

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Komparace transformace účetního výsledku
hospodaření na daňový základ v ČR a SR**

Bc. Hana Vosecká

© 2015 ČZU v Praze

!!!

**Místo této strany vložíte zadání diplomové práce.
(Do jedné vazby originál a do druhé kopii)**

!!!

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Komparace transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ v ČR a SR" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za cenné rady a ohromnou trpělivost a vstřícnost při vedení práce. Dále pak Ing. Soně Slechanové a ostatním zaměstnancům společnosti XY, a.s. za poskytnutí a pochopení interních materiálů. V neposlední řadě také děkuji rodině a přátelům, za nekonečnou podporu a pochopení.

Komparace transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ v ČR a SR

Comparison of the financial result transformation on the tax base in the Czech Republic and Slovak Republic

Souhrn

Diplomová práce se zabývá transformací účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob a její komparací z hlediska legislativních podmínek ve dvou státech – v České a Slovenské republice. První část se teoreticky věnuje právní úpravě účetnictví, daním, daňovému systému a následně samotné transformaci výsledku hospodaření z hlediska obou zemí. V rámci transformace jsou pak věnovány kapitoly vybraným nákladovým skupinám, které ovlivňují základ daně podniku.

V praktické části jsou teoretické poznatky aplikovány na konkrétním podniku. Nejdříve jsou vyčísleny položky snižující základ daně a následně položky zvyšující základ daně, věnující se hlavním skupinám nákladů, které ovlivňují základ daně dané společnosti, a zároveň u nich lze pozorovat rozdíly v úpravě legislativy vybraných zemí. V další části vlastní práce je vypočtena odložená daň v obou zemích a provedena samotná transformace dle legislativy jednotlivých zemí a vyčíslena splatná daň z příjmu právnických osob.

V závěru práce je uvedeno shrnutí, vycházející z analýzy podmínek daných daňovou legislativou obou států, které uvádí, jaká z krajín je z hlediska daňového zatížení příznivější pro podnikání.

Summary

This thesis focuses on the transformation of accounting profit in economic management based on the basic income tax of legal entities, and its comparison in terms of legislative conditions in selected two countries - Czech Republic and Slovakia. The first part is devoted to the theoretical legislation of accounting, tax, tax system and then focusing on the transformation of economic management of both countries. The transformation chapters are divided into subchapters focusing on the cost groups that affect the tax base of general firm.

The practical part applies the theoretical knowledge to a selected company. Firstly, the items of decreasing and increasing tax base are quantified. These subgroups are dedicated to the main groups of costs which affect the tax base of the whole company, while the differences in the regulation of legislation can be observed in selected countries. In the consecutive part the deferred tax in both countries is calculated, transforming itself according to the laws of individual countries and the estimated tax payable from the legal entities income.

The conclusion is a summary based on the preceding analysis of the terms of the tax legislation in the two selected countries, proving which country has more suitable conditions for operating business in terms of tax policies.

Klíčová slova: Daň z příjmu právnických osob, subjekt daně, transformace, výsledek hospodaření před zdaněním, základ daně, daňově uznatelné náklady, daňově neuznatelné náklady, odložená daň z příjmu

Keywords: Corporate income tax, tax subject, transformation, result before tax, tax base, deductible costs, non-deductible costs, deferred tax

Obsah

1	Úvod	10
2	Cíl práce a metodika	12
2.1	Cíl	12
2.2	Metodika.....	12
3	Teoretická východiska	14
3.1	Úvod do problematiky účetnictví a daní	14
3.1.1	Právní úprava účetnictví.....	14
3.1.2	Daně a daňový systém.....	16
3.1.3	Daň z příjmu právnických osob v ČR a SR	18
3.2	Výsledek hospodaření před zdaněním a stanovení základu daně.....	21
3.2.1	Položky zvyšující základ daně	23
3.2.2	Položky snižující základ daně	24
3.3	Daňově uznatelné náklady.....	26
3.3.1	Odpisy dlouhodobého majetku	26
3.3.2	Finanční pronájem (leasing).....	34
3.3.3	Rezervy na dosažení, zajištění a udržení příjmů.....	35
3.3.4	Opravné položky k pohledávkám	37
3.3.5	Náklady spojené se zaměstnanci.....	41
3.3.6	Další daňově uznatelné výdaje.....	43
3.4	Daňově neuznatelné náklady.....	45
4	Vlastní práce	47
4.1	Charakteristika podniku	47
4.2	Východiska pro transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ společnosti.....	49
4.3	Položky snižující základ daně	50

4.4	Položky zvyšující základ daně	51
4.4.1	Odpisy a ZC dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	51
4.4.2	Rezervy	63
4.4.3	Opravné položky k pohledávkám	64
4.4.4	Náklady spojené se zaměstnanci	74
4.4.5	Ostatní náklady ovlivňující základ daně	79
4.5	Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ	79
4.5.1	Výsledek hospodaření před zdaněním	80
4.5.2	Transformace účetního výsledku hospodaření v ČR	84
4.5.3	Transformace účetního výsledku hospodaření v SR.....	86
4.5.4	Shrnutí transformace účetního výsledku hospodaření v obou zemích.....	88
5	Závěr	89
6	Použitá literatura	92
	Seznam tabulek, obrázků a grafů	95
	Přílohy	97

1 Úvod

Účetnictví je jedna z disciplín, bez které by dnes již žádná z forem podnikání nemohla fungovat. Jedná se o nástroj pro řízení podniku, jehož hlavním úkolem je zachycení veškerých informací o stavu hospodářské činnosti pomocí sledování stavu a pohybu majetku a závazků a stavu nákladů a výnosů.

Nejedná se tedy jen o agendu, jejíž vedení vyplývá pro některé druhy společností ze zákona, ale především o nezaměnitelný zdroj informací, který poskytuje komplexní přehled o stavu společnosti jak z finančního hlediska, tak z hlediska manažerského a poskytuje tak podklady pro rozhodování širokému spektru interních i externích uživatelů, kterými mohou být jak finanční úřady, tak investoři, poskytovatelé půjček, auditoři nebo dodavatelé.

Další, neméně důležitou oblastí jsou daně. Ačkoliv se může zdát, že spolu tyto dvě oblasti nesouvisí, podnikatelská praxe dokazuje jejich vzájemné prolínání a ovlivňování. Nejvýznamnějším příkladem jejich propojenosti je transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ neboli převod stavu hospodaření společnosti za dané období mezi jednotlivými obory.

Tento proces začíná v účetnictví, jelikož vstupní hodnotou je účetní výsledek hospodaření, dále se přelévá do daní prostřednictvím úprav výsledku hospodaření na základ daně, přičemž základem těchto úprav je správné pochopení zákona o dani z příjmu a dalších příslušných předpisů, na jejich základě jsou vyčísleny rozdíly mezi účetní hodnotou a daňovou hodnotou výsledku hospodaření (daňovým základem).

Orientace v daňových zákonech není pro každého samozřejmostí, a proto bude práce věnována rozboru jednotlivých kroků transformace, podmínek pro určení toho, co je a co není součástí základu daně a jakým způsobem je potřeba výsledek hospodaření v daných případech upravit.

Současně se předpokládá, že existuje rozdíl mezi transformací prováděnou ve společnosti, podnikající na území ČR a společností podnikající na území SR a že tyto rozdíly se netýkají pouze daňových sazeb, jak by se na první pohled mohlo zdát, ale především postupů a pravidel pro zahrnování jednotlivých položek do základu daně.

Vzhledem k tomu, že se jedná o velmi příbuzné země s nulovými jazykovými bariérami a nízkou dojezdovou vzdáleností, existuje možnost, že by se podnikatel mohl rozhodovat o tom, ve které zemi otevřít svůj podnik. Jedním z faktorů ovlivňujících podnikatelovo rozhodování by kromě jiného bylo působení fiskální politiky na jeho podnikání, což mimo jiné zahrnuje také výši daně, kterou by musel ze zisku společnosti odvádět.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl

Hlavním cílem práce je komparace transformace výsledku hospodaření na daňový základ v České a Slovenské republice, tedy konkrétní vyčíslení vlivu daňové politiky jednotlivých států na podnikání společnosti.

Hlavního cíle bude dosaženo prostřednictvím cílů dílčích, tedy charakterizovat a analyzovat jednotlivé kroky transformace v obou zemích na základě odpovídajících předpisů a porovnat pravidla a podmínky zahrnování nákladů do základu daně dle těchto předpisů.

2.2 Metodika

V teoretické části bude popsána právní úprava účetnictví v ČR a v SR, dále popsán daňový systém obou zemí včetně vymezení právního rámce daně z příjmu právnických osob a definování základních pojmů s daní souvisejících. Následně bude uveden obecný vzorec pro transformaci výsledku hospodaření na daňový základ a rozbor položek snižujících a zvyšujících základ daně.

Podstatnou část teoretické práce bude tvořit rozbor vybraných druhů daňově uznatelných nákladů a především podmínek a omezení platných pro jejich uznání, přičemž budou poté charakterizovány náklady, které nejsou v žádném případě v daných zemích daňově uznatelnými.

Praktická část práce bude uvedena základními informacemi o podniku, zahrnujícími předmět podnikání, informace o emitovaných akciích, základním kapitálu společnosti, její organizaci, vyjádřené organigramem o okolním prostředí podniku a o jeho hospodaření.

Dále budou na základě východisek z teoretické části a studia podnikových výkazů vyčísleny položky snižující základ daně a položky zvyšující základ daně.

Nejdříve bude věnována pozornost odpisům dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a jeho zůstatkové ceně z hlediska ČR a SR, kdy je majetek dle výkazů rozdělen do jednotlivých odpisových skupin, vyplývajících z právních předpisů, jsou vyčísleny účetní

odpisy majetku a dle příslušných předpisů vypočítány daňové odpisy a konečně vypočtena výše nedaňových nákladů.

Poté se praktická část bude zabývat rezervami a opravnými položkami k pohledávkám, které budou rozděleny do skupin jak dle vnitropodnikového řazení, tak dle možnosti jejich daňového uplatnění a za pomoci aplikace daňových zákonů budou vyčísleny nedaňové náklady.

Na závěr této části vlastní práce budou vybrány náklady spojené se zaměstnanci, zahrnující mimo jiné příspěvky na stravování na služební cestě, jež budou vypočítány dle platných zákonů, které se shodují s vnitropodnikovými směnicemi podniku a ostatní náklady ovlivňující základ daně s určením důvodu jejich daňové neuznatelnosti.

Poslední oddíl vlastní práce se bude věnovat samotné transformaci výsledku hospodaření na daňový základ v obou zemích, jejímž prvním krokem bude výpočet výsledku hospodaření před zdaněním prostřednictvím stanovení výše odložené daně a určení, zda se jedná o odložený daňový závazek či odloženou daňovou pohledávku. Poté bude tento výsledek upraven o hodnoty položek snižujících a zvyšujících základ daně, vypočtených v předchozích kapitolách, čímž bude získán základ daně a po vynásobení s daňovou sazbou jednotlivých zemí také výše splatné daně v ČR a SR.

Závěr praktické části bude pak věnován shrnutí výsledků práce a interpretace rozdílů mezi jednotlivými zeměmi.

3 Teoretická východiska

3.1 Úvod do problematiky účetnictví a daní

Účetnictví je jedna z disciplín, bez které by dnes již žádná z forem podnikání nemohla fungovat. Jedná se o nástroj pro řízení podniku, jehož hlavním úkolem je zachycení veškerých informací o stavu hospodářské činnosti, pomocí sledování stavu a pohybu majetku a závazků a stavu nákladů a výnosů.

Jedná se tedy o nezaměnitelný zdroj informací, důležitý nejen pro zjištění hospodářského výsledku, či další potřeby managementu podniku, ale také pro široké spektrum externích uživatelů, kterými mohou být jak finanční úřady, tak investoři, poskytovatelé půjček, auditoři nebo dodavatelé.

Z toho důvodu účetnictví musí vždy věrně zobrazovat hospodářskou situaci podniku. Aby tomu tak bylo, měly by být dodržovány základní zásady účetnictví. Mezi základní dle Máče (2013) patří zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví, zásada přednosti obsahu před formou, zásada opatrnosti, princip historického účetnictví, princip věcné souvislosti, zásada konzistence mezi účetními obdobími, zásada objektivit, materiálnosti, srozumitelnosti, srovnatelnosti a relevantnosti.

3.1.1 Právní úprava účetnictví

Rozlišují se dvě účetní soustavy. Daňová evidence, kde se sledují pouze příjmy a výdaje zaznamenané v peněžním deníku a podvojný účetnictví, které zachycuje operace pomocí podvojných zápisů, díky nimž se sledují stavy majetku a zdroje jeho krytí. Výsledek hospodaření bude tedy v případě podvojného účetnictví zjišťován prostřednictvím rozdílu mezi náklady a výnosy.

3.1.1.1 Právní úprava účetnictví v ČR

Základním předpisem pro vedení podvojného účetnictví v ČR je Zákon č.563/1991 Sb. o účetnictví. Tento zákon mimo jiné definuje účetní jednotky a soustavu podvojného účetnictví, předmět účetnictví a účetní období, účetní závěrku a základní požadavky na její obsah a stanovuje pravidla pro oceňování (Ryneš, 2013).

Druhým základním pilířem byl do 31. 12. 2013 obchodní zákoník, který je zrušen a částečně nahrazen zákonem č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích. V zákoně o obchodních korporacích například nalezneme informace o tom, kdo vede účetnictví, či kdo kontroluje a schvaluje účetní závěrku.

Ministerstvo financí vydalo prováděcí vyhlášky, které jsou vztahovány k určitým skupinám podnikatelských jednotek (vyhláška pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny apod.). Pro účely diplomové práce bude využita především vyhláška č. 500/2002 Sb. určující rozsah a jednotlivé části individuální i konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení, uspořádání a označování položek individuální účetní závěrky, formát jednotlivých výkazů a směrnou účtovou osnovu.

Na výše zmíněné normy navazují České účetní standardy pro podnikatele (dále jen ČÚS), které nejsou sice právně závazné, ale jsou běžně používané, jelikož se jejich dodržování považuje za plnění ustanovení o účetních metodách. ČÚS č. 01 až 23 účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., proto se také vztahují k dané problematice.

Vedení účetnictví se dotýká mnoha zákonů a norem proto zde byly nastíněny jen ty nejvýznamnější. Nelze ale nezmínit například zákon č. 586/1992 o daních z příjmu a další daňové zákony, nebo zákon č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev a další.

3.1.1.2 Právní úprava účetnictví v SR

Základní právní normou v oblasti vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky ve Slovenské republice je zákon č. 431/2002 Sb. o účetnictví, který se vztahuje na právnické osoby se sídlem na území SR, či zahraniční osoby, které na území SR podnikají, či vykonávají jinou činnost, a také na fyzické osoby podnikající či vykonávající jinou samostatně výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zabezpečení a udržení příjmů na účely zjištění základu daně z příjmu podle zvláštního předpisu s výjimkou fyzických osob, které vedou daňovou evidenci podle zvláštního předpisu.

Obdobně jako v ČR, je zákon o účetnictví doplněn o opatření v oblasti účetnictví. Tato opatření jsou dělena do několika skupin podle účetní jednotky – účetnictví pro banky,

účetnictví pro pojišťovny, účetnictví pro neziskovou sféru a mnoho dalších. Pro potřeby práce budou využita především opatření ze skupiny účetnictví pro podnikatele, konkrétně č. 23054/2002-92, kterým se stanovují podrobnosti o postupech účtování a rámcová účetní osnova pro podnikatele, účtující v soustavě podvojného účetnictví a opatření č. 4455/2003-92, kterým se ustanovují podrobnosti o uspořádání, označování a obsahu vymezení individuální účetní závěrky a rozsahu údajů určených z individuální účetní závěrky na zveřejnění pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví.

3.1.2 Daně a daňový systém

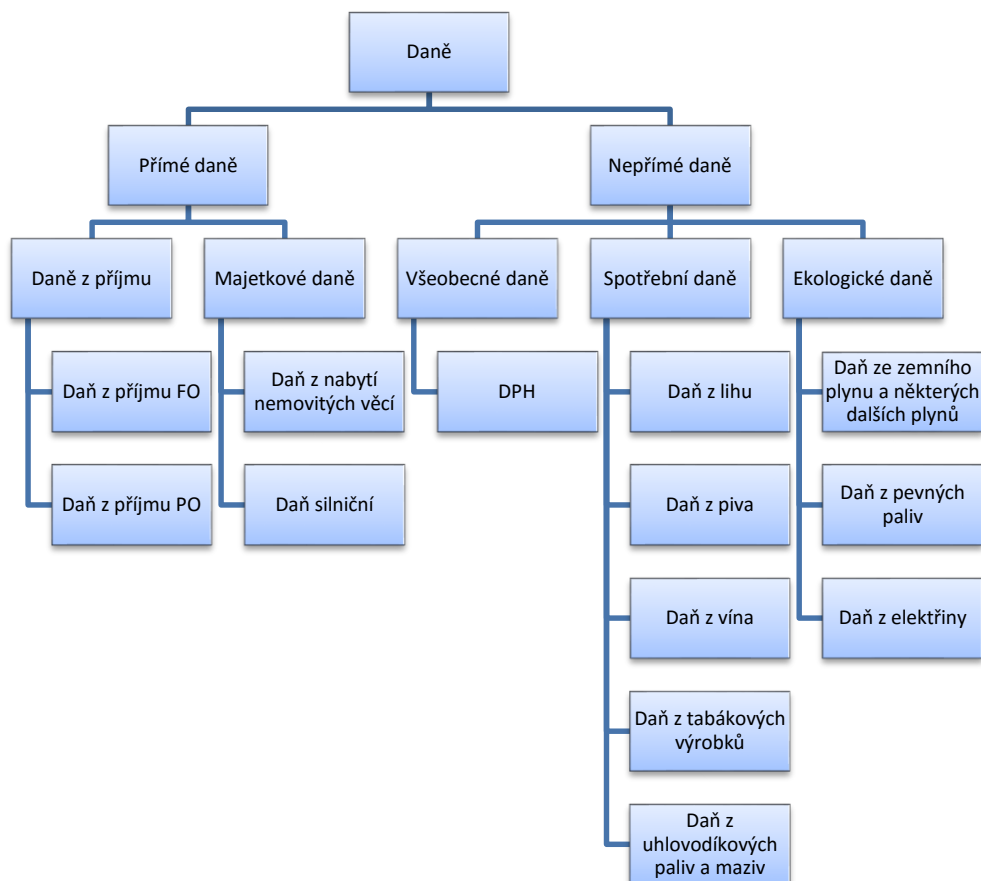
Daně jsou povinnou, nenávratnou a zákonem stanovenou platbou státu. Jedná se o neúčelovou platbu, tzn., že příjem z daně není účelově přiřazen k určitému vládnímu projektu, a o neekvivalentní platbu. Neekvivalence znamená, že poplatníkovi nebude poskytnuta služba ani statek v hodnotě odvedené daně (Kubátová, 2010).

Daňovým subjektem může být právnická nebo fyzická osoba, která je ze zákona povinna odvádět, či platit daň. Osoba, která platí daň, může být buď plátcem daně, nebo poplatníkem. Plátcem daně je taková osoba, která odvádí daň přímo do státního rozpočtu prostřednictvím finančního úřadu, případně jiné instituce vybírající daň. Jedná se tedy o osobu, která je povinna daň vypočítat, vybrat od poplatníků a odvést. Naproti tomu poplatník je ta osoba, z jejíhož důchodu je daň placena, ale která ji nemusí přímo odvádět.

Daně jsou členěny do dvou základních skupin – daně přímé, kdy plátce je zároveň poplatníkem a daň odvádí přímo ze svého důchodu do veřejného rozpočtu a nepřímé, u kterých jsou plátce a poplatník dvě rozdílné osoby (např. spotřebitel, poplatník, nakoupí v obchodě za ceny s DPH a majitel obchodu, plátce, za něj DPH odvede). Mezi přímé daně se řadí daně majetkové (daň z nemovitostí a daň silniční) a daně z příjmu (daň z příjmu právnických osob a daň z příjmu fyzických osob). Do skupiny majetkových daní byla dále řazena daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí. Od 1.1 2014 byl ale zákon o těchto daních zrušen a předmět daně dědické a darovací podléhá dani z příjmů a daň z nemovitostí je nahrazena zcela novou úpravou daně z nabytí nemovitých věcí (Marková, 2014).

Mezi nepřímé daně jsou zahrnuty daně všeobecné (DPH), spotřební daně (z uhlovodíkových paliv a maziv, lihu, z piva, vína a tabákových výrobků) a daně k ochraně životního prostředí.

Obrázek 1: Členění daní



Zdroj: Autor dle Kovanicová (2004)

Dále existuje skupina daní, které nejsou autory jednoznačně řazeny do žádné z výše uvedených skupin a to jsou cla, příspěvky na sociální pojištění, příspěvky na zdravotní pojištění a místní poplatky v ČR (Kubátová, 2009).

Daně plní hned několik funkcí. Jsou jimi funkce alokační, stabilizační, redistribuční a funkce fiskální.

Daně mohou být placeny pravidelně, například odvod daně z příjmu prováděný jednou ročně, nebo nepravidelně. Takové daně se platí v případě vzniku skutečnosti, při které musí být daně odvedeny. Takovou skutečností je například poskytnutí daru, dědictví apod.

Daňový systém Slovenské republiky je s naším systémem srovnatelný. Dle Ministerstva financí SR jsou daně také členěny do dvou základních skupin, přičemž daně přímé zahrnují daně z příjmu a místní daně a poplatky (správní, soudní, místní a kolkové poplatky) a nepřímé daně, které tvoří daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Jediný významný rozdíl byl do 31. 12. 2013 v tom, že ve Slovenské republice neexistovala daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí (zrušeny v roce 2004). Tento rozdíl byl ale odstraněn Novým občanským zákoníkem (dále jen NOZ), platným od 1. 1. 2014.

3.1.3 Daň z příjmu právnických osob v ČR a SR

Vzhledem k tématu práce je třeba se blíže věnovat jedné ze skupin přímých daní, a to dani z příjmů právnických osob. V následujícím textu bude blíže nastíněna tato daň v České a Slovenské Republice.

3.1.3.1 Daň z příjmu právnických osob v ČR

K této problematice se v podmínkách České republiky vážou dva zákony. Především se jedná o výše uvedený zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, který řeší otázku jak daně z příjmu fyzických osob, tak právnických osob.

Druhým předpisem je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, který podle §1 upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů. (Běhounek, 2014)

Poplatníkem daně z příjmu právnických osob jsou dle § 17, odst. 1 zákona o dani z příjmů následující skupiny:

- a) Právnická osoba
- b) Organizační složka státu
- c) Podílový fond
- d) Podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem
- e) Fond penzijní společnosti
- f) Svěřenecký fond

- g) Jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo řízena poplatníkem.

Poplatníci mohou být daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území ČR své sídlo nebo místo vedení. Daňoví rezidenti mají potom daňovou povinnost nejen z příjmů plynoucích ze zdrojů v ČR, ale také z příjmů plynoucích ze zahraničí.

Opačným případem jsou daňoví nerezidenti, kterými jsou poplatníci, pokud nemají sídlo na území ČR nebo pokud to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost pouze z příjmů vzniklých na území ČR.

Nově se definuje také pojem veřejně prospěšný poplatník, což je takový poplatník, který vykonává jako svou hlavní činnost takovou činnost, která není podnikáním (Marková, 2014).

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je:

- a) kalendářní rok, neboli 12 po sobě jdoucích měsíců, počínaje 1. lednem,
- b) hospodářský rok, neboli 12 po sobě jdoucích měsíců, kdy období začíná jiným dnem, než je 1. leden,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na člena právnické osoby do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než 12 měsíců po sobě nepřetržitě jdoucích (Gebarowský, Skálová, 2014).

Dle §18 odst. 1) zákona o dani z příjmů jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou uvedeny v odst. 2) tohoto zákona.

Základ daně je podle §23, odst. 1) zákona o dani z příjmu definován následujícím způsobem: Základ daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; rozdíl se upraví podle tohoto zákona (Marková, 2014).

Základ daně tedy vychází z hospodářského výsledku osoby vedoucí účetnictví, popřípadě rozdílu mezi příjmy a výdaji u osoby, která vede daňovou evidenci. Výsledek hospodaření

se poté zvýší o položky, které není možné podle zákona o dani z příjmů zahrnout do nákladů a sníží se o položky, které neoprávněně zvýšily příjmy. Položkám zvyšujícím a snižujícím základ daně bude v práci věnována samostatná kapitola.

Základ daně je dále upraven o odčitatelné položky, kterými je podle §34 daňová ztráta vzniklá v předchozím období a to nejdéle 5 zdaňovacích období následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, nebo odpočet na podporu výzkumu a vývoje, či odpočet na podporu odborného vzdělávání. Dále je možné snížit základ daně o hodnotu bezúplatného plnění obcím, krajům, organizačním složkám státu apod., pokud jeho hodnota přesáhla částku 2000,- Kč, přičemž lze v úhrnu odečíst 10% ze základu daně sníženého podle §34.

Vynásobením takto upraveného základu daně se sazbou daně (19%) je vyčíslena splatná daň, kterou lze ještě snížit o slevy na dani a to v případě, že právnická osoba zaměstnává osoby se zdravotním postižením.

3.1.3.2 Daň z příjmu právnických osob v SR

Do roku 2000 byla daňová problematika v ČR a SR upravena stejným způsobem. Základním zákonem je zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Druhý zákon, konkrétně zákon č. 610/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů byl ke dni 1. 1. 2000 zrušen.

Vymezení subjektu daně je ve Slovenské republice totožné s vymezením v ČR (více viz Daň z příjmu právnických osob v ČR, subjekt daně).

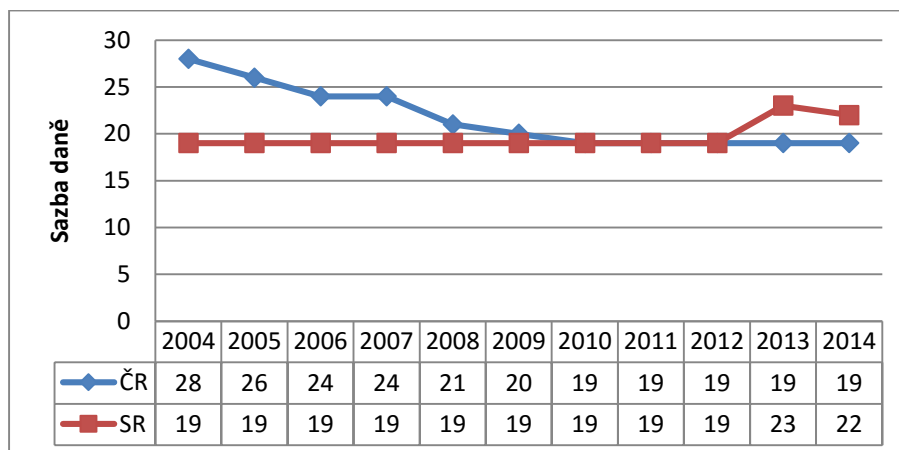
Stejně jako v ČR, je i v SR rozlišován a stejně definován kalendářní a hospodářský rok. Kromě standardní délky daňového období existují také výjimky, při kterých může být zdaňovací období kratší než jeden rok. Těmito výjimkami se zabývá §41, odst.3-9 zákona o dani z příjmu, a týkají se především zrušení právnické osoby z důvodu likvidace, vyhlášení konkurzu, změny právní formy poplatníka apod. (Gebarowský, Skálová, 2014).

Předmět daně, zjišťování základu daně a výpočet její splatné výše je v podmínkách SR téměř totožný s podmínkami v ČR až na několik odlišností, kterými jsou dle zákona č. 595/2003 Sb. O dani z příjmů:

Od základu daně, lze odečíst daňovou ztrátu po dobu 4 po sobě následujících zdaňovacích období, a to počínající zdaňovacím obdobím bezprostředně následujícím po období, za které byla tato ztráta vykázána.

Výše sazby daně z příjmů právnických osob pro rok 2014 je 22%.

Graf 1: Vývoj sazeb daně z příjmu PO v ČR a SR v letech 2004-2014



Zdroj: Autor dle [www. ucetnikavarna.cz](http://www.ucetnikavarna.cz) a Saxové (2013)

3.2 Výsledek hospodaření před zdaněním a stanovení základu daně

Rozdíly ve výši splatné daně té samé firmy působící na území Slovenska a České republiky nejsou ovlivněny pouze rozdílnou sazbou daně (ČR 19%, SR 22%), ale také postupy stanovení základu daně a rozdílným obsahovým vymezením daňově uznatelných a daňově neuznatelných nákladů.

Nejdříve je ale třeba nastínit obecný postup transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ, který lze aplikovat v obou státech.

Tabulka 1: Obecný postup stanovení základu daně

Výsledek hospodaření před zdaněním
- Výnosy (příjmy) vyňaté z předmětu daně
- Osvobozené výnosy (příjmy)
- Výnosy (příjmy) nezahrnované do základu daně
- Rozpuštění rezerv nebo opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňově uznatelným nákladem
+ Částky zkracující příjmy
+ Účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+ Částky pojistného sociálního pojištění sražené zaměstnancům a neodvedené ve lhůtě
- Mimoúčetní náklady, které lze uznat pro daňové účely
+ Zrušení částek uplatněných v předešlých zdaňovacích obdobích
± Korekce základu daně předešlých zdaňovacích období
= Základ daně

Zdroj: Vančurová, Láchová, 2008

Z tabulky je zřejmé, že se výsledek hospodaření (dále jen VH) podniku upravuje o položky, které buď snižují, nebo zvyšují základ daně. Vzorec dle Vančurové a Láchové uvádí pouze první krok transformace, který je třeba upravit o následující:

Tabulka 2: Zjištění výsledné daňové povinnosti

Základ daně
- Daňová ztráta z minulých období
- Případné odčitatelné položky dle § 34 ZDP
- Odpočet poskytnutých daňově relevantních darů
= Základ daně snížený (a zaokrouhlený)
* 19%
= Daň z příjmu
- Slevy na zaměstnance se zdravotním postižením
- Sleva na dani z titulu investičních pobídek
= Výsledná daňová povinnost

Zdroj: www.danarionline.cz

Následující dvě kapitoly budou věnovány nejen položkám, které zde uvádí Vančurová, ale vzorec bude rozšířen o další skupiny, které uvádí zákon.

3.2.1 Položky zvyšující základ daně

VH je zvyšován o položky, které nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, ale mají být součástí základu pro výpočet daně z příjmu. A naopak o položky, které neoprávněně snižují základ daně tím, že jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, ale nemají být obsaženy v základu daně. V následujících odstavcích budou přestaveny jen některé z položek, které zvyšují VH. Úplný výčet je k nalezení v ZDP, § 23 (Gebarowský, Skálová, 2014).

VH se navyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy. Tyto částky se mohou v podniku vyskytnout z mnoha důvodů jako je například nepřiměřeně nízké nájemné, za které firma poskytuje prostory kapitálově nebo jinak spojeným osobám, prodej majetku za symbolickou cenu nebo nedokončená výroba, která v době tvorby základu daně není zahrnuta do výnosů. V takovém případě je stanovena cena obvyklá a VH se navyšuje o rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou, za kterou byly dané statky či služby poskytnuty, popřípadě cenou, která vyjadřuje hodnotu nedokončené výroby.

Pokud byly v předchozím období naopak příjmy neoprávněně zvýšeny (o částku neoprávněného zvýšení se snížil VH) a během období budou provedeny opravy, VH bude zvýšen o hodnotu provedené opravy.

Další položkou zvyšující VH jsou účetní náklady, které nejsou daňově uznatelnými, neboli výdaje, které nelze uplatnit jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Této skupině bude věnována kapitola Daňově neuznatelné náklady. V případě, že byly výdaje v předchozím období klasifikovány jako náklady potřebné pro dosažení, zajištění a udržení příjmů a pokud následně došlo k porušení podmínek pro zařazení nákladů do této skupiny, budou tyto výdaje v období, za které se podává daňové přiznání a ve kterém ke změně došlo, zvyšovat VH.

VH se dále zvyšuje o přijaté úhrady smluvních pokut, úroků a poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, pokud byly v předchozích zdaňovacích obdobích položkou snižující základ daně.

O částky pojistného na důchodové spoření, sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které bylo sraženo zaměstnancům, se zvyšuje VH v případě, že nebylo podnikem zapláceno do 1 měsíce po konci zdaňovacího období. Pokud v následujícím účetním období svůj závazek uhradí, sníží se v tom období VH o částku uhrazenou.

Příklad: Firma Z, která odvede v roce 2014 od zaměstnanců 100.000,- a tuto částku neodvede nejpozději do 31. 1. 2015 (za předpokladu, že běžné účetní období podniku je kalendářní rok), zvýší se při transformaci VH o zmíněných 100.000,-. Pokud během roku 2015 odvede celou sumu, základ daně pro výpočet daně z příjmu za období 2015 bude nižší o 100.000 Kč.

Dále se VH zvyšuje o částky neuhrazeného dluhu, který je 36 měsíců po splatnosti. Tento bod se nevztahuje na dluhy obchodní korporace, která je v úpadku, na dluhy z titulu CP a jiných investičních nástrojů a další dluhy uvedené v §23 odst. 12 ZDP (Marková, 2014).

Od 1. 1. 2014 se VH zvyšuje také o částku, která změnou účetní metody zvýšila vlastní kapitál, o hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud tento příjem podléhá dani. Také o částku, o kterou byl dohodou snížen dluh a o sumu uplatněnou v předchozím zdaňovacím období jako odpočet na podporu odborného vzdělávání, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jeho uplatnění.

3.2.2 Položky snižující základ daně

Jedná se o výnosy, které jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, ale nemají být obsaženy v základu daně a naopak o náklady, které sice nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, jelikož nejsou z účetního hlediska rozlišovány, ale pro daňové účely by měly být zahrnuty do daňového základu.

Výnosy vyňatými ze základu daně jsou příjmy podle §18 odst. 2 ZDP a jsou jimi například příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby či majetkový prospěch vydržitelle při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosa při výprose. Do výnosů vyňatých ze základu daně se ještě do 31. 12. 2013 řadily také příjmy z daru či dědictví, dnes jsou ale i tyto příjmy předmětem daně z příjmu (Marková, 2014).

Slovensko upravuje tyto výnosy v §12 odst. 7 opatření SR (Opatření z 16. Prosince 2002 č 23054/2002-92). Mimo jiné se jedná o podíl na zisku, vyrovnávací podíl, podíl na likvidačním zůstatku nebo podíl na výsledku podnikání, pokud nejsou předmětem daně, dále příjem získaný darováním nebo děděním, či příjem plynoucí z důvodu pořízení nových akcií a podílů.

Příjmy osvobozené od daně jsou definovány v §19 ZDP v ČR (§13 ZDP v SR). Patří mezi ně mimo jiné také výnosy z operací na finančním trhu s prostředky účtu rezervy pro důchodovou reformu podle rozpočtových pravidel, výnosy z kostelních sbírek, nadací, příjmy plynoucí z odpisu dluhů při oddlužení nebo reorganizaci provedené podle zvláštního právního předpisu, pokud jsou zaúčtovány ve prospěch výnosů, či příjmy, které jsou převáděny dceřinou společností mateřské společnosti (Gebarowský, Skálová, 2014).

Výnosy nezahrnované do základu daně jsou jmenovány v §23 odst. 4) ZDP (v SR §12 Ods. 7 ZDP) a mimo jiné se jedná o příjmy z nákupu vlastních akcií pod jmenovitou hodnotou při následném snížení základního kapitálu nebo částky, které již byly zdaněny.

VH se dále snižuje o platby za smluvní pokuty, úroky a poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, respektive o rozdíl mezi výší, ve které o nich bylo účtováno ve prospěch výnosového účtu a výší částky, která byla přijata.

Při výpočtu základu daně se odečítají také tzv. mimoúčetní náklady, které jsou považovány za daňově uznatelné. Jedná se o takovou situaci, kdy jednotka zaplatí výdej v jiném období, než účetně vznikne náklad. Přesněji řečeno náklad vznikne v 1. roce, ale zaplacen bude a v 2. roce. Vzhledem k tomu, že náklad vznikl v jiném období, než byl zaplacen, bude dle podmínek řazení nákladů mezi daňově uznatelné v prvním roce považován za daňově neuznatelný náklad, tzn., že bude zvyšovat VH. Ve 2. roce ale proběhne platba, náklad se stane daňově uznatelným a VH se ve 2. roce sníží o částku, která byla uhrazena. Do této skupiny spadají například částky pojistného na důchodové spoření apod., které byly výše řazené mezi položky zvyšující základ daně. Toto platí pouze v ČR, protože výdaje na pojistné na důchodové spoření apod. jsou v SR uznány daňově uznatelnými i bez jejich platby. To znamená, že snižují základ daně již prostřednictvím výsledku hospodaření.

Dále se VH snižuje o částku, která v důsledku změny účetní metody snížila výši vlastního kapitálu, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno.

Od VH lze také odečíst nesprávně zvýšené příjmy, nezařazené daňově uznatelné náklady, hodnotu dluhu, zaniklého splněním, o kterou byl v předchozím období zvýšen VH či hodnotu bezúplatného příjmu (dar), pokud je dar využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Jak ve svém vzorci uvádí Vančurová (Vančurová, Láchová, 2008), VH lze snížit také o částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Příklad: Podnik v 1. roce vytvoří rezervu na daň z příjmu, která není daňově uznatelným výdajem. Tvorba rezervy se zaúčtuje na vrub nákladového účtu, čímž se zvýší náklady společnosti a vzhledem k daňové neúčinnosti výdaje se bude jednat o položku zvyšující VH, tedy základ daně. Během druhého roku obchodní korporace rozpustí polovinu rezervy, přičemž rozpouštění rezerv se účtuje ve prospěch nákladového účtu, což je jakýsi druh výnosu, který v konečném důsledku zvýší VH (sníží náklady). VH by tedy byl zvýšen a daně 2x – jednou v podobě nedaňového výdaje a podruhé v následujících letech při rozpouštění rezervy, z toho důvodu jsou částky související s rozpouštěním rezerv členěny mezi položky snižující VH.

3.3 Daňově uznatelné náklady

Aby byl výdaj daňově uznatelným, musí splňovat tři základní podmínky. Výdaj musí mít souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, musí být prokazatelný a musí se jednat o takový výdaj, který ještě nebyl uplatněn v předchozích letech. Následující text bude věnován vybraným skupinám daňově uznatelných výdajů.

3.3.1 Odpisy dlouhodobého majetku

Odpisy jsou vyjádřením míry opotřebení dlouhodobého majetku, Ať už se jedná o opotřebení fyzické nebo morální (zastaralý software). Dlouhodobý majetek se obecně člení do 3 základních skupin, na dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM), dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) a dlouhodobý finanční majetek (dále jen DFM), přičemž odpisy se týkají pouze prvních dvou skupin, jelikož odepisování DFM

je ze zákona zakázáno (Dle vyhlášky č.500/2002 Sb.). Na odpisy DHM a DNM lze nahlížet ze dvou úhlů pohledu, tedy z účetního hlediska a daňového hlediska. Rozdíly těchto hledisek spočívají dle Valoucha (2012) v chápání a určování dlouhodobého majetku. Základními dvěma kritérii pro jejich rozdělení jsou doba použitelnosti (více než 1 rok) a výše ocenění při pořízení.

V tabulce č. 2 jsou uvedeny rozdíly, týkající se DHM. Jak je zde možné vidět, daňový pohled nebere v úvahu pozemky a předměty z drahých kovů, což znamená, že tento DHM nelze odepisovat. Dalším rozdílem je, že v případě samostatně movitých věcí (dále jen SMV) a souborů SMV je z účetního hlediska majetek dlouhodobý, pokud je jeho doba použitelnosti delší než jeden rok a pořizovací cena je vyšší než částka, kterou si stanoví podnik vnitropodnikovými předpisy jako částku, od které bude majetek řazen do skupiny dlouhodobého majetku. V případě daňového pohledu je tato částka stanovena pevně a to ve výši 40.000,- Kč.

Tabulka 3: Účetní a daňové hledisko DHM

Skupina	Účetní pohled	Daňový pohled
Pozemky	Bez ohledu na výši ocenění	NE
Stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť	Bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění	Bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění
Technické rekultivace	Bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění	Bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění
Předměty z drahých kovů	Bez ohledu na výši ocenění	NE
Byty a nebytové prostory	Bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění	Bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění
Samostatné movité věci a soubory SMV	Doba použitelnosti >1 rok, PC > částka stanovena podnikem	Doba použitelnosti = 1 rok, PC = 40.000,- Kč

Zdroj: Autor

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou z účetního hlediska zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software, dále ocenitelná práva a goodwill, povolenky na emise skleníkových plynů a preferenční limity nebo technické zhodnocení,

a to vše s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanoveného účetní jednotkou.

Podobně jako u DHM i v tomto případě se daňové hledisko liší pevně danou výší ocenění, která je stanovena na 60.000,- Kč. Za daňové náklady se v tomto případě nepovažuje goodwill, povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit.

3.3.1.1 Vymezení z hlediska legislativy SR

Za dlouhodobý hmotný majetek se na Slovensku považují především budovy a jiné stavby kromě staveb zmíněných v §22 odst. 2 b) zákona č. 595/2003 Sb, o dani z příjmů, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, zvířata a SMV a soubory SMV se vstupní cenou (dále jen VC) vyšší než 1.700,-€ a dobou použitelnosti delší než 1 rok.

V případě dlouhodobého nehmotného majetku se tato hranice nachází ve výši 2.400 €. Rozdíl v definici DNM byl identifikovaný u zřizovacích výdajů, které v případě slovenských předpisů nejsou klasifikovány jako nehmotný majetek, ale jsou účtovány přímo na vrub nákladů.

3.3.1.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

V České republice se majetek člení do 6 odpisových skupin. To, který majetek patří do jaké skupiny, je uvedeno v seznamu, který je přílohou č. 1 Zákona o dani z příjmu. Každá se skupin se liší dobou a koeficienty odepisování, jak je uvedeno v následujících tabulkách č. 3 a č. 4.

Podnik si může zvolit buď lineární nebo zrychlené odepisování DHM.

Tabulka 4: Lineární odpisy DHM v ČR

Odpisová skupina	Doba odepisování	v prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3 roky	20	40	33,3
2	5 let	11	22,25	20
3	10 let	5,5	10,5	10
4	20 let	2,15	5,15	5
5	30 let	1,4	3,4	3,4

Odpisová skupina	Doba odepisování	v prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	pro zvýšenou vstupní cenu
6	50 let	1,02	2,02	2

Zdroj: Autor dle ZDP ČR

Při rovnoměrném odepisování je stanovena maximální roční odpisová sazba. Výše ročního odpisu se vypočítá jako jedna setina součinu vstupní ceny a příslušné sazby pro danou skupinu a určitý rok. Výsledná hodnota se zaokrouhlí na celé koruny nahoru.

ZDP zohledňuje také technické zhodnocení majetku, kterým se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, pokud převýšily ve zdaňovacím období částku 40.000,- Kč. Uvedené výdaje mohou být technickým zhodnocením i v případě, že nepřekročily uvedenou hranici, ale poplatník se rozhodne je takto odepisovat. V obou případech hodnota technického zhodnocení vchází do pořizovací ceny majetku a při výpočtu ročního odpisu bude použita hodnota pro zvýšenou vstupní cenu.

Vzhledem k tomu, že odepisovat majetek může ta osoba, která je jeho vlastníkem, pronajatý majetek odepisovat nelze. ZDP ale umožňuje odepisovat technické zhodnocení (dále jen TZ) pronajatého majetku, pokud ale hodnotu TZ již nezařadil vlastník tohoto majetku do jeho vstupní ceny. V případě tohoto odepisování bude TZ zařazeno do té skupiny, ve které je tříděn pronajatý majetek.

Pro zrychlené odepisování jsou stanovené koeficienty, uvedené v tabulce č. 4.

Tabulka 5: Zrychlené odpisy DHM v ČR

Odpisová skupina	v prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	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: Autor dle ZDP ČR

Výše ročního odpisu v prvním roce se vypočítá jako podíl vstupní ceny majetku a koeficientu určeného pro danou skupinu a pro 1. rok odepisování. Tento odpis může být v prvním roce odepisování navýšen o:

- 1) 20% VC stroje pro zemědělství a lesnictví, pokud poplatník vykonává převážně tuto činnost
- 2) 15% VC zařízení pro čištění a úpravu vod
- 3) 10% VC HM zatříděného do odepisových skupin 1-3, s výjimkou specifického hmotného majetku.

V dalších letech je výše ročního odpisu stanovena jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny (ZC) a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odepisování a počtem let, po které byl již odepisován.

V případě zrychleného odepisování TZ se postupuje obdobně s tím rozdílem, že v prvním roce odepisování se pro výpočet používá místo VC dvojnásobek ZC. Výpočet odpisu navýšeného o TZ bude tedy vypadat následovně:

Odpis v prvním roce odepisování

$$O_{1.\text{rok}} = \frac{2ZC}{K1} \quad (\text{Vzorec 1})$$

Odpis ve druhém roce odepisování

$$O_{2.\text{rok}} = \frac{2 ZC}{K2-n} \quad (\text{Vzorec 2})$$

kde: K1.....koeficient pro 1. Rok odepisování pro zvýšenou VC

K2.....koef. pro další roky odepisování VC

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

Česká legislativa vymezuje také další způsoby tvorby odpisů u specifických skupin HM (letadla, stroje pro zemědělství a lesnictví a zařízení pro čištění a úpravu vod). Pro účely práce ale není nutné se těmito postupy zabývat.

Slovensko rozlišuje pouze 4 odpisové skupiny a jen jednu sazbu pro všechny roky odepisování. Slovenská legislativa uplatňuje pouze jeden způsob odepisování pro veškerý DHM. Doba odepisování a odpisové sazby pro lineární odepisování jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka 6: Lineární odpisy DHM v SR

Odpisová skupina	Doba odepisování	Roční odpis
1	4	1/4
2	6	1/6
3	12	1/12
4	20	1/20

Zdroj: Autor dle ZDP SR

Výše ročního odpisu se po zařazení do skupiny získá jako podíl VC a doby odepisování vycházející z odpisové skupiny. Výsledek se pak zaokrouhlí na celá Eura nahoru.

Co se týče technického zhodnocení majetku a jeho odepisování (včetně problematiky majetku, který je předmětem nájmu), platí pro SR stejné podmínky jako v ČR. Jediným rozdílem je hranice výše VC, která je v SR stanovena na 1 700 Eur a skutečnost, že slovenský zákon používá stejnou sazbu i v případě TZ.

Také u zrychleného odepisování jsou identifikovány rozdíly mezi ČR a SR v počtu odpisových skupin a jejich koeficientech. Koeficienty, používané pro zrychlené odepisování jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 7: Zrychlené odpisy DHM v SR

Odpisová skupina	v prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	4	5	4
2	6	7	6
3	12	13	12
4	20	21	20

Zdroj: Autor dle ZDP SR

Způsob výpočtu ročního odpisu je zde identický s výpočtem v ČR. Na rozdíl od rovnoměrného odepisování, zde se již také uplatňuje odlišný koeficient pro VC zvýšenou technickým zhodnocením.

3.3.1.3 Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Dle §32a ZDP (Marková, 2014) lze DNM odepisovat pouze rovnoměrně a to po dobu, která je zákonem stanovena pro každý druh nehmotného majetku zvlášť. Jedinou výjimkou je majetek, ke kterému má poplatník právo na užívání na dobu určitou. Tehdy se roční odpis stanoví jako podíl VC majetku a doby sjednané smlouvou. Doba odepisování pro jednotlivé položky je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 8: Odpisy DNM ČR

DNM	Doba odepisování	Min. doba odepisování po technickém zhodnocení
Audiovizuální dílo	18 měsíců	9 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců	18 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců	-
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců	36 měsíců

Zdroj: Autor dle ZDP ČR

Odpisy budou stanoveny s přesností na celé měsíce a zaokrouhlí se na celé koruny nahoru.

Zákon se také vyjadřuje k technickému zhodnocení DNM. Za technické zhodnocení DNM se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti DNM nebo zásahy, které mají za následek změnu účelu DNM, pokud přesáhne částku 40.000,- nebo tak stanoví poplatník. Poplatník bude po provedeném TZ pokračovat v odepisování ze zvýšené vstupní ceny, od které se odečtou již uplatněné odpisy, rovnoměrně po celou zbývající dobu odepisování, nejméně však po dobu uvedenou v tabulce č. 7: Odpisy DNM ČR.

Pokud pomocí TZ hodnota majetku nově převyší 60.000,- Kč, bude se odepisovat stejně jako nově pořízený DNM, s tím rozdílem, že odpisy bude možné uplatnit pouze do výše VC snížené o již uplatněné účetní odpisy.

Odpisy nehmotného majetku v SR řeší zákon o účetnictví (Zákon č. 431/2002 Sb.), ale nestanovuje bližší pravidla kromě odpisů nákladů na vývoj, které musí účetní jednotka odepsat nejpozději do 5 let po jejich pořízení. U technického zhodnocení se tyto výdaje odepisují jako součást vstupní nebo zvýšené zůstatkové ceny majetku.

3.3.1.4 Odpisy a základ daně

Vzhledem k rozdílným pravidlům pro výpočet daňových odpisů v České a Slovenské republice, bude odlišně upraven i VH na základ daně.

To, jakým způsobem odpisy DHM a DNM ovlivňují základ daně, se odvíjí jak od výše účetních odpisů, které jsou v VH již zahrnuty, tak od výše odpisů uznaných pro daňové účely. Pokud tedy budou daňové odpisy větší, než účetní, bude se VH o tento rozdíl snižovat. Naopak, pokud budou účetní odpisy vyšší než daňové, musí se VH o rozdíl mezi nimi zvýšit.

V případě vyřazení majetku před koncem účetního období je v podmínkách ČR zahrnuta do výdajů snižujících základ daně poloviční výše odpisu, kdežto v SR účetní jednotce tento nárok nevzniká.

Podobně jako odpisy, i rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou ovlivňuje výši daňového základu. Pokud bude tedy účetní zůstatková cena vyšší než daňová, zvýší se základ daně a naopak. Zůstatkovou cenu DM (sníženou o zmíněnou poloviční výši odpisů) lze v České republice zahrnout do nákladů celou, pokud byl majetek vydán z důvodu prodeje. V případě, že byl vyřazen z důvodu škody způsobené živelnými pohromami či neznámým pachatelem (dle potvrzení police), je daňově uznatelná jen část ZC a to do výše příjmů z náhrad od pojišťovny. Ve Slovenské republice lze zahrnout do daňově uznatelných nákladů celou výši ZC bez ohledu na příčinu vyřazení majetku.

3.3.2 Finanční pronájem (leasing)

Dle Valoucha (2012) se obecně jedná o pronájem, u něhož dochází po skončení doby pronájmu k odkupu najaté věci nájemcem a kdy se doba pronájmu většinou kryje s dobou ekonomické životnosti majetku. Nájemce na sebe obvykle také přebírá i povinnosti spojené s údržbou, opravami a servisními službami pronajatého majetku.

3.3.2.1 Leasing v SR

V ČR je majetek, který je předmětem nájmu, ve vlastnictví leasingové společnosti. Z toho plyne, že majetek odpisuje leasingová společnost, nikoli nájemce. Splátky, které nájemce platí za používání majetku, jsou při splnění určitých podmínek daňově uznatelným nákladem a stejně tak, jak již bylo zmíněno výše, jsou uznatelným nákladem i výdaje na technické zhodnocení majetku, kdy si nájemce zařadí TZ do té odpisové skupiny, do které patří pronajatý majetek a to pak může odepisovat podle podmínek, stanovených pro danou odpisovou skupinu.

Podmínky pro daňovou uznatelnost splátek jsou dle §24 odst. 4 ZDP následující:

- a) Doba finančního leasingu musí činit alespoň minimální dobu odepisování uvedenou v § 30 odst. 1 (doba odepisování je uvedena v tabulce č. 3); u hmotného movitého majetku zařazeného v odpisové skupině 2 a 3 lze dobu nájmu zkrátit až o 6 měsíců. U nemovitých věcí musí doba finančního leasingu trvat nejméně 30 let,
- b) po ukončení finančního leasingu není kupní cena vyšší než zůstatková vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět leasingu měl při rovnoměrném odepisování k datu převodu vlastnického práva. (pokud by byl majetek ke dni jeho odkupu již plně odepsán, stanoví se libovolná odkupní cena),
- c) po ukončení finančního leasingu hmotného majetku zahrne poplatník majetek do svého obchodního majetku (Gebarowský, Skálová, 2014).

Leasingové splátky musí být zaúčtovány do toho období, se kterým jsou nákladově spjaté. Z toho důvodu se v některých případech využívá časového rozlišení. V případě, že firma využije finančního leasingu s první zvýšenou (mimořádnou) splátkou, využije se časového rozlišení a do daňově uznatelných nákladů bude spadat pouze poměrná část z celkového nájemného, týkající se daného období. Stejný postup bude využit i v případě

nepravidelných splátek. Pouze v případě finančního leasingu s pravidelnými splátkami, kdy se splátka vztahuje vždy k určitému období, budou tyto platby účtovány přímo do nákladů, které budou daňově účinné.

3.3.2.2 Leasing v SR

Slovenská úprava se liší především tím, že předmět pronájmu neodepisuje jeho vlastník, ale uživatel, tedy nájemce. Při finančním pronájmu se tedy za daňový náklad považují odpisy předmětu nájmu, které uplatňuje nájemce. Pronajímaný hmotný majetek se (dle §26 odst. 8 zákona č. 595/2003 Sb.) odepisuje do výše 100% pořizovací ceny a odepisování se provádí rovnoměrně poměrnou částkou připadající na každý kalendářní měsíc doby pronájmu.

Dále zákon umožňuje uplatňovat nájemné, ale to pouze ve výšce převyšující odpis uplatňovaný nájemcem, a pouze v případě, že jsou splněny následující podmínky.

Doba trvání pronájmu trvá minimálně 60% doby odepisování a minimálně 3 roky,

vlastnické právo po skončení pronájmu přechází na nájemce za kupní cenu, která nesmí být vyšší než ZC, kterou by měl majetek při rovnoměrném odepisování.

V případě, že je během období některá z podmínek porušena, je nájemce povinen zvýšit základ daně v tomto období.

3.3.3 Rezervy na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. §57 (dále jen „Vyhláška“) jsou rezervy určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Dle Peštuky (2007) z Vyhlášky a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví vyplývá, že: *„má-li účetní jednotka povědomost o možném výskytu události, na níž se má tvořit rezerva, má povinnost rezervu tvořit,*

a to bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“

Česká legislativa rozlišuje rezervy na rizika a ztráty, rezervu na daň z příjmu, rezervu na důchody a podobné závazky, rezervy na restrukturalizaci, technické rezervy a jiné rezervy podle zvláštních předpisů (zákonné rezervy).

Rezervami, považovanými za výdaje pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, jsou v ČR dle zákona č. 593/1992 Sb., bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezervy na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a ostatní rezervy v rozsahu stanovené tímto zákonem.

S tvorbou a zrušením rezerv se pojí následující pravidla. Náklady, na které byly vytvořeny rezervy, musí být těmito rezervami přednostně hrazeny. Rezervy se ruší ve stejném období, ve kterém pominuly důvody k jejich vytvoření. Rezervy se nesmí tvořit na pořízení dlouhodobého majetku a v případě bankovních rezerv nesmí být vyšší, než jsou pohledávky. Zůstatek rezerv zjištěný na konci účetního období se převádí do následujícího období.

Podnik, kterému je věnována tato práce, nevytváří žádné rezervy, které jsou v ČR daňově uznatelné, proto nebude žádné ze skupin věnována větší pozornost.

Skupina rezerv se v SR značně rozrostla o položky dříve zahrnuté v dohadných účtech pasivních, které byly zrušeny. Účetní rezervy lze nalézt vyjmenované v Opatření Ministerstva financí SR č. 23054/2002. Ne všechny z rezerv uvedených v tomto opatření jsou daňově uznatelné. Základní skupiny rezerv, které jsou součástí základu daně, jsou podobné těm českým. Jedná se především o rezervy v pojišťovnictví, rezervy vytvářené zdravotními pojišťovnami a další rezervy, zahrnující položky, které dříve spadaly pod dohadné účty pasivní (rezervy na nevyčerpané dovolené včetně pojistného a příspěvků, které je povinen platit zaměstnavatel za zaměstnance, na nevyfakturované dodávky a služby, sestavení, ověření a zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy a na sestavení daňového přiznání), dále na likvidaci odpadu nebo na uzavření, rekultivaci monitoring skládek.

Je tedy vidět, že daňově uznatelné rezervy se v obou zemích liší. Například rezerva na opravu dlouhodobého majetku je v ČR daňovým nákladem, ale v SR nikoli a naopak například rezervu na nevybranou dovolenou lze v SR uplatnit, ale v ČR to možné není.

V obou zemích platí, že pokud je rezerva daňově uznatelným nákladem, vstoupí její tvorba do základu daně prostřednictvím VH, v opačném případě bude třeba základ daně o hodnotu rezervy zvýšit. Naopak rozpuštění rezervy sníží daňový základ v případě, kdy by její

tvorba nebyla daňově účinná a na druhé straně rozpuštění daňově účinné rezervy zůstane součástí VH při výpočtu daně.

3.3.4 Opravné položky k pohledávkám

Jak píše Peštuka (2007), opravné položky dočasně snižují hodnotu majetku a tím vyjadřují jednu z účetních zásad – zásadu opatrnosti. Opravné položky se tvoří v případě, že účetní jednotka se oprávněně domnívá, že v budoucnosti klesne hodnota majetku a jejich tvorba se účtuje ve prospěch účtu opravných položek a na vrub nákladového účtu. Pokud pominou důvody k tvorbě opravné položky (pohledávka bude zaplácena, promlčena nebo odepsána), rozpustí se ve prospěch nákladového účtu. V případě, že má poplatník vůči dlužníkovi současně splatné závazky, musí nejdříve provést vzájemný zápočet pohledávek a závazků a až poté smí vytvořit opravnou položku.

Stejně jako rezervy, také opravné položky k pohledávkám, které jsou považovány za náklady pro dosažení, zajištění a udržení příjmu, jsou definované v zákoně č. 593/1992 Sb.

Podle tohoto zákona se opravné položky tvoří pouze k těm pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno do výnosů a nelze je tvořit k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu a dalších uvedených v §2, odst. 2.

Opravné položky za dlužníky v insolventním řízení lze uplatnit až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu, pokud spojí soud s rozhodnutím o úpadku i povolení k oddlužení.

Problematika opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 je složitější z důvodu novelizace zákona.

Dle znění zákona pro rok 2014 mohou opravné položky vytvářet poplatníci daně z příjmu za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- a) **18 měsíců**, až do výše **50%** neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky

b) **36 měsíců¹**, až do výše **100%** neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky

U pohledávky nabyté postoupením, jejíž hodnota je vyšší než 200.000,- Kč se mohou dle výše zmíněného tvořit pouze v případě, že bylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení, jehož se poplatník daně z příjmu řádně účastní.

Vzhledem k tomu, že se ve vybraném podniku budou tvořit opravné položky k pohledávkám vzniklým před rokem 2014, budou pro práci také důležité podmínky jejich tvorby dle znění zákona o rezervách platného od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013. Dle tohoto znění (Znění platné k 1. 1. 2011 zákona č. 593/1992 Sb.) lze tvořit opravné položky k pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota nepřesáhne 200.000,- Kč následujícím způsobem.

Tabulka 9: Tvorba OP k pohledávkám < 200.000 Kč v ČR v roce 2013

Doba po splatnosti	Výše opravné položky
> 6 měsíců	až do výše 20% rozvahové hodnoty pohledávky
> 12 měsíců	až do výše 33% rozvahové hodnoty pohledávky
> 18 měsíců	až do výše 50% rozvahové hodnoty pohledávky
> 24 měsíců	až do výše 66% rozvahové hodnoty pohledávky
> 30 měsíců	až do výše 80% rozvahové hodnoty pohledávky
> 36 měsíců	až do výše 100% rozvahové hodnoty pohledávky

Zdroj: Autor dle zákona č. 593/1992 Sb. ve znění 01. 01. 2011

Opravné položky (uvedené v tabulce č. 8) vyšší než 20 % lze tvořit pouze u pohledávek, u kterých bylo zahájeno rozhodčí, soudní či správní řízení, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní.

Opravné položky k pohledávkám s hodnotou vyšší než 200.000,- Kč lze tvořit ve stejné výši jako u pohledávek nižších než 200.000,- Kč s tím rozdílem, že i v případě tvorby opravné položky ve výši 20% z hodnoty pohledávky musí být zahájeno rozhodčí, soudní, či správní řízení, jehož se poplatník daně z příjmu řádně účastní.

¹ Na základě změny zákona o rezervách lze od 1.1.2015 tvořit OP k pohledávkám až do výše 100% rozvahové hodnoty pohledávky po uplynutí více než 30 měsíců od data splatnosti.

V obou zněních zákona nelze uznat pohledávky, které byly již odepsány nebo které vznikly za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál anebo vzniklé mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.

Pokud by poplatník nepostupoval podle výše uvedených principů, lze vytvořit opravnou položku až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty, pokud:

- a) se nejedná o pohledávku mezi společníky, akcionáři a dalšími,
- b) rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v době vzniku nepřesáhne 30.000,- Kč,
- c) od konce sjednané splatnosti pohledávky uplynulo více než 12 měsíců,
- d) celková hodnota pohledávek vzniklých vůči témuž dlužníkovi nepřesáhla 30.000,- Kč.

Opravné položky k pohledávkám v SR

V SR je tvorba a rozpouštění opravných položek k pohledávkám upraveno v Opatření MF SR č. 23054/2002-92 a jejich tvorba je z účetního hlediska vymezena jednotně s ČR. Stejně jako v ČR, ani zde není předepsané pravidlo pro tvorbu opravných položek z hlediska doby po splatnosti apod., toto si stanoví sama jednotka vnitropodnikovými směrnici. Stejně jako v ČR musí být opodstatněný předpoklad, že pohledávka nebude zaplacená v plné výši nebo vůbec. Opravné položky nemají aktivní zůstatek.

V čem se ale tvorba opravných položek v jednotlivých zemích liší, je vymezení opravných položek, které jsou daňově účinné. Dle zákona o dani z příjmů SR, §20 (Zákon č. 595/2003 Sb.) jsou daňově uznatelnými opravnými položkami:

- a) opravné položky k pořízenému majetku
- b) opravné položky k nepromlčeným pohledávkám
- c) opravné položky k pohledávkám vůči dlužníkům v konkurzním řízení a vyrovnávacím řízení
- d) opravné položky k pohledávkám, které tvoří banky, pobočky zahraničních banka exportně-importní banka SR
- e) opravné položky k pohledávkám z pojištění v případě zániku pojištění, které tvoří pojišťovny a pobočky zahraničních pojišťoven

f) opravné položky k pohledávkám zdravotních pojišťoven

Opravné položky v bankovníctví a pojišťovnictví jsou specifickou oblastí, na kterou práce není zaměřena, nebude se jimi dále zabývat.

Tvorba opravných položek k pohledávkám vůči dlužníkovi v konkurzním konání je daňovým výdajem, pokud poplatník daně z příjmu účtuje v podvojném účetnictví, a to nejvíce do výše jmenovité hodnoty pohledávek přihlášených ve lhůtě stanovené v usnesení o vyhlášení konkurzu, přičemž tato hodnota musí být zavedena do účetnictví jednotky.

Opravné položky k pohledávkám lze, podobně jako v ČR, tvořit pokud byla pohledávka v minulosti zahrnutá do zdanitelných příjmů a pokud uplyne určitá doba od její splatnosti (viz. Tabulka č. 9).

Tabulka 10: Tvorba OP k pohledávkám v SR

Doba po splatnosti	Výše opravné položky
> 360 dní	až do výše 20% rozvahové hodnoty pohledávky
> 720 dní	až do výše 50% rozvahové hodnoty pohledávky
> 1080 dní	až do výše 100% rozvahové hodnoty pohledávky

Zdroj: Autor dle ZDP SR

Na pohledávky nelze tvořit opravnou položku (z daňového hlediska), pokud byla poskytnuta postoupením nebo kterou je možné vzájemně započíst.

Pokud se pohledávka stane prokazatelně nedobytnou, lze ji v obou zemích odepsat. Tento odpis je také daňově uznatelným nákladem a lze ho provést, pokud je pohledávka za dlužníkem:

- u kterého soud zrušil konkurz pro nedostatek majetku dlužníka a to v případě, že byla pohledávka řádně přihlášena v insolventním řízení
- který je v úpadku, nebo mu na základě insolventního řízení úpadek hrozí
- který zemřel, a pohledávka nemohla být vymáhána na dědicích, či který byl právnickou firmou, která byla zrušena
- na jehož majetek je vyhlášena veřejná dražba; pak podle výsledků dražby,

e) na jehož majetek je uvalena exekuce; pak na základě výsledků exekuce.

I v případě SR je možné odepsat pohledávku v 100% výši a to za předpokladu, že splňuje následující podmínky:

- 1) k pohledávce je možné tvořit opravnou položku
- 2) jmenovitá hodnota pohledávky nepřesahuje sumu 332 €
- 3) k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém došlo k odpisu pohledávky, celková hodnota všech pohledávek k jednomu dlužníkovi nepřesahuje hodnotu 332 €.

Daňový dopad tvorby a rozpuštění opravných položek k pohledávkám je v obou zemích totožný. Pokud je tvorba opravné položky daňově uznatelným nákladem, bude vstupovat do základu daně skrze výsledek hospodaření. V opačném případě bude opravná položka zvyšovat daňový základ. Rozpuštění OP k pohledávkám, jejíž tvorba nebyla daňově účinná, sníží při transformaci VH daňový základ. Naopak rozpuštění OP k pohledávkám, jejíž tvorba byla daňově uznaným nákladem, bude základ daně zvyšovat skrze VH.

3.3.5 Náklady spojené se zaměstnanci

Náklady jako jsou mzdy zaměstnancům, platby na sociální a zdravotní pojištění, cestovné nebo stravné jsou v obou zemích považovány za daňově uznatelné.

Jak bylo již zmíněno, v případě záloh na zdravotní a sociální pojištění je nutné, provést úhradu, a to nejpozději jeden měsíc po skončení účetního období. V opačném případě se tyto náklady stávají položkou zvyšující základ daně.

Dále lze uplatnit náklady na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců, které jsou vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť a pracovní lékařské služby (vstupní lékařské prohlídky apod.), dále náklady na provoz vlastních vzdělávacích zařízení, nebo náklady spojené s vzděláváním a rekvalifikací zaměstnanců, a náklady na stravování.

V případě stravování má podnik 2 možnosti. Buď může zaměstnancům umožnit stravování ve vlastním stravovacím zařízení, v tom případě jsou daňově účinné náklady spojené s provozem tohoto zařízení, kromě nákladů na potraviny. Druhou možností je poskytování příspěvku na stravování. Dle ZDP § 24 odst. 2, lze přispívat na stravování ve výši 55%

ceny 1 jídla za směnu, pokud byl zaměstnanec v práci více než 3 hodiny a z ceny 2 jídel, pokud byl v práci přítomen více než 11 hodin. (Marková, 2014)

V podmínkách SR zaměstnavatel poskytuje (a zároveň si může zahrnout do nákladů) příspěvek na stravování ve výši nejméně 55% ceny jídla, nejvíce však do sumy 55% stravného poskytovaného při pracovní cestě v trvání 5 až 12 hodin, na rozdíl od ČR, kde zaměstnavatel při pracovní cestě v rozmezí 5 až 12 hodin smí poskytnout příspěvek ve výši 70 %. Nárok na příspěvek má zaměstnanec v SR po odpracovaných 4 hodinách.

Další daňově uznatelné náklady spojené se zaměstnanci jsou výdaje na pracovní cesty.

Podnik si může uplatnit zvýšené stravné při tuzemských cestách a to ve výši stanovené zákoníkem práce:

Tabulka 11: Stravné při tuzemské pracovní cestě ČR

Délka pracovní cesty	Stravné příslušející zaměstnanci	Daňově uznatelná část (%)	Daňově uznatelné výdaje (Kč)
5 - 12 hodin	67 Kč	70%	46,90 Kč
déle než 12 a méně než 18 hodin	102 Kč	100%	102,00 Kč
déle než 18 hodin	160 Kč	100%	160,00 Kč

Zdroj: Autor dle zákoníku práce ČR

V SR se pracovní cesty také člení do 3 kategorií, které jsou totožné s kategoriemi v ČR, ale sumy stravného se dle Opatření Ministerstva práce, sociálních věcí a rodiny Slovenské republiky č. 248/2012 Sb. z 20. srpna 2012 o sumách stravného liší, viz následující tabulka č. 11.

Tabulka 12: Stravné při tuzemské pracovní cestě SR

Délka pracovní cesty	Stravné příslušející zaměstnanci	Daňově uznatelná část (%)	Daňově uznatelné výdaje (Kč)
5 - 12 hodin	4,00 €	55%	2,20 €
déle než 12 a méně než 18 hodin	6,00 €	100%	6,00 €
déle než 18 hodin	9,30 €	100%	9,30 €

Zdroj: Autor dle opatření z 20. srpna 2012

Dále lze dle tohoto opatření uplatnit výdaje na ubytování, dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované dopravním prostředkem zahrnutým v majetku podniku a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši. Veškeré výše zmíněné výdaje jsou považovány za daňově uznatelné v obou zemích.

Stejně stanovena je také náhrada za použití vlastního dopravního prostředku při pracovní cestě. Pokud zaměstnanec použije vlastní dopravní prostředek, připadá mu základní náhrada za 1 km jízdy a to ve výši 3,70 Kč (v SR 0,183 €) a stejně tak mu budou proplaceny výdaje na pohonné hmoty. Oba z těchto nákladů jsou též daňově uznatelnými.

Rozdílně nahlíží obě země na paušální částky, hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci na osobní ochranné prostředky, pracovní oděv, obuv a další, které lze uplatňovat pouze v ČR a v SR nikoliv.

Opakem jsou odměny pro členy statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, které jsou z hlediska české legislativy daňově neúčinným nákladem, kdežto v SR je lze uplatnit.

3.3.6 Další daňově uznatelné výdaje

V podstatě lze říci, že veškeré náklady, které jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, a při jeho transformaci na daňový základ není třeba upravovat jejich výši či je odstraňovat, jsou daňově uznatelnými náklady.

Náklady související s daněmi, poplatky a sankcemi

V ČR jsou za daňově účinné považovány členské příspěvky právnické osobě, u níž je členství podniku nebo zaměstnance nutnou podmínkou pro provozování činnosti, ale i té právnické osobě, kde členství podniku nutností není. Dále členský příspěvek organizaci zaměstnavatelů, nebo Hospodářské komoře ČR a Agrární komoře ČR. Za daňově uznatelný se nepovažuje členský příspěvek, který je u příjemce osvobozen od daně.

V SR je v ZDP uveden jako daňově účinný náklad, kromě členského příspěvku vyplývajícího z povinného členství v právnické osobě, také členský příspěvek, vyplývající z nepovinného členství v právnické osobě zřízené k ochraně zájmů platícího, a to ve výši 0,5 promile z úhrnu zdanitelných příjmů za běžné zdaňovací období, nejvýše však do výše 66.378 € ročně.

Daňově uznatelným nákladem jsou v obou zemích také daně, ale to za předpokladu, že byly ve zdaňovacím období skutečně zaplacený. Jedná se o daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, daň darovací a ostatní daně, kromě daní zaplacených za jiného poplatníka, daně z příjmu a obdobných daní zaplacených v zahraničí a odložené daně.

Stejně vymezení v obou zemích platí i v případě smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, a to v případě, že byly uhrazeny.

Náklady na reklamu a propagaci

V ČR může náklady na reklamu uplatnit, pokud jsou spojené s reklamními nebo propagačními předměty, které jsou opatřeny jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu, nebo názvem propagovaného zboží, či služby a to do výše hodnoty 500,- Kč za jeden předmět.

Slovenská legislativa uvádí, že uznatelnými z daňového hlediska jsou náklady na reklamní předměty v hodnotě nepřevyšující 16,60 € a za 1 předmět, přičemž za reklamní předměty se nepovažují reklamní dárkové poukazy.

Ostatní náklady na reklamu a reprezentaci jsou v obou zemích považovány za daňově neuznatelné.

Náklady spojené s dopravou

V ČR lze využít dvou způsobů, jak započíst výdaje na dopravu a pohonné hmoty do nákladů. Prvním způsobem je sledování skutečně najetých km a skutečné spotřeby pomocí knihy jízd. V druhém případě lze uplatnit paušální výdaj na dopravu motorovým vozidlem ve výši 5.000,- Kč na jedno motorové vozidlo, za každý kalendářní měsíc. V takovém případě ale nesmí být vozidlo poskytnuto k užívání jiné osobě (za užívání jinou

osobou nejsou považovány pracovní cesty) a mělo by být využíváno jen pro účely korporace. V případě, že je vozidlo používáno také pro soukromé účely, bude uplatněn výdaj ve výši 80% ze stanoveného paušálu (tedy z 5.000,- Kč). Tento paušál lze uplatnit celkem na 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá, nebo nezahrnutá do obchodního majetku.

Způsob stanovení výdajů nelze během období měnit.

V podmínkách SR je daná problematika řešena obdobě. Také v těchto podmínkách lze stanovit výdaje pomocí detailní evidence jízd, kdy celková výše je propočtem ceny pohonných hmot a průměrné spotřeby, uvedené v technickém průkazu vozidla. V tomto případě ale na rozdíl od ČR, zákon limituje výši daňově uznatelných nákladů na pohonné hmoty. Další možností, která v ČR neexistuje, je napojení celého vozového parku na satelitní systém. Výdaje na pohonné hmoty (doložené doklady o nákupu) budou poté uznány za daňově účinné náklady až na základě výstupů z tohoto systému.

Také SR umožňuje paušální výdaje a to ve výši 50% z celkového prokazaného nákupu pohonných látek za příslušné zdaňovací období.

3.4 Daňově neuznatelné náklady

Náklady, které z daňového hlediska nelze uznat vymezuje český zákon o dani z příjmů v §25 a slovenský ZDP v § 21.

Náklady, které nejsou účinné z daňového hlediska, můžeme rozdělit do následujících skupin.

Náklady neuznatelné bez výjimky jsou například náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z odepisování, výdaje na zvýšení základního kapitálu včetně vrácení zápůjček, vyplácené podíly na zisku, technické zhodnocení nebo daň z příjmu právnických a fyzických osob a daň placená za jiného poplatníka.

Kromě vyjmenovaných nákladů nelze uznat takové náklady, které nesplňují alespoň jednu z podmínek pro jejich daňovou uznatelnost. To také platí, pokud se jedná o:

- 1) výdaje, které byly vynaloženy na příjmy, které nejsou předmětem daně,

- 2) výdaje, které byly vynaloženy na příjmy, jež jsou od daně osvobozeny nebo nejsou zahrnuty do základu daně,
- 3) výdaje přesahující limity, stanovené ZDP nebo zvláštními předpisy, nebo stanovené výší přijaté náhrady,
- 4) Výdaje, které musí být fakticky uhrazeny, aby mohly být uznány jako daňový náklad a u kterých k úhradě nedošlo.

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika podniku

Společnost XY a.s. je stavební společností s dlouholetou tradicí, která působí na českém stavebním trhu již od roku 1991.

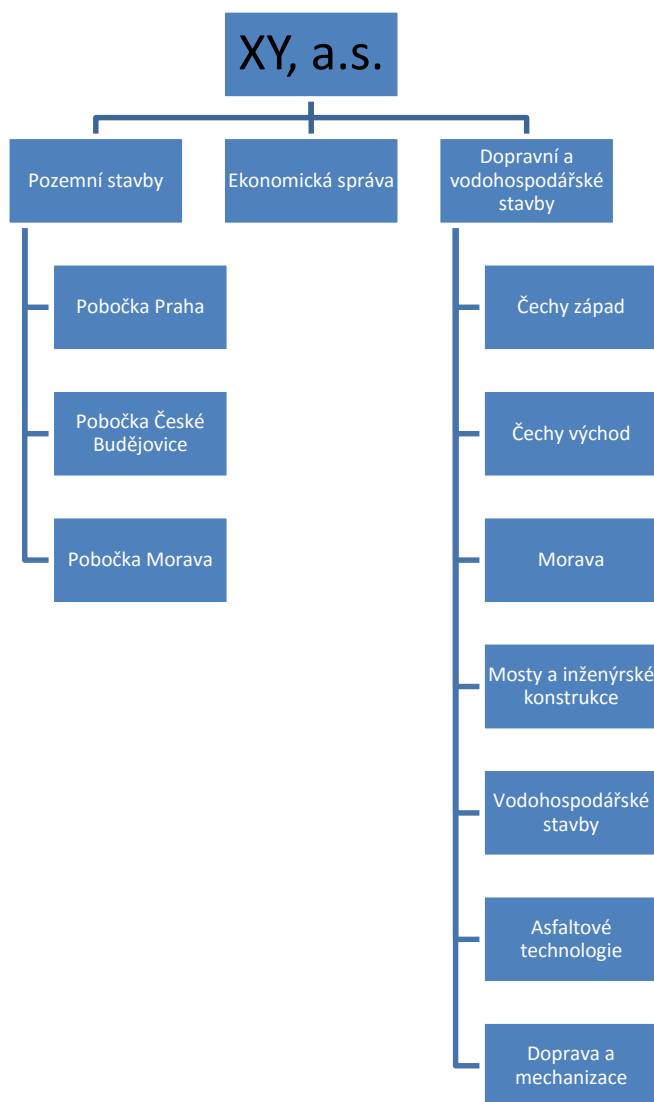
V roce 2012 došlo k fúzi společnosti X a.s., která se zaměřovala především na stavbu budov a objektů a společnosti Y a.s, specializující se na dopravní a vodohospodářské stavby. Touto fúzí vznikla společnost XY a.s. působící ve všech oblastech pozemního stavitelství.

XY a.s. má mnoho předmětů činnosti, mezi které patří mimo jiné projektová činnost ve výstavbě, provádění staveb, jejich změn a odstraňování, činnost účetních poradců, vedení účetnictví, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, klempířství a opravy karoserií, kovářství, podkovářství, pokrývačství, tesařství, vodoinstalátérství, topenářství, zednářství, truhlářství, podlahářství, opravy silničních vozidel, silniční motorová doprava, izolatérství, opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů, obráběčství, montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení, výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení, hornická činnost a činnost prováděná hornickým způsobem.

Společnost vydala 60.000 ks akcií ve jmenovité hodnotě 2.000,- Kč, základní kapitál společnosti tedy činí 120.000.000,- Kč.

Společnost se člení do organizačních složek podniků, jejichž uspořádání je zobrazeno v následujícím organigramu společnosti.

Obrázek 2: Organigram společnosti



Zdroj: Interní dokumenty společnosti

Podnik má také čtyři dceřiné společnosti a k 30. 6. 2013 zaměstnával 744 zaměstnanců a 18 vedoucích pracovníků.

Vzhledem k rozsáhlé činnosti, má společnost mnoho investorů, kterými jsou především města, státní organizace či soukromé obchodní korporace. Nejvýznamnějším zadavatelem je pro XY, a.s., vzhledem k množství zadaných staveb, Ředitelství silnic a dálnic ČR, s. p. o.

Dá se říci, že společnost nemá na českém trhu mnoho konkurence. Firem, které se vzhledem k velikosti a množství kapitálu mohou společnosti vyrovnat, není mnoho. Hlavními konkurenty podniku jsou Metrostav, a. s., OHL ŽS, a.s., případně Eurovia CS, a.s.

Hospodaření společnosti k 31. 12. 2014

K 31.12.2014 společnost dosáhla celkových výnosů **5 763 625 tis. Kč**, přičemž nejvyšší podíl měly tržby za výkony (**5 598 415 tis. Kč**), především pak za prodej vlastních výrobků a služeb (**5 614 243 tis. Kč**).

Náklady společnosti k 30. 12. 2013 činily **5 671 096 tis Kč**, značnou část této sumy představuje výkonová spotřeba (**4 708 520 tis. Kč**) a druhou nejvyšší položkou jsou osobní náklady (689 569 tis. Kč).

Společnost vykázala výsledek hospodaření za účetní období **92 529 tis. Kč**.

Komplexnější přehled podává rozvaha a VZZ společnosti XY, a.s. ve zjednodušeném rozsahu uvedené v přílohách č. 1 a 2.

4.2 Východiska pro transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ společnosti.

Při praktické aplikaci teoretických východisek transformace hospodářského výsledku na základ daně v podmínkách české a slovenské legislativy jsem vycházela z následujících předpokladů:

- a) XY, a.s. je obchodní korporace se sídlem na území České republiky,
- b) Měnou, využívanou společností je Koruna česká. V této měně budou počítány veškeré praktické výpočty. Při výpočtech transformace VH na daňový základ

v podmínkách Slovenské republiky budou částky uváděny také v Kč. Důvodem je eliminace vlivu změn kurzů na výsledky hospodaření společnosti, vzhledem k záměru práce, tedy vyzdvižení legislativních rozdílů obou zemí a jejich vlivu na daňový základ

- c) V případech, kde zákon č. 595/2003 Sb. o dani z příjmů a č. 593 o rezervách uvádějí limity v absolutních hodnotách, či jiným způsobem upravují podmínky pro zařazení jednotlivých účetních položek mezi daňové náklady a výnosy, bude pro přepočítání EURA použit průměrný kurz za rok 2014, který je ke dni 8.8.2014 27,444 Kč² (www.cnb.cz). Toto opatření bude podstoupeno opět z důvodu eliminace vlivu kurzových rozdílů.
- d) V práci budou použity pouze vybrané okruhy daňových výdajů, u kterých jsou registrovány nejvýznamnější rozdíly mezi českou a slovenskou republikou, přičemž jsem si vědoma, že kromě zmíněných okruhů existují i jiné skutečnosti, které by mohly ovlivnit výši daňového zatížení společnosti.

4.3 Položky snižující základ daně

Společnost vykazuje celkem 3 položky výnosů, o které se nyní bude upravovat výsledek hospodaření. Těmito položkami jsou:

Tabulka 13: Položky snižující základ daně

Položka	Celkem v tis. Kč
Provozní výnosy nedaňové	130 474,00
Výnosy minulých období	130 250,00
Přijaté podíly na VH dceřiných firem	8 000 000,00
Celkem	8 260 724,00

Zdroj: Autor

Provozní výnosy nedaňové zahrnují položky jako je vodné a stočné u pronajímaných prostor. Jelikož se jedná o položku, kterou firma pouze přefakturuje nájemcům a nejedná se tedy fakticky o výnos společnosti, není položka zahrnuta do základu daně stejně, jako

² http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/prumerne_rok.jsp?rok=2014

náklad za vodné a stočné v pronajímaných bytech bude zahrnuto v provozních nákladech nedaňových.

Účet výnosy minulých období, číselně označený jako 648 999, je analyticky uměle vytvořený účet, spadající pod skupinu 648- ostatní provozní výnosy. Na tento účet jsou účtovány takové případy, kdy je faktura vystavena zpětně. To znamená, že firma v prosinci 2013 provedla úkon, na jehož základě vznikl podniku výnos, ale už nevystavila fakturu, tedy výnos nezaúčtovala. Vzhledem k tomu, že o výnosu bylo účtováno až v následujícím daňovém období (tedy leden 2014), ale věcně výnos spadal do období předchozího, bylo třeba jej časově rozlišit a to prostřednictvím účtu Výnosy minulých období. Jelikož výnos spadá do období roku 2013, bude za tento rok vystaveno dodatečné daňové přiznání a v roce 2014 se bude jednat o položku nezahrnovanou do základu daně, z toho důvodu se výnos při transformaci odečte.

Přijaté podíly na VH dceřiných firem jsou příjmem osvobozeným od daně, který se řídí § 19 ZDP.

4.4 Položky zvyšující základ daně

Nejvýznamnější položkou zvyšující základ daně jsou daňově neuznatelné náklady. Jedná se o náklady, které byly během roku zahrnuty do základu daně prostřednictvím výsledku hospodaření, ale dle ZDP nemohou být jeho součástí. Je tedy třeba o tyto náklady základ daně při transformaci výsledku hospodaření upravit (navýšit).

Následující kapitoly budou věnovány vybraným okruhům nákladů, které ovlivňují základ daně vybrané společnosti a zároveň u kterých jsou sledovány odchylky od slovenské úpravy.

4.4.1 Odpisy a ZC dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

4.4.1.1 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku v ČR

DHM společnosti se skládá především z:

- osobních a nákladních automobilů,
- manipulačních zařízení (vysokozdvíhací vozíky),

- počítačů včetně příslušenství a ostatních kancelářských přístrojů,
- stavebních strojů, přístrojů, zařízení a náradí (frézy, míchačky, čerpadla, vibrační desky, apod.),
- administrativních budov, skladových budov, kancelářských a bytových kontejnerů, přístřešků a ostatních staveb.

Vzhledem ke spojování společnosti s dalšími firmami a přebírání jejich majetku, nebyly vytvořeny žádné směrnice týkající se tvorby účetních odpisů, resp. pravidla pro stanovení doby životnosti a odpisování jednotlivých druhů majetku nebo volba způsobu odepisování. Tvorba účetních odpisů zde vychází ze „zvykového způsobu“. Z toho důvodu, a také protože výpočet účetních odpisů není předmětem transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ, budou hodnoty účetních odpisů pouze převzaty z podnikových výkazů a nebude v práci věnována pozornost jejich výpočtu.

Pro stanovení daňových odpisů jsou jednotlivé položky DHM podniku zařazeny do jedné z 6 odpisových skupin, uvedených v příloze č. 1 zákona o dani z příjmů.

V dalším kroku je určen způsob odpisování majetku. Jednotka si v tomto kroku zvolila, zda bude majetek odpisovat rovnoměrně, či zrychleně. Dle zvolené metody je pak odpis zjištěn dosazením do vzorců uvedených v kapitole **3.3.1.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku** za použití koeficientů pro výpočet uvedených v tabulce č. 3 a tabulce č. 4.

V rámci jedné odpisové skupiny se konkrétní podoba vzorců liší a to hned z několika důvodů:

- Některé položky majetku jsou odpisovány rovnoměrně (R) a některé zrychleně (Z)
- V případě zrychleného odpisování se výpočet mění v závislosti na roce zařazení položky do podnikového majetku
- Majetek může být během používání technicky zhodnocen
- V prvním roce odpisování lze navýšit odpis o 10% - 20% VC majetku.

Z těchto důvodů je třeba operovat s každou položkou zvlášť a zohledňovat jednotlivé okolnosti na ni působící.

Vzhledem k množství dlouhodobého hmotného majetku v podniku (více než 2.000 položek) byl majetek v rámci odpisových skupin rozčleněn dle způsobu odpisování, roku zařazení do majetku a dále dle ostatních z výše uvedených okolností, ovlivňujících způsob stanovení odpisů a v rámci těchto podskupin je odpis vypočítán, jako kdyby se jednalo o jednu položku majetku. Rozdíly mezi výsledky vypsáných výpočtů a hodnotou uvedeného daňového odpisu, který se shoduje se skutečně vypočtenými hodnotami daňových poradců, se pohybují v jednotkách korun a jsou způsobeny zaokrouhlováním na celé koruny nahoru u každé položky.

Z důvodu rozsahu zde bude demonstrován pouze výpočet odpisů pro majetek zařazený ve skupině č. 1. Kompletní přehled propočtů odpisů v rámci jednotlivých skupin je uveden v příloze č. 3 – Odpisy DHM - ČR, tabulkách a) – f).

Tabulka 14: Výpočet odpisů majetku zařazeného do 1. odpisové skupiny v ČR

R/ Z	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 31. 6. 2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy		
					Ko ef.	výpočet	Výše odpisu
R		15 285 837,30 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč
Z		8 731 148,48 Kč	0,00 Kč	3 250,00 Kč			0,00 Kč
Z	2013,201 4	1 823 438,00 Kč	1 823 438,00 Kč	302 187,00 Kč	3	= 1 823 438 / 3	607 820,00 Kč
Z	2012	1 200 388,00 Kč	533 503,50 Kč	300 144,00 Kč	4	= (2 * 533 503,5)/ (4-1)	355 671,00 Kč
Z	2011	791 958,00 Kč	87 994,50 Kč	167 304,00 Kč	4	= (2* 87 994,50) / (4 - 2)	87 994,50 Kč
Z	2013	243 203,00 Kč	243 203,00 Kč	81 096,00 Kč	4	= (243 203 / 3) + (243 203 * 0,1)	105 388,00 Kč
Celkem		28 075 972,78 Kč	2 688 139,00 Kč	853 981,00 Kč			1 156 873,50 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

První řádek znázorňuje souhrn položek majetku, který byl odepisován rovnoměrně, ale jelikož se jedná o majetek, který je z účetního i daňového hlediska již odepsaný, účetní i daňové hodnoty budou rovny **0,00 Kč**.

Stejně tomu bude i v případě druhé hodnoty uvedené v tabulce č. 13. I zde se jedná o již odepsaný majetek jak z účetního, tak z daňového hlediska s tím rozdílem, že položky zahrnuté v částce **8 731 148,48 Kč** pořizovací ceny byly původně odpisovány zrychleně.

Zrychlená metoda odepisování byla v rámci skupiny zvolena pro veškerý ostatní majetek. Rozdíl mezi jednotlivými souhrny položek majetku je dán rokem zařazení majetku do užívání, tedy počátkem odepisování. Při sestavování tabulky vyplynuly dva základní předpoklady:

- Jelikož hospodářský rok trval od 1. 7. 2013 do 31. 12. 2014, jsou roky 2013 a 2014 považovány za 1. Rok odepisování, přičemž majetkem zařazeným v roce 2013 jsou myšleny takové položky, které byly zařazeny do užívání v období počínaje 1. 7. 2013
- Vzhledem k tomu, že pro 1. Odpisovou skupinu je určena doba odepisování 3 roky, nemohou být položky starší než z roku 2011.

V prvním případě (majetek zařazený v roce 2013 a 2014) je použit koeficient 3 což je koeficient pro 1. rok při zrychleném způsobu odepisování. Odpis je pak vypočten jako podíl vstupní ceny majetku (**1 823 438,00 Kč**) a tohoto koeficientu. Vzhledem k tomu, že účetní odpisy této podskupiny byly vypočítány ve výši **302 187,00 Kč** a daňové dle výše uvedeného postupu ve výši **607 820,00 Kč**, účetní výsledek hospodaření, bude při převodu daně ovlivněn částkou ve výši rozdílu mezi těmito hodnotami a to konkrétně částkou **305 663,00 Kč**.

Za podskupinu majetku spadajícího do 1. odpisové skupiny, odpisujícího se zrychlenou metodou a zařazeného do užívání v roce 2013 a 2014 bude základ daně snížen o hodnotu **305 663,00 Kč**

U majetku zařazeného do užívání dříve než v roce 2013 či 2014 (zde konkrétně u majetku zařazeného v letech 2011 a 2012) je použit **Vzorec 2: Odpis ve druhém roce odepisování** a odpisový koeficient pro další roky odepisování, tedy 4. Rozdíl oproti rovnoměrnému odepisování spočívá mimo jiné v tom, že je zde operováno s hodnotou daňového zůstatku ke konci předcházejícího hospodářského roku, nikoli se vstupní cenou majetku. Rozdíl mezi výpočty v jednotlivých letech (2011 a 2012) je pouze ve snížení koeficientu pro

danou skupinu. Pro výpočet odpisu u majetku zařazeného v roce 2012 bude tento koeficient snížen o hodnotu 1, a pro majetek zařazený v roce 2011 o hodnotu 2.

Vliv odpisů na základ daně působí stejně jako v přecházejícím případě. Jelikož účetní odpis zjištěný z podnikových výkazů za rok 2012 (2011) je ve výši **300 144,00 Kč (167 304,00 Kč)** a daňový odpis je dle výše uvedeného postupu stanoven na částku **355 671,00 Kč (87 994,50 Kč)**, což opět znamená, že amortizace majetku z účetního hlediska stanovená firmou je menší než daňově vypočtené odpisy a proto bude ve výsledku základ daně ponížen o částku představující rozdíl mezi těmito hodnotami, tedy o **55 527,00 Kč (79 310,00 Kč)**.

Poslední řádek tabulky představuje podskupinu majetku, spadající do 1. Odpisové skupiny, odpisovanou zrychleně, zařazenou do užívání v roce 2013 (tedy bude vypočítáván odpis pro první rok), u kterého byl uplatněn zvýšený odpis v prvním roce odepisování a to ve výši 10%. Daňový odpis je zde vypočítán jako součet odpisu pro první rok používání majetku (tedy jako podíl vstupní ceny majetku a koeficientu 3) a 10% ze vstupní ceny majetku. Hodnota účetního odpisu je tedy stanovena na **81 096,00 Kč** a daňový odpis zvýšený o 10% je vypočten ve výši **105 388,00 Kč**. I v tomto případě se jedná o vyšší daňově uznatelnou sumu nákladů, než je výše účetních odpisů a proto bude základ daně ponížen o hodnotu **24 292 Kč**.

Stejný postup je aplikován na veškeré ostatní odpisové skupiny uvedené v příloze č. 3 – Odpisy DHM – ČR. Výjimkou je majetek vyřazený z důvodu prodeje, zařazený do 3. odpisové skupiny. Jedná se o majetek pořízený v roce 2008 v pořizovací ceně **175 348,42 Kč**, přičemž byla hodnota daňové zůstatkové ceny ve výši **82 844,92 Kč**. Z účetního hlediska byl tento majetek již odepsán, z daňového však ještě nikoli. Daňově uznatelným nákladem v tomto případě není celý odpis (ve výši **18 412 Kč**) vypočtený součinem pořizovací ceny majetku a procentní sazby 10,5%, ale pouze jeho poloviční výše (**9 206 Kč**).

Z důvodu rozsahu výpočtů uvedených v příloze bude dále operováno pouze se souhrnnými hodnotami za celé skupiny, které jsou tvořeny součtem výsledných hodnot jednotlivých podskupin, členěných dle způsobu odpisování, doby zařazení apod. Tyto souhrnné hodnoty jsou uvedeny v tabulce č. 15.

Tabulka 15: Souhrnné hodnoty odpisů za jednotlivé skupiny v ČR

	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 31. 6. 2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Nedaňový náklad
1	28 075 973 Kč	2 688 139 Kč	853 981 Kč	1 156 874 Kč	-302 893 Kč
2	968 056 121 Kč	112 405 680 Kč	29 311 906 Kč	42 039 389 Kč	-12 727 483 Kč
3	36 106 457 Kč	2 470 571 Kč	576 730 Kč	904 612 Kč	-327 882 Kč
4	39 559 960 Kč	4 993 297 Kč	667 708 Kč	1 172 486 Kč	-504 778 Kč
5	326 952 874 Kč	145 254 369 Kč	6 055 159 Kč	12 840 667 Kč	-6 785 508 Kč
6	26 690 829 Kč	17 725 019 Kč	0 Kč	844 049 Kč	-844 049 Kč
	1 425 442 213 Kč	285 537 075 Kč	37 465 484 Kč	58 958 077 Kč	-21 492 594 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

Společnost XY, a.s. eviduje k 31. 12. 2014 dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací hodnotě **1 425 442 213 Kč**, přičemž, daňový zůstatek majetku (neboli daňově uznatelná hodnota majetku k 31. 6. 2013, tedy ke dni, ke kterému byly stanoveny odpisy za předcházející hospodářský rok) je ve výši **285 537 075 Kč**. Jelikož je skutečné opotřebení majetku vyjádřené účetními odpisy v hodnotě **37 465 484 Kč** nižší než daňově uznatelná míra opotřebení majetku vyjádřená položkou daňové odpisy ve výši **58 958 077 Kč**, bude základ daně opraven o rozdíl mezi těmito hodnotami.

Nedaňový náklad, představující rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, ve výši **21 492 594 Kč**, bude snižovat základ daně. Pokud by účetní odpisy převyšovaly hodnotu daňových, bylo by třeba základ daně o tuto částku navýšit.

4.4.1.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku v SR

Základním rozdílem mezi českou a slovenskou úpravou je množství odpisových skupin a v jejich rámci rozložení jednotlivých položek majetku, je tedy třeba správně přeřadit určité položky majetku do odpisových skupin dle slovenské legislativy.

Vzhledem ke skladbě majetku podniku XY se nejedná o přesun mnoha položek, ale z hlediska částek je tento přesun významný.

První takovou položkou jsou osobní a nákladní automobily, které byly dle českého ZDP začleněny do druhé odpisové skupiny, ale dle ZDP SR jsou zařazeny do první odpisové skupiny.

Další změny jsou zapříčiněny neexistencí 5. a 6. odpisové skupiny v SR. Z podnikového majetku jsou v 5. Odpisové skupině začleněny pouze budovy (kromě administrativních budov) a inženýrské stavby a v 6. Odpisové skupině jen administrativní budova centrály podniku. Z toho důvodu lze položky spadající do těchto dvou skupin zahrnout do slovenské odpisové skupiny č. 4, která zahrnuje budovy a inženýrské stavby.

Hodnoty majetku zařazeného v jednotlivých skupinách se výše zmíněnými přesuny změni následujícím způsobem.

Do první odpisové skupiny bude zařazen majetek v hodnotě **55 439 452,78 Kč** místo původních **28 075 972,78 Kč**. To bylo způsobeno přesunem osobních a nákladních automobilů v hodnotě **27 363 480,00 Kč** z první do druhé odpisové skupiny.

Naopak hodnota majetku zařazeného v 2. odpisové skupině se snížila o částku nákladních a osobních automobilů z původní hodnoty **968 056 120,74 Kč** na **940 692 640,74Kč**.

Třetí odpisová skupina zůstala beze změn.

Sloučením čtvrté odpisové skupiny s pátou a šestou se původní hodnota majetku, zařazeného do 4. Skupiny, téměř zdesetinásobila (z původní hodnoty **39 559 960,00 Kč** bylo získáno **391 451 264,76 Kč**). Jelikož je ale maximální možná doba odepisování majetku ve 4. skupině dle ZDP SR jen 20 let, přičemž dle ZDP ČR je možné majetek v 5. Odpisové skupině odpisovat 30 let a v 6. Skupině 50 let, bude majetek zařazený do užívání před rokem 1994 lety považován za již odepsaný.

Přesuny jednotlivých složek majetku a změny v sumách majetku v rámci jednotlivých skupin jsou uvedeny v tabulkách a) – d) v příloze č. 4 – úprava rozdělení majetku do odpisových skupin dle ZDP SR.

Po přerozdělení majetku do odpisových skupin dle ZDP SR, již lze vypočítat daňově uznatelné odpisy dle SR legislativy.

Tabulka 16: Výpočet odpisů majetku z 1. odpisové skupiny v SR

R/ Z	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 31. 6. 2013	Účetní odpisy SR	Daňové odpisy	
					Koef	Výše odpisu
R		42 434 150,30 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč		0,00 Kč
R	2012	215 167,00 Kč	167 560,50 Kč	17 932,00 Kč		53 792,00 Kč
Z		8 731 148,48 Kč	0,00 Kč	3 250,00 Kč		0,00 Kč
Z	2014	1 823 438,00 Kč	1 823 438,00 Kč	302 187,00 Kč	4	455 860,00 Kč
Z	2012	1 200 388,00 Kč	533 503,50 Kč	300 144,00 Kč	5	266 751,00 Kč
Z	2011	791 958,00 Kč	87 994,50 Kč	167 304,00 Kč	5	58 663,00 Kč
R/ Z	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 31. 6. 2013	Účetní odpisy SR	Daňové odpisy	
					Koef	Výše o Výše odpisu dpisu
Z	2013	243 203,00 Kč	243 203,00 Kč	81 096,00 Kč	5	60 801,00 Kč
		55 439 452,78 Kč	2 855 699,50 Kč	871 913,00 Kč		895 867,00 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

První položka tabulky č. 16 se týká již odepsaného majetku, z toho důvodu mají účetní i daňové odpisy nulovou hodnotu.

Rovnoměrný odpis (jehož výpočet lze vidět na druhém řádku tabulky) se v SR vypočítá jako podíl pořizovací ceny majetku (v tomto případě **215 167 Kč**) a počtu let odepisování, která je pro první odpisovou skupinu a druhý rok odepisování stanovena na 4 roky. Výsledný odpis v hodnotě **53 792 Kč** je daňově uznatelným nákladem. Během roku byly ale vypočítány účetní odpisy tohoto majetku v částce **17 932 Kč**, které byly zaúčtovány do nákladů a понížily tak účetní výsledek hospodaření. Proto je nutné upravit jeho výši o rozdíl účetního a daňového odpisu (- **35 860 Kč**) a to snížením daňového základu o tuto hodnotu.

Třetí řádek tabulky opět představuje majetek, který podnik eviduje, ale který je jak z účetního, tak z daňového hlediska již odepsaný, oproti prvnímu řádku se jedná o majetek, který byl odepisován zrychleně.

Stejně jako v ČR se odpis v 1 roce používání vypočítá odlišně a proto se odpis majetku zařazeného do užívání v roce 2014 a odepisovaného zrychlenou metodou odpisování v hodnotě **1 823 438 Kč** vypočítá jako podíl pořizovací hodnoty majetku a odpisového koeficientu 4. Výsledný daňový odpis (**455 860 Kč**) je třeba porovnat s účetním odpisem vypočteným pro daný majetek během roku (**302 187 Kč**) a o výsledek (**- 153 673 Kč**) upravit základ daně. Také v tomto případě se bude jednat o snížení základu daně.

Pro majetek zařazený v roce 2012 se odpis vypočte jako podíl dvojnásobku ZC majetku (**533 503,50 Kč**) a rozdílu mezi koeficientem stanoveným pro zrychlené odepisování v dalších letech (5) a počtu odpisovaných let (1). Vliv na základ daně bude v tomto případě opačný než v předchozích, jelikož účetní odpis (**300 144 Kč**) převyšuje odpis daňový (**266 751 Kč**) a výsledný rozdíl (**33 393 Kč**) bude zvyšovat základ daně.

Odpis pro majetek zařazený v roce 2011 bude vypočten a interpretován stejným způsobem, jako u majetku v pořizovací době v roce 2012.

Poslední řádek tabulky uvádí majetek pořízený v roce 2013 (tedy se jedná o první rok odpisování), u něhož byl v podmínkách ČR zvýšen odpis v prvním roce o 10%. Slovenská legislativa toto ale neumožňuje a z toho důvodu je zde vypočítán běžný odpis pro první rok odpisování.

Podrobný výpočet odpisů v ostatních odpisových skupinách je z důvodu rozsahu uveden v příloze č. 5 – Odpisy DHM – SR, tabulkách a - d, přičemž v tabulce č. 16 jsou vypsány souhrnné hodnoty za jednotlivé odpisové skupiny dlouhodobého majetku dle slovenské legislativy.

Tabulka 17: Souhrnné hodnoty odpisů za jednotlivé skupiny v SR

	Pořizovací cena majetku SR	Daňový zůstatek k 31. 6. 2013	Účetní odpisy SR	Daňové odpisy SR	Nedaňový náklad
1	55 439 453 Kč	2 855 700 Kč	871 913 Kč	895 867 Kč	-23 954 Kč
2	940 692 641 Kč	112 238 120 Kč	29 293 974 Kč	32 304 804 Kč	-3 010 830 Kč
3	36 106 457 Kč	2 470 571 Kč	576 730 Kč	727 400 Kč	-150 670 Kč
4	393 203 663 Kč	149 786 112 Kč	6 360 373 Kč	26 251 695 Kč	-19 891 322 Kč
	1 425 442 213 Kč	267 350 503 Kč	37 102 990 Kč	60 179 766 Kč	-23 076 776 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

Bez ohledu na přeskupení majetku společnost stále eviduje DHM v hodnotě **1 425 442 213 Kč**. Účetní jednotka spočítala účetní odpisy ve výši **37 102 990 Kč** (v ideálním případě měla být výše účetních odpisů stejná jako v případě ČR, jelikož na účetní odpisy nemá daňová legislativa vliv. Rozdíl mezi účetními odpisy v ČR a SR je způsoben přeskupením majetku do odpisových skupin dle ZDP SR, respektive spojením skupin č. 5 a 6 a zkrácením doby odpisování z 30 a 50 let na maximálních 20 let). Jako daňový náklad lze uplatnit částku **60 179 766 Kč**, která snižuje základ daně. Jelikož byl ale VH snížen v průběhu roku již o **37 102 990 Kč**, bude při transformaci VH základ daně ponížen jen o rozdíl mezi těmito hodnotami, tedy o **23 076 776 Kč**.

4.4.1.3 Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku v ČR a SR

Ze skupiny nehmotného majetku je v současnosti evidován pouze software AutoCAD v pořizovací hodnotě **119 000,- Kč**. Z účetního hlediska byl tento software již odepsán, proto bude účetní odpis roven **0,00 Kč**.

Z daňového hlediska je software odepisován rovnoměrně, což je v případě dlouhodobého nehmotného majetku jediná zákonem umožněná varianta. Jelikož se jedná o program po technickém zhodnocení, je odepisován po dobu 18 měsíců, přičemž v předchozím období byl odepisován již 16 měsíců a to znamená, že pro aktuální období bude stanoven odpis za zbylé 3 měsíce. Odpis softwaru se tedy vypočte jako součin podílu pořizovací ceny

softwaru a počtu odpisovaných měsíců (18) s počtem zbylé doby pro odpis (3). Tedy $(119\ 000/18)*3 = 19\ 833\ \text{Kč}$.

Hodnota **19 833,00 Kč** je daňovým odpisem softwaru a vzhledem k tomu, že se účetní odpis rovná **0,00 Kč**, bude mít tato položka vliv na základ daně v podobně snížení jeho hodnoty o celou výši daňového odpisu, tedy o **19 833 Kč**.

Vzhledem k tomu, že v SR nejsou přesně stanovena pravidla pro odepisování DNM, budou odpisy nehmotného majetku v SR považovány za identické s odpisy vypočítanými dle české právní úpravy.

4.4.1.4 Zůstatková cena DHM v ČR

Stejně jako odpisy dlouhodobého majetku, i jeho zůstatková cena ovlivňuje základ daně.

Tabulka č. 17 uvádí hodnoty daňových a účetních zůstatků na začátku účetního období a daňových a účetních odpisů za dané období dle jednotlivých odpisových skupin.

Tabulka 18: Přehled daňových a účetních zůstatků v ČR

	Účetní zůstatek k 30. 6.	Daňový zůstatek k 30. 6.	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Účetní zůstatek k 31. 12. 2014	Daňový zůstatek k 31. 12. 2014
1	2 332 986 Kč	2 688 139 Kč	853 981 Kč	1 156 874 Kč	1 479 005 Kč	1 531 266 Kč
2	167 663 241 Kč	112 405 680 Kč	29 311 906 Kč	42 039 389 Kč	138 351 335 Kč	70 366 291 Kč
3	2 182 362 Kč	2 470 571 Kč	576 730 Kč	904 612 Kč	1 605 632 Kč	1 565 959 Kč
4	4 927 598 Kč	4 993 297 Kč	667 708 Kč	1 172 486 Kč	4 259 890 Kč	3 820 811 Kč
5	154 033 814 Kč	145 254 369 Kč	6 055 159 Kč	12 840 667 Kč	147 978 655 Kč	132 413 701 Kč
6	0 Kč	17 725 019 Kč	0 Kč	844 049,00 Kč	0 Kč	16 880 970 Kč
	331 140 000 Kč	285 537 075 Kč	37 645 484 Kč	58 958 077 Kč	293 674 517 Kč	226 578 998 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

Rozdílem celkového účetního zůstatku k 30. 6. 2013 (**331 140 000 Kč**) a celkových účetních odpisů (**37 465 484 Kč**) byla získána hodnota účetního zůstatku k 31. 12. 2014, ve výši **293 674 517 Kč**.

Rozdílem celkového daňového zůstatku k 30. 6. 2013 (**285 537 075 Kč**) a souhrnu daňových odpisů (**58 958 077 Kč**) byla vypočtena hodnota daňového účetního zůstatku ve výši **226 578 998 Kč**.

Porovnáním hodnot účetního a daňového zůstatku k 31. 12. 2014 vznikl rozdíl v částce **67 095 519 Kč**. Jelikož se jedná o kladný výsledek, tedy hodnota účetního zůstatku převyšuje hodnotu daňového zůstatku, je částka **67 095 519 Kč** nedaňovým nákladem. Jedná se tedy o položku, o kterou bude třeba při transformaci VH zvýšit daňový základ.

4.4.1.5 Zůstatková cena DHM v SR

Účetní zůstatek k 30. 6. 2013 v SR je totožný s položkou získanou v ČR, tedy **331 140 000 Kč** stejně jako hodnota účetních odpisů (**37 465 848 Kč**). Hodnota účetního zůstatku ke dni 31. 12. 2014 získaná rozdílem těchto dvou částek se tedy shoduje s hodnotou účetního zůstatku ke dni 31. 12. 2014 v podmínkách ČR, tedy **293 674 517 Kč**.

Jako rozdíl daňového zůstatku ke dni 30. 06. 2013 ve výši **267 350 503,00 Kč** a daňových odpisů za dané účetní období ve výši **60 179 766,00 Kč** se vypočítá daňový zůstatek k 31. 12. 2014. Tato hodnota se rovná **207 170 737,00 Kč**.

Částka **293 674 517 Kč** představuje ZC dlouhodobého majetku, zahrnutou do nákladů z účetního hlediska. Daňově lze ale uznat pouze její část ve výši **207 170 737,00 Kč**. Rozdíl v sumě **86 503 780 Kč** je považován za nedaňový náklad, který nesmí snižovat základ daně, je tedy nutné o tuto částku základ daně při transformaci VH navýšit.

Z uvedených výpočtů vyplývá podstatný rozdíl mezi českou slovenskou legislativou z hlediska zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku. Zatímco v ČR bude podnik navyšovat hodnotu základu daně o částku **67 095 519 Kč**, v SR se jedná o navýšení o **86 503 780 Kč**. Kvůli přeskupení položek pouze do čtyř odpisových skupin a rozdílnosti koeficientů, bude účetní jednotka v SR nucena zaplatit daň ze základu vyššího o **19 408 261 Kč** než je tomu v ČR.

4.4.2 Rezervy

Společnost tvoří celkem osm druhů rezerv, uvedených v tabulce č. 18. Pro výpočet nedaňového nákladu bude využit rozdíl stavu rezerv k 31. 12. 2014 a stavu rezerv k 30. 06. 2013, na rozdíl od stanovení odložené daně, kde bude pracováno s konečnou výší rezervy k 31. 12. 2014.

Tabulka 19: Rezervy

Rezerva	Výše rezervy k 30. 6. 2013	Výše rezervy k 31. 12. 2014	Rozdíl
Rezerva na nevybranou dovolenou	21 807 726 Kč	21 930 973 Kč	123 247 Kč
Rezerva na zaměstnanecké benefity	12 482 363 Kč	12 392 866 Kč	-89 497 Kč
Rezerva na reklamace	43 916 495 Kč	58 924 887 Kč	15 008 392 Kč
Rezerva na soudní spory	70 087 120 Kč	60 530 000 Kč	-9 557 120 Kč
Rezervy na prémie	0 Kč	7 000 000 Kč	7 000 000 Kč
Garanční rezervy	29 477 961 Kč	24 514 590 Kč	-4 963 371 Kč
Rezervy na škody a penále	7 564 428 Kč	900 000 Kč	-6 664 428 Kč
Ostatní rezervy	3 783 113 Kč	8 046 634 Kč	4 263 521 Kč
Celkem	189 119 207 Kč	194 239 950 Kč	5 120 743 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

Vzhledem k tomu, že žádná z rezerv tvořených ve společnosti XY, a.s. není daňově uznatelná z hlediska české legislativy, bude výše nedaňových rezerv v ČR, tedy výše o kterou bude zvyšován VH při transformaci na základ daně roven celkové hodnotě vytvořených rezerv, tedy částce **5 120 743 Kč**.

Dle slovenské právní úpravy lze za výdaje pro dosažení, zajištění a udržení příjmů považovat rezervy na nevybranou dovolenou ve výši **123 247 Kč**. Nedaňovým nákladem bude tedy hodnota celkem vytvořených rezerv ponížená o daňově uznatelnou rezervu na nevybranou dovolenou, tedy částka **4 997 496 Kč**. O tuto sumu bude při transformaci zvyšován základ daně.

4.4.3 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám se podobně jako odpisy DHM člení do dvou skupin a to na OP k pohledávkám účetní, jejichž tvorba je stanovena na základě vnitropodnikových směrnic a OP k pohledávkám daňové, jejichž tvorba vychází ze zákona o dani z příjmu.

4.4.3.1 Tvorba účetních OP k pohledávkám v podniku XY, a.s.

Společnost tvoří OP k pohledávkám před splatností a OP k pohledávkám po splatnosti. OP k pohledávkám před splatností vytváří účetní jednotka v případě, že dle informací získaných od odběratelů lze s jistotou předpokládat, že bude pohledávka uhrazena jen v její částečné výši, či že nebude uhrazena vůbec.

Dle vnitropodnikových směrnic společnost vytváří OP ve dvou případech:

- V případě, že je dlužník v insolventi, vytváří OP ve výši 85% z hodnoty pohledávky před splatností a
- V případě, že bylo s dlužníkem zahájeno soudní řízení ve výši 100% hodnoty pohledávky před splatností.

Pohledávky před splatností jsou pouze účetním nákladem a nelze na ně vytvářet daňové OP k pohledávkám.

Přehled pohledávek před splatností a tvorba účetních a daňových opravných položek jsou uvedeny v tabulce č. 19 - OP k pohledávkám před splatností.

Tabulka 20: OP k pohledávkám před splatností

	Pohledávky před splatností	% výše OP k pohledávkám	Výše OP k pohledávkám	DOP k pohledávkám
Netvoří se OP	480 238 907,76 Kč	0%	0,00 Kč	0,00 Kč
Insolvence	883 422,80 Kč	85%	750 909,38 Kč	0,00 Kč
Soudní řízení	250 000,00 Kč	100%	250 000,00 Kč	0,00 Kč
Celkem	481 372 330,56 Kč		1 000 909,38 Kč	0,00 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

V následujícím textu bude pozornost věnována tvorbě OP k pohledávkám po splatnosti.

Společnost člení OP položky k pohledávkám po splatnosti do dvou základních skupin na paušální a speciální. Paušální OP k pohledávkám se tvoří v případě, že k tomu, aby pohledávka nebyla zaplacená, neexistuje žádný jiný důvod, než uplynulá doba po splatnosti. Takové OP se poté tvoří v procentní výši z celkové částky pohledávky. O jak vysoké procento z pohledávky se jedná, určuje doba po splatnosti pohledávky. Přehled tvorby paušálních OP k pohledávkám dle vnitropodnikových směrnic podniku je uveden v následující tabulce.

Tabulka 21: Procentní tvorba účetních OP k pohledávkám - paušální

Doba po splatnosti pohledávky	Procento z celkové hodnoty pohledávky
0 - 180 dní	0%
181 - 365 dní	55%
366 - 545 dní	80%
více než 546 dní	100%

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové směrnice

Kromě výše uvedeného rozřazování pohledávek dle doby po splatnosti, podnik hodnotí také ostatní informace, které je schopen o každé pohledávce získat. Takovou informací je například pravděpodobnost jejich uhrazení. V případě, že je z jakýchkoliv důvodů jisté, že podniku pohledávka nebude uhrazena, tvoří se účetní OP k pohledávce ve výši 100% a to bez ohledu na dobu, která uplynula od její splatnosti. Naopak, má-li podnik informace o tom, že pohledávka bude v nejbližší době uhrazena, započtena, nebo je-li nezaplacení pohledávky odůvodněné a její aktuální neuhrazení je výsledek dohody zástupců společnosti, netvoří se opravná položka, jelikož by se musela v dohledné době opět rozpouštět.

Speciální OP k pohledávkám eviduje podnik u pohledávek po splatnosti z 3 různých důvodů:

- Společnost, od níž je vymáhána pohledávka, je v konkurzu,
- probíhá soudní řízení s touto společností, nebo
- existuje konkrétní problém s předmětem plnění dané pohledávky a lze tedy předpokládat, že na základě tohoto problému nebude pohledávka uhrazena.

Pokud je společnost, od níž je vymáhána pohledávka v konkurzu, lze předpokládat, že pohledávka nebude splacena, případně bude splacena pouze její část. Částka, kterou podnik od dlužné společnosti získá v konkurzu, poté snižuje výši OP položky k pohledávkám. Po skončení konkurzního řízení je zbylá část pohledávky, u které je již 100% jistota, že nebude podniku vrácena, odepsána na vrub nákladového účtu Odpis pohledávek. Účetní OP k pohledávkám za společnostmi v konkurzním řízení jsou v podniku tvořeny ve výši 100% rozvahové hodnoty neuhrazené pohledávky.

V případě, že probíhá soudní řízení s dlužnou společností, tvoří podnik, stejně jako v předchozím případě OP k pohledávkám ve výši 100% hodnoty pohledávky. Na základě rozhodnutí soudu je následně pohledávka buď zrušena z důvodu její úhrady, nebo je odepsána na vrub účtu Odpis pohledávek.

Třetím případem je situace, kdy podnik ví, že se jedná o konkrétní problém, který může být na straně samotného podniku. Například podnik vystaví dílčí fakturu za určitou rozpracovanou stavbu, ale po jejím vystavení se zjistí nedokonalosti na této stavbě, které podnik uznává a aktuálně řeší. Jedná se o situace, které nejsou řešeny soudní cestou, ale stejně jako u soudu není jasné, zda bude vymáhaná částka proplacena, či nikoliv. V takových situacích se pohledávky řadí do skupiny „ostatní“ a jsou tvořeny ve výši, která je stanovena pro každý jednotlivý případ zvlášť.

V následující tabulce jsou uvedeny souhrny výše uvedených skupin pohledávek a k nim vytvořená výše účetních opravných položek.

Tabulka 22: Účetní OP k pohledávkám

Důvod tvorby OP	Hodnota pohledávek	% Výše OP	Výše OP
Po splatnosti 0 - 180 dní	74 908 413,30 Kč	0%	0,00 Kč
Po splatnosti 0 - 180 dní s jistotou nezaplacení	574 992,00 Kč	100%	574 992,00 Kč
Celkem	75 483 405,30 Kč		574 992,00 Kč
Po splatnosti 181 - 365 dní	2 822 833,38 Kč	55%	1 552 558,36 Kč

Důvod tvorby OP	Hodnota pohledávek	% Výše OP	Výše OP
Po splatnosti 181 - 365 dní s jistotou nezaplacení	589 106,00 Kč	100%	589 106,00 Kč
Po splatnosti 181 - 365 dní odůvodněné	6 321 121,78 Kč	0%	0,00 Kč
Celkem	9 733 061,16 Kč		2 141 664,36 Kč
Po splatnosti 366 - 545 dní	2 861 186,42 Kč	80%	2 288 949,14 Kč
Po splatnosti 366 - 545 dní odůvodněné	42 106,89 Kč	0%	0,00 Kč
Celkem	2 903 293,31 Kč		2 288 949,14 Kč
Po splatnosti více než 546 dní	4 940 496,14 Kč	100%	4 940 496,14 Kč
Celkem	4 940 496,14 Kč		4 952 188,64 Kč
Celkem paušální	93 060 255,91 Kč		9 957 794,14 Kč
Insolvence	34 347 817,20 Kč	100%	34 347 817,20 Kč
Soudní řízení	86 700 828,85 Kč	100%	86 700 828,85 Kč
Ostatní	126 564 946,40 Kč		78 874 104,09 Kč
Celkem speciální	247 613 592,45 Kč		199 922 750,14 Kč
Celkem	340 673 848,36 Kč		209 880 544,28 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikových dokumentů

Účetní OP k pohledávkám se rovnají celkové sumě OP k pohledávkám, které jsou v podniku tvořeny. Jinými slovy účetní jednotka během roku tvoří (účetní) OP k pohledávkám, z nichž pouze část je zároveň daňově uznatelným nákladem. OP k pohledávkám, které nejsou daňovým nákladem lze tedy získat rozdílem hodnot účetních OP v podniku tvořených a daňových OP.

4.4.3.2 Tvorba daňových OP k pohledávkám v ČR

Firma při stanovení daňových OP k pohledávkám vychází jak ze znění zákona platného do 31. 12. 2014, tak ze znění platného od 1. 1. 2014. O volbě znění pro výpočet OP k pohledávkám rozhoduje datum vzniku každé jednotlivé pohledávky.

Ačkoliv se tedy jedná o stanovení základu daně za rok 2014 a dle aktuálního znění zákona se OP k pohledávkám tvoří ve výši 50% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky při uplynutí více než 18 měsíců po splatnosti pohledávky a ve výši 100% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky při uplynutí více než 36 měsíců, podnik při tvorbě OP k pohledávkám vzniklým před 1. lednem 2014 vychází ze znění zákona o rezervách platného do 31. prosince 2013. Tvorba dle tohoto znění je uvedena v tabulce č. 8: Tvorba OP k pohledávkám < 200.000 Kč v ČR v roce 2013 a následném textu.

Tabulka 23: Daňové OP k pohledávkám < 200 000,- Kč v ČR

Doba po splatnosti	Hodnota pohledávek	% výše DOP	Výše daňových OP	Poznámka
0 - 180 dní	7 456 675,07 Kč	0%	0,00 Kč	Vznik 2014
Celkem	7 456 675,07 Kč		0,00 Kč	
181 - 356 dní	1 274 766,44 Kč	0%	0,00 Kč	Vznik 2014
	219 884,00 Kč	20%	43 976,80 Kč	Vznik 12/2013
Celkem	1 494 650,44 Kč		43 976,80 Kč	
366 - 545 dní	226 274,00 Kč	0%	0,00 Kč	Kompensace závazku
	65 215,67 Kč	20%	13 043,13 Kč	Zákonná; vznik 2013
	2 579,40 Kč	100%	2 579,40 Kč	< 30.000 Kč; vznik 2013
Celkem	294 069,07 Kč		15 622,53 Kč	
Více než 546 dní	260 892,50 Kč	0%	0,00 Kč	Promlčená
	249 693,73 Kč	20%	49 938,75 Kč	Zákonná; vznik 2013
	36 834,00 Kč	100%	36 834,00 Kč	< 30.000 Kč; vznik

				2013
Celkem	547 420,23 Kč		86 772,75 Kč	
Celkem	9 792 814,81 Kč		146 372,08 Kč	

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

U pohledávek s dobou po splatnosti v rozmezí 0 – 180 dní není možné tvořit OP k pohledávkám z daňového hlediska, jelikož se jedná po pohledávky vzniklé již v roce 2014 a zároveň jejich doba po splatnosti nepřesáhla 12 měsíců.

Ve skupině pohledávek s dobou po splatnosti mezi 181 a 365 dny se již objevují položky, kdy bylo možné tvořit 20% OP k pohledávkám. Jedná se o takové pohledávky, které vznikly v prosinci 2013 a jejichž doba po splatnosti překračuje dobu 6 měsíců.

Položky ve skupině 366 – 545 dní a starší jsou tvořeny dle znění zákona o rezervách platného od 1. 1. 2013. Jak je zřejmé z tabulky č 22, vyskytly se v posledních dvou skupinách 4 různé situace. U části pohledávek nemohla účetní jednotka tvořit daňovou OP k pohledávkám, jelikož tyto pohledávky byly promlčeny, případně se obě strany dohodly na kompenzaci. Část pohledávek splňuje sice podmínku doby po splatnosti pro tvorbu DOP až do výše 33%, ale jelikož nebylo ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní ani správní řízení, je možné tvořit DOP pouze do výše 20% rozvahové hodnoty pohledávky.

V posledním případě podnik využije k vytvoření OP § 8c zákona o rezervách a tvoří tak daňovou OP k pohledávkám ve výši 100%.

Tabulka 24: Daňové OP k pohledávkám > 200 000,- Kč v ČR

Doba po splatnosti	Hodnota pohledávek	% výše DOP	Výše daňových OP	Poznámka
0 - 180 dní	68 026 730,23 Kč	0%	0,00 Kč	Vznik 2014
181 - 356 dní	8 238 410,72 Kč	0%	0,00 Kč	Vznik 2014
366 - 545 dní	2 609 224,24 Kč	0%	0,00 Kč	Nebylo zahájeno soudní řízení

Doba po splatnosti	Hodnota pohledávek	% výše DOP	Výše daňových OP	Poznámka
Více než 546 dní	4 083 075,91 Kč	0%	0,00 Kč	Bez soudu, promlčeno
	310 000,00 Kč	100%	310 000,00 Kč	Proběhl soud 100%
Celkem	83 267 441,10 Kč		310 000,00 Kč	

Zdroj: Autor dle vnitropodnikových dokumentů

Stejně jako u pohledávek s hodnotou nižší než 200 000 Kč i zde se tvorba OP k pohledávkám do 365 dní po splatnosti řídí zákonem o rezervách ve znění platném od 1. 1. 2014, podle nějž musí být pohledávka po splatnosti alespoň 12 měsíců, aby mohly být tvořeny OP, z toho důvodu jsou na prvních dvou řádcích nulové hodnoty.

Vzhledem k tomu, že k žádným z paušálních pohledávek více než rok po splatnosti nebylo zahájeno soudní, správní ani rozhodčí řízení, není možné k nim vytvářet DOP. Jediný případ, kdy DOP tvořit lze, je pohledávka za 310.000 Kč, jež je více než 546 dní po splatnosti a na kterou bylo zahájeno soudní řízení, jehož se podnik řádně účastnil. Na tuto položku je pak tvořena DOP ve výši 100% rozvahové hodnoty pohledávky.

Tabulka 25: Tvorba DOP ke speciálním pohledávkám v ČR

	Hodnota pohledávek	% výše DOP	Výše daňových OP	Poznámka
Konkurz	34 347 817,20 Kč	100%	34 347 817,20 Kč	
Celkem Konkurz	34 347 817,20 Kč		34 347 817,20 Kč	
Soudní řízení	64 151 928,19 Kč	0%	0,00 Kč	Promlčeno, zastaveno insolvenční řízení
	3 513 147,35 Kč	100%	3 513 147,35 Kč	Insolvence
	1 567 037,00 Kč	33%	517 122,21 Kč	Zákonná 33%; soud
	200 000,00 Kč	66%	132 000,00 Kč	Zákonná 66%; soud
	2 629 652,40 Kč	80%	2 103 721,92 Kč	Zákonná 80%; soud
	14 639 063,91 Kč	100%	14 639 063,91 Kč	Zákonná 100%; soud

	Hodnota pohledávek	% výše DOP	Výše daňových OP	Poznámka
Celkem soudní řízení	86 700 828,85 Kč		20 905 055,39 Kč	
Ostatní	126 564 946,40 Kč	0%	0,00 Kč	
Celkem ostatní	126 564 946,40 Kč		0,00 Kč	
Celkem	247 613 592,45 Kč		55 252 872,59 Kč	

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

Z hlediska zákona neexistuje rozdíl mezi paušálními a speciálními OP. Pro tvorbu DOP speciálních se podnik řídí stejnými pokyny, jako v předchozím případě.

Společnost člení pohledávky, na něž jsou tvořeny speciální opravné položky do 3 skupin a to na pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení, na které lze dle §8 odst. 1 tvořit OP až ve výši 100% rozvahové hodnoty pohledávky, dále na pohledávky za dlužníky, se kterými probíhá soudní řízení a pohledávky ostatní.

Pokud pohledávka splní podmínku řádné účasti na soudním řízení, tvoří se DOP dle doby po splatnosti pohledávky (Princip tvorby je uveden v Tab. č. 8: Tvorba OP k pohledávkám < 200.000 v ČR v roce 2013).

Vzhledem k tomu, že pohledávky ve skupině „Ostatní“ nejsou vymáhány soudní cestou, nemají nižší hodnotu než 30.000 Kč a vznikly v roce 2014, není možné i přes jistotu nezaplacení v některých případech, tvořit DOP, jelikož tyto pohledávky nesplňují podmínky stanovené zákonem.

Tabulka 26: Výpočet celkové hodnoty nedaňových OP k pohledávkám v ČR

Pohledávky celkem	Celkové OP k pohledávkám	Daňové OP k pohledávkám	Rozdíl (Nedaňové OP)	Procentní vyjádření
822 046 178,92 Kč	210 881 453,66 Kč	55 709 244,67 Kč	155 172 208,99 Kč	26,4 %

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

Tabulka č. 25 je sumarizací výsledků získaných analýzou tvorby účetních a daňových OP k pohledávkám. Je zřejmé, že daňově uznatelné OP tvoří pouze malou část opravných položek, které byly zaúčtovány, konkrétně 26,4%.

Vzhledem k tomu, že výše zmíněné hodnoty jsou bilanční povahy, je třeba je očistit o počáteční stavy. VH tedy nevzroste o hodnotu celé sumy OP k pohledávkám, které nejsou daňově uznatelným nákladem (**155 172 208,99 Kč**), zjištěnou k 31. 12. 2014. Ale pouze o rozdíl konečného (**155 172 208,99 Kč**) a počátečního (**127 576 199,41 Kč**) stavu nedaňových OP.

Za skupinu OP k pohledávkám (před splatností i po splatnosti) bude VH navýšen o částku **27 596 009,58 Kč**.

4.4.3.3 Tvorba daňových OP k pohledávkám v SR

Dle zákona o účetnictví lze uznat OP k pohledávkám z daňového hlediska ve výši 20%, pokud jejich doba po splatnosti přesáhla 360 dní, 50% při více než 720 dnech po splatnosti a 100% pokud je tato doba delší než 1080 dní.

Dále pak na pohledávky, na které byl vyhlášen konkurz ve výši 100% jejich rozvahové hodnoty.

V tabulce č. 26 jsou pohledávky po splatnosti a účetní OP přeskupeny do jednotlivých kategorií, potřebných pro aplikaci slovenské legislativy a dále vypočítány DOP, dle této úpravy.

Tabulka 27: Tvorba DOP k pohledávkám v SR

Doba po splatnosti	Hodnota pohledávek	Tvorba OP	% výše DOP	DOP	NOP
0-360 dní	181 882 343,69 Kč	52 006 691,28 Kč	0%	0,00 Kč	52 006 691,28 Kč
361-719 dní	-3 486 643,86 Kč	-4 415 988,03 Kč	20%	-697 328,77 Kč	-3 718 659,26 Kč
720 – 1080 dní	4 062 879,30 Kč	4 074 571,80 Kč	50%	2 031 439,65 Kč	2 043 132,15 Kč

Doba po splatnosti	Hodnota pohledávek	Tvorba OP	% výše DOP	DOP	NOP
> 1080 dní	123 867 452,03 Kč	123 867 452,03 Kč	100%	123 867 452,03 Kč	0,00 Kč
Konkurz	34 347 817,20 Kč	34 347 817,20 Kč	100%	34 347 817,20 Kč	0,00 Kč
Promlčeno	4 343 968,41 Kč	4 355 660,91 Kč	0%	0,00 Kč	4 355 660,91 Kč
Celkem	336 329 879,95 Kč	205 524 883,37 Kč		159 549 380,11 Kč	54 686 825,08 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

DOP lze tvořit pouze k nepromlčeným pohledávkám, z toho důvodu jsou z jednotlivých kategorií vyčleněny hodnoty promlčených pohledávek a stejně jako účetních OP k nim a jejich celkový souhrn je uveden samostatně, jako položka, na kterou nelze tvořit DOP.

Po přičtení hodnot pohledávek před splatností a jejich účetních OP je získán konečný bilanční výsledek OP k pohledávkám dle slovenské legislativy.

Tabulka 28: Výpočet celkové hodnoty nedaňových OP k pohledávkám v SR

Pohledávky celkem	Celkové OP k pohledávkám	Daňové OP k pohledávkám	Rozdíl (Nedaňové OP)	Procentní vyjádření
822 046 178,92 Kč	210 881 453,66 Kč	155 222 564,25 Kč	55 658 889,41 Kč	73,61 %

Zdroj: Autor

Z uvedeného výpočtu vyplývá zásadnost rozdílu v právních úpravách jednotlivých států a konkrétně pravidla o nutnosti zahájení soudního, správního či rozhodčího řízení. Na první pohled lze předpokládat výhodnost české právní úpravy vzhledem k tomu, že v ČR lze tvořit DOP již od doby 6 měsíců po splatnosti, ale vzhledem k nezahájení soudního ani jiného řízení u pohledávek po splatnosti ve společnosti XY, a.s. vychází z daňového hlediska příznivěji výsledky dosažené použitím slovenské právní úpravy.

Zatímco dle podmínek daných zákonem ČR byly vypočteny NOP k pohledávkám v bilanční hodnotě **155 172 208,99 Kč** (Po odečtení PZ ve výsledné hodnotě **27 596 009,58 Kč**, o které bude zvyšován základ daně), dle slovenské legislativy byla daňově neuznatelným nákladem pouze částka ve výši **55 658 889,41 Kč** bilanční hodnoty

(Po odečtení PZ ve výsledné hodnotě **-71 917 310,00 Kč** (o které se základ daně ve výsledku sníží).

Vzhledem k tomu, že KZ získaný aplikací slovenské legislativy byl odečten od PZ podniku (vycházejícího z české legislativy) a výsledek, o který je zvyšována hodnota základu daně je tímto úkonem zkrácena, má pro účely práce, tedy pro srovnání působení jednotlivých legislativ, nejlepší vypovídací schopnost zjištěná výše daňově uznatelných nákladů v ČR (**155 172 208,99 Kč**) a v SR (**55 658 889,41 Kč**) a jejich srovnání.

4.4.4 Náklady spojené se zaměstnanci

Náklady na mzdy zaměstnanců v hodnotě **235 825 699,72 Kč** v sobě zahrnují nejen základní výši mzdy, ale také výkonové prémie, 13. Platy, příplatky za přesčasy a ostatní příplatky a náhrady za svátky či za dovolenou. Tyto náklady vstoupily do základu daně prostřednictvím výsledku hospodaření a vzhledem k tomu, že jsou považovány za náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů nebude třeba jejich výši zahrnutou do základu nijak upravovat.

Sociální pojištění v částce **46 835 962,00 Kč** je v obou zemích také daňově uznatelným nákladem, jelikož byla splněna podmínka jeho odvedení nejpozději jeden měsíc po skončení účetního období.

Stejným případem je také **zdravotní pojištění** ve výši **44 787 637,76 Kč**, které je jak v české tak ve slovenské republice uznáno za výdaj na dosažení zajištění a udržení příjmů.

Do nákladů na pracovní a sociální podmínky podnik zahrnuje příspěvky na **životní pojištění**, jejichž hodnota za období od 30. 6. 2013 do 31. 12. 2014 dosáhla **2 345 586,00 Kč** a příspěvky na **penzijní připojištění** ve výši **147 384,00 Kč**. V obou případech se jedná o daňově uznatelný výdaj v obou zemích.

Co se **stravování** týče, podnik do konce roku 2012 zajišťoval stravování ve vlastním zařízení, ale od počátku roku 2013 poskytuje zaměstnancům příspěvek na stravování ve výši 55% z ceny jednoho jídla za směnu. Suma těchto příspěvků byla za poslední účetní období **9 224 927,60 Kč** což je hodnota shodující se s maximální možnou výší dle ZDP ČR i ZDP SR, proto v obou zemích vstupuje do základu daně prostřednictvím výsledku hospodaření.

4.4.4.1 Náklady na pracovní cesty zaměstnancův ČR

Dalším nákladem spojeným se zaměstnanci jsou **náklady na pracovní cesty zaměstnanců**. Do těchto nákladů spadají:

- Výdaje na ubytování..... 7 940 614,30
Kč
- Výdaje na letenky..... 250 564,00 Kč
- Výdaje na pohonné hmoty.....6 059 938,58 Kč
- Poplatky za parkování.....103 728,75 Kč
- Ostatní výdaje v prokázané výši..... 379 562,33
Kč

Veškeré výše uvedené výdaje budou zahrnuty v základu daně v obou zemích.

Specifickým nákladem spojeným s pracovními cestami je stravné poskytované při pracovních cestách (tzv. Diety). Daňová uznatelnost je limitována jak v české, tak ve slovenské republice zákonem o dani z příjmu. Stravné příslušející zaměstnanci a daňově uznatelná část pro ČR je uvedena v tabulce č. 10: Stravné při Tuzemské pracovní cestě ČR a pro SR v tabulce č. 11: Stravné při tuzemské pracovní cestě SR.

Vzhledem k množství pracovních cest jsou pracovní cesty, podobně jako v případě opravných položek a DHM, seskupeny do skupin dle délky trvání a jsou zde vypočítány vždy celkové sumy za celou skupinu.

Tabulka 29: Stravné při pracovních cestách v ČR

Délka pracovní cesty	Počet cest	Stravné příslušející zaměstnanci v ČR	Daňově uznatelná část (%)	Daňově uznatelná část (Kč)	Nedaňový náklad
5-12 hodin	8	536,00 Kč	70%	375,20 Kč	160,80 Kč
13-18 hodin	6	612,00 Kč	100%	612,00 Kč	0,00 Kč
19-24 hodin	4	640,00 Kč	100%	640,00 Kč	0,00 Kč
1 den + 5 - 12 h	2	454,00 Kč	100% + 70%	413,80 Kč	40,20 Kč
1 den + 13 - 18 h	1	262,00 Kč	100%	262,00 Kč	0,00 Kč
1 den + 19 - 24 h	3	960,00 Kč	100%	960,00 Kč	0,00 Kč
2 dny + 5 - 12 h	10	3 870,00 Kč	100% + 70%	3 669,00 Kč	201,00 Kč
2 dny + 13 - 18 h	19	8 018,00 Kč	100%	8 018,00 Kč	0,00 Kč
2 dny + 19 - 24 h	2	960,00 Kč	100%	960,00 Kč	0,00 Kč
3 dny + 5 - 12 h	3	1 641,00 Kč	100% + 70%	1 454,07 Kč	186,93 Kč
3 dny + 13 - 18 h	7	4 074,00 Kč	100%	4 074,00 Kč	0,00 Kč
3 dny + 19 - 24 h	2	1 280,00 Kč	100%	1 280,00 Kč	0,00 Kč
4 dny + 5 - 12 h	2	1 414,00 Kč	100% + 70%	1 373,80 Kč	40,20 Kč
4 dny + 13 - 18 h	2	1 484,00 Kč	100%	1 484,00 Kč	0,00 Kč
4 dny + 19 - 24 h	1	800,00 Kč	100%	800,00 Kč	0,00 Kč
5 dní + 19 - 24 h	1	960,00 Kč	100%	960,00 Kč	0,00 Kč
6 dní + 19 - 24 h	1	1 120,00 Kč	100%	1 120,00 Kč	0,00 Kč
13 dní + 19 - 24 h	1	2 240,00 Kč	100%	2 240,00 Kč	0,00 Kč
23 dní + 19 - 24 h	8	30 720,00 Kč	100%	30 720,00 Kč	0,00 Kč
34 dní + 19 - 24 h	8	44 800,00 Kč	100%	44 800,00 Kč	0,00 Kč
Celkem		106 845,00 Kč		106 215,87 Kč	629,13 Kč

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace³

³ Vzhledem k citlivosti údajů firma neposkytla kompletní přehled pracovních cest zaměstnanců, ale pouze jejich vzorek, pro studijní účely. Výsledná částka poskytnutých diet je tedy podstatně nižší, než ve

Při pracovní cestě v rozmezí 5-12 hodin zaměstnanci přísluší příspěvek na stravování ve výši **67,00 Kč**, přičemž 70% z 67 Kč je daňově uznatelná část.

Pokud pracovní cesta trvá déle než 12 hodin a méně než 18 hodin, přísluší zaměstnanci částku **102 Kč**, přičemž se za daňově uznatelnou považuje celá suma příspěvku na stravování ve výši **102,00 Kč**.

Pokud doba trvání přesáhne 18 hodin, má zaměstnanec nárok na **160 Kč** příspěvku na stravování a za náklad na dosažení a udržení příjmů se považuje také hodnota v **100%** výši tohoto příspěvku.

Dále tabulka č. 28 ukazuje, že pokud je pracovní cesta delší než 1 či několik dní, bude za každý den zaměstnanci náležet 160 Kč a navíc částka vyplývající z počtu hodin strávených na služební cestě poslední den. Takovým případem je například řádek s dobou trvání pracovní cesty 4 dny + 13 – 18 hodin. V takové situaci je zaměstnanec na služební cestě 4 dny a pátý den se vrací například v 17.00 hodin. Má tedy nárok na 4 x 160,00 Kč + příplatek na stravné za část pátého dne (za 17 hodin) ve výši 102 Kč. Celkem tedy **742,00 Kč**. Stejně tak se rozděluje daňová účinnost nákladu. Za celé 4 dny je uznáno za daňově účinný náklad celých 100%, ale z hodnoty 102,00Kč za 17 hodin služební cesty poslední den je uznáno jen 70 %.

Celkem společnost za účetní období zaplatila zaměstnancům diety ve výši **106 845,00 Kč** dle vnitropodnikových směrnic, jejichž znění je shodná se zněním zákoníku práce. Dle ZDP nelze uznat celou výši nákladu, ale pouze část v hodnotě **106 215,87 Kč**. O rozdíl mezi daňově uznatelným a neuznatelným nákladem (**629,13 Kč**) je třeba navýšit základ daně.

4.4.4.2 Náklady na pracovní cesty zaměstnanců v SR

Následující tabulka zobrazuje hodnoty za vybraný vzorek pracovní cest vypočítané na základě slovenské legislativy.

skutečnosti. Pro účely práce (tedy účely demonstrace rozdílného vlivu na základ daně) je tento vzorek dostačující.

Tabulka 30: Stravné při pracovních cestách v SR

Délka pracovní cesty	Počet cest	Stravné příslušející zaměstnanci v SR (EUR)	Daňově uznatelná část (%)	Daňově uznatelná část (EUR)	Nedaňový náklad
5-12 hodin	8	32,00 EUR	55%	17,60 EUR	14,40 EUR
13-18 hodin	6	36,00 EUR	100%	36,00 EUR	0,00 EUR
19-24 hodin	4	37,20 EUR	100%	37,20 EUR	0,00 EUR
1 den + 5 - 12 h	2	26,60 EUR	100% + 55%	23,00 EUR	3,60 EUR
1 den + 13 - 18 h	1	15,30 EUR	100%	15,30 EUR	0,00 EUR
1 den + 19 - 24 h	3	55,80 EUR	100%	55,80 EUR	0,00 EUR
2 dny + 5 - 12 h	10	226,00 EUR	100% + 55%	208,00 EUR	18,00 EUR
2 dny + 13 - 18 h	19	467,40 EUR	100%	467,40 EUR	0,00 EUR
2 dny + 19 - 24 h	2	55,80 EUR	100%	55,80 EUR	0,00 EUR
3 dny + 5 - 12 h	3	95,70 EUR	100% + 55%	90,30 EUR	5,40 EUR
3 dny + 13 - 18 h	7	237,30 EUR	100%	237,30 EUR	0,00 EUR
3 dny + 19 - 24 h	2	74,40 EUR	100%	74,40 EUR	0,00 EUR
4 dny + 5 - 12 h	2	82,40 EUR	100% + 55%	78,80 EUR	3,60 EUR
4 dny + 13 - 18 h	2	86,40 EUR	100%	86,40 EUR	0,00 EUR
4 dny + 19 - 24 h	1	46,50 EUR	100%	46,50 EUR	0,00 EUR
5 dní + 19 - 24 h	1	55,80 EUR	100%	55,80 EUR	0,00 EUR
6 dní + 19 - 24 h	1	65,10 EUR	100%	65,10 EUR	0,00 EUR
13 dní + 19 - 24 h	1	130,20 EUR	100%	130,20 EUR	0,00 EUR
23 dní + 19 - 24 h	8	1 785,60 EUR	100%	1 785,60 EUR	0,00 EUR
34 dní + 19 - 24 h	8	2 604,00 EUR	100%	2 604,00 EUR	0,00 EUR
Celkem		6 215,50 EUR		6 170,50 EUR	45,00 EUR

Zdroj: Autor dle vnitropodnikové dokumentace

Dle slovenské úpravy bylo stravné při pracovní cestě v rozsahu 5-12 hodin stanoveno na 4 € a z toho 2,2 € jsou daňově uznatelným výdajem.

Při pracovní cestě s dobou trvání delší než 12 hodin ale kratší než 18 včetně je zaměstnanci přiděleno stravné ve výši 6 € a při více než 18 hodinové cestě ve výši 9,3€.

Z celkových hodnot vyplývá, že v případě působení v SR vydá společnost na diety částku ve výši **6 215,50 EUR (170 578,182 Kč)**, přičemž do základu daně lze zahrnout pouze hodnotu ve výši **6 170,50 EUR (169 343,202 Kč)** a rozdíl ve výši **45 EUR (1 234,98 Kč)** zahrnout nelze, bude zvyšovat základ daně.

4.4.5 Ostatní náklady ovlivňující základ daně

- Náklady na reprezentaci, které nejsou spojeny s reklamními nebo propagačními předměty nesoucími logo firmy. Jedná se o náklady na pohoštění a občerstvení, náklady na pořádání společenských akcí a ostatní náklady na reprezentaci v hodnotě **4 990 805,19 Kč**.
- Daňově neúčinné náklady za minulé období ve výši **1 259 092,54 Kč**.
- Smluvní pokuty a penále v hodnotě **416 034,75 Kč**, které jsou v obou zemích považovány za daňově neuznatelné, jelikož nesplňují jedinou podmínku pro jejich zařazení mezi výdaje k zajištění a udržení příjmů – tedy jejich úhradu.
- Manka na zásobách ve výši **170 250,30 Kč** a manka a škody v hodnotě **25 209,91 Kč**. Jedná se o manka, která nebyla předepsána k úhradě zaměstnancům. Z toho důvodu bude celá částka **195 460,21 Kč** zvyšovat základ daně.
- Společnost dále poskytla dary, které nesplňují podmínky pro daňovou uznatelnost ve výši **454 740,75 Kč**. O tuto hodnotu bude účetní jednotka povinna zvýšit základ daně v obou zemích.
- Společnost vytvořila také opravnou položku k zásobám ve výši **1 056 424 Kč**, kterou nelze uznat za daňově účinnou v ČR ani v SR.
- Poslední položkou, kterou je třeba vyjmout ze základu daně, jsou provozní náklady nedaňové v částce **2 837 603,75 Kč**

4.5 Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ

Při transformaci výsledku hospodaření se bude vycházet z Obecného potupu stanovení základu daně, uvedeného v Tabulce č. 1. Nejdříve je tedy nutné zjistit výsledek hospodaření před zdaněním, který je následně ponížěn o položky snižující základ daně, uvedené v kapitole 4.3 Položky snižující základ, ale také vybrané položky z kapitoly 4.4

Položky zvyšující základ daně, a to v případě, že hodnota daňově uznatelných nákladů převýšila hodnotu účetních nákladů. V dalším kroku se bude VH naopak navyšovat o částky zvyšující základ daně, vyplývající z kapitoly 4.4 Položky zvyšující základ daně.

4.5.1 Výsledek hospodaření před zdaněním

Prvním údajem potřebným k samotné transformaci je vstupní údaj, tedy výsledek hospodaření před zdaněním. Jelikož se jedná o akciovou společnost, která je povinna účtovat o odložené dani a základ daně musí být očištěn o hodnotu daní, je třeba výsledek hospodaření za účetní období upravit o zaúčtovanou odloženou daň.

4.5.1.1 Odložená daň v ČR

Odložená daň vzniká z dočasných rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím účetních případů. Položky, kterých se tyto dočasné rozdíly týkají spolu s vyčíslením odložené daně, vycházející z hodnot získaných dle české legislativy a jsou uvedeny v tabulce č. 30 – Odložená daň v ČR.

Tabulka 31: Odložená daň v ČR

Položka	Účetní hodnota k 31. 12. 2014	Daňová hodnota k 31. 12. 2014	Dočasný rozdíl	Daňová sazba	Odložená daň (pohledávka (+), závazek (-))
DHM	293 674 517 Kč	226 578 998 Kč	-67 095 519 Kč	19%	-12 748 149 Kč
Opravná položka k pohledávkám	210 881 454 Kč	55 709 245 Kč	-155 172 209 Kč	19%	-29 482 720 Kč
Opravná položka k zásobám	1 056 424 Kč	0 Kč	-1 056 424 Kč	19%	-200 720 Kč
Rezervy					
- na garanční opravy	24 514 590 Kč		-24 514 590 Kč	19%	-4 657 772 Kč
- na škody a penále	900 000 Kč		-900 000 Kč	19%	-171 000 Kč
- na nevybranou dovolenou	21 930 973 Kč		-21 930 973 Kč	19%	-4 166 885 Kč
- na soudní spory	60 530 Kč		-60 530 Kč	19%	-11 501 Kč

Položka	Účetní hodnota k 31. 12. 2014	Daňová hodnota k 31. 12. 2014	Dočasný rozdíl	Daňová sazba	Odložená daň (pohledávka (+), závazek (-))
- na zaměstnanec ké benefity	12 392 866 Kč		-12 392 866 Kč	19%	-2 354 645 Kč
- na prémie	7 000 000 Kč		-7 000 000 Kč	19%	-1 330 000 Kč
- na reklamace	58 924 887 Kč		-58 924 887 Kč	19%	-11 195 729 Kč
- Ostatní rezervy	8 046 634 Kč		-8 046 634 Kč	19%	-1 528 860 Kč
Daňová ztráta k 30. 06. 2013		370 833 253 Kč	370 833 253 Kč	19%	70 458 318 Kč
Celkem odložená daň k 31. 12. 2014					2 610 338 Kč
Stav účtu Odložené daně k 30. 06. 2013					94 100 393 Kč
Rozdíl					-91 490 055 Kč

Zdroj: Autor

Součinem dočasného rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou jednotlivých položek s aktuální daňovou sazbou pro rok 2014 byla získána hodnota odložené daně, která má dvě podoby. Může se jednat buď o daňovou pohledávku, jako je tomu pouze v případě daňové ztráty za předcházející období, nebo o daňový závazek. Jelikož je ale daňová ztráta za předcházející období výrazně vyšší než suma daňových závazků, vyplývajících z ostatních položek v tabulce zahrnutých, odložená daň za období od 1. 7. 2013 do 31. 12. 2014 bude mít charakter daňové pohledávky a to ve výši **2 610 338 Kč**.

Položkou o kterou musí být před samotnou transformací očištěn výsledek hospodaření, ale není konečný stav na účtu doložené daně, ale změna stavu na tomto účtu, respektive pouze úbytek, případně přírůstek nákladu. Počáteční stav byl **94 100 393 Kč** a konečný stav pouze **2 610 338 Kč**. Celková změna za účtu odložené daně je tedy **-91 490 055 Kč**. Je třeba si všimnout, že i přes to, že se v obou případech (jak na začátku, tak na konci

účetního období) jednalo o odloženou daňovou pohledávku, celkový výsledek ovlivňující základ daně bude odložený daňový závazek.

4.5.1.2 Úprava výsledku hospodaření o odloženou daň v ČR

Do účetního výsledku hospodaření (**92 529 320 Kč**) byl během roku zahrnut prostřednictvím nákladů odložený daňový závazek ve výši **91 490 055 Kč**. O tuto hodnotu je třeba před samotnou transformací VH očistit, což je provedeno jeho navýšením. Výsledek hospodaření před zdaněním, tedy výsledek, ze kterého bude při transformaci vycházeno, je tedy pro ČR **184 019 375 Kč**.

4.5.1.3 Odložená daň v SR

V případě SR bude výpočet odložené daně vypadat následovně.

Tabulka 32: Odložená daň v SR

Položka	Účetní hodnota k 31. 12. 2014	Daňová hodnota k 31. 12. 2014	Dočasný rozdíl	Daňová sazba	Odložená daň (pohledávka (+), závazek (-))
DHM	293 674 517 Kč	207 170 737 Kč	-86 503 780 Kč	22%	-19 030 832 Kč
Opravná položka k pohledávkám	210 881 454 Kč	155 222 564 Kč	-55 658 889 Kč	22%	-12 244 956 Kč
Opravná položka k zásobám	1 056 424 Kč	0 Kč	-1 056 424 Kč	22%	-232 413 Kč
Rezervy				22%	
- na garanční opravy	24 514 590 Kč		-24 514 590 Kč	22%	-5 393 210 Kč
- na škody a penále	900 000 Kč		-900 000 Kč	22%	-198 000 Kč
- na nevybranou dovolenou	21 930 973 Kč		-21 930 973 Kč	22%	-4 824 814 Kč
- na soudní spory	60 530 Kč		-60 530 Kč	22%	-13 317 Kč
- na zaměstnanecké benefity	12 392 866 Kč		-12 392 866 Kč	22%	-2 726 431 Kč

Položka	Účetní hodnota k 31. 12. 2014	Daňová hodnota k 31. 12. 2014	Dočasný rozdíl	Daňová sazba	Odložená daň (pohledávka (+), závazek (-))
- na prémie	7 000 000 Kč		-7 000 000 Kč	22%	-1 540 000 Kč
- na reklamace	58 924 887 Kč		-58 924 887 Kč	22%	-12 963 475 Kč
- Ostatní rezervy	8 046 634 Kč		-8 046 634 Kč	22%	-1 770 259 Kč
Daňová ztráta k 30. 06. 2013		370 833 253 Kč	370 833 253 Kč	22%	81 583 316 Kč
Celkem odložená daň k 31. 12. 2014					20 645 610 Kč
Stav účtu Odložené daně k 30. 06. 2013					94 100 393 Kč
Rozdíl					-73 454 783 Kč

Zdroj: Autor

Rozdílné hodnoty zůstatkové ceny DHM a opravných položek k pohledávkám způsobily, že odložená daň ke konci účetního období je podstatně vyšší, než tomu bylo v ČR **20 645 610 Kč** a stejně jako v předchozím případě se jedná o doloženou daňovou pohledávku. Což znamená, že daňové náklady převyšují náklady zaúčtované během roku, tedy že bude společnost nyní vyšší daň, ale v budoucnu lze předpokládat nižší daňovou povinnost, než by tomu bylo v případě, že by byly uplatňovány účetní náklady.

Stejně jako v předchozím případě je položkou ovlivňující základ daně pouze hodnota změny stavu na účtu, která je v tomto případě ve výši **73 454 783 Kč** a má také povahu odloženého daňového závazku, jelikož počáteční stav účtu převyšoval stav konečný.

4.5.1.4 Úprava výsledku hospodaření o odloženou daň v SR

V případě, že by firma podnikala na území SR, zahrnula by do účetního výsledku hospodaření (**92 529 320 Kč**) během roku prostřednictvím nákladů odložený daňový závazek ve výši **73 454 783 Kč**. O tuto hodnotu je třeba před samotnou transformací VH očistit, což je provedeno jeho navýšením. Výsledek hospodaření před zdaněním, tedy výsledek, ze kterého bude při transformaci vycházeno, je tedy pro ČR **165 984 103 Kč**.

4.5.2 Transformace účetního výsledku hospodaření v ČR

Výslednou hodnotou při zjišťování základu daně společnosti XY, a.s. je výsledek hospodaření před zdaněním ve výši..... **184 019 375 Kč**

- **Položky zvyšující výsledek hospodaření:**

- Rozdíl v ZC DHM..... **67 095 519 Kč**
 - Účetní ZC DHM = **293 674 517 Kč**
 - Daňová ZC DHM = **226 578 998 Kč**

- Tvorba rezerv **5 120 743,28 Kč**
 - Rezerva na nevybranou dovolenou = **123 246,81 Kč**
 - Rezerva na zaměstnanecké benefity = **-89 497,00 Kč**
 - Rezerva na reklamace = **15 008 391,91 Kč**
 - Rezervy na soudní spory = **-9 557 120,34 Kč**
 - Rezervy na prémie = **7 000 000,00 Kč**
 - Garanční rezervy = **-4 963 371,10 Kč**
 - Rezervy na škody a penále = **-6 664 428,00 Kč**
 - Ostatní rezervy = **4 263 521,00 Kč**

- Rozdíl v tvorbě daňových opravných položek
k pohledávkám..... **27 596 009,58 Kč**
 - Účetní OP k pohledávkám = **210 881 453,66 Kč**
 - Daňové OP k pohledávkám = **55 709 244,67 Kč**
 - PZ Nedaňových OP = **127 576 199,4 Kč**

- Opravná položka k zásobám.....**1 056 424,00 Kč**

- Stravné při pracovních cestách.....**629,13 Kč**
 - Poskytnuté stravné zaměstnancům = **106 845,00 Kč**
 - Daňově uznatelná část stravného = **106 215,87 Kč**

- Náklady na reprezentaci.....**4 990 805,19 Kč**

- Daňově neúčinné náklady za minulé období..... **1 259 092,54 Kč**

- Smluvní pokuty a penále..... **416 034,75 Kč**

- Manka na zásobách.....170 250,30 Kč
- Manka a škody.....25 209,91 Kč
- Dary nesplňující podmínky ZDP.....454 740,75 Kč
- Provozní náklady nedaňové.....2 837 603,75 Kč

Celkem položky zvyšující základ daně.....111 023 062,18 Kč

• Položky snižující výsledek hospodaření:

- Provozní výnosy nedaňové.....130 474,00 Kč
- Výnosy minulých období.....130 250,00 Kč
- Přijaté podíly na VH dceřiných firm8 000 000,00 Kč
- Rozdíl v odpisování DHM.....21 492 593,60 Kč
 - Účetní odpisy DHM = 37 465 483,82 Kč
 - Daňové odpisy DHM = 58 958 077,42 Kč
- Rozdíl v odpisování DNM.....19 833 Kč
 - Účetní odpisy DNM = 0,00 Kč
 - Daňové odpisy DNM = 19 833 Kč

Celkem položky snižující základ daně.....29 773 151,00 Kč

Základ daně.....265 269 286,01 Kč

Sazba daně.....19 %

Daň z příjmu ČR.....50 401 164,34 Kč

4.5.3 Transformace účetního výsledku hospodaření v SR

Výslednou hodnotou při zjišťování základu daně společnosti XY, a.s. je výsledek hospodaření před zdaněním ve výši.....165 984 103 Kč

- **Položky zvyšující výsledek hospodaření:**

- Rozdíl v ZC DHM.....86 503 780,00 Kč
 - Účetní ZC DHM = 293 674 517,00 Kč
 - Daňová ZC DHM = 207 170 737,00 Kč

- Tvorba rezerv4 997 496,47 Kč
 - Rezerva na nevybranou dovolenou = 0,00 Kč
 - Rezerva na zaměstnanecké benefity = -89 497,00 Kč
 - Rezerva na reklamace = 15 008 391,91 Kč
 - Rezervy na soudní spory = -9 557 120,34 Kč
 - Rezervy na prémie = 7 000 000,00 Kč
 - Garanční rezervy = -4 963 371,10 Kč
 - Rezervy na škody a penále = -6 664 428,00 Kč
 - Ostatní rezervy = 4 263 521,00 Kč

- Opravná položka k zásobám.....1 056 424,00 Kč

- Stravné při pracovních cestách.....1 234,98 Kč
 - Poskytnuté stravné zaměstnancům = 170 578,182 Kč
 - Daňově uznatelná část stravného = 169 343,202 Kč

- Náklady na reprezentaci.....4 990 805,19 Kč
- Daňově neúčinné náklady za minulé období.....1 259 092,54 Kč
- Smluvní pokuty a penále..... 416 034,75 Kč
- Manka na zásobách.....170 250,30 Kč
- Manka a škody.....25 209,91 Kč
- Dary nesplňující podmínky ZDP.....454 740,75 Kč
- Provozní náklady nedaňové.....2 837 603,75 Kč

Celkem položky zvyšující základ daně.....102 712 672,64 Kč

• **Položky snižující výsledek hospodaření:**

- Rozdíl v tvorbě daňových opravných položek k pohledávkám..... **71 917 310,00 Kč**
 - Účetní OP k pohledávkám = **210 881 453,66 Kč**
 - Daňové OP k pohledávkám = **155 222 564,25 Kč**
 - PZ Nedaňových OP = **127 576 199,41 Kč**

- Provozní výnosy nedaňové.....**130 474,00 Kč**
- Výnosy minulých období.....**130 250,00 Kč**
- Přijaté podíly na VH dceřiných firm**8 000 000,00 Kč**
- Rozdíl v odpisování DHM.....**23 076 776,25 Kč**
 - Účetní odpisy DHM = **37 102 989,82 Kč**
 - Daňové odpisy DHM = **60 179 766,07 Kč**
- Rozdíl v odpisování DNM.....**19 833 Kč**
 - Účetní odpisy DNM = **0,00 Kč**
 - Daňové odpisy DNM = **19 833 Kč**

Celkem položky snižující základ daně.....103 274 643,00 Kč

Základ daně.....165 422 132,96 Kč

Sazba daně.....22 %

Daň z příjmu SR.....36 392 869,25 Kč

4.5.4 Shrnutí transformace účetního výsledku hospodaření v obou zemích

Z výpočtů uvedených v kapitolách 4.5.2 a 4.5.3 vyplývá, že ačkoliv je sazba daně ve Slovenské republice vyšší o 3%, vlivem fiskální politiky státu prosazované daňovými předpisy, odvede společnost XY, a.s. vyšší daň z příjmu v podmínkách České republiky než by odvedla, pokud by podnikala v SR. Konkrétně se jedná o hodnoty uvedené v tabulce č. 33.

Tabulka 33: Hodnoty daně v jednotlivých zemích

	ČR	SR
Daň splatná	50 401 164,34 Kč	36 392 869,25 Kč
Daň odložená	91 490 055 Kč	73 454 783 Kč
Celkem	141 891 219 Kč	109 847 653 Kč

Zdroj: Autor

Zatímco v podmínkách ČR je podnik povinen uhradit splatnou daň ve výši **50 401 164,34 Kč**, na Slovensku by odvedl daň ve výši **36 392 869,25 Kč**, což je způsobeno rozdílnými položkami snižujícími a zvyšujícími základ daně, především hodnota opravných položek k pohledávkám, které v případě ČR zvyšují základ daně o **27 596 009,58 Kč** a v SR snižují daňový základ o **71 917 310,00 Kč**.

Stejně tak z hlediska odložené daně se jeví výhodnější podnikat v SR. Dle českých podmínek společnost eviduje odložený daňový závazek v hodnotě **91 490 055 Kč**, způsobený poklesem daňové pohledávky v letech 2013 a 2014, kterým zatížila výsledek hospodaření. Do budoucna se předpokládá vyšší daň z příjmu a tímto nákladovým zatížením se firma na zvýšení daně připravuje.

Stejně tak v SR by společnost evidovala odložený daňový závazek způsobený poklesem odložené daňové pohledávky v hodnotě **73 454 783 Kč**, kterým by zatížila současný výsledek hospodaření jako formu přípravy na očekávanou vyšší daňovou povinnost.

Celkové daňové zatížení podniku je tedy v ČR o **32 043 567 Kč** vyšší než v případě SR.

5 Závěr

Cílem práce bylo transformovat výsledek hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob v ČR a SR a porovnat výhodnost podnikání v těchto zemích z hlediska daňového zatížení.

Dle předpokladu se výsledné daňové zatížení v jednotlivých zemích nelišilo pouze v sazbách daně, ale rozdílnost způsobily především odlišné pohledy obou zemí na uznatelnost jednotlivých daňových nákladů.

Aby bylo možné získat konkrétní výši daně v obou státech, bylo třeba porovnat jednotlivé kroky transformace a vypočítat částky, které ovlivňují základ daně pro každou zemi a oblast zvlášť.

Pozornost byla nejdříve zaměřena na dlouhodobý majetek, jeho odpisy a zůstatkovou cenu, kde především nižší počet odpisových skupin majetku, ale také postup výpočtu a odpisové koeficienty způsobili, že základ daně bude odpisy DHM snižen o **21 492 594 Kč** v ČR a o **23 076 776 Kč** v SR. Ve Slovenské republice bude tedy základ daně za skupinu odpisů nižší o **1 581 182 Kč** a za skupinu ZC DHM bude ze stejných důvodů nižší o **19 408 261 Kč**

Také z hlediska rezerv se ukázalo být výhodnější podnikání na území SR, vzhledem k uzantelnosti rezerv na nevybranou dovolenou, jejichž zahrnutí do základu daně není v ČR možné. Konkrétně tato položka poskytla SR výhodu v hodnotě **123 246,81 Kč**.

Ačkoliv by se mohlo zdát, vzhledem k možnosti tvořit daňové OP k pohledávkám již od 6 měsíců doby po splatnosti, že politika České republiky vytváří lepší podmínky v případě opravných položek k pohledávkám, opak je pravdou. Rozdíl mezi daňovými a účetními opravnými položkami k pohledávkám vykazuje nejvýraznější rozdíl této práce (**27 596 009,58 Kč** v ČR a **-71 917 310,00 Kč** v SR), který je způsoben především faktem, že v naprosté většině případů pohledávek po splatnosti nebylo zahájeno rozhodčí, soudní ani správní řízení, které je v ČR podmínkou pro daňovou uznatelnost OP k pohledávkám, ale v SR nikoli.

V rámci nákladů spojených se zaměstnanci, byly nejdříve definovány jednotlivé položky zahrnované do základu daně v obou zemích, včetně rozboru důvodů pro jejich zahrnutí.

Výjimkou z této skupiny nákladů je stravné zaměstnanců na pracovních cestách, kde byl vzorek údajů o pracovních cestách zaměstnanců poskytnutý společností podkladovým údajem pro demonstraci rozdílného vlivu jednotlivých předpisů v obou zemích. Konkrétně se jedná o hodnotu **606 Kč**. O tuto hodnotu bude vyšší základ daně v SR za oblast nákladů spojených se zaměstnanci. Jedná se tedy na rozdíl od předchozích případů o právní úpravu, která je výhodnější pro Českou republiku, než pro Slovensko. Vzhledem k tomu, že společnost byla ochotna poskytnout pouze vzorek pracovních cest, lze předpokládat, že tento rozdíl by byl ve skutečnosti vyšší, nicméně nelze očekávat částky, které by výrazně ovlivnily výsledky práce.

Po uvedení ostatních nákladů ovlivňujících základ daně včetně důvodů jejich působení bylo možné přejít k transformaci výsledku hospodaření na daňový základ, kde při provádění prvního kroku, tedy úpravy účetního výsledku hospodaření na výsledek hospodaření před zdaněním, byla vyčíslena odložená daň v obou zemích. Ačkoliv počáteční stav odložené daně měl charakter odložené daňové pohledávky, stejně jako vypočtený konečný stav, výsledná hodnotou je odložený daňový závazek ve výši **91 490 054,83 Kč** pro ČR a **73 454 783,32 Kč** pro SR. Z toho vyplývá, že již výsledek hospodaření před zdaněním se v jednotlivých zemích liší a to o hodnotu **18 035 271,51 Kč**, hovořící ve prospěch SR.

Po upravení výsledku hospodaření před zdaněním o položky vypočtené a analyzované v předchozích kapitolách, byly získány konečné hodnoty základu daně v ČR (**265 269 286,01 Kč**) a v SR (**165 422 132,96 Kč**), kdy je na první pohled zřejmé, že bez ohledu na sazbu daně, by pro společnost XY,a.s. z daňového hlediska bylo výhodnější, kdyby provozovala svou činnost na území SR. Na tomto faktu nic nezměnila ani vyšší sazba daně v SR, jelikož výsledná splatná daň je v ČR **50 401 164,34 Kč** a v SR **36 392 869,25 Kč**.

Kromě aktuální splatné daně je třeba také pohled do budoucnosti. Vyšší odložený daňový závazek v ČR naznačuje, že společnost může i do budoucna očekávat vyšší daňové zatížení na území ČR, než by tomu bylo v SR.

6 Použitá literatura

- BĚHOUNEK, Pavel a kol. *Daně 2014 a předpisy související s přehledy změn*. Olomouc: ANAG, spol. s.r.o., 2014. 1311 s. ISBN 678-80-7263-849-9
- GEBAROWSKÝ, J.; SKÁLOVÁ, J. *Daňový poradce pro podnikatele 2014*. 8. Aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2014, 1440 s. ISBN 978-80-7201-935-9
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. 2. Aktualizované vydání. Praha: ASPI, a.s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2004, vii, 417 s. ISBN 80-7273-098-3
- MÁČE, Miroslav. *Účetní a finanční řízení*. První vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2013. 552 s. ISBN 978-80-247-457-9
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1.1.2014*. 23. Vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2014. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9
- PEŠTUKA, Jaroslav. *České účetní standardy*. Praha: EUROUNION Praha, s.r.o., 2007. 295 s. ISBN 80-7317-057-4
- PEŠTUKA, Jaroslav. *České účetní standardy*. První vydání. Praha: Eurounion Praha, s.r.o., 2007. 295s. ISBN 80-7317-057-4
- RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2013*. 13. Aktualizované vydání. Olomouc: Anag, spol. s.r.o., 2013. 111 s. ISBN 978-80-7263-793-5
- SAXOVÁ, Andrea. *Porovnanie dane z príjmov právnických osôb na*. Prešov, 2013. Dostupné z: https://is.bivs.cz/th/21171/bisk_m/DP_saxova_komplet.pdf. Diplomová. Bankovní institut vysoká škola, zahraničná vysoká škola Banská Bystrica.
- VALOUCH, Petr. *Leasing v praxi: Praktický průvodce*. páté vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 120 s. ISBN 978-80-247-4081-2
- VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Sedmé vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém v ČR aneb učebnice daňového práva. 1. vyd. Praha : VOX, 2008. ISBN 978-80-86324-72-2

Česká republika. *Zákon č. 593 ze dne 21. prosince 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.* In: Sbíрка zákonů České a Slovenské federativní republiky. 1992, částka 119, s. 3565 – 3567. Dostupný z:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/zneni.aspx>

Česká republika. *Zákon č. 593 ze dne 21. prosince 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.* Znění 01.01.2011. In: Sbíрка zákonů České a Slovenské federativní republiky. 1992, částka 119, s. 3565 – 3567. Dostupný z:

<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593/zneni-20110101>

Česká republika. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č.563/1991 Sb., zákona o účetnictví.* In: Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. *Dane, clá a účtovníctvo.* [online].[cit 2014-07-01].

Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=69>

Slovenská republika. *Opatrenie Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky č. 248/2012 Z. z. o sumách stravného* In: Zbierka zákonov č. 248/2012.

Dostupné z:

http://www.employment.gov.sk/files/slovensky/uvod/legislativa/pracovna-legislativa/opatrenie-248_2012zz.pdf

Slovenská republika. *Opatrenie Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky č. 632/2008 Z. z. o sumách základnej náhrady za používanie cestných motorových vozidiel pri pracovných cestách* In: Zbierka zákonov č. 632/2008.

Dostupné z:

http://www.employment.gov.sk/files/slovensky/uvod/legislativa/pracovna-legislativa/opatrenie-632_2008zz.pdf

Slovenská republika. *Opatrenie zo 16. Decembra 2002 č. 23054/2003-92 ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupech účtovania a rámcovej účtovej osvone pre podnikateľov účujúcich v ústave podvojného účtovníctva.* In: Finančný

zpravodajca01/2013. Dostupné z: http://www.eserocka.sk/files/23054_2002-92_opatrenie_postupy_uctovania.pdf

Slovenská republika. Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve. In: Zbierka zákonov č.431/2002. Dostupné z:

http://www.fsr.gov.sk/staryweb/ews3/files/319/431_2002.pdf.pdf

Slovenská republika. Zákon č. 595/2003 Z. Z., o dani z príjmov. In: Zbierka zákonov č.595/2003. Dostupné z: <http://www.finance.sk/download/248-stahuj-zakon-o-dani-z-prijmov/>

Zákoník práce: podle stavu k 14.10.2013. 7. aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, roč. 2013, č. 985. ISSN 978-80-7488-010-0.

Česká národní banka. Kurzy devizového trhu. [online]. [cit. 08.08.2014]. Dostupné z:

http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/prumerne_rok.jsp?rok=2014

Daňari online. [online]. [cit. 2015-08-19]. Dostupné z:

[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d37072v46966-ucetni-zaverka-dokonceni/?search_query=\\$index=1223](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d37072v46966-ucetni-zaverka-dokonceni/?search_query=$index=1223)

Účetní kavárna. [online]. [cit. 2015-01-29]. Dostupné z:

<http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnicky-osob/>

Seznam tabulek, obrázků a grafů

Graf 1: Vývoj sazeb daně z příjmu PO v ČR a SR v letech 2004-2014	21
Obrázek 1: Členění daní.....	17
Obrázek 2: Organigram společnosti.....	48
Tabulka 1: Obecný postup stanovení základu daně	22
Tabulka 2: Zjištění výsledné daňové povinnosti.....	22
Tabulka 3: Účetní a daňové hledisko DHM.....	27
Tabulka 4: Lineární odpisy DHM v ČR.....	28
Tabulka 5: Zrychlené odpisy DHM v ČR.....	29
Tabulka 6: Lineární odpisy DHM v SR.....	31
Tabulka 7: Zrychlené odpisy DHM v SR	31
Tabulka 8: Odpisy DNM ČR.....	32
Tabulka 9: Tvorba OP k pohledávkám < 200.000 Kč v ČR v roce 2013	38
Tabulka 10: Tvorba OP k pohledávkám v SR	40
Tabulka 11: Stravné při tuzemské pracovní cestě ČR	42
Tabulka 12: Stravné při tuzemské pracovní cestě SR.....	42
Tabulka 13: Položky snižující základ daně.....	50
Tabulka 14: Výpočet odpisů majetku zařazeného do 1. odpisové skupiny v ČR.....	53
Tabulka 15: Souhrnné hodnoty odpisů za jednotlivé skupiny v ČR.....	56
Tabulka 16: Výpočet odpisů majetku z 1. odpisové skupiny v SR.....	58
Tabulka 17: Souhrnné hodnoty odpisů za jednotlivé skupiny v SR	60
Tabulka 18: Přehled daňových a účetních zůstatků v ČR.....	61
Tabulka 19: Rezervy	63
Tabulka 20: OP k pohledávkám před splatností	64
Tabulka 21: Procentní tvorba účetních OP k pohledávkám - paušální	65
Tabulka 22: Účetní OP k pohledávkám	66
Tabulka 23: Daňové OP k pohledávkám < 200 000,- Kč v ČR.....	68
Tabulka 24: Daňové OP k pohledávkám > 200 000,- Kč v ČR.....	69
Tabulka 25: Tvorba DOP ke speciálním pohledávkám v ČR.....	70

Tabulka 26: Výpočet celkové hodnoty nedaňových OP k pohledávkám v ČR.....	71
Tabulka 27: Tvorba DOP k pohledávkám v SR	72
Tabulka 28: Výpočet celkové hodnoty nedaňových OP k pohledávkám v SR	73
Tabulka 29: Stravné při pracovních cestách v ČR.....	76
Tabulka 30: Stravné při pracovních cestách v SR	78
Tabulka 31: Odložená daň v ČR	80
Tabulka 32: Odložená daň v SR	82
Tabulka 33: Hodnoty daně v jednotlivých zemích	88
Vzorec 1: Odpis v prvním roce odepisování.....	30
Vzorec 2: Odpis ve druhém roce odepisování	30

7 Přílohy

Příloha č. 1 – Rozvaha společnosti XY, a.s. ve zjednodušeném rozsahu

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni 31.12.2014	
	IČ	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12)	001	3490658	1348370	2142288	1875735
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)	003	1447782	1136432	311350	348815
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	4665	4665	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	1425442	131767	1293675	331140
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	17675	0	17675	17675
C.	Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)	007	2038123	211937	1826185	1524046
C. I.	Zásoby	008	122084	1056	121028	168133
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009	165917	2816	163101	288557
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	1025856	208065	817791	961647
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	724266	0	724266	105709
D. I.	Časové rozlišení	012	4754	0	4754	2874

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25)	013	2142289	1875735
A.	Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)	014	592993	530260
A. I.	Základní kapitál	015	120000	120000
A. II.	Kapitálové fondy	016	60000	59500
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	12482	12482
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	307983	430774
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	92529	-92496
B.	Cizí zdroje (ř. 21 až 24)	020	1502198	1258078
B. I.	Rezervy	021	194240	189119
B. II.	Dlouhodobé závazky	022	113679	139861
B. III.	Krátkodobé závazky	023	1194279	929098
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024	0	0
C. I.	Časové rozlišení	025	47097	87397

Příloha č. 2 – VZZ společnosti XY, a.s. ve zjednodušeném rozsahu

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni <u>31.12.2014</u>	
	IČ	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	0	0
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	3	0	0
II.	Výkony	4	5598415	0
B.	Výkonová spotřeba	5	4708520	0
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)	6	889895	0
C.	Osobní náklady	7	689569	0
D.	Daně a poplatky	8	17264	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	37645	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	66087	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11	52972	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12	22239	
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	78797	
H.	Ostatní provozní náklady	14	53385	
V.	Převod provozních výnosů	15	0	
I.	Převod provozních nákladů	16	0	
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16)]	17	161705	0
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18	0	
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19	0	
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20	8026	
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21	0	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
K.	Náklady z finančního majetku	22	0	
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23	3338	
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24	23385	
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25	0	
X.	Výnosové úroky	26	2716	
N.	Nákladové úroky	27	1209	
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	6246	
O.	Ostatní finanční náklady	29	36442	
XII.	Převod finančních výnosů	30	0	
P.	Převod finančních nákladů	31	0	
*	Finanční výsledek hospodaření [ř. 18 - 19 + 20 + 21 - 22 + 23 - 24 - 25 + 26 - 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31)]	32	-40710	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	91490	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 - 33)	34	92529	0
XIII.	Mimořádné výnosy	35	0	
R.	Mimořádné náklady	36	0	
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37	0	
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 - 36 - 37)	38	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 34 + 38 - 39)	40	92529	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 40 + 37 + 33 + 39)	41	184019	0

Příloha č. 3 – Odpisy DHM - ČR

a) 1. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Rok zařazení	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef./procento odepisování	výpočet	Výše odpisu		
1	R		15 285 837,30 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
	Z		8 731 148,48 Kč	0,00 Kč	3 250,00 Kč			0,00 Kč	3 250,00 Kč	Odepsaný
	Z	2014	1 823 438,00 Kč	1 823 438,00 Kč	187,00 Kč	3	= 1 823 438 / 3	607 820,00 Kč	-305 633,00 Kč	1. rok odepisování
	Z	2012	1 200 388,00 Kč	533 503,50 Kč	144,00 Kč	4	= (2 * 533 503,50) / (4 - 1)	355 671,00 Kč	-55 527,00 Kč	2. rok odepisování
	Z	2011	791 958,00 Kč	87 994,50 Kč	304,00 Kč	4	= (2 * 87 994,50) / (4 - 2)	87 994,50 Kč	79 309,50 Kč	3. rok odepisování
	Z	2013	243 203,00 Kč	243 203,00 Kč	81 096,00 Kč	4	= (243 203 / 3) + (243 203 * 0,1)	105 388,00 Kč	-24 292,00 Kč	Zvýšený odpis v 1. roce o 10 %
Celkem za 1. odpisovou skupinu			28 075 972,78 Kč	2 688 139,00 Kč	981,00 Kč			1 156 873,50 Kč	-302 892,50 Kč	

b) 2. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef/ %	výpočet	Výše odpisu		
2	R		336 734 700,02 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
	R	2013	4 557 734,00 Kč	4 557 734,00 Kč	911 580,00 Kč	11,00 %	= 4 557 734 * 0,11	501 354,00 Kč	410 226,00 Kč	1. rok odepisování
	R	2012	215 167,00 Kč	167 560,50 Kč	17 932,00 Kč	22,25 %	= 215 167 * 0,2225	47 875,00 Kč	-29 943,00 Kč	2. rok odepisování
	R	2010	56 658 231,00 Kč	18 909 682,50 Kč	3 966 084,00 Kč	22,25 %	= 56 658 231 * 0,2225	12 606 457,00 Kč	-8 640 373,00 Kč	4. rok odepisování
	R	2009	190 800,00 Kč	21 225,50 Kč	17 976,00 Kč	22,25 %		21 225,50 Kč	-3 249,50 Kč	5. rok odepisování
	R	2013	2 176 905,70 Kč	2 176 905,70 Kč	181 560,00 Kč	100,00 %		2 176 905,70 Kč	-1 995 345,70 Kč	Technické zhodnocení již odepsaného majetku
	Z		401 376 744,87 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
	Z	2013,2014	52 212 273,03 Kč	52 212 273,03 Kč	5 578 396,00 Kč	5	= 52 212 273,03 / 5	10 442 488,00 Kč	-4 864 092,00 Kč	1. rok odepisování
	Z	2012	23 843 010,00 Kč	15 259 500,50 Kč	4 877 557,00 Kč	6	= (2 * 15 259 500,50) / (6 - 1)	6 103 823,00 Kč	-1 226 266,00 Kč	2. rok odepisování
	Z	2011	37 759 748,00 Kč	13 593 492,00 Kč	7 179 812,00 Kč	6	= (2 * 13 593 492) / (6 - 2)	6 796 757,00 Kč	383 055,00 Kč	3. rok odepisování
	Z	2010	9 967 871,00 Kč	1 594 846,50 Kč	1 890 993,00 Kč	6	= (2 * 1 594 846,50) / (6 - 3)	1 063 239,00 Kč	827 754,00 Kč	4. rok odepisování
	Z	2009	40 052 569,00 Kč	1 602 093,00 Kč	4 303 088,00 Kč	6	= (2 * 1 602 093) / (6 - 4)	1 602 104,00 Kč	2 700 984,00 Kč	5. rok odepisování
	Z	2013	2 310 367,12 Kč	2 310 367,12 Kč	386 928,00 Kč	5	= (2 310 367,12 / 5) + (2 310 367,12 * 0,1)	677 161,00 Kč	-290 233,00 Kč	Zvýšený odpis v 1. roce o 10%
	Celkem za 2. odpisovou skupinu			968 056 120,74 Kč	112 405 680,35 Kč	29 311 906,00 Kč			42 039 389,20 Kč	-12 727 483,20 Kč

c) 3. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef./procento odepisování	výpočet	Výše odpisu		
3	R		10 169 936,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0	Odepsaný
	R	2012	186 130,70 Kč	161 141,20 Kč	19 548,00 Kč	10,50%	= 186 130,70 * 0,105	19 544,00 Kč	4,00 Kč	2. rok odepisování
	R	2011	326 757,24 Kč	32 752,00 Kč	7 724,00 Kč	10,50%	= 326 757,24 * 0,105	34 312,00 Kč	-26 588,00 Kč	3. rok odepisování
	R	2008	1 620 504,10 Kč	765 650,60 Kč	170 232,00 Kč	10,50%	= 1 620 504,10 * 0,105	170 161,00 Kč	71,00 Kč	6. rok odepisování
	R	2007	104 367,00 Kč	41 217,00 Kč	0,00 Kč	10,50%	= 104 367 * 0,105	10 960,00 Kč	-10 960,00 Kč	7. rok odepisování
	R	2005	728 089,57 Kč	66 891,82 Kč	2 850,82 Kč	10,50%	= 728 089,57 * 0,105	66 892,00 Kč	-64 041,18 Kč	9. rok odepisování
	R	2004	1 123 303,50 Kč	22 153,31 Kč	0,00 Kč			22 154,00 Kč	-22 154,00 Kč	10. rok odepisování
	R	2008	175 348,42 Kč	82 844,92 Kč	0,00 Kč	10,50%	= (175 348,42 * 0,105) / 2	9 206,00 Kč	-9 206,00 Kč	Vyřazení majetku z důvodu prodeje
	Z		8 172 554,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsáno
	Z	2012	135 100,00 Kč	109 431,00 Kč	13 512,00 Kč	11	= (2 * 109 431) / (11 - 1)	21 887,00 Kč	-8 375,00 Kč	2. rok odepisování
	Z	2011	209 852,00 Kč	134 303,50 Kč	19 068,00 Kč	11	= (2 * 134 303,50) / (11-2)	29 846,00 Kč	-10 778,00 Kč	3. rok odepisování
	Z	2008	126 261,00 Kč	31 564,00 Kč	10 536,00 Kč	11	= (2 * 31 564) / (11 - 5)	10 522,00 Kč	14,00 Kč	6. rok odepisování
	Z	2007	3 222 047,00 Kč	509 787,50 Kč	232 896,00 Kč	11	= (2 * 509 787,50) / (11 - 6)	203 917,00 Kč	28 979,00 Kč	7. rok odepisování
	Z	2006	2 466 275,00 Kč	221 962,00 Kč	40 825,00 Kč	11	= (2 * 221 962) / (11 - 7)	110 983,00 Kč	-70 158,00 Kč	8. rok odepisování
	Z	2005	7 248 704,00 Kč	289 943,50 Kč	57 348,00 Kč	11	= (2 * 289 943,50) / (11 - 8)	193 299,00 Kč	-135 951,00 Kč	9. rok odepisování
Z	2004	91227	929,00 Kč	2 190,00 Kč			929,00 Kč	1 261,00 Kč	10. rok odepisování - vyřazení	
Celkem za 3. odpisovou skupinu			36 106 456,53 Kč	2 470 571,35 Kč	576 729,82 Kč			904 612,00 Kč	-327 882,18 Kč	

d) 4. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef./% odepisování	výpočet	Výše odpisu		
4	R		14 693 775,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0	0	Odepsáno
	R	1996	1 233 459,00 Kč	211 216,00 Kč	49 344,00 Kč	5,15%	= 1 233 459 * 0,0515	63 524,00 Kč	-14 180,00 Kč	18. rok odepisování
	R	1994	8 059 344,00 Kč	979 071,00 Kč	14 772,00 Kč	5,15%	= 8 059 344 * 0,0515	415 057,00 Kč	-400 285,00 Kč	20. rok odepisování
	Z	2010	2 283 400,00 Kč	1 649 756,50 Kč	114 180,00 Kč	21	= (2 * 1 649 756,50) / (21 - 3)	183 307,00 Kč	-69 127,00 Kč	4. rok odepisování
	Z	2007	1 752 398,00 Kč	861 700,50 Kč	175 248,00 Kč	21	= (2 * 861 700,50) / (21 - 6)	114 894,00 Kč	60 354,00 Kč	7. rok odepisování
	Z	2004	138 900,00 Kč	42 015,00 Kč	0,00 Kč	21	= (2 * 42 015) / (21 - 9)	7 003,00 Kč	-7 003,00 Kč	10. rok odepisování
	Z	1999	6 489 543,00 Kč	584 053,00 Kč	232 344,00 Kč	21	= (2 * 584 053) / (21 - 14)	166 873,00 Kč	65 471,00 Kč	15. rok odepisování
	Z	1998	4 909 141,00 Kč	665 485,00 Kč	81 820,00 Kč	21	= (2 * 665 485) / (21 - 15)	221 828,33 Kč	-140 008,33 Kč	16. rok odepisování
Celkem za 4. odpisovou skupinu			39 559 960,00 Kč	4 993 297,00 Kč	667 708,00 Kč			1172486,33 Kč	-504778,33 Kč	

e) 5. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef./% odepisování	výpočet	Výše odpisu		
5	R		3 758 454,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsáno
	R	2008	381 224,76 Kč	317 557,76 Kč	12 972,00 Kč	3,40%	= 381 224,76 * 0,034	12 962,00 Kč	10,00 Kč	6. rok odepisování
	R	1996	12 433 595,00 Kč	5 625 709,00 Kč	621 708,00 Kč	3,40%	= 12 433 595 * 0,034	422 744,00 Kč	198 964,00 Kč	18. rok odepisování
	R	1994	10 538 634,00 Kč	4 405 740,50 Kč	454 347,00 Kč	3,40%	= 10 538 634 * 0,034	358 315,00 Kč	96 032,00 Kč	20. rok odepisování
	R	1992	2 645 418,00 Kč	1 268 987,50 Kč	112 392,00 Kč	3,40%	= 2 645 418 * 0,034	89 945,00 Kč	22 447,00 Kč	22. rok odepisování
	R	1991	288 712,00 Kč	28 826,00 Kč	3 212,00 Kč	3,40%	= 288 712 * 0,034	9 818,00 Kč	-6 606,00 Kč	23. rok odepisování
	R	1989	1 468 964,00 Kč	485 382,50 Kč	0,00 Kč	3,40%	= 1 468 964 * 0,034	49 945,00 Kč	-49 945,00 Kč	25. rok odepisování
	R	1988	2 016 492,00 Kč	522 114,50 Kč	48 284,00 Kč	3,40%	= 2 016 492 * 0,034	68 563,00 Kč	-20 279,00 Kč	26. rok odepisování
	R	1987	4 686 084,00 Kč	1 440 996,00 Kč	105 996,00 Kč	3,40%	= 4 686 084 * 0,034	159 328,00 Kč	-53 332,00 Kč	27. rok odepisování
	R	1986	5 935 563,00 Kč	1 723 197,50 Kč	0,00 Kč	3,40%	= 5 935 563 * 0,034	201 811,00 Kč	-201 811,00 Kč	28. rok odepisování
	R	1985	13 671 280,00 Kč	5 935 563,00 Kč	0,00 Kč	3,40%	= 13 671 280 * 0,034	464 824,00 Kč	-464 824,00 Kč	29. rok odepisování
	R	1984	26 676 625,00 Kč	6 781 505,50 Kč	92 610,00 Kč	3,40%	= 26 676 625 * 0,034	907 008,00 Kč	-814 398,00 Kč	30. rok odepisování

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef./% odepisování	výpočet	Výše odpisu		
	Z		1 767 422,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsáno
	Z	2014	22 539 378,00 Kč	22 539 378,00 Kč	375 670,00 Kč	30	= 22 539 378 / 30	751 313,00 Kč	-375 643,00 Kč	1. rok odepisování
	Z	2012	11 485 972,00 Kč	10 733 001,50 Kč	220 560,00 Kč	31	= (2 * 10 733 001,50) / (31 - 1)	715 535,00 Kč	-494 975,00 Kč	2. rok odepisování
	Z	2011	13 592 656,00 Kč	11 840 712,00 Kč	306 488,00 Kč	31	= (2 * 11 840 712) / (31 - 2)	816 601,00 Kč	-510 113,00 Kč	3. rok odepisování
	Z	2010	2 029 489,00 Kč	1 643 883,00 Kč	85 008,00 Kč	31	= (2 * 1 643 883) / (31 - 3)	117 421,00 Kč	-32 413,00 Kč	4. rok odepisování
	Z	2008	2 529 415,00 Kč	1 756 537,50 Kč	101 184,00 Kč	31	= (2 * 1 756 537,50) / (31 - 5)	135 119,00 Kč	-33 935,00 Kč	6. rok odepisování
	Z	2006	3 034 571,00 Kč	1 783 650,00 Kč	121 392,00 Kč	31	= (2 * 1 783 650) / (31 - 7)	148 638,00 Kč	-27 246,00 Kč	8. rok odepisování
	Z	2005	3 206 742,00 Kč	1 724 504,50 Kč	106 812,00 Kč	31	= (2 * 1 724 504,50) / (31 - 8)	149 959,00 Kč	-43 147,00 Kč	9. rok odepisování
	Z	2004	119 892,00 Kč	58 743,50 Kč	3 996,00 Kč	31	= (2 * 58 743,50) / (31 - 9)	5 341,00 Kč	-1 345,00 Kč	10. rok odepisování
	Z	2003	500 255,00 Kč	222 332,00 Kč	25 020,00 Kč	31	= (2 * 222 332) / (31 - 10)	21 175,00 Kč	3 845,00 Kč	11. rok odepisování
	Z	2000	143 561 190,00 Kč	56 805 438,50 Kč	2 300 148,00 Kč	31	= (2 * 56 805 438,50) / (31 - 13)	6 311 715,39 Kč	-4 011 567,39 Kč	14. rok odepisování
	Z	1999	13 742 167,00 Kč	3 908 864,50 Kč	687 144,00 Kč	31	= (2 * 3 908 864,50) / (31 - 14)	459 869,00 Kč	227 275,00 Kč	15. rok odepisování
	Z	1998	24 342 679,00 Kč	3 701 744,00 Kč	270 216,00 Kč	31	= (2 * 3 701 744) / (31 - 15)	462 718,00 Kč	-192 502,00 Kč	16. rok odepisování
Celkem za 5. odpisovou skupinu			326 952 873,76 Kč	145 254 368,76 Kč	6 055 159,00 Kč			12 840 667,39 Kč	-6 785 508,39 Kč	

f) 6. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef./% odepisování	výpočet	Výše odpisu		
6	Z	2004	26 690 829,00 Kč	17 725 019,00 Kč	0,00 Kč	51	= (2 * 17 725 019) / (51 - 9)	844 049,00 Kč	-844 049,00 Kč	10. rok odepisování
Celkem za 6. odpisovou skupinu			26 690 829,00 Kč	17 725 019,00 Kč	0,00 Kč			844 049,00 Kč	-844 049,00 Kč	

Příloha č. 4 - Úprava rozdělení majetku do odpisových skupin dle ZDP SR.

a) 1. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku zařazeného dle ČR	Pořizovací cena majetku zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 30.6.2013 ČR	Daňový zůstatek k 30.6.2013 SR	Účetní odpisy SR
1	R		15 285 837,30 Kč	42 434 150,30 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
	R	2012	0,00 Kč	215 167,00 Kč	0,00 Kč	167 560,50 Kč	17 932,00 Kč
	Z		8 731 148,48 Kč	8 731 148,48 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	3 250,00 Kč
	Z	2014	1 823 438,00 Kč	1 823 438,00 Kč	1 823 438,00 Kč	1 823 438,00 Kč	302 187,00 Kč
	Z	2012	1 200 388,00 Kč	1 200 388,00 Kč	533 503,50 Kč	533 503,50 Kč	300 144,00 Kč
	Z	2011	791 958,00 Kč	791 958,00 Kč	87 994,50 Kč	87 994,50 Kč	167 304,00 Kč
	Z	2013	243 203,00 Kč	243 203,00 Kč	243 203,00 Kč	243 203,00 Kč	81 096,00 Kč
Celkem za 1. odpisovou skupinu			28 075 972,78 Kč	55 439 452,78 Kč	2 688 139,00 Kč	2 855 699,50 Kč	871 913,00 Kč

b) 2. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku zařazeného dle ČR	Pořizovací cena majetku zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 30.6.2013 ČR	Daňový zůstatek k 30.6.2013 SR	Účetní odpisy SR
2	R		324 155 876,40 Kč	297 007 563,40 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
	R	2013	4 557 734,00 Kč	4 557 734,00 Kč	4 557 734,00 Kč	4 557 734,00 Kč	911 580,00 Kč
	R	2012	215 167,00 Kč	0,00 Kč	167 560,50 Kč	0	0,00 Kč
	R	2010	56 658 231,00 Kč	56 658 231,00 Kč	18 909 682,50 Kč	18 909 682,50 Kč	3 966 084,00 Kč
	R	2009	190 800,00 Kč	190 800,00 Kč	21 225,50 Kč	21 225,50 Kč	17 976,00 Kč
	R	2013	2 176 905,70 Kč	2 176 905,70 Kč	2 176 905,70 Kč	2 176 905,70 Kč	181 560,00 Kč
	Z		388 797 921,25 Kč	388 797 921,25 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
	Z	2013,2014	52 212 273,03 Kč	52 212 273,03 Kč	52 212 273,03 Kč	52 212 273,03 Kč	5 578 396,00 Kč
	Z	2012	23 843 010,00 Kč	23 843 010,00 Kč	15 259 500,50 Kč	15 259 500,50 Kč	4 877 557,00 Kč
	Z	2011	37 759 748,00 Kč	37 759 748,00 Kč	13 593 492,00 Kč	13 593 492,00 Kč	7 179 812,00 Kč
	Z	2010	9 967 871,00 Kč	9 967 871,00 Kč	1 594 846,50 Kč	1 594 846,50 Kč	1 890 993,00 Kč
	Z	2009	40 052 569,00 Kč	40 052 569,00 Kč	1 602 093,00 Kč	1 602 093,00 Kč	4 303 088,00 Kč
Z	2013	2 310 367,12 Kč	2 310 367,12 Kč	2 310 367,12 Kč	2 310 367,12 Kč	386 928,00 Kč	
Celkem za 2. odpisovou skupinu			942 898 473,50 Kč	915 534 993,50 Kč	112 405 680,35 Kč	112 238 119,85 Kč	29 293 974,00 Kč

c) 3. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku zařazeného dle ČR	Pořizovací cena majetku zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 30.6.2013 ČR	Daňový zůstatek k 30.6.2013 SR	Účetní odpisy SR
3	R		10 169 936,00 Kč	10 169 936,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
	R	2012	186 130,70 Kč	186 130,70 Kč	161 141,20 Kč	161 141,20 Kč	19 548,00 Kč
	R	2011	326 757,24 Kč	326 757,24 Kč	32 752,00 Kč	32 752,00 Kč	7 724,00 Kč
	R	2008	1 620 504,10 Kč	1 620 504,10 Kč	765 650,60 Kč	765 650,60 Kč	170 232,00 Kč
	R	2007	104 367,00 Kč	104 367,00 Kč	41 217,00 Kč	41 217,00 Kč	0,00 Kč
	R	2005	728 089,57 Kč	728 089,57 Kč	66 891,82 Kč	66 891,82 Kč	2 850,82 Kč
	R	2004	1 123 303,50 Kč	1 123 303,50 Kč	22 153,31 Kč	22 153,31 Kč	0,00 Kč
	R	2008	175 348,42 Kč	175 348,42 Kč	82 844,92 Kč	82 844,92 Kč	0,00 Kč
	Z		8 172 554,00 Kč	8 172 554,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
	Z	2012	135 100,00 Kč	135 100,00 Kč	109 431,00 Kč	109 431,00 Kč	13 512,00 Kč
	Z	2011	209 852,00 Kč	209 852,00 Kč	134 303,50 Kč	134 303,50 Kč	19 068,00 Kč
	Z	2008	126 261,00 Kč	126 261,00 Kč	31 564,00 Kč	31 564,00 Kč	10 536,00 Kč
	Z	2007	3 222 047,00 Kč	3 222 047,00 Kč	509 787,50 Kč	509 787,50 Kč	232 896,00 Kč
	Z	2006	2 466 275,00 Kč	2 466 275,00 Kč	221 962,00 Kč	221 962,00 Kč	40 825,00 Kč
	Z	2005	7 248 704,00 Kč	7 248 704,00 Kč	289 943,50 Kč	289 943,50 Kč	57 348,00 Kč
	Z	2004	91227	91227	929,00 Kč	929,00 Kč	2 190,00 Kč
Celkem za 3. odpisovou skupinu			36 106 456,53 Kč	36 106 456,53 Kč	2 470 571,35 Kč	2 470 571,35 Kč	576 729,82 Kč

d) 4. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku ČR zařazeného dle ČR	Pořizovací cena majetku SR zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 30.6.2013 ČR	Daňový zůstatek k 30.6.2013 SR	Účetní odpisy SR
4	R		14 693 775,00 Kč	75 841 367,00 Kč	18 186 572,50 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
	R	2008	0,00 Kč	381 224,76 Kč	317 557,76 Kč	317 557,76 Kč	12 972,00 Kč
	R	1996	1 233 459,00 Kč	13 667 054,00 Kč	5 836 925,00 Kč	5 836 925,00 Kč	671 052,00 Kč
	R	1994	8 059 344,00 Kč	18 597 978,00 Kč	5 384 811,50 Kč	5 384 811,50 Kč	469 119,00 Kč
	Z		0,00 Kč	1 767 422,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
	Z	2014	0,00 Kč	22 539 378,00 Kč	22 539 378,00 Kč	22 539 378,00 Kč	375 670,00 Kč
	Z	2012	0,00 Kč	11 485 972,00 Kč	10 733 001,50 Kč	10 733 001,50 Kč	220 560,00 Kč
	Z	2011	0,00 Kč	13 592 656,00 Kč	11 840 712,00 Kč	11 840 712,00 Kč	306 488,00 Kč
	Z	2010	2 283 400,00 Kč	4 312 889,00 Kč	3 293 639,50 Kč	3 293 639,50 Kč	199 188,00 Kč
	Z	2008	0,00 Kč	2 529 415,00 Kč	1 756 537,50 Kč	1 756 537,50 Kč	101 184,00 Kč
	Z	2007	1 752 398,00 Kč	1 752 398,00 Kč	861 700,5	861 700,50 Kč	175 248,00 Kč
	Z	2006	0,00 Kč	3 034 571,00 Kč	1 783 650,00 Kč	1 783 650,00 Kč	121 392,00 Kč
	Z	2005	0,00 Kč	3 206 742,00 Kč	1 724 504,50 Kč	1 724 504,50 Kč	106 812,00 Kč
	Z	2004	138 900,00 Kč	26 949 621,00 Kč	17 825 777,50 Kč	17 825 777,50 Kč	3 996,00 Kč
	Z	2003	0,00 Kč	500 255,00 Kč	222 332,00 Kč	222 332,00 Kč	25 020,00 Kč
	Z	2000	0,00 Kč	143 561 190,00 Kč	56 805 438,50 Kč	56 805 438,50 Kč	2 300 148,00 Kč
	Z	1999	6 489 543,00 Kč	20 231 710,00 Kč	4 492 917,50 Kč	4 492 917,50 Kč	919 488,00 Kč
	Z	1998	4 909 141,00 Kč	29 251 820,00 Kč	4 367 229,00 Kč	4 367 229,00 Kč	352 036,00 Kč
Celkem za 4. odpisovou skupinu			39 559 960,00 Kč	393 203 662,76 Kč	167 972 684,76 Kč	149 786 112,26 Kč	6 360 373,00 Kč

Příloha č. 5 – Odpisy DHM – SR

a) 1. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy SR	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef. odepisování	výpočet	Výše odpisu		
1	R		42 434 150,30 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
	R	2012	215 167,00 Kč	167 560,50 Kč	17 932,00 Kč		= 215 167 / 4	53 792,00 Kč	-35 860,00 Kč	
	Z		8 731 148,48 Kč	0,00 Kč	3 250,00 Kč			0,00 Kč	3 250,00 Kč	Odepsaný
	Z	2014	1 823 438,00 Kč	1 823 438,00 Kč	302 187,00 Kč	4	= 1 823 438 / 4	455 860,00 Kč	-153 673,00 Kč	1. rok odpisování
	Z	2012	1 200 388,00 Kč	533 503,50 Kč	300 144,00 Kč	5	= (2 * 533 503,50) / (5 - 1)	266 751,00 Kč	33 393,00 Kč	2. rok odpisování
	Z	2011	791 958,00 Kč	87 994,50 Kč	167 304,00 Kč	5	= (2 * 87 944,50) / (5 - 2)	58 663,00 Kč	108 641,00 Kč	3. rok odpisování
	Z	2013	243 203,00 Kč	243 203,00 Kč	81 096,00 Kč	5	= (243 203 / 4)	60 801,00 Kč	20 295,00 Kč	Zvýšený odpis v 1. roce o 10 %
Celkem za 1. odpisovou skupinu			55 439 452,78 Kč	2 855 699,50 Kč	871 913,00 Kč			895 867,00 Kč	-23 954,00 Kč	

b) 2. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	do užívání	Pořizovací cena majetku zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy SR	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef. odepisování	výpočet	Výše odpisu		
	R		309 586 387,02 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
	R	2013	4 557 734,00 Kč	4 557 734,00 Kč	911 580,00 Kč		= 4 557 734 / 6	759 622,33 Kč	151 957,67 Kč	1. rok odepisování
	R	2010	56 658 231,00 Kč	18 909 682,50 Kč	3 966 084,00 Kč		= 56 658 231 / 6	9 443 038,50 Kč	-5 476 954,50 Kč	4. rok odepisování
	R	2009	190 800,00 Kč	21 225,50 Kč	17 976,00 Kč		= 190 800 / 6	31 800,00 Kč	-13 824,00 Kč	5. rok odepisování
	R	2013	2 176 905,70 Kč	2 176 905,70 Kč	181 560,00 Kč		= 2 176 905,70 / 6	362 817,62 Kč	-181 257,62 Kč	Technické zhodnocení již odepsaného majetku
	Z		401 376 744,87 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
2	Z	2013, 2014	52 212 273,03 Kč	52 212 273,03 Kč	5 578 396,00 Kč	6	= 52 212 273 / 6	8 702 045,51 Kč	-3 123 649,51 Kč	1. rok odepisování
	Z	2012	23 843 010,00 Kč	15 259 500,50 Kč	4 877 557,00 Kč	7	= (2 * 15 259 500,50) / (7 - 1)	5 086 500,17 Kč	-208 943,17 Kč	2. rok odepisování
	Z	2011	37 759 748,00 Kč	13 593 492,00 Kč	7 179 812,00 Kč	7	= (2 * 13 593 492) / (7 - 2)	5 437 396,80 Kč	1 742 415,20 Kč	3. rok odepisování
	Z	2010	9 967 871,00 Kč	1 594 846,50 Kč	1 890 993,00 Kč	7	= (2 * 1 594 846,50) / (7 - 3)	797 423,25 Kč	1 093 569,75 Kč	4. rok odepisování
	Z	2009	40 052 569,00 Kč	1 602 093,00 Kč	4 303 088,00 Kč	7	= (2 * 1 602 093) / (7 - 4)	1 068 062,00 Kč	3 235 026,00 Kč	5. rok odepisování
	Z	2013	2 310 367,12 Kč	2 310 367,12 Kč	386 928,00 Kč	6	= (2 310 367,12 / 6) + (2 310 367,12 * 0,1)	616 097,90 Kč	-229 169,90 Kč	Zvýšený odpis v 1. roce o 10%
Celkem za 2. odpisovou skupinu			940 692 640,74 Kč	112 238 119,85 Kč	29 293 974,00 Kč			32 304 804,07 Kč	-3 010 830,07 Kč	

c) 3. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy SR	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koeficient odepisování	výpočet	Výše odpisu		
3	R		10 169 936,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
	R	2012	186 130,70 Kč	161 141,20 Kč	19 548,00 Kč		= 186 130,70 / 12	15 511,00 Kč	4 037,00 Kč	2. rok odepisování
	R	2011	326 757,24 Kč	32 752,00 Kč	7 724,00 Kč		= 326 757,24 / 12	27 230,00 Kč	-19 506,00 Kč	3. rok odepisování
	R	2008	1 620 504,10 Kč	765 650,60 Kč	170 232,00 Kč		= 1 620 504,10 / 12	135 043,00 Kč	35 189,00 Kč	6. rok odepisování
	R	2007	104 367,00 Kč	41 217,00 Kč	0,00 Kč		= 104 367 / 12	8 698,00 Kč	-8 698,00 Kč	7. rok odepisování
	R	2005	728 089,57 Kč	66 891,82 Kč	2 850,82 Kč		= 728 089,57 / 12	60 675,00 Kč	-57 824,18 Kč	9. rok odepisování
	R	2004	1 123 303,50 Kč	22 153,31 Kč	0,00 Kč		= 1 123 303,50 / 12	93 609,00 Kč	-93 609,00 Kč	10. rok odepisování
	R	2008	175 348,42 Kč	82 844,92 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Vyřazení -prodej
	Z		8 172 554,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsáno
	Z	2012	135 100,00 Kč	109 431,00 Kč	13 512,00 Kč	13	= (2 * 109 431) / (13 - 1)	18 239,00 Kč	-4 727,00 Kč	2. rok odepisování
	Z	2011	209 852,00 Kč	134 303,50 Kč	19 068,00 Kč	13	= (2 * 134 303,50) / (13 - 2)	24 419,00 Kč	-5 351,00 Kč	3. rok odepisování
	Z	2008	126 261,00 Kč	31 564,00 Kč	10 536,00 Kč	13	= (2 * 31 564) / (13 - 5)	7 891,00 Kč	2 645,00 Kč	6. rok odepisování
	Z	2007	3 222 047,00 Kč	509 787,50 Kč	232 896,00 Kč	13	= (2 * 509 787,50) / (13 - 6)	145 654,00 Kč	87 242,00 Kč	7. rok odepisování
	Z	2006	2 466 275,00 Kč	221 962,00 Kč	40 825,00 Kč	13	= (2 * 221 962) / (13 - 7)	73 988,00 Kč	-33 163,00 Kč	8. rok odepisování
	Z	2005	7 248 704,00 Kč	289 943,50 Kč	57 348,00 Kč	13	= (2 * 289 943,50) / (13 - 8)	115 978,00 Kč	-58 630,00 Kč	9. rok odepisování
	Z	2004	91227	929,00 Kč	2 190,00 Kč	13	= (2 * 929) / (13 - 9)	465,00 Kč	1 725,00 Kč	10. rok odepisování - vyřazení
Celkem za 3. odpisovou skupinu			36 106 456,53 Kč	2 470 571,35 Kč	576 729,82 Kč			727 400,00 Kč	-150 670,18 Kč	

d) 4. Odpisová skupina

Skupina	Způsob odepisování	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena majetku SR zařazeného dle SR	Daňový zůstatek k 30.6.2013	Účetní odpisy SR	Daňové odpisy			Nedaňový náklad	Poznámka
						Koef	výpočet	Výše odpisu		
4	R		75 841 367,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
	R	2008	381 224,76 Kč	317 557,76 Kč	12 972,00 Kč		= 381 223,76 / 20	19 062,00 Kč	-6 090,00 Kč	6. rok
	R	1996	13 667 054,00 Kč	5 836 925,00 Kč	671 052,00 Kč		= 13 6767 054 / 20	683 353,00 Kč	-12 301,00 Kč	18. rok
	R	1994	18 597 978,00 Kč	5 384 811,50 Kč	469 119,00 Kč		= 18597 978 / 20	929 899,00 Kč	-460 780,00 Kč	20. rok
	Z		1 767 422,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč			0,00 Kč	0,00 Kč	Odepsaný
	Z	2014	22 539 378,00 Kč	22 539 378,00 Kč	375 670,00 Kč	20	= 22 539 378 / 20	1 126 969,00 Kč	-751 299,00 Kč	1. rok
	Z	2012	11 485 972,00 Kč	10 733 001,50 Kč	220 560,00 Kč	21	= (2 * 10 733 001,50) / (21 - 1)	1 073 301,00 Kč	-852 741,00 Kč	2. rok
	Z	2011	13 592 656,00 Kč	11 840 712,00 Kč	306 488,00 Kč	21	= (2 * 11 840 712) / (21 - 2)	1 246 391,00 Kč	-939 903,00 Kč	3. rok
	Z	2010	4 312 889,00 Kč	3 293 639,50 Kč	199 188,00 Kč	21	= (2 * 3 293 639,50) / (21 - 3)	365 960,00 Kč	-166 772,00 Kč	4. rok
	Z	2008	2 529 415,00 Kč	1 756 537,50 Kč	101 184,00 Kč	21	= (2 * 1 756 537,50) / (21 - 5)	219 568,00 Kč	-118 384,00 Kč	6. rok
	Z	2007	1 752 398,00 Kč	861 700,50 Kč	175 248,00 Kč	21	= (2 * 861 700,50) / (21 - 6)	114 894,00 Kč	60 354,00 Kč	7. rok
	Z	2006	3 034 571,00 Kč	1 783 650,00 Kč	121 392,00 Kč	21	= (2 * 1 783 650) / (21 - 7)	254 808,00 Kč	-133 416,00 Kč	8. rok
	Z	2005	3 206 742,00 Kč	1 724 504,50 Kč	106 812,00 Kč	21	= (2 * 1 724 504,50) / (21 - 8)	265 309,00 Kč	-158 497,00 Kč	9. rok
	Z	2004	26 949 621,00 Kč	17 825 777,50 Kč	3 996,00 Kč	21	= (2 * 17 825 777,50) / (21 - 9)	2 970 963,00 Kč	-2 966 967,00 Kč	10. rok
	Z	2003	500 255,00 Kč	222 332,00 Kč	25 020,00 Kč	21	= (2 * 222 332) / (21 - 10)	40 424,00 Kč	-15 404,00 Kč	11. rok
	Z	2000	143 561 190,00 Kč	56 805 438,50 Kč	2 300 148,00 Kč	21	= (2 * 56 805 438,50) / (21 - 13)	14 201 360,00 Kč	-11 901 212,00 Kč	14. rok
	Z	1999	20 231 710,00 Kč	4 492 917,50 Kč	919 488,00 Kč	21	= (2 * 4 492 917,50) / (21 - 14)	1 283 691,00 Kč	-364 203,00 Kč	15. rok
Z	1998	29 251 820,00 Kč	4 367 229,00 Kč	352 036,00 Kč	21	= (2 * 4 367 229) / (21 - 15)	1 455 743,00 Kč	-1 103 707,00 Kč	16. rok	
Celkem za 4. odpisovou skupinu			393 203 662,76 Kč	149 786 112,26 Kč	6 360 373,00 Kč			26 251 695,00 Kč	-19 891 322,00 Kč	

