostatné movité věci převýšit dolní limit určený účetní jednotkou. Výjimku tvoří účetní jednotky podléhající vyhlášce č. 505/2002 Sb.⁶¹, u kterých je spodní mez ocenění pevně stanovena na částce ve výši 40 000 Kč. Ostatní účetní jednotky musí při vymezení dolní hranice ocenění splnit povinnosti stanovené účetními předpisy, zejména respektovat princip významnosti a zásadu věrného a poctivého zobrazení majetku (viz také výklad k dané problematice u nehmotných aktiv, kapitola B.2.2.1). Nepřesáhne-li ocenění samostatné movité věci hranici 40 000 Kč, nejedná se dle daňového práva o hmotný majetek. Účetní předpisy samostatné movité věci s oceněním nedosahujícím částky určené účetní jednotkou (nebo u vybraných subjektů uvedenou vyhláškou) kvalifikují jako drobný

⁵⁹ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 349

⁶⁰ V dalším textu se pod pojmem samostatná movitá věc rozumí s ohledem na shodný legislativní přístup i soubor movitých věcí.

⁶¹ Obce, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu.

hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách, tzn. v okamžiku pořízení nebo spotřeby přímo do nákladů. Druhou podmínkou je provozně-technická funkce, resp. doba použitelnosti delší než jeden rok, což znamená, že samostatná movitá věc je způsobilá být používána po dobu delší jednoho roku, aniž by pozbyla svých charakteristických vlastností. Jak bude patrné z dalšího textu, ostatní majetkové položky, které legislativa prohlašuje za odpisovatelný hmotný majetek, zásadně nemají stanovenou minimální výši ocenění ani minimální dobu použitelnosti.

Stavby

Účetní ani daňové právo neobsahuje legální definici pojmu stavby, nýbrž vymezuje, a to každé poněkud odlišně, které majetkové položky lze pod tento pojem z hlediska účetního, resp. daňového práva subsumovat. Také v občanskoprávních předpisech odpověď na otázku, co se rozumí stavbou, bohužel nenajdeme. Jednoznačnou odpověď nenalezneme dokonce ani v předpisech stavebního práva; určitý obraz o obsahu tohoto pojmu si však lze učinit na základě ustanovení § 2 stavebního zákona, dle kterého se za stavbu považují veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Obecně lze konstatovat, že stavba může být věcí movitou nebo věcí nemovitou, je-li spojena se zemí pevným základem. Stavba není součástí pozemku, může však být jeho příslušenstvím, např. oplocení, zpevněné plochy, terasy nebo zavlažovací kanály.⁶² U stavby movité je to samozřejmé, u stavby nemovité jde o odklon od zásady „superficies solo cedit“, platné v českých zemích do konce roku 1950.⁶³ Tato zásada, známá již v římském právu, znamená, že stavba pevně spojená s pozemkem náleží bez dalšího vlastníkovému pozemku.

Je vhodné znovu připomenout, že stavby jsou odpisovaným hmotným majetkem vždy, bez ohledu na výši jejich ocenění i dobu použitelnosti (provozně-technickou funkci). Proto i koupě oplocení za 10 000 Kč bude představovat pořízení odpisovatelného hmotného majetku, stejně jako nákup polorozpadlé budovy, která bude pořízena jen s ohledem na zajímavou lokalitu a vydané číslo popisné se záměrem jejího brzkého nahrazení zcela novou stavbou.⁶⁴

Stavby můžeme pro účely odpisování dle účetního a daňového práva s přihlédnutím ke zvláštním právním předpisům kategorizovat následovně:

⁶² Pekárek, M. – Průchová, I.: Pozemkové právo, Masarykova univerzita, Brno 2003, str. 15

⁶³ Knappová, M. – Švestka, J. a kol.: Občanské právo hmotné, Svazek I., Díl 1. – Obecná část, 3. vydání, ASPI Publishing, Praha 2002, str. 229 a 369

⁶⁴ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 347

- Stavby v režimu stavebního zákona. Dle daňového práva jsou ale některé drobné stavby neodpisovatelným majetkem (viz kapitolu B.3.2.2).
- Důlní díla a důlní stavby pod povrchem dle tzv. horních předpisů – zejména horního zákona, zákona o hornické činnosti a zákona o geologických pracích. Z pohledu daňových předpisů nejsou odpisovatelným majetkem provozní důlní díla (viz kapitolu B.3.2.2).
- Otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, jimiž se chápe zpřístupnění ložiska za účelem dobývání předmětného nerostu. Podmínkou je, že výdaje na otvírku nezvyšují odpisovatelnou částku aktiva.
- Technické rekultivace, pokud zvláštní zákon (např. horní zákon) nestanoví jinak, a nezvyšují-li odpisovatelnou částku aktiva. Technickou rekultivací rozumíme sanaci pozemků dotčených těžbou prostřednictvím celé řady dílčích úkonů jako např. odvoz zamořené zeminy, odvodnění, vyrovnání povrchu, účelové stavby, návoz ornice, zatravnění, osázení zpevňujícími dřevinami apod. Od technické rekultivace je třeba odlišovat rekultivaci biologickou – například zatravnění pozemku, jeho osázení keři nebo stromy. Biologická rekultivace je součástí provozních výdajů, zjednodušeně řečeno se totiž jedná o opravu pozemku, neboli o jeho uvedení do původního či provozuschopného stavu.⁶⁵
- Vodní díla dle vodního zákona, např. přehrady, vodní nádrže, jezy a zdrže.
- Další stavební díla podle zvláštních právních předpisů, např. kanalizační stoky a čistírny odpadních vod dle zákona o vodovodech a kanalizacích.
- Byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem o vlastnictví bytů. Je-li byt (nebytový prostor) vymezen jako jednotka, je samostatným předmětem právních vztahů, lze jej individuálně ocenit a také samostatně odpisovat. V opačném případě je odpisovaným hmotným majetkem budova, ve které se byt (nebytový prostor) nachází a byt (nebytový prostor) je její součástí.

Pěstitelské celky trvalých porostů a ložiska nevyhrazených nerostů

Pěstitelské celky trvalých porostů jsou speciální účetní i daňovou právní kategorií, nejedná se o věc v právním smyslu ani jiný předmět občanskoprávních vztahů, neboť podle občanského práva jsou porosty součástí pozemku. Pěstitelskými celky trvalých porostů jsou dle účetních předpisů ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 hektar a dále

⁶⁵ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 354

vinice a chmelnice. Daňové právo nadto vyžaduje, aby měly pěstitelské celky trvalých porostů dobu plodnosti delší než tři roky. V opačném případě se nejedná o odpisovaný hmotný majetek ve smyslu daňového zákona. Stejně tak jsou z daňového odpisování vyloučeny pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež však nedosáhly plodonosného stáří (viz kapitolu B.3.2.2).

Obdobně jako pěstitelské celky trvalých porostů také ložiska nevyhrazených nerostů jsou obecně považována za součást pozemku. Také v tomto případě je tedy konstruována speciální kategorie hmotného majetku, ovšem s tím rozdílem, že pouze pro účely účetního odpisování. Daňové právo se o ložiscích nevyhrazených nerostů nezmiňuje, pro účely daňového odpisování se tudíž považují za součást pozemku a jako taková se neodpisují. Pro úplnost je třeba uvést, že ložiska vyhrazených nerostů jsou ve výlučném vlastnictví státu, a to bez zřetele k tomu, kdo je vlastníkem pozemku, pod nímž nebo na němž se nacházejí.⁶⁶

Dospělá zvířata a jejich skupiny

Příčinou existence samostatné položky pro tato aktiva je jejich specifická. Jedná se o živé organismy, jejichž život je narozdíl od ostatních hmotných aktiv determinován i biologickými faktory, a s jejich existencí je tak spojena vyšší míra neurčitosti a rizika. Při definování vlastního obsahu pojmu dospělá zvířata a jejich skupiny je třeba vyjít ze zootechnického pojetí, kdy se za dospělá zvířata považují zejména dospělá chovná zvířata, která vedle svých užitných vlastností zabezpečují reprodukci vlastního chovu.

Určitým specifikem je i možnost jejich skupinové evidence. Zatímco v některých případech je individuální evidence jednotlivých kusů zvířat běžně proveditelná, v jiných případech (např. u chovu ovcí) se z hlediska technologie chovu jeví jako nepraktická či obtížně proveditelná. Tato skutečnost vedla k tomu, že vedle možnosti individuální evidence lze uplatnit i formu evidence skupinové (například stáda nebo hejna zvířat).⁶⁷

Mezi dospělá zvířata a jejich skupiny můžeme zajisté zařadit plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus, a dále koně (zejména tažné a dostihové), osly, muly a mezky, muflony, daňky, jeleny a pštrosy.

Technické zhodnocení ve zvláštních případech

Jak bude uvedeno v kapitole o odpisovatelné částce (viz D.4.3), technické zhodnocení pravidelně zvyšuje ocenění existující majetkové položky a nevzniká žádné nové aktivum.

⁶⁶ Pekárek, M. – Průchová, I.: Pozemkové právo, Masarykova univerzita, Brno 2003, str. 60

⁶⁷ Janoušek, L. a kol.: Daňové výdaje 2005 – 2006, ASPI, Praha 2005, str. 445

Daňové i účetní právo však upravuje také případy, kdy je technické zhodnocení považováno za samostatný hmotný majetek.

Dle účetních předpisů se jedná o technické zhodnocení realizované na cizím hmotném majetku a technické zhodnocení drobného hmotného majetku, převyšuje-li hodnota technického zhodnocení částku stanovenou zákonem o daních z příjmů, tj. 40 000 Kč. Také pro vymezení pojmu technického zhodnocení odkazuje účetní právo na daňový zákon (viz kapitolu D.4.3).

Daňové právo považuje za samostatné hmotné aktivum technické zhodnocení pronajatého (nikoliv např. vypůjčeného) majetku, k jehož odpisování je na základě písemné smlouvy oprávněn nájemce. Podmínkou je, že pronajímatel (vlastník) nezvýší o hodnotu technického zhodnocení ocenění pronajatého aktiva, neboť to by znamenalo dvojnásobný odpis téže majetkové položky. Vedle technického zhodnocení pronajatého majetku považuje daňový zákon za samostatný hmotný majetek také technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce, i když tato náleží do vlastnictví poplatníka, který ji technicky zhodnotil. Důvodem je odchýlný režim odpisování technického zhodnocení realizovaného na nemovité kulturní památce (viz kapitoly E.1.2.2 a F.2.2.4).

Vedlejší pořizovací náklady hrazené nájemcem při finančním leasingu

Poslední položkou odpisovaného hmotného majetku jsou výdaje hrazené nájemcem, které podle účetních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního leasingu (viz kapitolu C.2), a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou převýší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč. Jedná se např. o výdaje na dopravu a montáž majetku, poplatky nebo provize.

3.2.2 Neodpisovatelný hmotný majetek

Ohledně na úvod této kapitoly je třeba konstatovat, že neexistuje žádné hmotné aktivum, které vylučují z odpisování účetní předpisy, a přitom je možné je odpisovat daňově. Naopak to neplatí – existují případy, kdy je hmotný majetek odpisován účetně, avšak daňové odpisování je zapovězeno. S ohledem na uvedené lze neodpisovatelný hmotný majetek rozdělit do následujících dvou skupin:

- hmotný majetek neodpisovatelný dle daňového i účetního práva,
- hmotný majetek neodpisovatelný podle daňového práva.

Hmotný majetek neodpisovatelný dle daňového i účetního práva

Následující hmotná aktiva nelze daňově ani účetně odpisovat:

- Pozemky, které jsou základním a nejtypičtějším představitelem neodpisovatelného hmotného majetku. Pozemek je vymezen katastrálním zákonem jako část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhu pozemků, popřípadě rozhraním způsobu využití pozemků. Pozemky se neodpisují, neboť se nepředpokládá snižování jejich hodnoty, naopak plynutím času dochází zásadně k jejich zhodnocování. Je tomu tak zejména s ohledem na omezené a konečné množství půdy – novou půdu nelze nijak vyrobit. Další specifickou vlastností půdy je její nezníčitelnost; narozdíl od jiných věcí se nespotebovává, a to ani jednorázově, ani postupně. Konečně, půda je polyfunkční – tentýž pozemek může sloužit různým účelům, a to v časovém sledu i současně.⁶⁸
- Majetek mající zvláštní, zejména historickou hodnotu, která pramení z jeho jedinečnosti. Do této kategorie se řadí především umělecká díla, která nejsou součástí stavby, předměty z drahých kovů, movité kulturní památky, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy. Účetní i daňové odpisování je u těchto aktiv vyloučeno obdobně jako u pozemků z důvodu jejich předpokládaného zvyšování hodnoty v čase.
- Majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů. Jedná se např. o situaci, kdy na základě vodního zákona převezme provozovatel vodovodu přípojku, kterou byl na své náklady povinen zbudovat uživatel. Výjimka je stanovena pro obce, které nabyly majetek na základě zákona o přechodu majetku obcím, a poplatníky, kteří nabyli majetek dle zákona o velké privatizaci; v těchto případech se pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem⁶⁹ (viz též kapitolu D.3.4.2).
- Majetek zjištěný při fyzické inventuře. Takové aktivum se ocení a zaúčtuje v reprodukční pořizovací ceně a ve stejné výši se zaúčtují i oprávky⁷⁰; tím se eliminuje odpisovatelná částka.
- Majetek bezúplatně převedený podle smlouvy o finančním leasingu, pokud náklady související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč. Převýší-li náklady spojené s pořízením takového aktiva tuto částku, jedná se o zvláštní kategorii odpisovaného hmotného majetku. Jestliže však nájemce odkupuje majetek za cenu, která je

⁶⁸ Pekárek, M. – Průchová, I.: Pozemkové právo, Masarykova univerzita, Brno 2003, str. 11 a násl.

⁶⁹ Pelc, V.: Daňové odpisy po novele 2005, 7. vydání, GRADA Publishing, Praha 2005, str. 36

⁷⁰ Jindrák, J.: Sběrka souvztažností pro rok 2005, Závěrka, Praha 2005, str. 29

(s eventuálními dalšími pořizovacími náklady) vyšší než 0 Kč, ale nepřevyšší 40 000 Kč, jedná se o drobný hmotný majetek (viz kapitolu B.3.2.1).

- 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 (viz kapitolu C.3.2).

Hmotný majetek neodpisovatelný podle daňového práva

U níže uvedených hmotných majetkových položek lze uplatňovat výhradně účetní odpisy, daňové odpisování je zapovězeno:

- Drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, které slouží k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, nepřesahuje-li jejich zastavěná plocha 30 m² a výšku 5 metrů, a oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.
- Provozní důlní díla. Pokyn D-300 vyčerpávajícím způsobem definuje provozní důlní díla, a to jak pozitivním způsobem (např. dočasné stavby, jejichž doba trvání je kratší než 1 rok), tak negativním způsobem (např. otvírky nových lomů).
- Ložiska nevyhrazených nerostů.
- Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti kratší než 3 roky, jakož i pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež však nedosáhly plodonosného stáří.
- Hydromeliorace do dvou let po jejím dokončení.

C. Subjekt odpisování

1. Definice pojmu

Subjektem odpisování je osoba, která je oprávněna, a jedná-li se o účetní odpisy, i povinna⁷¹ odpisovat konkrétní majetkovou položku. Subjektem odpisování je především vlastník odpisovatelného aktiva. Naroveň vlastnickému právu staví národní účetní i daňové předpisy právo hospodaření s majetkem státu, které náleží organizačním složkám státu⁷² a dalším sub-

⁷¹ S výjimkou bytových družstev a právnických osob založených za účelem, aby se staly vlastníky domů s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů, jedná-li se o majetek, který neslouží k podnikání.

⁷² Postavení organizačních složek státu upravuje zákon o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích. Organizačními složkami státu jsou např. ministerstva, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad nebo Akademie věd České republiky. Také obce a kraje mohou zřizovat organizační složky; ty však nedisponují právem hospodaření nebo vlastnickým právem, ani nejsou (jako organizační složky státu) účetními jednotkami.

jektům, jejichž zakladatelem nebo zřizovatelem je stát, např. státním podnikům⁷³. Postavení vlastníka má dle českého účetního i daňového práva též nástupnická společnost nebo družstvo při přeměnách podle obchodního zákoníku, jedná-li se o majetek nabytý zanikající nebo rozdělovanou společností nebo družstvem od rozhodného dne přeměny do dne jejího zápisu do obchodního rejstříku.

Subjektem odpisování je také podílový spoluvlastník, a to do výše svého spoluvlastnického podílu. Odlišně se postupuje u speciální formy spoluvlastnictví bez možnosti stanovení podílů – u společného jmění manželů. I když je majetek, který tvoří součást společného jmění manželů, využíván pro podnikatelskou činnost oběma manžely, může jej do svého obchodního majetku zahrnout, a tudíž následně odpisovat, pouze jeden z nich.⁷⁴

Nehmotný majetek může vedle vlastníka, resp. majitele⁷⁵ odpisovat také uživatel. Vyplyvá to z jeho zvláštní povahy. Nehmotný statek může být kdykoli a kdekoli současně i následně užíván neomezeným počtem subjektů, a to bez újmy na své podstatě (nespotřebovává se) nebo na své funkci (kvalita se užitím nesnižuje).⁷⁶ Je tedy možností svého užití nezávislým na času a místě. Uvedená specifická vlastnost, označovaná jako potenciální ubikvita, je důvodem pro oprávnění uživatele, jakožto plnohodnotného nositele práv s nehmotným aktivem spojeným, jej odpisovat souběžně s majitelem. Toto oprávnění je ale vázáno na splnění zákonných podmínek – např. software může daňově odpisovat jeho tvůrce, vytvořil-li jej za účelem obchodování a současně jeho uživatel, pokud k němu úplatně nabyt právo užívání. Uvedená pluralita subjektů odpisování se týká výlučně nehmotných aktiv – u hmotného majetku může existovat současně pouze jediný subjekt odpisování.

2. Subjekt odpisování při finančním leasingu

Zásadní rozdíl v pojetí subjektu odpisování dle českého práva a dle mezinárodních účetních standardů existuje u finančního leasingu, který sám je také chápán odlišně. České právo koncipuje finanční leasing úzce jako nájemní vztah s převodem vlastnického práva k předmětu nájmu z pronajímatele na nájemce v průběhu nebo po ukončení nájemního vztahu. Pojetí mezinárodních účetních standardů je založeno na posouzení, zdali dochází k převodu všech rizik a přínosů plynoucích z vlastnictví z pronajímatele na nájemce, bez ohledu na sku-

⁷³ Postavení státních podniků upravuje zákon o státním podniku. Státní podnik je právnickou osobou provozující podnikatelskou činnost s majetkem státu (vlastní majetek nemá), k němuž má právo hospodaření, a to vlastním jménem a na vlastní odpovědnost.

⁷⁴ Valouch, P.: Účetní a daňové odpisy 2006, GRADA Publishing, Praha 2006, str. 136

⁷⁵ Právní předpisy i odborná literatura upravující nehmotné statky používá zpravidla namísto výrazu vlastník termín majitel.

⁷⁶ Knap, K. a kol.: Práva k nehmotným statkům, Kodex, Praha 1994, str. 12

tečnost, přechází-li v průběhu nebo na konci nájemního vztahu vlastnické právo na nájemce (condicio sine qua non v „českém“ chápání finančního leasingu). Rozhodující je tedy míra participace nájemce na rizicích a přínosech vyplývajících z vlastnictví pronajímaného majetku. Rizika zahrnují např. různé možnosti ztrát z nevyužité výrobní kapacity nebo technologického zastarávání, naopak přínosy mohou být představovány očekáváním ziskových operací po dobu ekonomické životnosti aktiva nebo ziskem z prodeje či jiného upotřebení zůstatkové hodnoty majetku.⁷⁷ Text standardu IAS 17 uvádí osm podpůrných kritérií, kdy lze nájemní vztah kvalifikovat jako finanční leasing. Vedle převodu vlastnictví aktiva na nájemce do konce nájemní doby se jedná např. o situaci, kdy:

- nájemce má opci na koupi aktiva za cenu, o které se na počátku leasingu předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možné realizace opce, a v době vzniku leasingu je dostatečně jisté, že tato opce bude využita,
- doba trvání nájmu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva nebo
- na počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo je větší než reálná hodnota pronajatého aktiva.

Jedním dechem však standard IAS 17 dodává, že uvedené situace nejsou vždy jednoznačné a vyplývá-li z jiných indicií, že se nepřevádí všechna rizika a přínosy z vlastnictví vyplývající, nelze nájemní vztah považovat za finanční leasing.

Vymezení, zdali se jedná o finanční leasing či nikoliv, má rozhodující význam pro určení subjektu, který je oprávněn (a povinen) předmětný majetek odpisovat. Dle mezinárodních účetních standardů je v případě finančního leasingu subjektem odpisování nájemce, který vykáže předmět finančního leasingu ve svých aktivech jako konkrétní majetkovou položku a přistupuje k ní totožně jako k majetku, k němuž disponuje vlastnickým právem. Pronajímatel naopak přestává aktivum, které je předmětem finančního leasingu, evidovat jako konkrétní druh majetku a vykáže je jako pohledávku vůči nájemci. Dle české právní úpravy se subjekt odpisování při finančním leasingu nemění – zůstává jím pronajímatel.

Z výše uvedeného lze vyvodit dva podstatné závěry týkající se finančního leasingu. Za prvé, že pojem finanční leasing je v chápání mezinárodních účetních standardů významově širší, neboť zahrnuje situace, které jsou z pohledu českých právních předpisů jednoznačně klasickým (operativním) pronájmem. Za druhé, že subjektem odpisování je dle mezinárodních účetních standardů vždy nájemce, a naopak dle národní právní úpravy vždy pronajímatel.

⁷⁷ Krupová, L.: IAS 17 – Leasingy, Auditor č. 5/2004, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 38

3. Subjekt odpisování ve specifických případech

V návaznosti na shora uvedené tak lze pro oblast českého daňového i účetního práva vyslovit zásadu, že vlastník je subjektem odpisování i v případě, kdy úplatně nebo bezúplatně poskytuje aktivum jiné osobě k užívání (zejména na základě nájemní smlouvy nebo smlouvy o výpůjčce). Jak ale bude dále patrné, uvedená zásada neplatí vždy. Vlastník není subjektem odpisování v následujících případech:

- nájem podniku,
- zajišťovací převod práva,
- výhrada vlastnického práva,
- specifická aktiva.

3.1 Nájem podniku

Pojem podniku a jeho nájem je upraven v obchodním zákoníku⁷⁸. Podnikem se rozumí soubor hmotných (věci), nehmotných (práva, know-how, klientela) a osobních (kvalifikační úroveň podnikatele, managementu a ostatních pracovníků) složek podnikání, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit.⁷⁹ Nájem podniku je možný na základě písemné smlouvy, ve které se pronajímatel zavazuje přenechat podnik (nebo část podniku, která tvoří samostatnou organizační jednotku) nájemci, aby jej mohl samostatně provozovat a řídit na vlastní náklady a nebezpečí a aby z něj pobíral užitky a nájemce se za to zavazuje platit dohodnuté nájemné. Určení subjektu odpisování u aktiv, která jsou součástí najatého podniku, záleží na vzájemné dohodě pronajímatele a nájemce. Vždy však platí, že veškerý pronajatý majetek odpisuje buď pronajímatel nebo nájemce; jakékoliv dohody o tom, že každý subjekt bude odpisovat definovanou část aktiv, jsou neúčinné.⁸⁰ Drobná odchylka v jinak totožné právní úpravě tkví v tom, že účetní právo požaduje otázku určení subjektu odpisování vyřešit v rámci smlouvy o nájmu podniku, zákon o daních z příjmů vyžaduje písemný souhlas pronajímatele.

3.2 Zajišťovací převod práva

Občanský zákoník⁸¹ dovoluje za účelem zajištění splnění pohledávky věřitele uzavřít mezi věřitelem a dlužníkem písemnou dohodu, která spočívá v podmíněném převodu práva

⁷⁸ Ustanovení § 5 a § 488b a násl. obchodního zákoníku.

⁷⁹ Štenglová, I. – Plíva, S. – Tomsa, M. a kol.: Obchodní zákoník, Komentář, 7. vydání, C. H. Beck, Praha 2002, str. 15

⁸⁰ Pelc, V.: Daňové odpisy po novele 2005, 7. vydání, Grada Publishing, Praha 2005, str. 55

⁸¹ Ustanovení § 553 občanského zákoníku.

(zejména vlastnického) z dlužníka na věřitele. Po uspokojení pohledávky je věřitel povinen převést předmětné právo zpět na dlužníka. Dojde-li k uzavření dohody o zajištění závazku převodem vlastnického práva k odpisovanému majetku, může takový majetek nadále odpisovat původní vlastník (dlužník), pokud uzavře s věřitelem smlouvu o výpůjčce tohoto aktiva, a to na dobu trvání zajištění závazku převodem práva. Nový vlastník (věřitel) je naproti tomu z odpisování vyloučen. Daňové předpisy umožňují uplatňovat odpisy u původního vlastníka (dlužníka) pouze v případě movitého majetku, účetní právo takové omezení neobsahuje. U nehmotného majetku je shora popsaná konstrukce vyloučena, neboť předmětem smlouvy o výpůjčce může být výlučně věc, tj. hmotný předmět (*res corporales*)⁸².

3.3 Výhrada vlastnického práva

Předpisy soukromého práva⁸³ umožňují, aby si smluvní strany dohodly, že se vlastnické právo k movité věci nabývá později než okamžikem převzetí, a sice úplným zaplacením kupní ceny (tzv. výhrada vlastnického práva). Pro uvedený případ stanoví účetní (nikoliv však daňové) předpisy zásadu, že majetek odpisuje ten subjekt, který jej používá, tzn. že subjektem odpisování je ekonomický „vlastník“, nikoliv vlastník v právním smyslu slova. V účetnictví se tedy uplatňuje zásada přednosti ekonomické podstaty před právním stavem.⁸⁴ Touto koncepcí se české účetní právo přiblížilo pojetí uplatňovanému mezinárodními účetními standardy.

3.4 Specifická aktiva

Poslední skupinou jsou případy, kdy se daňová a účetní právní úprava odchyluje od obecné úpravy obsažené v soukromoprávních předpisech a konstruuje speciální druhy aktiv výlučně pro potřeby odpisování a účetního výkaznictví. Jejich vymezení je provedeno v kapitolách o objektu odpisování (viz B.3.2.1) a odpisovatelné částce aktiva (viz D.4.3). Jsou-li účetním a daňovým právem vytvořena zcela nová a svou povahou specifická aktiva, je nezbytné současně vymežit také subjekt odpisování takových aktiv, neboť s obecným principem „majetek odpisuje vlastník“ si zde nevystačíme. Jedná se o následující případy:

- technické zhodnocení na cizím majetku,
- vedlejší pořizovací náklady hrazené nájemcem při finančním leasingu,
- technická rekultivace pozemku provedená osobou odlišnou od vlastníka,

⁸² Knappová, M. – Švestka, J. a kol.: Občanské právo hmotné, Svazek I., 3. vydání, Aspi Publishing, Praha 2002, str. 225

⁸³ Zejména občanský zákoník v ustanovení § 133 odst. 1 a obchodní zákoník v ustanovení § 445.

⁸⁴ Blatný, M.: Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu nejen účetního, 1. část, Finanční, daňový a účetní bulletin č. III/2005, str. 26

- stavby a pěstitelské celky trvalých porostů na cizím pozemku.

Technické zhodnocení na cizím majetku

V řešení otázky, kdo má odpisovat technické zhodnocení provedené na cizím majetku, se účetní a daňové předpisy rozcházejí. Dle účetního práva odpisuje technické zhodnocení účetní jednotka, která úplatně nebo bezúplatně užívá aktivum, na kterém předmětné technické zhodnocení na svůj účet provedla. Dle zákona o daních z příjmů může technické zhodnocení odpisovat nájemce, uzavřel-li o tom s pronajímatelem písemnou smlouvu a uhradil-li náklady na technické zhodnocení, pokud pronajímatel (vlastník) nezvýšil o hodnotu technického zhodnocení ocenění pronajatého aktiva. Daňové právo tak dává poplatníkům možnost dohodnout se, který z nich bude odpisovat technické zhodnocení. Jinými slovy určení subjektu odpisování je ponecháno na vůli poplatníků. Platí to ale výlučně pro nájemní vztah, nikoliv např. pro výpůjčku nebo podnájem. Naproti tomu účetní právo vymezuje v případě technického zhodnocení subjekt odpisování jednoznačně a pro všechny uživatelské vztahy.

Vedlejší pořizovací náklady hrazené nájemcem při finančním leasingu

Vše, co bylo shora uvedeno o technickém zhodnocení na cizím majetku, platí mutatis mutandis pro vedlejší pořizovací náklady hrazené nájemcem při finančním leasingu.

Technická rekultivace pozemku provedená osobou odlišnou od vlastníka

Dle daňového zákona může technickou rekultivaci prováděnou na pozemku jinou osobou než vlastníkem odpisovat výlučně poplatník, který je k provedení rekultivace zavázán, nezvyšuje-li tato odpisovatelnou částku hmotného majetku. Účetní právo se k předmětné problematice nevyjadřuje, lze se však domnívat, že je namístě postupovat analogicky jako v případě technického zhodnocení na cizím majetku a za subjekt odpisování označit účetní jednotku, která technickou rekultivaci na svůj účet realizovala.

Stavby a pěstitelské celky trvalých porostů na cizím pozemku

Taková aktiva může dle zákona o daních z příjmů odpisovat poplatník, u něhož jsou evidována, nejsou-li součástí ocenění tohoto pozemku. Jelikož daňové právo ctí zásadu zakotvenou v občanském zákoníku, že stavba není součástí pozemku (viz kapitolu B.3.2.2), pak se jeho ustanovení o tom, že stavbu na cizím pozemku odpisuje osoba odlišná od vlastníka pozemku, tzn. vlastník stavby, jeví jako nadbytečné. Účetní předpisy na potvrzení uvedeného takové ustanovení neobsahují. Naopak se význam předmětného ustanovení projeví v případě pěstitelských celků trvalých porostů, které jsou soukromoprávními předpisy považovány za součást pozemku, nýbrž účetním a daňovým právem za samostatný majetek. Zde je

s ohledem na vymezení speciální kategorie majetku jednoznačné určení subjektu odpisování žádoucí. Jelikož účetní předpisy zvláštním ustanovením k této problematice nedisponují, je třeba aplikovat obecnou zásadu, že majetek odpisuje vlastník, za něhož lze cum grano salis považovat i účetní jednotku, která eviduje pěstitelský celek trvalých porostů.

D. Odpisovatelná částka aktiva

1. Stanovení odpisovatelné částky aktiva

Odpisovatelnou částku aktiva lze vymezit jako maximální možnou výši odpisů konkrétní majetkové položky za celou dobu její účetní nebo daňové evidence u jednoho subjektu odpisování. Odpisovatelná částka aktiva se systematicky snižuje během doby jeho použitelnosti při aplikaci některé z odpisových metod. Podle národních účetních předpisů se majetek odpisuje do výše jeho ocenění v účetnictví, tzn. že odpisovatelná částka je rovna hodnotě, za kterou je aktivum oceněno. Touto částkou bude zpravidla pořizovací cena aktiva. Daňové právo umožňuje odpisovat majetek do výše vstupní ceny, kterou je pravidelně výše ocenění aktiva převzatá z účetnictví, a tudíž především pořizovací cena.

Mezinárodní účetní standardy definují odpisovatelnou částku jako rozdíl mezi pořizovací cenou nebo jinou částkou, která ji nahrazuje, a zbytkovou hodnotou aktiva. Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z pozbytí majetku po odečtu odhadovaných nákladů na pozbytí, pokud by aktivum již bylo z hlediska věku a stavu na konci očekávané životnosti. Na první pohled tak mezinárodní účetní standardy umožňují odpisovat aktivum z nižší částky než národní účetní i daňové právo. Mezinárodní účetní standardy ale současně uvádějí, že v praxi je zbytková hodnota aktiva často nepatrná, a proto nevýznamná při výpočtu odepisovatelné částky. Může však nastat situace, kdy se zbytková hodnota aktiva zvýší na hodnotu odpovídající účetní hodnotě nebo tuto hodnotu přesáhne. Dojde-li k tomu, aktivum se přestane odpisovat, dokud zbytková hodnota neklesne na částku nižší, než je účetní hodnota aktiva.

Na základě uvedeného tak lze konstatovat, že odpisovatelnou částku je možné cum grano salis ztotožnit s pořizovací cenou aktiva. Jak bude patrné z dalšího výkladu, vyskytují se případy, kdy se odpisovatelná částka stanoví jinak než ve výši pořizovací ceny, např. ve výši vlastních nákladů nebo dle reálné hodnoty aktiva; tyto případy však lze označit jako víceméně výjimečné či nahodilé.

2. Požizovací cena

2.1 Národní účetní právo

Jak již shora uvedeno, základním a nejčastějším způsobem oceňování majetku je ocenění pořizovací cenou. Dle českého účetního práva k němu účetní jednotka přistoupí vždy, nepoužije-li ve specifických případech ocenění reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou bylo aktivum pořízeno (cena pořízení) a náklady s jeho pořízením související (vedlejší pořizovací náklady), které jsou účetním právem vymezeny demonstrativním výčtem, a to pozitivním i negativním.

Vedlejšími pořizovacími náklady jsou např. dopravné, clo, montáž, náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce), dále náklady na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy nebo úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Naopak součástí pořizovací ceny majetku nejsou např. náklady na opravy a údržbu, kursové rozdíly, sankce ze smluvních vztahů, náklady na zaškolení pracovníků nebo náklady na biologickou rekultivaci.

2.2 Mezinárodní účetní standardy

Podle mezinárodních účetních standardů je pořizovací cenou peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty a reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby. Pořizovací cena zahrnuje následující složky:

- Nákupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze refundovat, po odečtení obchodních slev a rabatů.
- Veškeré náklady přímo přiřaditelné přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití (např. náklady na dopravu a manipulaci, náklady na instalaci nebo montáž, poplatky profesionálním specialistům). Jsou-li s pořízením aktiva spojeny úroky z úvěru, má účetní jednotka stejně jako dle českých účetních předpisů právo volby aktivovat je do pořizovací ceny nebo je účtovat do nákladů v období, kdy byly vynaloženy.
- U hmotného majetku počáteční odhadované náklady na demontáž, vyřazení položky a obnovení původního stavu místa, kde je aktivum umístěno, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení aktiva nebo jako důsledek jeho používání během určité doby k účelům jiným než k výrobě zásob během daného období. Tímto poža-

dvakem se standard IAS 16 zřetelně odlišuje od stávající české úpravy. Dle národního účetního práva nejsou uvedené náklady součástí pořizovací ceny hmotného majetku, lze na ně však tvořit rezervu nebo jsou účtovány přímo do nákladů.⁸⁵

Naopak do pořizovací ceny aktiva se nezahrnují náklady na otevření nového závodu, na zavedení nového produktu nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagační činnost), náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou třídou odběratelů (včetně nákladů na vyškolení pracovníků), náklady na správu a ostatní všeobecné režijní náklady.

Zahrnování nákladů do pořizovací ceny majetku končí, jakmile je aktivum ve stavu, který je nutný k tomu, aby mohlo být provozováno způsobem, který zamýšlí vedení účetní jednotky. Proto se náklady na používání nebo zavádění aktiva na jiném místě nezahrnují do jeho pořizovací ceny. Jako příklad uvádějí mezinárodní účetní standardy náklady vzniklé během doby, kdy je majetková položka schopna provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, třebaže dosud nebyla uvedena do provozu nebo je provozována s nižší než plnou kapacitou a počáteční provozní ztráty vzniklé například z důvodu teprve vznikající poptávky po výstupu dané položky. U hmotných aktiv uvádí standard IAS 16 dále náklady na přemístění nebo reorganizaci části nebo veškerých činností účetní jednotky.

2.3 Daňové právo

Je-li aktivum pořízeno úplatně (koupí, směnou nebo vydražením), je pro daňové právo odpisovatelnou částkou pořizovací cena, avšak s následujícími výjimkami:

- Pokud nájemce odkupuje najatý majetek, u kterého odpisoval technické zhodnocení na základě písemné smlouvy s pronajímatelem, je součástí vstupní ceny tohoto majetku i zůstatková cena jeho technického zhodnocení.
- Odkupuje-li nájemce najatý majetek bezprostředně po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu při nedodržení zákonných podmínek⁸⁶, lze vstupní cenu zvýšit o uhrazené nájemné, které nebylo pro nedodržení těchto podmínek daňově účinné.

⁸⁵ Loja, R.: Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku, Účetnictví č. 4/2005, str. 20

⁸⁶ Tyto podmínky definuje zákon o daních z příjmů v ustanovení § 24 odst. 4 a 5.

- Pokud fyzická osoba vkládá nemovitý hmotný majetek do obchodního majetku nebo zahajuje jeho pronájem v době delší než pět let od jeho úplatného pořízení, je odpisovatelnou částkou reprodukční pořizovací cena (viz níže).
- U nemovitého hmotného majetku, který fyzická osoba pořídila úplatně v době kratší než pět let před jeho vložením do obchodního majetku, resp. zahájení pronájmu, se vstupní cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jeho opravu a technické zhodnocení.
- Pokud fyzická osoba vkládá movitý hmotný majetek do obchodního majetku v době delší než jeden rok od úplatného pořízení, je odpisovatelnou částkou reprodukční pořizovací cena, vyjma nabytí při finančním pronájmu.⁸⁷

3. Zvláštní případy stanovení odpisovatelné částky

3.1 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je způsob ocenění, který používá české účetní i daňové právo. Reprodukční pořizovací cenou je cena, za kterou by byl majetek pořízen (zakoupen) v době, kdy se o něm účtuje. Zjišťuje se podle pravidel a kritérií stanovených zákonem o oceňování majetku. K jejímu určení není zapotřebí vždy nechat zpracovat znalecký posudek, neboť toto ocenění zpravidla odpovídá aktuální tržní prodejní ceně daného aktiva a lze jej proto nepřímou dovodit např. odborným posouzením při znalosti stavu věcí nebo obstaráním vyjádření prodejců použitého zboží, resp. realitní kanceláře. Z důvodu průkaznosti je ovšem u hodnotově významnějšího majetku přeci jen vhodnější přizvat k ocenění znalce v příslušném oboru. Prakticky nezbytné je to v případě nemovitostí, neboť reprodukční ocenění je díky prováděcí vyhlášce k zákonu o oceňování majetku již značně komplikovanou záležitostí.⁸⁸

Dle účetních předpisů se reprodukční pořizovací cenou ocení majetek nabytý bezúplatně (včetně majetku nově zjištěného, např. nalezeného při inventuře, a majetku bezúplatně pořízeného z finančního leasingu), majetek vytvořený vlastní činností, kdy nelze stanovit vlastní náklady na jeho vytvoření a majetek, který je předmětem vkladu, s výjimkou případů, kdy je vklad podle zakladatelského dokumentu účetní jednotky oceněn jinak. Účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 504/2002 Sb.⁸⁹ a vyhlášky č. 505/2002 Sb.⁹⁰ jsou povinny reprodukč-

⁸⁷ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 360

⁸⁸ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 359

⁸⁹ Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

⁹⁰ Obce, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu.

ní pořizovací cenu použít i v případě majetku vytvořeného vlastní činností, jsou-li vlastní náklady vyšší než reprodukční pořizovací cena.

Daňové právo k oceňování reprodukční pořizovací cenou přistoupí za situace, kdy nelze aplikovat jiné způsoby ocenění. Má tak sice subsidiární charakter, ale s ohledem na skutečnost, že převážná většina aktiv je pořizována úplatně a daňové předpisy myslí na různé další varianty nabývání majetku zvláštními ustanoveními (viz níže např. ocenění při nabytí darováním nebo zděděním), nebude ocenění reprodukční pořizovací cenou příliš časté.

3.2 Reálná hodnota

Mezinárodní účetní standardy ocenění reprodukční pořizovací cenou neznají. Namísto toho aplikují ocenění reálnou hodnotou, jíž se rozumí částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno za obvyklých podmínek mezi nezávislými, znalými a informovanými stranami. Mezi reálnou hodnotu dle mezinárodních účetních standardů a „českou“ reprodukční pořizovací cenu tak lze s ohledem na shora vyřčené umístit pomyslné rovnítko.

Předně se reálná hodnota aplikuje pro ocenění aktiv, které jsou předmětem finančního leasingu (viz kapitolu C.2). To neplatí za situace, kdy reálná hodnota najatého majetku je vyšší než minimální leasingové splátky; pak se aktivum ocení v úrovni minimálních leasingových splátek, které standard IAS 17 definuje jako platby v průběhu trvání leasingu, jejichž úhrada je nebo může být na nájemci požadována, s výjimkou podmíněného nájemného, plateb za služby a daní, které jsou refundovány pronajímateli, který má povinnost je hradit. Vždy jsou však součástí ocenění najatého majetku přímé vedlejší náklady, které prokazatelně souvisí s uzavíraným finančním leasingem, např. paušální poplatek za uzavření leasingové smlouvy⁹¹.

Dále se reálnou hodnotou oceňují majetkové položky, které byly pořízeny výměnou za nepeněžní aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv s výjimkou případů, kdy směna postrádá komerční charakter nebo reálnou hodnotu získaného aktiva nebo pozbytého aktiva nelze spolehlivě stanovit. V takovém případě je pořízená majetková položka oceněna ve výši účetní hodnoty poskytovaného aktiva.

Třetí případ ocenění reálnou hodnotou se týká nehmotných aktiv, která byla získána zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. Jedná se např. o licence pro televizní a rozhlasová vysílání, letištní přistávací práva, dovozní licence nebo kvóty či práva přístupu k jiným omezeným zdrojům. Takto definovaná nehmotná aktiva může účetní

⁹¹ Krupová, L.: IAS 17 – Leasingy, Auditor č. 5/2004, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 40

jednotka dle svého rozhodnutí ocenit reálnou hodnotou nebo vykázat v nominální částce zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho plánované využití.

Konečně se reálnou hodnotou ocení nehmotné aktivum, které bylo získáno v rámci podnikové kombinace (viz kapitolu B.2.4), lze-li jeho reálnou hodnotu spolehlivě zjistit. Zde musíme rozlišovat dva druhy nehmotných aktiv nabytých podnikovou kombinací, a to nehmotná aktiva vykazovaná a nevykazovaná původním majitelem. V prvním případě připadá do úvahy vedle reálné hodnoty ocenění pořizovací cenou, nelze-li reálnou hodnotu spolehlivě zjistit. Naopak u nehmotných aktiv nevykázaných původním majitelem (např. probíhající výzkumný a vývojový projekt⁹²) je jedinou možností ocenění reálnou hodnotou. Nelze-li ji spolehlivě zjistit, zůstává takové nehmotné aktivum součástí goodwillu (viz kapitolu B.2.4).

3.3 Vlastní náklady

Ocenění vlastními náklady se v českém účetním právu používá při oceňování majetku vytvořeného vlastní činností (ve vlastní režii), je-li možné vlastní náklady kvantifikovat. Totéž platí pro oblast daňového práva se dvěma marginálními výjimkami, které se týkají jen fyzických osob a nemovitého majetku.⁹³ Vlastními náklady se rozumí přímé náklady vynaložené na vytvoření majetku a nepřímé náklady, které bezprostředně souvisí s vytvořením aktiva (výrobní režie), popřípadě i část správní režie, je-li prokazatelně přiřaditelná.

Také mezinárodní účetní standardy oceňují majetek vytvořený vlastní činností v úrovni vynaložených vlastních nákladů. Ocenění nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností zahrnuje dle standardu IAS 38 všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití. Jedná se např. o materiál a služby využitě nebo spotřebované při vytváření nehmotného majetku, osobní náklady související s vytvářením nehmotného aktiva a poplatky za registraci vynálezů, ochranných známek nebo jiných předmětů průmyslového vlastnictví. Naopak součástí ocenění nejsou zejména odbytová a správní režie, počáteční provozní ztráty a výdaje na zaškolení zaměstnanců pro správu a řízení aktiva.⁹⁴

Naproti tomu pro oblast hmotných aktiv vytvořených vlastní činností nejsou vlastní náklady explicitně vymezeny, standard IAS 16 pouze uvádí, že náklady na pořízení aktiva

⁹² Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace, VOX, Praha 2005, str. 661

⁹³ U nemovitého majetku pořízeného fyzickou osobou před více než pěti lety od jeho vložení do obchodního majetku, resp. zahájení pronájmu je vstupní cena rovna reprodukční pořizovací ceně a méně než pěti lety od jeho vložení do obchodního majetku, resp. zahájení pronájmu, se vlastní náklady zvyšují o náklady prokazatelně vynaložené na opravu a technické zhodnocení.

⁹⁴ Sedlák, R.: IAS 38 – Nehmotná aktiva – 1. část, Auditor č. 1/2006, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 149

vyrobeného ve vlastní režii se stanoví při použití stejných principů jako u nakoupeného majetku. Pozornost je ale věnována situaci, kdy předmětem běžné činnosti účetní jednotky je výroba podobných aktiv (jako vytvořených vlastní činností) pro prodej. V takovém případě se vlastní náklady rovnají nákladům na vytvoření aktiv pro prodej a standard IAS 16 zejména zdůrazňuje, že jakékoli interní zisky jsou z těchto nákladů vyloučeny.

3.4 Specifika daňového práva

Daňové předpisy zásadně vycházejí při určení odpisovatelné částky z účetního ocenění, tzn. z pořizovací ceny, z reprodukční pořizovací ceny nebo ocenění v úrovni vlastních nákladů. Vedle toho však v některých případech stanoví odpisovatelnou částku nezávisle na účetnictví. Důvodem jsou především fiskální zájmy. Tyto případy lze rozčlenit do dvou kategorií, které zjednodušeně označíme jako:

- primární (týká se prvního subjektu odpisování),
- sekundární (týká se dalšího subjektu odpisování).

3.4.1 Primární kategorie

Odpisovatelnou částkou může u prvního subjektu odpisování vedle pořizovací ceny, reprodukční pořizovací ceny nebo ocenění ve výši vlastních nákladů být:

- Cena stanovená pro účely daně dědické nebo daně darovací, a to při nabytí majetku zděděním nebo darem. Výjimkou je majetek nabytý zděděním z titulu právního nástupnictví, kdy bude převzato ocenění od zůstavitele, dále nemovitý majetek, kdy se ocenění zvýší o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení, a konečně uplynulo-li od nabytí (jakéhokoli) hmotného majetku více než pět let a nabyvatelem je fyzická osoba, je odpisovatelná částka rovna reprodukční pořizovací ceně.⁹⁵
- Hodnota technického zhodnocení drobného majetku zvýšená o jeho ocenění (viz též kapitoly B.2.2.3 a B.3.2.1).
- Hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele z důvodu nesplnění závazku zajištěného převodem práva k majetku dlužníka.

3.4.2 Sekundární kategorie

Druhý (a další) subjekt odpisování je za některých okolností povinen pokračovat v odpisování ze vstupní ceny, z níž odpisoval subjekt původní. Není tomu tak ale vždy.

⁹⁵ Vlach, P. – Rylová Z.: Reforma daní z příjmů od roku 2008, Sagit, Ostrava 2007, str. 34

Zejména nabude-li poplatník aktivum koupí, je odpisovatelnou částkou kupní cena zvýšená o vedlejší pořizovací náklady (pořizovací cena), bez ohledu na skutečnost, že majetek již byl odpisován prodávajícím. Daňové právo se uložením povinnosti pokračovat v odpisování snaží podchytit situace, ve kterých by mohlo docházet z pohledu státního rozpočtu k nepřijatelným daňovým optimalizacím či dokonce k daňovým únikům. Zákon o daních z příjmů podává jejich taxativní výčet, který je značně heterogenní. Pokusme se tedy tyto případy s ohledem na společný určující znak kategorizovat:

- V první řadě je povinen převzít odpisovatelnou částku právní nástupce poplatníka (zejména dědic) a nástupnická obchodní společnost nebo družstvo u majetku nabytého přeměnou dle obchodního zákoníku (fúze, převod jmění na společníka a rozdělení). Do kategorie případů týkajících se právní sukcese náleží i pokračování v odpisování při přeshraniční fúzi nebo rozdělení a při přeshraničním převodu podniku.
- Druhou skupinu tvoří případy týkající se majetkových vkladů. Povinnost pokračovat v započatém odpisování má především obchodní společnost (družstvo), která nabyla majetek vkladem, bylo-li toto aktivum před realizací vkladu zahrnuto v obchodním majetku vkladatele. Pokračovat v odpisování je dále povinen poplatník u majetku nabytého vkladem tuzemského tichého společníka (měl-li jej tichý společník před uskutečněním vkladu zahrnut v obchodním majetku) a rovněž tichý společník u majetku nabytého vrácením jeho vkladu.
- Pokračovat v odpisování vyžaduje zákon o daních z příjmů také při některých okolnostech nastalých v rámci uživatelských vztahů. Předně je původní odpisovatelnou částkou povinen převzít poplatník, který nabyl uživatelské právo k majetku na základě smlouvy o výpůjčce (po dobu zajištění závazku převodem práva k tomuto majetku – viz kapitulu C.3.2), jakož i poplatník, který k uvedenému majetku nabyl znovu vlastnické právo splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva. Pokračování v odpisování se týká také cesionáře při postoupení smlouvy o finančním leasingu, jestliže dodrží smlouvenou celkovou výši nájemného a kupní cenu a nedojde-li ke zkrácení původně stanovené doby pronájmu; je-li ale postoupena najatá věc za nižší cenu, než byla vstupní cena evidovaná u cedenta, je odpisovatelnou částkou tato cena. Obdobně pokračuje v odpisování i poplatník u hmotného majetku vráceného při ukončení nájmu.
- Další případy se vztahují k obnovení činnosti poplatníka. V odpisování pokračuje fyzická osoba, která vyřadila a následně opětovně zařadila aktivum do obchodního majetku (obdobně se postupuje i v případě přerušení pronájmu), jakož i poplatník, který odpisoval majetek před ukončením činnosti. Mezi uvedené případy můžeme zařadit

i situaci, kdy odpisovatelnou částku povinně přebírá manžel, který má v obchodním majetku aktivum, které již bylo odpisováno druhým manželem v jeho obchodním majetku, nejedná-li se o majetek nabytý koupí od druhého z manželů.

- Výčet uzavírají situace, které nelze subsumovat pod žádnou z výše určených kategorií. Povinnost pokračovat v započatém odpisování má dále účastník sdružení bez právní subjektivity (u aktiv genericky určených), poplatník při rozpuštění sdružení bez právní subjektivity nebo při ukončení činnosti v takovém sdružení (u majetku genericky určeného, který jím byl do tohoto sdružení vnesen), poplatník u majetku, který nabyt bezúplatným převodem podle zvláštních předpisů (např. zákon o velké privatizaci) nebo bezúplatným převodem v důsledku delimitace státních organizací a konečně dlužník, který nabyt do vlastnictví majetek na základě smlouvy o půjčce, jakož i poplatník, který nabyt vlastnické právo vrácením půjčené věci.

4. Změna odpisovatelné částky

Ke změně odpisovatelné částky může dojít v důsledku následujících skutečností:

- přecenění na reálnou hodnotu,
- snížení hodnoty aktiva,
- technické zhodnocení,
- změny v souboru movitých věcí,
- částečná likvidace majetku.

4.1 Přecenění na reálnou hodnotu

V otázce přecenění hmotného či nehmotného aktiva na reálnou hodnotu se projevuje jeden ze základních rozdílů mezi národním právem a mezinárodními účetními standardy.

České účetní ani daňové právo neumožňuje přeceňovat majetkové položky, plně se v něm uplatňuje systém historických cen, tj. majetek je evidován v hodnotě, na jakou byl oceněn v okamžiku pořízení, a to s výjimkou trvalého snížení ocenění majetku – viz níže. Tento přístup lze chápat v daňové právní úpravě, nikoliv však v oblasti účetnictví, což lze dokumentovat na následujícím příkladu. Účetní jednotka pořídila koupí administrativní budovu v lukrativní části velkoměsta. Tržní hodnota nemovitosti se za 10 let několikanásobně zvýšila. Ocenění budovy pořizovací cenou prezentované v účetní závěrce tudíž neodpovídá realitě, ale účetní jednotka dle národních účetních předpisů nesmí tuto diskrepanci napravit.

Naopak mezinárodní účetní standardy umožňují, aby si účetní jednotka alternativně zvolila, zdali bude aktiva vykazovat v historickém ocenění nebo zdali je bude pravidelně pře-

ceňovat na reálnou hodnotu. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro přeceňovací model, musí být přecenění prováděno s dostatečnou pravidelností. Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných majetkových položek; jakmile se reálná hodnota aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je nutné provést nové přecenění. Přecení-li účetní jednotka určité hmotné aktivum (např. kopírovací stroj), musí současně přecenit celou kategorii, do které tato majetková položka náleží (kancelářské stroje a zařízení). Naopak u nehmotných aktiv se přecenění provádí na individuální bázi.

Reálná hodnota pozemků a budov je namnoze stanovena podle tržní ceny na základě odhadu, který zpravidla zpracovává profesionálně kvalifikovaný znalec. Reálnou hodnotou položek strojů a zařízení je obvykle jejich tržní cena určená odhadem. U nehmotných aktiv se reálná hodnota stanoví porovnáním s aktivním trhem, tzn. trhem, na kterém se obchoduje s homogenními položkami, jejichž ceny jsou veřejně dostupné, a kdykoliv lze najít kupující a prodávající, kteří jsou ochotni uskutečnit transakci.⁹⁶ Neexistuje-li aktivní trh, nelze využít přeceňovací model. Takový trh dle standardu IAS 38 nemůže existovat pro značky, tituly periodik, hudební a filmová vydavatelská práva, patenty nebo ochranné známky, protože každé takovéto aktivum je jedinečné.

Závěrem lze konstatovat, že přeceňovací model je zejména s ohledem na zásadu věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví velice žádoucí. Dlužno však dodat, že v praxi účetní jednotky možnost přecenění na reálnou hodnotu zejména s ohledem na její značnou časovou, finanční a odbornou náročnost téměř vůbec nevyužívají.⁹⁷ Jednu z výjimek představují povolenky na emise skleníkových plynů, u kterých existuje skutečně aktivní trh ve vlastním slova smyslu a reálná hodnota je tak snadno zjištělná.⁹⁸

4.2 Snížení hodnoty aktiva

Národní účetní právo zná narozdíl od mezinárodních účetních standardů přechodné i trvalé snížení hodnoty majetku. Přechodné snížení hodnoty aktiva se realizuje prostřednictvím opravných položek, které však nesnižují jeho odpisovatelnou částku, nýbrž jenom tzv. netto hodnotu majetkové položky, která se vykazuje v účetní závěrce. Ke změně odpisovatelné částky dochází pouze v případě trvalého snížení ocenění aktiva. Naopak snížení hodnoty

⁹⁶ Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace, VOX, Praha 2005, str. 669

⁹⁷ Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace, VOX, Praha 2005, str. 247

⁹⁸ Loja, R. – Vojáčková, H.: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek, Balance, Praha 2005, str. 165

aktiva prováděné podle mezinárodních účetních standardů je dočasného charakteru, dochází však k modifikaci odpisovatelné částky.

České účetní předpisy nestanoví žádná kritéria ani metodologii k problematice trvalého snížení ocenění majetku. Naopak mezinárodní účetní standardy věnují otázce snížení hodnoty aktiv celý standard IAS 36, který ve 141 člancích detailně mapuje uvedenou problematiku. Následující výklad je tudíž pouhým shrnutím toho nejpodstatnějšího, neboť není úkolem této práce věnovat se podrobně otázce snížení hodnoty aktiv. Hodnota aktiva musí být snížena, existuje-li rozdíl mezi jeho účetní hodnotou a zpětně ziskatelnou částkou, a to právě o tento rozdíl. Zpětně ziskatelná částka je vyšší z následujících dvou částek: reálné hodnoty aktiva snižené o náklady spojené s jeho prodejem nebo hodnoty z užívání majetkové položky. Tou se rozumí současná hodnota budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává vytvořit pomocí aktiva.

4.3 Technické zhodnocení

Tuto podkapitulu zahájíme netradičně výkladem z hlediska daňové právní úpravy, jelikož úprava technického zhodnocení nehmotného i hmotného majetku je daňovou doménou. Národní účetní předpisy sice technické zhodnocení zmiňují, ale pro jeho vymezení odkazují na daňovou úpravu. Mezinárodní účetní standardy pojem technické zhodnocení vůbec nepoužívají, definují však některé výdaje, které mohou dodatečně zvýšit ocenění aktiva.

Za technické zhodnocení nehmotného majetku považuje zákon o daních z příjmů výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného aktiva anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč. U nehmotných aktiv tak může dojít k technickému zhodnocení jedné majetkové položky několikrát za zdaňovací období. Naopak u hmotného majetku jsou výdaje charakteru technického zhodnocení považovány za technické zhodnocení, převýší-li u jednotlivého majetku částku 40 000 Kč v úhrnu za celé zdaňovací období. Technickým zhodnocením hmotného majetku jsou výdaje na dokončené nástavby (změny dokončených staveb, jimiž se stavby zvyšují), přístavby (změny dokončených staveb, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují a které jsou vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou), stavební úpravy (změny dokončené stavby při zachování vnějšího půdorysného i výškového ohraničení stavby, např. přestavby nebo vestavby), rekonstrukce majetku (zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů) a modernizace majetku (rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku).

Přesáhnou-li shora uvedené výdaje u jednotlivého nehmotného i hmotného aktiva v úhrnu částku 40 000 Kč, jedná se vždy o technické zhodnocení, bez ohledu na poplatníkovu vůli. Naopak nepřevýší-li předmětné výdaje částku 40 000 Kč, záleží na rozhodnutí poplatníka, zdali je uplatní jednorázově do nákladů nebo je bude evidovat jako technické zhodnocení zvyšující odpisovatelnou částku aktiva. V odborné literatuře se někdy hovoří o tzv. malém technickém zhodnocení.⁹⁹

Jak bylo uvedeno v úvodu této podkapitoly, mezinárodní účetní standardy pojem technické zhodnocení aktiva vůbec nepoužívají, hovoří však o tzv. následných výdajích, které se za určitých okolností mohou stát součástí ocenění majetkové položky. Následné výdaje jsou výdaje, které účetní jednotka vynaloží po zařazení aktiva do užívání. Standard IAS 16 uvádí, že následné výdaje na pozemky, budovy a zařízení se stanou součástí ocenění těchto aktiv, jen pokud se zlepší jejich výkonnost, účetní jednotka z nich bude mít větší ekonomický užitek a v případě, že se tyto výdaje účetní jednotce v budoucnu vrátí. Standard se tedy odvolává na obecná kritéria uznání pozemků, budov a zařízení jako položek aktiv.¹⁰⁰

U nehmotných aktiv jsou mezinárodní účetní standardy, jedná-li se o otázku následných výdajů, které by naplňovaly charakter technického zhodnocení, ještě skeptičtější. Podle standardu IAS 38 totiž povaha nehmotného aktiva v mnoha případech vylučuje možnost jeho rozšíření nebo výměny jeho části za jinou. Proto většina následných výdajů slouží k udržení očekávaných budoucích ekonomických užiteků stávajícího nehmotného aktiva a ne k tomu, aby byla naplněna definice nehmotného aktiva a účetní kritéria stanovená tímto standardem (viz kapitolu B.2.1). Navíc je často obtížné přiřadit tyto výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu a odlišit je od výdajů na činnost účetní jednotky jako celku. Proto následné výdaje jen zřídka zvýší odpisovatelnou částku nehmotného aktiva.

4.4 Změny v souboru movitých věcí

Dle českého účetního a potažmo daňového práva se zvýší ocenění souboru movitých věcí o pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu nebo vlastní náklady jednotlivé věci, která byla do souboru zařazena dodatečně. Obdobně při vyřazení části souboru movitých věcí se ocenění souboru sníží o ocenění vyřazené části, přičemž míra odepsanosti vyřazené části je shodná s mírou odepsanosti souboru. Mezinárodní účetní standardy výslovně ustanovení o souboru movitých věcí neobsahují, z povahy je však žádoucí postupovat analogicky.

⁹⁹ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 377

¹⁰⁰ Krupová, L.: IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, Auditor č. 6/2004, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 54

4.5 Částečná likvidace majetku

Při částečné likvidaci jednotlivého hmotného majetku trvalým vyřazením věci, aniž by se majetek znehodnotil nebo ztratil způsobilost užívání a vyřazená věc byla součástí ocenění majetku a po vyřazení má povahu samostatné movité věci, se ocenění majetku dle české právní úpravy sníží o ocenění vyřazené věci. Míra odepsanosti vyřazené věci je shodná s mírou odepsanosti původního majetku. Obdobně určuje národní účetní právo postupovat v případě nehmotného majetku. Také uvedenou situaci se mezinárodní účetní standardy explicitně nezabývají, při aplikaci přeceňovacího modelu však dospějeme k víceméně shodnému výsledku.

E. Doba a průběh odpisování

1. Doba odpisování

V otázce určení doby odpisování, kterou lze rozumět časové období, po které subjekt odpisování systematicky prostřednictvím aplikace odpisové metody snižuje odpisovatelnou částku aktiva, existuje jeden z podstatných rozdílů mezi účetní a daňovou právní úpravou pramenící z odlišné funkce účetních a daňových odpisů. Zatímco účetní předpisy ponechávají principiálně stanovení doby odpisování na rozhodnutí účetní jednotky, daňové právo zásadně vymezuje dobu odpisování jednotlivých majetkových položek velice striktně. Jak však bude patrné z následujícího textu, účetní předpisy v některých případech stanoví dobu odpisování zcela přesně, a naopak zákon o daních z příjmů přenechává rozhodnutí o stanovení délky odpisování na poplatníkovi.

1.1 Účetní úprava

Doba odpisování je dána dobou použitelnosti aktiva. Doba použitelnosti majetku je podmíněna jeho využitím (např. opotřebením strojů nebo provozního a obchodního vybavení), vnějšími účinky (např. povětrnostní vlivy u staveb), jeho vyčerpáním (např. těžbou v kamenolomu), technickým pokrokem nebo uplynutím času při časovém omezení (např. skončení patentové nebo licenční ochrany).¹⁰¹ Jak již bylo uvedeno v kapitole o objektu odpisování (viz B.2.2.1), doba použitelnosti aktiva nemusí být nutně určena z hlediska času, nýbrž také ve vazbě na výkony. Praktické je to zejména u aktiv charakteru šablon, matric či forem, ale

¹⁰¹ Wohlgenuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 106

i u jiného majetku, kde je možné předem stanovit množství výkonů, kterým je definována jeho životnost – např. obráběcí stroj či kopírovací zařízení.¹⁰²

1.1.1 Národní účetní právo

Lze konstatovat, že národní účetní právo se otázce určení doby použitelnosti aktiva až na specifické výjimky věnuje jen velmi obecně a účetní jednotky tak mají značnou volnost při jejím stanovení. Určení doby použitelnosti konkrétního aktiva je věcí profesionálního úsudku založeného na zkušenostech účetní jednotky s obdobnými aktivy. Jediným limitem, který musí mít účetní jednotka neustále na paměti, je dodržování zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Uvedenou úpravu lze hodnotit pozitivně, neboť se jí české účetní právo přibližuje pojetí práva profesionálů tak, jak je reprezentují mezinárodní účetní standardy.

Stanovit dobu odpisování každé jednotlivé majetkové položky, ale i určit metodu odpisování, je účetní jednotka povinna v odpisovém plánu. Ten zpravidla obsahuje dvě části – vymezující, kde se specifikují jednotlivé druhy majetku a jejich rozdělení, a metodickou, ve které se stanoví doby, metody, případně sazby či koeficienty odpisování.¹⁰³ Odpisový plán tak představuje nejvýznamnější a nejzvěrubnější zdroj informací o účetních odpisech aktiv každé účetní jednotky.

Specifické výjimky, kdy účetní předpisy přímo stanoví dobu použitelnosti aktiva, a tím potažmo dobu jeho odpisování, jsou uvedeny v následujícím přehledu:

- Zřizovací výdaje musí být odepsány nejpozději v průběhu pěti let od vzniku účetní jednotky. Nestanovení dolního časového limitu pro odpis zřizovacích výdajů zavádá k otázce, zdali je možné je odepsat v průběhu jediného roku. Lze se domnívat, že nikoliv, neboť tím by byl popřen smysl odpisů jakožto postupného rozkládání hodnoty ocenění aktiva do nákladů po dobu několika let.
- Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Doba odpisování goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku je stanovena fixně. Zajímavé je, že uvedená aktiva mají přes svůj takřka totožný charakter určenu diametrálně rozdílnou dobu odpisování – goodwill se odpisuje 60 měsíců, oceňovací rozdíl k nabytému majetku 180 měsíců, tedy třikrát tak dlouho. V uvedeném nelze než spatřovat nesystémovost, kterou je třeba de lege ferenda odstranit. Podpůrným argumentem budiž úprava v rámci

¹⁰² Louša, F. – Kraftová, I. – Náhlavská, J. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI, Praha 2006, str. 374

¹⁰³ Louša, F. – Kraftová, I. – Náhlavská, J. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI, Praha 2006, str. 372

daňového práva, kde je doba odpisování sjednocena na 180 měsíců (viz kapitolu E.1.2.1).

- Nehmotný majetek, k němuž disponuje subjekt odpisování právem užívání na dobu určitou, se odpisuje maximálně po tuto dobu. Jak již bylo uvedeno v kapitole o subjektu odpisování (viz C.1), zvláštní vlastnost nehmotných aktiv, označovaná jako potenciální ubikvita, umožňuje uživateli nehmotného majetku plnohodnotně jej využívat a současně také odpisovat souběžně s majitelem. Uživatel však, narozdíl od majitele, který může určit dobu odpisování dle svého rozhodnutí, musí stanovit dobu odpisování ve shodě s délkou oprávnění užívat nehmotný majetek vycházející ze smluvního ujednání.
- Majetek, který je předmětem nájmu podniku nebo jeho části, odpisuje nájemce maximálně po dobu trvání nájemní smlouvy.
- Technické zhodnocení na cizím majetku se odpisuje nejdéle po dobu užívání cizího aktiva, např. technické zhodnocení realizované na pronajaté budově odpisuje nájemce maximálně po dobu trvání nájemního vztahu.
- Ložisko nevyhrazeného nerostu. Doba odpisování ložiska nevyhrazeného nerostu vychází ze zvláštní výkonové metody odpisování, která je účetním právem striktně předepsána, a je odvislá od dvou veličin – předpokládaného množství nerostné suroviny a skutečného objemu těžby (viz kapitolu F.1.1).

1.1.2 Mezinárodní účetní standardy

Taktéž mezinárodní účetní standardy nestanoví konkrétní dobu použitelnosti té které majtkové položky. Narozdíl od českého účetního práva však uvádějí faktory, které musí účetní jednotka vzít v úvahu při určení doby použitelnosti každého aktiva. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva jsou určující tyto faktory:

- očekávané využití majtkové položky v účetní jednotce a to, zda by aktivum mohlo být efektivně řízeno jiným manažerským týmem,
- typický životní cyklus aktiva vycházející z veřejně dostupných informací o odhadu použitelností podobných aktiv, která jsou využívána podobným způsobem,
- technické, technologické, komerční a ostatní druhy opotřebení nebo zastarání,
- stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a změny tržní poptávky po výrobcích a službách, které jsou výstupem využití aktiva,
- očekávané chování konkurentů nebo potenciálních konkurentů,

- úroveň výdajů na údržbu nezbytnou pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů majetku, schopnost a zájem účetní jednotky takovéto úrovně dosáhnout,
- doba vlivu na aktivum a právní nebo obdobná omezení využití aktiva jako např. doba platnosti nájemních smluv,
- závislost doby použitelnosti majetkové položky na době použitelnosti ostatních aktiv účetní jednotky.

Níže uvedené faktory je naopak nutno vzít v úvahu při stanovení doby použitelnosti hmotného aktiva:

- očekávané používání aktiva, které je určeno s ohledem na očekávanou kapacitu majetkové položky a na jeho fyzický výkon,
- očekávané fyzické opotřebení a zastarání, které závisí na provozních faktorech, jako je množství směn, za kterých je aktivum používáno, a plány oprav a údržby účetní jednotky, péče a udržování majetku v době nečinnosti,
- technická nebo obchodní zastaralost vznikající ze změn nebo zdokonalení výroby, nebo ze změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách vyráběných daným aktivem,
- zákonná nebo podobná omezení užívání aktiva, jako je třeba datum ukončení souvisejících nájemních vztahů.

U hmotných aktiv lze podle mezinárodních účetních standardů vždy určit dobu použitelnosti narozdíl od aktiv nehmotných, která mohou mít dobu použitelnosti neurčitou. Platí přitom, že neurčitá neznamená nekonečnou dobu použitelnosti daného nehmotného majetku; pouze není možné předvídat konec období, po které lze očekávat, že aktivum bude generovat účetní jednotce zisk.¹⁰⁴ Za příklad nehmotného aktiva s neurčitou dobou použitelnosti může sloužit licence k rozhlasovému vysílání, kterou lze pravidelně obnovovat, např. každých deset let, jsou-li obnovovací poplatky minimální.¹⁰⁵

Stanovení konečné či neurčité doby použitelnosti nehmotného majetku má zásadní význam pro otázku jeho odpisování. Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nejsou předmětem odpisování, nýbrž jejich hodnota je minimálně každoročně testována v souladu se standardem IAS 36 (viz kapitolu D.4.2). Uvedené testování se samozřejmě vztahuje i na nehmotný majetek s konečnou dobou použitelnosti; u něj ale neexistuje požadavek činit

¹⁰⁴ Sedlák, R.: IAS 38 – Nehmotná aktiva – 2. část, Auditor č. 2/2006, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 153

¹⁰⁵ Loja, R. – Vojáčková, H.: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek, Bilance, Praha 2005, str. 181

test pravidelně každý rok, ale pouze tehdy, je-li indikován náznak snížení hodnoty předmětného aktiva.¹⁰⁶

Mezinárodní účetní standardy připouštějí, že doba použitelnosti aktiva může být kratší než jeho ekonomická životnost. U nehmotných aktiv (pochopitelně pouze s konečnou dobou použitelnosti) je tomu tak v případech, kdy existuje závazek třetí strany ke koupi majetku na konci doby jeho použitelnosti nebo existuje aktivní trh pro takové aktivum, je-li pravděpodobná existence předmětného trhu na konci doby použitelnosti aktiva a současně je-li možné jeho zbytkovou hodnotu stanovit porovnáním s tímto trhem. Hmotná aktiva mohou mít dobu použitelnosti kratší než ekonomickou životnost, zahrnuje-li politika účetní jednotky v oblasti správy aktiv jejich vyřazení po určité době nebo po spotřebě specifikované části ekonomických užitků obsažených v aktivu. Např. pořídí-li účetní jednotka pro svoje obchodní zástupce osobní automobily s tím, že je po uplynutí dvou let prodá, neboť chce prezentovat své úspěchy mj. používáním nejnovějších vozů; doba životnosti těchto automobilů může být přitom deset let.

Standard IAS 16 požaduje, aby byl ve vztahu k hmotnému majetku uplatňován tzv. komponentní přístup. Ten je založen na skutečnosti, že i když je aktivum samostatnou položkou hmotného majetku, lze vydělit některé jeho významné části, protože mají různou dobu životnosti nebo z nich účetní jednotce plyne ekonomický přínos po jinou dobu než z aktiva jako celku.¹⁰⁷ Z uvedeného vyplývá požadavek stanovit samostatně dobu (a taktéž metodu) odpisování jednotlivých významných komponentů hmotného aktiva. Jako typický příklad uvádí standard IAS 16 letadlo a jeho motory, kdy je třeba odepisovat motory kratší dobu, neboť je nutné je několikrát za dobu životnosti letadla vyměnit. U nehmotných aktiv je komponentní přístup vyloučen, neboť si lze jen těžko představit rozložení nehmotného statku na jednotlivé součásti, u kterých by nadto musela být stanovena diferencovaná doba životnosti.

1.2 Daňové právo

Daňové právo v zásadě striktně určuje dobu odpisování jednotlivých nehmotných i hmotných aktiv, přičemž její stanovení nevychází jako v účetních předpisech z doby použitelnosti aktiva, nýbrž je motivováno fiskálními dopady daňového odpisování. Jedinou výjimkou je hmotný majetek charakteru forem, šablon či modelů, u něhož je stanovení doby odpisování ponecháno na rozhodnutí poplatníka. Míra jeho uvážení však není neomezená, neboť

¹⁰⁶ Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace, VOX, Praha 2005, str. 681

¹⁰⁷ Vácha, P.: IAS 16 – Odpisování jednotlivých částí majetku – v čem je změna?, Auditor č. 4/2006, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 155

stanovení doby odpisování musí reflektovat předpokládanou dobu použitelnosti aktiva či předpokládaný počet vyrobených odlítků nebo výlisků.

1.2.1 Nehmotná aktiva

Rozhodujícím kritériem pro stanovení doby odpisování nehmotného aktiva je okolnost, zdali poplatník disponuje právem užívání k tomuto majetku na dobu určitou. Pokud ano, je doba odpisování dána dobou sjednanou pro užívání aktiva. Touto úpravou se daňové právo shoduje s přístupem aplikovaným v účetních předpisech (viz kapitolu E.1.1). Není-li právo užívání nehmotného majetku omezeno na dobu určitou, stanoví daňové předpisy dobu odpisování počtem měsíců v závislosti na druhu nehmotného aktiva, a to následovně:

- 18 měsíců u audiovizuálního díla,
- 36 měsíců u softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje,
- 60 měsíců u zřizovacích výdajů,
- 180 měsíců u oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo jeho části a tzv. daňového goodwillu,
- 72 měsíců u ostatních položek nehmotného majetku, jsou-li předmětem daňového odpisování.

Daňové právo se narozdíl od účetních předpisů detailně věnuje otázce vymezení doby odpisování nehmotných aktiv, došlo-li k jejich technickému zhodnocení. V takovém případě pokračuje poplatník v odpisování nehmotného majetku po zbývající dobu stanovenou pro daný majetek, nejméně však po dobu 9 měsíců u audiovizuálního díla, 18 měsíců u softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a 36 měsíců u ostatního nehmotného majetku. Je-li technické zhodnocení realizováno na již odepsaném nehmotném aktivu, stanoví daňový zákon dobu odpisování ve shodě s předchozí větou. Uvedené samozřejmě platí toliko pro nehmotný majetek, k němuž nemá poplatník právo užívání na dobu určitou. Je-li tomu tak, pak se v důsledku realizace technického zhodnocení neprodlužuje doba odpisování daného nehmotného aktiva, ledaže je současně prolongována doba užívání práva k předmětnému majetku.

1.2.2 Hmotný majetek

Pro stanovení doby odpisování hmotného aktiva je klíčové jeho zařazení do odpisové skupiny, které poplatník provádí v prvním roce odpisování. Zařazení hmotného aktiva do odpisové skupiny je zásadně konstantní, nemění se po celou dobu daňového odpisování, odhléd-

neme-li od dosti výjimečné situace, kdy dojde ke změně hlavního užívání stavebního díla.¹⁰⁸ Následující tabulka přináší přehled odpisových skupin s uvedením doby odpisování:

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

Uvedené doby odpisování jsou daňovým zákonem prohlášeny za minimální, tzn. že pod vlivem některých skutečností může dojít k jejich prolongaci. K prodloužení doby odpisování dochází především při realizaci technického zhodnocení v jiném než prvním roce odpisování (viz kapitolu F.2.2). U lineárního způsobu odpisování (viz kapitolu F.2.2.2) je doba odpisování prodloužena uplatněním nižších než mezních odpisových sazeb. Naopak u degressivní metody odpisování (viz kapitolu F.2.2.3) ze stejného titulu k prolongaci doby odpisování dojít nemůže, neboť zákon o daních z příjmů neumožňuje uplatnění jiných, než striktně stanovených odpisových koeficientů. Ke zdánlivému prodloužení doby odpisování dochází při přerušení odpisování (viz kapitolu E.2.2). V takovém případě se však doba odpisování neprodlužuje, neboť roky, kdy je odpisování přerušeno, nelze započítávat do celkového počtu let odpisování.

Rozdělení hmotných aktiv do odpisových skupin je realizováno za pomoci statistických klasifikačních systémů Standardní klasifikace produkce (SKP) a Klasifikace stavebních děl CZ-CC (KSD). Uvedené systémy byly vytvořeny Českým statistickým úřadem pro účely statistických zjišťování podle zákona o státní statistické službě, a dále pro případy specifikované zvláštními zákony, např. právě zákonem o daních z příjmů pro účely rozdělení hmotného majetku do odpisových skupin. Předmětem klasifikace SKP je základní třídění všech výrobků (zboží), prací výrobní povahy, služeb (aktivit), včetně oprav, údržby a instalace; předmětem klasifikace KSD je třídění všech místně a prostorově ucelených stavebních děl. Třídění je provedeno prostřednictvím číselných kódů a stručných slovních názvů, např. „30.0 – Kance-

¹⁰⁸ Jedná se o situaci, kdy tatáž stavba může být zařazena v různých odpisových skupinách podle toho, jaké je její hlavní užívání dle stavebního zákona. Např. je-li stavební dílo používáno jako sklad, zatřídí se do odpisové skupiny 5, je-li však tatáž stavba využívána jako administrativní budova, jedná se o odpisovou skupinu 6.

lářské stroje a počítače; průmyslové služby a práce“. Zákon o daních z příjmů uvedené číselné kódy a související slovní názvy vybraných položek hmotného majetku přejímá, případně podle potřeby některé slovní názvy upřesňuje či zkracuje, a následně podřazuje do jednotlivých odpisových skupin, např. v odpisové skupině 1 je uvedena položka „30.0 – Kancelářské stroje a počítače“. Rozhodne-li se tedy poplatník odpisovat hmotné aktivum (např. osobní počítač), zjistí podle jeho charakteristických vlastností pod jakou položku SKP či KSD jej lze subsumovat (položka SKP 30.0 – Kancelářské stroje a počítače), a dle toho zatřídí majetek do příslušné odpisové skupiny (odpisová skupina 1). Hmotné aktivum, jehož číselný kód a slovní označení není uvedeno v žádné z odpisových skupin, se zatřídí do odpisové skupiny 2, je-li uvedeno ve Standardní klasifikaci produkce, nebo do odpisové skupiny 5, je-li uvedeno v rámci Klasifikace stavebních děl CZ-CC.

Uvedená konstrukce vymezení doby odpisování prostřednictvím zatřídění do odpisové skupiny se týká převážné většiny hmotných aktiv, existují však následující výjimky:

- Hmotná aktiva, jejichž doba trvání či existence je stanovena právním předpisem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci, se odpisují po tuto dobu. Daňový zákon výslovně uvádí otvírky nových lomů, pískovny, hliniště, technické rekultivace (nejsou-li součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty), dočasné stavby a důlní díla. Dále se může jednat např. o výherní hrací automaty, jejichž životnost je zákonem omezena na pět let.¹⁰⁹
- Technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce se odpisuje po dobu patnácti let.
- Matrice, zápusky, formy, modely a šablony se odpisují po dobu stanovenou rozhodnutím poplatníka. Jak však již shora uvedeno, poplatník musí při stanovení doby odpisování vyjmenovaných aktiv brát v potaz jejich životnost, resp. odlitkový potenciál.

2. Průběh odpisování

Průběh odpisování můžeme rozdělit do následujících tří fází:

- zahájení odpisování,
- přerušení odpisování,
- ukončení odpisování.

¹⁰⁹ Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 373

2.1 Zahájení odpisování

Podle mezinárodních účetních standardů se s odpisováním nehmotného i hmotného majetku začne, jakmile je aktivum připravené k používání, tzn. jakmile je ve stavu a na místě potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Národní účetní právo váže zahájení odpisování na okamžik, kdy se určité aktivum stává nehmotným či hmotným majetkem ve smyslu účetních předpisů. Nehmotným majetkem se stává pořizované aktivum uvedením do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedením do stavu způsobilého k užívání, kterým se chápe dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (např. stavební zákon). Daňové právo definuje toliko okamžik vzniku hmotného majetku, a to identicky s účetní právní úpravou. Okamžikem vzniku nehmotných aktiv se daňový zákon nezabývá, neboť v tomto ohledu přebírá příslušné ustanovení účetních předpisů.

Z uvedeného je patrné, že jak mezinárodní účetní standardy tak i národní právo požadují, aby aktivum, u něhož má být zahájeno odpisování, splnilo podmínky dvojího druhu – objektivní a provozní. Splněním objektivních podmínek rozumíme naplnění definičních znaků určených pro dané aktivum nebo možnost subsumpce daného aktiva pod právním předpisem vymezený výčet majetkových položek. Splnění provozních podmínek lze chápat jako připravenost aktiva k používání způsobem zamýšleným subjektem odpisování. Jinými slovy, aby mohlo být např. u strojního zařízení zahájeno daňové odpisování, pak nestačí nabýt vlastnické právo k movité věci, jejíž ocenění převyšuje 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok, nýbrž uvedené strojní zařízení musí být dopraveno do tovární haly a zde musí být provedena jeho montáž či instalace.

Mezinárodní účetní standardy ani národní účetní předpisy nevyžadují, aby účetní jednotka započala s odpisováním ihned od dne, kdy jsou splněny shora definované podmínky, ale naopak ponechávají na rozhodnutí účetní jednotky určit pravidla pro zahájení odpisování u jednotlivých kategorií aktiv. Při stanovení takových pravidel však musí účetní jednotka dostát principu věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. S ohledem na tento požadavek zahajují účetní jednotky odpisování zpravidla od měsíce, ve kterém byly splněny všechny podmínky pro odpisování, přičemž může být uplatněn celý měsíční odpis, anebo od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo ke splnění stanovených podmínek.¹¹⁰

¹¹⁰ Louša, F. – Kraftová, I. – Náhlavská, J. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI, Praha 2006, str. 373

Naopak daňové právo obsahuje přesná pravidla pro zahájení odpisování jednotlivých kategorií aktiv. Nehmotný majetek se odpisuje počínaje měsícem následujícím po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Výjimkou je nehmotný majetek s užívacím právem sjednaným smlouvou na dobu určitou, u něhož může poplatník zahájit odpisování již dnem, v němž byly splněny stanovené podmínky. U převážné většiny hmotných aktiv se odpisování zahajuje ve zdaňovacím období, ve kterém byly splněny všechny podmínky pro odpisování, přičemž se uplatní celoroční odpis bez ohledu na skutečnost, kdy nastal den, v němž byly splněny stanovené podmínky. Jinak řečeno, když jsou naplněny všechny podmínky pro odpisování posledního dne zdaňovacího období, uplatní se odpis ve shodné výši, jako když jsou podmínky splněny první den zdaňovacího období. Uvedené pravidlo se nevztahuje na hmotná aktiva, u nichž se uplatňuje tzv. časová nebo výkonová metoda odpisování (viz kapitolu F.2.2.4). V těchto případech má poplatník právo výběru započít odpisování dnem, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování, nebo měsícem následujícím po dni, v němž byly splněny stanovené podmínky, přičemž odpis se uplatňuje (podobně jako v případě účetního odpisování) v alikvotní a nikoliv v celoroční výši.

2.2 Přerušování odpisování

V případě účetních odpisů je přerušování odpisování nepřípustné, neboť i v situaci, kdy majetek není delší dobu využíván, dochází k jeho opotřebení, minimálně morálním zastaráváním. Je-li však aplikována výkonová metoda odpisování, mohou být odpisy, není-li aktivum používáno, vykázány v nulové výši, aniž by došlo k přerušování odpisování.

O institutu přerušování daňového odpisování, který v sobě pojmově zahrnuje i odložení počátku odpisování, tak lze hovořit pouze v případě daňových odpisů. Je přitom třeba rozlišovat přerušování odpisování:

- dobrovolné. Poplatník může kdykoliv přerušit daňové odpisování, a to na libovolně dlouhou dobu. Má jedinou povinnost – při dalším odpisování pokračovat způsobem, jako by k přerušování odpisů nedošlo. Zajímavé je, že dobrovolné přerušování odpisování neumožňují daňové předpisy u nehmotných aktiv a hmotného majetku, u něhož je aplikována časová nebo výkonová metoda odpisování. U nehmotného majetku s právem užívání na dobu určitou a hmotného majetku podléhajícímu časovému nebo výkonovému odpisování je uvedená restrikce pochopitelná, neboť průběh odpisování je v těchto případech úzce svázan s jistým časovým omezením – dobou trvání dočasné stavby, dobou použitelnosti formy nebo dobou trvání užívacího práva k ochranné

známce apod. Naopak nemožnost přerušit odpisování nehmotného majetku, k němuž nemá poplatník právo užívání na dobu určitou, se jeví jako neopodstatněná.

- nutné. Poplatník je povinen přerušit daňové odpisování, resp. neuplatňovat daňové odpisy jako daňově uznatelné výdaje, nepoužívá-li odpisované aktivum k zajištění zdanitelných příjmů. S tím úzce souvisí požadavek daňového zákona zahrnovat do daňově účinných výdajů pouze poměrnou část odpisů v případě, že je odpisovaný majetek používán k zajištění zdanitelných příjmů jen zčásti. Nelze proto uplatňovat plné daňové odpisy u majetku sloužícího k činnostem, z nichž příjmy jsou osvobozeny od daně nebo nejsou-li předmětem daně z příjmů, což je typické u tzv. neziskových organizací¹¹¹. Ale i u podnikatelských subjektů narazíme na obdobný problém, např. u podnikového rekreačního střediska a dalších zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců.¹¹²

2.3 Ukončení odpisování

Odpisování končí nejpozději v okamžiku, kdy kumulovaná výše odpisů dosáhne hodnoty odpisovatelné částky aktiva. Před tímto okamžikem je odpisování ukončeno k datu vyřazení aktiva z majetkové evidence. Vyřazení majetku se uskutečňuje zejména úplatným převodem (prodejem, směnou), bezúplatným převodem (darováním, převodem ex lege), likvidací, vkladem, v důsledku škody nebo manka apod. U majetku s omezenou dobou použitelnosti (např. dočasná stavba nebo licence k softwaru na dobu určitou) zpravidla nastává okamžik, kdy kumulovaná výše odpisů dosáhne hodnoty odpisovatelné částky, současně s okamžikem vyřazení aktiva z majetkové evidence.

Standard IAS 38 věnovaný nehmotnému majetku zná vedle shora uvedených důvodů, na nichž se shodují mezinárodní účetní standardy s národním účetním i daňovým právem, ještě další důvod pro ukončení odpisování. Je jím rozhodnutí účetní jednotky prodat nehmotné aktivum nebo jej zařadit do skupiny klasifikované jako položky držené za účelem prodeje. K ukončení odpisování nehmotného aktiva tedy postačuje samotné vyjádření vůle v budoucnu majetkovou položku prodat bez ohledu na skutečnost, kdy k realizaci prodeje dojde.

¹¹¹ Jedná se o poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání – např. občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, veřejné vysoké školy, obce a kraje, organizační složky státu, subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon (např. Česká televize) ad.

¹¹² Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 363

F. Metody odpisování

V předchozí kapitole bylo uvedeno, že v otázce vymezení doby odpisování existuje jedna z hlavních distinkcí mezi účetní a daňovou právní úpravou spočívající v tom, že prvá ze jmenovaných ponechává stanovení doby odpisování na rozhodnutí účetní jednotky, zatímco druhá ji striktně určuje pro každé nehmotné i hmotné aktivum.

Podobné je to s metodami odpisování, které lze definovat jako matematické algoritmy způsobilé stanovit odpis konkrétní majetkové položky pro určité časové období. Účetní právo volbu vhodné odpisové metody přenechává účetní jednotce, naopak daňové právo rozhodnutí o tom, jakým způsobem má poplatník tu kterou majetkovou položku odpisovat, drží pevně ve svých rukou. Tomu odpovídá i rozsah právní úpravy – zatímco mezinárodní účetní standardy i české účetní předpisy věnují problematice stanovení metod odpisování několik stručných ustanovení převážně obecného charakteru, daňové právo se toutéž otázkou zabývá velice zevrubně v mnoha ustanoveních, která se snaží předvídat všechny okolnosti, jež mohou při daňovém odpisování nastat. Příčinu je opět nutné hledat v odlišné funkci účetních a daňových odpisů.

1. Metody účetního odpisování

1.1 Úprava odpisových metod v rámci účetních předpisů

Národní účetní právo neudílí (s níže uvedenými marginálními výjimkami) účetním jednotkám žádné speciální pokyny týkající se odpisových metod. Neznamená to však, že účetní jednotky mají při výběru konkrétního způsobu odpisování volnost – zvolená odpisová metoda musí být konformní se zákonnými požadavky na vedení účetnictví, zejména s principem věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Mezinárodní účetní standardy jsou v otázce metodiky odpisování přeci jenom sdílnější. Účetní jednotka má zvolit takové metody, které nejlépe reflektují očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků zahrnutých v odpisovaných aktivech. Vybrané odpisové metody je pak účetní jednotka povinná konzistentně aplikovat v každém účetním období, nedojde-li k významné změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucích ekonomických užitků. Nastane-li taková situace, požadují mezinárodní účetní standardy změnit dosud aplikované metody odpisování. České účetní předpisy změnu odpisových metod výslovně neupravují, implicitně však povinnost jejich změn v odůvodněných případech vyplývá ze zmíněné zásady věrného a poctivého zobrazení

předmětu účetnictví.¹¹³ Jedinou obecnou podmínkou vyplývající z národního účetního práva ve vztahu ke všem účetním metodám je provedení změny v odpisových metodách od počátku účetního období.

Jako vhodné odpisové metody uvádějí mezinárodní účetní standardy lineární odpisování, odpisování ze snižujícího se základu a výkonové odpisování. Standard IAS 16 věnovaný hmotnému majetku žádnou z nich nepreferuje, naopak standard IAS 38 uvádí, že pouze zřídka, pokud vůbec někdy, je možno přesvědčivě zdůvodnit takovou metodu odepisování nehmotných aktiv, jejímž výsledkem je nižší částka kumulovaného odpisu, než podle lineární metody. Lineární metoda má nadto podle standardu IAS 38 subsidiární charakter – nemůže-li účetní jednotka spolehlivě určit způsob, jakým budou spotřebovávány budoucí ekonomické užitky z daného nehmotného aktiva, aplikuje metodu rovnoměrného odpisování. Mezinárodní účetní standardy jednotlivé odpisové metody blíže nevysvětlují, české účetní právo nepodává ani jejich alespoň demonstrativní výčet. Jejich znalost ze strany účetních jednotek se tedy předpokládá. Tato okolnost je potvrzením zásady, že účetní právo je právem profesionálů, které stanoví určité meze, v nichž je dán prostor jejich odbornému uvážení.

Jak již bylo shora zmíněno, národní účetní předpisy stanoví ve výjimečných případech závaznou metodu odpisování. Jedná se o:

- goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku, které je třeba odpisovat rovnoměrně do nákladů, vykazují-li kladnou hodnotu, nebo rozpouštět rovnoměrně do výnosů, vykazují-li zápornou hodnotu (viz kapitolu B.2.4.2),
- ložisko nevyhrazeného nerostu, jež se odpisuje výkonovou metodou – prostřednictvím sazby na jednotku těženého množství na základě skutečné těžby, kdy odpisová sazba na jednotku těženého množství (Kč/tuna, Kč/m³) je podílem pořizovací ceny ložiska na jednotlivém pozemku a zásob nevyhrazeného nerostu (tuny, m³) prokázaných geologickým průzkumem na tomto pozemku.

1.2 Rozdělení a vymezení účetních odpisových metod

Účetní teorie i praxe zná celou řadu odpisových metod, které mohou účetní jednotky použít při stanovení účetních odpisů nehmotných i hmotných aktiv. Následující přehled se snaží o zachycení všech podstatných odpisových metod bez ohledu na skutečnost, v jaké míře jsou účetními jednotkami v praxi využívány. Účetní metody odpisování můžeme rozdělit na:

- lineární,
- degresivní,

¹¹³ Louša, F. – Kraftová, I. – Náhlavská, J. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI, Praha 2006, str. 375

- progresivní,
- výkonové,
- kombinované,
- kvaziúčetní.

Lineární metoda

Lineární (rovnoměrná, proporcionální) metoda je základní a nejčastěji využívanou odpisovou metodou.¹¹⁴ Tato metoda vychází z předpokladu, že hodnota aktiva klesá po celou dobu jeho použitelnosti rovnoměrně.¹¹⁵ Odpis se stanoví jako podíl pořizovací ceny a doby odpisování aktiva určené v příslušné časové jednotce. V každém časovém období (dny, měsíce, roce) se tak odepíše stejná část pořizovací ceny majetku.

Výhodou lineární odpisové metody je její jednoduchost a administrativní nenáročnost, nevýhodou skutečnost, že nezohledňuje stupeň využití některých aktiv v jednotlivých obdobích jejich použitelnosti.¹¹⁶ Typickým příkladem jsou stroje a zařízení; naopak u budov, staveb a nehmotných aktiv se zpravidla lineární metoda jeví jako optimální. Aplikace lineární odpisové metody může také způsobovat zastarávání techniky se všemi jeho důsledky jako je např. pokles produktivity práce nebo omezení konkurenceschopnosti produkce.¹¹⁷

Degresivní metody

Degresivní (zrychlené, akcelerační) odpisové metody jsou charakteristické tím, že objem odpisů v čase klesá. Jejich aplikace je namístě v případech, kdy účetní jednotka předpokládá intenzivnější využití aktiva v prvních letech jeho použitelnosti. Degresivní metody odpisování tím, že se v prvních letech odpisují vyšší částky, umožňují rychlejší akumulaci vnitřních finančních zdrojů, což přispívá k rychlejší obnově a modernizaci majetku účetní jednotky a podněcuje její inovační aktivitu, a tak snižuje riziko morálního zastarávání.¹¹⁸ Riziko při jejich aplikaci představují především nežádoucí inflační tendence při vysoké míře investování a tlak na předčasné a nežádoucí vyřazování odpisovaných aktiv.¹¹⁹

První z degressivních odpisových metod je metoda snižujícího se základu (klesající bilance), někdy označovaná jako metoda stálého procenta či geometricky-degresivní metoda¹²⁰.

¹¹⁴ Louša, F. – Kraftová, I. – Náhlovská, J. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI, Praha 2006, str. 373

¹¹⁵ Brandis, P. (Hrsg.): Blümlich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, München 2007, Kommentar zum § 7 EStG, Rn. 330

¹¹⁶ Kopta, D.: Finance podniku II, Jihočeská univerzita, České Budějovice, 2002, str. 17

¹¹⁷ Valach, J. a kol.: Finanční řízení podniku, EKOPRESS, Praha 1999, str. 205

¹¹⁸ Synek, M.: Podniková ekonomika, 2. vydání, C.H. Beck, Praha 2000, str. 123

¹¹⁹ Valach, J. a kol.: Finanční řízení podniku, EKOPRESS, Praha 1999, str. 207

¹²⁰ Wohlgenuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 111

Tato metoda pracuje s odpisovou sazbou, která je určitým násobkem lineární sazby, v praxi nejčastěji dvojnásobkem¹²¹ (tzv. dvojitá degrese). Odpisovou sazbou se však nenásobí pořizovací cena aktiva, nýbrž jeho zůstatková cena, čímž dochází ke snižování odpisové základny. Při použití této odpisové metody se nikdy neodepíše celá pořizovací cena aktiva. Řešení existuje dvojího druhu, první je však aplikovatelné toliko v oblasti mezinárodních účetních standardů – neodepsaná částka se stanoví předem jako zbytková hodnota aktiva (viz kapitolu D.1). Druhou možností je přičíst zbývající neodepsanou část pořizovací ceny k odpisu vypočtenému v posledním roce stanovené doby odpisování.¹²²

Další ze zrychlených metod odpisování je metoda kumulativního souhrnu čísel (sumace čísel), která je známá též pod zkratkou SYD z anglického „Sum-of-years’ digits“. Odpis se vypočte jako součin pořizovací ceny majetku a podílu počtu let, které zbývají do konce doby odpisování aktiva, a celkové sumy jednotlivých let doby odpisování aktiva.¹²³ Metoda kumulativního souhrnu čísel je i progresivní odpisovou metodou (viz níže).

Konečně, degresivní odpisová metoda může být založena i na manuálně stanovené klesající procentní sazbě¹²⁴, kdy neexistuje jako u shora zmíněných odpisových metod žádný matematický výpočtový podklad pro její určení (např. v prvním roce činí odpisová sazba 35 %, ve druhém 30 %, ve třetím 20 % a ve čtvrtém 15 %).

Progresivní metody

Při aplikaci progresivních metod výše odpisů v čase roste, odpisy se akumulují až koncem doby použitelnosti aktiva. V praxi se progresivní odpisování používá výjimečně¹²⁵, neboť si lze jen obtížně představit aktivum, které by bylo využíváno více koncem doby odpisování než na jejím počátku. Důvodem k jejich aplikaci tak mohou být neúčetní záměry – např. snaha zlepšit výsledek hospodaření účetní jednotky.

První z progresivních odpisových metod je metoda kumulativního souhrnu čísel. Odpis se vypočte jako součin pořizovací ceny majetku a podílu počtu let, které již uplynuly od počátku doby odpisování (nikoliv tedy počtu let, které zbývají do konce doby odpisování aktiva, jak tomu bylo u degresivní metody kumulativního souhrnu čísel), a celkové sumy jednotlivých let doby odpisování aktiva. Druhou z progresivních metod odpisování je metoda zalo-

¹²¹ Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace, VOX, Praha 2005, str. 241

¹²² Kopta, D.: Finance podniku II, Jihočeská univerzita, České Budějovice, 2002, str. 18

¹²³ Loja, R. – Vojáčková, H.: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek, Bilance, Praha 2005, str. 160

¹²⁴ Vlček, J. a kol.: Ekonomie a ekonomika, ASPI Publishing, Praha 2003, str. 253

¹²⁵ Louša, F. – Kraftová, I. – Náhlovská, J. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI, Praha 2006, str. 374

žená na rostoucí procentní sazbě¹²⁶ stanovené individuálně, bez výpočtového algoritmu (např. v prvním roce činí odpisová sazba 15 %, ve druhém 20 %, ve třetím 30 % a ve čtvrtém 35 %).

Kombinované metody

Za účelem dosažení maximálního souladu mezi předpokládaným průběhem opotřebení aktiva v čase a jeho odpisováním není vyloučeno shora uvedené metody odpisování kombinovat – např. v prvních letech uplatňovat degresivní odpisy, a poté aplikovat lineární metodu odpisování¹²⁷.

Kombinované odpisové metody, které se rovněž označují jako nerovnoměrné, stupňovité nebo anglickým výrazem „Owner-engineered“, se v praxi téměř nevyskytují¹²⁸. Důvodem může být jejich malá transparentnost implikující dohady o tom, že hlavním důvodem k jejich použití bylo zkreslení věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví, a dále také časová náročnost vyžadující věnovat se individuálně každé majetkové položce ve větším rozsahu, než při aplikaci ostatních odpisových metod.

Výkonová metoda

Výkonová (objemová) metoda je jedinou odpisovou metodou, u které je průběh používání aktiva vyjádřen ve vazbě na výkon nebo objem produkce odpisovaného aktiva, a nikoliv ve vazbě na čas. U výkonové metody je rozhodující určení odpisové sazby, jež se stanoví jako podíl pořizovací ceny aktiva a předpokládaného množství produkce, které se získá z daného aktiva po dobu jeho životnosti.¹²⁹ Výkonový odpis se pak vypočte jako součin odpisové sazby a skutečného množství produkce získaného za stanovenou časovou jednotku. Množstvím produkce se rozumí např. počet výlisků u formy, počet letových hodin u letadla nebo počet kopií u kopírovacího zařízení.

V případě, že účetní jednotka stanoví předpokládané množství produkce s minimální odchylkou, jeví se výkonová metoda odpisování jako nejpřesnější z uvedených odpisových metod. Její nevýhodou však je, že nezachycuje morální opotřebení odpisovaného aktiva.¹³⁰

Kvaziúčetní metody

Jedná se o případy, kdy účetní jednotka používá k výpočtu účetních odpisů odpisové metody definované daňovým právem; jinak řečeno, subjekt odpisování vypočte pro účely

¹²⁶ Vlček, J. a kol.: *Ekonomie a ekonomika*, ASPI Publishing, Praha 2003, str. 253

¹²⁷ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): *Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht*, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 113

¹²⁸ Louša, F. – Kraftová, I. – Náhlovská, J. a kol.: *Účetnictví podnikatelů 2006*, ASPI, Praha 2006, str. 375

¹²⁹ Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace*, VOX, Praha 2005, str. 242

¹³⁰ Valach, J. a kol.: *Finanční řízení podniku*, EKOPRESS, Praha 1999, str. 208

sestavení daňového přiznání daňové odpisy a ve shodné výši je promítne do účetnictví (blíže viz kapitolu C.2 v části třetí).

2. Metody daňového odpisování

2.1 Nehmotný majetek

U nehmotného majetku, k němuž má poplatník právo užívání na dobu určitou, se aplikuje metoda časového odpisování, tzn. že se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou, přičemž se odpis vypočte s přesností na dny nebo měsíce podle výběru poplatníka. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně měsíčně po dobu určenou daňovým zákonem – např. software 36 měsíců (viz kapitolu E.1.2.1). V případě zvýšení vstupní ceny nehmotného majetku v důsledku realizace technického zhodnocení se uvedené odpisové metody nemění, změna nastává pouze v délce trvání doby odpisování (viz kapitolu E.1.2.1).

Zákon o daních z příjmů tedy vymezuje pro nehmotný majetek dvě odlišné metody odpisování, jejichž aplikace však má u aktiv se stejnou dobou odpisování totožný dopad. Použití dvou různých metod odpisování je zapříčiněno toliko nutností reflektovat okolnost, zdali poplatník disponuje právem užívání k nehmotnému aktivu na dobu určitou či nikoliv. Nenabízí se tedy, jako v případě hmotného majetku (viz níže), na výběr dvě odlišné metody odpisování, jejichž prostřednictvím může poplatník ovlivňovat výši daňového základu, a tím potažmo výši daně.

Oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo jeho části a tzv. daňový goodwill (viz kapitolu B.2.4.2) se odpisují do zdanitelných nákladů rovnoměrně během 180 měsíců, vykazují-li kladnou hodnotu, nebo rozpouštějí do zdanitelných výnosů rovnoměrně během 180 měsíců, vykazují-li zápornou hodnotu.

Při zahájení, resp. ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze odpisy nehmotného majetku uplatnit pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na použitém stanovení přesnosti odpisů. Touto úpravou se daňové odpisování nehmotných aktiv shoduje s přístupem aplikovaným v rámci účetního odpisování. Naopak se zásadně odlišuje od pojetí uplatňovaného u daňových odpisů hmotného majetku, kde se při zahájení, resp. ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období zpravidla uplatní celoroční odpis, resp. polovina ročního odpisu (viz níže).

Mohlo by se zdát, že výkladem o metodách daňového odpisování nehmotného majetku bylo popřeno shora uvedené tvrzení o principiálně odlišném přístupu daňové a účetní

právní úpravy k otázce metodologie odpisování. Pravdou je, že daňové právo u nehmotných aktiv aplikuje některé principy z oblasti účetních předpisů – lineární metodu odpisování nebo stanovení odpisů s přesností na měsíce či dokonce dny. Avšak tím, že současně povoluje toliko uvedené odpisové metody a striktně vymezuje doby odpisování nehmotných aktiv, naplňuje daňová právní úprava v oblasti odpisování nehmotných aktiv funkci nástroje fiskální politiky státu, neboť do značné míry limituje rozhodovací možnosti poplatníka. Prostor pro jeho uvážení je vlastně dokonce ještě užší než v případě odpisování hmotných aktiv, u nichž jsou uplatňovány ryze neúčetní metody, avšak daňové právo zde nabízí celou řadu nástrojů pro daňovou optimalizaci – např. možnost výběru odpisové metody nebo právo přerušit odpisování.

2.2 Hmotný majetek

Pro většinu položek hmotného majetku nabízí daňový zákon poplatníkovi na výběr ze dvou odpisových metod – rovnoměrné (lineární) a zrychlené (degresivní), není-li povinen aplikovat některou z tzv. specifických metod daňového odpisování hmotných aktiv.

2.2.1 Společná ustanovení pro rovnoměrnou a zrychlenou metodu odpisování

Odpisovou metodu stanoví subjekt odpisování pro každé nově pořízené hmotné aktivum. Výjimku představují případy, kdy je poplatník povinen pokračovat v odpisování ze vstupní ceny, z níž odpisoval původní subjekt odpisování (viz kapitolu D.3.4.2); tehdy je třeba současně zachovat i zvolenou metodu odpisování. Jelikož vybraný způsob odpisování nelze měnit po celou dobu odpisování, musí poplatník pečlivě rozvážit, kterou z odpisových metod zvolí. V úvahu by měl vzít nejenom otázku daňové optimalizace (degresivní metoda umožňuje dříve přesunout vstupní cenu hmotného aktiva do daňově účinných nákladů), nýbrž i transparentnost zvoleného způsobu odpisování (lineární metoda je jednodušší na výpočet i kontrolu) nebo otázku plánované četnosti technických zhodnocení (při zrychleném způsobu odpisování se více prodlužuje doba odpisování).

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole o době a průběhu odpisování, jeden z podstatných rozdílů mezi daňovým a účetním odpisováním hmotného majetku tkví v tom, že daňová právní úprava narozdíl od účetní zásadně nezohledňuje okamžik pořízení hmotného aktiva, nýbrž umožňuje v prvním roce odpisování uplatnit celoroční odpis. Podmínkou je, že poplatník eviduje hmotné aktivum ve svém majetku ke konci příslušného zdaňovacího období. Nastanou-li však níže uvedené skutečnosti, je oprávněn uplatnit odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu:

- pokračování v odpisování započatém původním subjektem odpisování (viz kapitolu D.3.4.2),
- nabytí vlastnického práva k hmotnému movitému majetku splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva (viz kapitolu C.3.2),
- vstup do likvidace, úpadek nebo hrozba úpadku (doplňující podmínkou je evidence hmotného majetku po celé zdaňovací období),
- zdaňovací období je v důsledku fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva kratší než dvanáct měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích,
- změna právní formy veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti na jinou obchodní společnost nebo družstvo a akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost.

Podobně ve zdaňovacím období, kdy dochází k vyřazení hmotného majetku, nesleduje daňová právní úprava jeho přesný datum, ale umožňuje poplatníkovi uplatnit odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Předpokladem je, že hmotný majetek byl u poplatníka evidován na počátku příslušného zdaňovacího období, a v jeho průběhu došlo:

- k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období,
- k převedení majetku na jinou právnickou nebo fyzickou osobu podle zvláštních právních předpisů (např. zákon o velké privatizaci),
- k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k ukončení pronájmu¹³¹, k fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva, ke zrušení bez likvidace, zániku bez likvidace, zrušení s likvidací, prohlášení konkursu, povolení reorganizace nebo schválení plánu oddlužení
- k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem,
- k ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku,
- ke změně právní formy veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti na jinou obchodní společnost nebo družstvo a akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost.

¹³¹ Podobně postupuje poplatník – fyzická osoba, která v průběhu zdaňovacího období přerušila podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost nebo pronájem a tuto činnost nezahájila do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byla činnost přerušena.

2.2.2 Rovnoměrná metoda odpisování

Při rovnoměrném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Jak je patrné z následující tabulky, výše roční odpisové sazby je závislá na zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny (viz kapitolu E.1.2.2) a okolnosti, zdali je aktivum odpisováno prvním rokem nebo později:

<i>Odpisová skupina</i>	<i>Roční odpisová sazba</i>	
	<i>v prvním roce odpisování</i>	<i>v dalších letech odpisování</i>
1	20	40
2	11	22,25
3	5,5	10,5
4	2,15	5,15
5	1,4	3,4
6	1,02	2,02

V prvním roce odpisování je roční odpisová sazba nižší než v dalších letech odpisování, a to přibližně o polovinu. Důvodem je zejména skutečnost, že daňový odpis hmotného majetku lze uplatnit narozdíl od účetního v celoroční výši, i když bylo aktivum pořízeno např. v posledním měsíci zdaňovacího období. Snížením roční odpisové sazby v prvním roce odpisování tak daňová právní úprava koriguje uvedenou disproporci, a to i s ohledem na spekulativní pořizování majetku těsně před koncem zdaňovacího období. Současně se však nabízí řešení jiné, aplikované např. u nehmotných aktiv – při zahájení, resp. ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období se uplatní daňové odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na použitém stanovení přesnosti odpisů (nejvhodnějším se jeví měsíční interval).

Roční odpisové sazby jsou prohlášeny daňovým zákonem za maximální, tzn. že poplatník může aplikovat i sazby nižší, čímž dojde k prodloužení doby odpisování. Možnost tímto způsobem modifikovat výši daňových odpisů nabízí daňové právo toliko u rovnoměrného způsobu odpisování; zvolí-li poplatník degresivní metodu odpisování, musí uplatňovat odpisy ve výši striktně stanovené zákonem o daních z příjmů (viz níže).

Při splnění zákonných podmínek může poplatník u vybraných hmotných aktiv, která můžeme označit jako privilegovaná, zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 10, 15 nebo 20 %.

Podmínky pro uplatnění zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování jsou dvě – obecná, která musí být splněna vždy, a speciální, jejíž naplnění závisí na procentuálním navýšení odpisu.¹³²

Obecná podmínka spočívá v tom, že poplatník musí být prvním vlastníkem hmotného majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů, tzn. osobou, která si jako první pořídila nový hmotný majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím, nebo osobou, která tento majetek pořídila nebo vyrobila ve vlastní režii.

Speciální podmínka pro možnost navýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % je formulována dílem pozitivně – musí se jednat o hmotná aktiva zařazená do odpisových skupin 1, 2 nebo 3 a dílem negativně – nesmí se jednat o zákonem taxativně vymezené druhy majetku, např. letadla¹³³ nebo osobní automobily¹³⁴. Zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 15 % lze naopak pouze u hmotných aktiv v zákoně explicitně uvedených – čističek odpadních vod a zařízení pro zpracování druhotných surovin zařazených do odpisových skupin 1, 2 nebo 3. Možnost navýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % je vyhrazena toliko poplatníkům s převážně zemědělskou a lesní výrobou¹³⁵, jedná-li se o stroje pro zemědělství a lesnictví zařazené do odpisových skupin 1, 2 nebo 3.

Zvýšení odpisu v prvním roce odpisování samozřejmě znamená změnu (zvýšení) roční odpisové sazby v prvním roce odpisování. Jelikož se uplatněním zvýšeného odpisu nemění odpisovatelná částka aktiva, znamená to, že v dalších letech musí být odpisy úměrně nižší. To se zákonitě projeví ve změně (snížení) roční odpisové sazby v dalších letech odpisování. Daňová právní úprava přitom rozložila snížení objemu odpisů rovnoměrně na zbývající počet let odpisování.

Ucelený přehled ročních odpisových sazeb při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování podává následující tabulka:

¹³² Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006, str. 368

¹³³ Jsou-li však využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, zvýšený odpis uplatnit lze.

¹³⁴ Výjimku představují automobily využívané provozovateli silniční motorové dopravy, taxislužby a autoškol, a dále automobily sanitní a pohřební.

¹³⁵ Poplatník, u něhož příjmy z uvedené činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů.

<i>Zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o</i>	<i>Odpisová skupina</i>	<i>Roční odpisová sazba</i>	
		<i>v prvním roce odpisování</i>	<i>v dalších letech odpisování</i>
10 %	1	30	35
	2	21	19,75
	3	15,4	9,4
15 %	1	35	32,5
	2	26	18,5
	3	19	9
20 %	1	40	30
	2	31	17,25
	3	24,4	8,4

Daňové právo pamatuje také na situaci, kdy v průběhu odpisování hmotného aktiva dojde k jeho technickému zhodnocení, a tudíž ke změně (zvýšení) odpisovatelné částky aktiva. V takovém případě se vstupní cena mění na zvýšenou vstupní cenu a roční odpisová sazba v dalších letech odpisování na roční odpisovou sazbu pro zvýšenou vstupní cenu. Výjimkou je technické zhodnocení provedené nejpozději v prvním roce odpisování, které je součástí vstupní ceny, a dále technické zhodnocení realizované na nemovité kulturní památce a hmotném majetku vyloučeném z odpisování, neboť se odpisuje samostatně.

Mechanismus výpočtu rovnoměrného odpisu ze zvýšené vstupní ceny zůstává stejný jako v případě rovnoměrného odpisu z (nezvýšené) vstupní ceny – odpis se stanoví ve výši jedné setiny součinu zvýšené vstupní ceny hmotného aktiva a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu. Přehled těchto sazeb, které jsou shodné pro privilegovaná i ostatní hmotná aktiva, je uveden v následující tabulce:

<i>Odpisová skupina</i>	<i>Roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu</i>
1	33,3
2	20
3	10
4	5,0
5	3,4
6	2

Z porovnání ročních odpisových sazeb v dalších letech odpisování, nejedná-li se o privilegovaný hmotný majetek, s ročními odpisovými sazbami pro zvýšenou vstupní cenu je patrné, že druhé ze jmenovaných jsou zásadně nižší. Důvod je nasnadě – v důsledku realizace technického zhodnocení lze předpokládat prodloužení doby životnosti hmotného aktiva; je tedy žádoucí současně prolongovat i dobu odpisování technicky zhodnoceného majetku. V případě privilegovaných hmotných aktiv je však naopak roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu zpravidla vyšší než roční odpisová sazba v dalších letech odpisování. Tím dochází k urychlení odpisování a k popření shora vyčteného. U privilegovaných hmotných aktiv se proto de lege ferenda jeví vhodné stanovit roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu v adekvátní výši, která bude konformní s požadavkem prolongace doby odpisování technicky zhodnoceného majetku.

Od zvýšené vstupní ceny musíme odlišovat změněnou vstupní cenu, tzn. zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odpisovaného hmotného aktiva z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení. Typickým příkladem je dodatečná změna výše dopravného nebo cla, dodatečně poskytnutá sleva z ceny nakupovaného aktiva, změna v důsledku vyřazení nebo zařazení majetkové položky do souboru movitých věcí nebo snížení vstupní ceny stroje po likvidaci některého příslušenství a zvýšení téhož při začlenění takového příslušenství, které není technickým zhodnocením.¹³⁶ V těchto případech se odpis stanoví ze změněné vstupní ceny při zachování roční odpisové sazby v prvním roce, resp. v dalších letech odpisování; jinými slovy neaplikuje se roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

2.2.3 Zrychlená metoda odpisování

Při aplikaci degresivní odpisové metody se odpis hmotného majetku stanoví odlišně v prvním a dalších letech odpisování. V prvním roce odpisování se odpis vypočte jako podíl vstupní ceny hmotného aktiva a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. V dalších letech odpisování je odpis roven podílu dvojnásobku zůstatkové ceny hmotného majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován. Odpisové koeficienty, které jsou neměnné a nelze tak uplatnit odpisy v jiné (nižší) výši jako u rovnoměrného způsobu odpisování, uvádí následující přehled:

¹³⁶ Polák, J.: Vstupní cena a zůstatková cena hmotného majetku dle § 29 zákona o daních z příjmů, Finanční, daňový a účetní bulletin č. II/1998, str. 26

<i>Odpisová skupina</i>	<i>Koeficient pro zrychlené odpisování</i>	
	<i>v prvním roce odpisování</i>	<i>v dalších letech odpisování</i>
1	3	4
2	5	6
3	10	11
4	20	21
5	30	31
6	50	51

Označení zrychlené odpisování je poněkud zavádějící, neboť může evokovat představu, že při aplikaci degresivní odpisové metody dojde k rychlejšímu odepsání hmotného aktiva, a tím ke zkrácení jeho doby odpisování. Ve skutečnosti je doba odpisování identická jako při použití rovnoměrné odpisové metody, pouze se rychleji do daňových výdajů přesune větší část odpisovatelné částky – nejvyšší je odpis ve druhém roce odpisování, poté postupně geometrickou řadou klesá. Při použití lineární metody vykazují odpisy konstantní hodnotu, pouze v prvním roce je odpis zhruba o jednu polovinu nižší než v dalších letech.

Také při aplikaci zrychlené metody odpisování lze u vybraných hmotných aktiv zvýšit odpis v prvním roce odpisování, a to o 10, 15 nebo 20 % vstupní ceny hmotného majetku. Podmínky pro využití tohoto poplatníkovra práva jsou identické jako v případě aplikace lineární odpisové metody. Rozdíl lze spatřovat toliko v legislativním přístupu – v případě rovnoměrné odpisové metody daňový zákon explicitně uvádí speciální odpisové sazby v prvním i dalších letech odpisování, u zrychleného způsobu odpisování nejsou žádné zvláštní koeficienty stanoveny.

Daňový zákon také u degresivní odpisové metody ošetřil situaci, kdy dochází k technickému zhodnocení hmotného majetku. V roce, kdy je technické zhodnocení realizováno, se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny hmotného majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu. V dalších letech se odpis vypočte jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny hmotného aktiva a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl hmotný majetek odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny. Odpisové koeficienty pro zvýšenou zůstatkovou cenu jsou totožné s koeficienty pro odpisování v prvním roce (viz předchozí tabulku).

2.2.4 Specifické metody odpisování

U vybraných hmotných aktiv se neaplikují shora uvedené základní metody daňového odpisování, nýbrž s ohledem na jejich zvláštnost se použijí tzv. specifické metody odpisování. Zákon o daních z příjmů předmětné odpisové metody nijak nepojmenovává, pouze definuje jejich výpočtový algoritmus. Zejména se zřetelem na zvláštní vlastnosti aktiv, jichž se týkají, je můžeme nazvat metodou časového odpisování a metodou výkonového odpisování.

V případě metody časového odpisování se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny hmotného aktiva a stanovené doby trvání. Jak již předchozí věta naznačuje, tato odpisová metoda se uplatní u hmotného majetku, jehož doba trvání je stanovena právním předpisem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci – např. otvírky nových lomů, pískovny, hlinišť, dočasné stavby nebo důlní díla (viz též kapitolu E.1.2.2). Obdobně u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce se roční odpis stanoví ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny.

U metody výkonového odpisování se roční odpis vypočte jako podíl vstupní ceny a poplatníkem stanovené doby použitelnosti nebo (rovněž poplatníkem) stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků. Tato odpisová metoda se aplikuje u matric, zápustek, forem, modelů a šablon.

Pro obě specifické metody odpisování je společné, že se roční odpis stanoví s přesností na dny nebo na celé měsíce, a to počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování, přičemž při zahájení, resp. ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na zvoleném způsobu stanovení přesnosti odpisů.

Část třetí – Pohled na právní institut odpisování z různých úhlů

A. Konfrontace právní úpravy odpisování s její praktickou aplikací

1. Východiska

Předchozí kapitoly se zabývaly jednotlivými prvky právního institutu odpisování z hlediska platného práva. Právo je uskutečňováno chováním těch subjektů, jimž jsou adresovány právní normy, resp. chováním nositelů subjektivních práv a povinností.¹³⁷ Bez toho by právo bylo jen neživým souborem příkazů, zákazů a dovolení. Jeví se tudíž velice potřebným, ale i zajímavým, nahlédnout na uplatňování právních norem týkajících se účetního i daňového odpisování u konkrétních ekonomických subjektů. Objektem zájmu bude odpisová problematika u patnácti podnikatelsky aktivních obchodních společností, jejichž relevantní ekonomické údaje jsou uvedeny v příloze k této práci.

Předmětem zkoumání budou skutečnosti, u kterých dává právní předpis subjektu odpisování právo volby (týká se především daňových odpisů), a skutečnosti, které nejsou právními normami striktně upraveny, nýbrž je dán prostor pro odborné uvážení subjektu odpisování (týká se zejména účetního odpisování).

Účetní odpisy budou nahlíženy z hlediska národní účetní úpravy, nikoliv z pohledu mezinárodních účetních standardů. Důvodem je okolnost, že účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů sestavují pouze dvě z uvedených obchodních společností, a konfrontace právní úpravy se skutečností by tak nebyla reprezentativní. Lze však konstatovat, že při stanovení odpisových pravidel pro účely sestavení účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů je účetními jednotkami kladen daleko větší důraz na soulad s principy zakotvenými v mezinárodních účetních standardech, než při odpisování podle národního účetního práva (viz níže). Lze se domnívat, že je tomu tak zejména z následujících příčin:

- obvykle se jedná o společnosti, které jsou součástí nadnárodního koncernu, jež s ohledem na patřičnou prezentaci účetní závěrky celého koncernu vyžaduje, aby údaje všech jeho členů byly konformní s mezinárodním účetním právem,
- účetní závěrka je sestavována dle jakési koncernové kuchařky, ve které jsou podrobně definována jednotlivá relevantní pravidla,

¹³⁷ Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva, EUROLEX Bohemia, Praha 2001, str. 129

- účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů pro účetní jednotku sestavuje či alespoň její supervizi provádí poradenská společnost zpravidla z tzv. velké čtyřky¹³⁸.

2. Účetní odpisy

Při zkoumání metodiky účetního odpisování u shora uvedených obchodních společností byly předmětem zájmu zejména otázky, jak byly vymezeny hranice ocenění pro nehmotný majetek a pro samostatné movité věci, jak byly stanoveny doby odpisování jednotlivých nehmotných a hmotných aktiv, a jak byly určeny odpisové metody pro konkrétní položky nehmotného a hmotného majetku.

Drtivá většina zkoumaných účetních jednotek (s výjimkou společností E a G) stanovila hranici ocenění pro nehmotný majetek i samostatné movité věci ve shodě s daňovými předpisy, tzn. ve výši 60 000 Kč, resp. 40 000 Kč. Účetní právo vyžaduje důsledné respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Z uvedeného požadavku vyplývá zejména povinnost stanovit hranici pro zařazení majetkové položky do kategorie nehmotného či hmotného majetku v souladu se všemi relevantními faktory, jako je např. celkový objem aktiv, dosahovaný obrat či průměrný roční přírůstek majetku. Pak ale není možné, aby účetní jednotky, jejichž hodnota majetku se liší o deseti až stamiliony, a dosahovaný obrat dokonce o miliardy, měly stanoveny vzájemně totožné hranice ocenění pro nehmotný majetek, resp. samostatné movité věci.

Jak již řečeno, výjimku tvoří společnosti E a G. Ani u nich však nemáme zvláštní důvod k radosti, neboť jimi stanovené hranice pro ocenění majetku vycházejí z pravidel, která nereflektují skutečnosti typické pro určitou účetní jednotku, nýbrž jsou shodná pro všechny subjekty tvořící nadnárodní koncern, jehož je konkrétní společnost členem. Oba přístupy k vymezení hranice ocenění pro uvedená aktiva je tak třeba odmítnout jako nekonformní se základními účetními principy.

V případě určení doby odpisování se opakuje takřka stejný scénář jako u vymezení hranice ocenění, když naprostá většina obchodních společností stanovila účetní doby odpisování dle daňového práva. Toliko tři účetní jednotky (společnosti E, G a H) nekopírují daňové odpisování. Důvod pro stanovení odlišných dob odpisování je však bohužel také identický – vnitrokoncernová metodika vykazování nehmotných a hmotných aktiv. Vymezení účetní doby odpisování v souladu s daňovým právem je třeba zavrhnout, neboť daňovými předpisy

¹³⁸ Jedná se o čtyři nejvýznamnější a největší světové poradenské společnosti v oblasti účetnictví – PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG a Deloitte Touche Tohmatsu.

stanovená doba odpisování nemůže vystihnout předpokládanou dobu použitelnosti aktiva v jednotlivých účetních jednotkách a v jednotlivých případech.

Nyní zaměříme svou pozornost na metody odpisování. Největší část zkoumaných účetních jednotek (společnosti B, D, E, G, H, M, N, a O) aplikuje pro nehmotná i hmotná aktiva lineární metodu odpisování. Potvrzuje se tak závěr konstatovaný v odborné literatuře, že se jedná o nejčastěji využívanou odpisovou metodu (viz kapitolu G.1.2 v druhé části). Všechny uvedené účetní jednotky vypočítávají účetní odpisy s přesností na celé měsíce. Liší se jen v tom, zdali zahajují odpisování od měsíce, ve kterém byly splněny všechny podmínky pro odpisování anebo od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo ke splnění stanovených podmínek (viz kapitolu F.2.1 v druhé části).

Celé dvě pětiny zkoumaných ekonomických subjektů (společnosti A, C, F, I, K a L) aplikují tzv. kvaziúčetní metody odpisování, tzn. že k výpočtu účetních odpisů používají odpisové metody definované daňovým právem. Takový přístup k účetnímu odpisování je třeba striktně odmítnout, neboť je v rozporu se zásadou věrného a poctivého zobrazení majetku účetní jednotky. Hlavní výtka spočívá v tom, že metody daňových odpisů, zejména degresivní metoda u hmotných aktiv využívaná pro účetní odpisování s výjimkou společnosti L všemi jmenovanými společnostmi, nemohou zachytit průběh skutečného opotřebení jednotlivé majetkové položky v konkrétní účetní jednotce. Další výhrada směřuje k tomu, že daňový odpis je zpravidla odpisem ročním, tzn. že vůbec nezohledňuje okamžik pořízení odpisovaného majetku. Ostatně s účetními principy se neslučuje ani povinnost subjektu odpisování pokračovat v odpisování započatém původním subjektem odpisování, který mohl majetek využívat zcela odchylným způsobem.

Konečně společnost J aplikuje jakýsi hybrid mezi daňovými a účetními odpisovými metodami – využívá sazeb pro daňové rovnoměrné odpisování, ale odpisy stanoví s přesností na celé měsíce, tzn. že zohledňuje okamžik pořízení, resp. vyřazení majetkové položky, čímž se blíží účetnímu pojetí odpisování. Také tuto účetní metodu odpisování je třeba jako nevhodnou zamítnout.

3. Daňové odpisy

U daňových odpisů bylo především zkoumáno, jakou odpisovou metodu (u hmotných aktiv) poplatníci volí, zdali aplikují u různých aktiv různé odpisové metody, používají-li v případě lineární metody maximálních odpisových sazeb, zdali u tzv. privilegovaných hmotných aktiv využívají možnosti zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování nebo využívají-li možnosti daňové optimalizace v podobě přerušení daňového odpisování.

Velice zajímavým poznatkem je skutečnost, že poplatníci používají zvolený způsob daňového odpisování u všech položek hmotného majetku. Důvodem pro tento postup je transparentnost evidence daňových odpisů a zjednodušení jejich výpočtu.

Zdá se, že ani jedna z odpisových metod daňovým zákonem na výběr daných se netěší výrazně větší oblibě, neboť shodný počet poplatníků uplatňuje u hmotného majetku pořízeného v roce 2005 rovnoměrnou (společnosti D, E, H, J, L, N a O) i zrychlenou (společnosti A, B, C, F, I, K a M) metodu odpisování. Společnost G dosud nezapočala s daňovým odpisováním, tudíž nelze predikovat, jakou metodu zvolí.

Převážná většina zkoumaných poplatníků používá vybranou odpisovou metodu od počátku své existence. Pouze společnost A uplatňuje u majetku pořízeného do konce roku 1999 rovnoměrné odpisy a u majetku pořízeného počínaje rokem 2000 degresivní způsob odpisování, a naopak společnost N aplikovala u majetku pořízeného do konce roku 2004 zrychlené a u majetku pořízeného od roku 2005 rovnoměrné daňové odpisy.

Daňový zákon umožňuje při splnění určitých podmínek zvýšit u tzv. privilegovaných aktiv odpis v prvním roce odpisování o 10, 15 nebo 20 % (viz kapitoly G.2.2.2 a G.2.2.3 v druhé části). Možnosti zvýšit odpis o 10 % využili čtyři poplatníci (společnosti B, D, H a L) ze čtrnácti, kterým vznikl nárok. Nárok na zvýšení odpisu o 15 nebo 20 % nevznikl nikomu. Poplatníci, kteří nevyužili možnosti uplatnit zvýšený odpis, ač jim vznikl nárok, to opět zdůvodňují transparentností evidence daňových odpisů i zjednodušením jejich výpočtu.

Aplikují-li shora vyjmenovaní poplatníci lineární metodu odpisování, pak bez výjimky využívají maximálních zákonných sazeb (viz kapitolu G.2.2.2 v druhé části). Důvodem pro tento postup je, jak jinak, přehlednost evidence daňových odpisů a zjednodušením jejich výpočtu. Vedle toho argumentují, že pro případ daňové optimalizace spočívající ve snížení objemu uplatněných daňových odpisů dají přednost přerušení daňového odpisování vybraných či všech položek hmotného majetku.

Tím se dostáváme k poslednímu předmětu našeho zkoumání – k přerušení daňového odpisování. Této možnosti využili dva z uvedených poplatníků, a to společnosti G a H. V obou případech byla hlavním důvodem značná kumulovaná daňová ztráta, která podobně jako odpisy představuje položku snižující daňový základ, avšak její uplatnění je časově omezeno. U společnosti G se jedná o modifikovaný způsob přerušení daňových odpisů, neboť jak již bylo shora uvedeno, společnost G dosud s daňovým odpisováním vůbec nezapočala. Společnost H přerušila odpisování pro zdaňovací období roku 2001 až 2003, ale v současné době již daňové odpisy uplatňuje v plné výši. Existence přerušení daňového odpisování tak vysvětluje značný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

B. Problematika odpisování v právu Evropských společenství

1. Evropské účetní právo

Problematika účetního odpisování tvoří součást evropského účetního práva, které před několika lety prodělalo jednu z nejvýraznějších změn spočívající v převzetí mezinárodních účetních standardů pro aplikaci v rámci Evropských společenství. S ohledem na uvedené je vhodné nejprve nastínit historický vývoj a vymezit pojem mezinárodních účetních standardů, a poté se věnovat evropskému účetnímu právu, zejména již zmíněné problematice recepce mezinárodních účetních standardů pro použití v rámci Společenství.

1.1 Historický vývoj a vymezení pojmu mezinárodních účetních standardů¹³⁹

Již v roce 1973 podepsali zástupci profesionálních účetních organizací z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a Spojených států amerických dohodu o založení Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee, zkratka IASC). Výbor dostal do vinku poslání vypracovat jednotný soubor globálních, vysoce kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů, které budou pomáhat investorům, věřitelům i dalším uživatelům finančních informací. V roce 1975 byly vydány první dva mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards, zkratka IAS): IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky a IAS 2 – Oceňování a vykazování zásob. Vedle mezinárodních účetních standardů jsou vydávány také jejich interpretace, které mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétního standardu – např. ustanovení o aktivaci nákladů ve standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva ve vztahu k nákladům vynaloženým na vývoj webových stránek¹⁴⁰, nebo reagují na nově vzniklé okolnosti, jež nemohly být v době vydání příslušného standardu známy – např. zavedení jednotné evropské měny¹⁴¹. Tvorbu interpretací má za úkol Stálý výkladový výbor (Standing Interpretations Committee, zkratka SIC), založený v roce 1997. Konečně nesmíme opomenout Konceptní rámec schválený Výborem pro mezinárodní účetní standardy v roce 1989, jež obsahuje principy poskytující základnu, na kterou lze odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy neexistují konkrétní pravidla.¹⁴²

¹³⁹ Informace uvedené v této kapitole byly čerpány z následujících pramenů: International Accounting Standards Board: International Financial Reporting Standards 2008, William Clowes Ltd, Beccles 2008, str. 3-67; Deloitte Touche Tohmatsu: IFRSs in your pocket 2008 – An IAS Plus guide, London 2008, str. 5-14

¹⁴⁰ Interpretace SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky

¹⁴¹ Interpretace SIC 7 – Zavedení eura

¹⁴² Kříž, P. a kol.: IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly, Ministerstvo financí ČR – PricewaterhouseCoopers Česká republika, Praha 2004, str. 13

Roku 2000 schválily členské organizace Výboru pro mezinárodní účetní standardy jeho restrukturalizaci spočívající v založení Nadace IASC (International Accounting Standards Committee Foundation), která jmenuje členy nového výkonného orgánu – Rady pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, zkratka IASB). V roce 2001 převzala Rada pro mezinárodní účetní standardy agendu spojenou s přípravou standardů a recipovala stávající mezinárodní účetní standardy a interpretace SIC. Standardy vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy se již neoznačují mezinárodní účetní standardy, nýbrž mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, zkratka IFRS). V roce 2002 byly kompetence Stálého výkladového výboru převedeny na nový orgán – Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee, zkratka IFRIC) s odpovědností za interpretaci jak stávajících mezinárodních účetních standardů tak nových mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Roku 2003 byl publikován první IFRS a současně první nová interpretace IFRIC.

Ze shora uvedeného vyplývá, že v současné době koexistují mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards) i mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards), a současně interpretace SIC i interpretace IFRIC. Odborná literatura i komunitární právo používá k označení celého souboru uvedených účetních standardů a interpretací souhrnný termín „mezinárodní účetní standardy“¹⁴³. Taktéž v této práci je respektováno uvedené terminologické označení.

1.2 Evropské směrnice a nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů

Komunitární právo upravovalo účetnictví společností až do roku 2002 výlučně pomocí harmonizačních směrnic. Jádro evropského účetního práva tvořily čtvrtá směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách některých forem společností, sedmá směrnice Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách a osmá směrnice Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984 o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Posléze přibýly směrnice, které upravují účetní závěrky společností v určitých specifických oblastech: směrnice Rady 86/635/EHS ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a jiných finančních institucí a směrnice Rady 91/674/EHS ze dne

¹⁴³ Např. evropské nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů v čl. 2 stanoví, že „Pro účely tohoto nařízení se „mezinárodními účetními standardy“ rozumí „International Accounting Standards“ (IAS), „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) a související interpretace (interpretace SIC a IFRIC), následné změny těchto standardů a souvisejících interpretací, budoucí standardy a související interpretace, které vydá anebo schválí International Accounting Standards Board (IASB).“

19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven.¹⁴⁴

Právní regulace využívající výlučně směrnic však nevedla k vytvoření srovnatelného účetnictví ve všech členských státech, neboť shora vyjmenované směrnice umožňují řadu odchylek, a nadto celá řada členských států využila možnosti dané sedmou směrnicí podrobit zejména koncernové účetní závěrky mezinárodními účetními standardům.¹⁴⁵ Nejpalčivěji byl tento handicap pocíťován u veřejně obchodovaných společností, neboť vysoká úroveň transparentnosti a srovnatelnosti účetního výkaznictví všech kótovaných společností Společenství je nezbytnou podmínkou pro vytvoření integrovaného kapitálového trhu. Dle názoru Rady Evropské unie a Evropského parlamentu musí veřejně obchodované společnosti v zájmu lepšího fungování vnitřního trhu používat pro sestavování svých konsolidovaných účetních závěrek jednotný soubor vysoce kvalitních mezinárodních účetních standardů. Taktéž je důležité, aby standardy účetního výkaznictví používané společnostmi Společenství, které působí na finančních trzích, byly mezinárodně uznávané a staly se skutečně globálními. To předpokládá zvýšenou konvergenci účetních standardů, které se mezinárodně používají, s konečným cílem dosáhnout jednotného souboru globálních účetních standardů.

Z uvedených důvodů bylo v roce 2002 přijato nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Cílem tohoto nařízení je schválení a využívání mezinárodních účetních standardů ve Společenství, aby se harmonizovaly finanční informace předkládané kótovanými společnostmi pro zabezpečení vysokého stupně transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek, a tím také účinného fungování kapitálového trhu a vnitřního trhu Společenství. Za účelem dosažení uvedeného cíle jsou veřejně obchodované společnosti povinny sestavovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy definovanými nařízením (viz níže). V souladu se zásadou proporcionality bylo členským státům ponecháno právo povolit anebo požadovat, aby kótované společnosti rovněž individuální účetní závěrky sestavovaly v souladu s mezinárodními účetními standardy. Členské státy se také mohou rozhodnout rozšířit aplikaci tohoto povolení, resp. požadavku na veřejně neobchodované společnosti ve vztahu k jejich konsolidovaným i individuálním účetním závěrkám (viz také kapitolu A.1.2 v části druhé).

Ne každý ze standardů vydanými Radou pro mezinárodní účetní standardy je bez dalšího přejímán k použití v rámci Společenství. O tom rozhoduje Evropská komise na základě kritérií definovaných v evropském nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů.

¹⁴⁴ Dědič, J. – Čech, P.: Evropské právo společností, Bova Polygon, Praha 2004, str. 305

¹⁴⁵ Dědič, J. – Čech, P.: Evropské právo společností, Bova Polygon, Praha 2004, str. 307

Pro schválení mezinárodních účetních standardů pro používání ve Společenství je požadováno, aby výsledkem jejich aplikace byl věrný a poctivý obraz finanční situace a výsledků hospodaření podniku, aby byly v souladu s evropským veřejným zájmem (musejí přispívat k veřejnému blahu Evropy), a aby splňovaly kritéria srozumitelnosti, relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti, která jsou požadována od finančních informací potřebných pro ekonomické rozhodování a pro posuzování řádného hospodaření.¹⁴⁶

Dosud schválila Evropská komise pro aplikaci v rámci Společenství všechny mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards) i všechny mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards); jedinou výjimku představuje standard IAS 39 – Finanční nástroje, který byl schválen s výhradou ustanovení o použití možnosti reálné hodnoty a některých ustanovení týkajících se zajišťovacího účetnictví. V případě interpretací byly schváleny všechny interpretace SIC a interpretace IFRIC s výjimkou IFRIC 12 až 16.¹⁴⁷ Důvodem pro nepřijetí uvedených interpretací je dosud neukončená schvalovací procedura. Naopak v případě standardu IAS 39 – Finanční nástroje poprvé došlo k aktivnímu odmítnutí (byť jen malé části) mezinárodního účetního standardu ze strany Evropské komise, a je tedy namíste připomenout nutnost rozlišovat mezi mezinárodními účetními standardy vydanými Radou pro mezinárodní účetní standardy na straně jedné a mezinárodními účetními standardy převzatými komunitárním právem na straně druhé. Zároveň je však nezbytné a žádoucí dodat, že v drtivé většině případů byly mezinárodní účetní standardy Evropskou komisí převzaty pro aplikaci v rámci Společenství.

2. Evropské daňové právo

2.1 Obecná východiska¹⁴⁸

Vnitřní trh vytvořený v rámci Společenství je prostorem bez hranic a tedy oblastí prostou celních překážek. V souvislosti s vývojem finanční soustavy Evropských společenství sem patří i otázka vzniku samostatného daňového systému Společenství sloužícího k financování jeho výdajů. Vnitřní trh a autonomní komunitární daňový systém jsou dva základní cíle daňové politiky Společenství. Oba se však zásadně liší. První spočívá v zákazu daňových diskriminací a harmonizaci odlišností v oblasti pohybu zboží uvnitř Společenství – je tedy spojen

¹⁴⁶ Evropská komise: Komentář k některým článkům nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002, ke čtvrté směrnici Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978 a sedmé směrnici Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983, Brusel 2003, str. 4

¹⁴⁷ Deloitte Touche Tohmatsu: IFRSs in your pocket 2008 – An IAS Plus guide, London 2008, str. 22

¹⁴⁸ Informace uvedené v této kapitole byly čerpány z následujících pramenů: Tichý, L. – Arnold, R. – Svoboda, P. – Zemánek, J. – Král, R.: Evropské právo, 3. vydání, C. H. Beck, Praha 2006, str. 617-622; Týč, V.: Základy evropského práva pro ekonomy, 5. vydání, LINDE Praha, Praha 2006, str. 204-206

s odstraňováním diskriminačních opatření a s harmonizací daňových systémů jednotlivých členských států, která předpokládá vytvoření daňové suverenity Společenství její delegací z členských států, což představuje zásadní problém evropské daňové politiky. Druhého cíle, spočívajícího ve vytvoření samostatného komunitárního systému, nebylo zatím narozdíl od cíle prvního dosaženo – jedinou dosud zavedenou komunitární daní je daň ke zdanění příjmů personálu Evropské unie.

Státní suverenity v oblasti daní patří k základním pilířům státní moci. Daňové a vůbec rozpočtové právo zůstává výsadou národních parlamentů členských států. Z tohoto důvodu upravuje komunitární právo daně jen v souvislosti se zřízením společného trhu, a to jen v nejnútnejší míře. Proto také daňová oblast nepatří k hlavním a samostatným cílům a úkolům Evropských společenství, a to ani ve vztahu k harmonizaci daní nebo ohledně zákazu daňové diskriminace. Společenství v této oblasti vykonává svoji činnost jenom do té míry, do jaké má odstranit překážky ve fungování základních tržních svobod. Opatření v této oblasti mají tedy pouze pomocný, resp. doplňující charakter, a to především v oblasti volného pohybu zboží.

Zásadní překážky vnitřního trhu jsou odstraňovány harmonizací nejdůležitějších nepřímých daní. Je tomu tak proto, že nepřímé daně jsou dávky vztahující se nikoliv k osobě, ale k produktu nebo službě. Nepřímé daně mohou být bezprostředně převedeny do ceny a jsou tak uzpůsobeny k tomu, aby negativně ovlivňovaly odstraňování omezení vnitřního trhu v oblasti pohybu zboží mezi členskými státy.

Přímé daně jsou dávky vázající se k určitým prvkům trhu. Nelze je narozdíl od nepřímých daní převést do cen jednotlivých statků. Mezi jednotlivými aspekty jsou nejméně významné z hlediska negativního ovlivňování soutěžní neutrality. Význam přímých daní pro vnitřní trh je nanejvýš sporný. Je tomu tak proto, že jsou narozdíl od nepřímých daní vybírány přímo v tuzemsku a nevyžadují žádný vyrovnávací mechanismus mezinárodního charakteru. Je sice pravdou, že úroveň daní v jednotlivých státech ovlivňuje rozhodování zahraničních investorů; nelze však s jistotou říci, do jaké míry. Odpůrci harmonizace argumentují, že jiné faktory ovlivňují tyto otázky podstatně výrazněji, a že investoři berou v úvahu především mzdové náklady, spolurozhodování zaměstnanců, sociální dávky, náklady na ochranu životního prostředí, infrastrukturu apod.

2.2 Zákaz daňové diskriminace a harmonizace daní¹⁴⁹

Pokud se daňové systémy jednotlivých členských států liší, zejména jestliže v každé zemi existují rozdílné sazby daní, a to je v případě neexistence účinné harmonizační politiky v oblasti přímých daní charakteristické, je zapotřebí určitého mechanismu k vyrovnávání rozdílných daňových zatížení. Zákaz diskriminace v této oblasti znamená stanovení určitého rámce k tomuto daňovému vyrovnávání, resp. refundaci při dovozu a vývozu zboží. Účelem tohoto rámce je zabránit daňovému znevýhodňování zboží, které překračuje hranice, a tak působit v zájmu svobodného obchodu na vnitřním trhu a přispívat k soutěžní neutralitě vnitrostátních daňových systémů.

Vnitřní trh jako prostor bez vnitřních hranic znamená i odstranění zábran v podobě rozdílných daňových systémů jednotlivých členských států. Harmonizace daňových systémů může nejnázorněji odstranit komplikovaný systém daňových povinností ukládaných na „daňových hranicích“ uvnitř Společenství. Ačkoliv jde o sbližování daňových systémů, nikoliv o vytváření jediného jednotného evropského daňového režimu, naráží harmonizace daní na velmi komplexní problémy, které jsou výsledkem rozdílných pojetí národních přístupů a politik k oblasti národního rozpočtu, stejně jako k oblastem hospodářství a sociální politiky.

Účelem dlouhodobé harmonizace nepřímých daní je vytvořit daňový vnitřní trh, na němž se daňové zvýhodnění vývozu, vybírání refundací a daňové kontroly stanou zbytečnými. Nejpokročilejší je harmonizace daně z přidané hodnoty, která má pro existující objem obchodů největší význam. Jednotný systém daně z přidané hodnoty byl vytvořen šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977.

Jak již bylo shora řečeno, přímé daně nepůsobí tak negativně na obchod mezi členskými státy jako daně nepřímé. Nicméně odlišnosti jednotlivých státních systémů přímých daní mají negativní vliv na základní svobody, a představují tak rušivý prvek soutěžního prostředí. Narozdíl od nepřímých daní nemohou být přímé daně postiženy jakoukoliv refundací v souvislosti s překračováním státních hranic členských států. Z tohoto hlediska nejsou dotčeny daně postihující příjmy fyzických osob. Naproti tomu je žádoucí harmonizace u daní z příjmů právnických osob (korporací) – uvedené problematice je věnována následující kapitola.

Harmonizace hmotného daňového práva členských států podmiňuje současně určitou harmonizaci „organizačního“ práva, na základě kterého byly zřízeny a jednájí daňové správy

¹⁴⁹ Informace uvedené v této kapitole byly čerpány z následujících pramenů: Tichý, L. – Arnold, R. – Svoboda, P. – Zemánek, J. – Král, R.: Evropské právo, 3. vydání, C. H. Beck, Praha 2006, str. 622-630; Týč, V.: Základy evropského práva pro ekonomy, 5. vydání, LINDE Praha, Praha 2006, str. 206-211

jednotlivých členských zemí. Hlavní pozornost je upřena na podporu spolupráce mezi finančními, resp. daňovými správami. Pro prohloubení spolupráce je organizována velmi rozsáhlá informační výměna i výměna zkušeností pro účinné postupování právní pomoci při výkonu a prosazování daňových dluhů. Dále je úsilí upřeno proti daňovým podvodům, a to k vývoji obecného zákazu obcházení daňových předpisů. Harmonizace daňového systému je doprovázena určitým sblížením úpravy správy daní. Do této oblasti patří rozhodnutí Rady o opatření Společenství k potírání daňového úniku a obcházení daňových předpisů ze dne 10. února 1975, směrnice Rady 76/308/EHS o vzájemné podpoře daňových správ při vybírání cel a směrnice Rady 77/779/EHS a 79/1070/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní; kromě toho směrnice Rady 76/308/EHS umožňuje spolupráci příslušných finančních úřadů při výkonu rozhodnutí v daňových věcech.

2.3 Harmonizace zdaňování korporací¹⁵⁰

I když na počátku harmonizačních snah v rámci Evropské unie stála oblast přímého zdanění na okraji zájmu, již od 60. let 20. století se projevují snahy Evropská komise o úpravu uvedené oblasti, které v plné míře vypukly v 90. letech minulého století, zejména v souvislosti se zavedením vnitřního trhu v rámci Společenství. Vytrvalé úsilí Evropské komise však po celou dobu naráží na neméně houževnatý odpor členských zemí, které ve snaze jakkoliv regulovat přímé zdaňování spatřují zásahy do fiskální suverenity.

Přesto byl alespoň v některých otázkách nalezen konsenzus – nejvýznamnější směrnice v oblasti korporativního zdaňování byly přijaty v souvislosti se zmíněným vznikem vnitřního trhu v roce 1993. Jedná se o směrnici Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a směrnici Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Prvá ze jmenovaných směrnic zavádí jednotný systém zdanění fúzí, jehož cílem je zabránit zdanění zisku, který může vzniknout při fúzi z rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou. Cílem druhé z uvedených směrnic je zaručit, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní pří-

¹⁵⁰ Informace uvedené v této kapitole byly čerpány z následujících pramenů: European Commission: Common Consolidated Corporate Tax Base, publikováno na <http://ec.europa.eu>; Říha, L.: Evropská unie mění názor na zdaňování společností, Daně a právo v praxi č. 6/2002, str. 52–58; Nerudová, D.: Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii, Daně a právo v praxi č. 6/2005; Nerudová, D.: Zdaňování korporací v Evropské unii, 1. část: Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací, Daně a právo v praxi č. 3/2008, str. 43–49; Svaz průmyslu a dopravy ČR: Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob, publikováno dne 21.5.2008 na <http://www.businessinfo.cz>; Česká podnikatelská reprezentace při Evropské unii (CEBRE): Budou evropské společnosti vyplňovat harmonizovaný daňový základ?, publikováno dne 14.8.2008 na <http://www.businessinfo.cz>

jmy dceřiné společnosti sídlící v jiné členské zemi, nebo pokud tyto příjmy zdaní, umožní mateřské společnosti od základu daně odečíst daň z příjmu, kterou platí dceřiná společnost v jiné členské zemi, a dále vyloučit rozdělení zisku po zdanění dceřiné společnosti ze srážkové daně.

Vzhledem ke skutečnosti, že se Evropské komisi do konce minulého století nepodařilo prosadit alespoň částečnou harmonizaci či koordinaci struktury přímého zdaňování či daňových sazeb, přijala v roce 2003 Rada Evropské unie tzv. daňový balíček, jehož úkolem je eliminovat ustanovení národních daňových zákonů, jež mohou být příčinou škodlivé daňové soutěže. Daňový balíček se skládá ze Smluvených pravidel pro zdaňování korporací, jejichž přijetím se členské státy zavazují odstranit existující daňová ustanovení, která zapříčiňují škodlivou daňovou soutěž, a nadále upustit od zavádění ustanovení podobného charakteru, a dvojice směrnic: směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru, na jejímž základě jsou členské státy povinny poskytovat informace o úrocích, jež byly vyplaceny individuálním střadatelům, a směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami, jež odstraňuje srážkovou daň a daň z licenčních poplatků mezi propojenými osobami, jsou-li vypláceny přes hranice jednotlivých členských států.

Neutuchající harmonizační snahy Evropské komise však nemohly být přijetím uvedeného daňového balíčku satureovány a vyústily tak ve vypracování čtyř možných modelů či scénářů korporativního zdaňování v rámci Společenství. Prvním je zdanění v domácí zemi – jednalo by se o volitelný systém, společnosti s celoevropskými aktivitami by pro zdanění užívaly pravidla, která platí v domácí zemi, tzn. pokud by si tento systém zvolily, podléhaly by pouze jedinému daňovému systému. Dále se jedná o společný konsolidovaný základ daně korporací. Cílem uvedeného projektu je vytvoření jednotné právní úpravy výpočtu a konsolidace společného základu daně daňových subjektů, kteří podnikají v několika členských zemích Evropské unie a tvoří jednu vlastnickou skupinu, a rozdělení konsolidovaného společného základu daně členskými státy, ve kterých tyto korporace podnikají. Na přidělený základ daně by se v každém členském státu aplikovala sazba daně relevantní pro daný stát. Opět by se jednalo o volitelný systém. Třetím navrhovaným systémem je evropská korporativní daň, která by pro velké nadnárodní společnosti zavedla jednotný konsolidovaný základ daně; v tomto případě by ovšem evropská korporativní daň byla spravována na úrovni Evropské unie a v jejím rámci by také byla stanovena jednotná sazba daně. Posledním zamýšleným modelem je povinný harmonizovaný základ daně, který by zavedl pro všechny společnosti v Evropské unii jednotný základ daně.

Vzhledem k již zmíněné velké neochotě členských států k jakékoliv harmonizaci v oblasti přímého zdanění vyřadila Evropská komise záhy evropskou korporativní daň a povinný harmonizovaný základ daně ze svého programu, neboť jejich zavedení by bylo politicky neprůchodné, a upřela svoji pozornost na první dva projekty. Systém zdanění v domácí zemi si Evropská komise zvolila za krátkodobý cíl. Měl být určen především pro malé a střední společnosti, neboť právě ony jsou v současné době tahouny ekonomického růstu a zaměstnanosti v Evropské unii. Byl vypracován pilotní projekt, jehož se měly účastnit vybrané státy a společnosti, a měl trvat pět let. Zahájen měl být v roce 2007, veškeré práce na tomto projektu však byly zastaveny, neboť se Komisi nepodařilo vyjednat praktické zahájení projektu. Veškeré úsilí Evropské komise tak počalo směřovat do realizace projektu společného konsolidovaného základu daně korporací, jenž byl zvolen jako dlouhodobý cíl. Nicméně dne 8. srpna 2008 Evropská komise odsunula naneurčito legislativní návrh vedoucí ke vzniku společného konsolidovaného daňového základu korporací, k jehož předložení mělo dojít v září letošního roku. V současné době tak jsou de facto zastaveny práce na všech projektech Evropské komise směřujících k harmonizaci zdaňování korporací v rámci Společenství.

C. Německá právní úprava odpisování

1. Právní úprava, třídění a vzájemný vztah účetních a daňových odpisů

Účetní odpisy jsou upraveny v rámci obchodního zákoníku¹⁵¹, právní úprava daňového odpisování je obsažena v zákoně o dani z příjmů¹⁵².

Německé účetní i daňové právo dělí odpisy na dvě základní skupiny – na odpisy plánované (řádné) a neplánované (mimořádné). Daňové plánované odpisy lze ještě dále rozdělit na odpisy běžné a na odpisy zvýšené a zvláštní (blíže viz kapitolu B.6.2).

Relace účetního a daňového odpisování je zásadně určena principem závaznosti účetních předpisů pro daňové právo. Uvedená zásada však neplatí bezvýhradně, neboť daňové právo disponuje s ohledem na odlišné, především fiskální cíle autonomními pravidly pro řešení některých otázek. Jde například o oceňovací pravidla při externím pořízení majetkové položky (viz kapitolu B.4), o určení doby použitelnosti aktiva (viz kapitolu B.5) nebo o stanovení odpisové metody (viz kapitolu B.6.2).

¹⁵¹ Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (BGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Art. 17 Investmentänderungsgesetz vom 21. 12. 2007 (BGBl. I S. 3089)

¹⁵² Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, ber. 2003 S. 179), zuletzt geändert durch Art. 1 G zur verbesserten Einbeziehung der selbstgenutzten Wohnimmobilie in die geförderte Altersvorsorge vom 29. 7. 2008 (BGBl. I S. 1509)

Přestože opačně princip závaznosti neplatí, lze se v praxi setkat s tím, že některá daňová pravidla jsou zhusta využívána i pro potřeby účetnictví, např. stanovení hranice pro zařazení aktiva do tzv. drobného majetku (viz kapitolu B.2).¹⁵³

2. **Objekt odpisování**

Východiskem pro vymezení objektu odpisování z hlediska účetního práva je definování pojmu stálé aktivum. Ke stálým aktivům se řadí pouze ty majetkové položky, které jsou určeny k tomu, aby trvale (ve smyslu dlouhodobě) sloužily k provozování podnikatelské činnosti. Tím se odlišují od oběžného majetku (typicky zásoby), který má jediný účel: slouží k jednorázové spotřebě, zpracování nebo prodeji.¹⁵⁴ Totéž aktivum může být u jedné účetní jednotky zařazeno do stálého majetku, u druhé do majetku oběžného. Například automobil bude pro výrobce automobilů zásadně oběžným majetkem, u všech ostatních účetních jednotek naopak aktivem stálým. Avšak i automobilka může mít vyráběný automobil zařazený do stálých aktiv, je-li součástí jejího vlastního vozového parku. Z řečeného vyplývá, že rozhodující je individuální určení každé majetkové položky u každé účetní jednotky.¹⁵⁵ Trvalé použití samozřejmě neznamená neomezenou dobu použitelnosti aktiva, dokonce není vyžadována ani minimální doba jeho použitelnosti. Je však požadován úmysl podnikatele používat majetek opakovaně, a to v okamžiku jeho pořízení, tzn., že primárně není použití aktiva spojeno s jeho vyřazením, i když samozřejmě později k vyřazení dojít může.¹⁵⁶ Současně není definována žádná hodnotová (peněžní) hranice pro zařazení aktiva do stálého majetku. Její stanovení je součástí účetní politiky příslušné účetní jednotky, nicméně, jak již bylo uvedeno, je hojně využíváno daňové pravidlo pro tzv. drobný majetek. Od 1. 1. 2008 se jedná o hodnotovou hranici 150 eur. U majetkových položek do uvedené částky platí, že je nelze daňově odpisovat, nýbrž představují okamžitou (jednorázovou) nákladovou položku.¹⁵⁷

Klasifikace objektu odpisování vychází z účetního výkaznictví a je tradiční. V první řadě se odpisovatelná aktiva rozlišují na hmotná a nehmotná. Hmotná odpisovatelná aktiva se

¹⁵³ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze, Rn. 102-103

¹⁵⁴ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Anlagevermögen, Rn. 51

¹⁵⁵ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Anlagevermögen, Rn. 55

¹⁵⁶ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Anlagevermögen, Rn. 52

¹⁵⁷ Maier, W.: Geringwertige Wirtschaftsgüter, Rn. 5 ff., in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

dále dělí na stavby (včetně staveb na cizích pozemcích), technická zařízení a stroje, a konečně na ostatní zařízení a provozní vybavení.

Daňové právo s výjimkou vymezení stavebních děl (viz níže) žádnou definici objektu odpisování neobsahuje. S ohledem na zmiňovaný princip závaznosti účetních předpisů pro daňové právo se tak pro tento účel aplikuje vymezení objektu odpisování stanovené účetním právem.

V daňovém právu je třeba rozlišovat stavby (stavební části) a ostatní nemovitá aktiva. Tzv. vnější stavební úpravy se odpisují společně se stavbou, pokud s ní tvoří jeden užívací a funkční celek, např. běžné oplocení obytné budovy. Netvoří-li takovýto funkční celek, odpisují se vnější stavební úpravy jako samostatná nemovitá aktiva. Příkladem mohou být parkové a sadové úpravy, volně položené bazény, příjezdové komunikace, zpevněné plochy nebo stavební úpravy provedené nájemcem.¹⁵⁸ Pro daňové vymezení pojmu stavba je směrodatná legální definice stavebního práva, které stavbou rozumí stavební dílo na vlastním nebo cizím pozemku, které poskytuje lidem nebo věcem ochranu před vnějšími vlivy prostřednictvím prostorového sevření, umožňuje pobyt člověku, je pevně spojeno se zemí a vyznačuje se stálostí a stabilitou. Nesamostatné stavební části slouží vlastnímu využívání stavby a odpisují se společně se stavbou; jedná se např. o výtahy, topné systémy, ventilační a odsávací zařízení, koupelny a sprchy v hotelu, eskalátory v obchodním domě nebo garáže u obytných budov.¹⁵⁹ Samostatné stavební části, tzn. zařízení, která jsou na jedné straně tak úzce spojená se stavbou, že jsou její součástí, na druhou stranu však slouží ke specifickému účelu, který je odlišný a vzdálený vlastnímu účelu stavby, např. výlohy nebo zařízení restaurace (výčep), jsou považovány za samostatný objekt odpisování.¹⁶⁰

3. Subjekt odpisování

Pro určení subjektu účetního i daňového odpisování je rozhodující ekonomické, nikoliv právní vlastnictví aktiva. Odpisovat je oprávněn a povinen ten, jenž vykonává faktickou hospodářskou moc nad aktivem. Typicky se jedná o následující případy: koupě movité věci s výhradou vlastnictví (odpisuje kupující, i když soukromoprávně je vlastníkem prodávající), koupě nemovitosti (subjektem odpisování je nabyvatel, který se již stal držitelem, i když převod ještě není zapsán v pozemkových knihách), svěřenecký a zajišťovací vztah (odpisuje ten,

¹⁵⁸ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 29, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁵⁹ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 30, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁶⁰ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 31, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

kdo majetek používá, nikoliv ten, na koho byl převeden), finanční leasing (subjektem odpisování je leasingový nájemce) nebo operativní pronájem (odpisuje nájemce, disponuje-li aktivem po celou dobu jeho použitelnosti).¹⁶¹

Spoluvlastníci mohou odpisovat pouze dle výše svého spoluvlastnického podílu, odchylné dohody jsou právně neúčinné. Je-li některý ze spoluvlastníků oprávněn uplatnit daňový zvýšený nebo zvláštní odpis, náleží takové právo pouze jemu (viz též níže).

4. Odpisovatelná částka aktiva

S otázkou stanovení odpisovatelné částky aktiva úzce souvisí zásady oceňování aktiv.¹⁶² Podle principu jednotlivého ocenění musí být každé aktivum oceněno samostatně (jednotlivě). Zásada historického ocenění vyžaduje, aby ocenění majetkové položky bylo provedeno ve výši pořizovacích nebo vlastních nákladů. Tato zásada musí být dodržena, resp. nesmí být překročena i při ocenění reprodukční pořizovací cenou. V případě časově omezené doby použitelnosti aktiva je stanovena povinnost odpisovat; v této souvislosti se hovoří o pokračující nebo aktualizované pořizovací ceně. Zásada nejnižšího ocenění požaduje, aby byl proveden mimořádný odpis v případě, že dojde v čase k poklesu hodnoty aktiva pod pokračující (aktualizovanou) pořizovací cenu, tzn. sníženou plánovanými odpisy. Pro stálá aktiva platí uvedený princip v mírnější formě než u oběžného majetku.

Odpisovatelnou částkou aktiva jsou z hlediska účetního i daňového práva u aktiv pořízených z vnějšku účetní jednotky či poplatníka především pořizovací náklady (pořizovací cena) a reprodukční pořizovací cena; u majetku vytvořeného vlastní činností (ve vlastní režii) to jsou vlastní náklady. Daňové předpisy zejména s ohledem na fiskální zájmy státu vymezují zvláštní pravidla pro určité situace externího pořízení majetkové položky. Například při převodu aktiva z osobního do obchodního majetku je odpisovatelnou částkou hodnota vkladu; to však neplatí při vkladu stavby, kdy je odpisovatelnou částkou aktiva pořizovací cena po odečtení oprávek (kumulovaných daňových odpisů). V případě směny majetku je odpisovatelnou částkou aktiva hodnota původní majetkové položky s přičtením případného doplatku. Jde-li o bezúplatný převod majetku podniku, části podniku nebo podnikatelského podílu, je odpisovatelnou částkou aktiva jeho dosavadní účetní hodnota.¹⁶³ Dodatečné pořizovací ne-

¹⁶¹ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 7, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008; Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Anlagevermögen, Rn. 56

¹⁶² Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze, Rn. 96-101

¹⁶³ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 14, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

bo vlastní náklady vedou ke zvýšení odpisovatelné částky aktiva, a mohou také vést k prodloužení doby odpisování, u degresivních odpisů ke změně (zvýšení) odpisové sazby – mimořádný odpis z důvodu dodatečných pořizovacích nebo vlastních nákladů je vyloučen.

5. Doba a průběh odpisování

5.1 Doba odpisování

Doba odpisování aktiva je velice úzce svázána s dobou jeho použitelnosti v tom smyslu, že doba účetního i daňového odpisování zásadně vychází z doby použitelnosti aktiva.

Dobu použitelnosti majetkové položky je možné rozlišit na technickou a ekonomickou. Technická doba použitelnosti je hraniční dobou odpisování, jedná se o období, ve kterém může být aktivum technicky – bez zohlednění ekonomických aspektů – používáno. Technická doba použitelnosti majetku může být prodloužena, např. generální opravou, nebo naopak zkrácena, např. intenzivním využíváním či nadměrným zatížením.¹⁶⁴ Ekonomická doba použitelnosti udává, v jakém období může být aktivum racionálně (účelně) využíváno. Ekonomická doba použitelnosti je zpravidla kratší než technická doba použitelnosti, neboť v důsledku rychlého technického pokroku je doba použitelnosti majetku určena spíše z hlediska jeho morálního než fyzického opotřebení. Také změny na trhu, např. módní obměny, vstup nového soutěžitele či pokles cen, mohou zkrátit ekonomickou dobu použitelnosti – v takových případech přichází do úvahy aplikace mimořádného odpisu (viz níže).¹⁶⁵ Současně je třeba říci, že aktivum může být používáno i po skončení jeho ekonomické doby použitelnosti – po úplném odepsání může účetní jednotka (poplatník) aktivum samozřejmě dále využívat, dovoluje-li to jeho fyzické opotřebení. Doba použitelnosti majetku může být zkrácena také právními okolnostmi, např. dobou trvání nájemní či leasingové smlouvy anebo časově omezenou ochranou patentů, licencí a koncesí. Na dobu použitelnosti mají vliv rovněž individuální vlivy a vztahy u každé účetní jednotky (poplatníka).

Ze všech shora uvedených příčin je určení reálné doby použitelnosti, a tím i doby odpisování, velice obtížné. Z tohoto důvodu za účelem posílení právní jistoty poplatníků vydává Spolkové ministerstvo financí ve spolupráci se zemskými finančními správami a za spolupůsobení hospodářských komor tzv. odpisové tabulky, které uvádějí obvyklou dobu použitelnosti jednotlivých aktiv, jejíž určení vychází mj. z dlouholetých zkušeností nabytých finančními

¹⁶⁴ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 20, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁶⁵ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 21, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

správami při daňových kontrolách.¹⁶⁶ Existují dva druhy odpisových tabulek – oborové, určené pro vybraná hospodářská odvětví, např. pro obor strojírenství nebo stavebnictví, a všeobecné, které jsou určeny pro aktiva používaná bez ohledu na obor podnikání. Pro ilustraci lze uvést, že dle všeobecných odpisových tabulek mají např. osobní automobily obvyklou dobu použitelnosti 6 let, stolní a přenosné osobní počítače 3 roky, mobilní klimatizace 11 let a kancelářský nábytek 13 let. Stanovení obvyklé doby použitelnosti jednotlivých aktiv není pro poplatníky bezprostředně právně závazné. Je však nutné říci, že pro stanovení kratší doby použitelnosti majetku, než jak uvádějí odpisové tabulky, musí existovat zvláštní, objektivně přezkoumatelné důvody – např. použití stroje ve dvou nebo třisměnném provozu nebo právní důvody, které časově omezují použití aktiva.¹⁶⁷

Pro účely účetního odpisování nejsou žádné odpisové tabulky vydávány, tzn., že určení doby odpisování je ponecháno v rukou každé účetní jednotky, nestanoví-li právní předpis, např. zákon o ochranných známkách, přesnou dobu odpisování určitého aktiva, např. ochranné známky.¹⁶⁸ Je však nezbytné doplnit, že účetní jednotky hojně využívají pro stanovení doby odpisování daňové odpisové tabulky.¹⁶⁹

Dobu odpisování každé majetkové položky stanoví účetní jednotka v odpisovém plánu. Zjistí-li se v průběhu odpisování, že původně stanovená doba použitelnosti je příliš dlouhá, je třeba přepracovat odpisový plán předmětného aktiva, přičemž se zůstatková cena majetku rozdělí na nově stanovenou dobu použitelnosti; ve významných případech lze využít i možnosti mimořádného odpisu. V opačném případě (původně určená doba použitelnosti je příliš krátká) je možné odpisový plán změnit pouze výjimečně – pouze pokud by došlo k významnému zkreslení stavu majetku v účetní závěrce.¹⁷⁰

5.2 Průběh odpisování

V úpravě průběhu odpisování se německé účetní a daňové právo zásadně shodují. Aktivum se odpisuje již od okamžiku jeho pořízení nebo výroby, nikoliv od okamžiku jeho faktického uvedení do užívání. Německá právní úprava tím více akcentuje morální zastarávání majetku nebo – řečeno slovy německé právní teorie – ekonomickou dobu použitelnosti aktiva.

¹⁶⁶ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Steuerbilanz, Rn. 127

¹⁶⁷ Maier, W.: Abschreibung, Rn. 21, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁶⁸ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 106

¹⁶⁹ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 108

¹⁷⁰ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 109

Neslouží-li majetková položka účetní jednotce či poplatníkovi po celé účetní nebo zdaňovací období, je třeba odpisy poměrně krátit, resp. je uplatnit pouze v poměrné výši, a to podle pravidla jedné dvanáctiny, tzn. na měsíční bázi, přitom započatý měsíc se považuje za celý měsíc.¹⁷¹ Uvedené pravidlo se neaplikuje pouze v roce pořízení aktiva, nýbrž i v pozdějších letech. Zmíněné pravidlo se neuplatní pro daňové zvýšené a zvláštní odpisování – viz níže.

Účetní i daňové odpisy není možné se zřetelem na respektování principu kontinuity neuplatňovat nebo přerušit. Aktivum je nutné odpisovat, i když jeho reálná hodnota (např. budovy na lukrativním místě) je vyšší než jeho vstupní cena. Zákaz přerušování odpisování platí i pro aktiva, která nejsou vůbec využívána; pouze je-li zřejmé, že již nebudou nikdy využívána, lze aplikovat mimořádný odpis.¹⁷² Nemožností přerušit daňové odpisy se německá právní úprava odlišuje od české, která přerušování či nezačínání odpisování explicitně umožňuje.

6. Metody odpisování

V úpravě odpisových metod se německé právo příliš neliší od úpravy provedené českým právem – účetní právo definuje spíše určité obecné zásady odpisování, naproti tomu daňové předpisy podrobně určují jednotlivé odpisové metody. Tato podobnost mezi německou a českou právní úpravou je samozřejmě dána odchýlnou funkcí účetních a daňových odpisů, a není tudíž ničím překvapujícím.

Určitou odlišnost německé právní úpravy lze spatřovat v možnosti či dokonce povinnosti uplatnit v určitých případech mimořádný (neplánovaný) odpis nebo naopak tzv. přípis – zvýšení odpisovatelné částky aktiva.

6.1 Účetní právo

Jelikož německé účetní právo žádnou z metod odpisování explicitně nezapovídá, je možné využívat jakoukoliv odpisovou metodu, samozřejmě za předpokladu, že její aplikací nebudou porušeny základní účetní principy. Každá majetková položka může být odpisována pomocí jiné odpisové metody; stejná aktiva, resp. aktiva stejného druhu by však měla být v souladu se zásadou jednotnosti oceňování odpisována stejně.¹⁷³

Také v Německu se nejčastěji používá metoda lineárního odpisování, neboť účetním jednotkám nečiní žádné výpočtové problémy a lze ji aplikovat i pro daňové účely. V praxi se

¹⁷¹ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 22, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁷² Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 121

¹⁷³ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 116

používají také degresivní odpisové metody, zejména metoda geometricky-degresivní (metoda snižujícího se základu), která je známá též z německého daňového práva. Teoreticky přípustné jsou rovněž progresivní odpisové metody – jejich aplikaci si lze představit u aktiv, jejichž výkon nabíhá postupně, např. atomové elektrárny, údolní přehrady, potrubí, nebo též vinice. Zde je však obzvlášť na místě zkoumat, zdali nedochází k narušování principu opatrnosti.¹⁷⁴ Vyloučeny nejsou ani výkonové odpisy či kombinované metody odpisování. Ve výjimečných případech je přípustná změna odpisové metody – musí být však vždy ekonomicky odůvodněna.

Mimořádný odpis se v souladu s principem nejnižšího ocenění uplatňuje v případě, že dojde v čase k poklesu hodnoty aktiva pod tzv. pokračující či aktualizovanou pořizovací cenu – tzn. sníženou plánovanými odpisy. Je-li pokles hodnoty aktiva pravděpodobně trvalého charakteru, je účetní jednotce stanovena povinnost k mimořádnému odpisu; má-li snížení hodnoty majetkové položky pravděpodobně dočasný charakter, je účetní jednotka oprávněna mimořádný odpis uskutečnit.¹⁷⁵

V případě změny rozhodných skutečností stanoví německé účetní právo povinnost provést tzv. mimořádný přepis. V této souvislosti se hovoří o požadavku doplnění ocenění, přičemž jeho výše je limitována hodnotou původní pořizovací ceny aktiva, tzn. pořizovací ceny snížené o sumu plánovaných odpisů.¹⁷⁶

6.2 Daňové právo

6.2.1 Plánované běžné odpisy

Německé daňové právo preferuje používání lineární odpisové metody, neboť vychází z předpokladu, že hodnota převážné většiny aktiv klesá po celou dobu jejich použitelnosti rovnoměrně.¹⁷⁷ Odpisová sazba konkrétní majetkové položky vychází ze stanovené doby odpisování – např. při pětileté době odpisování činí roční odpisová sazba 20 %. Tím se německé daňové právo odlišuje od českého, které pro první rok odpisování stanoví nižší sazbu než pro léta následující.

¹⁷⁴ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 111

¹⁷⁵ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Die außerplanmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, Rn. 133-144

¹⁷⁶ Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006, Teil B: Das Wertaufholungsgebot, Rn. 145

¹⁷⁷ Brandis, P. (Hrsg.): Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerrecht, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, München 2007, Kommentar zum § 7 EStG, Rn. 330

Německé daňové právo zná také zrychlené odpisování. Jedná se o geometricky-degresivní metodu, kdy se odpis vypočte pomocí konstantní procentní sazby z aktuální zůstatkové ceny majetku. U movitých věcí se do 31. 12. 2005 používala sazba ve výši dvojnásobku lineární sazby, maximálně však ve výši 20 % z aktuální zůstatkové ceny aktiva. Na časově omezené období let 2006 a 2007 byla jako forma investiční pobídky zavedena sazba ve výši trojnásobku rovnoměrné sazby, maximálně však ve výši 30 % z aktuální zůstatkové ceny aktiva.¹⁷⁸ S účinností od 1. 1. 2008 je degresivní odpisování movitého majetku úplně zrušeno. U nemovitostí jsou zrychlené odpisy staveb zapovězeny již od 1. 1. 2006. Pro zajímavost lze uvést, že např. v období let 1985 až 1993 byly sazby degresivních odpisů hospodářských staveb následující: 10 % první čtyři roky, 5 % dalších pět let a 2,5 % zbývajících osmnáct let odpisování.¹⁷⁹

Výkonové odpisování lze použít u aktiv, jejichž výkon výrazně kolísá a opotřebením vykazuje podstatné rozdíly.¹⁸⁰ Výkon musí být vyjádřitelný odpovídající číselnou hodnotou (jednotkou) – např. kilometry nebo pracovní hodiny.¹⁸¹ U důlních společností, kamenolomů a podobných subjektů lze využít speciální výkonovou metodu, označovanou jako odpis při úbytku hmoty či substance. Jedná se o odpisovou metodu shodnou s odpisem nevyhrazeného nerostu v České republice (viz kapitolu F.1.1 v části druhé).

Změna metody odpisování je v zásadě vyloučena. Jedinou výjimku představovala možnost přechodu ze zrychlených na lineární odpisy u movitých aktiv (do 31. 12. 2007). Uvedené oprávnění bylo poplatníky hojně využíváno, neboť aplikace degresivního odpisování vede ke stále klesající částce odpisů a přechodem na lineární metodu lze tento trend zvrátit.¹⁸²

6.2.2 Plánované zvýšené a zvláštní odpisy

Institut plánovaných zvýšených a zvláštních odpisů má zejména stimulační, subvenční a sociální charakter. Zvýšené odpisy je možné uplatnit např. u stavebních památek v případě realizace modernizačních a renovačních opatření, u staveb v oblastech procházejících sanací a v rozvojových oblastech, u aktiv, která slouží ochraně životního prostředí, a byla pořízena před 1. 1. 1991, nebo u stavebních úprav realizovaných za účelem vytvoření nových nájem-

¹⁷⁸ Fischer H. – Hoberg, P.: Neuregelung der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG: in der Regel nur geringe Vorteile für den Unternehmer, Betriebs-Berater Heft 9/2006, S. 485

¹⁷⁹ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 36-37, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁸⁰ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 18, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁸¹ Brandis, P. (Hrsg.): Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, München 2007, Kommentar zum § 7 EStG, Rn. 373

¹⁸² Maier, W.: Abchreibung, Rn. 19, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

ních bytů dokončených před 1. 1. 1996. Zvláštní odpisy mohou využít např. malé a střední podniky u movitých aktiv pořízených od 1. 1. 2007 nebo soukromá zdravotnická zařízení pro majetkové položky pořízené před 1. 1. 1996.¹⁸³

Zvýšené odpisy se aplikují místo běžných odpisů, zvláštní odpisy se používají vedle běžných odpisů. Pro uplatňování zvýšených a zvláštních odpisů platí zákaz kumulace, tzn., že subjekt, jenž disponuje současně oprávněním ke zvýšenému i zvláštnímu odpisu (např. soukromá nemocnice odpisující stavební památku) může uplatnit pouze jednu ze zvýhodněných metod odpisování.¹⁸⁴ Existuje-li naopak u jednoho aktiva současně více subjektů odpisování, je zvýšené a zvláštní odpisy oprávněn uplatňovat pouze ten subjekt, jemuž svědčí příslušné oprávnění.¹⁸⁵ Po dobu tzv. zvýhodněného období je nutné uplatňovat zvýšené a zvláštní odpisy minimálně ve výši běžných odpisů – nižší odpisy jsou zapovězeny.¹⁸⁶ Dodatečné zvýšení vstupní ceny se pro účely výpočtu zvýšeného a zvláštního odpisu nezohledňuje dle pravidla jedné dvanáctiny, nýbrž je považováno za součást vstupní ceny k prvnímu dni příslušného odpisového období. Uvedená úprava znamená další zvýhodnění oproti běžným odpisům.

Pro ilustraci konkrétní odpisové metodiky lze uvést, že např. stavby v oblastech procházejících sanací a v rozvojových oblastech se odpisují v prvních osmi letech sazbou ve výši 9 %, následující čtyři roky pak sazbou ve výši 7 %. Stavba je tak odepsána za 12 let oproti více než 33 letům při aplikaci běžné odpisové metody. Tato úprava je platná od roku 2004, původně byla odpisová sazba stanovena ve výši 10 %.¹⁸⁷

6.2.3 *Mimořádné odpisy*

V případě mimořádného technického nebo ekonomického opotřebení lze uplatnit mimořádný odpis. Mimořádným technickým opotřebením se rozumí poškození nebo zničení aktiva v důsledku požáru, výbuchu, záplav a povodní apod., dále v případě zanedbání pravidelné údržby nebo v důsledku používání aktiva nad rámec obvyklého provozního zacháze-

¹⁸³ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 46, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁸⁴ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 52, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁸⁵ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 54, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁸⁶ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 50, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁸⁷ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 46, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

ní.¹⁸⁸ Mimořádným ekonomickým opotřebením se má na mysli omezená ekonomická využitelnost aktiva nebo jeho produktů, např. z důvodu nových vynálezů.¹⁸⁹ Odpadne-li následně důvod mimořádného odpisu, vzniká daňovému subjektu povinnost uplatnit tzv. mimořádný přípis.

¹⁸⁸ Maier, W.: Abchreibung, Rn. 26, in: Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008

¹⁸⁹ Brandis, P. (Hrsg.): Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, München 2007, Kommentar zum § 7 EStG, Rn. 378 ff.

Část čtvrtá – Závěr

V úvodní části práce bylo pojednáno o funkci či účelu účetního odpisování. Na tomto místě můžeme shrnout, že účetní odpisy představují významný interní zdroj financování podniku, jako součást provozních nákladů přímo ovlivňují výsledek hospodaření a s jejich pomocí dosahuje účetní jednotka věrného a poctivého zobrazení dlouhodobého majetku. Lze konstatovat, že uvedené funkce účetních odpisů mohou být prostřednictvím jejich platné právní úpravy bez významnějších obtíží naplňovány. Zejména to platí o mezinárodních účetních standardech, které více akcentují pojetí účetnictví jako platformy pro rozhodování sice ohraničené legislativními mantinely, současně však umožňující uplatnění profesionálního úsudku založeného především na individuálních zkušenostech té které účetní jednotky. Ani národní účetní právo však nezůstává pozadu. Samozřejmě, že v jeho rámci lze identifikovat některé sporné otázky, zmiňme alespoň problematickou formu závaznosti českých účetních standardů, otázku přecenění aktiva na reálnou hodnotu, stanovení hranice pro technické zhodnocení nebo vymezení doby odpisování goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Ty však v celkovém vyznění právní úpravy nepředstavují nepřekonatelné překážky. Problematickým se však jeví přístup účetních jednotek k účetnímu odpisování. Zvláště posledně jmenovaná funkce účetních odpisů – věrné a poctivé zobrazení dlouhodobého majetku, a tím celého předmětu účetnictví – je ohrožena v předchozí části uvedenými nešvary účetních jednotek, zejména stanovením hranic ocenění a určením dob i metod odpisování ve shodě s daňovými předpisy. Tyto prohřešky je nutné přičíst na vrub dvěma odlišným faktorům. Prvý důvod pro používání pravidel daňového práva při vedení účetnictví je třeba spatřovat v jejich tradičním sepjetí, kdy je účetnictví chápáno jako pouhé východisko pro stanovení základu daně z příjmů. To podporují i některá platná ustanovení účetních předpisů, např. zmiňované stanovení hranice pro technické zhodnocení nehmotného i hmotného majetku odkazem na zákon o daních z příjmů. V tomto ohledu se nabízí jediné řešení, a to úplné legislativní oddělení účetnictví od daní. Za druhé je to snaha účetních jednotek zjednodušovat si tímto způsobem práci při vedení účetnictví. Účetním jednotkám se přímo nabízí převzít pro účely účetního odpisování přesná pravidla určená pro daňové odpisy. V této souvislosti by bylo možné navrhnout řešení spočívající v zavedení stejně striktních pravidel, jaká obsahuje daňové právo, také pro účely účetního odpisování. Takové řešení je však nutné odmítnout, neboť je v rozporu se zmiňovaným přístupem uplatňovaným zejména mezinárodními účetními standardy, totiž, že účetní právo je právem profesionálů, kterým je dán v rámci zákonných mezí prostor k jejich

odbornému uvážení. A právě v tomto okamžiku se zřetelně rýsuje úloha auditora, jakožto nezávislého arbitra, který ve svém výroku odmítne používání daňových pravidel při vedení účetnictví, a tím donutí účetní jednotku zbavit se nevhodných návyků.

Naproti tomu daňovým odpisům náleží zcela jiná úloha – zopakujme, že jsou jedním z fiskálních nástrojů státu, tzn. prostředků ovlivňujících množství vybraných daní, konkrétně daní z příjmů fyzických a právnických osob. Jejich platná právní úprava s uvedenou funkcí plně koresponduje – je velice přesná a detailní, snaží se postihnout všechny možné případy (někdy tak působí až kasuisticky), definuje toliko pro účely daňového odpisování pojmy, které mají v ostatních právních odvětvích či obecném jazyku jiný význam. Uvedenými postupy dociluje platná právní úprava smyslu daňových odpisů jakožto vestavěného stabilizátoru, který působí v hospodářství automaticky, bez potřeby dalších rozhodnutí státních orgánů, napomáhá trhu zajistit efektivní využití výrobních zdrojů a přispívá k minimalizaci výkyvů hospodářského cyklu. Nahlíženo optikou poplatníka jsou daňové odpisy jedním z nástrojů umožňujících snížit základ pro výpočet daně z příjmů, a tím i celkovou výši daňové povinnosti. Zhodnotíme-li aplikaci právní úpravy daňových odpisů u konkrétních poplatníků, musíme předně konstatovat, že s ohledem na uvedenou přesnost a přísnost daňového práva nemůže docházet k excesům identifikovaným v rámci účetního odpisování. Dále dospějeme k závěru, že poplatníci se chovají značně konzervativně, neboť jejich primárním požadavkem je transparentní evidence daňových odpisů a jejich jednoduchý výpočet. Současně je patrné, že daňové odpisování nepředstavuje kreativní instrument daňové optimalizace, spíš mechanický nástroj pro snižování daňového základu. Z pohledu státu je však uvedený přístup poplatníků k daňovým odpisům příznivý, neboť státní aparát může lépe stanovit předpokládané příjmy státního rozpočtu, a tím potažmo i jeho výdaje.

Úplným závěrem lze konstatovat, že platná právní úprava vystavěla samostatné a svébytné právní instituty účetního a daňového odpisování, které naplňují funkce jim náležející, popsané v úvodní části této práce. Platná právní úprava účetních i daňových odpisů je prostá deformací typických pro období před rokem 1989 a je srovnatelná s legislativní úpravou odpisování v právně a ekonomicky vyspělé zemi západní Evropy. Institut účetních odpisů přispívá k pojetí účetnictví jakožto specifického nástroje řízení využívaného pro uspokojení informačních potřeb různorodých uživatelů – vedení účetní jednotky, akcionářů či investorů. Institut daňových odpisů významně podporuje úlohu daní jakožto hlavního instrumentu fiskální politiky státu.

Seznam použitých pramenů

Knížní literatura:

- Bakeš, M. a kol.: Finanční právo, 4. vydání, C. H. Beck, Praha 2006
- Birle, J. P. (Hrsg.): Becksches Steuerlexikon, Edition 1/08, Verlag C. H. Beck, München 2008
- Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva, EUROLEX Bohemia, Praha 2001
- Brandis, P. (Hrsg.): Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, München 2007
- Brychta, I. – Macháček, I. – Děrgel, M. a kol.: Daně 2006, Část 2. – Daň z příjmů, ASPI, Praha 2006
- Dědič, J. – Čech, P.: Evropské právo společností, Bova Polygon, Praha 2004
- Deloitte Touche Tohmatsu: IFRSs in your pocket 2008 – An IAS Plus guide, London 2008
- Evropská komise: Komentář k některým článkům nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002, ke čtvrté směrnici Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978 a sedmé směrnici Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983, Brusel 2003
- Grůň, L.: Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla, Univerzita Palackého, Olomouc 2004
- Hendrych, D. a kol.: Právní slovník, C. H. Beck, Praha 2001
- Hendrych, D. a kol.: Správní právo, Obecná část, 4. vydání, C. H. Beck, Praha 2001
- Hindls, R. – Holman, R. – Hronová, S. a kol.: Ekonomický slovník, C.H. Beck, Praha 2003
- Charvát, A.: Fiskální politika, VUT, Brno 2004
- International Accounting Standards Board: International Financial Reporting Standards 2008, William Clowes Ltd, Beccles 2008
- Janoušek, L. a kol.: Daňové výdaje 2005 – 2006, ASPI, Praha 2005, str. 445
- Jaroš, T.: Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2004/2005, GRADA Publishing, Praha 2005
- Jindrák, J.: Sběrka souvztažností pro rok 2005, Závěrka, Praha 2005
- Knap, K. a kol.: Práva k nemotným statkům, Kodex, Praha 1994
- Knappová, M. – Švestka, J. a kol.: Občanské právo hmotné, Svazek I., Díl 1. – Obecná část, 3. vydání, ASPI Publishing, Praha 2002
- Knappová, M. – Švestka, J. a kol.: Občanské právo hmotné, Svazek III., Díl 5. – Autorské a patentové právo, 3. vydání, ASPI Publishing, Praha 2002
- Kopta, D.: Finance podniku II, Jihočeská univerzita, České Budějovice, 2002
- Kovanicová, D.: Finanční účetnictví – světový koncept, 4. vydání, Bova Polygon, Praha 2004
- Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, meto-dologie, interpretace, VOX, Praha 2005
- Krupová, L.: IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účet-ní legislativou, VOX, Praha 2002
- Kříž, J. a kol.: Autorský zákon, Komentář, LINDE Praha, Praha 2005
- Kříž, P. a kol.: IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly, Ministerstvo financí ČR – Pri-cewaterhouseCoopers Česká republika, Praha 2004
- Kunešová-Skállová, J.: Podvojný účetnictví 2005, GRADA Publishing, Praha 2005
- Loja, R. – Vojáčková, H.: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek, Balance, Praha 2005
- Louša, F. – Kraftová, I. – Náhlovská, J. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI, Praha 2006
- Malý, J.: Obchod nemotnými statky, C. H. Beck, Praha 2002
- Neplechová, M.: Účetnictví zemědělského podniku, ANAG, Brno 2005
- Pekárek, M. – Průchová, I.: Pozemkové právo, Masarykova univerzita, Brno 2003

- Pelc, V.: Odpisy 2004, 6. vydání, GRADA Publishing, Praha 2004
- Ryneš, P.: Podvojný účetnictví pro podnikatele platné od 1. 1. 1993, Trizonia, Praha 1992
- Samuelson, P. A. – Nordhaus, W. D.: Ekonomie, Nakladatelství Svoboda, Praha 1991
- Synek, M.: Podniková ekonomika, 2. vydání, C.H. Beck, Praha 2000
- Šourek, S. – Turek, K. – Běhan, P.: Daňová soustava od 1. 1. 1993, Prospektrum, Praha 1993
- Štenglová, I. – Plíva, S. – Tomsa, M. a kol.: Obchodní zákoník, Komentář, 7. vydání, C. H. Beck, Praha 2002
- Tichý, L. – Arnold, R. – Svoboda, P. – Zemánek, J. – Král, R.: Evropské právo, 3. vydání, C. H. Beck, Praha 2006
- Týč, V.: Základy evropského práva pro ekonomy, 5. vydání, LINDE Praha, Praha 2006
- Urban, J.: Teorie národního hospodářství, ASPI, Praha 2006
- Valach, J. a kol.: Finanční řízení podniku, EKOPRESS, Praha 1999
- Valouch, P.: Účetní a daňové odpisy 2006, GRADA Publishing, Praha 2006
- Vančurová, A. a kol.: Daňový systém ČR 2005 aneb učebnice daňového práva, VOX, Praha 2005
- Vlach, P. – Rylová Z.: Reforma daní z příjmů od roku 2008, Sagit, Ostrava 2007
- Vlček, J. a kol.: Ekonomie a ekonomika, ASPI Publishing, Praha 2003
- Wohlgemuth, M. (Hrsg.): Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München 2006

Časopisecká literatura:

- Blatný, M.: Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu nejen účetního, Finanční, daňový a účetní bulletin č. III/2005, str. 23–26, č. IV/2005, str. 24–26
- Blatný, M.: Poznámky k právní úpravě technického zhodnocení, Účetnictví č. 8/2004, str. 31–35
- Blatný, M.: Uvedení majetku do užívání, Účetnictví č. 5/2006, str. 12–15
- Česká podnikatelská reprezentace při Evropské unii (CEBRE): Budou evropské společnosti vyplňovat harmonizovaný daňový základ?, publikováno dne 14.8.2008 na <http://www.businessinfo.cz>
- European Commission: Common Consolidated Corporate Tax Base, publikováno na <http://ec.europa.eu>
- Fischer H. – Hoberg, P.: Neuregelung der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG: in der Regel nur geringe Vorteile für den Unternehmer, Betriebs-Berater Heft 9/2006, S. 484-487
- Heřmanský, R.: IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, Auditor č. 3/2004, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 25–28
- Houdková, H.: Hlavní otázky a odpovědi na téma emisní povolenky, Účetnictví č. 3/2006, str. 14–16
- Jeřábek, A.: Změny v účetnictví od 1. ledna 2008, Finanční, daňový a účetní bulletin č. I/2008, str. 15–17
- Jindřišková, M.: Aplikace IFRS v Evropské unii a v České republice, Auditor č. 10/2007, str. 18–19
- Kelblová, H.: Daňové odpisování nehmotného majetku, Finanční, daňový a účetní bulletin č. III/2005, str. 27–29
- Kovanicová, D.: Problémy oceňování ve světle moderního finančního účetnictví, Účetnictví č. 1/2004, str. 32–39
- Kroupová, B. – Vácha, P.: IFRS 3 – Podnikové kombinace, Auditor č. 2/2005, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 95–98
- Krupová, L.: IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, Auditor č. 6/2004, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 51–57
- Krupová, L.: IAS 17 – Leasingy, Auditor č. 5/2004, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 37–51

- Krupová, L.: Které položky jsou při převodu na IAS/IFRS rizikové?, Účetnictví v praxi č. 11/2005, str. 35–37
- Krupová, L.: Návrh úprav Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, Auditor č. 9/2007, str. 22–26
- Liškařová, I.: IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, Auditor č. 1/2004, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 13–20
- Loja, R.: Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku, Účetnictví č. 4/2005, str. 18–23
- Loja, R.: Přístup IFRS k emisním povolenkám, Účetnictví č. 5/2005, str. 9–12
- Loja, R.: Změny v IFRS, Auditor č. 6/2005, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 121–126
- Louša, F.: Odpisování dlouhodobého majetku v účetnictví, Auditor č. 7/2003, str. 8–12
- Mládek, R. – Vašek, L.: IFRS versus české (národní) účetnictví, Účetnictví č. 4/2005, str. 2–4
- Nerudová, D.: Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii, Daně a právo v praxi č. 6/2005
- Nerudová, D.: Zdaňování korporací v Evropské unii, 1. část: Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací, Daně a právo v praxi č. 3/2008, str. 43–49
- Paseková, M.: Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku z pohledu účetního a daňového, Účetnictví v praxi č. 4/2006, str. 30–34
- Plesnivý, P.: Povolenky na emise skleníkových plynů, Účetnictví č. 12/2005, str. 12–14
- Polák, J.: Vstupní cena a zůstatková cena hmotného majetku dle § 29 zákona o daních z příjmů, Finanční, daňový a účetní bulletin č. II/1998, str. 23–27
- Růta, A.: Úvod k článkům o IAS/IFRS, Auditor č. 8/2003, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 1–4
- Říha, L.: Evropská unie mění názor na zdaňování společností, Daně a právo v praxi č. 6/2002, str. 52–58
- Sedlák, R.: IAS 38 – Nehmotná aktiva – 1. část, Auditor č. 1/2006, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 147–150
- Sedlák, R.: IAS 38 – Nehmotná aktiva – 2. část, Auditor č. 2/2006, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 151–154
- Sedláková, E.: Hmotný majetek z hlediska daně z příjmů, Účetnictví č. 8/2005, str. 43–55
- Sedláková, E.: Nehmotný majetek z hlediska daně z příjmů, Účetnictví č. 6/2005, str. 56–63
- Sedláková, E.: Pořizování, provozování a vyřazování hmotného majetku z hlediska daně z příjmů, Finanční, daňový a účetní bulletin č. I/2007, str. 19–23, č. II/2007, str. 14–18, č. III/2007, str. 25–30, č. I/2008, str. 37–45
- Schiffer, V.: Několik poznámek k Českým účetním standardům pro podnikatele, Účetnictví č. 7/2004, str. 60–63
- Svaz průmyslu a dopravy ČR: Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob, publikováno dne 21.5.2008 na <http://www.businessinfo.cz>
- Švejdová, A.: Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, Auditor č. 4/2003, str. 14–19
- Trávníčková, J.: Změny, které přináší vyhláška č. 349/2007 Sb., Účetnictví č. 2/2008, str. 4–8
- Vácha, P.: IAS 16 – Odpisování jednotlivých částí majetku – v čem je změna?, Auditor č. 4/2006, příloha Okénko IAS/IFRS, str. 155–158

Judikatura:

- Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 472/01, Sbírnka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 30, nález č. 70, str. 179
- Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 438/01, Sbírnka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 28, nález č. 119, str. 49

- Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/2000, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 22, nález č. 59, str. 31
- Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 686/02, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 35, nález č. 155, str. 147
- Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 510/02, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 30, nález č. 64, str. 135
- Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích čj. 10 Ca 61/2003, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 69/2005 – 164, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 178/2004 – 128, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 42/2005 – 136, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 45/2003 – 118, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 24/2004 – 95, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 110/2006 – 74, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 204/2006 – 92, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 109/2005 – 96, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 13/2007 – 117, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 31/2006 – 59, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 32/2006 – 72, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 122/2007 – 88, Automatizovaný systém právních informací, modul Judikatura, ASPI, a. s.

Seznam použitých zkratk

Daňový zákon <i>nebo</i> zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ČR	Česká republika
Energetický zákon	Zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů
Horní zákon	Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů
Katastrální zákon	Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí ČR (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů
KSD	Klasifikace stavebních děl CZ-CC
Listina základních práv a svobod	Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
Evropské nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů
NSS	Nejvyšší správní soud
Občanský zákoník	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Obchodní zákoník	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Pokyn D-300	Pokyn D-300 ministerstva financí čj. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
SKP	Standardní klasifikace produkce
Standard IAS 16	Mezinárodní účetní standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Standard IAS 17	Mezinárodní účetní standard IAS 17 – Leasingy
Standard IAS 36	Mezinárodní účetní standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
Standard IAS 38	Mezinárodní účetní standard IAS 38 – Nehmotná aktiva
Standard IFRS 3	Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 3 – Spojování podniků
Stavební zákon	Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů
ÚS	Ústavní soud
Vodní zákon	Zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 402/2005 Sb.	Vyhláška č. 402/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 402/2005 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro Pozemkový fond České republiky
Vyhláška č. 500/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 501/2002 Sb.	Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 502/2002 Sb.	Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 503/2002 Sb.	Vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 505/2002 Sb.	Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o geologických pracích	Zákon č. 62/1988 Sb., o geologických pracích a Českém geologickém úřadu, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o hornické činnosti	Zákon č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích	Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o oceňování majetku	Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o ochraně zemědělského půdního fondu	Zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o podpoře výzkumu a vývoje	Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o přechodu majetku obcím	Zákon č. 172/1991 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o státní statistické službě	Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o státním podniku	Zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o velké privatizaci	Zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o vlastnictví bytů	Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o vodovodech a kanalizacích	Zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu a o změně některých zákonů (zákon o vodovodech a kanalizacích), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o podmínkách obchodování s povolenkami	Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Název práce v angličtině. Resumé v angličtině. Klíčové slovo

Název práce v angličtině (Work title in English): Depreciation of fixed assets

Summary in English: The aim of the advanced master thesis is to compare the effective legal regulations concerning accounting and tax depreciation of fixed assets in the Czech Republic. Based on the comparison accomplished, the thesis evaluates selected legal procedures and instruments as to whether they satisfy the aim of accounting and tax depreciation; points out both advantages and disadvantages of each approach; and proposes *de lege ferenda* more suitable solutions, where applicable. The thesis further confronts the requirements of effective legal regulations with reality, with reference to an analysis of accounting and tax depreciation by selected economic entities; and finally, the thesis looks into issues of depreciation within the framework of *acquis communautaire* and also addresses law regulating depreciation in one selected European jurisdiction, namely Germany. Formally, the advanced master thesis comprises four principal parts. The introductory part sets out the aim, focus and structure of the thesis; proceeding to explain the different functions of accounting and tax depreciation in a market economy; and making a detour into history. The second, and most extensive, part deals with the effective laws regulating depreciation. It is subdivided into six chapters addressing individual elements of the legal institution of depreciation – sources of law, object and subject of depreciation, depreciable amount of an asset, time and process of depreciation, and methods of depreciation. In the third part, accounting and tax depreciation is examined from various angles, focusing first on practical application of law regulating both accounting and tax depreciation by selected companies. The thesis further discusses depreciation in *acquis communautaire*, in a broad context, as *acquis communautaire* only addresses the issue of depreciation as such marginally. The third part also includes an interpretation of law regulating accounting and tax depreciation in another European jurisdiction – Germany has been selected as a typical representative of an advanced Western type economy with elaborate legislation in respect of the legal institution of depreciation. The closing part of the thesis reflects on whether or not the effective legal regulation of depreciation satisfies the aim of accounting and tax depreciation as described in the introductory chapter.

Klíčové slovo (Key word): Odpis (Depreciation)

Příloha – Ekonomické údaje zkoumaných obchodních společností

Společnost	Předmět podnikání	Audit účetní závěrky	Obrat v tis. Kč	Hodnota majetku v tis. Kč	Účetní odpisy v tis. Kč	Daňové odpisy v tis. Kč	Rozdíl v tis. Kč
A	strojírenská výroba	obligatorní	370 546	172 290	6 575	6 575	0
B	maloobchod	obligatorní	2 594 924	446 961	46 786	52 437	-5 651
C	strojírenská výroba	obligatorní	1 482 246	339 211	20 787	20 787	0
D	velkoobchod	obligatorní	5 809 307	57 681	5 745	6 909	-1 164
E	automobilový průmysl	obligatorní	227 425	12 166	1 157	1 091	66
F	poskytování ubytovacích služeb	neauditováno	11 033	11 655	563	563	0
G	velkoobchod	neauditováno	48 642	3 956	1 336	0	1 336
H	automobilový průmysl	obligatorní	1 196 257	379 930	33 087	58 157	-25 070
I	výroba plastových komponentů	fakultativní	69 810	8 684	883	883	0
J	výroba zavazadel	obligatorní	113 461	61 853	4 174	4 409	-235
K	poskytování poradenských služeb	fakultativní	42 067	3 089	678	678	0
L	velkoobchod	obligatorní	711 159	33 792	3 872	3 872	0
M	poskytování poradenských služeb	fakultativní	29 145	2 833	703	633	70
N	stravování	obligatorní	398 274	92 729	13 997	14 443	-446
O	strojírenská výroba	obligatorní	229 519	121 861	8 166	10 421	-2 255

Poznámky:

- firmy obchodních společností byly s ohledem na citlivost údajů nahrazeny označením A až O
- obratem se rozumí celkové výnosy dosažené za účetní období
- hodnotou majetku se rozumí celková účetní brutto hodnota odpisovatelného majetku