

Vliv účetních a daňových odpisů na základ daně ve společnosti XY

Iva Doleželová

Bakalářská práce
2010

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Iva DOLEŽELOVÁ**
Osobní číslo: **M07220**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Vliv účetních a daňových odpisů na základ daně ve společnosti XY**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte literární průzkum týkající se evidence a odepisování dlouhodobého majetku od roku 1993 po současnost.

II. Praktická část

- Zhodnoťte odepisování a evidenci dlouhodobého majetku ve společnosti XY.
- Analyzujte účetní a daňové odpisy ve společnosti XY z pohledu výsledku hospodaření a jeho transformace na základ daně.
- Navrhněte optimální postup odepisování dlouhodobého majetku ve společnosti XY.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- [1] Daně, účetnictví – vzory a případy 11/2009. 1. vyd. Český Těšín: Poradce s. r. o., 2009. 152 s. ISSN 1213-9270.
[2] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 10. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 272 s. ISBN 978-7263-445-3.
[3] TPA HORWATH NOTIA AUDIT. Podvojný účetnictví 2009. 16. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2930-5.
[4] VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2009. 4. vyd. Praha: Grada, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.
[5] VALOUCH, P. Leasing v praxi – praktický průvodce. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. 128 s. ISBN 978-80-247-2923-7.

Vedoucí bakalářské práce: Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 6. dubna 2010
Termín odevzdání bakalářské práce: 21. května 2010

Ve Zlíně dne 6. dubna 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹⁾;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²⁾;
- podle § 60³⁾ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60³⁾ odst. 2 a 3 mohu užit své dílo – bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do její skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 11.5.2019

[Podpis]

¹⁾ Zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejněním závěrečných prací

²⁾ Účastí díla nezabírající zveřejněné diplomové, bakalářské a rigorózní práce, a kterých proběhla obhajoba, včetně posouzení zkoušené a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze bakalářských prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy

³⁾ Diplomová, diplomové, bakalářské a rigorózní práce sdělovatelné veřejnosti k obhajobě musí být při uzavření při uzavření díla před komisí obhajoby zveřejněny. Lichotivní sdělování v místě sdělování veřejně předloženou vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý se může se zveřejněnou prací seznámit na své náklady výtisk, tiskem nebo rozmnožením.

⁴⁾ Platí, že sdělování práce autor sdělovatelné se zveřejňuje své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledky obhajoby.

2) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

3) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst.

3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Ve své bakalářské práci se zaměřuji na vliv účetních a daňových odpisů na základ daně ve společnosti XY. Teoretická část se zabývá analýzou literárních zdrojů, které se týkají odpisování majetku. Praktická část je zaměřena na vliv odpisů u vybraného majetku společnosti XY na základ daně. Z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy je vypočítána odložená daň.

Klíčová slova: dlouhodobý hmotný majetek, účetní odpis, daňový odpis, základ daně, odložená daň

ABSTRACT

In bachelor thesis I focus on influence book and tax depreciations on tax base in the company XY. The theoretical part of the thesis deals with the analysis literature about depreciation of assets. Practical part is focused on influence depreciation by property assets on tax base in the company XY. From different between book and tax depreciations is calculation deferred tax.

Keywords: Long –term tangible assets, Book depreciation, Tax depreciation, Tax base, Deferred tax

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Děkuji vedoucí bakalářské práce Mgr. Evě Kolářové Ph.D. za cenné rady a připomínky, které mi poskytla při zpracovávání této práce.

OBSAH

ÚVOD.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU	13
1.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK	13
1.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	14
1.3 NEODPISOVANÝ HMOTNÝ MAJETEK	15
2 POŘÍZENÍ HMOTNÉHO MAJETKU	16
2.1 NÁKUP ZA HOTOVÉ	16
2.1.1 VÝHODY A NEVÝHODY NÁKUPU ZA HOTOVÉ	16
2.2 NÁKUP NA ÚVĚR	17
2.2.1 VÝHODY A NEVÝHODY NÁKUPU NA ÚVĚR	17
2.3 LEASING	17
2.3.1 VÝHODY A NEVÝHODY NÁKUPU NA LEASING	17
2.3.2 NÁJEMNÉ JAKO DAŇOVĚ UZNATELNÝ NÁKLAD (VÝDAJ)	19
2.3.3. CO SE DĚJE S MAJETKEM PO SKONČENÍ FINANČNÍHO LEASINGU	20
LEASINGOVÉ ODPISY	20
3 ODPISY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	22
3.1 POSTUP PŘI ODPISOVÁNÍ MAJETKU	22
3.2 URČENÍ ODPISOVÉ SKUPINY	22
3.3 ÚČETNÍ ODPISY	23
3.3.1 ROVNOMĚRNÉ (LINEÁRNÍ) ODPISY.....	24
3.3.2 DEGRESIVNÍ (ZRYCHLENÉ) ODPISY	24
3.3.3 ZPOMALENÉ (PROGRESIVNÍ) ÚČETNÍ ODPISY	25
3.3.4 METODA VÝKONOVÁ.....	26
3.4 ÚČTOVÁNÍ ODPISŮ	26
3.5 DAŇOVÉ ODPISOVÁNÍ	26
3.5.1 ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ.....	27
3.5.2 ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ.....	28
3.6 PŘERUŠENÍ DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ	30
3.7 POLOVIČNÍ ODPIS	30
3.8 MIMOŘÁDNÉ ODPISY	30
3.8.1 PODMÍNKY PRO MIMOŘÁDNÉ ODPISY	30
3.9 ODPISY NEHMOTNÉHO MAJETKU	31

3.10	FUNKCE ODPISŮ Z POHLEDU STÁTU	32
3.11	ROZDÍL MEZI ÚČETNÍMI A DAŇOVÝMI ODPISY	32
4	ODLOŽENÁ DAŇ	34
4.1	DŮVODY PRO VZNIK PŘECHODNÝCH ROZDÍLŮ.....	34
4.2	SAZBA DANĚ PŘI VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ.....	35
4.3	ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI	35
4.3.1	O ODLOŽENÉ DANI ÚČTUJEME POPRVÉ.....	35
4.3.2	ÚČTOVÁNÍ V NÁSLEDUJÍCÍCH OBDOBÍCH, TJ. ÚČTOVÁNÍ O ZMĚNĚ STAVU ODLOŽENÉ DANĚ.....	36
5	ZMĚNY V LETECH 1993-2009	37
5.1	PROBLÉMY V ODPISOVÉ SKUPINĚ 6	38
5.2	ZAVEDENÍ A ZRUŠENÍ ODPISOVÉ SKUPINY 1A.....	38
5.3	NÁROK NA REINVESTIČNÍ ODPOČET	38
II.	PRAKTICKÁ ČÁST	39
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	40
6.1	ODPISOVÁNÍ A EVIDENCE MAJETKU VE SPOLEČNOSTI	41
6.1.1	VÝŠE OCENĚNÍ U JEDNOTLIVÝCH DRUHŮ MAJETKU	42
6.1.2	ZPŮSOBY POŘIZOVÁNÍ MAJETKU.....	42
7	ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY VE SPOLEČNOSTI XY	43
7.1	DAŇOVÉ ODPISOVÁNÍ OSOBNÍHO AUTOMOBILU	43
7.1.1	VARIANTA A	43
7.1.2	VARIANTA B	44
7.1.3	VARIANTA C	45
7.1.4	VARIANTA D	46
7.2	SROVNÁNÍ ROVNOMĚRNÝCH, ZRYCHLENÝCH A MIMOŘÁDNÝCH ODPISŮ	48
7.3	ÚČETNÍ ODPISY U OSOBNÍHO AUTOMOBILU	50
7.3.1	VARIANTA A (DOBA ŽIVOTNOSTI 4 ROKY)	51
7.3.2	VARIANTA B (DOBA ŽIVOTNOSTI DLE ZDP)	52
7.4	POROVNÁNÍ DAŇOVÝCH A ÚČETNÍCH ODPISŮ U OSOBNÍHO AUTOMOBILU A JEJICH VLIV NA ZÁKLAD DANĚ.....	53

7.4.1	KOMBINACE ZRYCHLENÝ DAŇOVÝ ODPIS A ROVNOMĚRNÝ ÚČETNÍ ODPIS	53
7.4.2	KOMBINACE ROVNOMĚRNÝ DAŇOVÝ ODPIS A ROVNOMĚRNÝ ÚČETNÍ ODPIS.....	54
7.4.3	KOMBINACE ZRYCHLENÝ DAŇOVÝ ODPIS A ZRYCHLENÝ ÚČETNÍ ODPIS	54
7.4.4	KOMBINACE ROVNOMĚRNÝ DAŇOVÝ ODPIS A ZRYCHLENÝ ÚČETNÍ ODPIS	55
7.4.5	KOMBINACE MIMOŘÁDNÝ ODPIS A ROVNOMĚRNÝ ÚČETNÍ ODPIS.....	56
7.4.6	MIMOŘÁDNÝ ODPIS A ZRYCHLENÝ ÚČETNÍ ODPIS	56
7.5	BUDOVA.....	57
7.5.1	VARIANTA A	57
7.5.2	VARIANTA B	59
8	OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	60
8.1.1	PŘERUŠENÍ ODPISOVÁNÍ	60
8.1.2	NÍŽŠÍ SAZBY U ROVNOMĚRNÉHO ODPISOVÁNÍ	61
9	ODLOŽENÁ DAŇ	62
9.1	VLIV ODLOŽENÉ DANĚ NA ROZVAHU	63
10	DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST XY.....	65
10.1	DOPORUČENÍ, ZDA VYUŽÍT MIMOŘÁDNÝCH ODPISŮ	65
10.2	DOPORUČENÍ PRO ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANĚ.....	65
10.3	DOPORUČENÍ PRO ODPISOVÁNÍ OSOBNÍHO AUTOMOBILU.....	66
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	70
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	73
	SEZNAM TABULEK.....	74
	SEZNAM GRAFŮ	76
	SEZNAM PŘÍLOH.....	77

ÚVOD

Jako téma své bakalářské práce jsem si vybrala problematiku, která se týká vlivu účetních a daňových odpisů na základ daně ve společnosti XY. Existuje několik položek, které zvyšují resp. snižují základ daně. Jednou z těchto položek je i rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Na rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy navazuje odložená daň.

Od vzniku nové daňové soustavy v roce 1993 proběhlo v odpisování dlouhodobého majetku několik významných změn. Mimo jiné to bylo např. zavedení 6. odpisové skupiny v roce 2004, zavedení odpisové skupiny 1a v roce 2005 (do které byly zařazeny osobní automobily) a její zrušení v roce 2007. Zákonem č. 216/2009 Sb. přijala vláda jedno z několika protikrizových opatření, a to mimořádné odpisy, které jsou uvedeny pod § 30a ZDP. Úkolem mimořádných odpisů je podpořit rozvoj české ekonomiky. Majetek, který je zařazený v 1. a 2. odpisové skupině, lze pomocí mimořádných odpisů odepsat za 12 resp. 24 měsíců. Čímž se zkrátí doba odpisování oproti daňovým odpisům. Záleží na konkrétní účetní jednotce, zda využije možnosti uplatnit mimořádné odpisy, protože jejich uplatnění není povinné.

První část práce se zabývá literárním průzkumem zdrojů. Na úvod je uvedeno, jak se člení dlouhodobý majetek podle účetního a daňového hlediska, dále následuje pořízení majetku, způsoby odpisování majetku a vliv rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy na odloženou daň. V praktické části jsem si vybrala odpisování automobilu a budovy. Na konkrétních příkladech porovnávám a ukazuji, jaký vliv měla na odpisování osobního automobilu změna limitu vstupních cen v jednotlivých letech. U odpisování osobního automobilu jsou uvedeny jednotlivé kombinace účetních odpisů s daňovými i mimořádnými odpisy, z rozdílů mezi těmito odpisy je pak uveden vliv na základ daně v jednotlivých letech. U odpisování budovy jsou znázorněny změny, které nastaly od roku 1993 do roku 2009. Závěrečná část práce se zaměřuje na navržení doporučení pro společnost XY v oblasti odpisování dlouhodobého majetku.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Mezi charakteristické rysy dlouhodobého majetku patří:

- stálost – majetek se postupně opotřebovává, nemění svou podobu
- dlouhodobost – doba používání majetku je delší než 1 rok
- postupná spotřeba – majetek přenáší svou hodnotu do nákladů prostřednictvím odpisů
- určení limitu ceny – který si stanoví sama účetní jednotka vnitropodnikovým předpisem [5]

Dlouhodobý majetek je v účetních předpisech charakterizován jinak než v daňových předpisech.

Z účetního hlediska se dlouhodobý majetek člení na:

- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý hmotný majetek
- dlouhodobý finanční majetek

Pomocí účetních a daňových odpisů se odpisuje jen dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek, protože účetní odpisování dlouhodobého finančního majetku zakazuje vyhláška č. 500/2002 Sb. a daňové předpisy neznají pojem "odpisy dlouhodobého finančního majetku". [13]

1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska patří:

- zřizovací výdaje
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- software
- ocenitelná práva
- goodwill
- povolenky na emise a preferenční limity [13]

Podmínky pro nehmotný majetek z účetního hlediska

- vstupní cena vyšší než limit stanovený účetní jednotkou
- doba použitelnosti delší než 1 rok [7]

Za nehmotný majetek se pro účely zákona o dani z příjmů považují:

- zřizovací výdaje
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- software
- ocenitelná práva
- jiný majetek [1]

Podmínky pro nehmotný majetek z daňového hlediska

- získaný úplatně, vkladem společníka, darováním, zděděním nebo vytvořený vlastní činností
- vstupní cena vyšší než 60 000 Kč
- doba použitelnosti delší než 1 rok [7]

1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Mezi dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska patří:

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením (doba použitelnosti delší než 1 rok a ocenění vyšší než limit stanovený účetní jednotkou)¹
- pozemky (bez ohledu na výši ocenění)
- stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti)
- technické rekultivace (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti)

¹ Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které mají dobu použitelnosti delší než 1 rok, ale ocenění je nižší než limit stanovený účetní jednotkou, se považují za drobný hmotný majetek. O něm účetní jednotka účtuje jako o zásobách. [13]

- byty a nebytové prostory (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti)
- předměty z drahých kovů (bez ohledu na výši ocenění)
- pěstitelské celky trvalých porostů
- dospělá zvířata
- jiný dlouhodobý hmotný majetek

U majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok, u kterého není určen limit vstupní ceny, si sama účetní jednotka stanovuje ve svém vnitřním účetním předpisu limit vstupní ceny. [13]

Za hmotný majetek se pro účely zákona o daních z příjmů považují:

- samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí (doba použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cena vyšší než 40 000 Kč)
- budovy, domy, byty a nebytové prostory (bez ohledu na výši vstupní ceny)
- stavby (bez ohledu na výši vstupní ceny)
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky (bez ohledu na výši vstupní ceny)
- základní stádo a tažná zvířata (vstupní cena vyšší než 40 000 Kč)
- jiný majetek [1]

1.3 Neodpisovaný hmotný majetek

Podle ZDP nelze odpisovat následující hmotný majetek, např.

- bezúplatně převedený majetek – vzniká v případě, že kupní cena v leasingové smlouvě je nulová a vedlejší pořizovací náklady nevznikly nebo jsou menší než 40 000 Kč. Pokud jsou vedlejší pořizovací náklady větší než 40 000 Kč, vznikl nový majetek, který se odpisuje.
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy
- movitá kulturní památka
- inventarizační přebytky hmotného majetku

Neodpisují se např. ani pozemky a finanční majetek, protože je zákon jako hmotný či nehmotný majetek nezná. [9]

2 POŘÍZENÍ HMOTNÉHO MAJETKU

Hmotný a nehmotný majetek můžeme nejčastěji pořídit:

- nákupem
 - hotově
 - na úvěr
 - na leasing [12]
- vytvořením ve vlastní režii
- darováním
- vkladem společníka do obchodní společnosti [5]

2.1 Nákup za hotové

Při koupi za hotové se předpokládá, že má daný subjekt k dispozici peněžní prostředky. I když má peněžní prostředky k dispozici, nemusí být nákup za hotové vždy nejvýhodnější variantou k pořízení majetku. Podnikatel by měl zvažovat i další způsoby pořízení majetku (leasing, úvěr) a tzv. náklady obětované příležitosti. [12] Jedná se o ušlé výnosy, o které se podnik připravuje tím, že se rozhodne pro jinou variantu rozvoje. [8]

2.1.1 Výhody a nevýhody nákupu za hotové

Nákup za hotové má následující výhody:

- nákupem majetku nedochází k zadlužování subjektu
- koupí se stáváme okamžitě vlastníkem majetku
- s majetkem nakládáme bez omezení
- nezatěžujeme své peněžní toky v dalších letech o splátky a jiné poplatky [12]

Nevýhody nákupu za hotové:

- v okamžiku pořízení majetku negativní dopad na cash-flow podniku
- daňově uznatelným nákladem se stávají až daňové odpisy [12]

2.2 Nákup na úvěr

Podnik nepotřebuje velké množství volných peněžních prostředků. Ty mu poskytne banka nebo jiná úvěrová společnost. [12]

2.2.1 Výhody a nevýhody nákupu na úvěr

Výhody nákupu na úvěr:

- kupující se stává majitelem majetku
- má právo majetek daňově odepisovat
- v případě podmínek stanovených zákonem o dani z příjmu jsou úroky z úvěru daňově uznatelným nákladem (výdajem) [12]

Nevýhody nákupu na úvěr

- kupující je povinen platit úroky z úvěru, poplatky za vedení úvěrového účtu
- přijatý úvěr se objeví v rozvaze v položce cizích zdrojů (zhoršení pozice při hodnocení rizikovosti) [12]

2.3 Leasing

Při způsobu pořízení majetku leasingem nedochází ke klasickému pořízení. [12] Podle toho, jak se bude s majetkem nakládat po skončení nájmu, rozlišujeme leasing:

- operativní - po skončení nájmu bude pronajatá věc vrácena pronajímateli
- finanční – po skončení nájmu nájemce odkoupí pronajatou věc [7]

Finanční leasing patří mezi nejpoužívanější způsob pořízení majetku. Aby bylo nájemné daňově uznatelným nákladem, je třeba nájemné časově rozlišovat. Předmět leasingu si nájemce po skončení leasingu odkupuje za kupní (pořizovací) cenu. [7]

2.3.1 Výhody a nevýhody nákupu na leasing

Výhody leasingu:

- podnik nepotřebuje v okamžiku nákupu majetku velké množství peněžních prostředků
- leasingové splátky jsou za podmínek stanovených v zákoně o dani z příjmu daňově

uznatelným nákladem (výdajem)

- podnik se účetně nezadluhuje. V podmínkách ČR se leasing neobjeví v rozvaze, ale pouze v podrozvahové evidenci (cizí zdroje v rozvaze se v důsledku pořízení na leasing nezvyšují)². [12]

Nevýhody leasingu

- majitelem majetku je po celou dobu leasingu pronajímatel
- nájemce nemůže uplatňovat ve svých nákladech daňové odpisy z majetku
- pronajímatel přenáší rizika z vlastnictví majetku na nájemce (především u finančního leasingu)
- nájemce nemůže volně nakládat s pronajatým majetkem
- nájemce bude obtížně vypovídat leasingovou smlouvu
- problémy v případě odcizení majetku [12]

Způsob pořízení majetku	Daňově uznatelné náklady
Hotově	Odpisy
Na úvěr	Odpisy, úroky z úvěru, poplatky za vedení a uzavření úvěrových účtů
Leasing	Placené nájemné, poplatky za uzavření a vedení leasingových smluv

Tab. 1. *Daňově uznatelné náklady u jednotlivých způsobů pořízení [12]*

Pokud má podnik dostatek peněžních prostředků, pravděpodobně zvolí nákup v hotovosti. Při rozhodování, zda majetek pořídíme na úvěr nebo leasing, můžeme využít např. metodu čisté výhody leasingu. Při použití této metody se porovnává čistá současná hodnota investice, která je financována leasingem nebo na úvěr. [12]

² IAS 17- Leasingy připouští podobné účtování jako v ČR pouze u operativního leasingu. Majetek pořízený finančním leasingem podle IAS 17 se účtuje rovnou do aktiv i pasiv v rozvaze. Očekává se, že IAS 17 vstoupí v platnost i v ČR, neboť Mezinárodní účetní standardy (IAS resp. IFRS) stále více vstupují do české účetní legislativy. [12]

2.3.2 Nájemné jako daňově uznatelný náklad (výdaj)

U leasingu s následnou koupí pronajatého hmotného movitého majetku se nájemné uznává jako náklad (výdaj) v případě, že:

- doba nájmu je minimálně:
 - v 1. odpisové skupině 36 měsíců
 - v 2. odpisové skupině 54 měsíců
 - v 3. odpisové skupině 114 měsíců
 - u nemovitostí minimálně 360 měsíců
- po skončení doby nájmu převede pronajímatel vlastnická práva k majetku na nájemce
- kupní cena majetku není vyšší než zůstatková cena daného majetku, kterou by vlastník (pronajímatel) vypočítal rovnoměrným způsobem odpisování
- dojde k zařazení majetku, který je předmětem nájmu, do obchodního majetku poplatníka [2]

Do konce roku 2007 bylo jednou z hlavních výhod pro uzavření leasingové smlouvy rychlejší převod hodnoty majetku do nákladů, než tomu bylo při klasickém odpisování majetku (odpisové skupiny 2, 3 a nemovitosti). Počátkem roku 2008 došlo k prodloužení minimální doby trvání finančního leasingu, výrazně se prodloužila minimální doba nájmu v 3. odpisové skupině a u nemovitostí. [20]

Změny, které nastaly od 1. 4. 2009, se týkaly 2. a 3. odpisové skupiny, kde se doba trvání leasingu zkrátila o 6 měsíců. [23]

Odpisová skupina	Minimální doba trvání finančního leasingu			Běžná doba odpisování 2007-2009
	Do 31. 12. 2007	Od 1. 1. 2008	Od 1. 4. 2009	
1	36 měsíců	36 měsíců	36 měsíců	36 měsíců
2	36 měsíců	60 měsíců	54 měsíců	60 měsíců

3	36 měsíců	120 měsíců	114 měsíců	120 měsíců
Nemovitosti	96 měsíců	360 měsíců	360 měsíců	360 měsíců

Tab. 2. Minimální doba trvání finančního leasingu [20],[23]

Existuje možnost rychlejšího daňového uplatnění finančního leasingu, která souvisí s mimořádnými odpisy. Musí se jednat o stejný majetek, pro který platí možnost využít mimořádné odpisy. Doba trvání leasingu tak může být 12 měsíců, resp. 24 měsíců. Musí však být splněny obvyklé podmínky pro finanční leasing. [22]

2.3.3. Co se děje s majetkem po skončení finančního leasingu

Nájemce může po skončení smlouvy o finančním leasingu převzít majetek do svého vlastnictví:

- bezplatně (pronajímatel zcela odepsal předmět nájmu)
- za zůstatkovou cenu (příp. symbolickou cenu)
- za cenu, která není vyšší než zůstatková cena (kterou by pronajímatel zjistil při použití rovnoměrného odpisování podle ZDP) [19]

Nájemce se stává vlastníkem majetku až po zaplacení poslední leasingové splátky a po uzavření smlouvy o koupi pronajaté věci s pronajímatelem. Nájemce majetek ocení:

- reprodukční pořizovací cenou (při bezplatném nabytí)
- pořizovací cenou (je rovna kupní ceně, příp. obsahuje náklady související s pořízením majetku) [19]

U majetku po skončení finančního leasingu, jehož cena je nižší než limit pro zařazení do dlouhodobého majetku, si sama účetní jednotka rozhodne, zda jej zaúčtuje přímo do nákladů nebo jej bude evidovat jako dlouhodobý majetek. [19]

Pokud je kupní cena vyšší než 40 000 Kč, bude majetek odpisovat nabyvatel. [5]

Leasingové odpisy

U finančního pronájmu s následnou koupí pronajatého hmotného movitého majetku, mohl pronajímatel uplatnit tzv. leasingové odpisy, které byly platné do konce roku 2007. Leasingové odpisování zahájené do konce roku 2007 je možné dokončit i v následujících

letech. Tyto odpisy umožňovaly nejrychlejší převod vstupní ceny majetku do daňových nákladů.

Pronajímatel při uplatňování leasingových odpisů musí dodržet především dobu pronájmu, která činí minimálně 40 % doby odepisování pro jednotlivé odpisové skupiny podle ZDP. Minimální doba je 3 roky. [13]

Odpisová skupina	Doba odepisování	Minimální doba trvání nájmu
1	3 roky	3 roky
1a	4 roky	3 roky
2	5 let	3 roky
3	10 let	4 roky
4	20 let	8 let
5	30 let	12 let
6	50 let	20 let

Tab. 3. *Minimální doba pronájmu pro jednotlivé odpisové skupiny v roce 2007 [13]*

Leasingové odpisy nešlo uplatnit v odpisových skupinách 4-6, protože jsou v nich především nemovitosti a leasingové odpisy se týkaly pouze movitého majetku. U majetku v odpisové skupině 1 je doba odepisování shodná s minimální dobou trvání nájmu, 3 roky, tzn. leasingové odpisy by nebyly z pohledu základu daně z příjmů výhodné. Nejvíce se leasingové odpisy využívaly v odpisových skupinách 1a, 2, 3. [13]

Leasingové odpisy se počítají s přesností na dny nebo celé měsíce. S odepisováním se začíná v měsíci, který následuje po dni, ve kterém se začíná s odepisováním. [13]

3 ODPISY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU

U dlouhodobého majetku není možné zahrnout celou vstupní cenu v jediném účetním a zdaňovacím období do nákladů, tato cena se do nákladů přenáší postupně prostřednictvím odpisů dlouhodobého majetku. Odpisy dlouhodobého majetku můžeme rozdělit na odpisy:

- účetní
- daňové [13]

Účetní a daňové odpisy se oddělují, protože pro daňové odpisy jsou zákonem stanoveny hranice a limity, které je nutné dodržovat. Účetní odpisy vycházejí z rozhodnutí podniku, zobrazují skutečnost a poskytují důležité informace o nákladech. Pro daňové účely se využívají daňové odpisy. [11] Jak účetní tak i daňové odpisy se počítají ze vstupní ceny (příp. ze zvýšené vstupní ceny) hmotného majetku. [14] Vypočítané odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [11]

3.1 Postup při odpisování majetku

Před zahájením odpisování je nutné znát některé informace o novém dlouhodobém majetku. Především musí být určeno:

- vstupní cena, za kterou byl majetek pořízen
- termín, kdy byl majetkem uveden do evidence
- kdo je vlastníkem majetku
- jestli je majetek odpisovaný
- kód SKP daného majetku (podle přílohy č. 1 ZDP)
- odpisová sazba [9]

3.2 Určení odpisové skupiny

Poplatník v prvním roce odpisování zařadí každý hmotný majetek do příslušné odpisové skupiny. [1] Ta se určí podle druhu majetku a podle přílohy č. 1 ZDP, kde je majetek rozdělen do 6 odpisových skupin podle doby odpisování. V případě, že majetek není uveden v příloze č. 1 ZDP, zařadí se do 2. odpisové skupiny. [9]

Odpisová skupina se po celou dobu odpisování nemění, s výjimkou změny v zákoně. Rovněž nelze změnit vybraný způsob odpisování. Změní se pouze odpisová sazba příp. koeficient. [9]

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady majetku
1	3 roky	ruční mechanizované nářadí a nástroje
2	5 let	motorová vozidla, většina strojního zařízení
3	10 let	trezory, kovové konstrukce, lokomotivy
4	20 let	budovy ze dřeva a plastů
5	30 let	budovy, dálnice, silnice, nádrže
6	50 let	administrativní budovy, obchodní domy, muzea

Tab. 4. *Odpisové skupiny, doba odpisování a příklady majetku v roce 2009* [21]

3.3 Účetní odpisy

Účetní odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se řídí zákonem o účetnictví. Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku a musí vyjadřovat skutečnou míru opotřebovanosti majetku. [13]

Účetní jednotka si sestaví odpisový plán, podle kterého provádí účetní odpisování majetku. Odpisový plán by měl zahrnovat zvolenou metodu odpisování a také dobu odpisování, která by měla odpovídat době, po kterou bude majetek používán. [13]

Sazby účetních odpisů si stanovuje účetní jednotka sama, např. podle předpokládané doby použitelnosti majetku nebo ve vztahu k výkonům. [11] Účetní odpisy se počítají s přesností na kalendářní měsíce, méně častý případ je počítat účetní odpisy s přesností na dny. U účetních odpisů je důležité, ve kterém měsíci došlo k pořízení majetku. Protože s odpisováním se začíná v měsíci, který následuje po měsíci, kdy se majetek stal účetně dlouhodobým majetkem. [13]

Účetní jednotka si sama určuje výši ocenění majetku, od které se bude jednat o dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek. Účetní jednotky si mohou stanovit hranici pro dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek podle ZDP (40 000 Kč resp. 60 000 Kč), tj. že účetní odpisy se rovnají daňovým. [11] Tím si zjednodušují výpočet základu daně z příjmů a porušují věrné zobrazení skutečnosti. [5]

Účetní odpisy nemusí evidovat podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami. Naopak podnikatelé, kteří účetními jednotkami jsou, je evidovat musí. [13]

Základní metody účetního odpisování

1. metoda časová
2. metoda výkonová [13]

Členění časových metod

- rovnoměrné (lineární) odpisy
- degresivní (zrychlené) odpisy a ty můžeme dále členit na
 - DDB (Double-Declining-Balance Method)
 - SYD (Sum-of-the-Year's-Digits Method)
- zpomalené (progresivní) účetní odpisy [10]

Způsob účetního odpisování by měl být vybrán tak, aby co nejvěrněji zobrazoval skutečnost. [13]

3.3.1 Rovnoměrné (lineární) odpisy

Tímto způsobem by měl být odpisován majetek, který se opotřebovává po celou dobu používání rovnoměrně. Při využívání rovnoměrných odpisů se v každém roce do účetních nákladů přenese stejná výše vstupní ceny daného majetku. [13] Tato metoda účetních odpisů je nejjednodušší. [10]

$$O = \frac{VC}{t}$$

kde VC = vstupní cena majetku

t = doba odpisování [13]

3.3.2 Degresivní (zrychlené) odpisy

V prvních letech odpisování umožňují zrychlené odpisy odepsat dlouhodobý majetek rychleji než rovnoměrné odpisy. Degresivní odpisy se využívají k ochraně před morálním zastaráváním dlouhodobého majetku. [5] Zrychlenými odpisy by měl být odpisován majetek, který v průběhu prvních let používání ztrácí větší část své hodnoty než v následujících letech (např. počítače). [13]

Metoda DDB

Tato metoda je založena na konstantním odpisovém procentu a na klesajícím základu. [10]

$$\% \text{ DDB} = \frac{100 \% * 2}{n}$$

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

ZC = zůstatková cena [10]

Metoda SYD

Tato metoda je založena na konstantní odpisové základně (vstupní cena) a na lineárně klesající odpisové sazbě. [10]

$$\text{odpis} = \frac{\text{VC} * n^*}{\sum n_i}$$

n^* ... počet let, po které bude majetek ještě odpisován

$\sum n_i$... součet číslíc let odpisování [10]

3.3.3 Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Tato metoda účetních odpisů je vhodná využít pro majetek, který ztrácí svou hodnotu především na konci své životnosti. U zpomalených odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém dalším roce odpisování odepsána vyšší částka než v roce předcházejícím. [13]

$$O = \frac{2 * \text{VC} * i}{t(t + 1)}$$

kde: VC = vstupní cena

t = doba odpisování

i = rok odpisování [13]

3.3.4 Metoda výkonová

Výkonové odpisy se dají využít v případech, kdy je opotřebení majetku závislé na využívání majetku. [13] Výše odpisu se stanoví jako poměr vstupní ceny a celkové kapacity. [10]

3.4 Účtování odpisů

Účtují se pouze účetní odpisy, daňové odpisy slouží pro informaci o výši daňově uznatelných odpisů. [10]

Odpisy se účtují na stranu MD nákladového účtu v účtové skupině 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů a ve prospěch účtu v účtové skupině 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. [13]

Hodnota majetku je snižována nepřímo prostřednictvím účtu oprávek, které vyjadřují součet odpisů v jednotlivých letech odpisování. Odpisovaný majetek se vede v brutto hodnotě na příslušném aktivním účtu. Na účtu oprávek se sčítají odpisy, které snižují brutto hodnotu na netto hodnotu. V případě, že se oprávky rovnají vstupní ceně, zůstatková cena je nulová a majetek je účetně odepsán. Poté následuje jeho vyřazení z účetnictví. [13]

AKTIVA	Běžné účetní období		
	Brutto	Korekce	Netto
Dlouhodobý majetek	Pořizovací cena majetku	Oprávky	Zůstatková cena

3.5 Daňové odpisování

Poplatník nemá povinnost uplatnit daňové odpisy. Tím, že si poplatník neuplatní daňové odpisy, nemůže je pak využít ke snížení základu daně z příjmu a v budoucnosti je už nemůže uplatnit. [1] Poplatník si může vybrat mezi dvěma způsoby daňového odpisování – rovnoměrné a zrychlené. [13]

3.5.1 Rovnoměrné odpisování

Jednotlivým odpisovým skupinám jsou podle § 31 ZDP přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Poplatník může použít i nižší sazby než maximální sazby. Tato možnost lze využít pouze u rovnoměrného odpisování. [1] Nižších sazeb lze využít např. v případě, kdy základ daně z příjmů před uplatněním daňových odpisů je kladný, ale uplatněním maximálních odpisových sazeb by se podnikatel dostal do daňové ztráty. V takové situaci je nevýhodné využít maximální roční odpisové sazby, ale je výhodnější využít odpisové sazby nižší. [13] Při rovnoměrném odpisování poplatník odpisuje v prvním roce nižší částku než v dalších letech, ve kterých se odepisuje stejná částka, pokud nedojde k technickému zhodnocení majetku. [1]

Odpisování v prvním roce

$$O_1 = \frac{VC * S_1}{100}$$

O_1 = odpis v prvním roce odpisování

VC = vstupní cena hmotného majetku

S_1 = odpisová sazba pro první rok odpisování [14]

Odpisování v dalších letech

$$O_n = \frac{VC * S}{100}$$

O_n = odpis v dalších letech odpisování

S = odpisová sazba v dalších letech odpisování [14]

Pro rovnoměrné odpisování v roce 2009 se použijí sazby, které jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,3
2	11,00	22,25	20,0
3	5,50	10,50	10,0
4	2,15	5,15	5,0
5	1,40	3,40	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Tab. 5. *Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování v roce 2009 [2]*

Do konce roku 2004 existovala v § 31 ZDP jediná tabulka pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů. Od roku 2005 jsou součástí § 31 ZDP pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů 4 tabulky s odlišnými odpisovými sazbami. Rozdílné odpisové sazby se týkají pouze odpisových skupin 1, 2 a 3, tedy movitého majetku. Pro nemovitý majetek, evidovaný v odpisových skupinách 4 - 6, tyto tabulky neexistují. [13]

Poplatník, který je prvním vlastníkem majetku, může rovnoměrný odpis zvýšit:

- o 20 % v prvním roce odpisování. Tyto odpisové sazby může využít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví.
- o 15 % v prvním roce odpisování. Tyto odpisové sazby může využít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod.
- o 10 % v prvním roce odpisování. Tyto odpisové sazby může využít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 - 3. [1]

3.5.2 Zrychlené odpisování

Jednotlivým odpisovým skupinám jsou podle § 32 ZDP přiřazeny koeficienty pro zrychlené odpisování [1], které jsou různé pro první rok a pro další roky odpisování. Při zrychleném odpisování poplatník odpisuje větší hodnotu v prvních letech než je tomu u rovnoměrného odpisování. V závěru odpisování se výše odpisu stále snižuje. [9]

Nejvyššího odpisu dosáhne poplatník v druhém roce odpisování (nesmí dojít ke zvýšení vstupní ceny). [14]

Odpisování v prvním roce

$$O_1 = \frac{VC}{k_1}$$

k_1 = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce [14]

Odpisování v dalších letech

$$O_n = \frac{2 * ZC_{n-1}}{k - (n-1)}$$

n = pořadové číslo roku odpisování

ZC_{n-1} = zůstatková cena k poslednímu dni předchozího zdaňovacího období

k = koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech

$n-1$ = počet let, po které se již odepisovalo [14]

Pro zrychlené odpisování v roce 2009 se použijí koeficienty, které jsou uvedeny v tabulce č. 6.

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

Tab. 6. Koeficienty pro zrychlené odpisování v roce 2009 [1]

U zrychleného odpisování může první vlastník majetku zvýšit odpis o 10 – 20 % vstupní ceny majetku. [2]

3.6 Přerušení daňového odpisování

Podle ZDP může poplatník přerušit odpisování jak u rovnoměrných, tak i u zrychlených daňových odpisů na jakkoliv dlouhou dobu. Pokud dojde k přerušení daňového odpisování, tak při dalším pokračování odpisování je nutné postupovat tak, jak před přerušením (nelze změnit zvolený způsob odpisování atd.). [13] Při přerušení daňového odpisování dojde k prodloužení doby odpisování. V době, kdy je daňové odpisování přerušeno, nejsou daňové odpisy uplatňovány. [1]

3.7 Poloviční odpis

Jsou případy, kdy nelze podle ZDP uplatnit ve zdaňovacím období rovnoměrný nebo zrychlený odpis v plné výši. [13] Poloviční roční odpis se využije např. u majetku, u kterého dojde v průběhu roku k vyřazení z evidence a majetek dosud nebyl plně odepsán. Daňový subjekt nemůže odpisovat hmotný majetek, který není v evidenci na začátku ani na konci zdaňovacího období. Pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní rok a majetek není v evidenci 1.1. ani 31.12., nelze uplatit žádný odpis. Podle podmínek uvedených v ZDP lze zůstatkovou cenu majetku zahrnout do nákladů, která v této situaci odpovídá vstupní ceně a tedy hodnotě majetku. [9]

3.8 Mimořádné odpisy

V rámci boje s finanční krizí byly přijaty mimořádné odpisy, jejichž cílem je podpořit nákup nového hmotného majetku. Mimořádné odpisy upravuje § 30a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. [15]

3.8.1 Podmínky pro mimořádné odpisy

- uplatňují se u hmotného majetku, který je zařazen do odpisové skupiny 1 nebo 2
- majetek musí být pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010
- poplatník musí být prvním vlastníkem majetku
- odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce
- jsou uplatňovány rovnoměrně a jejich uplatňování nelze přerušit
- jejich uplatnění je dobrovolné
- odepisovat se začíná v měsíci, který následuje po dni, kdy byly splněny všechny

podmínky pro odepisování [1]

U mimořádných odpisů je důležité, ve kterém měsíci byl majetek pořízen. V odpisové skupině 1 je možné majetek odepsat do 100 % vstupní ceny bez přerušení za 12 měsíců. V této odpisové skupině činí výše odpisu $1/12$ ze vstupní ceny za každý měsíc, který následuje po uvedení do užívání do konce zdaňovacího období. [15] Doba odpisování hmotného majetku je zkrácena ze 3 let na 12 měsíců. [1]

V odpisové skupině 2 je možné majetek odepsat do 100 % vstupní ceny bez přerušení za 24 měsíců. Za prvních 12 měsíců lze uplatnit odpisy ve výši 60 % vstupní ceny a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců 40 % hodnoty vstupní ceny. [15] Doba odpisování hmotného majetku je zkrácena z 5 let na 24 měsíců. [1]

Mimořádné odpisy nelze uplatnit u hmotného majetku, který se odpisuje metodou časových odpisů a metodou výkonového odpisování. [15]

3.9 Odpisy nehmotného majetku

Nehmotný majetek se nezařazuje do odpisových skupin, odpisuje se rovnoměrně pomocí časového odpisování po dobu stanovenou zákonem. Kromě vlastníka může nehmotný majetek odpisovat i poplatník, který k němu získal právo užívání. Odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce. Poplatník, který má právo k užívání nehmotného majetku na dobu určitou, může odpisy počítat s přesností na dny. [1] Vypočítané odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [2]

U daňového odpisování nehmotného majetku existují dva způsoby odpisování:

- poplatník má právo k užívání nehmotného majetku na dobu určitou
- ostatní případy (pokud není doba určitá sjednaná) [1]

V prvním případě se roční odpis vypočítá jako podíl vstupní ceny a doby, která byla sjednaná ve smlouvě. [2] Pokud není doba určitá sjednaná, nehmotný majetek se odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to:

- audiovizuální dílo 18 měsíců
- software 36 měsíců
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců

- zřizovací výdaje 60 měsíců
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců [1]

3.10 Funkce odpisů z pohledu státu

- fiskální – odpisy ovlivňují příjmy státního rozpočtu prostřednictvím daně z příjmů. Teoreticky by měl stát zájem o co nejmenší odpisové sazby a o co nejdelší dobu odpisování, tím by náklady byly nižší a stát by získal vyšší daň z příjmů
- rozvojová – vyššími odpisovými sazbami a nižší dobou odpisování stát umožňuje rychleji odepsat majetek. Těmito kroky podporuje zavádění moderních technologií, obměnu strojního zařízení. Tím dochází k rozvoji podnikání i celého hospodářství.

Následující funkce odpisů jsou protichůdné. Záleží na politické síle, zda najde mezi těmito funkcemi přijatelný kompromis. [18]

Od roku 1993 až po současnost dochází ke snižování doby odpisování a odpisových sazeb.

3.11 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Rozdíl mezi účetními výnosy a účetními náklady označujeme jako účetní výsledek hospodaření před zdaněním. Ten je nutné převést na základ daně, což je rozdíl mezi zdanitelnými výnosy a daňově uznatelnými náklady. [6]

Mezi účetními a daňovými odpisy může vzniknout rozdíl. O tento rozdíl je nutné upravit základ daně z příjmů. [21]

Účetní odpisy = daňové odpisy	Základ daně není třeba upravit
Účetní odpisy > daňové odpisy	Základ daně zvýšíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (+ rozdíl)
Účetní odpisy < daňové odpisy	Základ daně snížíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (-rozdíl)

Tab. 7. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a vliv na základ daně [21]

Některé účetní jednotky si ve vnitropodnikové směrnici stanovují, že se účetní odpisy rovnají daňovým (nemusejí se zabývat úpravou základu daně). Z hlediska ZDP je takovýto

postup v pořádku, z účetního není. Dochází k porušení zásady věrného zobrazení účetnictví. V případě, že stanovíme životnost majetku stejnou jako je v ZDP, v roce pořízení majetku dojde k rozdílu. U účetních odpisů se má odpisovat za dobu skutečného užívání (např. zařadíme majetek do užívání v říjnu, účetní odpisy uplatníme pouze za 3 kalendářní měsíce). Daňový odpis uplatníme za celý rok. [21]

Účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu (mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem), musí zjišťovat a účtovat odloženou daň z příjmů. Odložená daň se týká např. rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. [21]

4 ODLOŽENÁ DAŇ

Odložená daň slouží k poctivému a věrnému zobrazení skutečnosti v účetnictví. Proto je důležité přiřadit náklady a výnosy, do období s nímž časově a věcně souvisí. Pomocí odložené daně dochází k eliminaci těchto časových rozdílů (tzv. přechodných rozdílů) a díky ní se v účetnictví vyjadřuje výsledek dané účetní operace včetně souvisejících daňových dopadů, které se již staly nebo se uskuteční v budoucnosti. [16]

Při výpočtu odložené daně se uplatňuje princip závazkové metody, která vychází z rozvahového přístupu. Závazková metoda znamená, že se odložená daň ve vztahu k účetnímu výsledku hospodaření bude uplatňovat v pozdějším období. Při výpočtu se použije sazba daně z příjmů, která je platná v období, kdy bude daňový závazek nebo pohledávky uplatněna. U rozvahového přístupu závazková metoda vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv (resp. pasiv) a výší aktiv (resp. pasiv) v rozvaze. [16]

Přechodným rozdílem může být např. rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku. Je to z toho důvodu, že dlouhodobý majetek se odpisuje účetně a daňově odlišně. Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy byl jen přechodný, stejně jako rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku. Z těchto přechodných rozdílů je nutné vypočítat odloženou daň. [16]

4.1 Důvody pro vznik přechodných rozdílů

- a) zdanitelné – vedou k odloženému daňovému závazku, tj. jsou to částky daně z příjmů, které slouží k úhradě v budoucích obdobích z titulu rozdílů
- b) odčitatelné – vedou k odložené daňové pohledávce, tj. částky, které snižují daňovou povinnost

Mezi zdanitelné přechodné rozdíly, které vedou k odloženému daňovému závazku, patří např. účetní hodnota aktiva, která je vyšší než daňová hodnota aktiva (např. $ÚZC > DZC$).

Mezi odčitatelné přechodné rozdíly, které vedou k odložené daňové pohledávce, patří např. účetní hodnota aktiva, která je nižší než daňová hodnota aktiva (např. $ÚZC < DZC$).

Existují i další přechodné rozdíly, ze kterých se počítá odložená daň. Např. opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám a daňová ztráta. [16]

4.2 Sazba daně při výpočtu odložené daně

Odložená daňová pohledávka (resp. závazek) se zjistí jako součin součtu přechodných rozdílů a sazby daně z příjmů. [16] Při výpočtu se použije taková sazba daně, která bude platit v roce, kdy bude odložená daňová pohledávka uskutečněna nebo odložený daňový závazek splatný. V praxi tento postup není většinou možný, proto lze uplatnit sazbu daně z příjmů, která je platná v příštím účetním období. [4]

4.3 Účtování o odložené dani

O odloženém daňovém závazku se účtuje vždy, u odložené daňové pohledávky musíme brát v úvahu zásadu opatrnosti. Přitom se musí zvážit, jestli důvody pro vznik odložené pohledávky povedou v budoucnosti ke snížení daňové povinnosti. Pokud to tak bude, o odložené pohledávce účtujeme, jinak ne.

Existuje odlišný postup při účtování odložené daně. V době, kdy ji účtujeme poprvé a v době, kdy ji účtujeme opakovaně. [16]

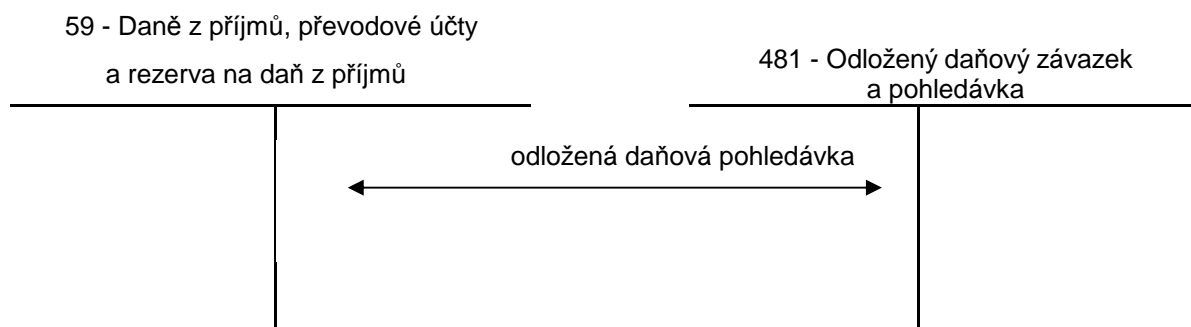
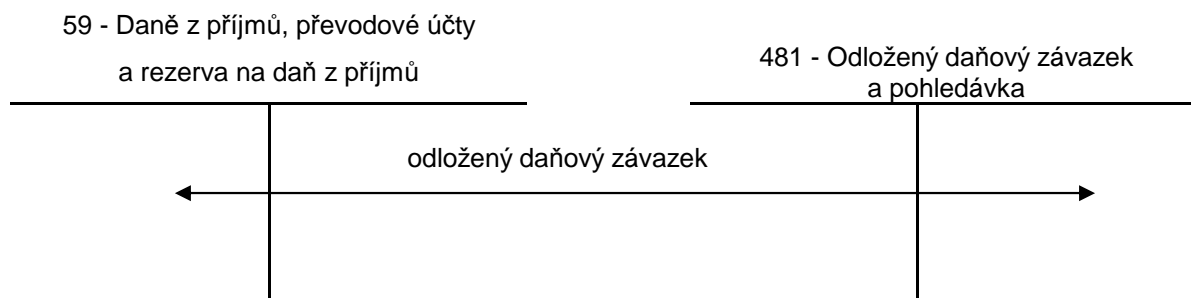
4.3.1 O odložené dani účtujeme poprvé

Odložená daň, která se vztahuje k předchozím obdobím, se zaúčtuje na účet z účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. Část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se zaúčtuje na účet z účtové skupiny 42 – Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření.

V následujících letech se na účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně, která se vypočítá meziročně ze všech přechodných rozdílů. [16]

4.3.2 Účtování v následujících obdobích, tj. účtování o změně stavu odložené daně

Kromě prvního období se o odložené dani účtuje následovně: [16]



5 ZMĚNY V LETECH 1993-2009

V roce 1993 vznikla nová daňová soustava, ve které se objevuje pojem „hmotný majetek“ a tím nahrazuje pojem „základní prostředky“, který byl užíván do konce roku 1992. Jak hmotný, ale i nehmotný majetek byl rozdělen do odpisových skupin, např. software byl zařazený v 1. odpisové skupině a odpisoval se 4 roky. [3]

Rok	Limit vstupní ceny hmotného majetku	Limit vstupní ceny SMV	Limit vstupní ceny nehmotného majetku
Do 31.12. 1992	5 000 Kčs		
1993	10 000 Kč		20 000 Kč
1996		20 000 Kč	40 000 Kč
1998		40 000 Kč	
1999			60 000 Kč
2003			Limit zrušen, určí si ho sama ÚJ
2004			60 000 Kč

Tab. 8. Přehled vývoje limitů vstupní cen 1992-2009 [10]

Od 18. 12. 2003 byl zaveden limit vstupní ceny osobního automobilu kategorie M₁ ve výši 900 000 Kč. Od 1. 1. 2005 byl tento limit zákonem zvýšen na 1 500 000 Kč. Od 1. 1. 2008 došlo ke zrušení limitu vstupní ceny u osobních automobilů. [1] Pro automobily, které byly pořízené nebo uvedené do užívání do konce roku 2007, platí limit až do vyřazení automobilu z evidence. [9]

V letech 1993 – 2009 nastaly změny v době odpisování; v roce 2004 byla zavedena 6. odpisová skupina s dobou odpisování 50 let. V roce 2005 byla zavedena skupina 1a s dobou odpisování 4 roky, která byla od roku 2008 zrušena. Došlo také ke snížení doby odpisování v jednotlivých odpisových skupinách. S tím souvisí i změna v odpisových sazbách a koeficientech pro jednotlivé způsoby daňového odpisování.

5.1 Problémy v odpisové skupině 6

Od 1. 1. 2004 byla zavedena novelou zákona odpisová skupina č. 6 s dobou odpisování minimálně 50 let. Byly do ní přeřazeny zejména administrativní budovy, budovy obchodních domů, hotelů, školy, univerzity atd. [13] Budovy a stavby, které byly do užívání zařazeny do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003, nebudou přeřazeny do odpisové skupiny 6, ale bude se pokračovat v odpisování v 5. odpisové skupině s dobou odpisování 30 let. [1] Do odpisové skupiny 6 s dobou odpisování minimálně 50 let se zařadí budovy a stavby pořízené až v následujících zdaňovacích obdobích (zdaňovací období započaté v roce 2004). [13] Okamžik uvedení budovy a stavby u poplatníka do užívání je rozhodující pro zvolení správné odpisové skupiny. [1] Pokud je budova využívána k několika účelům, podle ZDP platí, že se zařadí do odpisové skupiny podle hlavního využívání, příp. rozhoduje jaký podíl převažuje na celkové využitelné podlahové ploše. [13]

5.2 Zavedení a zrušení odpisové skupiny 1a

V roce 2005 byla zavedena odpisová skupina 1a, která byla od 1. 1. 2008 zrušena. V této odpisové skupině se evidovaly osobní automobily kategorie M₁ a nákladní automobily kategorie N₁. Zrušením odpisové skupiny 1a došlo k jejich přeřazení do 2. odpisové skupiny a k prodloužení doby odpisování ze 4 na 5 let. [24] Prodloužení doby odpisování se týká pouze daňových odpisů. Účetní odpisy se řídí účetním odpisovým plánem. [17]

5.3 Nárok na reinvestiční odpočet

Některé účetní jednotky si mohou zvýšit rovnoměrný daňový odpis hmotného movitého majetku, který je zařazen v odpisových skupinách 1-3 v prvním roce odpisování o 10-20 %. Zvýšený rovnoměrný odpis nahradil nárok na tzv. reinvestiční odpočet 10 – 20 % ze vstupní ceny hmotného movitého majetku, který byl zařazený v odpisových skupinách 1-3. Nárok na reinvestiční odpočet umožňoval uplatnit si v daňových nákladech po celou dobu odpisování 110 – 120 % vstupní ceny majetku. Od roku 2005, kdy byl zrušen nárok na reinvestiční odpočet, si je možné uplatnit v daňových nákladech maximálně 100 % vstupní ceny majetku. Tím dochází ke zhoršení podmínek pro uplatnění daňových nákladů a snižuje se celková výše daňově uplatnitelných nákladů. [13]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Jedná se o stavební společnost ze Zlínského kraje, která byla nejprve v roce 1992 založena jako sdružení majitelů a v roce 1998 vznikla společnost s ručením omezeným. Společnost vystupuje jako generální dodavatel a všechny stavby zajišťuje na klíč. Svou činnost společnost zaměřuje na celé území ČR, především na Zlínský a Jihomoravský kraj. Zejména se jedná o rekonstrukce a opravu památkových objektů. Společnost je držitelem certifikátu ČSN EN ISO 9001, ČSN EN ISO 14001 a OHSAS 18001.

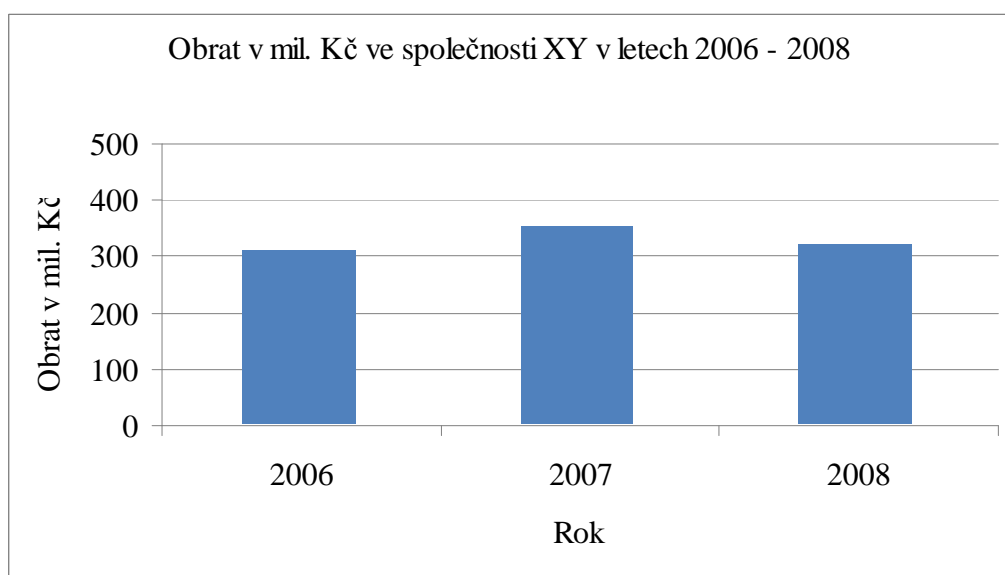
Účetní jednotka je plátce DPH.

Statutárním orgánem jsou dva jednatele. Základní kapitál společnosti je 5 100 000 Kč.

Předmětem podnikání je především:

- provádění staveb, jejich změn a odstraňování (v rozsahu platného oprávnění)
- projektová činnost ve výstavbě (v rozsahu platného oprávnění)

V grafu č. 1 je uveden obrat ve společnosti XY v letech 2006 – 2008. Obrat za rok 2009 ÚJ ještě nemá v tuto dobu přesně vyčíslený, ale očekává jej na stejné úrovni jako v roce 2008.



Graf 1. Obrat společnosti XY v letech 2006 – 2008 [25]

6.1 Odpisování a evidence majetku ve společnosti

V tabulce č. 9 je část rozvahy, která se týká dlouhodobého majetku. Hodnota dlouhodobého majetku je uvedena k 31. 12. 2008, protože ÚJ nemá zcela zpracované účetní výkazy za rok 2009.

Aktiva	Běžné účetní období			Minulé úč. období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Dlouhodobý majetek	32 236	-16 994	15 242	20 116

Tab. 9. Hodnota dlouhodobého majetku v tis. Kč k 31. 12. 2008 [25]

Podle vnitropodnikové směrnice jsou účetní odpisy stanoveny jako rovnoměrné (lineární), životnost majetku se určuje podle ZDP. S odpisováním majetku se začíná v měsíci, který následuje po měsíci zařazení majetku do užívání. ÚJ účtuje účetní odpisy k poslední dni v měsíci. Daňové odpisy jsou stanoveny jako zrychlené. U některého majetku ÚJ využívá zvýšený zrychlený odpis. [25]

V tabulce č. 10 jsou uvedeny příklady majetků, u kterých ÚJ uplatňuje zvýšený odpis. Je zde rovněž uvedena celková hodnota odpisů v každé odpisové skupině za rok 2009.

Odpisová skupina	Příklad majetku	Celková hodnota odpisů (v Kč)
1 zvýšená o 10 %	kopírka, tiskárna	79 388
2	pojízdné lešení, vibrační deska, osobní automobil	333 939
2 zvýšená o 10 %	vibrační pěch, nákladní automobil, lešení	1 273 038
3	stavební buňka, vysokozdvihný vozík	140 714
3 zvýšená o 10 %	obytný kontejner, stavební vrátek	199 746
5	budova, byt	204 906

Tab.10. Celková hodnota daňových odpisů společnosti XY za rok 2009 [25]

Za rok 2009 je celková výše daňových odpisů ve společnosti 2 237 063 Kč. V odpisových skupinách 4 a 6 nemá ÚJ žádný majetek. V odpisové skupině 2 se evidují osobní automobily a zvýšený odpis o 10 % se využívá pro nákladní automobily.

6.1.1 Výše ocenění u jednotlivých druhů majetku

Za nehmotný majetek považuje ÚJ majetek, jehož ocenění je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Za samostatné movité věci se považuje majetek, jehož ocenění je vyšší než 20 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. [25]

6.1.2 Způsoby pořízování majetku

Většinu majetku společnost pořizuje z vlastních zdrojů. Finanční pronájem s následnou koupí (leasing) využívá pouze pro nákladní automobily. Pořízení majetku pomocí úvěru od banky společnost nevyužívá.

7 ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY VE SPOLEČNOSTI XY

Pro tuto část práce jsem si vybrala dva druhy majetku (osobní automobil a budovu). U osobního automobilu budu vypočítávat a porovnávat rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy, jaké jsou dopady těchto rozdílů na ZD ve společnosti a jak se tyto rozdíly promítnou do výše odložené daně. Je zde i uvedeno, jak odložená daň ovlivní rozvahu. Jako druhý majetek jsem si vybrala budovu. U ní je uvedeno, jak se změnily odpisy vlivem zavedení nové odpisové skupiny.

7.1 Daňové odpisování osobního automobilu

Osobní automobil jsem vybrala z důvodu přearování tohoto majetku mezi odpisovými skupinami, z důvodu zavedení, změny a zrušení limitu vstupní ceny. Na odpisy u osobního automobilu má vliv i zavedení mimořádných odpisů, které umožňují nejrychlejší převod vstupní ceny tohoto majetku do nákladů. Všechny výše uvedené důvody jsou využity na v jednotlivých variantách následujícího příkladu.

Osobní automobil v hodnotě 1 392 000 Kč byl zařazen do užívání dne:

- a) 17. 5. 2003 (varianta A)
- b) 20. 12. 2003 (varianta B)
- c) 5. 8. 2004 (varianta C)
- d) 10. 3. 2009 (varianta D)

Výše uvedené datумы zařazení do užívání značí změny, které se týkají odpisování osobního automobilu. ÚJ musí tyto změny zohlednit při výpočtech daňových odpisů.

7.1.1 Varianta A

ÚJ pořídila osobní automobil, jehož vstupní cena je 1 392 000 Kč. Automobil zařadila do užívání 17. 5. 2003. Na tuto variantu pořízení majetku se limit vstupní ceny nevztahuje.

Rok	Daňové odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené
2003	$\frac{1392000 * 14,2}{100} = 197664$	$\frac{1392000}{4} = 348000$
2004	$\frac{1392000 * 28,6}{100} = 398112$	$\frac{2 * 1044000}{5 - 1} = 522\ 000$
2005	$\frac{1392000 * 28,6}{100} = 398112$	$\frac{2 * 522000}{5 - 2} = 348000$
2006	$\frac{1392000 * 28,6}{100} = 398112$	$\frac{2 * 174000}{5 - 3} = 174000$

Tab. 11. Srovnání daňových odpisů u osobního automobilu – varianta A
[vlastní zpracování]

V této variantě se daňové odpisy počítají ze skutečné vstupní ceny majetku. V roce 2005 došlo k přeřazení osobního automobilu z odpisové skupiny 1 do odpisové skupiny 1a. Sazba pro rovnoměrné odpisování zůstala stejná. Jak v 1. odpisové skupině tak i v odpisové skupině 1a byla sazba 28,6 %. U zrychleného odpisování se koeficient odpisování nezměnil. Zavedení odpisové skupiny 1a tedy nemělo na výši odpisů žádný vliv. V prvních dvou letech odpisování se odepíše u rovnoměrného odpisování 42,8 % vstupní ceny a u zrychleného odpisování 62,5 % vstupní ceny.

7.1.2 Varianta B

ÚJ pořídila osobní automobil, jeho vstupní cena je 1 392 000 Kč. Do užívání jej uvedla 20.12. 2003.

Pouze u této varianty se bude začínat s odpisováním v měsíci, kdy byl majetek uveden do užívání. Je to z toho důvodu, že od 18. 12. 2003 do 31. 12. 2003 se na osobní automobil vztahuje limit vstupní ceny 900 000 Kč pro rok 2004 a 1 500 000 Kč od roku 2005.

Rok	Daňové odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené
2003	$\frac{1392000 * 14,2}{100} = 197664$	$\frac{1392000}{4} = 348000$
2004	$\frac{900000 * 28,6}{100} = 257400$	$\frac{2 * 552000}{5 - 1} = 276\ 000$
2005	$\frac{1392000 * 28,6}{100} = 398112$	$\frac{2 * 768000}{5 - 2} = 512000$
2006	$\frac{1392000 * 28,6}{100} = 398112$	$\frac{2 * 256000}{5 - 3} = 256000$
2007	140 712	0

Tab. 12. Srovnání daňových odpisů u osobního automobilu – varianta B
[vlastní zpracování]

Daňové odpisy se v roce 2003 vypočítají ze skutečné pořizovací ceny. V roce 2004 budeme odpisy vypočítávat ze vstupní ceny 900 000 Kč. V roce 2005 se ale budou počítat ze skutečné vstupní ceny (1 392 000 Kč). U rovnoměrného odpisování došlo z důvodu snížení limitu vstupní ceny k prodloužení doby odpisování na 5 let. U zrychlených odpisů nedochází k prodloužení doby odpisování. V roce 2007 se odepíše u rovnoměrných odpisů 140 712 Kč, tj. částka do vstupní ceny osobního automobilu. Výše odpisů není ovlivněna přeřazením majetku z odpisové skupiny 1 do odpisové skupiny 1a, protože sazba u rovnoměrných odpisů zůstala zachovaná. Totéž platí i pro zrychlené odpisy. V prvních dvou letech odpisování se u rovnoměrných odpisů uplatní odpisy ve výši 32,7 % a u zrychlených odpisů ve výši 44,8 % ze vstupní ceny.

7.1.3 Varianta C

ÚJ zařadila do užívání osobní automobil dne 5. 8. 2004. Vstupní cena majetku je 1 392 000 Kč. Na automobil se vztahuje limit 900 000 Kč pro rok 2004 a 1 500 000 Kč pro rok 2005.

Rok	Daňové odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené
2004	$\frac{900000 * 14,2}{100} = 127800$	$\frac{900000}{4} = 225000$
2005	$\frac{1392000 * 28,6}{100} = 398112$	$\frac{2 * 1167000}{5 - 1} = 583\,500$
2006	$\frac{1392000 * 28,6}{100} = 398112$	$\frac{2 * 583500}{5 - 2} = 389000$
2007	$\frac{1392000 * 28,6}{100} = 398112$	$\frac{2 * 194500}{5 - 3} = 194500$
2008	69 864	0

Tab. 13. Srovnání daňových odpisů u osobního automobilu – varianta C
[vlastní zpracování]

V roce 2004 musíme vypočítat odpisy ze vstupní ceny ve výši 900 000 Kč, pro rok 2005 je stanoven limit pro vstupní cenu ve výši 1 500 000 Kč. Jelikož má osobní automobil nižší vstupní cenu, toto omezení v daném případě neplatí. V roce 2005 došlo k přeražení majetku z odpisové skupiny 1 do odpisové skupiny 1a. V roce 2008 byl majetek přeražen do 2. odpisové skupiny, což ale nemělo na výši odpisu vliv, protože odpis si je možné uplatnit do výše zůstatkové ceny. Jako v předchozím případě i zde došlo k prodloužení doby odpisování u rovnoměrných odpisů. V roce 2008 si je možné uplatnit odpis ve výši 69 864 Kč. V prvních dvou letech odpisování si ÚJ uplatní rovnoměrný odpis ve výši 37,8 % ze vstupní ceny a u zrychleného odpisování ve výši 58,1 %.

7.1.4 Varianta D

ÚJ zařadila do užívání dne 10. 3. 2009 osobní automobil. Vstupní cena majetku je 1 392 000 Kč. V roce 2009 je osobní automobil zařazený v odpisové skupině 2, proto může ÚJ u tohoto majetku využít mimořádné odpisy. Mimořádné odpisy se začínají uplatňovat od dubna a počítají se měsíčně. Zvýšený daňový odpis v prvním roce si ÚJ u osobního automobilu uplatnit nemůže.

Rok	Výpočet	Mimořádné odpisy (v Kč)
2009	$69600 * 9$	626 400
2010	$(69600 * 3) + (46400 * 9)$	626 400
2011	$46400 * 3$	139 200
2012	0	0
2013	0	0

Tab. 14. *Mimořádné odpisy u osobního automobilu varianta D [vlastní zpracování]*

Za prvních 12 měsíců si uplatníme odpis ve výši 60 % ze vstupní ceny, tj. 835 200 Kč (měsíčně 69 600 Kč). V 2009 vypočítáme odpisy za 9 měsíců (duben – prosinec) ve výši 69 600 Kč/měsíc. V roce 2010 vypočítáme odpisy za 3 měsíce (leden – březen) rovněž ve výši 69 600 Kč/měsíc. Následujících 9 měsíců roku 2010 (duben – prosinec) bude ve výši 40 % ze vstupní ceny, tj. 556 800 Kč (46 400 Kč/měsíc). Odpisy v roce 2011 (leden - březen) budou ve výši 46 400 Kč/měsíc. V prvních dvou letech odpisování si ÚJ uplatní odpisy ve výši 90 % ze vstupní ceny majetku.

V tabulce č. 15 jsou uvedeny výpočty u daňových odpisů.

Rok	Daňové odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené
2009	$\frac{1392000}{100} * 11 = 153120$	$\frac{1392000}{5} = 278400$
2010	$\frac{1392000}{100} * 22,25 = 309720$	$\frac{2 * 1113600}{6 - 1} = 445440$
2011	$\frac{1392000}{100} * 22,25 = 309720$	$\frac{2 * 668160}{6 - 2} = 334080$
2012	$\frac{1392000}{100} * 22,25 = 309720$	$\frac{2 * 334080}{6 - 3} = 222720$
2013	$\frac{1392000}{100} * 22,25 = 309720$	$\frac{2 * 111360}{6 - 4} = 111360$

Tab. 15. *Srovnání daňových odpisů u osobního automobilu – varianta D [vlastní zpracování]*

V roce 2009 je osobní automobil zařazen ve 2. odpisové skupině. Neplatí zde žádný limit pro vstupní cenu. V prvních dvou letech odpisování si ÚJ uplatní odpisy ve výši 33,3 % u rovnoměrného odpisování a u zrychleného odpisování ve výši 52 %.

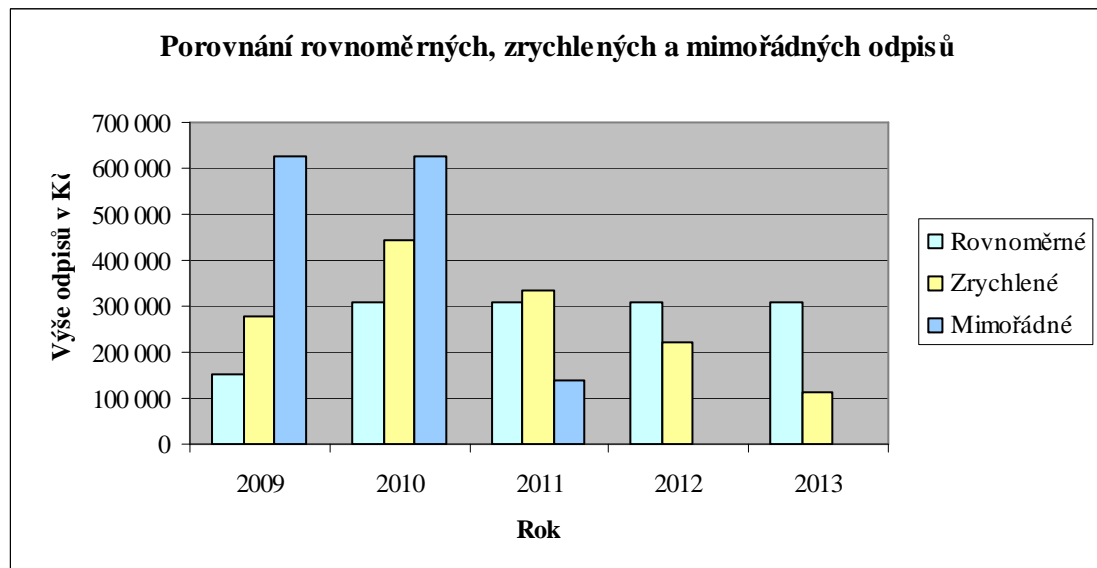
7.2 Srovnání rovnoměrných, zrychlených a mimořádných odpisů

V tabulce č. 16 je uvedeno srovnání rovnoměrných, zrychlených a mimořádných odpisů, které jsou převzaty z varianty D. Ze srovnání jednotlivých odpisů vyplývá, že u mimořádných odpisů bude osobní automobil odepsán již v roce 2011, kdežto u rovnoměrného a zrychleného odpisování bude osobní automobil odepsán až v roce 2013.

Rok	Odpis (v Kč)		
	Rovnoměrný	Zrychlený	Mimořádný
2009	153 120	278 400	626 400
2010	309 720	445 440	626 400
2011	309 720	334 080	139 200
2012	309 720	222 720	0
2013	309 720	111 360	0

Tab. 16. Srovnání rovnoměrných, zrychlených a mimořádných odpisů [vlastní zpracování]

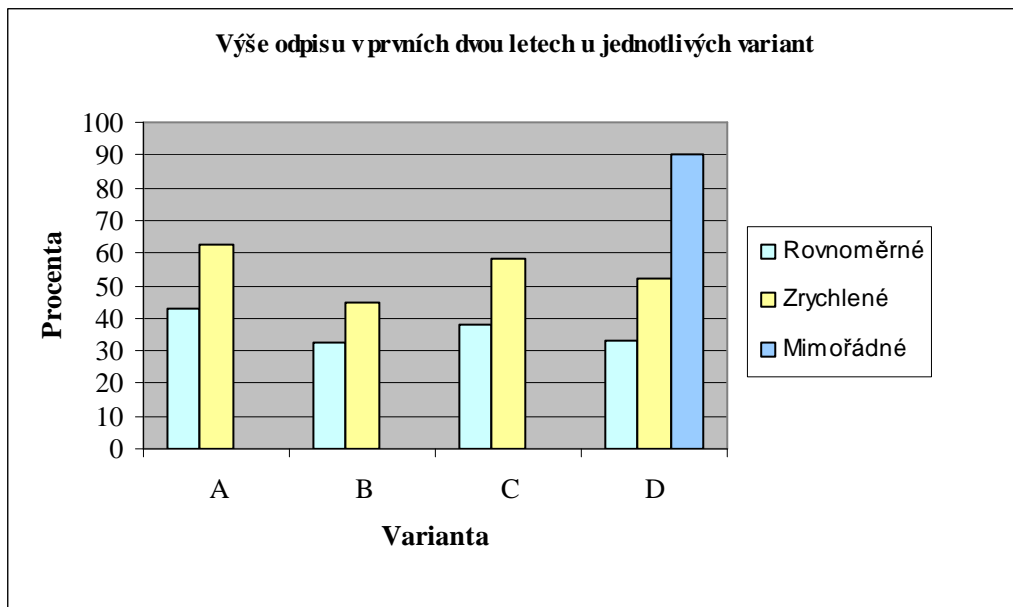
Porovnání rovnoměrných, zrychlených i mimořádných odpisů je uvedeno v i grafu č. 2. Nejvyšší odpis si uplatní ÚJ v roce 2009 i 2010, a to u mimořádných odpisů. U zrychleného odpisu je nejvyšší odpis v roce 2010 a v dalších letech se postupně snižuje. Rovnoměrný odpis je nejnižší v prvním roce odpisování a v dalších letech je konstantní.



Graf 2. *Porovnání rovnoměrných, zrychlených a mimořádných odpisů [vlastní zpracování]*

V grafu č. 3 můžeme vidět, jak se projevilo zavedení protikrizových opatření v podobě mimořádných odpisů v problematice odpisování majetku. Při využití mimořádného odpisování dojde během prvních dvou let odpisování k nejrychlejšímu převodu hodnoty majetku do nákladů. ÚJ by měla zvážit, zda se jí vyplatí využít mimořádné odpisy, protože majetek sice odepíše za 24 měsíců, ale bude uplatňovat účetní odpisy, které jí budou v dalších letech zvyšovat ZD.

Jsou zde i patrné změny, které se týkají limitu vstupní ceny u osobního automobilu. Tato změna je nejvíce viditelná u varianty B, kdy výše odpisů u této varianty je mnohem nižší než u jiných variant. Je to proto, že se výše odpisů nepočítala ze skutečné vstupní ceny, ale z limitu vstupní ceny.



Graf 3. Výše odpisů v prvních dvou letech odpisování u variant A - D [vlastní zpracování]

7.3 Účetní odpisy u osobního automobilu

Dne 10. 3. 2009 byl zařazen do užívání osobní automobil, vstupní cena 1 392 000 Kč. S odpisováním se začíná od dubna. Doba životnosti u osobního automobilu byla stanovena na:

- a) 4 roky (varianta A)
- b) dle ZDP, tj. 5 let (varianta B)

Datum zařazení do užívání 10. 3. 2009 jsem vybrala proto, že v další části práce budou vypočítané účetní odpisy využity pro porovnání s daňovými (jsou převzaty z varianty D (viz. 7.1.4)). Jejich rozdíl pak bude mít vliv na ZD. Účetní odpisy jsem zvolila rovnoměrné a u zrychlených odpisů jsem vybrala metodu SYD.

7.3.1 Varianta A (doba životnosti 4 roky)

Pomocné výpočty u zrychlených účetních odpisů

$$\frac{1392000 * 4}{10} = 556800 \quad \frac{1392000 * 3}{10} = 417600 \quad \frac{1392000 * 2}{10} = 278400$$

$$\frac{1392000 * 1}{10} = 139200$$

Rok	Účetní odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené
2009	$\frac{1392000}{48} * 9 = 261000$	$\frac{556800}{12} * 9 = 417600$
2010	$\frac{1392000}{48} * 12 = 348000$	$\frac{556800}{12} * 3 + \frac{417600}{12} * 9 = 452400$
2011	$\frac{1392000}{48} * 12 = 348000$	$\frac{417600}{12} * 3 + \frac{278400}{12} * 9 = 313200$
2012	$\frac{1392000}{48} * 12 = 348000$	$\frac{278400}{12} * 3 + \frac{139200}{12} * 9 = 174000$
2013	$\frac{1392000}{48} * 3 = 87000$	$\frac{139200}{12} * 3 = 34800$

Tab. 17. Srovnání účetních odpisů – doba životnosti 4 roky [vlastní zpracování]

Jak rovnoměrné, tak i zrychlené účetní odpisy se počítají měsíčně. Je tedy důležité, ve kterém měsíci došlo k pořízení. V tomto případě začínáme s odpisováním od dubna, tj. 9 měsíců se bude odpisovat v roce 2009. U rovnoměrného odpisování se hodnota odpisů liší pouze v 1. a posledním roce odpisování, jinak je výše odpisů stejná. U zrychleného odpisování je nejvyšší odpis v 2. roce odpisování, výše odpisů se každým dalším rokem snižuje.

Výše účetních odpisů ovlivňuje výsledek hospodaření ve společnosti. Odpisy se účtují do nákladů a tím snižují výsledek hospodaření společnosti. U rovnoměrného odpisování se náklady v roce 2009 zvýší o 261 000 Kč, u zrychleného odpisování o 417 600 Kč. Nejvíce se zvýší náklady u zrychleného odpisování v roce 2010 o 452 400 Kč. Účetní odpisy mají

také vliv na to, v jaké výši se bude přičítat nebo odčítat rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy při výpočtu ZD.

Zaučtování odpisů za rok 2009

Text	Částka	MD	D
Odpis za rok 2009	261 000 Kč	551	082

Odpisy se zaučtují do nákladů na účet 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a souvztažně na účet 082 – Oprávky k SMV. Zaučtováním odpisů se zvyšují náklady a tím dochází ke snižování výsledku hospodaření.

7.3.2 Varianta B (doba životnosti dle ZDP)

Dne 10. 3. 2009 byl zařazen do užívání osobní automobil v hodnotě 1 392 000 Kč. Životnost u osobního automobilu stanovena dle ZDP, tj. 5 let.

Pomocné výpočty u zrychlených účetních odpisů:

$$\frac{1392000 * 5}{15} = 464000 \quad \frac{1392000 * 4}{15} = 371200 \quad \frac{1392000 * 3}{15} = 278400 \quad \frac{1392000 * 2}{15} = 185600$$

$$\frac{1392000 * 1}{15} = 92800$$

Rok	Účetní odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené
2009	$\frac{1392000}{60} * 9 = 208800$	$\frac{464000}{12} * 9 = 348000$
2010	$\frac{1392000}{60} * 12 = 278400$	$\frac{464000}{12} * 3 + \frac{371200}{12} * 9 = 394400$
2011	$\frac{1392000}{60} * 12 = 278400$	$\frac{371200}{12} * 3 + \frac{278400}{12} * 9 = 301600$
2012	$\frac{1392000}{60} * 12 = 278400$	$\frac{278400}{12} * 3 + \frac{185600}{12} * 9 = 208800$
2013	$\frac{1392000}{60} * 12 = 278400$	$\frac{185600}{12} * 3 + \frac{92800}{12} * 9 = 116000$

2014	$\frac{1392000}{60} * 3 = 69600$	$\frac{92800}{12} * 3 = 23200$
------	----------------------------------	--------------------------------

Tab. 18. Srovnání účetních odpisů - doba životnosti dle ZDP [vlastní zpracování]

Výše odpisů se v jednotlivých letech oproti předchozí variantě snížila, což se týká jak rovnoměrných tak i zrychlených účetních odpisů, protože se prodloužila doba odpisování o 1 rok.

Účetní odpisy je nutné zaúčtovat do nákladů, které pak ovlivňují výši výsledku hospodaření v jednotlivých letech. V roce 2009 se náklady zvýší o 208 800 Kč, resp. o 348 000 Kč, záleží na ÚJ, jaký druh účetního odpisování si zvolí.

7.4 Porovnání daňových a účetních odpisů u osobního automobilu a jejich vliv na základ daně

Kromě rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy existuje několik dalších položek, které mají vliv na výši ZD. Z položek, které zvyšují, resp. snižují ZD, se budu zabývat pouze rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy.

V následujících tabulkách jsou uvedeny jednotlivé kombinace účetních odpisů (doba životnosti 4 i 5 let), s daňovými odpisy (viz. varianta D 7.1.4) a jejich vliv na ZD (jestli se bude rozdíl k ZD přičítat a tím se bude ZD zvyšovat nebo se budou od ZD odčítat a tím se bude ZD snižovat).

7.4.1 Kombinace zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis

U doby životnosti 4 roky se ZD sníží v roce 2009 o 17 400 Kč, o 97 440 Kč v roce 2010 a v roce 2013 o 24 360 Kč. V letech 2011 a 2012 se bude rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy k ZD přičítat. U doby životnosti 5 let se v letech 2009 – 2011 bude ZD snižovat o stejné částky, o které budeme v letech 2012 – 2014 zvyšovat ZD. V roce 2014 budou ZD zvyšovat pouze účetní odpisy, protože majetek je už daňově odepsaný.

Rok	Zrychlený daňový odpis (v Kč)	Doba životnosti 4 roky		Doba životnosti 5 let	
		Rovnoměrný účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)	Rovnoměrný účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)
2009	278 400	261 000	- 17 400	208 800	- 69 600
2010	445 440	348 000	- 97 440	278 400	-167 040
2011	334 080	348 000	13 920	278 400	- 55 680
2012	222 720	348 000	125 280	278 400	55 680
2013	111 360	87 000	- 24 360	278 400	167 040
2014	0	0	0	69 600	69 600

Tab. 19. Zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis [vlastní zpracování]

7.4.2 Kombinace rovnoměrný daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis

U této kombinace odpisování při době životnosti 4 roky se ZD sníží až v roce 2013, což můžeme brát jako nevýhodu. Ve všech předchozích letech se bude zvyšovat. U doby životnosti 5 let se ZD zvýší v roce 2009 a 2014. V letech 2010 – 2013 se bude snižovat vždy o stejnou částku. V této variantě odpisování můžeme vidět v letech 2010 – 2012 stabilní vliv odpisů na základ daně.

Rok	Rovnoměrný daňový odpis (v Kč)	Doba životnosti 4 roky		Doba životnosti 5 let	
		Rovnoměrný účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)	Rovnoměrný účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)
2009	153 120	261 000	107 880	208 800	55 680
2010	309 720	348 000	38 280	278 400	- 31 320
2011	309 720	348 000	38 280	278 400	- 31 320
2012	309 720	348 000	38 280	278 400	- 31 320
2013	309 720	87 000	- 222 720	278 400	- 31 320
2014	0	0	0	69 600	69 600

Tab. 20. Rovnoměrný daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis [vlastní zpracování]

7.4.3 Kombinace zrychlený daňový odpis a zrychlený účetní odpis

U doby životnosti 4 roky se bude ZD v roce 2009 a 2010 zvyšovat o 139 200 Kč, resp. o 6 960 Kč. V následujících letech se bude naopak snižovat. U doby životnosti 5 let se ZD

v roce 2009 zvýší o 69 600 Kč, v následujících 3 letech se sníží a poté se v letech 2013 a 2014 zase zvýší.

Rok	Zrychlený daňový odpis (v Kč)	Doba životnosti 4 roky		Doba životnosti 5 let	
		Zrychlený účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)	Zrychlený účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)
2009	278 400	417 600	139 200	348 000	69 600
2010	445 440	452 400	6 960	394 400	- 51 040
2011	334 080	313 200	- 20 880	301 600	- 32 480
2012	222 720	174 000	- 48 720	208 800	- 13 920
2013	111 360	34 800	- 76 560	116 000	4 640
2014	0	0	0	23 200	23 200

Tab. 21. Zrychlený daňový odpis a zrychlený účetní odpis [vlastní zpracování]

7.4.4 Kombinace rovnoměrný daňový odpis a zrychlený účetní odpis

V roce 2009 – 2011 se u doby životnosti 4 roky bude ZD zvyšovat. V roce 2009 to bude o 264 480 Kč. Ke snížení ZD dojde až v posledních dvou letech. U doby životnosti 5 let je situace podobná, v roce 2009 a 2010 musíme očekávat zvýšení ZD, v letech 2011 – 2013 se ZD sníží, ale v roce 2014 dojde k jeho zvýšení, protože majetek je už daňově odepsán.

Rok	Rovnoměrný daňový odpis (v Kč)	Doba životnosti 4 roky		Doba životnosti 5 let	
		Zrychlený účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)	Zrychlený účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)
2009	153 120	417 600	264 480	348 000	194 880
2010	309 720	452 400	142 680	394 400	84 680
2011	309 720	313 200	3 480	301 600	- 8 120
2012	309 720	174 000	- 135 720	208 800	- 100 920
2013	309 720	34 800	- 274 920	116 000	- 193 720
2014	0	0	0	23 200	23 200

Tab. 22. Rovnoměrný daňový odpis a zrychlený účetní odpis [vlastní zpracování]

7.4.5 Kombinace mimořádný odpis a rovnoměrný účetní odpis

V roce 2009 a 2010 se u životnosti 4 roky ZD sníží o 365 400, resp. o 278 400 Kč. Což je nejvyšší snížení ZD ze všech uvedených kombinací účetních a daňových odpisů. Platí to i pro životnost 5 let, ZD se v roce 2009 i 2010 sníží o 417 600 v roce 2009, v roce 2010 se sníží o 348 000 Kč. V obou případech ale musíme v dalších letech očekávat zvýšení ZD, protože majetek už bude daňově odepsaný a budeme uplatňovat pouze účetní odpisy.

Rok	Mimořádný odpis (v Kč)	Doba životnosti 4 roky		Doba životnosti 5 let	
		Rovnoměrný účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)	Rovnoměrný účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)
2009	626 400	261 000	- 365 400	208 800	- 417 600
2010	626 400	348 000	- 278 400	278 400	- 348 000
2011	139 200	348 000	208 800	278 400	139 200
2012	0	348 000	348 000	278 400	278 400
2013	0	87 000	87 000	278 400	278 400
2014	0	0	0	69 600	69 600

Tab. 23. *Mimořádný odpis a rovnoměrný účetní odpis [vlastní zpracování]*

7.4.6 Mimořádný odpis a zrychlený účetní odpis

U životnosti 4 roky se ZD sníží v roce 2009 o 208 800 Kč, v roce 2010 o 174 000 Kč. U životnosti 5 let se ZD sníží o 278 400 Kč v roce 2009, v roce 2010 se sníží o 232 000 Kč. Od roku 2011 musíme očekávat zvyšování ZD u obou dob životnosti.

Rok	Mimořádný odpis (v Kč)	Doba životnosti 4 roky		Doba životnosti 5 let	
		Zrychlený účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)	Zrychlený účetní odpis (v Kč)	Vliv na ZD (v Kč)
2009	626 400	417 600	- 208 800	348 000	- 278 400
2010	626 400	452 400	- 174 000	394 400	- 232 000
2011	139 200	313 200	174 000	301 600	162 400
2012	0	174 000	174 000	208 800	208 800
2013	0	34 800	34 800	116 000	116 000

2014	0	0	0	23 200	23 200
------	---	---	---	--------	--------

Tab. 24. Mimořádný odpis a zrychlený účetní odpis [vlastní zpracování]

7.5 Budova

Na následujícím příkladu jsou uvedeny změny, ke kterým došlo od roku 1993 do roku 2009, které se týkají daňového odpisování budovy.

Budova byla pořízena dne:

- a) 6. května 1993 (varianta A)
- b) 6. května 2004 (varianta B)

v hodnotě 502 750 Kč.

U budovy nemůže ÚJ ani v jedné z variant uplatnit zvýšený rovnoměrný ani zrychlený daňový odpis.

7.5.1 Varianta A

Budova byla pořízena dne 6. května 1993 v hodnotě 502 750 Kč.

Rok	Daňové odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené
1993	$\frac{502750}{100} * 1 = 5028$	$\frac{502750}{50} = 10055$
1994	$\frac{502750}{100} * 2 = 10055$	$\frac{2 * 492695}{51 - 1} = 19708$
1995	$\frac{502750}{100} * 2,25 = 11312$	$\frac{2 * 472987}{46 - 2} = 21500$
1996	$\frac{502750}{100} * 2,25 = 11312$	$\frac{2 * 451487}{46 - 3} = 21000$
1997	$\frac{502750}{100} * 2,25 = 11312$	$\frac{2 * 430487}{46 - 4} = 20500$
1998	$\frac{502750}{100} * 2,25 = 11312$	$\frac{2 * 409987}{46 - 5} = 20000$
1999	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 389987}{31 - 6} = 31199$

2000	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 358788}{31 - 7} = 29899$
2001	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 328889}{31 - 8} = 28600$
2002	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 300289}{31 - 9} = 27299$
2003	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 272990}{31 - 10} = 26000$
2004	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 246990}{31 - 11} = 24699$
2005	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 222291}{31 - 12} = 23400$
2006	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 198891}{31 - 13} = 22099$
2007	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 176792}{31 - 14} = 20800$
2008	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 155992}{31 - 15} = 19499$
2009	$\frac{502750}{100} * 3,4 = 17094$	$\frac{2 * 136493}{31 - 16} = 18200$

Tab. 25. Daňové odpisy u budovy 1993 – 2009 [vlastní zpracování]

Hodnota odpisů k roku 2009 je 248 365 Kč, resp. 384 457 Kč. V následující tabulce je uveden přehled rovnoměrných i zrychlených daňových odpisů u budovy, kterou ÚJ pořídila v roce 1993. Z tabulky jsou patrné změny v problematice odpisování u budovy, které proběhly od roku 1993 až do roku 2009. Ať už se jedná o změnu odpisových sazeb, resp. koeficientů v letech 1995 a 1999. Největší problém byl při zavedení nové odpisové skupiny v roce 2004 (odpisová skupina 6), kdy ÚJ nevěděly, zda mají majetek přeradit do nově vzniklé odpisové skupiny nebo pokračovat v odpisování ve stávající odpisové skupině. Budova zůstala zařazená v původní odpisové skupině.

7.5.2 Varianta B

Budova byla pořízena dne 6. května 2004 v hodnotě 502 750 Kč.

Rok	Daňové odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené
2004	$\frac{502750}{100} * 1,02 = 5129$	$\frac{502750}{50} = 10055$
2005	$\frac{502750}{100} * 2,02 = 10156$	$\frac{2 * 492695}{51 - 1} = 19708$
2006	$\frac{502750}{100} * 2,02 = 10156$	$\frac{2 * 472987}{51 - 2} = 19306$
2007	$\frac{502750}{100} * 2,02 = 10156$	$\frac{2 * 453681}{51 - 3} = 18904$
2008	$\frac{502750}{100} * 2,02 = 10156$	$\frac{2 * 434777}{51 - 4} = 18502$
2009	$\frac{502750}{100} * 2,02 = 10156$	$\frac{2 * 416275}{51 - 5} = 18099$

Tab. 26. *Daňové odpisy u budovy pořízené v roce 2004 [vlastní zpracování]*

Hodnota odpisů k roku 2009 je 55 909 Kč u rovnoměrných odpisů a u zrychlených je 104 574 Kč. ÚJ pořízena budovu v průběhu roku 2004, tzn., že odpadá problém, do které odpisové skupiny má majetek zařadit. Majetek zařadila do 6. odpisové skupiny s dobou odpisování 50 let. K žádným změnám, které se týkají odpisování budovy v období 2004 – 2009 nedošlo.

8 OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI

Daňovou povinnost u právnické osoby lze optimalizovat několika způsoby, např. přerušением odpisování nebo uplatněním nižších sazeb u rovnoměrného odpisování.

8.1.1 Přerušení odpisování

ÚJ zařadila do užívání dne 10. 3. 2009 osobní automobil, vstupní cena majetku je 1 392 000 Kč. Doba životnosti 4 roky. V roce 2010 plánuje přerušení odpisování z důvodu nízkého ZD.

V roce 2010 jsou rovnoměrné daňové odpisy ve výši 309 720 Kč, zrychlené jsou 445 400 Kč. V roce 2010 předpokládá ÚJ ZD ve výši 200 000 Kč. Pokud by došlo k uplatnění odpisu v celé výši, dostala by se ÚJ do daňové ztráty. Pro ÚJ by bylo výhodnější, pokud by odpisování v roce 2010 přerušila. K přerušení dojde pouze u daňových odpisů, účetní odpisy ÚJ uplatňuje. Tím dojde k prodloužení doby odpisování u daňových odpisů o 1 rok. Mimořádné odpisy zde nejsou uvedeny, protože ty nelze přerušit.

Odpisy osobního automobilu budou následující

Rok	Daňové odpisy (v Kč)		Účetní odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Zrychlené	Rovnoměrné	Zrychlené
2009	153 120	278 400	261 000	417 600
2010	0	0	348 000	452 400
2011	309 720	445 440	348 000	313 200
2012	309 720	334 080	348 000	174 000
2013	309 720	222 720	87 000	34 800
2014	309 720	111 360	0	0

Tab. 27. *Odpisy u osobního automobilu při přerušení odpisování*
[vlastní zpracování]

V roce 2010 budou v nákladech společnosti účetní odpisy ve výši 348 000 Kč, resp. 452 400 Kč. Při výpočtu ZD bude nutné rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy k ZD přičíst. Tím dojde ke zvýšení ZD a ÚJ zaplatí vyšší daň z příjmů. Naopak v roce 2014 dojde k snížení ZD o daňové odpisy, protože účetní odpisy jsou nulové.

8.1.2 Nižší sazby u rovnoměrného odpisování

Další možností jak optimalizovat daňovou povinnost je využít nižších sazeb u rovnoměrného odpisování. Této možnosti nemůžeme využít u zrychleného odpisování.

ÚJ předpokládá v roce 2010 ZD ve výši 200 000 Kč. Při uplatnění maximálních odpisových sazeb by rovnoměrné odpisy byly v roce 2010 ve výši 309 720 Kč. Při využití nižších odpisových sazeb by se ÚJ měla snažit zvolit takovou odpisovou sazbu, při které se výše odpisu co nejvíce přiblíží výši ZD. Ovšem zvolená odpisová sazba nesmí být vyšší než maximální sazba stanovená v ZDP (max. sazba pro osobní automobil v dalších letech odpisování je 22,25). Tato podmínka byla splněna, odpisová sazba je zvolena ve výši 14,3.

Odpis v roce 2010 bude vypadat následovně:

$$\frac{1392000}{100} * 14,3 = 199056 \text{ Kč}$$

Odpisy osobního automobilu budou následující

Rok	Daňové odpisy (v Kč)	Účetní odpisy (v Kč)	
	Rovnoměrné	Rovnoměrné	Zrychlené
2009	153 120	261 000	417 600
2010	199 056	348 000	452 400
2011	309 720	348 000	313 200
2012	309 720	348 000	174 000
2013	309 720	87 000	34 800
2014	110 664	0	0

Tab. 28. *Odpisy u osobního automobilu při nižších sazbách u rovnoměrného odpisování [vlastní zpracování]*

V roce 2010 bude u rovnoměrného odpisování výše daňového odpisu 199 056 Kč. Protože si ÚJ uplatní nižší než maximální sazbu, dojde k prodloužení doby odpisování o 1 rok. V roce 2014 si ÚJ uplatní odpis ve výši 110 664 Kč.

V roce 2010 budou v nákladech společnosti odpisy ve výši 348 000 Kč, resp. 452 400 Kč. Záleží jakou variantu účetních odpisů bude ÚJ uplatňovat. Při výpočtu ZD bude nutné rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy k ZD přičíst.

9 ODLOŽENÁ DAŇ

Pro výpočet odložené daně u osobního automobilu jsem zvolila stejnou kombinací odpisů, jako využívá ÚJ (zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis, doba životnosti 5 let). Na následujících výpočtech bude ukázáno, v jaké výši bude ÚJ účtovat o odložené dani v roce 2009 u osobního automobilu (vstupní cena 1 392 000 Kč) a jak se účtování o odložené dani promítne do rozvahy.

V tabulce č. 29 je uveden rozdíl mezi účetní a daňovou ZC, ze kterého pak vyplyne, zda má společnost z titulu odložené daně závazek nebo pohledávku. Výpočty pro ostatní kombinace účetních a daňových odpisů u osobního automobilu s dobou životnosti 5 let jsou uvedeny v příloze P II.

Kombinace odpisů	ZC daňová (v Kč)	ZC účetní (v Kč)	Rozdíl (v Kč)	Závazek / pohledávka
Zrychlený daňový x rovnoměrný účetní odpis	1 113 600	1 183 200	- 69 600	závazek

Tab. 29. Rozdíl mezi daňovou a účetní ZC u kombinace zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis [vlastní zpracování]

Při účtování o odložené dani záleží na tom, zda o odložené dani účtujeme poprvé nebo v dalších letech. Jelikož ÚJ o odložené dani neúčtuje, je zde uvedeno účtování o odložené dani v prvním roce. Nastínění toho, jak by vypadalo účtování o odložené dani v dalších letech je uvedeno v doporučeních.

V tabulce č. 29 je uveden rozdíl mezi daňovou a účetní ZC ve výši 69 600 Kč. Z tohoto rozdílu se musí vypočítat odložená daň. Pro výpočet odložené daně pro rok 2009 se použije sazba daně z příjmů platná pro rok 2010, tj. 19 %.

Výpočet odložené daně u osobního automobilu za rok 2009 bude vypadat následovně:

$$- 69\,600 * 0,19 = - 13\,224 \text{ Kč} \quad \text{jedná se o odložený daňový závazek}$$

Výše odložené daně v roce 2009 u osobního automobilu s dobou životnosti 5 let je uvedena v tabulce č. 30.

Kombinace odpisů	Rozdíl mezi UZC a DZC (v Kč)	Výše odložené daně (v Kč)	Odložený daňový závazek/pohledávka
Zrychlený daňový x rovnoměrný účetní odpis	69 600	13 224	Odložený daňový závazek

Tab. 30. Výše odložené daně u osobního automobilu [vlastní zpracování]

V prvním roce účtování o odložené dani se účtuje o výsledku výpočtu, v dalších letech se účtuje o nárůstu nebo poklesu odložené daně. Odložený daňový závazek z roku 2009 zaúčtujeme na účet 429- Neuhrazená ztráta minulých let a souvztažně na účet 481 – Odložený daňový závazek.

Text	Kč	MD	D
Odložený daň. závazek z roku 2009	13 224	429	481

Tab. 31. Účtování o odložené dani [vlastní zpracování]

9.1 Vliv odložené daně na rozvahu

V následující tabulce č. 32 je uvedeno, jaký vliv má na rozvahu zaúčtování odpisů u osobního automobilu a jaký je vliv odpisů na VH běžného období.

Rozvaha k 31.12. 2009 v tis. Kč

	B	K	N	M.O.		B.O	M.O.
DHM	1 392	208,8	1 183,2	0	ZK	1 392	0
Os. automobil	1 392	208,8	1 183,2	0	VK	1 392	0
					VH běž.obd.	-208,8	0
	1 392	208,8	1 183,2	0		1 183,2	0

Tab. 32. Vliv odpisů na rozvahu [vlastní zpracování]

Rozvaha k 31.12. 2009 v tis. Kč

	B	K	N	M.O.		B.O	M.O.
DHM	1 392	208,8	1 183,2	0	VK	1 169,976	0
Os.automobil	1 392	208,8	1 183,2	0	ZK	1 392	0
					VH běž.obd.	-208,8	
					Neuhrazená ztráta	-13,224	0
					CK		
					Odložený daň. závazek	13,224	
	1 392	208,8	1 183,2	0		1 183,2	0

Tab. 33. Vliv odpisů a odloženého daň. závazku na rozvahu [vlastní zpracování]

V tabulce č. 33 je znázorněno, jaký vliv má na rozvahu zaúčtování nejen odpisů ale i odloženého daňového závazku u osobního automobilu. Zaúčtováním odložené daně se zvýší neuhrazená ztráta minulých let a zároveň se objeví závazek na účtu odložený daň. závazek.

10 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST XY

V následující závěrečné části práce navrhuji doporučení pro společnosti XY, které se týkají odpisování dlouhodobého majetku a účtování odložené daně.

Při odpisování osobního automobilu používá ÚJ daňové odpisy zrychlené a účetní odpisy jsou stanoveny jako rovnoměrné. Zvýšený odpis o 10 % zde nelze využít. Doba životnosti majetku je stanovena dle ZDP, v současnosti je to 5 let. Tím porušuje ÚJ jednu ze zásad účetnictví, a to věrné zobrazení skutečnosti, protože účetní odpisy by měly odpovídat skutečnému opotřebení.

10.1 Doporučení, zda využít mimořádných odpisů

Vláda ČR zavedla jako jedno z protikrizových opatření mimořádné odpisy, které umožňují převod vstupní ceny u osobních automobilu do nákladů za 24 měsíců (u daňového odpisování za 60 měsíců). Při vlivu účetních a daňových odpisů u osobního automobilu na ZD ve společnosti XY jsem vzala v úvahu i mimořádné odpisy. Na výpočtech je ukázáno, že mimořádné odpisy zase až tak „výhodné“ nejsou. ÚJ si sice v prvních dvou letech odpisování sníží ZD o nejvyšší částky oproti jiným kombinacím odpisů, ale v dalších 3 nebo 4 letech (záleží jakou dobu životnosti u osobního automobilu ÚJ zvolí) se jí bude ZD zvyšovat.

Společnost XY realizuje velkou část zakázek, které jsou financovány z dotací. Vlivem hospodářské krize lze očekávat pokles zakázek, které jsou právě z těchto dotací financovány. Při využití mimořádných odpisů by se pak ÚJ „zbytečně“ zvyšoval ZD v nejméně vhodné době. Proto bych ÚJ nedoporučila využít mimořádné odpisy.

10.2 Doporučení pro účtování o odložené dani

ÚJ o odložené dani neúčtuje, i když sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. V praktické části jsem uvedla účtování o odložené dani v prvním roce. V následujícím doporučení navrhuji, jakým způsobem by měla ÚJ postupovat s účtováním o odložené dani v dalších letech. Navážu na příklad, který je uveden v praktické části.

Pokud bude na účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka z roku 2009 zůstatek (závazek) ve výši 13 224 Kč, bude účtování o výši odložené daně v dalších letech následující (je použita sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %).

Rok	Účetní ZC (v Kč)	Daňová ZC (v Kč)	Rozdíl mezi UZC a DZC (v Kč)	Výše odložené daně (v Kč)	Zaúčtování		
					MD	D	Částka (v Kč)
2009	1 183 200	1 113 600	69 600	13 224	429	481	13 224
2010	904 800	668 160	236 640	44 962	592	481	31 738
2011	626 400	334 080	292 320	55 541	592	481	10 579
2012	348 000	111 360	236 640	44 962	481	592	10 579
2013	69 600	0	69 600	13 224	481	592	31 738
2014	0	0	0	0	481	592	13 224

V letech 2009 – 2011 se účtuje o odloženém daňovém závazku, v letech 2012 – 2014 o odložené daňové pohledávce.

Na účtu 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená a 481- Odložený daňový závazek a pohledávka se účtuje o meziročním nárůstu nebo poklesu. Např. v roce 2011 je konečný daňový závazek na účtu 481 ve výši 55 541 Kč (13 224 + 31 738 + 10 579), který odpovídá vypočítané odložené dani v roce 2011.

Odložená daň působí na náklady společnosti, konkrétně v roce 2009 – 2011 se budou náklady zvyšovat, v letech 2012 – 2014 se budou náklady snižovat. V konečném důsledku je vliv odložené daně na náklady společnosti v letech 2009 – 2014 nulový.

10.3 Doporučení pro odpisování osobního automobilu

ÚJ využívá pro odpisování osobního automobilu kombinaci zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis, doba životnosti je stanovena na 5 let. Mimořádné odpisy zde nebudou uvedeny, protože je ÚJ nedoporučují uplatňovat.

ÚJ bych doporučila stanovit dobu životnosti u osobního automobilu na 4 roky místo dosavadních 5 let. Na výpočtech uvedených v praktické části je patrné, že v posledním roce odpisování se jí u doby životnosti 5 let ZD zvyšuje o účetní odpisy, protože je majetek už daňově odepsaný.

Pokud by se ÚJ rozhodla změnit dobu životnosti u osobního automobilu na 4 roky, doporučila bych jí využívat kombinaci zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis. Je to jediná varianta, u které si může ÚJ snížit ZD v prvních dvou letech odpisování. U varianty odpisování rovnoměrný daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis si ÚJ sníží ZD jednorázově až v posledním roce odpisování. U kombinace rovnoměrný daňový odpis a zrychlený účetní odpis se ZD sníží v předposledním a posledním roce odpisování.

Pokud by ÚJ nechtěla měnit dobu životnosti u osobního automobilu, doporučila bych jí kombinaci rovnoměrný daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis nebo zrychlený daňový odpis a zrychlený účetní odpis. Sice si ani u jedné ze zmíněných variant nesníží ZD v prvním roce odpisování (ani jedna ze 4 variant u doby životnosti 5 let snížení ZD v prvním roce odpisování neumožňuje), ale v dalších 4, resp. 3 letech se bude ZD snižovat. V úvahu by přicházela i varianta zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis, zde se ZD sníží v prvních 3 letech, ale v dalších se musí počítat s nárůstem ZD.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce byla analýza vlivu účetních a daňových odpisů na základ daně ve společnosti XY. Jedním z dílčích cílů bylo provést literární průzkum, který se týkal odpisování a evidence majetku. Od roku 1993 došlo v oblasti odpisování k několika významným změnám (zavedení 6. odpisové skupiny, zavedení a zrušení odpisové skupiny 1a, limit vstupní ceny u osobního automobilu). Tyto změny jsou uvedeny na konkrétních příkladech v analytické části práce. Poslední změnou, která se týká odpisování majetku, bylo zavedení mimořádných odpisů, jako jedno z protikrizových opatření vlády ČR.

Zdrojem pro vypracování analytické části bakalářské práce byly vnitropodnikové směrnice společnosti XY, konkrétně směrnice týkající se odpisování majetku. Analytická část práce začíná zhodnocením odepisování dlouhodobého majetku ve společnosti XY, čímž byl splněn jeden z dílčích cílů práce. Na tuto část práce jsem navázala příkladem, kdy účetní jednotka pořídila osobní automobil. U toho příkladu jsem uvedla 4 varianty datumů pořízení (varianta A – D). Na následujících výpočtech jsem ukazovala, jaký vliv měl limit vstupní ceny u osobního automobilu na odpisy v jednotlivých variantách pořízení. Jednu z variant (konkrétně variantu D) jsem si vybrala pro analyzování vlivu účetních, daňových a mimořádných odpisů u osobního automobilu na základ daně ve společnosti XY. Mimořádné odpisy sice umožňují nejrychlejší převod vstupní ceny majetku do nákladů, ale po skončení uplatňování mimořádných odpisů zůstávají účetní jednotce účetní odpisy, který jí budou v dalších letech zvyšovat základ daně. Na rozdíl mezi odpisy jsem navázala výpočtem odložené daně. Uvedla jsem zde i možnosti, jak může účetní jednotka optimalizovat základ daně pomocí odpisů.

Na tyto analýzy navazuje poslední část mé práce, návrh optimálního postupu odepisování dlouhodobého majetku ve společnosti.

Doporučení týkající se využití mimořádných odpisů – ÚJ nedoporučuji uplatňovat mimořádné odpisy, protože po skončení uplatňování mimořádných odpisů budou ÚJ zvyšovat ZD účetní odpisy.

Doporučení pro odloženou daň – ÚJ je povinna účtovat o odložené dani. Během prvních 3 letech účtování o odložené dani bude odložená daň zvyšovat náklady společnosti. V dalších 3 letech bude naopak odložená daň snižovat náklady společnosti. Během 6 let je celkový efekt účtování o odložené dani nulový.

Doporučení pro odpisování osobního automobilu –u osobního automobilu doporučuji pro životnost 4 roky využít kombinaci zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis. Pro životnost 5 let doporučuji využít jednu z kombinací rovnoměrný daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis nebo zrychlený daňový odpis a zrychlený účetní odpis.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] Daně, účetnictví - vzory a případy 11/2009. Český Těšín : Poradce s.r.o., 2009. 152 s. ISSN 1213-9270.
- [2] Daňové zákony v úplném znění k 1. 9. 2009. 1. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. 199 s. ISBN 978-80-7263-547-4.
- [3] KLAČEK, J. *Nová daňová soustava*. 1. vyd. Hronov : Lors, 1992. 93 s. ISBN 80-85-246-08-2.
- [4] MACHALA, O. *Odložená daň z příjmů 2002*. 1. vyd. Praha : Bilance, 2002. 95 s. ISBN 80-86371-20-4.
- [5] PASEKOVÁ, M. *Finanční účetnictví : Studijní pomůcka pro distanční studium*. 1. vyd. Zlín : UTB, 2006. 315 s. ISBN 8073184443.
- [6] PILÁŘOVÁ, I. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009*. 5. vyd. Praha : Grada, 2009. 176 s. ISBN 978-80-247-2999-2.
- [7] PILÁTOVÁ, J. *Daňové a účetní odpisy 2006*. 1. vyd. Brno : Computer Press, a. s., 2006. 112 s. ISBN 80-251-0925-9.
- [8] POPESKO, B., JIRČÍKOVÁ, E., ŠKODÁKOVÁ, P.. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín : UTB, 2008. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [9] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 10. aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2008. 269 s. ISBN 978-7263-445-3.
- [10] STROUHAL, J. *Účetnictví 2006 v příkladech*. 1. vyd. Brno : Computer Press, a. s., 2006. 240 s. ISBN 80-251-0950-X.
- [11] TPA HORWATH NOTIA AUDIT. *Podvojně účetnictví 2009*. 16. aktualiz. vyd. Praha : Grada, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2930-5.
- [12] VALOUCH, P. *Leasing v praxi - praktický průvodce*. 4. aktualiz. vyd. Praha : Grada, 2009. 128 s. ISBN 978-80-247-2923-7.
- [13] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2009*. 4. vyd. Praha : Grada, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.

- [14] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 : aneb učebnice daňového práva. 9. aktualiz. vyd. Praha : VOX, 2008. 319 s. ISBN 978 80-86324-72-2.

Časopis

- [15] BĚHOUNEK, P. Mimořádné odpisy. Účetnictví v praxi. 2009, roč. 13, č. 7, s. 4-7. ISSN 1211-7307.
- [16] PILAŘOVÁ, I. Odložená daňová povinnost roku 2008. *Účetnictví v praxi*. 2009, roč. 13, č. 4, s. 4-9. ISSN 1211-7307.

Internetové zdroje

- [17] Auto na leasing po daňové reformě [online]. 2008 [cit. 2010-01-25]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatelskyportal.cz/clanky/auto-na-leasing-po-danove-reforme.html>>.
- [18] Funkce odpisů z pohledu státu [online]. 2008 [cit. 2010-02-02]. Dostupný z WWW: <http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/invmaj_a_techrozvoj/539funkce_odpisu_z_pohledu_statu.htm>.
- [19] Koupě najatého majetku po skončení platnosti finančního leasingu [online]. 2008 [cit. 2010-02-02]. Dostupný z WWW: <<http://ucetnictvi.studentske.cz/2008/10/koup-najatho-majetku-po-skonen.html>>.
- [20] SOUKUPOVÁ, K. Jak na předčasné ukončení leasingové smlouvy [online]. 2008 [cit. 2010-02-03]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-na-predcasne-ukonceni-leasingove-smlouvy/>>.
- [21] SOUKUPOVÁ, K. Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci [online]. 2008 [cit. 2010-01-30]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-uce-a-dan-evidenci/>>.
- [22] Výhodná možnost mimořádných daňových odpisů - novela 216/2009 Sb. [online]. 2009 [cit. 2010-02-05]. Dostupný z WWW: <http://101.cz/aktualni_detail.php?lang=1&id=80>.

- [23] Změny ve finančním leasingu platné od 1. 4. 2009 [online]. 2009 [cit. 2010-02-04]. Dostupný z WWW: <http://www.sgef.cz/Web/sgef/sgef-web2_cz_cz.nsf/Inhalt/financni_leasing_duben>.
- [24] ZRALÝ, Z. Daňové dopady zrušení odpisové skupiny 1a [online]. 2008 [cit. 2010-01-25]. Dostupný z WWW: <<http://www.money.cz/clanky/556292>>.

Interní zdroje společnosti

- [25] Interní materiály společnosti XY

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ZDP	Zákon o dani z příjmu
SKP	Standardní klasifikace produkce
MD	Účetní strana Má dáti
D	Účetní strana Dal
UZC	Účetní zůstatková cena
DZC	Daňová zůstatková cena
SMV	Samostatné movité věci
ÚJ	Účetní jednotka
ZD	Základ daně
ZC	Zůstatková cena
VH	Výsledek hospodaření
B	Brutto
K	Korekce
N	Netto
M.O.	Minulé období v rozvaze
B.O.	Běžné období v rozvaze
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
ZK	Základní kapitál
VK	Vlastní kapitál
CK	Cizí kapitál
ČR	Česká republika

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. <i>Daňově uznatelné náklady u jednotlivých způsobů pořízení [12]</i>	18
Tab. 2. <i>Minimální doba trvání finančního leasingu [20],[23]</i>	20
Tab. 3. <i>Minimální doba pronájmu pro jednotlivé odpisové skupiny v roce 2007 [13]</i>	21
Tab. 4. <i>Odpisové skupiny, doba odpisování a příklady majetku v roce 2009 [21]</i>	23
Tab. 5. <i>Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování v roce 2009 [2]</i>	28
Tab. 6. <i>Koeficienty pro zrychlené odpisování v roce 2009 [1]</i>	29
Tab. 7. <i>Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a vliv na základ daně [21]</i>	32
Tab. 8. <i>Přehled vývoje limitů vstupní cen 1992-2009 [10]</i>	37
Tab. 9. <i>Hodnota dlouhodobého majetku v tis. Kč k 31. 12. 2008 [25]</i>	41
Tab.10. <i>Celková hodnota daňových odpisů společnosti XY za rok 2009 [25]</i>	41
Tab. 11. <i>Srovnání daňových odpisů u osobního automobilu – varianta A [vlastní zpracování]</i>	44
Tab. 12. <i>Srovnání daňových odpisů u osobního automobilu – varianta B[vlastní zpracování]</i>	45
Tab. 13. <i>Srovnání daňových odpisů u osobního automobilu – varianta C[vlastní zpracování]</i>	46
Tab. 14. <i>Mimořádné odpisy u osobního automobilu varianta D [vlastní zpracování]</i>	47
Tab. 15. <i>Srovnání daňových odpisů u osobního automobilu – varianta D [vlastní zpracování]</i>	47
Tab. 16. <i>Srovnání rovnoměrných, zrychlených a mimořádných odpisů [vlastní zpracování]</i>	48
Tab. 17. <i>Srovnání účetních odpisů – doba životnosti 4 roky [vlastní zpracování]</i>	51
Tab. 18. <i>Srovnání účetních odpisů - doba životnosti dle ZDP [vlastní zpracování]</i>	53
Tab. 19. <i>Zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis [vlastní zpracování]</i>	54
Tab. 20. <i>Rovnoměrný daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis [vlastní zpracování]</i>	54
Tab. 21. <i>Zrychlený daňový odpis a zrychlený účetní odpis [vlastní zpracování]</i>	55
Tab. 22. <i>Rovnoměrný daňový odpis a zrychlený účetní odpis [vlastní zpracování]</i>	55
Tab. 23. <i>Mimořádný odpis a rovnoměrný účetní odpis [vlastní zpracování]</i>	56
Tab. 24. <i>Mimořádný odpis a zrychlený účetní odpis [vlastní zpracování]</i>	57
Tab. 25. <i>Daňové odpisy u budovy 1993 – 2009 [vlastní zpracování]</i>	58
Tab. 26. <i>Daňové odpisy u budovy pořízené v roce 2004 [vlastní zpracování]</i>	59

Tab. 27. <i>Odpisy u osobního automobilu při přerušení odpisování [vlastní zpracování]</i>	60
Tab. 28. <i>Odpisy u osobního automobilu při nižších sazbách u rovnoměrného odpisování [vlastní zpracování]</i>	61
Tab. 29. <i>Rozdíl mezi daňovou a účetní ZC u kombinace zrychlený daňový odpis a rovnoměrný účetní odpis [vlastní zpracování]</i>	62
Tab. 30. <i>Výše odložené daně u osobního automobilu [vlastní zpracování]</i>	63
Tab. 31. <i>Účtování o odložené dani [vlastní zpracování]</i>	63
Tab. 32. <i>Vliv odpisů na rozvahu [vlastní zpracování]</i>	63
Tab. 33. <i>Vliv odpisů a odloženého daň. závazku na rozvahu [vlastní zpracování]</i>	64

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1. <i>Obrat společnosti XY v letech 2006 – 2008 [25]</i>	40
Graf 2. <i>Porovnání rovnoměrných, zrychlených a mimořádných odpisů [vlastní zpracování]</i>	49
Graf 3. <i>Výše odpisů v prvních dvou letech odpisování u variant A - D [vlastní zpracování]</i>	50

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Přehled doby odpisování v jednotlivých odpisových skupinách, vývoje sazeb pro rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy v letech 1993 – 2009

Příloha P II: Rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou u osobního automobilu

Příloha P III: Výše odložené daně u všech kombinací účetních a daňových odpisů pro osobní automobil s dobou životnosti 5 let

Příloha P IV: Rozvaha společnosti XY

Příloha P V: Výkaz zisku a ztrát společnosti XY

**PŘÍLOHA P I: PŘEHLED DOBY ODPISOVÁNÍ V JEDNOTLIVÝCH
ODPISOVÝCH SKUPINÁCH, VÝVOJE SAZEB PRO ROVNOMĚRNÉ
A ZRYCHLENÉ DAŇOVÉ ODPISY V LETECH 1993 – 2009**

Odpisová skupina	Doba odpisování					
	93-94	95-98	99-2003	2004	2005-2007	2008-2009
1	4 roky				3 roky	
1a	Odpisová skupina 1a neexistovala				4 roky	Zrušeno
2	8 let		6 let		5 let	
3	15 let		12 let		10 let	
4	30 let		20 let			
5	50 let	45 let	30 let			
6	Odpisová skupina 6 neexistovala			50 let		

Odpisová skupina	Rovnoměrné odpisy- sazby pro 1. rok odpisování					
	93-94	95-98	99-2003	2004	2005-2007	2008-2009
1	14,2				20	
1a	Odpisová skupina 1a neexistovala				14,2	Zrušeno
2	6,2		8,5		11	
3	3,4		4,3		5,5	
4	1,4		2,15			
5	1,0		1,4			
6	Odpisová skupina 6 neexistovala			1,02		

Odpisová skupina	Zrychlené odpisy – koeficienty pro 1. rok odpisování					
	93-94	95-98	99-2003	2004	2005-2007	2008-2009
1	4				3	
1a	Odpisová skupina 1a neexistovala				4	Zrušeno
2	8		6		5	
3	15		12		10	
4	30		20			
5	45		30			
6	Odpisová skupina 6 neexistovala			50		

PŘÍLOHA P II: ROZDÍL MEZI DAŇOVOU A ÚČETNÍ ZŮSTATKOVOU CENOU ZA ROK 2009 U OSOBNÍHO AUTOMOBILU, DOBA ŽIVOTNOSTI 5 LET

Kombinace odpisů	ZC daňová (v Kč)	ZC účetní (v Kč)	Rozdíl (v Kč)	Závazek / pohledávka
Zrychlený daňový x rovnoměrný účetní odpis	1 113 600	1 183 200	69 600	Závazek
Rovnoměrný daňový x rovnoměrný účetní	1 238 880	1 183 200	55 680	Pohledávka
Zrychlený daňový x zrychlený účetní	1 113 600	1 044 000	69 600	Pohledávka
Rovnoměrný daňový x zrychlený účetní	1 238 880	1 044 000	194 880	Pohledávka
Mimořádný odpis x rovnoměrný účetní	765 600	1 183 200	417 600	Závazek
Mimořádný odpis x zrychlený účetní	765 600	1 044 000	278 400	Závazek

**PŘÍLOHA P III: VÝŠE ODLOŽENÉ DANĚ ZA ROK 2009
U KOMBINACÍ ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ PRO OSOBNÍ
AUTOMOBIL S DOBOU ŽIVOTNOSTI 5 LET**

Kombinace odpisů	Rozdíl mezi DZC a UZC (v Kč)	Výše odložené daně (v Kč)	Odložený daňový závazek/ pohledávka
Zrychlený daňový x rovnoměrný účetní odpis	69 600	13 224	Odložený daňový závazek
Rovnoměrný daňový x rovnoměrný účetní	55 680	10 580	Odložená daňová pohledávka
Zrychlený daňový x zrychlený účetní	69 600	13 224	Odložená daňová pohledávka
Rovnoměrný daňový x zrychlený účetní	194 880	37 028	Odložená daňová pohledávka
Mimořádný odpis x rovnoměrný účetní	417 600	79 344	Odložený daňový závazek
Mimořádný odpis x zrychlený účetní	278 400	52 896	Odložený daňový závazek

PŘÍLOHA P IV: ROZVAHA SPOLEČNOSTI XY

Minimální závazný výpočet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb

R O Z V A H A
v plném rozsahu
v celých tisících

Obchodní firma nebo jiný název jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

IČ

Označení	A K T I V A	Číslo řádku	Běžné účetní období		Minulé úč.období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
a	b	c				
	AKTIVA CELKEM (ř.02+03+31+62)=ř.66	001	121611	18105	103506	96256
B.	Dlouhodobý majetek (ř.04+13+23)	003	32236	16994	15242	20116
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	214	214	0	0
B. I. 3.	Software	007	137	137	0	0
B. I. 6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	77	77	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	31662	16780	14882	13616
B. II.1.	Pozemky	014	1383	0	1383	183
B. II.2.	Stavby	015	3460	1462	1998	2154
B. II.3.	Sesostavné movité věci a soubory movitých věcí	016	22880	12460	10419	10333
B. II.6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	3629	2050	771	695
B. II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	311	0	311	252
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř.24 až 30)	023	360	0	360	6500
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	360	0	360	6500
C.	Oběhová aktiva (ř.32+39+48+58)	031	88238	1111	87128	75078
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	22911	0	22911	8668
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	22911	0	22911	8668
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř.40 až 47)	039	715	0	715	599
C. II.2.	Pohledávky - ovládací a fidejci osoba	041	700	0	700	600
C. II.6.	Dohadné účty aktivní	045	16	0	16	0
C. II.7.	Jiné pohledávky	046	-1	0	-1	-1
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř.49 až 57)	048	62672	1111	61561	42845
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	56317	1111	55206	36778
C.III.6.	Stát - daňové pohledávky	054	4473	0	4473	4680
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1882	0	1882	1387
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř.59 až 62)	058	1941	0	1941	22966
C. IV.1.	Peníze	059	558	0	558	580
C. IV.2.	Účty v bankách	060	1383	0	1383	22376
D. I.	Časové rozlišení (ř.64 až 66)	063	1137	0	1137	1062
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	1137	0	1137	1062

Označení	P A S I V A	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období	
a	b	c	5	6	
	PASIVA CELKEM	(f.68+85+118)=f.001	067	103506	96256
A.	Vlastní kapitál	(f.69+73+78+81+84)	068	56911	59115
A. I.	Základní kapitál	(f.70 až 72)	069	5100	5100
A. I. 1.	Základní kapitál		070	5100	5100
A. II.	Kapitálové fondy	(f.74 až 77)	073	-6140	0
A. II.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)		076	-6140	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (f.79+80)		078	510	510
A. III.1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond		079	510	510
A. IV.	Výsledky hospodaření minulých let	(f.82+83)	081	47710	49154
A. IV.1.	Nerozdělaný zisk minulých let		082	47710	49154
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (f.01-69-73-78-81-85-118)=f.60 výkazu zisku a ztrát v plném rozsahu		084	9731	4351
B.	Cizí zdroje	(f.86+91+102+114)	085	46596	37141
B. II.	Dlouhodobé závazky	(f.92 až 101)	091	1052	1042
B. II.4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		095	2	2
B. II.8.	Dobroděšné účty pasivní		099	764	814
B. II.9.	Jiné závazky		100	285	227
B. III.	Krátkodobé závazky	(f.103 až 113)	102	45544	36099
B. III.1.	Závazky z obchodních vztahů		103	37657	28314
B. III.5.	Závazky k zaměstnancům		107	2798	2973
B. III.6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění		108	1565	1675
B. III.7.	Stát - daňové závazky a dotace		109	2965	1951
B. III.8.	Krátkodobé přijaté zálohy		110	559	1185

Pozn.

Sestaveno dne:

Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky
nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

Právní forma účetní jednotky

Předstít podnikání

PŘÍLOHA P V: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT SPOLEČNOSTI XY

Minimální sávaný výčet informací podle vyhlášky č. 382/2002 Sb.		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu v celých tisících <u> Kč</u>	Obchodní firma nebo jiný název jednotky Sídlo nebo bydliště Ostatní jednotky a místo podnikání IČ1-11 se od bydliště	
Označení	T K X Y	Číslo řádku	Stupeňnost v účetním období	
a	b	c	1 běžným	2 minulým
I.	Tržby za prodej zboží	01	36	42
A.	Náklady vynaložené za prodané zboží	02	38	37
+	Obchodní marže (F.01 - 02)	03	-3	5
II.	Výnosy (2.05 + 06 + 07)	04	379442	383822
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	369439	383842
II. 2.	Ze změny stavu zásob vlastní činnosti	06	14243	-149
II. 3.	Aktivace	07	0	149
B.	Výkonové spotřeby (2.09 + 10)	08	304319	305901
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	29195	29063
B. 2.	Služby	10	285124	279838
+	Přidaná hodnota (F.03 + 04 - 08)	11	75560	70026
C.	Obecní náklady (F.13 až 16)	12	59820	67241
C. 1.	Mzdové náklady	13	46895	49267
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	12371	17155
C. 4.	Sociální náklady	16	444	819
D.	Daň a poplatky	17	399	422
E.	Gejisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1903	2514
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (F.23+21)	19	283	11
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	281	1
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	2	11
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	41	-464
IV.	Ostatní provozní výnosy	24	797	669
H.	Ostatní provozní náklady	27	1643	1828
*	Provozní výsledek hospodaření		22935	7147
X.	Výnosové úroky	42	188	646
Y.	Nákladové úroky	43	79	27
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	0	0
O.	Ostatní finanční náklady	45	724	793
*	Finanční výsledek hospodaření		-611	-174
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost (F.50 + 51)	49	1593	1352
Q. 1.	- splatná	50	1693	1552
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (F.33 + 48 - 49)	52	9731	8421
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (F.62 + 58 - 59)	60	9731	8421
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (F.33+48+53-54)	61	12324	6973