

DAŇOVÉ ODPISY HMOTNÉHO MAJETKU V ČR – VÝVOJ ÚPRAVY *DE LEGE LATA* OD ROKU 1990

K. Brychta, P. Svirák

Došlo: 31. srpna 2010

Abstract

BRYCHTA, K., SVIRÁK, P.: *Tangible assets tax depreciation in the CR – history of de lege lata regulation since 1990*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 79–92

The purpose of the paper is to describe development in *de lege lata* regulation of the tangible assets tax depreciation in the Czech Republic. The period under consideration was that since 1990. For the period 1990–2009 the legal state valid and operative as of December 31st of the relevant year and in case of the year 2010 as of the state valid and operative as of June 30th were taken into account. To obtain information on relevant *de lege lata* regulation, the computerized system of legal information ASPI was used. The results of carried out comparison are presented above all in tables and connected commentaries.

Even if the attention was paid only to one main selected category of property, it was necessary to approach to a description and assessment of only selected changes because of the extensiveness of the issue in focus. At the very beginning, the paper deals with the specification of the basic legal principles governing the Czech law. Subsequently the paper gives a description of the legal regulation valid and operative until 31st December 1992 and the way of transformation to new rules stated in the Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes, as amended. Since 1993, this Act on Income Taxes has represented the basic legal standard regulating among others the issue of property depreciation. In relation to regulations stated in this Act, the attention is paid to the development in selected aspects. Namely the depreciable period, number of depreciation categories, determination of depreciable tangible property according to Section 26 of the Act on Income Taxes, depreciation rates and coefficients are involved. Besides, the paper follows also the main means of tax liability optimization due the course of the period under consideration.

After consideration of acquired results, one can observe that the most changes were realized on the level of relevant provisions of the Act on Income Taxes during the nineties of the last century. When speaking of present legal regulation, this one can be assessed as a relatively steady in relation to followed provisions of the Act on Income Taxes. In general, the trend can be assessed, from the taxpayers point of view, as a positive one. However, taking account of this conclusion, it is to stress that the paper is dealing only with a part of the issue of tangible property depreciation. For deeper analysis it seems to be useful to include other aspects, such as e. g. assessment of impact of changes in legal regulations in question on the tax base.

Czech act on income taxes, depreciation, tangible property, tax-expense

Významným mezníkem, a to nejenom pro oblast daňových odpisů, byl rok 1993, kdy 1. 1. 1993 vstoupil v účinnost zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen ZDP). Obecně se jednalo o přelomový krok v oblasti zdaňování příjmů fyzických a právnických osob, neboť uvedená hmot-

něprávní norma soustředila ve svém obsahu do té doby relativně roztržitěnou právní úpravu, včetně té dotýkající se daňových odpisů, a zároveň v souladu se společenskými podmínkami vnesla do předmětné oblasti adekvátní terminologii. Od výše uvedeného data lze rovněž mj. hovořit i o ustálení ter-

minologie ve vazbě na klasifikaci majetku z hlediska daně z příjmů, a to na hmotný a nehmotný¹. Se vstupem ZDP v účinnost rovněž došlo ke sjednocení pravidel určování daňových odpisů pro obě základní skupiny poplatníků, tj. fyzické i právnické osoby².

Bezesporu lze najít více argumentů pro to, aby byla daňovým odpisům věnována speciální pozornost. Jedním z důvodů bezesporu je, že daňové odpisy reprezentují v mnohých podnicích velmi významnou položku daňově účinných nákladů. Dalším důvodem, který hovoří pro uvedené, je skutečnost, že jejich právní úprava, tj. úprava *de lege lata*³, procházela a stále prochází relativně častými změnami. To pochopitelně vyvolává soubor otázek, zejména pak ve vazbě na adekvátnost a vhodnost právní úpravy a reflexi společných podmínek a potřeb v ní. Vlastní komparace legislativní úpravy v čase tak může být dobrým vodítkem nejenom pro vyvození obecného trendu, ale rovněž přispívá k lepšímu pochopení nejenom samotného institutu, ale rovněž souvisejících otázek a vztahů.

CÍL A METODIKA

Tento příspěvek si klade za hlavní cíl seznámit čtenáře s vývojem vybraných prvků úpravy v oblasti daňových odpisů dle ZDP, konkrétně daňových odpisů hmotného majetku v období od roku 1990 do roku 2010. I když je pozornost soustředěna pouze na určitou kategorii majetku, bylo nutné s ohledem na rozsáhlost problematiky přistoupit k deskripci a hodnocení pouze některých změn. Pro období let od roku 1990 do roku 2009 byl přitom brán za směrodatný právní stav platný a účinný k 31. 12. příslušného roku, pro rok 2010 pak právní stav platný a účinný ke 30. 6. K získání informací o relevantní právní úpravě byl využit automatizovaný systém právních informací ASPI.

Nosnou metodou využitou při zpracování tohoto příspěvku byla metoda komparace, která byla využita k realizaci srovnání příslušných právních úprav. Vlastní provedení komparace bylo realizováno jak časově, tak i věcně. Dalšími využitými metodami byla analýza, syntéza, abstrakce a konkretizace. Analýza byla použita s cílem identifikovat jednotlivé významné prvky a významné souvislosti. V tomto ohledu sehrály významnou roli i vybrané důvodové zprávy k novelám ZDP, kterými se měnila legislativní úprava daňových odpisů hmot-

ného majetku. S využitím syntézy byly následně vyvozeny obecněji platné závěry. Jak již bylo uvedeno, bylo nutné s ohledem na rozsáhlost problematiky přistoupit k abstrakci. Naopak v relaci k některým druhům majetku autoři poukazují na relativně konkrétní legislativní úpravu. Příspěvek čerpá ve značné míře i z poznatků P. Sviráka, který působí dlouhodobě rovněž jako daňový poradce.

První část příspěvku je věnována přiblížení základních legislativních východisek a hmotněprávních norem, které v období do 31. 12. 1992 obsahovaly a od 1. 1. 1993 obsahují legislativní úpravu daňových odpisů hmotného majetku. Speciální pozornost je věnována pravidlům, která byla stanovena pro přechod z pravidel odpisování před 1. 1. 1993 na pravidla nová. V následující části je provedena komparace vybraných prvků úpravy *de lege lata*. Výsledky jsou v některých případech prezentovány, pro lepší přehlednost a srozumitelnost, v tabulkách s komentáři. Autoři se v příspěvku zabývají komparací základních aspektů odpisování hmotného majetku, mj. vývojem počtu odpisových skupin, dob odpisování hmotného majetku a změn ve vymezení základních kategorií hmotného majetku v období 1993–2010. Samostatná kapitola je rovněž věnována srovnání výše sazeb rovnoměrných odpisů a koeficientů u zrychlených odpisů. V článku jsou rovněž specifikovány základní prostředky daňové optimalizace v relaci k daňovým odpisům. Na základě provedené komparace jsou vyvozovány některé obecněji platné závěry.

V samostatné kapitole je poukázáno na některé limity dosažených výsledků a zejména pak na možnosti dalšího výzkumu v předmětné oblasti. Ve vazbě na posledně uvedené se jedná zejména o kvantifikaci dopadu legislativních změn na základ daně poplatníků. Výsledky prezentované v tomto příspěvku je možné využít jako vstup pro sestavení relevantních matematických modelů. V závěrečné části příspěvku jsou prezentovány v souhrnné podobě dosažené výsledky.

PRÁVNÍ ÚPRAVA – ZÁKLADNÍ PRÁVNÍ RÁMEC

Daňové právo je oblastí veřejného práva, které se vyznačuje nerovností mezi státem, resp. orgány, které jej reprezentují, a daňovými subjekty, a to nerovností z hlediska jejich práv a povinností. Státní

1 Nehmotný majetek však na rozdíl od hmotného majetku prošel výraznějšími změnami. Do konce roku 2000 bylo odpisování nehmotného majetku součástí ZDP (nehmotný majetek byl mj. uváděn v příloze č. 1 ZDP). Od roku 2001 do roku 2003 nebyl nehmotný majetek, resp. jeho definice a související právní úprava, obsažen v ZDP a platilo, že účetní odpisy nehmotného majetku jsou daňovým nákladem. S účinností od roku 2004 opět hovoříme o daňových odpisech nehmotného majetku dle ZDP, neboť do předmětného zákona bylo včleněno nové ustanovení (§ 32a – Odpisy nehmotného majetku).

2 Úprava daňových odpisů je obsažena ve společných ustanoveních ZDP.

3 Úprava *de lege lata* (podle platného zákona) představuje existující právní úpravu a vymezení toho, co je v souladu s pozitivním právem a co je protiprávní. Úprava *de lege ferenda* se pojí s hodnocením pozitivního práva z hledisek jeho správnosti a spravedlnosti, k čemuž se vážou představy o možných změnách v zákonech, jiných právních předpisech a pramenech práva, event. návrhy těchto změn v legislativním procesu (Gerloch, 2007).

moc však nelze uplatňovat bez jakýchkoliv omezení. Tento limit představuje samo právo a jím daná povinnost pro stát dodržovat právo. To vyplývá z dikce Čl. 2 odst. 3 a 4 ústavního zákona č. 1, Ústava ČR, ve znění p. p. (dále jen Ústava ČR). V předmětných ustanoveních Ústavy ČR je zakotvena zásada vázanosti státní moci zákonem (Čl. 2 odst. 3) a právo občana činit vše, co není zákonem zakázáno, s tím, že nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá (Čl. 2 odst. 4). V kontextu daní a záležitostí souvisejících je však vhodnější poukázat na obdobná ustanovení Listiny základních práv a svobod, která byla Usnesením předsednictva České národní rady vyhlášena součástí ústavního pořádku České republiky pod č. 2/1993 Sb. (dále jen Listina základních práv a svobod). Čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod rovněž obsahuje maximu vázanosti státní moci zákonem a svobody každého činit to, co není zákonem zakázáno a zákazu nucení činit to, co zákon neukládá. Důvodem, proč se jeví vhodnější vycházet z druhé zmíněné normy nejvyšší právní síly je skutečnost, že osobní působnost příslušných ustanovení není, na rozdíl od Ústavy ČR, omezena pouze na občany⁴.

V relaci k daním je pak dále důležitý Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že: *Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*. To samozřejmě vyvolává potřebu konkrétní legislativní úpravy ve věci pravidel pro stanovení daňové povinnosti zejména ve smyslu definování předmětu daně, základu daně a sazeb daně. S ohledem na skutečnost, že normy nejvyšší právní síly a stejně tak obecně mezinárodní smlouvy⁵, jejichž aplikační přednost vyplývá z Čl. 10 Ústavy ČR, jsou normami relativně stálými a abstraktními, nejsou v těchto normách pochopitelně stanovena konkrétní pravidla, resp. práva a povinnosti daňových subjektů. To je úkolem norem vyšší právní síly (zákonů) a norem podzákoných (nařízení a vyhlášky) – pochopitelně i v případě daňových odpisů, jak vyplývá z níže uvedeného.

DAŇOVÉ ODPISY DO KONCE ROKU 1992

Daňové odpisy hmotného majetku⁶ do konce roku 1992 se odvíjely od toho, zda byl poplatník fyzickou či právnickou osobou.

Odpisování dle vyhlášky č. 586/1990 Sb., o odpisování základních prostředků

Pokud byl poplatník právnickou osobou, byl povinen určovat odpisy dle Vyhlášky Federálního mi-

nisterstva č. 586/1990 Sb., o odpisování základních prostředků (dále jen Vyhláška č. 586/1990 Sb.). Uvedená právní norma se vztahovala i na fyzické osoby, ty však mohly využít výhodnější způsob stanovení daňových odpisů (viz následující podkapitola).

Základní prostředky byly vymezeny v § 3 uvedené vyhlášky a spadaly tam např.:

- stavební objekty uvedené v příloze dané vyhlášky (např. budovy a haly občanské výstavby, budovy pro bydlení, budovy a haly pro výrobu a služby),
- přístroje, stroje, zařízení, dopravní prostředky a inventář, popřípadě soubory předmětů, které měly samostatné technicko-ekonomické určení, provozně-technickou funkci delší než rok a pořizovací cenu při prvním pořízení nejméně 5000 Kčs (ty byly označovány legislativní zkratkou *stojní základní prostředky*).

Obecným pravidlem bylo, že odpisy se prováděly z pořizovací ceny. I zde však platily výjimky, např. z reprodukční pořizovací ceny se odpisovaly základní prostředky, které byly získány bezplatně (darováním) nebo jejichž pořizovací cena nebyla známa (blíže viz § 6 Vyhlášky č. 586/1990 Sb.).

Podstatným z hlediska vlastního odpisování byla skutečnost, že až na výjimky se majetek odpisoval ročními odpisovými sazbami, které byly uvedeny v příloze dané vyhlášky. Stanovené odpisované sazby byly koncipovány jako maximální a organizace tedy mohla použít i sazbu nižší, kterou odpisovaly základní prostředek po celou dobu odpisování (viz § 6 odst. 2 Vyhlášky č. 586/1990 Sb.).

Odpisy byly zahajovány na počátku prvního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly zařazeny do používání. Vyhláška pamatovala i na situaci, kdy dojde ke změně roční odpisové sazby. V takovém případě docházelo ke změně v odpisování od počátku prvního měsíce po měsíci, kdy ke změně došlo s tím, že dosud uplatněné odpisy zůstaly zachovány (slovy Vyhlášky č. 586/1990 Sb.: *... dosud provedené odpisy se zpětně neupravují*).

Roční odpisy se stanovovaly s přesností na měsíce, což v případě, že poplatník nevlastnil daný majetek pro celý kalendářní rok, znamenalo, že roční částka daňového odpisu činila pouze alikvotní část připadající na příslušný počet měsíců. Vyhláška č. 586/1990 Sb. dokonce podávala, na rozdíl od současné právní úpravy, definici výpočtu měsíčního odpisu (*vynásobením pořizovací ceny roční odpisovou sazbou a vydělením tohoto výsledku číslem 1200*).

Vyhláška č. 586/1990 Sb. nabízela poplatníkům, kteří byli organizacemi, jejichž průměrný roční evidenční počet pracovníků nepřesahoval 100, realizovat zjednodušený výpočet odpisů prostřednictvím

4 Možnost vykonávat ekonomickou činnost (ať již závislou či samostatnou) se pochopitelně neváže na občanství České republiky. Takový přístup by byl diskriminační a v rozporu se základními principy obsaženými např. v Čl. 26 odst. (1) Listiny základních práv a svobod a v mezinárodních smlouvách, kterými je Česká republika vázána. V případě uvedeného článku Listiny základních práv a svobod je však vhodné poukázat na skutečnost, že dle dikce jejího Čl. 26 odst. (4) je dána možnost stanovit odchylnou úpravu pro cizince.

5 Příkladem smluv významných v oblasti daní jsou např. smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

6 V období od roku 1990 do konce roku 1992 se uvedená kategorie majetku označovala jako základní prostředky.

jednotné roční odpisové sazby, která činila v případě:

- stavebních základních prostředků 2 %,
- strojních základních prostředků až 20 %.

Výjimky, na které se vztahovala jiná pravidla pro stanovení daňových odpisů, byly např. odpisy:

- dočasných staveb a pronajímaných strojních základních prostředků (roční odpisy stanoveny jako podíl pořizovací ceny a předpokládané doby trvání základního prostředku nebo předpokládaného rozsahu prací jím prováděných, přičemž nejkratší doba pronajímaných strojních základních prostředků byla dva roky) a
- odpisy strojních základních prostředků zařazených v tzv. oborech jednotného třídění základních prostředků⁷, které nebyly v příloze vyhlášky uvedeny (odpisování maximální roční sazbou 12 %).

Stejně jako v aktuální právní úpravě, i zde byl definován majetek (základní prostředky) vyloučený z odpisování. Jednalo se o např. o:

- pozemky,
- pěstitelské celky trvalých porostů, které nedosáhly plodonosného stáří,
- základní prostředky rozpočtových organizací,
- hydromeliorace do dvou let po jejich dokončení,
- budovy pro bydlení bytových družstev, jakož i budovy prádelny, sušárny a čistírny, budovy výrobní pro energetiku a budovy garáží osobních automobilů v jejich vlastnictví,
- základní prostředky pořízené z fondu kulturních a sociálních potřeb.

Součástí Vyhlášky č. 586/1990 Sb. bylo zakotvení možnosti Federálního ministerstva financí povolit federálním orgánům a organizacím federace výjimky či realizace úpravy roční odpisové sazby. Pravděpodobně z důvodu zachování rovnosti bylo možné pro ostatní orgány a organizace, aby příslušné republikové ministerstvo financí mohlo povolit výjimky nebo upravit roční odpisovou sazbu (viz § 11 Vyhlášky č. 586/1990 Sb.).

Odpisování dle zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva

Jak již bylo uvedeno, fyzickým osobám podnikatelům byla dána možnost výběru výpočtu daňových odpisů. Tato kategorie poplatníků měla možnost postupovat ve stanovení odpisů dle zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva, ve znění p. p. (dále jen zákon č. 389/1990 Sb.). Tento zákon ve svém § 9 definoval výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Na prvním místě (viz § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 389/1990 Sb.) stanovil, že: *odpisy základních prostředků se odečtou*

ve výši, která je určena způsobem stanoveným obecně závazným právním předpisem o odepisování základních prostředků⁸, pokud poplatníci neuplatní vyšší odpisy, které umožňuje tento zákon (§ 28 odst. 4). Posledně uvedené ustanovení daného zákona stanovovalo, že poplatník (fyzická osoba) může uplatnit odpisy základních prostředků jinak, než stanoví § 9 odst. 1 písm. a) a to následovně:

- a) v případě budovy nebo stavby v roce pořízení nebo v prvním roce uplatnění odpisu až 20 %, ve druhém roce až 15 % a ve třetím až 10 %,
- b) v případě ostatních základních prostředků v prvním roce pořízení nebo v prvním roce uplatnění odpisu až 40 %, ve druhém roce až 30 %, ve třetím roce až 20 %.

Zákon č. 389/1990 Sb. však neřešil, co se zbývajících neodepsanou částí. Následující postup byl upraven v přechodných a závěrečných ustanoveních ZDP.

Přechod na odpisování dle zákona o daních z příjmů

S účinností od 1. 1. 1993 vstoupil v účinnost ZDP a do jeho společných ustanovení byla zařazena ustanovení §§ 26–32 (Odpisy hmotného a nehmotného majetku). Zákonodárce se z pochopitelných důvodů musel vyrovnat s nutností legislativně upravit přechod na nová pravidla odpisování, neboť jak Vyhláška č. 586/1990 Sb., tak i zákon č. 389/1990 Sb. pozbyly k 1. 1. 1993 účinnosti. Učinil tak v přechodných ustanoveních, jmenovitě v § 41 odst. (5) a (7) ZDP. Z dikce těchto ustanovení vyplývá rozdílný přístup pro případy, kdy byl majetek odpisován dle Vyhlášky 586/1990 Sb. a dle zákona č. 389/1990 Sb. (viz dále).

Pokud byly odpisy určovány dle **Vyhlášky č. 586/1990 Sb.**, bylo povinností poplatníka zařadit daný majetek v souladu s § 30 ZDP (tj. dle přílohy č. 1 ZDP) a následně přistoupit k realizaci rovnoměrných odpisů dle § 31 ZDP při použití roční odpisové sazby pro další léta odpisování. Rovnoměrný odpis přitom vycházel z původní ceny (zůstatková cena se odepsala až na 0). Poplatník mohl, v případě, že zůstatková cena hmotného majetku byla menší či rovna 10 000 Kč, uplatnit danou částku jako jednorázový daňový výdaj.

V případě, že odpisy byly určovány dle **zákona č. 389/1990 Sb.**, což byla možnost určená pouze fyzickým osobám, mohli tito podnikatelé v používání daných odpisů pokračovat. Ze znění relevantních ustanovení jasně vyplývá, že uvedená možnost byla podmíněna skutečností, že poplatník nejpozději v roce 1992 zahájil odpisování dle zákona č. 389/1990 Sb. Nejpozději po uplynutí dvou let

⁷ Jednalo se o Vyhlášku Federálního statistického úřadu č. 95/1976 Sb., o jednotném třídění základních prostředků, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Obecně závazným právním předpisem se rozuměla právě předchozí uvedená Vyhláška č. 586/1990 Sb., o odpisování základních prostředků, která derogovala Vyhlášku Federálního ministerstva financí č. 94/1980 Sb., o odpisování základních prostředků. Obsahem přílohy druhé zmíněné vyhlášky byly sazby odpisů.

od roku, kdy bylo toto odpisování uplatněno poprvé⁹, museli poplatníci přejít na nové odpisování podle ZDP. Pravidla přechodu byla zákonodárcem stanovena stejným způsobem jako v předchozím odstavci.

VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU OD ROKU 1993

Jak již bylo uvedeno, s účinností od 1. 1. 1993 vstoupil v účinnost ZDP, který se věnoval problematice daňových odpisů a otázkám souvisejícím (jako je např. vstupní cena pro účely odpisování a technické zhodnocení) ve svých společných ustanoveních, jmenovitě v §§ 26–33¹⁰. Dále nelze nezmínit tu skutečnost, že již od 1. 1. 1993 jsou daňové odpisy vymezeny jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmu, tedy jako výdaj daňový, ve stejném ustanovení, konkrétně v § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Za zmínku stojí fakt, že se jedná o první uváděný daňový výdaj ve výčtu konkrétních daňových výdajů uvedených po generální klauzuli § 24 odst. 1 ZDP.

Změny v době odpisování hmotného majetku

Důležitou součástí procesu určování daňových odpisů byla, a v případě daňových odpisů hmotného majetku neustále je, příloha č. 1 ZDP, která se využívá k zařazení majetku do odpisových skupin a na kterou se odvolává § 30 ZDP. V průběhu sledovaného období docházelo v této příloze ZDP ke značným změnám. Předně je nutné poukázat na skutečnost, že obsahová náplň ve smyslu počtu uváděných položek se během sledovaného období rozšiřovala. I navzdory této skutečnosti nebyl a není výčet majetku koncipován jako taxativní. S ohledem na tuto skutečnost obsahoval § 30 odst. 1

ZDP již od roku 1993 ustanovení o tom, do jaké odpisové skupiny je nutné majetek zařadit v případě, že není uveden v příloze č. 1 ZDP. Kromě toho dále docházelo k přetřídění některých typů majetku do jiných odpisových skupin, stejně tak ke změnám v počtu odpisových skupin.

Vlastní změny v počtu odpisových skupin nelze samotné hodnotit jako rapidní, což se však již nedá konstatovat o změnách v počtu let odpisování (viz Tab. I).

Obecně lze konstatovat, odhlédneme-li od případných změn v zařazování majetku do vyšších odpisových skupin, že v průběhu sledovaného období v zásadě docházelo k pozitivním změnám v relaci k délce odpisování hmotného majetku. Speciální pozornost si zaslouží krátkodobá existence skupiny 1a, do které spadal velmi rozšířený typ hmotného majetku – osobní automobily. Se zrušením této skupiny od roku 2008 došlo k přetřídění předmětné kategorie majetku do skupiny 2, došlo tedy k navýšení počtu let odpisování.

Ve vztahu k délce odpisování majetku je třeba zároveň poukázat na speciální režimy některých kategorií majetků a speciální úpravu obsaženou v § 30a ZDP (mimořádné odpisy)¹¹. Bližší údaje o speciálních režimech a ustanovení § 30a ZDP podává Tab. II.

Tab. č. II prezentuje pouze část speciálních režimů daňových odpisů. ZDP definoval či definuje řadu dalších. Jako reprezentanty lze zmínit např. odpisování technického zhodnocení na nemovitě kulturní památce či případ odpisování pronajatého majetku, kdy pronajímatel mohl určovat odpisy formou tzv. „leasingového odpisu“¹².

Z hlediska legislativního vývoje je zajímavý § 30a ZDP, který lze chápat jako reakci zákonodárce

I: Vývoj počtu odpisových skupin a počtu let odpisování

I: History of the number of depreciation classes and years of depreciation

Rok	Počet odpisových skupin	Počet let odpisování v odpisové skupině						
		1	1a	2	3	4	5	6
1993–1994		4	-	8	15	30	50	-
1995–1997	5	4	-	8	15	30	45	-
1998–2003		4	-	6	12	20	30	-
2004	6	4	-	6	12	20	30	50
2005–2007	7	3	4	5	10	20	30	50
2008–2010	6	3	-	5	10	20	30	50

Zdroj: vlastní zpracování s využitím ZDP

⁹ Jedná se o logický důsledek toho, že zákon č. 389/1990 Sb. obsahoval sazby pouze pro tři roky (blíže viz text výše).

¹⁰ Rozsah ustanovení zůstal v podstatě zachován s tím, že s účinností od roku 2004 byl včleněn § 32a ZDP (odpisy nehmotného majetku) a s omezenou účinností od 20. 7. 2009 rovněž § 30 a ZDP (mimořádné odpisy).

¹¹ Zajímavostí je, že § 30a ZDP byl vnesen dvěma zákony, zákonem č. 216/2009 Sb. a zákonem č. 326/2009 Sb. Druhý ze zmíněných zákonů je zákonem o podpoře hospodářského růstu a sociální stability.

¹² Dle obsahu ustanovení § 30 odst. 4 ZDP do 31. 12. 2007. Možnost uplatnění tzv. „leasingového odpisu“ byla zrušena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění p. p. Dle přechodných ustanovení ZDP ale platí, že u hmotného majetku, který byl předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., se až do doby ukončení finančního pronájmu použije znění ZDP účinné do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

II: Speciální režimy odpisování hmotného majetku a mimořádné odpisy

II: Special depreciation modes and extraordinary depreciations

Kategorie hmotného majetku	Doba odpisování	Způsob stanovení odpisu	Poznámka
Otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť	doba trvání	podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání	Nesmí být součástí vstupní ceny hmotného majetku.
Dočasné stavby a důlní díla	doba trvání	podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání	
Matrice, zápustky, formy, modely a šablony (dle určené SKP)	doba použitelnosti nebo podle stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků	podíl vstupní ceny a doby použitelnosti či počtu vyrobených odlitků nebo výlisků	S účinností od roku 2001 byly uvedeny rovněž matrice a zápustky.
Nový hmotný majetek pořízený v období 1. 1. 2009–30. 6. 2010	12 měsíců pro hmotný majetek 1. odpisové skupiny	rovnoměrné rozložení vstupní ceny na 12 měsíců	Jedná se o režim § 30a (mimořádné odpisy).
	24 měsíců pro hmotný majetek 2. odpisové skupiny	za prvních 12 měsíců 60% vstupní ceny, v následujících 12 měsících pak zbývajících 40% vstupní ceny	

Zdroj: vlastní zpracování s využitím ZDP

Pozn.: Není-li uvedeno jinak, jedná se o úpravu obsaženou v ZDP již od roku 1993.

na vzniklou finanční a ekonomickou krizi. To lze dovodit i z důvodové zprávy k zákonu č. 216/2009 Sb., o změně zákona o daních z příjmů (identifikační číslo v ASPI: LIT32428CZ), kde se uvádí: Cílem návrhu je v rámci tzv. protikrizových opatření stimulovat daňové poplatníky k pořízení hmotného majetku zatříděného v prvních dvou odpisových skupinách tím, že je zkrácena doba jeho odpisování. Zkrácení doby odpisování se bude týkat hmotného majetku pořízeného od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 a bude je možné uplatnit pouze při pořízení zcela nového hmotného majetku. V žádném případě tento návrh nepodporuje pořizování staršího majetku pouze s cílem jeho rychlejšího odepsání. V první odpisové skupině je doba odpisování hmotného majetku zkrácena ze 3 let na 12 měsíců (tzn. k plnému odpisu pořízeného majetku dojde v období 12 měsíců), ve druhé odpisové skupině je doba odpisování zkrácena z 5 let na 24 měsíců s tím, že roční odpisová

sazba pro první rok odpisování je ve výši 60 %, pro druhý rok ve výši 40 % vstupní ceny. Navržené měsíční odpisování sleduje stimulaci poplatníků k co nejrychlejšímu pořízení hmotného majetku.

Pro lepší pochopení obecného vývoje v oblasti daňových odpisů hmotného majetku se jako účelné jeví i specifikace základních kategorií hmotného majetku dle § 26 ZDP a jejího vývoje v čase, čemuž se věnuje následující kapitola.

Vývoj ve specifikace základních kategorií hmotného majetku

Zákonodárce v rámci zachování právní jistoty nutně musel specifikovat hmotný majetek, u kterého lze daňové odpisy uplatňovat a zároveň ten, který je naopak z daňového odpisování vyloučen. Posledně uvedené učinil v § 27 ZDP. V Tab. III

III: Kategorie majetku dle § 26 ZDP

III: Specification of the asset category according to Section 26 of the ITA

Kategorie majetku	Období						
	1993	1994	1995	1996	1997	1998–2008	2009–2010
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením	> 10 tis. Kč (pro rok 1993 uvedena měna Kčs)			> 20 tis. Kč		> 40 tis. Kč	
Budovy a stavby	bez limitu					viz kategorie níže	
Budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem	do konce roku 1998 společné ustanovení v § 26 (budovy a stavby)					bez limitu	
Stavby						bez limitu	
Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky	bez limitu (v § 26 došlo v roce 1996 ke specifikaci vlastního obsahu pojmu)						
Základní stádo	bez limitu						x
Plemenní a dostihoví koně	bez limitu		x				
Tažná zvířata	bez limitu		x			bez limitu	x
Dospělá zvířata a jejich skupiny	x						> 40 tis. Kč
Jiný majetek	kategorie jiného majetku existuje ve výčtu majetku § 26 ZDP již od roku 1993						

Zdroj: vlastní zpracování s využitím ZDP

Pozn.: označení „x“ = § 26 ZDP tuto kategorii majetku neobsahoval

jsou uvedeny vybrané změny obsažené ve vymezení prvně uvedené kategorie hmotného majetku, tj. toho, který daňově odepisovat lze.

Relativně zajímavá je skutečnost, že pro začlenění majetku do odpisovaného hmotného majetku byl v § 26 ZDP explicitně stanoven limit pro vstupní cenu pouze pro kategorii samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí a s účinností od roku 2009 i pro dospělá zvířata a jejich skupiny. Významné změny na úrovni ustanovení § 26 ZDP se odehrály s účinností od roku 1998. Od tohoto roku je vlastní strukturalizace v podstatě shodná s tou existující. Nutno podotknout, že uvedený § 26 ZDP se nevěnuje pouze vymezení kategorií majetku, ale rovněž i dalším otázkám jako je např. možná výše uplatněného daňového odpisu¹³.

Jak je uvedeno, již od roku 1993 byl ve výčtu odpisovaného hmotného majetku uveden jiný majetek. Jeho výčet a finanční limit pro začlenění do této skupiny je uveden v Tab. IV.

IV: Kategorie jiného majetku

IV: Category of other assets

Kategorie jiného majetku	Období					
	1993	1994	1995	1996	1997	1998–2010
Technické zhodnocení, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku.	x		> 10 tis. Kč	> 20 tis. Kč		> 40 tis. Kč
Výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku.	bez limitu					
Výdaje hrazené nájemcem, které tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajítelem formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku.	výdaje v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu					
	x	10 tis. Kč		20 tis. Kč		40 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování s využitím ZDP

Za překvapivé lze, minimálně ve srovnání se stávající a již značně zažitou legislativní úpravou, považovat skutečnost, že zákonodárce pro roky 1993 a 1994 nestanovil v § 33 ZDP limit pro technické zhodnocení. Stejně tak nebyla explicitně pro rok 1993 v § 26 ZDP stanovena částka pro posledně uvedenou kategorii hmotného majetku.

Komparace úpravy v oblasti základních způsobů odpisování

Již od roku 1993 měl poplatník na výběr ze dvou způsobů určování daňových odpisů – rovnoměrných (§ 31 ZDP) a zrychlených (§ 32 ZDP). Výběr nebyl a není, odhlédneme-li od výjimky vyplývající z přechodu ze „starých“ na „nová“ pravidla¹⁴, nikterak limitován. Je však nezbytné zdůraznit, že zvolený způsob odpisování je neměnný, nelze jej

tedy v průběhu odpisování měnit. Základní principy určování výše odpisů zůstaly v podstatě zachovány, a proto jim není v následujícím textu věnována pozornost.

Rovnoměrné odpisy

Odhlédneme-li od změn v ročních odpisových sazbách, které jsou specifikovány níže, doznalo znění § 31 i řady jiných změn. Z hlediska možností daňové optimalizace je velmi zajímavá změna, která nabyla účinnosti od roku 2001, kdy zákonodárce změnil první větu § 31 odst. (1) ZDP v tom smyslu, že uvedené roční odpisové sazby jsou koncipovány jako maximální. Zároveň v § 31 odst. (2) ZDP bylo definováno, že poplatník může na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší než maximální. V důvodové zprávě Vlády ČR ze dne 4. 5. 2000 k návrhu zákona, kterým se mění zákon o daních z příjmů a některé další zákony (identifikační číslo v ASPI: LIT24288CZ), se v relaci ke zdůvodnění

tehdy navrhované změny uvádí následující: *Na základě požadavků z praxe se ve prospěch poplatníka navrhuje umožnit volbu sazby při lineárním odpisování s tím, že zákonem stanovená sazba bude považována za maximální sazbu.*

Významné změny probíhaly i na úrovni výše ročních odpisových sazeb. Pro lepší přehlednost je jejich vývoj uveden v Tab. V.

Ve vývoji výše ročních odpisových sazeb lze pozorovat příznivý trend působící ve prospěch poplatníka – tj. navyšování výše odpisových sazeb, což je přirozený důsledek snižování počtu let odpisování. To ve spojení s existencí těchto sazeb jako maximálních dává značný prostor pro daňovou optimalizaci. Za zlomové roky z hlediska změn v ročních odpisových sazbách lze na první pohled považovat roky 1999 a 2005.

13 Blíže viz zejména § 26 odst. (6) a (7) ZDP. Například pokud má poplatník majetek v obchodním majetku bezprostředně na začátku zdaňovacího období, ale v průběhu tohoto období jej prodá, může si uplatnit jako pouze odpis ve výši poloviny ročního odpisu vypočteného dle § 31 (rovnoměrný odpis) nebo § 32 (zrychlený odpis) ZDP.

14 Jedná se o přechod z odpisování dle Vyhlášky č. 586/1990 Sb. či zákona č. 389/1990 Sb. na odpisování dle ZDP, kterému byla věnována pozornost v předchozím textu.

V: Roční odpisové sazby rovnoměrného odpisování

V: Annual depreciation rates in even depreciations

Odpisová skupina	Platnost	V 1. roce odpisování	V dalších letech	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	1993–2004	14,20	28,60	25,00
	2005 a násl.	20,00	40,00	33,30
1a	2005–2007	14,20	28,60	25,00
2	1993–1997	6,20	13,40	12,50
	1998–2004	8,50	18,30	16,70
	2005 a násl.	11,00	22,25	20,00
3	1993–1997	3,40	6,90	6,70
	1998–2004	4,30	8,70	8,40
	2005 a násl.	5,50	10,50	10,00
4	1993–1997	1,40	3,40	3,40
	1998 a násl.	2,15	5,15	5,00
5	1993–1994	1,00	2,00	2,00
	1995–1997	1,00	2,25	2,25
	1998 a násl.	1,40	3,40	3,40
6	2004 a násl.	1,02	2,02	2,00

Zdroj: materiály zpracované P. Svirákem

VI: Koeficienty zrychleného odpisování

VI: Values of accelerated depreciation coefficients

Odpisová skupina	Platnost	V 1. roce odpisování	V dalších letech	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	1993–2004	4	5	4
	2005 a násl.	3	4	3
1a	2005–2007	4	5	4
2	1993–1997	8	9	8
	1998–2004	6	7	6
	2005 a násl.	5	6	5
3	1993–1997	15	16	15
	1998–2004	12	13	12
	2005 a násl.	10	11	10
4	1993–1997	30	31	30
	1998 a násl.	20	21	20
5	1993–1994	50	51	50
	1995–1997	45	46	45
	1998 a násl.	30	31	30
6	2004 a násl.	50	51	50

Zrychlené odpisy

Není překvapující, že ke stejným kvalitativním změnám a ve stejných časových obdobích docházelo i v případě koeficientů zrychleného odpisování. Stejně i v případě těchto odpisů zůstal zachován způsob určování výše odpisů, a proto je pozornost soustředěna opět na změny, tentokrát ve výši koeficientů. Přehled změn podává Tab. VI.

Srovnání ve vývoji ročních odpisových sazeb lze uzavřít obdobně a to konstatováním, že je patrný pozitivní trend působící ve prospěch poplatníka. Z konstrukce výpočtu výše zrychlených odpisů, kde příslušný koeficient je uváděn ve jmenovateli, to-

tiž vyplývá, že s poklesem výše koeficientů dochází k navyšování absolutní výše odpisů.

VÝVOJ V RELACI K ZÁKLADNÍM PROSTŘEDKŮM DAŇOVÉ OPTIMALIZACE

I když právní úprava daňových odpisů nabízí prostor pro daňovou optimalizaci, je velmi častým jevem, že poplatníci nabízené možnosti, často z důvodu neznalosti, vůbec nevyužívají. Uvedená skutečnost je důsledkem řady navzájem se posilujících faktorů. Na předních místech lze pravděpodobně

zmínit nedostatečné proškolení a vzdělávání u pracovníků řešících problematiku daní a souvisejících oblastí v podniku. Lze zároveň vyslovit hypotézu, že tento problém bude velmi aktuální zejména v malých a středních podnicích. Vliv může sehrávat i absence externích profesionálních poradenských služeb. Uvedená tvrzení však mají pouze podobu hypotéz, jejichž verifikace by mohla být rovněž předmětem primárního výzkumu u podniků se zaměřením na využívání prostředků daňové optimalizace.

V relaci k otázce prostředků daňové optimalizace prostřednictvím daňových odpisů lze identifikovat několik základních institutů. Mezi hlavní prostředky lze primárně řadit možnost přerušení odpisování. Ta je v aktuálním znění upravena v § 26 odst. (8) ZDP (pro zajímavost lze uvést, že tuto možnost měli poplatníci již od roku 1994). Jak se v tomto ustanovení uvádí: *odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušení neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9*. Jak vyplývá z předchozí citace, možnost přerušení odpisování se netýká těch poplatníků (fyzických osob), kteří uplatňovali daňové výdaje paušálem, neboť se v jejich případě vychází z právní fikce, že paušální částka výdajů obsahuje všechny daňové výdaje, tedy i daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku. V souvislosti s nezahájením či přerušením odpisování je však nutné zároveň poukázat na skutečnost, že ne vždy je možné je využít. Příkladem jsou mimořádné odpisy dle 30a ZDP, u kterých je dána povinnost zahájit odpisování¹⁵ a vyloučena možnost jejich přerušení. Možnost přerušit odpisování je vyloučena i u odpisů určených podle § 30 odst. (4) až (6) ZDP. Jedná se tedy např. o kategorie majetku jako jsou otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace za stanovených podmínek (blíže viz § 30 odst. (4) ZDP) a matrice, zápustky, formy, modely a šablony ve stanovené SKP (blíže viz § 30 odst. (5) ZDP).

Další možností, která se však váže pouze k rovnoměrným odpisům, je využití koncepce ročních odpisových sazeb jako maximálních (viz výše). Poplatníci tedy mají, rozhodnou-li se pro uplatnění rovnoměrných odpisů, možnost uplatnit výši odpisů odpovídající nižší roční odpisové sazbě, než je uvedena v § 31 ZDP.

S účinností od roku 2005 dále existuje, a to jak pro rovnoměrné, tak i zrychlené odpisy, možnost uplatnit tzv. zvýšený odpis v prvním roce. Toto navýšení v prvním roce odpisování se však zákonitě promítá do jejich snížení v letech následujících. Kromě toho využití této možnosti se váže na řadu podmínek (např. uplatnit jej může pouze první vlastník a to

pouze u určitého majetku, přičemž výše navýšení odpisů (20%, 15% nebo 10%) v prvním roce se váže na to, o jaký majetek se jedná). S ohledem na skutečnost, že tento institut od roku 2005 zůstal v zásadě zachován v nezměněné podobě, lze získat bližší informace z aktuálního znění ZDP.

V souvislosti s uvedenými fakty vyplývá jedna podstatná skutečnost. Daňová optimalizace se ve své podstatě neváže pouze na daňové odpisy jako takové, ale i na plánovitý postup jednak v pořizování majetku a jeho obnovování, ale také na stanovení plánů činnosti (respektive předpokládaných výnosů a nákladů).

DISKUSE

Příspěvek pojednává v souladu s vytčenými cíli o změnách v právní úpravě odpisování hmotného majetku, a je tudíž možné ho s ohledem na jeho koncepci a obsah chápat jako jeden ze základních vstupů pro provedení hlubší analýzy zaměřené na hodnocení dopadu legislativních změn na základ daně z příjmů. Takto pojatá analýza by žádoucím způsobem rozšířila výsledky prezentované v tomto příspěvku a to tím spíše, pokud by se zabývala nejenom dopadem na základ daně, ale i na výslednou daňovou povinnost subjektů.

U jednotlivých skupin majetku by rovněž mohla být blíže analyzována adekvátnost změn v ročních odpisových sazbách rovnoměrných odpisů a ve výši koeficientů zrychleného odpisování.

Problematika daňových odpisů je velmi široká, a proto se nabízí další prostor pro komparativní analýzu. V dalším popisu a hodnocení by bylo možné zabývat se dalšími ustanoveními ZDP. Mohlo by se jednat např. o podmínky uplatňování vypočteného ročního odpisu (blíže viz § 26 odst. (6) a (7) ZDP); vymezení hmotného majetku vyloučeného z odpisování dle § 27 ZDP a jeho komparace s legislativní úpravou jiných států, problematiku vstupní ceny aj.

ZÁVĚR

Výsledná daňová povinnost je ovlivňována mnohými faktory, které stojí mimo možnost ovlivnění podnikatelským subjektem. Existuje však i množství těch, které jím ovlivnitelné jsou a mezi něž patří i koncipování vhodné strategie v oblasti daňových odpisů a otázek souvisejících. To však vyžaduje dobré znalosti nejenom v předmětné daňové oblasti, ale i otázkách souvisejících, kauzálně směřujících k plánům podniku, a to nejenom finančních.

Z hlediska poznání širších souvislostí a souvisejících otázek je vhodné poznat nejenom současný stav, ale i historii právní úpravy a její vývoj v čase. Výsledky takto široce pojetého srovnání mohou sloužit mj. i jako cenná pomůcka pro komparaci právní úpravy v České republice a jiných státech, ze-

¹⁵ Aplikace mimořádných odpisů je právem, nikoliv povinností poplatníka. Pokud si nezvolí postup stanovení odpisů podle § 30a ZDP, má na výběr mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy.

jména pak se zaměřením na státy Evropské unie. Jak totiž potvrzují poznatky prezentované v českém jazyce např. Širokým (2010) či ze zahraničních autorů např. Kestim (2009), v právní úpravě daňových odpisů se ve značné míře promítá značná autonomie států ohledně stanovení pravidel a způsobů stanovení daňových odpisů hmotného, ale i nehmotného majetku.

Pokud se zaměříme striktně na českou právní úpravu a její vývoj, které jsou předmětem zájmu tohoto příspěvku, lze v současnosti hovořit o relativně ustálené právní úpravě. Tím spíše, provedeme-li srovnání se změnami, které probíhaly na úrovni relevantních ustanovení ZDP v průběhu 90. let minulého století. Za jeden z důležitých mezníků, a to nejenom ve vazbě na daňové odpisy hmotného, ale i nehmotného majetku, lze považovat vstup ZDP

v účinnost. Tato základní hmotněprávní norma ustanovila v § 26 a násl. jednotnou právní úpravu pro fyzické i právnické osoby. V jednotlivých ustanoveních úpravy daňových odpisů ve sledovaném období docházelo v zásadě k pozitivním změnám ve prospěch poplatníků, odhlédneme-li od změn majících podobu zatřídování některých typů majetků do vyšších odpisových tříd.

Je však nutné zdůraznit, že příspěvek se zabýval pouze úpravou *de lege lata*, resp. jejím vývojem, z čehož vyplývají i značná omezení pro vyvozování komplexnějších a objektivnějších závěrů ohledně dopadu vývoje v předmětné oblasti na daňové poplatníky a jejich daňové povinnosti. V samotném příspěvku je proto poukázáno na určité limity a prostor pro rozšíření stávající analýzy.

SOUHRN

Hlavním cílem příspěvku bylo přiblížit vývoj v oblasti úpravy daňových odpisů hmotného majetku v období od roku 1990 do roku 2010 včetně. Pro roky 1990 až 2009 byl brán v potaz právní stav platný a účinný k 31. 12. příslušného roku, pro rok 2010 pak právní stav platný a účinný ke 30. 6. Pro získání informací o relevantní právní úpravě byl využit automatizovaný systém právních informací ASPI. Klíčovou metodou využitou při zpracování tohoto příspěvku byla metoda komparace, která byla využita k realizaci srovnání vybraných ustanovení ZDP. Výsledky vlastního srovnání byly prezentovány formou tabulek. S využitím analýzy a syntézy byly následně vyvozeny i některé, obecněji platné, závěry.

První část příspěvku je zaměřena na přiblížení základního právního rámce. Pozornost je přitom soustředěna na vymezení základních právních maxim ovládajících v obecné rovině právo. V dalších krocích se příspěvek zabývá konkrétní legislativní úpravou. Za mezník ve vývoji právní úpravy, který je reflektován v příspěvku, je považován vstup zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen ZDP), v účinnost.

Samostatná kapitola je věnována právní úpravě daňových odpisů hmotného majetku právě do 31. 12. 1992. Do uvedeného data bylo legislativní zakotvení daňových odpisů hmotného majetku obsaženo ve dvou právních normách, ve vyhlášce č. 586/1990 Sb. a v zákoně č. 389/1990 Sb. Druhá ze zmíněných právních norem obsahovala příznivější daňový režim, který mohly zvolit pouze fyzické osoby (podnikatelé). Jak v relaci k vyhlášce č. 586/1990 Sb., tak i k zákonu č. 389/1990 Sb. podává příspěvek stručný přehled způsobu stanovení daňových odpisů a otázek souvisejících. Je zde dále rovněž pojednáno o způsobu přechodu na nová pravidla odpisování dle ZDP, která jsou vymezena v přechodných ustanoveních ZDP.

Pozornost je věnována také úpravě v ZDP, který je již od roku 1993 základní hmotněprávní normou upravující mj. právě i problematiku daňových odpisů. Za zmínku v tomto ohledu stojí skutečnost, že již od roku 1993 jsou daňové odpisy uvedeny na prvním místě výčtu daňových výdajů specifikovaných v § 24 odst. 2 ZDP. Po obecném zhodnocení obsahu přílohy č. 1, která je směrodatná pro zatřídování hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin, je identifikován vývoj v počtu odpisových skupin a počtu let odpisování hmotného majetku v jednotlivých skupinách. V tomto ohledu je možné, pokud odhlédneme od změn spočívajících v zatřídování majetku do vyšších odpisových skupin, konstatovat, že v průběhu sledovaného období v zásadě docházelo k pozitivním změnám – tj. ke snižování počtu let odpisování. Co se týče počtu odpisových skupin, byl stav následující. Od roku 1993 do roku 2003 obsahoval ZDP pět odpisových skupin, v roce 2004 šest odpisových skupin, v období od roku 2005 do roku 2007 sedm odpisových skupin, od roku 2008 se počet ustálil opět na šesti odpisových skupinách. Ne všechny typy majetku se však řídily či řídí obecnými pravidly odpisování. Existovaly a existují skupiny majetku, pro něž platí speciální režimy. Jedná se např. o otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, dočasné stavby a důlní díla, u kterých se doba odpisování váže na dobu trvání. Další samostatnou kategorií jsou matrice zápusťky, formy, modely a šablony, u nichž má doba odpisování vazbu na dobu použitelnosti nebo počet vyrobených odlitků či výlisků. Svým způsobem specifický režim platí i dle díky § 30 ZDP (mimořádné odpisy) pro nově pořízený hmotný majetek v 1. či 2. odpisové skupině pořízený a zatříděný v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. V případě majetku z 1. odpisové skupiny se jedná o rovnoměrný odpis rozložený na 12 měsíců, v případě majetku

z 2. odpisové skupiny je 60% vstupní ceny rovnoměrně rozloženo na prvních 12 měsících, zbylých 40% pak na dalších 12 měsících.

Ohledně vymezení kategorie majetku, který se dle dikce § 26 ZDP odepisuje, zde lze považovat za zajímavé, že samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným ekonomickým určením jsou jediným typem majetku, se kterým se pojí již od roku 1993 nějaký minimální limit pro zařazení do této kategorie majetku. V letech 1993–1995 byla oním limitem částka vyšší jak 10 000 Kč, od roku 1996 do roku 1997 částka vyšší jak 20 000 Kč. O roku 1998 pak limit částky vyšší než 40 000 Kč zůstal zachován. S účinností od roku 2009 byl rovněž stanoven pro kategorii „dospělých zvířat a jejich skupin“ a to jako částka vyšší než 40 000 Kč. Pro ostatní sledované skupiny majetku nebyl explicitně v § 26 ZDP limit stanoven. Co se týče obsahové náplně § 26 ZDP, významné změny proběhly v roce 1998, od kdy je v podstatě vlastní strukturalizace a obsahová náplň v zásadě shodná s tou existující. Od roku 1993 obsahuje výčet odpisovaného majetku i kategorii tzv. „jiného majetku“. Do této skupiny spadalo a spadá mj. technické zhodnocení, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku a dále např. výdaje hrazené nájemcem, které tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku výdaje a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku stanovenou hodnotu. Finanční limity pro zařazení do kategorie „jiného majetku“ jsou prezentovány v samostatné tabulce. V principu lze konstatovat, že i u „jiného majetku“, pro který byl stanoven finanční limit, docházelo k postupnému krokovému nárůstu, a to z 10 000 Kč na současných 40 000 Kč. Aktuální hodnota byla stanovena s účinností od roku 1998.

Další sledovanou kategorií byla koncepce daňových odpisů. V tomto ohledu je nutné konstatovat, že již od roku 1993 má poplatník, s určitými výjimkami, možnost volby mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy. Do relevantních ustanovení rovnoměrného a zrychleného odpisování se v průběhu sledovaného období zákonitě promítaly změny v dobách odpisování hmotného majetku zařazeného v jednotlivých odpisových skupinách. Za významné lze z pohledu kvantitativních změn (tj. poklesu ročních odpisových sazeb a navýšení hodnot koeficientů zrychleného odpisování) považovat roky 1998 a 2005. Úplné srovnání pro sledované období je opět pro lepší přehlednost prezentováno v tabulkách.

Příspěvek se zabývá v obecnější rovině i základními prostředky daňové optimalizace, které se vážou k daňovým odpisům hmotného majetku. V současnosti obsahuje ZDP tři takové základní prostředky daňové optimalizace. Primárně je již od roku 1994 dána možnost daňové odpisy neuplatnit, přičemž lze odpisování i přerušit. Další možnost daňové optimalizace se váže pouze k rovnoměrným odpisům, jejichž roční odpisové sazby jsou od roku 2001 koncipovány jako maximální. Poplatníci tedy mají možnost uplatit odpisy nižší než odpovídající maximální roční odpisové sazbě. Kromě výše uvedené existuje od roku 2005 možnost realizovat, a to jak u rovnoměrného, tak i zrychleného odpisu, tzv. zvýšený odpis v prvním roce. Toto navýšení v prvním roce se však zákonitě promítá do jejich snížení v letech následujících. Jedná se tedy o prostředek jiného, vhodnějšího rozložení, daňových odpisů v čase. Ve vazbě na posledně uvedený prostředek daňové optimalizace je však zapotřebí zdůraznit, že tato možnost se váže na splnění řady podmínek.

zákon o daních z příjmů, odpisy, movitý majetek, daňový výdaj

SUMMARY

The main objective of the paper was to introduce history of tangible asset tax depreciations in the period 1990 to 2010 inclusive. For the years 1990 to 2009 the legal status valid and effective as to 31 December of the respective year was considered. In the case of the year 2010 the legal status effective as to 30 June was applied. To obtain information on the relevant legal regulations, the computerized legal information system ASPI was used. The key method used for preparation of this paper was the comparative method on the basis of which comparisons of selected provisions of the Income Tax Act were made. The results of the comparisons were presented in tabular format. Analysis and synthesis were then used for drawing even some general conclusions.

The first part of the paper is focused on introduction of the basic legal framework. Attention is concentrated on definitions of the basic legal maxims controlling the law on the general level. In further steps the paper deals with particular legal regulations. The principal milestone in the legal history that is reflected in the structure of the paper itself is considered to be the coming the Act no 586/1992 Coll., on Income Tax, as amended (hereinafter ITA) into legal force.

A separate chapter is devoted to legal regulations of tangible asset tax depreciation before 31 December 1992. Before that date legislative regulation of tangible asset tax depreciations was included in two legal norms, namely in Decree No. 586/1990 Coll., and in Act No. 389/1990 Coll. The latter legal norm defined a more favourable tax mode only available for natural persons – entrepreneurs. Both in relation to Decree No. 586/1990 Coll., and in relation to Act No. 389/1990 Coll., the present paper

provides a brief survey as to the way of tax depreciations calculation and related issues. This part of the work deals also with the method of transition to the new rules of depreciation based in the ITA as defined in the transitory provisions of the ITA.

The following chapter deals with details of the legal regulations contained in the ITA, since 1993 this basic legal standard has been stipulating, among other things, also the issue of tax depreciations. What is worth mentioning in this respect is that since 1993 tax depreciations have been listed in the top row of the list of tax-deductible expenditures specified in Section 24 Para 2 of the ITA. Following general assessment of the contents of Annex 1, directive for classification of tangible assets in the individual depreciations classes, the paper specifies history of the number of depreciation classes and years of depreciation of tangible assets within the individual classes. In this respect, leaving aside changes related to asset classification into the higher depreciation classes, it is possible to state that in the course of the period in question the implemented changes were rather positive – i.e. the years of depreciation were reduced. As for the depreciation class number the development was as follows. From 1993 to 2003 the ITA included five depreciation classes. In 2004 there were six depreciation classes, while in the period 2005–2007 there were seven depreciation classes. Since 2008 the number of six depreciation classes has been stabilised. But not all asset types have been governed by the general depreciation rules. There has been a wide range of assets to which special depreciation modes have applied. These include for example opening of new quarries, sand pits and clay pits, temporary constructions and mines where the depreciation period depends on the period of existence. Another separate group is represented by matrixes, dies, moulds, models and templates, where the depreciation period is related to useful life of the product or the number of manufactured forges or casts. Another specific mode applies pursuant to the wording of Section 30a of ITA (Extraordinary Depreciations) to newly acquired tangible assets belonging to depreciation classes 1 or 2 acquired and classified in the period between 1 January 2009 and 30 June 2010.

In the case of assets belonging to the first depreciation class the depreciation is even and is distributed across 12 months. In the case of assets belonging to the second depreciation class 60% of the acquisition price is evenly distributed across the first 12 months while the remaining 40% is then depreciated for another 12 months.

As for specification of the asset category to be depreciated pursuant to the wording of Section 26 of the ITA, an interesting fact is that separate movables and sets of movables with common economic purpose represent the only asset type connected with a certain minimum limit for inclusion in this asset category for the whole period in focus (1993–2010). In the years 1993–1995 the limit amounted to CZK 10,000. In the years 1996 and 1997 the limit was increased to CZK 20,000 and since 1998 the limit has been stipulated to be CZK 40,000. With effect as of 2009 the same limit of CZK 40,000 has been applied to “adult animals and their groups”. Section 26 of the ITA does not explicitly stipulate any limit for any other asset type. As for the contents of Section 26 of the ITA significant amendments were implemented in 1998, since when the structure and contents have been in principle identical with the current wording. Since 1993 the list of depreciate assets has included the category of „other assets”. This group has included technical added value, unless increasing acquisition price and residual price of the tangible asset, and further also for example expenses covered by the tenant forming a part of appreciation of tangible assets leased in the form of financial leasing with subsequent purchase of the leased tangible asset which in sum with the contracted purchase price exceed a specified value. Financial limits for inclusion in the “other asset” category are shown in a separate table. In principle even in the case of the “other assets” category for which the financial limit was stipulated the limit was increased in stages from the original CZK 10,000 to the current CZK 40,000. The current value of the limit has applied since 1998.

Another subject of interest was the tax depreciation concept. It needs to be stated in this respect that since 1993 the taxpayer may choose, with certain exceptions, from even and accelerated depreciations. The relevant provisions on even and accelerated depreciations inevitably reflected the changes in the periods of depreciations of tangible assets included in the individual depreciation classes as mentioned above. With regard to the quantitative changes (i.e. reduction of annual depreciation rates and increase of the values of accelerated depreciation coefficients) the years 1998 and 2005 can be considered as important from this point of view. Complete comparisons for the period in question were again included in the tabular format.

The paper also dealt with general means of tax optimisation in relation to tangible asset tax depreciations. It may be stated that the present wording of the ITA includes three basic means of tax optimisation. Primarily already since 1994 there has been the option not to apply tax depreciations or interrupt them for the depreciations stated under Section 31 and Section 32 of the ITA. Another option for tax optimisation is related to even depreciations only, whose annual depreciation rates have been conceived as maximum rates since 2001. The tax payers can therefore apply lower depreciations than those corresponding to the maximum annual depreciation rate. In addition to the above stated there has been the option existing since 2005 to apply the increased depreciations in the first depreciation

year, both in the case of even tax depreciations and in the case of accelerated depreciations. This increase, however, inevitably reflects in depreciation rate reduction in the following depreciation years. This therefore only represents an instrument of another, more convenient distribution of tax depreciations in time. In relation to the latter means of tax optimisation the fact that this option is conditioned by a number of conditions must be emphasized.

Poděkování

Příspěvek vznikl za finanční podpory GA ČR jako dílčí výstup grantového projektu č. 402/09/P469 – *Vývoj a konkurenceschopnost českého daňového systému z pohledu zdanění příjmů fyzických osob* a dále rovněž jako dílčí výstup projektu specifického vysokoškolského výzkumu na VUT v Brně registrační č.: FP-S-10-17 – *Rozvoj poznatků ke zdokonalování informační podpory ekonomického řízení vývoje podniku v souladu s vývojem podnikatelského prostředí*.

LITERATURA

- ASPI [Automatizovaný Systém Právních Informací]. Wolters Kluwer ČR, a. s. © 2010
- Důvodová zpráva Vlády ČR ze dne 4. 5. 2000 k návrhu zákona, kterým se mění zákon o daních z příjmů a některé další zákony (identifikační číslo v ASPI: LIT24288CZ).
- Důvodová zpráva k zákonu č. 216/2009 Sb., o změně zákona o daních z příjmů (identifikační číslo v ASPI: LIT32428CZ).
- GERLOCH, A., 2007: *Teorie práva*. 4. upravené vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 343 s. ISBN 978-80-7380-023-9.
- KESTI, J. (ed.), 2009: *European Tax Handbook*. IBFD: Amsterdam, 892 s. ISBN 978-90-8722-052-5.
- ŠIROKÝ, J., 2010: *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vyd. Praha: Linde, 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- Usnesení Předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky.
- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění p. p.
- Vyhláška č. 586/1990 Sb., o odpisování základních prostředků.
- Vyhláška Federálního ministerstva financí č. 94/1980 Sb.
- Vyhláška Federálního statistického úřadu č. 95/1976 Sb., o jednotném třídění základních prostředků, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 216/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. a některé další zákony.
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění p. p.
- Zákon č. 326/2009 Sb., o podpoře hospodářského růstu a sociální stability, ve znění p. p.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.

Adresa

Ing. Karel Brychta, Ph.D., Ing. Pavel Svirák, Dr., Ústav financí, Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, Česká republika, e-mail: brychta@fbm.vutbr.cz, svirak@fbm.vutbr.cz

