

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané
účetní jednotce**

Mária Kurková

© 2017 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Mária Kurková

Provoz a ekonomika

Název práce

Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce

Název anglicky

Evaluation of Accounting and Tax Depreciation on Selected Accounting Unit

Cíle práce

Hlavním cílem bakalářské práce je charakteristika a rozbor účetních a daňových odpisů a posouzení jejich vlivu na daňový základ ve vybrané účetní jednotce. Součástí je charakteristika položek dlouhodobého majetku dle platných právních norem a vyhodnocení možností optimalizace výsledku hospodaření.

Metodika

Teoretická část bude zpracována na základě kompilace informací z odborné literatury a platných právních předpisů.

V praktické části budou provedeny výpočty daňových a účetních odpisů na konkrétních příkladech dlouhodobého majetku. Bude posouzen jejich vliv na výsledek hospodaření a navrženy způsoby optimalizace. Pro rozbor současné situace ve zvolené účetní jednotce bude využita metoda analýzy a získané údaje budou komparovány s právními předpisy a provedenými výpočty. Syntézou získaných dat bude provedeno vyhodnocení aktuální situace odpisů ve zvolené účetní jednotce.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

daňové odpisy, daňový základ, dlouhodobý majetek, metody odpisování, účetní odpisy

Doporučené zdroje informací

CARDOVÁ, Z. Majetek v daňové evidenci, Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-1357-431-4
ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví podnikatelů 2016 : novelizovaný zákon, vyhláška a standardy od 1.1.2016 ; Audit : redakční uzávěrka k 1.1.2016.* Ostrava: Sagit, 2016. ISBN 978-80-7488-142-8.
LOŠŤÁK, M. – PRUDKÝ, P. Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015 : komentář, příklady, výklad změn. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-932-8
PELC, V. Daňové odpisy. Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů, Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-387-5
RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016.* Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.
SKÁLOVÁ, J. a kol. Podvojně účetnictví 2016. Praha: GRADA, 2016. ISBN 978-80-271-0031-6
VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2009. Praha: GRADA, 2009. ISBN 978-80-247-2825-4

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15. března 2017

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za vedení, cenné rady a připomínky, které přispěly k vypracování této bakalářské práce.

Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce

Abstrakt

Bakalářská práce „Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce“ je zaměřena na problematiku odpisování dlouhodobého majetku v podniku. Teoretická část práce se zabývá charakteristikou položek dlouhodobého majetku dle platných právních norem, způsoby pořízení majetku a jeho evidence. Dále jsou zpracovány metody výpočtu účetních a daňových odpisů a jejich účtování. V praktické části jsou vypracovány výpočty odpisů dlouhodobého majetku dle základních metod odpisování používaných ve vybraném podniku. Na několika příkladech hmotného majetku, konkrétně tiskárny, automobilu, traktoru a skleníku, jsou provedeny výpočty účetních a daňových odpisů dle jednotlivých metod. Následuje jejich srovnání a posouzení jejich vlivu na výši výsledku hospodaření, a tím i na daňovou povinnost účetní jednotky.

Klíčová slova: účetní odpisy, daňové odpisy, metody odpisování, dlouhodobý majetek, výsledek hospodaření, daňový základ

Evaluation of Accounting and Tax Depreciation on Selected Accounting Unit

Abstract

The Bachelor thesis „Evaluation of Accounting and Tax Depreciation on Selected Accounting Unit “ is focused on depreciation of long-term assets. The theoretical part deals with characteristics of long-term assets, according to current precepts of law, forms of purchase and evidence of assets. Further are also set methods of accounting and tax depreciation and accounting of depreciation. In the practical part, there is calculated depreciation of fixed assets according to the basic methods of depreciation, used in the selected company. On several examples of tangible assets, concretely a printer, automobile, field engine and greenhouse, is calculated accounting and tax depreciation, according to different methods. Results of calculations are compared among themselves and consequently is detected their impact on the amount of income from operations, and therefore the tax liability of the accounting unit.

Keywords: accounting depreciation, tax depreciation, methods of depreciation, long-term assets, income from operations, assesment base

Obsah

1. Úvod.....	11
2. Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3. Teoretická východiska	13
3.1 Charakteristika dlouhodobého majetku.....	13
3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	14
3.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek.....	14
3.1.3 Dlouhodobý finanční majetek.....	15
3.2 Pořízení a evidence dlouhodobého majetku.....	16
3.2.1 Pořízení majetku koupí	17
3.2.2 Pořízení majetku bezplatným převodem.....	18
3.2.3 Pořízení majetku vytvořením vlastní činností	18
3.2.4 Pořízení majetku formou finančního leasingu	19
3.3 Oceňování dlouhodobého majetku.....	20
3.3.1 Pořizovací cena	20
3.3.2 Vlastní náklady	21
3.3.3 Reprodukční pořizovací cena.....	21
3.3.4 Reálná hodnota	21
3.3.5 Ekvivalence.....	21
3.4 Odpisování dlouhodobého majetku.....	22
3.4.1 Účetní odpisy	22
3.4.2 Účtování účetních odpisů.....	26
3.4.3 Vyřazení majetku z účetní evidence	26
3.4.4 Daňové odpisy	27
3.5 Vliv účetních a daňových odpisů na základ daně	31
3.5.1 Výsledek hospodaření a možnosti jeho optimalizace	31
3.5.2 Účtování daňové povinnosti	32
4. Vlastní práce	34
4.1 Charakteristika podniku	34
4.1.1 Pořízení a evidence dlouhodobého majetku	35
4.1.2 Oceňování majetku	35
4.1.3 Odpisování majetku	35
4.1.4 Vyřazení majetku z evidence	36
4.2 Dlouhodobý hmotný majetek společnosti	36

4.2.1	Účtování pořízení majetku.....	37
4.2.2	Účetní odpisy	37
4.2.3	Daňové odpisy	38
4.2.4	Daňové odpisy se zvýšením odpisu v prvním roce o 10 %	40
4.2.5	Srovnání účetních a daňových odpisů	42
4.2.6	Vliv odpisů na daňový základ.....	45
4.2.7	Účtování o vyřazení majetku	46
5.	Závěr.....	47
6.	Seznam použitých zdrojů	48
7.	Přílohy	50
7.1	Příloha č. 1: Účtový rozvrh podniku – vybrané účty	50
7.2	Příloha č. 2: Daňové přiznání.....	52

Seznam tabulek

Tabulka 1	Pořízení majetku koupí za hotové.....	17
Tabulka 2	Pořízení majetku koupí od dodavatele z EU.....	18
Tabulka 3	Pořízení majetku bezplatným převodem	18
Tabulka 4	Pořízení majetku ve vlastní režii.....	19
Tabulka 5	Pořízení majetku finančním leasingem.....	20
Tabulka 6	Účtování účetních odpisů	26
Tabulka 7	Odpisové skupiny hmotného majetku	27
Tabulka 8	Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisy	29
Tabulka 9	Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v 1. roce o 10 %	29
Tabulka 10	Koeficienty zrychleného odpisování	30
Tabulka 11	Daň z příjmů v účetnictví	33
Tabulka 12	Přehled majetku společnosti Zem-Dom s r.o.....	34
Tabulka 13	Dlouhodobý majetek společnosti (v tis. Kč).....	35
Tabulka 14	Doba odpisování DHM.....	36
Tabulka 15	Majetek pořízený v roce 2015	36
Tabulka 16	Pořízení traktoru	37
Tabulka 17	Měsíční účetní odpisy majetku v Kč	37
Tabulka 18	Účetní odpisy majetku v jednotlivých letech (v Kč)	38
Tabulka 19	Vybraný majetek pořízen v roce 2015.....	38
Tabulka 20	Rovnoměrné a zrychlené odpisy tiskárny.....	39
Tabulka 21	Rovnoměrné a zrychlené odpisy traktoru	39
Tabulka 22	Rovnoměrné a zrychlené odpisy osobního automobilu.....	40
Tabulka 23	Rovnoměrné a zrychlené odpisy skleníku	40
Tabulka 24	Odpisy tiskárny se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %	41

Tabulka 25 Odpisy traktoru se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %.....	41
Tabulka 26 Odpisy automobilu se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %.....	42
Tabulka 27 Přehled účetních a daňových odpisů složek majetku	43
Tabulka 28 Vyřazení skleníku z evidence	46

Seznam grafů

Graf 1 Srovnání účetních a daňových odpisů tiskárny (v Kč).....	44
Graf 2 Srovnání účetních a daňových odpisů automobilu (v Kč).....	44
Graf 3 Srovnání účetních a daňových odpisů majetku v letech 2015 – 2017 (v Kč)	45

Seznam vzorců

Vzorec 1 Účetní odpisy rovnoměrné	24
Vzorec 2 Účetní odpisy zrychlené	24
Vzorec 3 Účetní odpisy zpomalené	25
Vzorec 4 Odpisový koeficient	25
Vzorec 5 Výkonový účetní odpis	25
Vzorec 6 Rovnoměrný daňový odpis – 1. rok	28
Vzorec 7 Rovnoměrný daňový odpis – další roky	28
Vzorec 8 Zrychlený daňový odpis – 1. rok	30
Vzorec 9 Zrychlený daňový odpis – další roky	30

1. Úvod

Majetek je důležitou součástí každého podniku. Představuje hmotné, nehmotné a finanční prostředky, které zabezpečují pro chod podniku. Majetek se podle doby použitelnosti a výše pořizovací ceny člení na krátkodobý (oběžný) a dlouhodobý. Oběžný majetek je určen k jednorázové spotřebě, zatímco dlouhodobý majetek je určen k používání v podniku opakovaně, nejméně po dobu jednoho roku. Během této doby se v důsledku používání opotřebovává a jeho hodnota se postupně snižuje.

Odpis je vyjádřením trvalého snížení hodnoty majetku. V účetnictví představují odpisy nákladovou položku, tedy opotřebení majetku se projeví jako náklad, do kterého se postupně přenáší hodnota opotřebení majetku.

Účetně se odpisuje pouze dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek nikoliv. Účetní odpisy mají být věrným a poctivým obrazem skutečnosti, mají odrážet skutečné opotřebení majetku. Proto je nutné správně zvolit metodu odpisování, odpisové sazby a dobu odpisování pro jednotlivé složky majetku, což je součástí odpisového plánu účetní jednotky.

Daňové odpisy se vykazují jednou ročně a uplatňují se po dobu určenou zákonem o dani z příjmů. Ten rozděluje majetek do 6 odpisových skupin, přičemž každé odpovídá určitá doba odpisování. Daňově se odpisuje hmotný a nehmotný majetek, pokud není podle zákona vyloučen z odpisování.

Jelikož se liší způsoby a doba účetního a daňového odpisování, mohou se lišit i účetní a daňové odpisy. Rozdíl mezi nimi následně ovlivňuje výsledek hospodaření, což se promítne v základu pro výpočet daně z příjmů.

2. Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem této bakalářské práce je, na základě charakteristiky a rozboru účetních a daňových odpisů, a přehledu metod odpisování, posoudit jejich vliv na výsledek hospodaření ve vybrané účetní jednotce, a tím i na daňový základ poplatníka.

Dalším cílem je komparace vybraných metod účetního a daňového odpisování a návrh optimálního způsobu odpisování majetku ve vztahu k předpokládanému výsledku hospodaření.

Součástí je charakteristika položek dlouhodobého majetku dle platných právních norem a vyhodnocení možností optimalizace výsledku hospodaření.

2.2 Metodika

Teoretická část je zpracována na základě kompilace informací nastudovaných z odborné literatury a platných právních předpisů. Obsahuje charakteristiku dlouhodobého majetku a skupin, do kterých se řadí, způsoby pořízení majetku a jeho oceňování, způsoby výpočtu účetních i daňových odpisů, účtování o pořízení, odpisování a vyřazení majetku z evidence. Součástí je posouzení vlivu výsledku hospodaření na daňový základ a tedy na daňovou povinnost podnikatele.

Poznatky zpracované v teoretické části práce jsou aplikované v praktické části, na konkrétních příkladech účtování o pořízení a vyřazení majetku z evidence, dále jsou vypočteny účetní a daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku podle několika metod a jejich komparace. Pro tyto účely byl vytvořen fiktivní podnik, a to zobecněním údajů, které poskytl nejmenovaný zemědělský podnik, působící na území České republiky. Pro rozbor současné situace ve vybrané účetní jednotce je využita metoda analýzy a získané údaje jsou následně komparovány s právními předpisy a provedenými výpočty. Syntézou získaných dat je provedeno vyhodnocení aktuální situace odpisů ve zvolené účetní jednotce.

Tato bakalářská práce může posloužit účetním jednotkám jako metodický návrh při výběru vhodného způsobu odpisování dlouhodobého majetku.

3. Teoretická východiska

3.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je důležitou součástí každého podnikatelského subjektu. Účtování o dlouhodobém majetku upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro podnikatele. Dlouhodobý majetek se řadí do aktiv účetní jednotky, do účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek a dělí se na majetek hmotný, nehmotný a finanční.

Dlouhodobý majetek je majetkem společnosti, který je spíše určený pro delší použití, než krátkodobé, přesněji, má být využíváný déle než jenom jednou. (Stárová, 2016, str. 45) Jeho účelem je po určitou dobu zvyšovat hodnotu podniku. Není tedy primárně určený k prodeji, ale k dlouhodobému užívání v podniku. Dlouhodobým se rozumí období delší než jeden rok, tedy jedno účetní období.

Majetek se v průběhu svého působení v podniku postupně opotřebovává, tudíž jeho hodnota se postupně snižuje, po dobu stanovenou odpisovým plánem. Musí splňovat dvě zákonem stanovené podmínky: musí mít ekonomickou životnost delší než 1 rok a zároveň musí přesahovat minimální hranici vstupní ceny. Tuto hranici si účetní jednotka sama stanoví u majetku hmotného a nehmotného, nejčastěji v souladu s daňovými předpisy. Pro daňové účely je minimální vstupní cena určena v § 26 odst. 2, pro dlouhodobý hmotný majetek sumou 40 000 Kč. V případě, že tyto podmínky nespĺňuje, účtuje se o něm jako o majetku oběžném. Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek zahrnuje následující účtové skupiny:

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek jsou aktiva nehmotné povahy, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a zároveň přesahují minimální vstupní cenu, kterou si účetní jednotka sama určí. Podle zákona o dani z příjmů musí vstupní cena dlouhodobého nehmotného majetku přesahovat hranici 60 000 Kč. Do této účtové skupiny patří účty:

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – do tohoto účtu patří nehmotné výsledky prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv, které mohou být nabyty vlastní činností nebo od jiných osob. Doba odpisování je 36 měsíců.

013 – Software – tento účet zahrnuje programové vybavení počítače, nabyto vlastní činností nebo od jiných osob samostatně, tj. bez hardware, a nesmí to být software vytvořený na zakázku. Doba odpisování činí 36 měsíců.

014 – Ocenitelná práva – tento účet obsahuje výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních předpisů, dále práva vymezená jako předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, např. licence, patenty. Doba odpisování je 72 měsíců. Výjimku tvoří audiovizuální díla, jenž se odpisují 18 měsíců.

017 – Goodwill – Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu ve smyslu platných předpisů, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy. (Lošťák, Prudký, 2015, s. 40) Maximální doba odpisování je stanovena na 120 měsíců, daňově se ale neodpisuje, a to podle zákona v § 32 a) odst. 2.

019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek – v tomto účtu jsou zahrnuty ty položky nehmotných aktiv, které nejsou vykazovány na jiných účtech v účtové skupině 01, např. povolenky na emise definovány v zákoně č. 695/2004 Sb., a preferenční limity. Patří do dlouhodobého nehmotného majetku, aniž by musely splňovat minimální vstupní cenu.

3.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek jsou aktiva fyzické povahy, pořizované účetní jednotkou na období delší než 1 rok. Stejně jako aktiva ze skupiny 01 musejí přesahovat

hranici minimální vstupní ceny, určené účetní jednotkou. Dlouhodobý hmotný majetek dělíme na majetek odpisovaný a neodpisovaný. Do skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný patří tyto syntetické účty:

021 – Stavby – tento účet zachycuje stavby a stavební díla podle zvláštních předpisů, nehledě na výši jejich ocenění nebo dobru použitelnosti.

022 – Hmotné movité věci a jejich soubory – tento účet zahrnuje zařízení se samostatným technicko-ekonomickým určením a soubory zařízení vzájemně propojených, dále předměty z drahých kovů.

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů – na tento účet patří pěstitelské celky bez ohledu na výši ocenění, které mají dobu plodnosti delší než 3 roky a zároveň splňují podmínky v § 26 odst. 9 zákona o daních z příjmů.

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny – na tento účet se účtuje o dospělých chovných zvířatech a jejich skupinách přinášejících ekonomický užitek.

029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek – tento účet zahrnuje položky hmotného majetku, o kterých nelze účtovat na jiných účtech. Zařazujeme sem technickou rekultivaci, také technické zhodnocení, které není součástí pořizovací ceny majetku.

Technické zhodnocení, které nezvyšuje vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku, jsou výdaje na uskutečněné modernizace nebo úpravy hmotného majetku, kterých hodnota za zdaňovací období dohromady převýšila 40 000 Kč.

Účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný je upravena v § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb., a § 28 zákona o účetnictví. Neodpisuje se z toho důvodu, že postupem času se jeho hodnota zvyšuje. Je zde zahrnutý účet 031 – Pozemky, zde se řadí pozemky, které nejsou předmětem obchodu a to bez ohledu na výši ocenění a účet 032 – Umělecká díla a sbírky, vyjma uměleckých děl, které jsou součástí stavby, také bez ohledu na výši ocenění.

3.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Finanční aktivum je aktivum, kterého hodnota je určena smluvním nárokem. Dlouhodobým finančním majetkem jsou cenné papíry, akcie, obligace, dluhopisy a investice, které mají být uchovávané ve firmě déle než jeden rok. (Stárová, 2016, str. 21) Do této skupiny se tedy řadí majetek, který se obstarává s cílem zvyšovat hodnotu podniku. Jsou to zejména volné finanční prostředky, které podnik investuje na období nejméně

jednoho roku, aby mu v budoucnosti přinesly zisk. Cenné papíry zabezpečují buďto rozhodující vliv, a to v případě, že podnik vlastní podíl hlasovacích prav větší než 40 % anebo podstatný vliv, když podnik vlastní více než 20 % prav, dále pak existují menšinové podíly. Kromě cenných papírů se do této účetní skupiny řadí i dlouhodobé úvěry, tj. úvěry, které mají dobu splatnosti delší než 1 rok. Patří sem tyto účty:

- 061 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 062 – Podíly – podstatný vliv
- 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 068 – Zápůjčky a úvěry – ostatní
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

3.2 Pořízení a evidence dlouhodobého majetku

Účetní jednotka si může pořídit majetek několika způsoby:

- koupí – pořízením dlouhodobého majetku od dodavatele, který může být zaplacen hotově, nebo na fakturu
- bezplatným převodem – účetní jednotka získá majetek darem, bezplatným převzetím po skončení splácení finančního leasingu, také při zjištění inventarizačních přebytků, převodem z osobního vlastnictví podnikatele nebo společníka do podniku
- vytvořením vlastní činností
- formou finančního leasingu

Pořízení majetku se zobrazuje v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek na těchto kalkulačních účtech 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

Tyto účty zachycují výdaje vynaložené na pořízení majetku, uskutečněné před jeho uvedením do užívání. K pořizovací ceně majetku se připočtou i všechny vedlejší náklady, jako třeba přeprava majetku, montáž nebo úkony související se zprovozněním. Při pořízení majetku je subjekt povinen vystavit patřičné doklady a nově pořízený majetek zaevidovat

bez zbytečného odkladu. Podstatou evidence je poskytovat průkazné informace o jednotlivých složkách majetku v podniku.

3.2.1 Pořízení majetku koupí

Účetní jednotka si může pořídit majetek dodavatelským způsobem za hotové nebo na fakturu, přičemž majetek je oceněn pořizovací cenou včetně vedlejších nákladů. Pro správné zaúčtování je potřebné znát, jestli účetní jednotka nakupuje od tuzemského, nebo zahraničního dodavatele. V případě, že se jedná o zahraničního dodavatele, se dále rozlišuje, zda je registrovaný k placení DPH v členském státě Evropské unie nebo státě mimo EU, případně se může jednat o neplátce DPH.

- **nákup od tuzemského dodavatele**

Příklad č. 1: Účetní jednotka kupuje nehmotný majetek, konkrétně software od tuzemského dodavatele za hotové. Nákup zaúčtuje použitím příslušného účtu ze skupiny 04 na straně Má dáti a na straně Dal použije účet odpovídající způsobu pořízení majetku, v tomto případě pokladna. Poté převede nově pořízený software do užívání.

Tabulka 1 Pořízení majetku koupí za hotové

ÚČETNÍ OPERACE		MÁ DÁTI	DAL
1	Pořízení software za hotové	041	211
2	Zařazení software do užívání	013	041

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

- **nákup od dodavatele z členského státu EU**

Při nákupu od dodavatele z členského státu EU, vzniká účetní jednotce povinnost vypočítat DPH a přiznat jí na výstupu a současně vzniká nárok na odpočet daně na vstupu ve stejné výši.

Příklad č. 2: Účetní jednotka nakupuje strojní zařízení na fakturu od dodavatele z Německa. V prvním kroku zaúčtuje pořízení majetku, přičemž vzniká závazek z obchodních vztahů. Dále účetní jednotka proúčtuje DPH na výstupu a uplatnění nároku na odpočet daně použitím účtu 395 – Vnitřní zúčtování. V dalším kroku účetní jednotka uhradí závazek vůči dodavateli a poté zařadí strojní zařízení do užívání.

Tabulka 2 Pořízení majetku koupí od dodavatele z EU

	ÚČETNÍ OPERACE	MÁ DÁTI	DAL
1	Pořízení strojního zařízení na fakturu	042	321
2	DPH na výstupu	395	343
3	Nárok na odpočet daně na vstupu	343	395
4	Uhrazení faktury	321	221
5	Zařazení strojního zařízení do užívání	022	042

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

- **nákup od dodavatele mimo členského státu EU**

Při nákupu od dodavatele mimo členského státu EU představuje clo vyměřeno celním úřadem vedlejší pořizovací náklad a je součástí pořizovací ceny. Při dovozu zboží je plátce povinen přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do příslušného režimu propuštěno. (Hruška, 2016, str. 46)

3.2.2 Pořízení majetku bezplatným převodem

V tomto případě účetní jednotka přijme majetek jedním z výše uvedených způsobů a zajistí si patřičný doklad o nabytí. Dále se postupuje stejně jako u pořízení majetku koupí, tj. určí se pořizovací náklady, stanoví se termín uvedení do užívání a vystaví se karta majetku a odpisový plán.

Příklad č. 3: Podnikatel vkládá z osobního vlastnictví do podniku kancelářský stroj, což se zaúčtuje použitím účtu 042 na straně Má dáti a 491 – Účet individuálního podnikatele na straně Dal a poté ho převede do užívání.

Tabulka 3 Pořízení majetku bezplatným převodem

	ÚČETNÍ OPERACE	MÁ DÁTI	DAL
1	Vklad kancelářského stroje z osobního vlastnictví podnikatele do podniku	042	491
2	Převod strojního zařízení do užívání	022	042

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

3.2.3 Pořízení majetku vytvořením vlastní činností

Účetní jednotka vytváří majetek za využití vlastních zdrojů, což se nazývá aktivace. „Položka C. Aktivace obsahuje snížení nákladů v provozní oblasti z titulu vytvoření zásob

nebo dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činnosti; o nákladech souvisejících s vytvořením těchto aktiv je účtováno jako o snížení nákladů ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tato položka má zápornou hodnotu.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 23) Náklady vzniklé při vytvoření majetku se tedy účtují na příslušné nákladové účty a vytvořené aktivum se zaúčtuje v pořizovací ceně na některý účet, ze skupiny 58 na straně Dal, podle novely vyhlášky. Majetek se proúčtuje použitím některého účtu ze skupiny 04 a teprve pak se zavede do užívání v podniku. Dále se postupuje stejně jako při pořízení majetku ostatními způsoby.

Příklad č. 4: V podniku je vytvořen vlastní činností stroj. Tento případ se zaúčtuje použitím účtu 585 – Aktivace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a poté účetní jednotka převede stroj do užívání.

Tabulka 4 Pořízení majetku ve vlastní režii

ÚČETNÍ OPERACE		MÁ DÁTI	DAL
1	Vzniklé náklady na výrobu stroje	585	Různé účty
2	Aktivace majetku v hodnotě pořízení	042	585
3	Převod stroje do užívání	022	042

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

3.2.4 Pořízení majetku formou finančního leasingu

Účetní jednotka o splátkách účtuje jako o nákladech příštích období nebo o ostatních službách. Po uhrazení splátek uhradí ještě kupní cenu, není-li majetek převeden na nájemce bezplatně. Jestli kupní cena je vyšší než 40 000 Kč, účtuje se o pořízení DHM, jestli nepřesahuje stanovenou hranici, účtuje se na nákladové účty.

Příklad č. 5: Účetní jednotka si pořídila automobil formou finančního leasingu. Po postupné úhradě splátek zůstatková cena, kterou je potřebné doplatit, přesahuje částku 40 000 Kč, tedy se bude účtovat o pořízení DHM použitím účtu 042 na straně Má dáti.

Tabulka 5 Pořízení majetku finančním leasingem

ÚČETNÍ OPERACE		MÁ DÁTI	DAL
1	Účtování o akontaci	381	321
2	Účtování o splátkách (opakovaně)	518	321
3	Úhrada splátek	321	221
4	Vstupní cena (> 40 000 Kč)	042	321
5	Úhrada kupní ceny	321	221
6	Zařazení automobilu do užívání	022	042

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

3.3 Oceňování dlouhodobého majetku

Cena majetku je jeho hodnota vyjádřená v peněžních jednotkách. Správné ocenění dlouhodobého majetku je důležitým základem pro výpočet účetních a daňových odpisů. Tuto problematiku upravuje § 24 - §28 zákona č. 563/1991 Sb., § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Dlouhodobý majetek může být oceněn v okamžiku pořízení, nebo k rozvahovému dni, kdy se vyhotoví účetní závěrka. Pro ocenění nově pořízeného majetku evidovaného v účetnictví se používají pořizovací cena, vlastní náklady anebo reprodukční pořizovací cena.

3.3.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je podle § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., cena, za kterou byl majetek pořízený, včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Touto cenou se oceňuje dlouhodobý majetek pořízený koupí. Náklady, které vstupují do pořizovací ceny majetku, jsou kromě samotné ceny majetku také vedlejší náklady, jako náklady na dopravu majetku, montáž, přípravné práce, zprovoznění, dále clo, odměny za poradenské služby, úroky z úvěru placené v souvislosti s pořízením majetku, či terénní úpravy. Podle § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., do pořizovací ceny nelze zahrnout náklady na opravy a údržby, náklady na zaškolení pracovníků, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, nebo jiné sankce.

3.3.2 Vlastní náklady

„Vlastní náklady u hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností definuje zákon o účetnictví jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé (režijní) náklady, které se vztahují k výrobě (výrobní režie) nebo jiné činnosti (správní režie).“ (Lošťák, Prudký, 2015, s. 68) Stejně jak je tomu u pořizovací ceny, i vlastní náklady zahrnují veškeré vedlejší náklady vynaložené na pořízení majetku ve vlastní režii. Touto cenou se oceňuje majetek vytvořený vlastní činností.

3.3.3 Reprodukční pořizovací cena

Zákon o účetnictví v §25 odst. 5 písm. b) stanoví, že reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto cenou se oceňuje majetek nabytý bezplatně a majetek, který byl vytvořen ve vlastní režii, ale nelze určit jeho cenu pořízení pomocí vlastních nákladů.

Pro oceňování majetku k rozvahovému dni se používá:

- reálná hodnota
- ekvivalence

3.3.4 Reálná hodnota

Reálná hodnota je hodnota vyplývající z aktuální tržní ceny majetku v daném okamžiku. Může být určena odborným posudkem, nebo podle zvláštních předpisů. Touto hodnotou se k rozvahovému dni oceňují některé cenné papíry, majetek, který nimi je zajištěný, a majetek, u kterého ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis, pohledávky vyhrazené k obchodování a u vybraných účetních jednotek i majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

3.3.5 Ekvivalence

Oceňování ekvivalencí (protihodnotou) se používá při ocenění podílu představujícího účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem. Platí pravidlo, že pokud účetní jednotka použije tenhle druh oceňování majetku, musí jej použít pro všechny takovéto podíly.

3.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se v podniku využívá nejméně po dobu jednoho roku. V průběhu této doby se majetek opotřebovává, jeho hodnota se postupně snižuje. „*Odpis částečné nebo celé hodnoty majetku je vyjádřením trvalého snížení hodnoty majetku, a vždy se účtuje do nákladů. U krátkodobého majetku (zejména odpis zásob nebo pohledávek) je účtován jako přímé snížení jeho hodnoty, u dlouhodobého majetku dochází k nepřímému snižování pomocí opravného účtu.*“ (Novotný, 2016, str. 71) Účetní jednotka tedy rozloží hodnotu majetku jako náklad do více období, po dobu životnosti majetku. Opotřebení majetku má buď fyzický, anebo morální charakter. Fyzické opotřebení majetku vzniká na základě jeho používání, zatímco morální opotřebení vzniká v důsledku vytváření novějších technologií, tedy zastaráním technologie pořízené do podniku v předchozím období.

Odpisovat majetek je oprávněný vlastník majetku nebo nájemce se souhlasem vlastníka. Odpisování lze zahájit po uvedení majetku do užívání v podniku. Úhrn odpisů za celou dobu odpisování majetku se nazývá oprávky. Oprávky nemohou překročit vstupní cenu odpisovaného majetku, protože náklady na majetek si může účetní jednotka uplatnit právě jednou.

Vstupní cena je hodnota, s kterou majetek vstupuje do užívání. § 29 zákona definuje vstupní cenu pro různé formy pořízení hmotného a nehmotného majetku:

- u majetku pořízeného úplatně - pořizovací cena
- u majetku pořízeného ve vlastní režii – vlastní náklady
- u majetku pořízeného bezúplatně – cena určena podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku
- u majetku pořízeného jiným způsobem – reprodukční pořizovací cena

Zůstatková cena je hodnota, kterou majetek má po odečtení oprávek od vstupní ceny.

3.4.1 Účetní odpisy

Pravidla účetního odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotkou je subjekt, na který se vztahuje zákon o účetnictví. V § 1 odst. 2 zákona jsou vymezeny účetní jednotky, které jsou povinné účetně odpisovat majetek a jsou to zejména právnické osoby se sídlem v ČR a zahraniční právnické osoby podnikající na území ČR, fyzické osoby zapsané

v obchodním rejstříku a ty, které vedou účetnictví dobrovolně, nebo jim to ukládá zvláštní právní předpis.

Povinnost vést účetnictví nemají podnikatelé, kteří se neřadí mezi účetní jednotky. Jsou to podnikatelé, jejichž obrat za kalendářní rok nepřesáhl částku 25 000 000 Kč. Ti vedou daňovou evidenci.

Účetní odpisy odrážejí skutečné opotřebení majetku po dobu jeho životnosti a postupně ovlivňují výsledek hospodaření. V § 28 zákon stanoví, že účetní jednotka je povinna sestavit odpisový plán, podle kterého pak vyčísluje odpisy majetku, které se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní jednotka je také povinna odpisové plány uchovávat v podniku alespoň po dobu 5 let po skončení účetního období, na které se dané plány vztahují. Součástí odpisového plánu jsou i metody odpisování, které se v průběhu účetního období nesmí měnit, dále doba odpisování a sazby odpisů, které si účetní jednotka stanoví podle předpokládané doby a intenzity používání.

Doba odpisování tedy pro většinu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku stanovena není, ale platí, že musí být delší než jeden rok a má být věrným a poctivým obrazem skutečnosti. Výjimkou je majetek, u kterého je doba odpisování stanovena přesně, a to u zřizovacích výdajů a goodwillu 120 měsíců a oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje 180 měsíců.

V § 39 vyhláška stanoví, že účetní jednotka je povinna zveřejnit informace o použitých účetních metodách, zejména způsob oceňování a odpisování majetku, jako přílohy účetní uzávěrky. Tyto informace slouží pro posouzení finanční situace podniku.

Metody účetního odpisování

Účetní odpisy se nejčastěji počítají s přesností na měsíce. Pro jejich výpočet se používají tyto metody:

- metoda časová
- metoda výkonová
- metoda komponentního odpisování

A. Časová metoda

„Odpis časovou metodou vychází z doby životnosti (předpokládané doby užitečnosti) a vypočítá se z odpisové základny, která je rozdílem pořizovací ceny a odhadnuté zbytkové hodnoty.“ (Novotný, 2016, str. 71) Odpisy v závislosti na době využitelnosti majetku se dají vypočítat třemi způsoby: rovnoměrně, zrychleně a

zpomaleně. Z těchto metod se vybírá ta, která nejlépe odráží proces postupného opotřebení dané složky majetku.

- **Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy**

Touto metodou se odpisuje majetek, který se opotřebovává rovnoměrně po celou dobu jeho životnosti. V každém období je odepsána stejná částka, tzn. hodnota majetku se každoročně rovnoměrně snižuje. Roční odpis se vypočítá jako podíl vstupní ceny majetku a doby jeho užívání v podniku.

$$o = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

kde: o ... odpis

VC... vstupní cena majetku

t ... doba odpisování

Zdroj: Valouch, 2012. str. 45

- **Zrychlené (degresivní) účetní odpisy**

Tato metoda se používá na odpisování majetku, který se opotřebovává nejvíce v prvních letech používání a postupně je hodnota jeho opotřebení v každém dalším období menší. Z toho vyplývá, že vypočtený roční odpis bude pokaždé menší, než byl v předchozím období.

$$o = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)} \quad (2)$$

kde: o ... odpis

VC ... vstupní cena majetku

t ... doba odpisování

i ... rok odpisování

Zdroj: Valouch, 2012. str. 47

- **Zpomalené (progresivní) účetní odpisy**

Tato metoda se používá k odpisování majetku, u kterého je opotřebení na začátku jeho používání nejmenší, zatímco k největšímu opotřebení dochází až v posledních obdobích jeho životnosti. Při používání této metody je odpisovaná částka v každém roce vyšší než v tom předchozím.

$$o = \frac{2 * VC * i}{t * (t + 1)} \quad (3)$$

kde: o ... odpis
 VC ... vstupní cena majetku
 t ... doba odpisování (počet let)
 i ... rok odpisování

Zdroj: Valouch, 2012. str. 49

B. Výkonová metoda

Výkonová metoda se používá na odpisování takového majetku, u kterého dochází k opotřebení v souvislosti s jeho využíváním, nikoli postupem času. „*Výkonový odpis je založen na množství výkonu, které tento majetek během své životnosti přinese. Je používán v případě, že je opotřebení (fyzické i morální) závislé na tom, jak je majetek využíván, zejména například u dopravních prostředků.*“ (Novotný, 2016, str. 71) U této metody je základem odpisový koeficient, pomocí kterého se vypočítá odpisovaná částka.

$$k_o = \frac{VC}{PKVDV} \quad (4)$$

kde: k_o ... odpisový koeficient
 VC ... vstupní cena majetku
 PKVDV ... počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem

Zdroj: Valouch, 2012. str. 50

Odpis se vypočte součinem odpisového koeficientu s vyrobeným množstvím výrobku.

$$o = k_o * n \quad (5)$$

kde: o ... odpis
 k_o ... odpisový koeficient
 n ... skutečný počet výrobků za dané období

Zdroj: Valouch, 2012. str. 50

C. Metoda komponentního odpisování

Tuto metodu lze využít pouze pro odpisování dlouhodobého hmotného majetku, jehož součástí je komponenta, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Tato komponenta se odpisuje samostatně, nikoli jako součást celku. Při její výměně se

hodnota majetku sníží o její zůstatkovou cenu a zároveň se zvýší o pořizovací cenu nové komponenty a náklady související s jejím pořízením. (Prudký, Lošťák, 2015, str. 336)

3.4.2 Účtování účetních odpisů

Účetní odpisy se účtují na nákladovém účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku na straně Má dáti a souvztažně na straně Dal na příslušném účtu ze skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku, nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Hodnota majetku se sníží o uskutečněné odpisy a současně vznikají náklady, které snižují výsledek hospodaření účetní jednotky. Ke snižování hodnoty majetku tedy nedochází přímo na příslušném majetkovém účtu, jako u drobného hmotného majetku, ale nepřímou, použitím účtu opravek, které představují kumulaci již uskutečněných odpisů.

3.4.3 Vyřazení majetku z účetní evidence

Majetek je po celou dobu užívání v podniku evidován na daném aktivním účtu beze změny jeho hodnoty a po uplynutí doby odpisování se hodnota opravek rovná vstupní ceně majetku. Tehdy je majetek vyřazen z účetní evidence, což se účtuje na účtu ze skupiny 07 nebo 08 na straně Má dáti a na příslušném účtu ze skupiny 01 nebo 02 na straně Dal.

V tabulce č. 6 je zaúčtován případ, kdy účetní jednotka zařadí do užívání počítač se vstupní cenou 44 000 Kč. Ten bude odpisován lineárně po dobu tří let. Roční odpis se vypočítá jako podíl vstupní ceny a počtu období odepisování (1). Po ukončení odpisování je počítač vyřazen z evidence.

Tabulka 6 Účtování účetních odpisů

ÚČETNÍ OPERACE		MÁ DÁTI	DAL	Částka v Kč
1	Zařazení počítače do užívání	022	042	44 000
2	Odpisy za rok 2009	551	082	14 667
3	Odpisy za rok 2010	551	082	14 667
4	Odpisy za rok 2011	551	082	14 667
5	Vyřazení počítače z účetní evidence	082	022	44 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

3.4.4 Daňové odpisy

Pravidla daňového odpisování hmotného a nehmotného majetku upravuje § 31 a § 32, zákona o daních z příjmů. Daňové odpisy se vykazují ročně na konci zdaňovacího období. Na rozdíl od účetních odpisů neodrážejí míru opotřebení majetku, ale uplatňují se po dobu určenou ze zákona. Účetní jednotka není povinna uplatňovat daňové odpisy, ale může je evidovat dobrovolně, jelikož to je položka snižující základ daně z příjmů.

Daňové odpisování hmotného majetku lze na rozdíl od účetního kdykoliv přerušit, ale při pokračování je poplatník povinen pokračovat stejnou metodou, jakou zvolil na začátku odpisování. Daňově se odpisuje hmotný a nehmotný majetek, pokud není podle zákona vyloučen z odpisování. Daňově odpisovat majetek je možné až po splnění podmínek určených zákonem, tedy po uvedení majetku do užívání v podniku, jeho zařazení do odpisové skupiny a určení způsobu odpisování.

Daňové odpisy hmotného majetku

Hmotný majetek se po uvedení do užívání v podniku musí zařadit do odpovídající odpisové skupiny. Odpisových skupin je 6, přičemž každá má stanovenou dobu odpisování, dle § 30, zákona o dani z příjmů.

Tabulka 7 Odpisové skupiny hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování	Vybraný majetek zařazený do skupiny
1	3 roky	zemědělské stroje, kancelářské stroje, počítače, přívěsy, návěsy
2	5 let	osobní a nákladní automobily, motocykly
3	10 let	skleníky, klimatizační zařízení, lodě
4	20 let	silnice, budovy ze dřeva a plastů, konstrukce vinic
5	30 let	dálnice, silnice, komunikace, čerpací stanice
6	50 let	budovy hotelů, muzea, knihovny, administrativní

Zdroj: § 30 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

V případě, že některý druh hmotného majetku nelze zařadit do žádné z výše uvedených skupin, platí pravidlo, že se tento majetek zařadí do odpisové skupiny č. 2. Stejně jako u účetních odpisů, dlouhodobý majetek lze daňově odpisovat nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny majetku. Hodnota odpisů se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Podnikatel určí pro každou složku majetku způsob odpisování, který po celou dobu odpisování nelze měnit. Daňově odpisovat hmotný majetek lze dvěma způsoby:

- rovnoměrně
- zrychleně

A. Rovnoměrné odpisy

Při použití metody rovnoměrného odpisování hmotného majetku se majetek odpisuje pomocí ročních odpisových sazeb, které tvoří procenta ze vstupní ceny majetku. Tato metoda se využívá nejčastěji, jelikož je jednoduchá na evidenci a kontrolu.

Odpis v prvním roce se vypočítá jako setina součinu vstupní ceny majetku a roční odpisové sazby pro první rok odpisování.

$$o_1 = \frac{VC \times ROS_1}{100} \quad (6)$$

kde: o_1 ... odpis v prvním roce

VC ... vstupní cena majetku

ROS_1 ... roční odpisová sazba pro první rok

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, § 31

Odpisy v dalších letech se vypočítají pomocí stejného vzorce, ale s požitím odpisové sazby pro další roky. Majetek se zvýšenou vstupní cenou se odpisuje stejnou částkou v každém období, použitím sazby pro zvýšenou vstupní cenu (viz tabulka č. 8).

$$o_2 = \frac{VC \times ROS_2}{100} \quad (7)$$

kde: o_2 ... odpis v dalších letech

VC ... vstupní cena majetku

ROS_2 ... roční odpisová sazba pro další roky

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, § 31

V tabulce č. 8 je přehled odpisových sazeb rovnoměrného odpisování pro všechny odpisové skupiny.

Tabulka 8 Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisy

Odpisová skupina	Sazba pro 1. rok odpisování	Sazba v dalších letech	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

Zákon o dani z příjmů v § 31 stanoví, že odpis majetku v prvním roce odpisování může být zvýšen o 10 %, 15 % nebo 20 % vstupní ceny, a to u majetku zařazeného do odpisových skupin č. 1 – 3.

V tabulce č. 9 je přehled odpisových sazeb při zvýšení odpisu v prvním roce o 10 % vstupní ceny.

Tabulka 9 Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v 1. roce o 10 %

Odpisová skupina	Sazba v 1. roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

Roční odpis majetku se zvýšenou vstupní cenou majetku se také vypočítá podle vzorce č. 6, ale s použitím odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu.

B. Zrychlené odpisy

Použití zrychlených odpisů umožňuje v prvním roce odepsat vyšší částku než odpisy rovnoměrné. Při odpisování majetku zrychleně se k výpočtu odpisů používají koeficienty pro zrychlené odpisování, které jsou stanoveny v § 32 zákona.

Tabulka 10 Koeficienty zrychleného odpisování

Odpisová skupina	Koeficient pro 1. rok	Koeficient pro další roky	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: § 32 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

Odpis v prvním roce se vypočítá jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro první rok odpisování.

$$o_1 = \frac{VC}{k_1} \quad (8)$$

kde: o_1 ... roční odpis v prvním roce odpisování

VC ... vstupní cena majetku

k_1 ... koeficient pro první rok zrychleného odpisování

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, § 31

V dalších letech se odpis počítá s použitím zůstatkové ceny, která se vypočítá jako rozdíl vstupní ceny a uskutečněných odpisů.

$$o_2 = \frac{2 * ZC}{k_2 - n} \quad (9)$$

kde: o ... roční odpis v dalších letech odpisování

ZC ... zůstatková cena majetku

k_2 ... koeficient pro další roky zrychleného odpisování

n ... rok odpisování majetku

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, § 31

Daňové odpisy nehmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek se daňově odpisuje rovnoměrně po celou dobu jeho užívání v podniku, bez možnosti přerušování odpisování. Odpis se tedy stanoví jako podíl vstupní ceny a počtu období. Pro účely zákona se odpisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který byl nabyt úplatně nebo vytvořen

vlastní činností, a jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč. (zákon č. 586/1992 Sb., § 32)

Zákon určuje dobu odpisování nehmotného majetku následovně:

- audiovizuální díla – 18 měsíců
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 36 měsíců
- ostatní nehmotný majetek – 72 měsíců

Odpisuje se s přesností na měsíce od prvního dne měsíce následujícího po datu uvedení majetku do užívání. Daňové odpisy se stejně jako účetní odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

3.5 Vliv účetních a daňových odpisů na základ daně

Účetní a daňové odpisy se mohou lišit, což je způsobeno tím, že u některého majetku se liší doba nebo způsob účetního a daňového odpisování. Pokud se účetní a daňové odpisy shodují, základ daně z příjmu nebude nijak ovlivněn. V případě, že se liší, upraví se základ daně z příjmů o jejich rozdíl následovně:

- účetní odpisy jsou větší než daňové – jejich rozdíl se k daňovému základu přičítá (ř. 50 daňového přiznání),
- daňové odpisy jsou větší než účetní – jejich rozdíl se od daňového základu odčítá (ř. 150 daňového přiznání).

Pro výpočet daně z příjmů právnických osob je nejprve nutné stanovit základ daně, z něhož se bude výpočet daně dále odvíjet. Dle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází:

- z výsledku hospodaření (z rozdílu mezi výnosy a náklady) u poplatníků, kteří vedou účetnictví,
- z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. (Müllerová, Šindelář, 2016, str. 62)

3.5.1 Výsledek hospodaření a možnosti jeho optimalizace

Výsledek hospodaření se zjistí jako rozdíl mezi zaúčtovanými výnosy a náklady. Jestliže jsou výnosy vyšší než náklady, podnik dosáhl zisk, v opačném případě dosáhl ztráty. Výsledek hospodaření je součástí vlastního kapitálu. Zisk jej zvyšuje, ztráta naopak snižuje.

O struktuře výsledku hospodaření vypovídá výkaz zisku a ztráty (výsledovka), který zachycuje náklady a výnosy za celé účetní období. Výsledek hospodaření se

rozděluje na dvě základní části: provozní výsledek hospodaření a finanční výsledek hospodaření. Součet provozního a finančního výsledku hospodaření je výsledek hospodaření běžné činnosti před zdaněním. (Novotný, 2016, str. 35) Právě tento údaj je východiskem pro určení daňového základu.

Od výsledku hospodaření před zdaněním se odčítá vypočtená daň a výsledný údaj představuje disponibilní zisk, od kterého se případně odčítá odložená daň z příjmů. Po těchto úpravách je disponibilní zisk určený k rozdělení mezi společníky.

3.5.2 Účtování daňové povinnosti

Vypočtená splatná daň se účtuje jako náklad v účetní skupině 59 – Daně z příjmu a převodové účty a rezerva na daň z příjmů na straně Má dáti a na straně Dal v účetní skupině 34 – Zúčtování daní a dotací. (Kovanicová, 2012, str. 350)

Tabulka 11 Daň z příjmů v účetnictví

Účetní systém	Daňový systém
+ Výnosy účetního období (6xx)	
- Náklady účetního období (5xx)	
= VH před zdaněním →	= VH Před zdaněním
	- Příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů
	- Příjmy osvobozené od daně z příjmů
	- Příjmy tvořící samostatný základ daně
	- Příjmy zdaněné konečnou srážkovou daní
	+ Náklady související s uvedenými druhy příjmů
	+ Účetní náklady neuznané za daňové náklady
	± Daňové úpravy VH dle ZDP
	= Základ daně
	- Daňová ztráta z minulých zdaňovacích období
	- Případné další odčitatelné položky dle § 34 ZDP
	- Odpočet poskytnutých daňově relevantních darů
	= Základ daně snížený (a zaokrouhlený na 1000 Kč dolů)
	x 19 %
	= Daň z příjmů
	- Slevy za zaměstnance se zdravotním postižením
	- Sleva na dani z titulu investičních pobídek
- Daň z příjmů splatná (59x) ←	= Výsledná daňová povinnost
= Disponibilní zisk	
- Daň z příjmů odložená (59x)	
= Disponibilní zisk k rozdělení (431)	Pozn.: Daňová ztráta není účetní položkou

Zdroj: Děrgel, Účetnictví v praxi 2012/2

4. Vlastní práce

V této části práce jsou rozebrány a vypočteny konkrétní příklady účetních a daňových odpisů majetku ve vybrané účetní jednotce, jejich účtování a vliv na základ daně. Zdroje k vypracování této části jsou čerpány z fiktivního podniku, který byl vytvořen zobecněním údajů poskytnutých pro tuto práci nejmenovanou společností.

4.1 Charakteristika podniku

Vybraný podnik s názvem Zem-Dom je společnost s ručením omezeným se sídlem v Kamenicích. Předmětem jeho podnikání je zemědělská výroba včetně prodeje nezpracovaných zemědělských výrobků, a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Základní kapitál společnosti je 120 000 Kč, vznikl vkladem dvou společníků částkou 60 000 Kč. Podnik vlastní dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 32 662 tis. Kč, dlouhodobý nehmotný majetek nevlastní. Vlastní kapitál je 41 968 tis. Kč, cizí zdroje činí 15 567 tis. Kč. V tabulce č. 14 je přehled některých položek majetku společnosti.

Tabulka 12 Přehled majetku společnosti Zem-Dom s r.o.

Přehled majetku společnosti (v tis. Kč) *	
Dlouhodobý majetek	32 662
Oběžná aktiva	21 433
Vlastní kapitál	41 968
Základní kapitál	120
Cizí zdroje	15 567
Výkony (tržby)	24 743
Mzdové náklady	4 236
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	5 284
Výsledek hospodaření	327
Provozní výsledek hospodaření	1 310
Finanční výsledek hospodaření	- 983

* aktivní rozvahové položky jsou uvedeny v netto stavu

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Společnost eviduje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek na inventárních kartách. Majetek si pořizuje nejčastěji koupí na fakturu, ale také vytvořením vlastní činností. Hned po zařazení do používání je majetek přidělen do odpisové skupiny. Společnost vlastní dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 32 662 tis. Kč.

Tabulka 13 Dlouhodobý majetek společnosti (v tis. Kč)

Aktiva k 31. 12. 2015 v tis. Kč	Běžné ÚO			Minulé ÚO
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Dlouhodobý hmotný majetek	73 721	- 37 619	36 102	32 662

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

4.1.1 Pořízení a evidence dlouhodobého majetku

Účetní jednotka používá účtový rozvrh, který je přílohou č. 1. Pro majetek s minimální dobou použitelnosti 1 rok je stanovena minimální výše ocenění v účetní evidenci v souladu s daňovými předpisy, tedy:

- minimální ocenění pro dlouhodobý hmotný majetek ve výši 40 000 Kč,
- minimální ocenění pro dlouhodobý nehmotný majetek ve výši 60 000 Kč.

4.1.2 Oceňování majetku

Způsob ocenění majetku účetní jednotka stanoví podle toho, jak byl pořízen:

- zásoby nakupované – cena pořízení
- zásoby vlastní – cena plánovaná
- hmotný a nehmotný majetek vytvořený ve vlastní režii – cena dojnic je stanovena průměrnou cenou 1 kg jalovic a hmotnosti zjištěnou odhadem (měřením) při převodu před otelením /do VBJ + KD/

Reprodukční pořizovací cena majetku pořizovaného v průběhu účetního období je stanovena ve výši pořizovací ceny.

4.1.3 Odpisování majetku

Účetní a daňové odpisy se ve vybrané účetní jednotce liší.

A. Účetní odpisy

Pořízený majetek je po uvedení do používání evidován na inventárních kartách. Účetní jednotka odpisuje dlouhodobý hmotný majetek rovnoměrně časovou metodou. Odpisy vykazuje jednou měsíčně od prvního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl

majetek uveden do užívání. Pro vybrané druhy majetku účetní jednotka stanovila dobu odpisování následovně:

Tabulka 14 Doba odpisování DHM

Majetek	Doba odpisování
Kancelářské stroje, počítače	24 měsíců
Zemědělské stroje a zařízení	60 měsíců
Osobní automobil, skleník	120 měsíců

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Účetní jednotka účtuje odpisy dlouhodobého majetku na účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku na straně Má dáti a na straně Dal na účtu ze skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku, nebo 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

B. Daňové odpisy

Účetní jednotka daňově odpisuje majetek po dobu stanovenou ZDP pro jednotlivé skupiny majetku (viz tabulka č. 7). Daňové odpisy vykazuje k okamžiku sestavení účetní závěrky. Účetní jednotka odpisuje hmotný majetek rovnoměrně.

4.1.4 Vyřazení majetku z evidence

Majetek, kterého vstupní cena je rovna oprávkám, je plně odepsán a účetní jednotkou je vyřazen ze společnosti. Způsob vyřazení se zapisuje na inventární kartu majetku. Do účetní evidence se vyřazení majetku zaznamená na účtu oprávky ze skupiny 07 nebo 08 na straně Má dáti a na příslušném majetkovém účtu na straně Dal.

4.2 Dlouhodobý hmotný majetek společnosti

Pro výpočty byly vybrány čtyři složky dlouhodobého majetku, který si společnost pořídila v roce 2015, a sice traktor, osobní automobil, skleník a multifunkční tiskárna.

Tabulka 15 Majetek pořízený v roce 2015

Majetek	Pořizovací cena (Kč)	Datum zařazení do užívání
Multifunkční tiskárna	66 595	16. 1. 2015
Traktor	689 890	23. 3. 2015
Osobní automobil	300 000	2. 4. 2015
Skleník	40 299	8. 9. 2015

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

4.2.1 Účtování pořízení majetku

K příkladu je v tabulce č. 18 je průčtované pořízení DHM, konkrétně traktoru v pořizovací ceně 689 890 Kč. Za traktor byla prodejcem požadována záloha ve výši 300 000 Kč, která byla poté odečtena od splatné částky. Po uhrazení doplatku faktury je traktor zařazen do užívání.

Tabulka 16 Pořízení traktoru

Č. op.	Operace	Doklad	Cena v Kč	Účtový předpis
1.	Poskytnutá záloha	VBÚ	300 000	052 / 221
2.	Nákup traktoru na fakturu	FAP	cena 545 013	042 / 321
			DPH* 144 877	343 / 321
3.	Zúčtování DPH		144 877	321 / 343
4.	Odečet zálohy	VÚD	300 000	321 / 052
5.	Uhrazení faktury	VBÚ	389 890	321 / 221
6.	Zařazení do užívání	VÚD	689 890	022 / 042

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

*sazba DPH = 21%

4.2.2 Účetní odpisy

Účetní jednotka odpisuje majetek rovnoměrně po dobu stanovenou odpisovým plánem. Měsíční odpisy jsou vypočteny použitím vzorce č. 1 v teoretické části práce.

Tabulka 17 Měsíční účetní odpisy majetku v Kč

Majetek	Pořizovací cena (Kč)	Doba odpisování (měsíce)	Měsíční odpis (Kč)
Multifunkční tiskárna	66 595	24	2 774
Traktor	689 890	60	11 498
Osobní automobil	300 000	120	2 500
Skleník	40 299	120	336

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Pro vypočtení ročního odpisu se tento údaj vynásobí počtem měsíců, po které byl v daném roce majetek v podniku používán. Odpis se zaúčtuje následovně: MD: 551 / D: 082.

Měsíční odpis tiskárny: $66\,595 / 24 = 2\,775$ Kč.

Odpisy tiskárny v r. 2015: $2\,775 * 11 = 30\,520$ Kč.

Tabulka 18 Účetní odpisy majetku v jednotlivých letech (v Kč)

	Tiskárna	Traktor	Automobil	Skleník
2015	30 520	103 483	20 000	1 006
2016	33 300	137 978	30 000	4 032
2017	3 775	137 978	30 000	4 032
2018	-	137 978	30 000	4 032
2019	-	137 978	30 000	4 032
2020	-	34 495	30 000	4 032
2021	-	-	30 000	4 032
2022	-	-	30 000	4 032
2023	-	-	30 000	4 032
2024	-	-	30 000	4 032
2025	-	-	10 000	3 005
Σ	66 595	689 890	300 000	40 299

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

4.2.3 Daňové odpisy

V tabulce č. 19 je přehled zařazení majetkových složek do odpisových skupin, od nichž závisí doba odpisování.

Tabulka 19 Vybraný majetek pořízen v roce 2015

Majetek	Pořizovací cena (Kč)	Datum zařazení do užívání	Odpisová skupina	Doba odpisování
Multifunkční tiskárna	66 595	16. 1. 2015	1	3 roky
Traktor	689 890	23. 3. 2015	2	5 let
Osobní automobil	300 000	2. 4. 2015	2	5 let
Skleník	40 299	8. 9. 2015	3	10 let

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Rovnoměrné odpisy v této části práce jsou počítány použitím vzorce (6) pro první rok odpisování a vzorce (7) pro další roky, zrychlené odpisy podle vzorce (8) a (9).

- **Tiskárna**

Rovnoměrný odpis v 1. roce: $66\,595 * 20 / 100 = 13\,319$ Kč

Rovnoměrný odpis v 2. roce: $66\,595 * 40 / 100 = 26\,638$ Kč

Zrychlený odpis v 1. roce: $66\,595 / 3 = 22\,198$ Kč

Zrychlený odpis v 2. roce: $2 * 44\,397 / (4 - 1) = 29\,598$ Kč

Tabulka 20 Rovnoměrné a zrychlené odpisy tiskárny

Rok	Rovnoměrné odpisy		Zrychlené odpisy		
	Odp. sazba (%)	Odpis (Kč)	Koeficient	Odpis (Kč)	ZC
2015	20	13 319	3	22 198	44 397
2016	40	26 638	4	29 598	14 799
2017	40	26 638	4	14 799	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

- **Traktor**

Roční rovnoměrné i zrychlené odpisy traktoru v pořizovací ceně 689 890 Kč jsou vypočteny v tabulce č. 21.

Tabulka 21 Rovnoměrné a zrychlené odpisy traktoru

Rok	Rovnoměrné odpisy		Zrychlené odpisy		
	Odp. sazba (%)	Odpis (Kč)	Koeficient	Odpis (Kč)	ZC
2015	11	75 886	5	137 978	551 912
2016	22,25	153 501	6	220 765	331 147
2017	22,25	153 501	6	165 574	165 573
2018	22,25	153 501	6	110 382	55 190
2019	22,25	153 501	6	55 190	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

- **Osobní automobil**

Roční rovnoměrné i zrychlené odpisy osobního automobilu v pořizovací ceně 300 000 Kč jsou vypočteny v tabulce č. 22.

Tabulka 22 Rovnoměrné a zrychlené odpisy osobního automobilu

Rok	Rovnoměrné odpisy		Zrychlené odpisy		
	Odp. sazba (%)	Odpis (Kč)	Koeficient	Odpis (Kč)	ZC
2015	11	33 000	5	60 000	240 000
2016	22,25	66 750	6	96 000	144 000
2017	22,25	66 750	6	72 000	72 000
2018	22,25	66 750	6	48 000	24 000
2019	22,25	66 750	6	24 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

- **Skleník**

Roční rovnoměrné i zrychlené odpisy skleníku v pořizovací ceně 40 299 Kč jsou vypočteny v tabulce č. 23.

Tabulka 23 Rovnoměrné a zrychlené odpisy skleníku

Rok	Rovnoměrné odpisy		Zrychlené odpisy		
	Odp. sazba (%)	Odpis (Kč)	Koeficient	Odpis (Kč)	ZC
2015	5,5	2 220	10	4 023	36 276
2016	10,5	4 231	11	7 255	29 021
2017	10,5	4 231	11	6 449	22 572
2018	10,5	4 231	11	5 643	16 929
2019	10,5	4 231	11	4 837	12 092
2020	10,5	4 231	11	4 030	8 062
2021	10,5	4 231	11	3 225	4 837
2022	10,5	4 231	11	2 419	2 418
2023	10,5	4 231	11	1 612	806
2024	10,5	4 231	11	806	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

4.2.4 Daňové odpisy se zvýšením odpisu v prvním roce o 10 %

Daňové odpisy se zvýšenou vstupní cenou v prvním roce odpisování o 10 % lze uplatnit pouze pro majetek zařazen do odpisových skupin č. 1 – 3. Proto jsou vypočítány pro tento dlouhodobý majetek: multifunkční tiskárna, traktor a osobní automobil.

- **Tiskárna**

Odpis v prvním roce zvýšený o 10 % se u rovnoměrných odpisů vypočítá pomocí odpisové sazby, která je zvýšena na 30 %. U zrychlených odpisů se vypočítá jako zrychlený odpis v prvním roce zvýšený o 10 % vstupní ceny majetku.

Rovnoměrný odpis se zvýšením odpisu v 1. roce: $66\,595 \cdot 30 / 100 = 19\,979$

Rovnoměrný odpis se zvýšením odpisu v 2. roce: $66\,595 \cdot 35 / 100 = 23\,308$

Zrychlený odpis se zvýšením odpisu v 1. roce: $66\,595 / 3 = 22\,198 + 6\,660 = 28\,858$

Zrychlený odpis se zvýšením odpisu v 2. roce: $2 \cdot 37\,737 / (4 - 1) = 25\,158$

Tabulka 24 Odpisy tiskárny se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %

Rok	Rovnoměrné odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 % (Kč)		Zrychlené odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 % (Kč)		
	Odpisová sazba	Roční odpis	Koeficient	Roční odpis	ZC
2015	30	19 979	3	28 858	37 737
2016	35	23 308	4	25 158	12 579
2017	35	23 308	4	12 579	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

- **Traktor**

V tabulce č. 25 jsou vypočteny rovnoměrné i zrychlené odpisy traktoru se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %.

Tabulka 25 Odpisy traktoru se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %

Rok	Rovnoměrné odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 % (Kč)		Zrychlené odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 % (Kč)		
	Odpisová sazba	Roční odpis	Koeficient	Roční odpis	ZC
2015	21	144 878	5	206 967	482 923
2016	19,75	136 253	6	193 169	289 754
2017	19,75	136 253	6	144 877	144 877
2018	19,75	136 253	6	96 585	48 292
2019	19,75	136 253	6	48 292	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

- **Automobil**

V tabulce č. 26 jsou vypočteny rovnoměrné i zrychlené odpisy automobilu se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %.

Tabulka 26 Odpisy automobilu se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %

Rok	Rovnoměrné odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 % (Kč)		Zrychlené odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 % (Kč)		
	Odpisová sazba	Roční odpis	Koeficient	Roční odpis	ZC
2015	21	63 000	5	90 000	210 000
2016	19,75	59 250	6	84 000	126 000
2017	19,75	59 250	6	63 000	63 000
2018	19,75	59 250	6	42 000	21 000
2019	19,75	59 250	6	21 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

4.2.5 Srovnání účetních a daňových odpisů

V tabulce č. 27 je přehled rovnoměrných účetních odpisů a daňových odpisů vypočtených rovnoměrně i zrychleně, a také se zvýšenou vstupní cenou o 10 % pro obě varianty. Pro lepší přehlednost jsou údaje z tabulky č. 27 přeneseny do grafu č. 1 a č. 2, a to na příkladech tiskárna a osobní automobil.

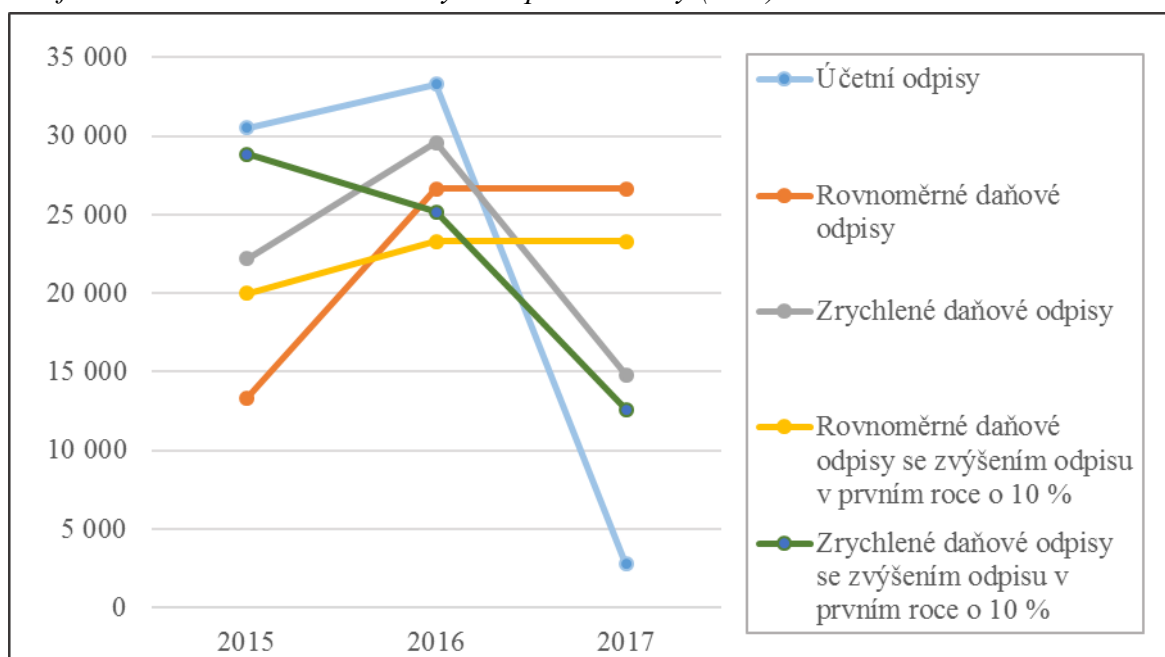
Multifunkční tiskárna s pořizovací cenou 66 595 Kč je zařazena do 1. odpisové skupiny s dobou odpisování 3 roky. Jak je možné vidět v grafu č.1, účetní odpis v třetím roce je výrazně nižší než v prvních dvou letech odpisování. U daňových odpisů se neprojevuje tak výrazný rozdíl výšky odpisů.

Tabulka 27 Přehled účetních a daňových odpisů složek majetku

Majetek	Účetní odpisy (Kč)	Daňové odpisy (Kč)			
		rovnoměrné	zrychlené	rovnoměrné se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %	zrychlené se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %
Tiskárna					
2015	30 520	13 319	22 198	19 979	28 858
2016	33 300	26 638	29 598	23 308	25 158
2017	3 775	26 638	14 799	23 308	12 579
Traktor					
2015	103 483	75 886	137 978	144 878	206 967
2016	137 978	153 501	220 765	136 253	193 169
2017	137 978	153 501	165 574	136 253	144 877
2018	137 978	153 501	110 382	136 253	96 585
2019	137 978	153 501	55 190	136 253	48 292
Automobil					
2015	20 000	33 000	60 000	63 000	90 000
2016	30 000	66 750	96 000	59 250	84 000
2017	30 000	66 750	72 000	59 250	63 000
2018	30 000	66 750	48 000	59 250	42 000
2019	30 000	66 750	24 000	59 250	21 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

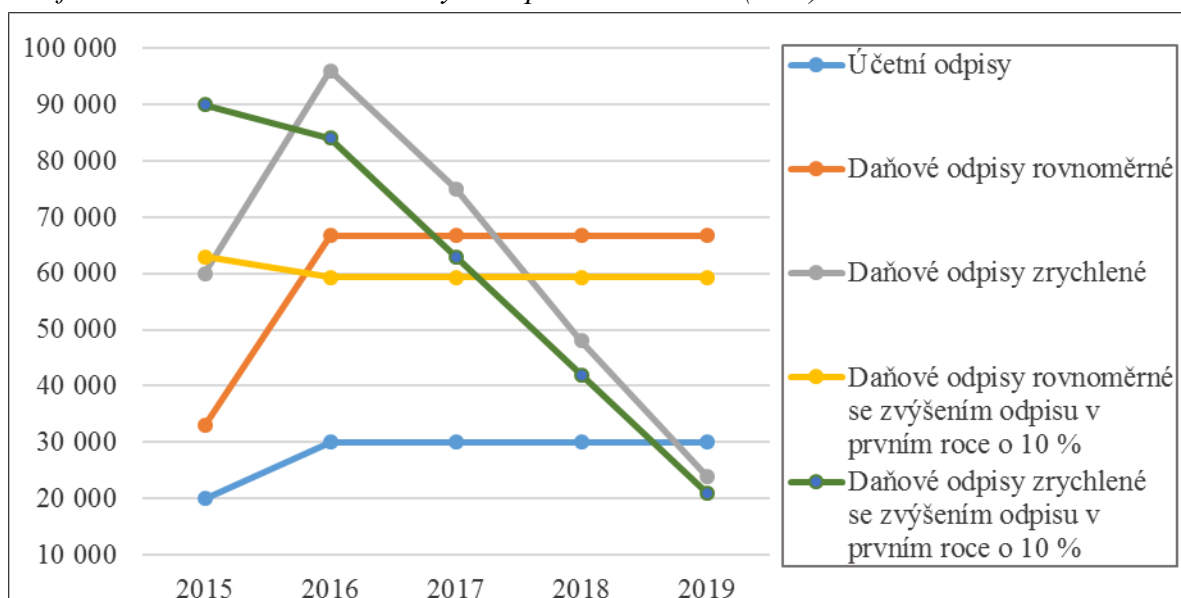
Graf 1 Srovnání účetních a daňových odpisů tiskárny (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Automobil s pořizovací cenou 300 000 Kč je zařazen do 2. odpisové skupiny podle a podle zákona o dani z příjmů se daňově odpisuje po dobu 5 let. Pro účely účetního odpisování je doba odpisování určena na 120 měsíců, což je dvakrát delší období. Proto je rozdíl mezi výší účetních a daňových odpisů výraznější.

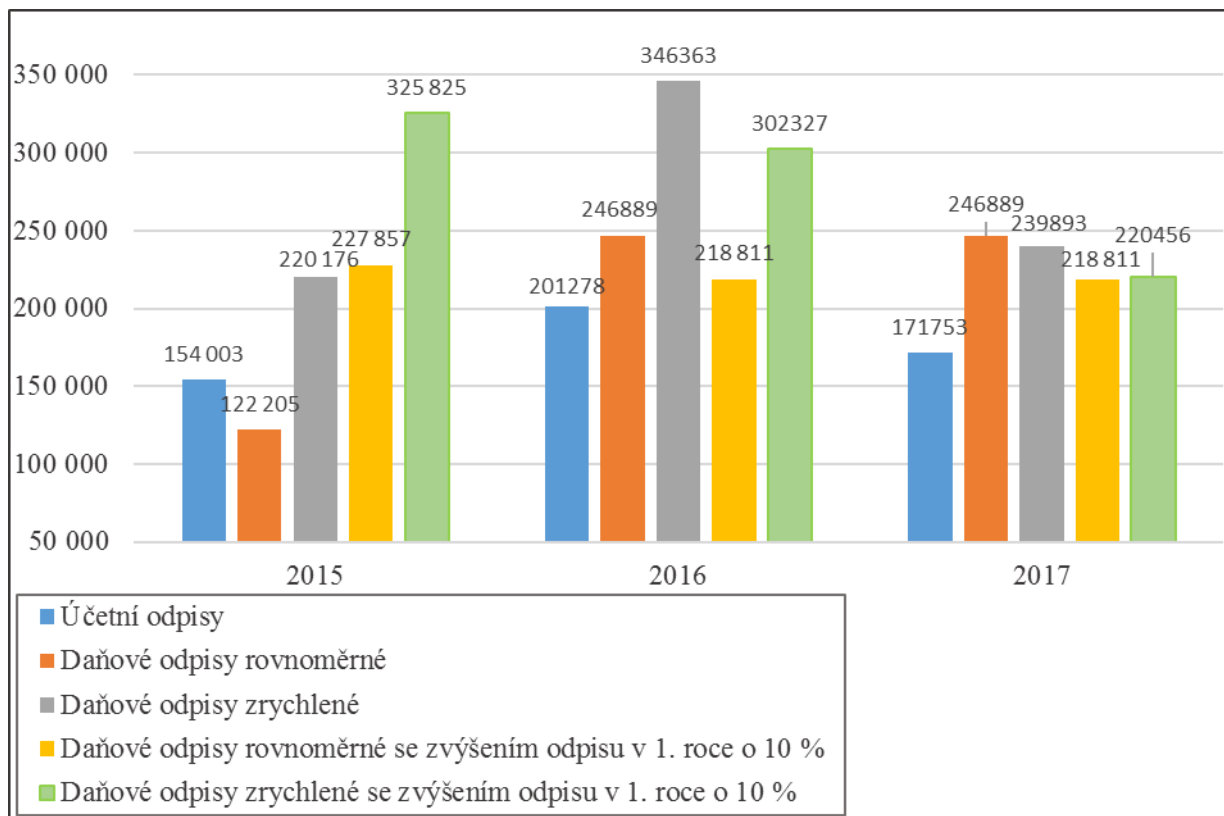
Graf 2 Srovnání účetních a daňových odpisů automobilu (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

V grafu č. 3 je vypracované srovnání odpisů tiskárny, automobilu a traktoru v letech 2015 – 2017.

Graf 3 Srovnání účetních a daňových odpisů majetku v letech 2015 – 2017 (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Je zřejmé, že zrychlené daňové odpisy jsou vyšší v prvních letech odpisování, což se dá využít, pokud účetní jednotka ví, že výsledek hospodaření podniku bude vysoký.

4.2.6 Vliv odpisů na daňový základ

Výsledek hospodaření za rok 2015 činí 327 000 Kč. Daňově neuznatelné náklady činí 184 000 Kč.

Rozdíl mezi účetními a rovnoměrnými daňovými odpisy v roce 2015 činí 31 798 Kč. Jelikož účetní odpisy převyšují nad daňovými, jejich rozdíl se přičítá k výsledku hospodaření, čím zvýší základ daně z příjmů.

Položky přičitatelné a odčitatelné od VH: $184\,000 + 31\,798 = 215\,798$ Kč.

Upravený VH: $327\,000 + 215\,798 = 542\,798$ Kč.

Základ daně zaokrouhlený: 542 000 Kč.

Daňová povinnost: $542\,000 * 0,19 = 102\,980$ Kč.

Rozdíl mezi účetními a zrychlenými daňovými odpisy v roce 2015 činí 66 173 Kč ve prospěch daňových odpisů. Jejich rozdíl se odčítá od VH, jedná se tedy o položku snižující daňový základ.

Položky přičitatelné a odčitatelné od VH: $184\,000 - 66\,173 = 117\,827$

Upravený VH: $327\,000 + 117\,827 = 444\,827$ Kč.

Základ daně zaokrouhlený: 444 000 Kč.

Daňová povinnost: $444\,000 * 0,19 = 84\,360$ Kč.

Rozdíl mezi účetními a rovnoměrnými daňovými odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce je v roce 2015 ve výši 73 854 Kč, a to ve prospěch daňových odpisů, tudíž snižuje základ daně.

Položky přičitatelné a odčitatelné od VH: $184\,000 - 73\,854 = 110\,146$ Kč.

Upravený VH: $327\,000 + 110\,146 = 437\,146$ Kč.

Základ daně zaokrouhlený: 437 000 Kč.

Daňová povinnost: $437\,000 * 0,19 = 83\,030$ Kč.

Zrychlené daňové odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce převyšují účetní odpisy v roce 2015 o 171 822 Kč, tudíž základ daně se snižuje.

Položky přičitatelné a odčitatelné od VH: $184\,000 - 171\,822 = 12\,178$ Kč.

Upravený VH: $327\,000 + 12\,178 = 339\,178$ Kč.

Základ daně zaokrouhlený: 339 000 Kč.

Daňová povinnost: $339\,000 * 0,19 = 64\,410$ Kč.

4.2.7 Účtování o vyřazení majetku

K příkladu je v tabulce č. 28 proúčtované vyřazení skleníku z důvodu poškození krupobitím v dubnu 2019. Skleník v pořizovací ceně 30 299 Kč byl odepisován 51 měsíců, suma oprávek činí 12 852 Kč a zůstatková cena je 17 447 Kč.

Tabulka 28 Vyřazení skleníku z evidence

Č. op.	Operace	Doklad	Cena v Kč	Účtový předpis
1.	Oprávkky k majetku	VÚD	12 852	551 / 081
2.	Dodatečný odpis v ZC	VÚD	17 447	549 / 081
3.	Vyřazení skleníku z evidence	VÚD	30 299	081 / 021
4.	Pohledávka za pojišťovnou	VÚD	20 000	378 / 648
5.	Přeplacení náhrada škody	VBÚ	20 000	221 / 378

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5. Závěr

Každá účetní jednotka se potýká s problematikou účetních a daňových odpisů, protože dlouhodobý majetek je součástí každého podniku. Odpis představuje trvalé snížení hodnoty majetku, v důsledku jeho fyzického opotřebení nebo morálního zastarání. V účetním systému odpis představuje nákladovou položku.

Účetní a daňové odpisy se od sebe mohou lišit, což je způsobeno tím, že daňové odpisy se počítají po dobu stanovenou zákonem o dani z příjmů, zatímco účetní odpisy by měly odrážet hodnotu skutečného opotřebení používaného majetku. Odpisy ovlivňují výsledek hospodaření, který slouží jako výchozí údaj při výpočtu základu daně z příjmů.

Účetní jednotka Zem-Dom s.r.o. vede účetní i daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku, přičemž obojí počítá rovnoměrnou časovou metodou, podle odpisového plánu, daného vnitropodnikovou směrnicí.

Při výpočtu daňových odpisů použitím metody rovnoměrného odepisování, převyšují účetní odpisy nad daňovými o 31 798 Kč. Jedná se tedy o položku zvyšující výsledek hospodaření. Naopak, použitím metody zrychleného odepisování jsou odpisy v prvním roce vyšší, čím dochází k snížení základu daně z příjmů o částku 66 176 Kč.

Pokud účetní jednotka zvolí rovnoměrné daňové odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %, daňové odpisy převýší účetní odpisy o 73 854 Kč.

Zrychlené odpisy se zvýšením odpisu v prvním roce o 10 %, přinášejí analogicky ještě větší snížení daňového základu, ale lze je uplatnit pouze pro vybraný majetek zařazený do odpisových skupin 1 – 3. V tomto případě je daňová úspora nejvyšší a účetní jednotce tak vzniká daňová povinnost ve výši 64 410 Kč, kdežto použitím rovnoměrné metody odepisování je daňová povinnost ve výši 102 890 Kč.

Závěrem možno konstatovat, že různé varianty používaných odpisů dlouhodobého majetku ovlivňují výsledek hospodaření a tím i daňovou povinnost účetní jednotky. Vhodný výběr způsobu odepisování majetku je významným nástrojem finančního hospodaření účetní jednotky.

6. Seznam použitých zdrojů

CARDOVÁ, Zdenka. *Majetek v daňové evidenci*. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-1357-431-4.

HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro podnikatele 2016*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-247-5802-2

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2004. ISBN 978-80-7273-098-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.

NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. 10. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-247-5803-9.

PELC, Vladimír. *Daňové odpisy. Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-387-5

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-932-8.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0.

SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2016*. 22. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-271-0031-6.

STÁROVÁ, Marta. *Accounting Theory with Practical Applications*. Praha: PEF ČZU, 2016. ISBN 978-80-213-2588-3.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2009*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. ISBN 978-80-247-2825-4.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

Právní předpisy

ČESKO. *Zákon č. 563/1991 Sb., ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví*.

ČESKO. *Zákon č. 586/1992 Sb., ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů*.

ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb., ze dne 5. prosince 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Internetové zdroje

Finanční správa ČR. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob* [online]. 2016. Dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404_24.pdf.

Účetní a daňové odpisy majetku [online]. 2013. Dostupné z WWW: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>

Online seriálové publikace

Účetnictví v praxi: odborný měsíčník pro účetní praxi. [online]. 2006 - 2017. Dostupné z WWW: <http://www.ucetnikavarna.cz/ucetnictvi-v-praxi/archiv-casopisu-uvp/>

7. Přílohy

7.1 Příloha č. 1: Účtový rozvrh podniku – vybrané účty

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

017 – Goodwill

019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek

021 – Stavby

022 – Hmotné movité věci a jejich soubory

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek včetně ložisek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek – neodepisovaný

031 – Pozemky

032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

06 – Dlouhodobý finanční majetek

061 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba

062 – Podíly – podstatný vliv

063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly

065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti

066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba

067 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv

068 – Zápůjčky a úvěry – ostatní

069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům

072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

073 – Oprávky k software

074 – Oprávky k ocenitelným právům

077 – Oprávky ke goodwillu

079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborů

- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku včetně ložisek
- Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky**
- 21 – Peněžní prostředky v pokladně**
- 211 – Pokladna
- 22 – Peněžní prostředky na účtech**
- 221 – Bankovní účty
- 23 – Krátkodobé úvěry**
- 231 – Krátkodobé bankovní úvěry
- Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy**
- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)**
- 311 – Pohledávky z obchodních vztahů
- 314 – Poskytnuté zálohy
- 32 – Závazky (krátkodobé)**
- 321 – Závazky z obchodních vztahů
- 325 – Ostatní závazky
- 34 – Zúčtování daní a dotací**
- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky**
- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy**
- 411 – Základní kapitál
- 412 – Emisní ážio
- 413 – Ostatní kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku převedené výsledky hospodaření**
- 421 – Rezervní fond
- 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let
- 428 – Nerozdělený zisk minulých let
- 429 – Neuhrazená ztráta minulých let
- 43 – Výsledek hospodaření**
- 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 – Zálohy na výplaty podílu na zisku
- Účtová třída 5 - Náklady**
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti**
- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**
- 591 – Daň z příjmů splatná
- 592 – Daň z příjmů odložená

7.2 Příloha č. 2: Daňové přiznání

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání

04 Kód rozlišení typu přiznání

Zařovací období podle § 17a písm. zákona

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob
podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání od do

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

06 Sídlo

07 Bankovní spojení

08 Přiznání zpracováno a předloženo daňovému poradci

09 Písa moc daňového poradce z zastupování uložena u finančního úřadu dne

10 Zákonná povinnost ověřeni účelní závěry auditors

11 Účelní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přílohy

12 Transakce uskutečněné se spojení osobami

13 Hlavní (převažující) činnost

25 Sada MF 504 - verze 2.4

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Výplň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
101	Výsledek hospodaření (zisk + ztráta -?) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ke dni		
201	Částky neoprávněné získající příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na f. 10		
301	Částky u které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 až 13 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na f. 10		
40	Výdaje (náklady) nezahrnuté za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na f. 10		
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetních přehledech odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
611	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka a likvidací		
621			
70	Měsícůvčet (f. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)		
100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 16 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (f. 10)		
101	Příjmy, jež u poplatníka, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 16 odst. 4 a 12 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (f. 10)		
1101	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (f. 10)		
1111	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (f. 10)		
1121	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (f. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
1401	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
1601	Součet jednotlivých rozdílu, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
1611	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka a likvidací		
1621			
170	Měsícůvčet (f. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)		

Příloha č. 1 II. oddílu

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Výplň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem		

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku

a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona

Řádek	Název položky	Výplň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2		
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění od 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaněvacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem		

b) Účelní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona

Účelní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. a) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neoprávně podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2002 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka.

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vyřazené podle zákona č. 503/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základů daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis nezahrnovaných pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Výplň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav neproplacených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze použít zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k neproplaceným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k neproplaceným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k neproplaceným pohledávkám vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k neproplaceným pohledávkám vytvořené podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Uhm hodnota pohledávek nebo pohledávek cen pohledávek nabývaných postupem, uplatněným v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

Řádek	Název položky	Výplň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
13	Příslušný stav rozvahové hodnoty neproplacených pohledávek z úvěru podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
141	Opravné položky k neproplaceným pohledávkám z úvěru, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k neproplaceným pohledávkám z úvěru (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Příslušný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
171	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

Řádek	Název položky	Výplň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
19	Příslušný stav rozvahové hodnoty neproplacených pohledávek z úvěru poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství v ocenění neodpovídajícím opravě položky je vytvořené podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách		
20	Výše zůstatku sádků k posouzení dnů zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
211	Opravné položky k neproplaceným pohledávkám z úvěru poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k neproplaceným pohledávkám z úvěru poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojistitelskosti – vyplňují pouze pojistitelny

Řádek	Název položky	Výplň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
23	Rezervy v pojistitelskosti vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojistitelskosti (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořené podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na přeliební dílnost vytvořené podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezerv na přeliební dílnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona¹⁾ nebo snížení základu daně podléhového fondu o započtený rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona, ve změni platném do 14. července 2011 (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od – do	Celková výše daňové ztráty vyměněné nebo přiznané za období uvedené ve st. 1	Část daňové ztráty ze st. 2		
			odečetná v předchozích zdaňovacích obdobích	odečetná v daném zdaňovacím období	menou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem				

F. (neobsazeno)

G. Odečet podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve změni platném do 31. prosince 2004

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X
4	Částka odeslu uplatněná v daném zdaňovacím období z nevyužitého nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve změni platném do 31. prosince 2004		
5	(neobsazeno)	X	X

H. Odečet výdajů (nákladů) při realizaci projektu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 až 8 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž byly vynaloženy výdaje (náklady) při realizaci projektu výzkumu a vývoje od – do	Celková výše výdajů (nákladů) vynaložených v období uvedeném ve st. 1 při realizaci projektu výzkumu a vývoje	Část výdajů (nákladů) ze st. 2		
			odečetná v předchozích zdaňovacích obdobích	odečetná v daném zdaňovacím období	menou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona¹⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně smluvního podle § 24 zákona		
2	Ze ř. 1 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím		

H. Rozdělení celkové nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300¹⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Uhm slevy podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Započtení daně zaplacené v zahraničí¹⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Uhm daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného započtení		
2	Uhm daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého započtení (uhm částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3	Uhm částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého započtení (uhm částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého započtení (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (rozdíl rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšen o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti¹⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vymezené tabulkou přílohy č. 1 II. oddílu, s nímž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (st. 4 + 5)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Uhm vylíčených příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	(neobsazeno)	X	X	X
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 zákona (příslušný řádek st. 2 tabulky F.b)			
5	Hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	Z ř. 5 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím (ř. 2 tabulky G)			
7	Částky nároků na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Uhm daní zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého započtení (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měra jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční uhm čistého obrátu	Kč		
2	Přůměrný přípočetný počet zaměstnanců, započítávaný na celé číslo	osoby		

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vnitřní a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vnitřní (ř. 10 + 70 – 170) ¹⁾		
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ¹⁾		
210 ¹⁾	Uhm vylíčených příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ¹⁾		
220 ¹⁾	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vnitřní, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ¹⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vnitřní (ř. 200 – 201 – 210) ¹⁾		
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ¹⁾		
240	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve změni platném do 31. prosince 2004		
241			
242	Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona		
243	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vnitřní, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ¹⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242) ¹⁾		
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem poskytnutí, snížit základ daně (ř. 250)		
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (snížený 5 %, a vzhledem k dary poskytnutým vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ¹⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vnitřní, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zadržovaný na celé tisícokrounou desítku (ř. 250 – 251 – 260)		
280	Sazba daně (%) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 nebo odst. 3 zákona		
290	Daň ř. 270 x ř. 280 / 100		
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 300) ¹⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 + 301) ¹⁾		
320	Započtení daně zaplacené v zahraničí na dani uvedenou na ř. 310 ¹⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zadržovaný na celé Kč nahoru ¹⁾		
331 ¹⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zadržovaný na celé tisícokrounou desítku		
332	Sazba daně (%) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona zadržovaný na celé Kč nahoru		
333	Daň ze samostatného základu daně ř. 331 x ř. 332 zadržovaný na celé Kč nahoru		
334 ¹⁾	Započtení daně zaplacené v zahraničí na dani ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zadržovaný na celé Kč nahoru		
340	Odkovka daní (ř. 330 + 335)		
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 35a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 + ř. 330)		

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placené daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na základě (§ 30a zákona) zaplacené		
2	Na zaplacení daně tržebno plátcem (§ 30e zákona)		
3	Uplatňovaný zápočet daně vybrané sračkou (§ 36 odst. 7 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Příplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0		

PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDĚNÉ ÚDAJE V TOMTO PRÍZNÁNÍ JSOU PRAVIDLE A ÚPLNĚ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zápisce: Kód zápisce

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Identifikační číslo / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Osoba oprávněná k podpisu

Datum:

Osvědčení:

Mastronůžní podpis osoby oprávněné k podpisu

Vyvěřitelky:

- 1) Nelze-li se dohodnout
- 2) Vyplní finanční úřad
- 3) Při podpisu vkladní listiny nebo daňové ztráty se uvede částka ve znameních minus (-)
- 4) Při podpisu vkladní listiny nebo daňové ztráty se uvede částka ve znameních plus (+)
- 5) Pokud poplatník daně za komanditní společnost uvede pouze částky připadající na komanditisty
- 6) Při podpisu dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 289/2009 Sb. daňový list, ve změni podléhající zdanění, sudou na základě přílohy uvedený důvod pro jeho postavení. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace testovací pole pro vypsání základní přílohy
- 7) Údaje vzniklé nebo přenesené o majetku a závazcích a příjměch a výdajích, jako příloha vymezená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání § 17 odst. 2 zákona č. 289/2009 Sb. daňový list, ve změni podléhající zdanění. Při úlohy elektronického podání daňového přiznání se včetně základní přílohy uvedený důvod pro jeho postavení. Při elektronickém podání daňového přiznání je součástí programového vybavení aplikace testovací pole pro vypsání základní přílohy
- 8) Údaje vzniklé nebo přenesené o majetku a závazcích a příjměch a výdajích, jako příloha vymezená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání § 17 odst. 2 zákona č. 289/2009 Sb. daňový list, ve změni podléhající zdanění. Při úlohy elektronického podání daňového přiznání se včetně základní přílohy uvedený důvod pro jeho postavení. Při elektronickém podání daňového přiznání je součástí programového vybavení aplikace testovací pole pro vypsání základní přílohy
- 9) Údaje vzniklé nebo přenesené o majetku a závazcích a příjměch a výdajích, jako příloha vymezená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání § 17 odst. 2 zákona č. 289/2009 Sb. daňový list, ve změni podléhající zdanění. Při úlohy elektronického podání daňového přiznání se včetně základní přílohy uvedený důvod pro jeho postavení. Při elektronickém podání daňového přiznání je součástí programového vybavení aplikace testovací pole pro vypsání základní přílohy
- 10) Výpočet částky vkladné na této označeném řádku se provádí na samostatné příloze výtiskem Ministerstva financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické vkladné listiny (včetně vkladné listiny) součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro daňovou službu.
- 11) 17 odst. 3 zákona.