

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2012

DANA BENEŠOVÁ

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU
Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

PODNIKOVÁ EKONOMIKA

Vysoká škola ekonomie a managementu
+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Problematika zdanění dlouhodobého majetku při jeho pořízení a vyřazení

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

Leden/2013

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Dana Benešová / PE30

JMÉNO VEDOUCÍHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Zdenka Volkánová

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Prohlašuji tímto, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené.

Datum a místo:

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Zdence Volkánové, za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce. Dále bych ještě ráda poděkovala Ing. Janu Brantlovi za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce.

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

Problematika zdanění dlouhodobého majetku při jeho pořízení a vyřazení

Taxation of fixed assets when acquired and disposed

Autor: Dana Benešová

Souhrn

Bakalářská práce se zabývá problematikou zdanění dlouhodobého majetku při jeho pořízení a vyřazení. Téma je zpracováno z účetního a daňového hlediska dle platné české legislativy. V teoretické části je věnována pozornost obecnému pojednání dlouhodobého majetku na základě využití odborné literatury o odlišnostech daňového a účetního přístupu k dlouhodobému majetku. Dále jsou vysvětleny základní pojmy v oblasti pořízení dlouhodobého majetku, jeho oceňování, způsoby odpisování a vyřazení. V praktické části jsou vybrány konkrétní varianty pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku u jedné obchodní společnosti. Následně jsou vyčísleny zvolené účetní a daňové metody odpisování majetku včetně vyčíslení jejich vlivu na výsledek hospodaření a na základ daně z příjmů právnických osob.

Summary

The object of this thesis is the taxation of fixed assets when acquired and disposed. This topic is discussed from the accounting and taxation perspective while taking into consideration the Czech law. Based on the information found in the literature used by experts and professionals, the theoretical part describes fixed assets on a general level and discusses different tax and accounting views of fixed assets. Further in this chapter, I clarify definitions used for fixed assets, their valuation and measurement, depreciations methods and their disposition. In the practical part, I present specific situations when fixed assets were acquired and disposed of by one company. Subsequently, I outline accounting and taxation methods used for the depreciation of fixed assets and I further outline their impact on the profit/loss of the company and on the tax base of the corporate income tax.

Klíčová slova:

Dlouhodobý majetek, pořízení dlouhodobého majetku, odpisy, vyřazení majetku, ocenění.

Keywords:

Fixed assets, acquisition of fixed assets, depreciation, disposals of assets, valuation.

JEL Classification:

M000 - Business Administration and Business Economics; Marketing; Accounting:
General

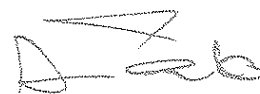
M410 - Accounting

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Dana Petrášová
Studijní program:	Ekonomika a management (Bc.)
Studijní obor:	Podniková ekonomika
Studijní skupina:	PE 30
Název BP:	Problematika zdanění dlouhodobého majetku při jeho pořízení a vyřazení
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	<ol style="list-style-type: none">1 Úvod<ol style="list-style-type: none">1.1 Cíl práce1.2 Pracovní hypotézy2 Teoreticko – metodologická část<ol style="list-style-type: none">2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku<ol style="list-style-type: none">2.1.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska2.1.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska3 Možnosti pořízení dlouhodobého majetku<ol style="list-style-type: none">3.1 Způsoby pořízení majetku3.2 Oceňování dlouhodobého majetku3.3 Odpisování dlouhodobého majetku3.4 Vyřazení majetku4 Praktická část<ol style="list-style-type: none">4.1 Variantní srovnání některých způsobů pořízení majetku4.2 Variantní srovnání některých způsobů vyřazení majetku4.3 Výběr variant pro daňovou optimalizaci4.4 Zhodnocení variant5 Závěr
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	RYNEŠ P., Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2010 VANČUROVÁ A., LÁCHOVÁ L, Daňový systém ČR 2010 VALOUCH Petr, Účetní a daňové odpisy, GRADA 2011 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví Automatizovaný systém právních informací ASPI, Wolters Kluwer Český účetní standard pro podnikatele č. 013
Vedoucí BP:	Ing. Zdenka Volkánová

Prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne 20. 2. 2012



Obsah

1 Úvod	1
1.1 Cíl práce	2
1.2 Pracovní cíle	2
2 Teoreticko-metodologická část práce	3
2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku	3
2.1.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska	3
2.1.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska	7
3 Možnosti pořízení dlouhodobého majetku	11
3.1 Způsoby pořízení dlouhodobého majetku	11
3.2 Oceňování dlouhodobého majetku	12
3.3 Odpisování dlouhodobého majetku	14
3.4 Vyřazení majetku	20
4 Praktická část	22
4.1 Variantní srovnání některých způsobů pořízení majetku	24
4.2 Variantní srovnání některých způsobů vyřazení majetku	30
4.3 Výběr variant pro daňovou optimalizaci	36
4.4 Zhodnocení variant	36
5 Závěr	37

Literatura

Seznam příloh

Seznam zkratk

DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DZC	Daňová zůstatková cena
ObchZ	Obchodní zákoník
RDO	Rovnoměrné daňové odpisy
VH	Výsledek hospodaření
Vyhláška	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění platném pro rok uvedený v závorce
ZC	Zůstatková cena
ZD	Základ daně
ZDO	Zrychlené daňové odpisy
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok uvedený v závorce.
ZU	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro rok uvedený v závorce.

Seznam tabulek

Tabulka 1 Odpisové skupiny.....	17
Tabulka 2 Odpisový plán majetku	23
Tabulka 3 Metody odpisování osobního automobilu.....	25
Tabulka 4 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.....	25
Tabulka 5 Vliv rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy u automobilu.....	27
Tabulka 6 Metody odpisování stroje.....	28
Tabulka 7 Vliv chybného stanovení odpisů na výsledek hospodaření	29
Tabulka 8 Odpisy u osobního automobilu Škoda Fabia	30
Tabulka 9 Účetní operace vyřazeného neodepsaného automobilu	31
Tabulka 10 Daňové odpisy vyřazeného neodepsaného automobilu	31
Tabulka 11 Odpisy budovy – výňatek z inventární karty	33
Tabulka 12 Účetní operace vyřazené budovy	34
Tabulka 13 Daňové odpisy vyřazené budovy	35

Seznam grafů

Graf 1 Účetní a daňové odpisy.....	26
------------------------------------	----

Seznam obrázků

Obrázek 1 Struktura dlouhodobého majetku v základu daně z příjmů	7
Obrázek 2 Struktura účetních odpisů	16
Obrázek 3 Struktura daňových odpisů	19
Obrázek 4 Účtování vyřazení dlouhodobého majetku	21

1 Úvod

Tato bakalářská práce je zaměřena na přiblížení problematiky dlouhodobého majetku, a to konkrétně na problematiku zdanění během jeho odpisování v návaznosti na jeho pořízení a při následném vyřazení.

Dlouhodobý majetek hraje důležitou roli pro jednotlivého podnikatele či obchodní společnost, neboť je potřebný k zajištění téměř každé podnikatelské činnosti. Představuje jednu z nejvýznamnějších položek aktiv účetní jednotky. Podle druhu, způsobu a rozsahu činnosti lze u každého podnikatele nebo obchodní společnosti najít více či méně odlišnou skupinu hmotného majetku dlouhodobé povahy. Do těchto skupin se řadí např. budovy, dopravní prostředky, kancelářské vybavení a nesčetná další zařízení, která umožňují podnikatelské plány.

Je tedy zřejmé, že dlouhodobý majetek je využit podnikem dlouhodobě a tento majetek nebude sloužit k prodeji. Správné nakládání s dlouhodobým majetkem představuje pro podnikatelský subjekt objemově významnou skupinu činností, která zahrnuje nejen oblast správného vymezení a ocenění majetku, ale i možnost promítnutí nákladů spojených s jeho pořízením do výsledku hospodaření, potažmo do základu daně z příjmu.

Bakalářská práce poukazuje na rozsáhlost oboru souvisejícího s dlouhodobým majetkem z účetního a daňového hlediska dle platné české legislativy. Zpracování je založeno především na čerpání z primárních zdrojů, tj. ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, z Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Zároveň je aplikován zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, pro analýzu způsobu zdanění a hledání daňové optimalizace. Dále je použita odborná literatura, internetové zdroje a vnitropodniková směrnice vybrané společnosti ABC s.r.o.

Tato práce je zaměřena na aplikaci získaných teoretických poznatků o dlouhodobém majetku v praktické části této práce. Jedná se především o způsoby zdanění při pořízení

a vyřazení majetku, dále jednoduchého popsání a blíže charakterizování odlišností účetního pohledu a daňové úpravy. Pro velkou obsáhlost problematiky, se práce zaměřuje pouze na úpravu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Práce je rozdělena do dvou částí – teoretické a praktické. Teoretická část se věnuje obecnému pojednání na základě využití odborné literatury o odlišnostech daňového a účetního přístupu k dlouhodobému majetku. Dále jsou vysvětleny základní pojmy v oblasti pořízení dlouhodobého majetku, jeho oceňování, způsoby odpisování a vyřazení. Praktická část se zabývá problematikou pořizování, následně navazujícího odpisování a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku u společnosti ABC s.r.o. U společnosti ABC s.r.o. jsou vybrány konkrétní varianty pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku, vyčíslení zvolených účetních a daňových metod odpisování majetku včetně vyčíslení jejich vlivu na výsledek hospodaření a na základ daně z příjmu právnických osob. Závěrem je provedeno zhodnocení vybraných variant pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. Práce poskytuje návrhy a doporučení aplikovatelné na společnost ABC s.r.o.

1.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je poskytnutí souhrnného přehledu dlouhodobého majetku, a to jak z účetního, tak z daňového hlediska. Dalším cílem je nastínit konkrétní vybrané varianty pořízení, vyřazení majetku a porovnání zvolených metod odpisování majetku včetně vyčíslení jejich vlivu na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů právnických osob. Závěrem je provedeno zhodnocení zmíněných přístupů a následné doporučení aplikovatelné na společnost ABC s.r.o. V případě, že z praktické části vyplynou pro společnost případná zjištění nebo doporučení, budou společnosti prezentována.

1.2 Pracovní cíle

Porovnání zvolených způsobů při pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku.

Vliv odlišnosti účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů právnických osob.

2 Teoreticko-metodologická část práce

Tato část práce je zaměřena na vysvětlení základních teoretických pojmů, jako je dlouhodobý majetek, způsoby jeho pořízení, oceňování, odpisování a vyřazení. Práce využívá metody srovnání a analýzy.

2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Tato kapitola obsahuje základní charakteristiku dlouhodobého majetku a jeho vymezení z účetního a z daňového hlediska.

K podnikatelské činnosti jsou využity dvě základní složky majetku (aktiv), a to majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý.

Podle Valoucha (2011, s. 9) je krátkodobý majetek charakteristický mimo jiné také tím, že jeho spotřeba probíhá jednorázově, v případě dlouhodobého majetku je nutno vzít na vědomí skutečnost, že účetní spotřeba dlouhodobého majetku bývá rozložena do několika účetních a období.

Autor dále uvádí, že v případě dlouhodobého majetku tedy obvykle není možno zahrnout celou pořizovací (resp. vstupní) cenu do účetních a potažmo daňových nákladů (výdajů) v jediném účetním a zdaňovacím období, nýbrž tato vstupní cena je do nákladů (výdajů) přenášena postupně ve více obdobích.

2.1.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Majetek z hlediska účetnictví vymezuje § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, přesněji prováděcí vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění, a to konkrétně v § 6-8. Vyhláška člení majetek na:

- dlouhodobý hmotný majetek (DHM);
- dlouhodobý nehmotný majetek (DNM);
- dlouhodobý finanční majetek.

U dlouhodobého hmotného majetku není ZU (2012) stanoven limit vstupní ceny na rozdíl od DHM definovaného v ZDP (2012). Bakalářská práce se bude zabývat pouze DHM a DNM.

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

Kovanicová (2005, s. 219) uvádí, že u této skupiny majetku se obvykle uvádějí tři charakteristické rysy:

- fyzická podstata;
- dlouhodobost používání přesahující dobu jednoho roku;
- dosažení určité výše ocenění, kterou stanoví sama účetní jednotka s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu.

Dlouhodobý hmotný majetek se podle Ryněše (2012, s. 86-88) dělí na:

- pozemky, nejsou-li zbožím a bez ohledu na výši ocenění;
- stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb., předměty z drahých kovů, bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti;
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti věrného a poctivého zobrazení majetku. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok nevykázaného jako dlouhodobý hmotný majetek (např. v důsledku pořizovací ceny nižší, než je limit ocenění stanovený účetní jednotkou) se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách;
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky se rozumějí:
ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 hektar;
trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí;

- dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech s dobou použitelnosti delší než 1 rok nevykázaných jako DHM se účtuje jako o zásobách;
- technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené v § 33 zákona o daních z příjmů (od částky 40 tis. Kč);
- technické zhodnocení drobného hmotného majetku účtovaného při jeho vydání do užívání přímo na vrub nákladů od částky technického zhodnocení stanovené v § 33 zákona o daních z příjmů (od částky 40 tis. Kč);
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek;
- poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, které představují dlouhodobé nebo krátkodobé pohledávky z titulu poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého majetku;
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku bez ohledu na jeho výši ocenění.

Valouch (2011, s. 13) uvádí, že v neposlední řadě je složkou DHM také tzv. jiný dlouhodobý hmotný majetek, jímž se rozumí bez ohledu na výši ocenění ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku za podmínek daných vyhláškou a umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, dále předměty kulturní hodnoty nebo obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy popř. jejich soubory.

Podle Valoucha (2011, s. 13) z hlediska účetních předpisů tedy platí, že v případě majetku, který není automaticky dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění, není jednoznačně stanoven limit vstupní ceny, od něhož by účetní jednotka byla povinna automaticky zařadit např. počítač s dobou použitelnosti delší než jeden rok do dlouhodobého majetku. Dále autor uvádí, že účetní předpisy dovolují účetní jednotce stanovit si výši ocenění těchto majetkových položek ve svém vnitřním účetním předpisu a přikazují jí pouze přihlédnout k principu významnosti a k principu věrného a poctivého zobrazení majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

Podle Kovanicové (2005, s. 222) má tato skupina následující znaky:

- je nehmotné povahy;
- doba používání je delší než jeden rok, dobou se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost, nebo po kterou může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení;
- dosahuje určité výše ocenění, kterou stanoví účetní jednotka sama, zvláštním zřetelem na princip významnosti a princip věrného a poctivého obrazu.

Za dlouhodobý nehmotný majetek jsou podle Ryneše (2012, s. 90) považovány:

- zřizovací výdaje, tj. souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku (zápisu do obchodního rejstříku), zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování, poradenské služby a nájemné. Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva;
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nebo nabyté od jiných osob, software nabytý od jiných osob (k vlastnímu užití), nebo vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s ním;
- ocenitelná práva, kterými jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů za podmínky, že byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob;
- goodwill, kterým je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu ObchZ, nabytého zejména koupí či vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností (s výjimkou změny právní formy) a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky;
- povolenky na emise, preferenční limity.

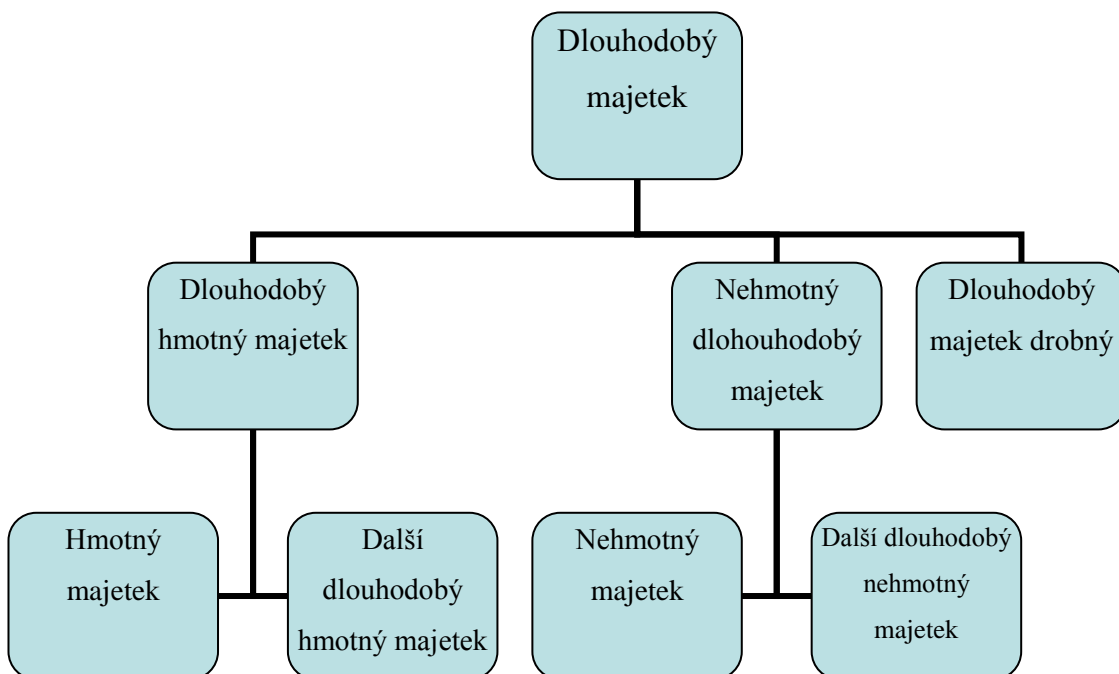
2.1.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Daňový pohled na dlouhodobý majetek podle Valoucha (2011, s.15) není úplně totožný s pohledem účetním. Autor dále uvádí, že zákon o dani z příjmu nedefinuje přímo pojem dlouhodobý majetek, nýbrž hovoří pouze o hmotném a nehmotném majetku, kde z definice těchto pojmů lze odvodit, že se jedná o majetek dlouhodobý.

Pojem hmotný majetek pro účely daně z příjmů definuje § 26 odst. 2 a 3 ZDP (2012). Z hlediska nehmotného majetku se ZDP (2012) v § 32 písm. a) odvolává při vymezení pojmu (dlouhodobý) nehmotný majetek na účetní předpisy (zákon o účetnictví a na něj navazující právní předpisy), dále však pro daňové účely zpřísňuje identifikaci nehmotného majetku.

Následující obrázek 1 zobrazuje strukturu dlouhodobého majetku z hlediska daně z příjmů.

Obrázek 1 Struktura dlouhodobého majetku v základu daně z příjmů



Zdroj: Vančurová, Láchová (2012, s. 101)

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

Dle § 26 odst. 2 ZDP (2012) se hmotným majetkem rozumí:

- samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je dle § 29 ZDP (2012) vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok;
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem;
- stavby (s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb a některých oplocení sloužících k zajišťování lesní výroby a myslivosti);
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP (2012);
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena podle § 29 ZDP (2012) je vyšší než 40 000 Kč;
- jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP (2012).

Hmotným majetkem nejsou podle ZDP (2012) zásoby. Za samostatné movité věci se podle Valoucha (2011, s. 15) považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Autor dále uvádí, že hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

Technické zhodnocení hmotného majetku

Technickým zhodnocením se podle ZDP (2012) § 33 odst. 1 rozumí výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč za dané období. Stejný zdroj dále popisuje, že technickým zhodnocením se stávají uvedené výdaje až okamžikem dokončení nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku.

Za rekonstrukci je považován dle ZDP (2012) takový zásah do majetku, který má za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizace majetku je dle ZDP (2012) rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

Dle § 32 odst. 1 ZDP (2012) se nehmotným majetkem rozumí:

- zřizovací výdaje;
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje;
- software;
- ocenitelná práva;
- jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zákonem o účetnictví.

Nehmotný majetek však musí podle ZDP (2012) splnit následující podmínky:

- musí být nabyt úplatně, vkladem, přeměnou, darováním, zděděním nebo vytvořen vlastní činností;
- jeho vstupní cena musí být vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti musí být delší než jeden rok.

Technické zhodnocení nehmotného majetku

Macháček (2008) popisuje, že za technické zhodnocení nehmotného majetku se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku nebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud tyto výdaje po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč za zdaňovací období (na rozdíl od vymezení technického zhodnocení u hmotného majetku v § 33 ZDP není u technického zhodnocení nehmotného majetku stanoveno, že částka 40 000 Kč představuje souhrn technických zhodnocení za celé zdaňovací období).

Podle ZDP (2012) § 32a odst. 6 platí, že subjekt může na základě svého rozhodnutí navýšit vstupní cenu nehmotného majetku o výdaje považované za technické zhodnocení, i když nepřekračují částku 40 000 Kč nebo tyto výdaje uplatnit jako náklad.

Při technickém zhodnocení se dle ZDP (2012) § 32 písm. a) odst. 6 pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o uplatněné odpisy, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování, nejméně však:

- audiovizuální díla – 9 měsíců;
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje - 18 měsíců;
- nehmotný majetek, pokud je právo užívání sjednáno na dobu určitou – do konce doby sjednané smlouvou;
- ostatní nehmotný majetek – 36 měsíců.

Odpisovat se začíná ze zvýšené vstupní ceny v následujícím měsíci po měsíci, kdy bylo technické zhodnocení ukončeno (Zákon č. 586/1992 Sb.).

3 Možnosti pořízení dlouhodobého majetku

Pořízení majetku je jeden z prvních kroků, které je třeba uskutečnit, pokud chceme vlastnit majetek. Správné rozlišení formy pořízení dlouhodobého majetku je rozhodující i pro jeho ocenění a účtování.

Ryneš (2012, s. 106) uvádí, že proces pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku zachycuje na účtech účtové skupiny 04-Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Autor uvádí, že tyto účty mají charakter účtů kalkulačních a sledují se na nich jednotlivé složky pořizovacích cen do doby uvedení do užívání. Okamžik převodu věci do užívání dle Ryneše je momentem přeúčtování na účty účtových skupin 01,02 a 03.

Pojem uvedení do užívání Kovanicová (2005, s. 238) vysvětluje jako zabezpečení všech technických funkcí potřebných k jeho používání a splnění všech povinností vyplývajících z právních předpisů (např. o bezpečnosti a hygieně práce).

3.1 Způsoby pořízení dlouhodobého majetku

Firmy mají více možností, jak pořídit dlouhodobý majetek. Způsob pořízení se pak odrazí jak ve způsobu odpisování, tak při samotném oceňování majetku.

Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze podle Ryneše (2012, s. 106) realizovat těmito způsoby:

- koupí;
- vytvořením vlastní činností;
- nabytím práv k výsledkům duševní a tvořivé činnosti;
- bezúplatné nabytí, resp. darováním;
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, např. nepeněžité vklady do obchodních společností při zvyšování základního kapitálu nebo při přeměnách podle obchodního zákoníku;
- bezúplatným převodem podle právních předpisů;
- převodem z osobních vlastnictví do obchodního majetku individuálního podnikatele.

3.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Při pořízení hmotného majetku můžeme tento majetek ocenit několika způsoby.

Oceňování v účetnictví

Na základě §24, odst. 2 ZU (2012) rozlišují účetní jednotky dva rozdílné okamžiky, ke kterým oceňují dlouhodobý majetek, a to:

ocenění při nabytí majetku a ocenění k rozvahovému dni.

a) ocenění při nabytí

Výše uvedený zákon uvádí tyto ceny:

- pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen + náklady s jeho pořízením související (§25, odst. 4, písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví); toto ocenění se použije, je-li majetek pořízený za úplatu, tj. koupí;
- reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (§25, odst. 4, písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví); toto ocenění se použije při nabytí majetku bez úplaty (darování, inventarizační přebytek) nebo u majetku vytvořeného vlastní činností, pokud vlastní náklady nelze zjistit;
- vlastní náklady jsou veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností, popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku přesahuje období jednoho účetního období (Český účetní standard pro podnikatele č. 013).

Vyhláška (2012) §47, uvádí v odstavci 1 a 2 náklady, které lze a nelze zahrnout do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

b) ocenění k rozvahovému dni

Při oceňování ke konci rozvahového dne dle ZU (2012) musí účetní jednotky brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty a zahrnout jen jisté zisky.

Oceňování pro účely zákona o daních z příjmů

Oceňování podle daňových předpisů upravuje především ZDP (2012) v § 29 odst. 1, který uvádí pojem vstupní cena.

Vančurová, Láchová (2012, s. 102) uvádějí, že vstupní cena je ocenění majetku, z něhož se majetek odepisuje.

ZDP (2012) § 47 uvádí, že vstupní cenou hmotného majetku se rozumí:

- pořizovací cena;
- vlastní náklady;
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva;
- reprodukční pořizovací cena;
- cena při nabytí majetku zděděním nebo darováním stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku;
- hodnota technického zhodnocení podle § 33, odst. 1, ZDP;
- přepočtená zahraniční cena podle § 23, odst. 17, ZDP.

Vstupní cena se dle Vančurové, Láchové (2012, s. 103) zpravidla po zahájení daňového odpisování nemění. Autorka uvádí, že pokud se změní, tak nejčastěji z důvodu provedení technického zhodnocení.

Vyhláška (2012) § 47 uvádí, že ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se sníží o dotaci poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

3.3 Odpisování dlouhodobého majetku

Česká účetní legislativa rozlišuje odpisování majetku mezi odpisy pro účetní účely a odpisy pro daňové účely. Účetní odpisy jsou stanoveny v ZU (2012) a daňové odpisy vymezuje ZDP (2012).

Zatímco účetní odpisy mají podle Kovanicové (2005, s. 238) odpovídat reálnému opotřebení majetku, a proto způsob jejich výpočtu je v pravomoci podniku, daňové odpisy (odpisy počítané pro účely daňové, jejichž výše se uznává při výpočtu daně z příjmů) nepřihlížejí ke specifickým (provozním, finančním aj.) podmínkám podniku.

Výše účetních a daňových odpisů bude dle autorky tedy málokdy shodná. Dále autorka uvádí, že do účetnictví patří vždy jen odpisy účetní, protože právě ty vyhovují požadavku věrného zobrazení skutečnosti, a daňové se zjišťují mimo soustavu účetních zápisů.

Následující text bude zaměřen na rozdělení účetních a daňových odpisů a jejich metod.

Účetní odpisy

Jako prioritu účetního odpisování uvádí Prudký, Lošťák (2011, s. 87) vytvoření odpisového plánu. V daném plánu je dle autorů nutné si stanovit především metodu odpisování, tj. postup, jakým bude majetek odpisován, a podle dané metody určit i dobu odpisování. Z tohoto hlediska by měla být na základě autorů doba odpisování stanovena tak, aby co nejvěrněji odpovídala skutečné době použitelnosti majetku, tedy jeho opotřebení. Tuto dobu si stanovuje účetní jednotka sama. Je ovšem nanejvýš důležité, aby tato doba odpovídala skutečnosti, neboť základním bodem účetnictví je, že musí poskytovat co nejvěrnější obraz o skutečné majetkové situaci podniku.

Výjimku z tohoto pravidla tvoří podle Valoucha (2011, s. 40 - 41) zřizovací výdaje, goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku, a to dle zákonných předpisů. Zřizovací výdaje se odpisují nejdéle po dobu 5 let. Kladný i záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů (resp. do výnosů). Oceňovací rozdíl k nabytému majetku, a to aktivní nebo pasivní, se odpisuje po dobu 180 měsíců rovnoměrně ode dne nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů (resp. do výnosů).

Březinová, Munzar (2006, s. 226) uvádí, že odpisováním se vyjadřuje nejen fyzické opotřebení, ale i opotřebení morální, způsobené vědeckotechnickým pokrokem. Účetním odpisováním se podle autorů snižuje hodnota dlouhodobého majetku přenášením do nákladů účetní jednotky. Dále autoři popisují, že každoročně tak vstupuje do nákladů část hodnoty dlouhodobého majetku odpovídající stupni jeho fyzického a morálního opotřebení. Konkrétní měsíční odpis se podle Štohl (2010, s. 85) stanoví na základě odpisového plánu účetní jednotky.

Pro potřeby účetnictví se obecně používají dvě základní metody odpisování. Jedná se o metodu časovou a výkonovou. Výběr metody pro výpočet účetních odpisů závisí čistě na účetní jednotce. Nejde přitom o jediné dva možné způsoby odpisování.

Metoda časová

Tato metoda vychází z doby použitelnosti majetku.

Valouch (2011, s. 41) rozlišuje tři varianty:

- rovnoměrné účetní odpisy;
- zrychlené účetní odpisy;
- zpomalené účetní odpisy.

a) rovnoměrné účetní odpisy

Tento způsob odpisování je volen v případě, kdy dochází k opotřebení používaného majetku skutečně rovnoměrně. Výše ročních (měsíčních) odpisů se nemění, jsou konstantní. Hlavní výhodou tohoto způsobu odpisování je jeho jednoduchost.

b) zrychlené účetní odpisy

Zde platí pravidlo, že odpis předchozího roku je vyšší než v roce následujícím.

Používá se hlavně u majetku, který v průběhu prvních let ztrácí používáním větší část své hodnoty než v následujících letech. Slouží jako ochrana před zastaráváním majetku a před inflací.

c) zpomalené účetní odpisy

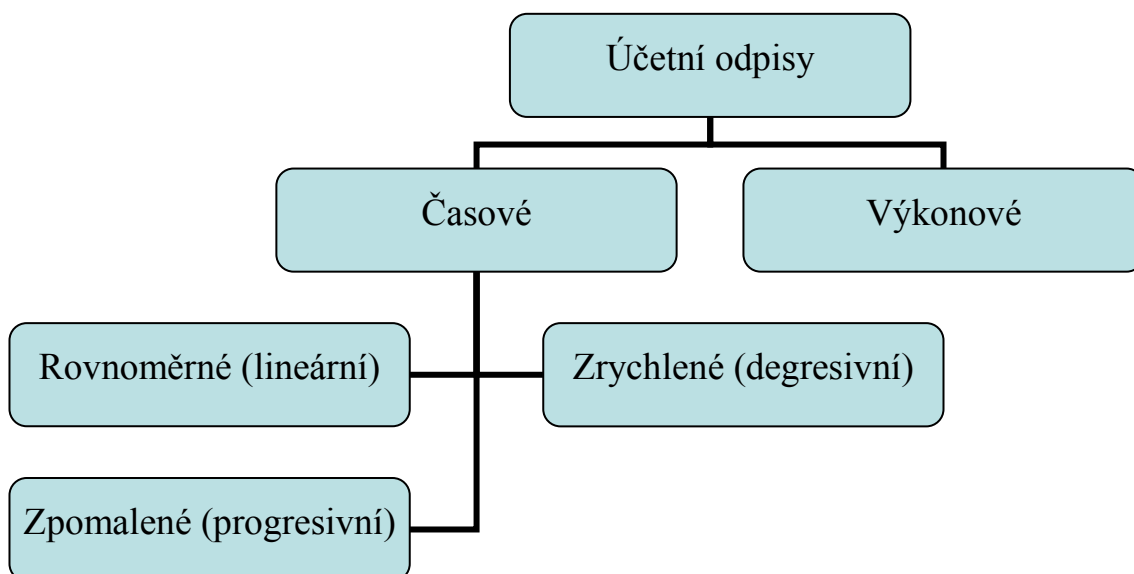
Tento způsob odpisování si podnik volí, jestliže majetek ztrácí hodnotu především na konci své životnosti.

Metoda výkonová

Dle Valoucha (2011, s. 48) se používá u strojů nebo zařízení a vyjadřuje fyzické opotřebení majetku. Tato metoda ovšem podle autora nezachycuje morální opotřebení majetku. Dále uvádí, že výše odpisů tedy závisí na celkovém výkonu a jeho rozložení během doby používání. Autor konstatuje, že v této metodě dochází k odpisování především v závislosti na výkonech, např. na počtu výrobků, kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo.

Pro lepší názornost je na obrázku 2 uvedena struktura účetních odpisů.

Obrázek 2 Struktura účetních odpisů



Zdroj: Vlastní zpracování podle Vančurová, Láchová (2012, s. 106)

Daňové odpisy

Výpočet daňových odpisů je striktně vymezen ZDP (2012). Kelblová (2012, s. 59) uvádí, že poplatníky, kteří jsou oprávněni uplatňovat odpisy, vymezuje § 28 zákona o daních z příjmů. Není-li podle ZDP (2012) umožněno uplatnění jiné formy daňového uplatnění odpisů, je poplatník nucen přistoupit k výpočtu odpisů rovnoměrných nebo zrychlených. Pro obě tyto techniky je společným znakem nutnost zařadit majetek v prvním roce odpisování do jedné ze šesti odpisových skupin předepsaných ZDP (2012). Zařídění majetku do jednotlivých odpisových skupin je uvedeno v rámci přílohy č. 1 ZDP (2012). Zařazení do odpisových skupin dle ZDP (2012) určuje dobu odpisování a nesmí se po celou dobu odpisování měnit.

Odpisovým skupinám jsou přiřazeny odpisové sazby dle ZDP (2012), které jsou uvedeny v příloze 1.

Přehled o minimální době odpisování v jednotlivých odpisových skupinách a zařídění majetku do těchto skupin je znázorněn v následující tabulce 1.

Tabulka 1 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Příklad	Počet let odpisování
1	Počítače, stroje pro zemědělství	3
2	Nákladní aut., traktory, většina pracovních strojů, autobusy, letadla, dvoustopá motorová osobní vozidla	5
3	Tramvaje, vozy metra, těžná zařízení, stroje oceláren	10
4	Věže, stožáry, budovy z lehkých hmot, plynovody, stavby elektráren	20
5	Budovy a haly, byty a nebytové prostory, mosty, silnice, dálnice, vodní díla	30
6	Administrativní budovy, hotely, školy, muzea, historické památky	50

Zdroj: Volkánová (2012)

Jednou ze základních zásad daňových odpisů dle Vančurové, Láchové (2012, s. 102) je, že lze odpisovat maximálně do výše vstupní ceny (v případě odpisování ze zvýšené

vstupní ceny pak do výše zvýšené vstupní ceny). Spíše než účetní odpovídající zásadě pravdivého zobrazení jsou daňové odpisy podle autorek přizpůsobeny představě státu o rozložení základu daně poplatníka.

Rovnoměrné odpisování se řídí podle autorek odpisovanými sazbami diferencovanými podle odpisových skupin a zrychlené odpisování využívá odpisových koeficientů.

Rovnoměrné a zrychlené odpisování v prvním roce a dalších letech vypočteme podle následujícím způsobem Vančurová, Láchová (2012, s. 114).

Rovnoměrné odpisování

V prvním roce odpisování se odpisuje podle vzorce:

$$O_1 = (VC \times S_1) / 100,$$

kde O_1 = odpis v prvním roce odpisování

VC = vstupní cena

S_1 = odpisová sazba pro první rok odpisování.

Odpisy v dalších letech odpisování jsou potom stejné a rovnají se:

$$O_n = (VC \times S) / 100,$$

kde O_n = odpis v dalších letech odpisování

S = odpisová sazba v dalších letech odpisování.

Zrychlené odpisování

V prvním roce odpisování se odpisuje podle algoritmu:

$$O_1 = VC / k_1,$$

kde O_1 = odpis v prvním roce odpisování

k_1 = koeficient pro odpisování v prvním roce odpisování.

V dalších letech odpisování se odpisuje podle vzorce:

$$O_n = (2 \times ZC_{n-1}) / k \cdot (n-1),$$

kde O_n = odpis v dalších letech odpisování

n = pořadové číslo roku odpisování

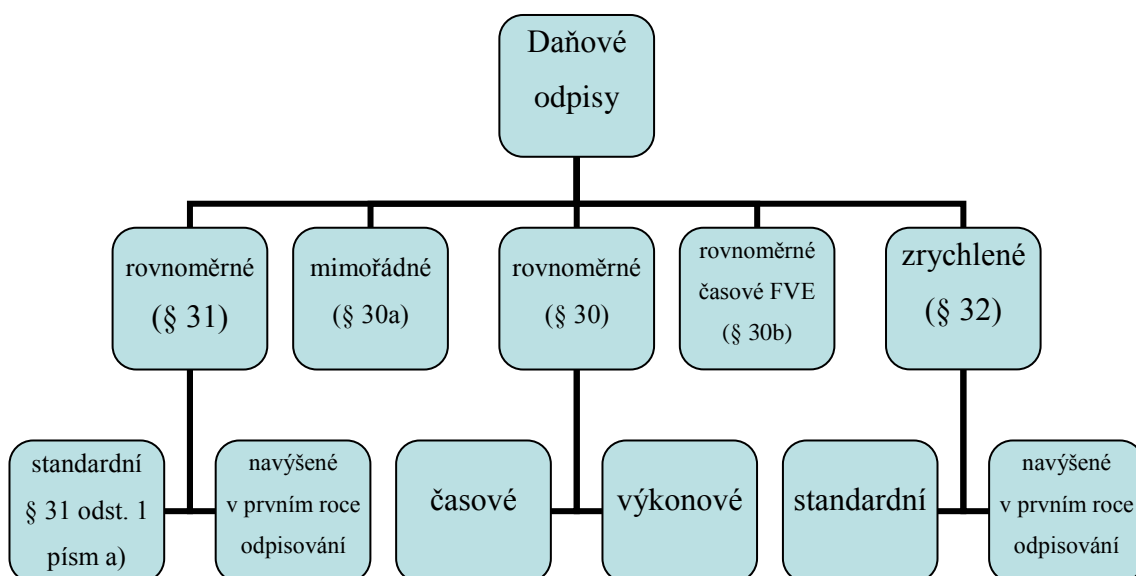
ZC_{n-1} = zůstatková cena k poslednímu dni předešlého zdaňovacího období

k = koeficient pro odpisování v dalších letech odpisování

$n-1$ = počet let, po která se již odpisovalo.

Následující obrázek 3 zobrazuje strukturu daňových odpisů

Obrázek 3 Struktura daňových odpisů



Zdroj: Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Sklállová, Tkáč, Vlach (2011, s. 83)

Štohl (2009, s. 55) upozorňuje, že v důsledku rozdílných účetních a daňových odpisů může docházet k dočasným rozdílům mezi ziskem v účetnictví a základem daně z příjmů.

3.4 Vyřazení majetku

K vyřazení dlouhodobého majetku přistupuje poplatník podle Jaroše (2011, s. 104) tehdy, pokud pozbývá vlastnická práva nebo ekonomická práva k příslušnému majetku.

Ryneš (2012, s. 113) uvádí, že vyřazení hmotného a nehmotného investičního majetku se dělí následujícími způsoby:

- likvidací – dobrovolnou po skončení doby odpisování (užívání), dobrovolnou před skončením doby odpisování, v důsledku škod, v důsledku mank;
- prodejem;
- darováním;
- vkladem do základního kapitálu jiného subjektu;
- bezúplatným převodem podle právních předpisů;
- přeřazením z obchodního majetku (podnikání) do osobního užívání u individuálního podnikatele.

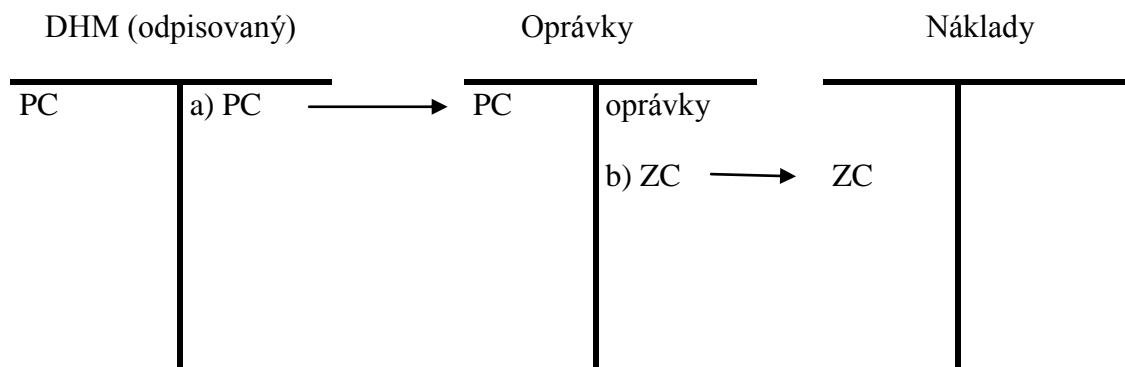
Jak píše Březinová, Munzar (2006, s. 231) vyřazení dlouhodobého majetku, který se odpisuje, lze rozdělit na dvě fáze:

- úbytek na majetkovém účtu (převedení pořizovací ceny majetku na příslušný účet oprávek, po porování pořizovací ceny a dosavadních oprávek nastane druhá fáze);
- doúčtování zůstatkové ceny (rozdílu mezi pořizovací cenou a dosavadními oprávkami) na účet odpovídající účelu vyřazení.

Vyřazení dlouhodobého majetku, který se neodpisuje, popisují autoři jako zúčtování z majetkového účtu na příslušný účet odpovídající účelu vyřazení.

Následující obrázek 4 znázorňuje schéma účtování vyřazení odpisovaného dlouhodobého majetku.

Obrázek 4 Účtování vyřazení dlouhodobého majetku



Zdroj: vlastní zpracování

4 Praktická část

V praktické části jsou srovnány některé varianty způsobu pořízení a vyřazení majetku a následné zhodnocení variant.

Představení společnosti

Pro vypracování této části byla poskytnuta data vybranou společností, která si nepřála být jmenována. Z tohoto důvodu je v práci použit název ABC. Společnost vznikla v roce 2012. Právní forma společnosti ABC je společnost s ručením omezeným a je plátcem daně z přidané hodnoty. Předmět podnikání společnosti ABC s.r.o. je výrobní a obchodní činnost. Společnost ABC s.r.o. je právnickou osobou a musí vést účetnictví podle § 1 odst. 2 ZU (2012).

Vnitropodniková směrnice vypracovaná společností ABC s.r.o., je uvedena v příloze 2.

Pro tuto práci byly ze směrnice vybrány následující relevantní údaje:

- dlouhodobým hmotným majetkem je majetek se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok;
- dlouhodobým nehmotným majetkem je majetek se vstupní cenou vyšší než 60 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok;
- hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cenou vyšší než 10 000 - 40 000 Kč považuje za dlouhodobý drobný hmotný majetek;
- nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cenou vyšší než 10 000 – 60 000 Kč považuje za dlouhodobý drobný nehmotný majetek;
- majetek s cenou od 0 – 10 000 Kč je účtován při pořízení do nákladů a je evidován pouze v rámci příslušných nákladových účtů, a to na účet 501 022 – drobný hmotný majetek do 10 000 Kč a na účet 518 013 – drobný nehmotný majetek do 10 000 Kč. Inventární karta majetku se nevyhotovuje.

Vnitropodniková směrnice společnosti stanovuje, že pořízený majetek v průběhu účetního období je odpisován rovnoměrně od prvního dne následujícího měsíce po zařazení majetku do užívání. Účetní období je kalendářní rok.

Účetní odpisy jsou účtovány měsíčně. Daňové odpisy se řídí příslušnými ustanoveními podle ZDP (2012).

Tyto odpisy se řídí příslušnými sazbami platnými pro konkrétní odpisovou skupinu.

Společnost si stanoví metodu daňového odpisování, rovnoměrnou nebo zrychlenou.

Tuto metodu si zvolí individuálně pro každou majetkovou položku a nesmí ji změnit po celou dobu odpisování.

Účetní odpisový plán

Společnost ABC s.r.o. má sestavený odpisový plán, na jehož základě provádí účetní odpisování majetku v průběhu jeho používání. Při sestavování odpisového plánu společnost dodržuje zásady věrného a poctivého obrazu při vedení účetnictví.

Společnost je zaměřena na obchodní činnost, proto disponuje jen malým množstvím majetku. Ve své evidenci má čtyři dlouhodobé hmotné majetky.

Odpisový plán společnosti ABC je znázorněn v následující tabulce 2.

Tabulka 2 Odpisový plán majetku

Inventární číslo	Druh majetku	Pořizovací cena v Kč	Metoda odpisování	Doba živostnosti v měsících
10IM00001	Škoda Octavia	555 000	Časová	36
10IM00002	Stroj	225 000	Časová	60
10IM00003	Škoda Fabia	558 000	Časová	36
10IM00004	Budova	1 200 000	Časová	360

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací ze společnosti ABC s.r.o.

4.1 Variantní srovnání některých způsobů pořízení majetku

V následující kapitole jsou porovnány způsoby pořízení majetku na dodavatelskou fakturu a darováním, následné odpisování a zhodnocení těchto variant.

a) pořízení nového osobního automobilu na fakturu

První majetek, který se u společnosti ABC s.r.o. eviduje, je osobní automobil Škoda Octavia. Osobní automobil byl pořízen 29.7.2010 a ten samý den zařazen do užívání. Automobil společnost zakoupila nový přímo od prodejce za pořizovací cenu 666 000 Kč včetně DPH. Registrační značka byla vozidlu přidělena 3.8.2010. Automobil je využíván výhradně jen pro ekonomickou činnost. Osobní automobil byl zařazen podle ZDP (2012) do druhé odpisové skupiny, a to jako dvoustopá motorová vozidla osobní.

Dle vnitropodnikové směrnice se majetek odpisuje od prvního dne následujícího měsíce po zařazení majetku do užívání, to by znamenalo, že by se začalo odpisovat 1.8.2010. Společnost si je ale vědoma, že musí splnit podmínku uvedení do užívání. Ta je dána § 26 odst. 10 ZDP (2012). Tato podmínka znamená splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání, obdobné platí i v účetnictví.

U společnosti ABC s.r.o. se tak zahájí odpisování nejdříve dnem první registrace vozidla, tj. 3.8.2010.

Název majetku: Škoda Octavia

Pořizovací cena: 555 000 Kč (bez DPH)

Datum zařazení: 29.7.2010

Podle ZDP patří automobil do odpisové skupiny 2 a životnost je 5 let.

V účetním odpisovém plánu společnosti je životnost automobilu 3 roky (tj. 36 měsíců).

Odpisování bylo zahájeno od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl dlouhodobý majetek zařazen do obchodního majetku. Společnost si může zvolit metodu rovnoměrných nebo zrychlených odpisů.

Průběh odpisování při výše uvedených metodách znázorňuje následující tabulka 3.

Tabulka 3 Metody odpisování osobního automobilu

Rok	Účetní odpisy	Rovnoměrné daňové odpisy	Zrychlené daňové odpisy
2010	77 083	61 050	111 000
2011	185 000	123 488	177 600
2012	185 000	123 488	133 200
2013	107 917	123 488	88 800
2014	-	123 486	44 400

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Rozdílnost účetních a daňových odpisů vede k úpravě výsledku hospodaření, následně ovlivní základ daně i daňovou povinnost, případně výši daňové ztráty.

Následující tabulka 4 zobrazuje rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, o který se musí upravit základ daně.

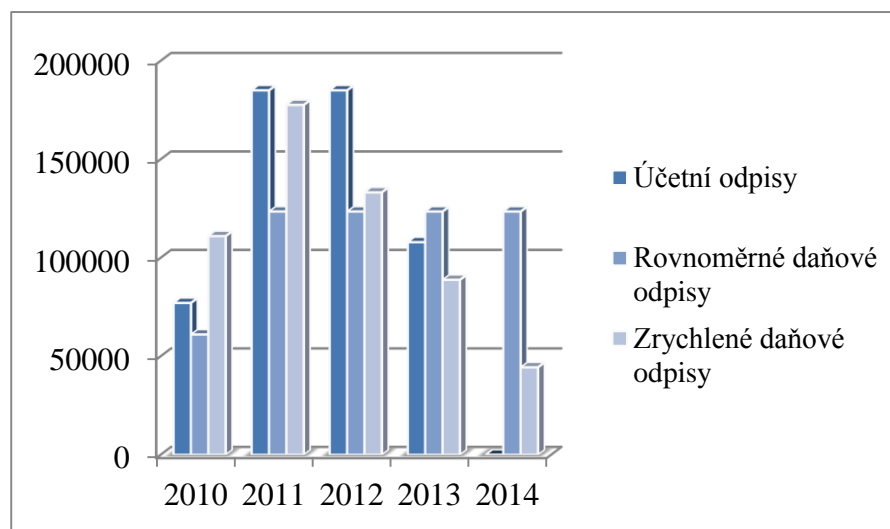
Tabulka 4 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Účetní odpisy = daňové odpisy	Daňový základ není třeba upravit
Účetní odpisy > daňové odpisy	Daňový základ navýšíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (+ rozdíl)
Účetní odpisy < daňové odpisy	Daňový základ snížíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (- rozdíl)

Zdroj: vlastní zpracování

Pro lepší názornost jsou rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy zobrazeny v následujícím grafu 1.

Graf 1 Účetní a daňové odpisy



Zdroj: vlastní zpracování

Graf znázorňuje, že rovnoměrné odpisy jsou nejnižší v prvním roce, ale v dalších letech se už nemění. Vysoké hodnoty dosahují zrychlené odpisy v roce 2011 a 2012, ale pak klesají. V roce 2013 a 2014 jsou zrychlené nižší než rovnoměrné. Vysoké odpisy nemusí nutně znamenat pro firmu to nejlepší řešení hlavně z hlediska dlouhodobého plánování firmy v oblasti daňové optimalizace.

U společnosti ABC s.r.o. se vede účetnictví a účtuje se o odpisech, proto se musí pro potřeby úpravy výsledku hospodaření (tj. rozdíl mezi výnosy a náklady, při kterém vznikne zisk nebo ztráta) před zdaněním na základ daně z příjmů upravit tento základ daně o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

Vliv rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy na daňový základ je znázorněn v následující tabulce 5.

Tabulka 5 Vliv rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy u automobilu

Rok	Účetní odpisy	Rovnoměrné daňové odpisy (RDO)	Zrychlené daňové odpisy (ZDO)	Vliv na základ daně (RDO)	Vliv na základ daně (ZDO)
2010	77 083	61 050	111 000	16 033	33 917
2011	185 000	123 488	177 600	61 512	7 400
2012	185 000	123 488	133 200	61 512	51 800
2013	107 917	123 488	88 800	-15 571	19 117
2014	-	123 486	44 400	-123 482	-44 400

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Pokud ve společnosti dojde k situaci, že účetní odpisy jsou vyšší než daňové, je nutno upravit při zpracování daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob základ daně a to tak, že rozdíl mezi těmito odpisy přičte společnost k výsledku hospodaření. Pokud ve společnosti nastane taková situace, že daňové odpisy jsou vyšší než účetní, rozdíl odečte společnost od výsledku hospodaření. Ve výše uvedené tabulce je úprava výsledku hospodaření v prvně jmenovaném případě vyjádřena kladným číslem, opačná situace číslem záporným.

b) pořízení stroje darováním

Do společnosti ABC s.r.o. byl pořízen 28.8.2010 stroj na základě darovací smlouvy od mateřské společnosti. Společnost si uvědomuje, že z hlediska daně z příjmů právnických osob nebude přírůstek majetku z titulu nabytí stroje předmětem daně z příjmů právnických osob. Naopak bude předmětem daně darovací. Základem daně darovací je cena majetku, zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ke dni nabytí. Pro zjištění tohoto ocenění společnost využije znaleckého posudku. Znalecký posudek byl vyhotoven na 225 000 Kč.

Poplatníkem daně darovací je nabyvatel, tj. společnost ABC s.r.o. Společnost ABC s.r.o. patří do III. skupiny osob (zákon č. 357/1992 Sb.), a tudíž uplatní sazbu daně darovací 7% z hodnoty do 1 000 000 Kč. Daň darovací pro společnost ABC s. r. o. bude v souladu se ZDP (2012) nedaňovým výdajem.

Po zařazení majetku do užívání začne společnost účetně i daňově odpisovat. Společnost ABC s.r.o. může daňově odpisovat, protože společně s dárcem (mateřskou společností) nepatří do I. a II. skupiny osob, u kterých by se uplatnilo osvobození od daně darovací. V souladu s § 27 ZDP (2012) se tak nejedná o majetek vyloučený z daňového odpisování. Společnost stanovila, že účetní odpisy v případě tohoto majetku se budou rovnat daňovým a stroj bude daňově odpisovat rovnoměrně. Stroj je zařazen do odpisové skupiny 2 a bude tedy odpisován 5 let. Společnost začala odpisovat podle vnitropodnikové směrnice od prvního dne následujícího měsíce po zařazení majetku do užívání, tj. od 1.9.2010.

Karta dlouhodobého majetku, v tomto případě stroje, je uvedena v příloze 3.

Účetní odpisy uplatněné společností a rovnoměrné daňové odpisy u stroje znázorňuje následující tabulka 6.

Tabulka 6 Metody odpisování stroje

Rok	Účetní odpisy	Rovnoměrné daňové odpisy
2010	24 750	24 750
2011	50 063	50 063
2012	50 063	50 063
2013	50 063	50 063
2014	50 061	50 061

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Za předpokladu, že budou účetní a daňové odpisy stanoveny tímto způsobem, není nutné provést žádnou úpravu výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob.

Při podrobném studiu vnitropodnikové směrnice bylo zjištěno, že společnost nedodržela postup, který je stanovený v této směrnici. U odpisování stroje si společnost stanovila, že účetní odpisy se budou rovnat daňovým odpisům. Ve směrnici má však uvedeno, že účetní odpisy mají být stanoveny na měsíční bázi s rovnoměrným odpisováním počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení majetku do užívání.

V následující tabulce 7 je zobrazen vliv chybně stanovených účetních odpisů společnosti ABC s.r.o. a porovnat s výpočtem, který je v souladu s vnitropodnikovou směrnicí. V posledním sloupci tabulky 7 je uveden rozdíl, který představuje negativní dopad na výsledek hospodaření společnosti.

Tabulka 7 Vliv chybného stanovení odpisů na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy společnosti ABC s.r.o. (1)	Účetní odpisy na základě mého výpočtu (2)	Rozdíl - vliv na VH (1-2)
2010	24 750	15 000	9 750
2011	50 063	45 000	5 063
2012	50 063	45 000	5 063
2013	50 063	45 000	5 063
2014	50 061	45 000	5 061
2015	-	30 000	-30 000

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací z vnitropodnikové směrnice společnosti ABC s.r.o.

Společnost se chybně rozhodla, že stanoví účetní odpisy stroje ve výši daňových. To znamená, že účtuje o odpisech, které slouží pro účely stanovení daňového základu. Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, je tento postup v rozporu s vnitropodnikovou směrnicí; takto zjištěné účetní odpisy nevyjadřují skutečné opotřebení majetku tak, jak na něj nahlíží společnost. U účetních odpisů by měla společnost rozložit pořizovací cenu stroje do nákladů během doby jeho stanovené životnosti.

Je sice pravda, že tímto postupem nedojde k ovlivnění daňového základu, ale dojde k ovlivnění výsledku hospodaření. Rozdíl mající vliv na výsledek hospodaření je znázorněn v tabulce 7. Společnost se tak dopouští porušení zákona o účetnictví, neboť nerespektuje zásadu věrného a poctivého zobrazení a zásadu správnosti.

4.2 Variantní srovnání některých způsobů vyřazení majetku

Dlouhodobý majetek se vyřazuje několika způsoby. V této kapitole jsou popsány způsoby vyřazení majetku prodejem a v důsledku škody.

a) vyřazení osobního automobilu prodejem

Společnost ABC s.r.o., která je plátcem DPH, se rozhodla prodat v roce 2012 osobní automobil Škoda Fabia. Osobní automobil společnost pořídila v 20.6.2010 za částku 558 000 Kč bez DPH, tj. 669 600 Kč včetně DPH. Tento osobní automobil společnost prodala v červnu 2012 za 325 000 bez DPH, tj. 390 000 Kč včetně DPH.

Osobní automobil není ještě plně odepsán. Z hlediska účetního odpisování společnost odpisovala v souladu s vnitropodnikovou směrnicí; daňový odpis zvolila rovnoměrný. Odpisy na inventární kartě, která byla vyhotovena k datu zařazení majetku, jsou znázorněny v tabulce 8.

Tabulka 8 Odpisy u osobního automobilu Škoda Fabia

Rok	Účetní odpisy	Rovnoměrné daňové odpisy
2010	93 000	61 380
2011	186 000	124 155
2012	186 000	124 155
2013	93 000	124 155
2014	-	124 155

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Ve společnosti došlo 30.6.2012 k prodeji automobilu. Majetek nebyl k datu vyřazení ještě plně odepsán, a proto musí společnost vedle poměrné části ročního účetního odpisu nejdříve zaúčtovat jednorázový odpis ve výši účetní zůstatkové ceny automobilu, která činí 186 000 Kč. Až následně může účtovat o samotném vyřazení z evidence ve výši vstupní ceny, tj. 558 000 Kč. Dokladem pro účtování je protokol o vyřazení.

Vzor protokolu o vyřazení, který používá společnost ABC s.r.o. je uveden v příloze 4.

Při prodeji automobilu vznikl společnosti výnos. Tento výnos v hodnotě 325 000 Kč společnost zaúčtovala ve prospěch výnosového účtu 641 100 – Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku. Protože je společnost plátce DPH, samozřejmě má povinnost odvést DPH z tohoto prodeje.

V následující tabulce 9 jsou znázorněny účetní operace při vyřazení plně neodepsaného automobilu v důsledku prodeje.

Tabulka 9 Účetní operace vyřazeného neodepsaného automobilu

Popis účetní operace	Částka
Účetní odpis k 30.6.2012	93 000
Doúčtování účetní zůstatkové ceny podle účelu vyřazení	186 000
Vyřazení automobilu z účetní evidence	558 000
Faktura za prodej vyřazeného automobilu (zaúčtování do výnosů)	
cena bez DPH	325 000
DPH 20%	65 000

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Účetním výsledkem hospodaření společnosti z této operace bude zisk ve výši 46 000 Kč. Společnost výsledek hospodaření zjistí odečtením výnosů (tržba z prodeje vyřazeného automobilu) a souvisejících nákladů (řádný účetní odpis a účetní ZC).

V tabulce 10 jsou vypočteny daňové odpisy osobního automobilu Škoda Fabia.

Tabulka 10 Daňové odpisy vyřazeného neodepsaného automobilu

Rok	DZC na počátku období	Daňový odpis	DZC na konci období
2010	-	61 380	496 620
2011	496 620	124 155	372 465
2012	372 465	62 078	310 387*

*Pozn.: uvedená částka představuje DZC k datu vyřazení majetku

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

V roce vyřazení majetku lze uplatnit poloviční daňový odpis v souladu s § 26 odst. 7 písm. a) ZDP (2012). Společnost splnila podmínku pro jeho uplatnění, neboť měla majetek v evidenci na počátku daného zdaňovacího období. Podle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP (2012) je dále daňovým nákladem daňová zůstatková cena prodaného majetku, který není vyloučen z daňového odpisování. Uvedenou podmínku tak tento majetek splňuje.

I v případě vyřazení majetku společnost provedla úpravu účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů o rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem, a to následujícím způsobem:

účetní odpis = 93 000 Kč

daňový odpis = 62 078 Kč

rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem = 30 922 Kč

Společnost provedla úpravu (zvýšení) účetního výsledku hospodaření na základ daně o 30 922 Kč.

Další úpravu výsledku hospodaření na základ daně, kterou musela společnost provést, je úprava o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou.

účetní ZC = 186 000 Kč

daňová ZC = 310 387 Kč

rozdíl mezi účetní a daňovou ZC = - 124 387 Kč

Společnost dále upravila výsledek hospodaření (snížila jej) o částku 124 387 Kč.

Celkový vliv prodeje automobilu v rámci transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob činí 93 465 Kč. Uvedená kumulovaná částka výsledek hospodaření sníží.

b) vyřazení budovy v důsledku škody

Výrobní budova byla zahrnuta v obchodním majetku společnosti od 13.4.2010 v částce 1 200 000 Kč (uvedená částka nezahrnuje DPH, která byla uplatněna jako nárok na odpočet daně na vstupu). Budova byla zařazena společností do 5. odpisové skupiny a daňově se začala odpisovat zrychleně. Účetně se odpisuje v souladu s vnitropodnikovou směrnicí, tj. 30 let.

Ve třetím roce 13.8.2012 došlo ke zničení budovy požárem po zásadu blesku a budova musela být z důvodu nerentabilní rekonstrukce vyřazena.

V níže uvedené tabulce 11 je uveden výpočet účetních a daňových odpisů, který představuje výňatek z inventární karty a odpisového plánu majetku, které byly sestaveny k datu zařazení majetku. Odpisy jsou znázorněny pouze do třetího roku, ve kterém došlo k požáru.

Tabulka 11 Odpisy budovy – výňatek z inventární karty

Rok	Účetní odpisy	Zrychlené daňové odpisy
2010	26 667	40 000
2011	40 000	77 334
2012	40 000	74 667

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Z hlediska ZDP (2012) musí společnost rozlišit, zda ke škodě došlo v důsledku živelné pohromy nebo neznámým pachatelem na základě potvrzení od policie, či jiným způsobem. Živelná pohroma je dle § 24 odst. 10 ZDP (2012) definovaná jako nezaviněný požár, výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň atp. Jelikož se v tomto případě jedná o definovanou živelnou pohromu v podobě požáru v důsledku úderu bleskem, uvedená škoda představuje daňový náklad. Společnost však musí hodnotu škody doložit posudkem od pojišťovny nebo posudkem soudního znalce. Budovu měla společnost pojištěnou a výše náhrady od pojišťovny byla 1 000 000 Kč.

V roce vyřazení budovy vznikl u společnosti nárok uplatnění polovičního daňového odpisu v souladu s § 26 odst. 7 písm. a) ZDP (2012). Společnost splnila podmínku pro jeho uplatnění, neboť měla majetek v evidenci na počátku daného zdaňovacího období.

Podle § 24 odst. 2 písm. 1) ZDP (2012) může společnost uplatnit zůstatkovou cenu do daňových nákladů, protože budova byla vyřazena v důsledku škody definované dle ZDP (2012), jak bylo uvedeno výše. Do nákladů se zahrne celá daňová zůstatková cena. Posuzování daňové uznatelnosti z hlediska výše náhrady od pojišťovny tak není relevantní.

Z účetního hlediska nebyl majetek k datu vyřazení ještě plně odepsán, a proto musí společnost nejdříve vedle poměrné části ročního účetního odpisu zaúčtovat jednorázový odpis ve výši účetní zůstatkové ceny budovy, která činí 1 106 666 Kč. Až následně může účtovat o samotném vyřazení z evidence ve výši vstupní ceny, tj. 1 200 000 Kč. Dokladem pro účtování je protokol o vyřazení.

Vzor protokolu o vyřazení, který je u společnosti ABC s.r.o. použit, je jako v předešlém případě uveden v příloze 4.

Náhrada škody od pojišťovny představuje pro společnost výnos. Tento výnos v hodnotě 1 000 000 Kč společnost zaúčtovala ve prospěch výnosového účtu 648 300 – Ostatní provozní výnosy. Náhrada škody nepředstavuje uskutečněné zdanitelné plnění s povinností odvodu daně na výstupu.

V následující tabulce 12 jsou znázorněny účetní operace při vyřazení budovy v důsledku požáru.

Tabulka 12 Účetní operace vyřazené budovy

Popis účetní operace	Částka
Účetní odpis k 13.8.2012	26 667
Doúčtování účetní zůstatkové ceny podle účelu vyřazení	1 106 666
Vyřazení budovy z účetní evidence	1 200 000
Nárok na náhradu od pojišťovny	1 000 000

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Účetním výsledkem hospodaření společnosti z této operace bude ztráta ve výši 133 333 Kč. Výsledek hospodaření se zjistí odečtením výnosů (náhrada škody od pojišťovny) a souvisejících nákladů (řádný účetní odpis a účetní ZC).

V tabulce 13 jsou vypočteny daňové odpisy budovy.

Tabulka 13 Daňové odpisy vyřazené budovy

Rok	DZC na počátku období	Daňový odpis	DZC na konci období
2010	-	40 000	1 160 000
2011	1 160 000	77 334	1 082 666
2012	1 082 666	37 334	1 045 332*

*Pozn.: uvedená částka představuje DZC k datu vyřazení majetku

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Obdobně jako v případě vyřazení osobního automobilu musí společnost provést úpravu účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů o rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem, a to následujícím způsobem:

účetní odpis = 26 667 Kč

daňový odpis = 37 334 Kč

rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem = 10 667 Kč

Společnost provede úpravu (snížení) účetního výsledku hospodaření na základ daně o 10 667 Kč.

Další úpravou výsledku hospodaření na základ daně, která bude provedena, je úprava o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou.

účetní ZC = 1 106 666 Kč

daňová ZC = 1 045 332 Kč

rozdíl mezi účetní a daňovou ZC = 61 334 Kč

Společnost dále ve svém daňovém přiznání upraví výsledek hospodaření (zvýší jej) o částku 61 334 Kč.

Celkový dopad vyřazení budovy v důsledku této nepříznivé události na úpravu výsledku hospodaření za základ daně z příjmů právnických osob představuje částku 50 667 Kč. Tato částka výsledek hospodaření zvýší.

4.3 Výběr variant pro daňovou optimalizaci

Varianty pořízení majetku

Při variantě pořízení majetku byl zvolen způsob pořízení koupí na dodavatelskou fakturu a darování. Ani jeden zmíněný způsob pořízení majetku neovlivní základ daně z příjmů právnických osob, neboť v obou případech je možné majetek daňově odpisovat.

U způsobu pořízení majetku darováním by mohlo dojít k ovlivnění základu daně z příjmů právnických osob, pokud by bylo darování osvobozeno od daně darovací. Toto osvobození by se týkalo I. a II. skupiny osob tak, jak je vymezuje zákon č. 357/1992 Sb. (zákon o trojdani), a majetek by tak byl vyloučený z daňového odpisování, jak bylo popsáno u způsobu pořízení stroje darováním.

Dopad na základ daně z příjmů v jednotlivých letech ovlivňuje pouze volba metody daňového odpisování.

Varianty vyřazení majetku

V případech uvedených variant vyřazení majetku ovlivňuje základ daně daňová zůstatková cena, zejména její daňová nebo nedaňová uznatelnost. V obou uvedených případech vyřazení majetku u společnosti ABC s.r.o. byly splněny podmínky ZDP (2012) na daňovou uznatelnost zůstatkové ceny.

V druhém případě vyřazení majetku by mohla nastat situace, kdy by došlo k vyřazení majetku v důsledku škody, která by nesplňovala podmínky ZDP (2012) pro úplnou daňovou uznatelnost (např. v případě vichřice se silou větru menší než 75 km/h). V tomto případě by byla zůstatková cena daňově uznatelná pouze do výše náhrady škody přiznané pojišťovnou. Tento případ by tak představoval negativní dopad na základ daně.

4.4 Zhodnocení variant

Zhodnocení dopadu na základ daně z příjmů jednotlivých situací pořízení a vyřazení majetku je pro lepší názornost vyjádřeno u konkrétních případů.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo porovnání zvolených způsobů vybraných variant pořízení, vyřazení majetku a porovnání zvolených metod odpisování majetku včetně vyčíslení jejich vlivu na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů právnických osob. Bakalářská práce poskytuje i souhrnný přehled oblasti dlouhodobého majetku jak z účetního, tak z daňového hlediska dle platné české legislativy. Účetní a daňový pohled se liší tím, že účetnictví klade zejména důraz na věrné a poctivé zobrazení majetku, kdežto daňové předpisy vedou ke správné kalkulaci základu daně z příjmů právnických osob. Oblast dlouhodobého majetku je velice rozsáhlé téma, a proto se tato bakalářská práce zabývala konkrétně problematikou zdanění dlouhodobého majetku při jeho pořízení a vyřazení. Bakalářská práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část. V úvodu teoretické části je uvedeno porovnání dlouhodobého majetku z hlediska účetního a daňového. V další kapitole teoretické části byly definovány základní pojmy v oblasti pořízení dlouhodobého majetku, jeho oceňování, způsoby odpisování a vyřazení. Teoretická část čerpala z odborné literatury. Pro praktickou část byla vybrána společnost ABC s.r.o., reálně fungující výrobní a obchodní firma, která si však nepřála být konkrétně jmenována. Společnost ABC s.r.o. byla nejprve stručně charakterizována a pro zpracování praktické části byly využity veškeré důležité informace poskytnuté společností, především informace z účetnictví a vedle toho i např. vnitropodniková směrnice upravující oblast dlouhodobého majetku.

U společnosti byly vybrány konkrétní varianty pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku, dále bylo provedeno vyčíslení zvolených účetních a daňových metod odpisování majetku včetně vyčíslení jejich vlivu na výsledek hospodaření a na základ daně z příjmu právnických osob. U variant pořízení majetku byl řešen způsob pořízení koupí na dodavatelskou fakturu a darování. V případě vyřazení majetku byly zvoleny dvě situace, a to vyřazení prodejem a vyřazení v důsledku škody. Jednotlivé případy pořízení majetku byly nejprve stručně popsány a následně zohledněny propočty metod odpisování, které zvolila společnost. Výběr variant vedoucí k optimalizaci základu daně z příjmů právnických osob a zhodnocení těchto variant jsem provedla v závěrečných subkapitolách.

Při zpracování praktické části byly u společnosti ABC s.r.o. zjištěny některé závažné nedostatky. Jednalo se o nedodržení stanoveného postupu dle předložené vnitropodnikové směrnice. U druhé varianty, tj. pořízení stroje darováním, bylo společností stanoveno, že účetní odpisy se budou rovnat daňovým odpisům. To znamená, že účtuje o odpisech, které slouží primárně pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Tento postup byl však v rozporu s vnitropodnikovou směrnicí, neboť nebyla dodržena doba stanovená pro účetní odpisování majetku. Takto stanovené účetní odpisy nevyjadřují opotřebení majetku dle vnitropodnikových předpisů společnosti a dochází tak k porušení zásady věrného a poctivého zobrazení a zásady správnosti. V tomto případě lze společnosti doporučit zlepšení kontrolního systému v rámci této problematiky, kterým by se tak vyvarovala konfliktu s účetními předpisy.

Společnosti ABC s.r.o. lze doporučit, aby se zabývala problematikou účetních a daňových odpisů, protože tato oblast má návaznost na možnosti daňové optimalizace. Tato práce by měla být doporučena k praktickému využití ve společnosti ABC s.r.o.

Bakalářská práce splnila stanovené cíle a přispěla i navíc ke zjištění výše uvedených chyb společnosti ABC s.r.o. Zpracování této části by mělo ucelit názor na problematiku zdanění dlouhodobého majetku při jeho pořízení a vyřazení.

Literatura

Primární zdroj

ABC. *Vnitropodniková směrnice*. 1. vyd. Praha, 2010.

BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *ÚČETNICTVÍ I*. 6.vyd. Praha : Institut Svazu účetních, a.s., 2006. 494 s. ISBN 80-86716-29-5.

CHALUPA, R., KADLEC, J., PILÁTOVÁ, J., PROCHÁZKOVÁ, D., SEDLÁK, R., SKÁLOVÁ, J., TKÁČ, R., VLACH, P. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 5.vyd. Praha : Nakladatelství ANAG, 2011. 439 s. ISBN 978-80-7263-650-1.

JAROŠ, T. *Zdanění příjmů v roce 2011*. 1.vyd. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2011. 240 s. ISBN 978-80-247-3822-2.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XV.vyd. Praha : Nakladatelství Polygon, 2005. 444 s. ISBN 80-7273-118-1.

PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2011*. 13.vyd. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. 303 s. ISBN 978-80-7263-660-0.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*, 12. Vyd. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2012. 1096 s. ISBN 978-80-7263-714-0.

ŠTOHL, P. *Daně výklad a praktické příklady 2010*. 1.vyd. Znojmo : Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo s.r.o., 2010. 148 s. ISBN 978-80-87314-01-2.

ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost – 2.díl*. 10.vyd. Znojmo : Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s., 2009. 206 s. ISBN 978-80-87237-13-7.

VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2011*. 6. vyd. Praha : Grada Publishing a.s., 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2012*. 11. vyd. Praha : 1. VOX a.s., 2012. 355 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

Legislativa

Český účetní standard pro podnikatele č. 013

Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Odborné knihy a časopisy

KELBLOVÁ, H. Uplatňování daňových a účetních odpisů v základu daně z příjmů právnických osob v letech 2011 a 2012 – 2.část. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2012, ročník XX., č. II/2012, 88 s. ISSN 1210-5570.

VOLKÁNOVÁ, Z. *Hmotný a nehmotný majetek*. [školení] leden 2012 [cit. 31.10.2012]. Brno: 2012.

Internetové zdroje

MACHÁČEK, I. Daňáři online. *Technické zhodnocení hmotného a nehmotného majetku*. [online]. 2008 [cit. 31.10.2012]. Dostupné z WWW:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4296v6247-technicke-zhodnoceni-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>.

Přílohy

Seznam příloh

Příloha 1 Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování a odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku

Příloha 2 Vnitropodniková směrnice - majetek

Příloha 3 Karta dlouhodobého majetku - STROJ

Příloha 4 Vzor protokolu o vyřazení majetku

Příloha 1 Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování a odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování		V dalších letech odpisování		Pro zvýšenou VC/ZC	
	Rovnoměrné daňové odpisy	Zrychlené daňové odpisy	Rovnoměrné daňové odpisy	Zrychlené daňové odpisy	Rovnoměrné daňové odpisy	Zrychlené daňové odpisy
1	20	3	40	4	33,3	3
2	11	5	22,25	6	20	5
3	5,5	10	10,5	11	10	10
4	2,15	30	5,15	21	5	30
5	1,4	30	3,4	31	3,4	30
6	1,02	50	2,02	51	2	50

Pozn.: Rovnoměrné odpisování hmotného majetku upravuje § 31 a zrychlené odpisování hmotného majetku upravuje § 32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 2 Vnitropodniková směrnice - majetek

Majetek			
Číslo dokumentu:	Verze dokumentu:		
7	1		
Zpracoval:		Dne:	
Schválil:		Dne:	

Účtování majetku se řídí příslušnými ustanoveními:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví č. 563/1991, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, účtujícími v soustavě podvojného účetnictví;
- Českým účetním standardem č. 013 (Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek);
- zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu.

Evidence majetku je vedena v excelovém souboru „Majetek.xlsx“ a obsahuje:

- číslo inventární karty;
- název majetku (předmět);
- číslo faktury (nákupní);
- datum pořízení;
- datum uvedení do užívání;
- účet;
- pořizovací cenu;
- účet odpisu;
- účet oprávek;

- výši účetního odpisu;
- výši účetních opravek;
- výši účetní zůstatkové ceny;
- výši daňového odpisu;
- výši daňových opravek;
- výši daňové zůstatkové ceny.

Ke každému majetku je založena „karta hmotného majetku“, na které jsou uvedeny tyto údaje:

- inventární číslo;
- název majetku;
- pořizovací cena;
- datum pořízení;
- datum uvedení do užívání;
- datum vyřazení;
- způsob pořízení majetku;
- přehled o daňových odpisech majetku.

Pořizovací cena majetku zahrnuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady, které zahrnují především dopravu a balné.

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatně technicko-ekonomickým určením, jejichž pořizovací cena je vyšší než 40 tis. Kč a jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok.

O pořízení dlouhodobého hmotného majetku je účtováno na účet 042100 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Po uvedení do stavu způsobilého k užívání je tento majetek na základě protokolu o zařazení převeden na příslušný majetkový účet.

Technickým zhodnocením se v souladu s § 33, odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů rozumí modernizace a opravy zlepšující technické parametry předmětu vyšší než 40 tis. Kč za jedno účetní období (ať již za jeden doklad nebo součet více dokladů v daném období).

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 60 tis. Kč a jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok.

O pořízení dlouhodobého nehmotného majetku je účtováno na účet 041100 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Po uvedení do stavu způsobilého k užívání je tento majetek na základě protokolu o zařazení převeden na příslušný majetkový účet.

Drobný nehmotný a hmotný majetek

Drobným nehmotným majetkem se rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a pořizovací cenou 60 tis. Kč a cenou vyšší než 10 tis. Kč.

O pořízení dlouhodobého drobného nehmotného majetku je účtováno na účet 041100 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Po uvedení do stavu způsobilého k užívání je tento majetek na základě protokolu o zařazení převeden na příslušný majetkový účet.

Drobným hmotným majetkem se rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a pořizovací cenou 40 tis. Kč a cenou vyšší než 10 tis. Kč.

O pořízení dlouhodobého drobného hmotného majetku je účtováno na účet 042100 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Po uvedení do stavu způsobilého k užívání je tento majetek na základě protokolu o zařazení převeden na příslušný majetkový účet.

Majetek s cenou od 0 – 10 000 Kč je účtován při pořízení do nákladů a je evidován pouze v rámci příslušných nákladových účtů, a to na účet 501 022 – drobný hmotný majetek do 10 000 Kč a na účet 518 013 – drobný nehmotný majetek do 10 000 Kč.. Inventurní karta majetku se nevyhotovuje.

Odpisování majetku

Doba účetního odpisování je stanovena následujícím způsobem:

- automobily 3 roky
- stroje 5 let;
- výpočetní technika 3 roky;
- budovy 30 let;
- drobný hmotný a nehmotný majetek 24 měsíců.

Účetní odpisy jsou rovnoměrné. Odpisování je zahájeno následující měsíc po zařazení majetku do užívání. Účetní odpisy jsou účtovány měsíčně.

Daňové odpisy se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pro odpisování se používá metoda rovnoměrných odpisů bez zvýšení v prvním roce odpisování.

Vyřazení nehmotného a hmotného majetku

Majetek je vyřazen na základě protokolu o vyřazení. Odpovědná osoba rozhodující o vyřazení majetku z používání ustanoví komisi, která určí způsob vyřazení majetku z používání a zajistí jeho vyřazení. Vyřazení majetku z evidence podléhá schválení mateřskou společností v souladu s koncernovým manuálem.

Protokol o vyřazení obsahuje minimálně tyto náležitosti:

- inventární číslo;
- název majetku;
- způsob vyřazení
- podpis odpovědné osoby.

Majetek, který je již plně odepsaný, ale účetní jednotka ho stále používá, nebude z účetnictví vyřazován.

Způsoby vyřazení:

- prodejem – je vystavena prodejní faktura a následně na základě protokolu je proúčtováno vyřazení majetku z evidence;
- darováním – je vyhotovena darovací smlouva a následně na základě protokolu je proúčtováno vyřazení majetku z evidence;
- likvidací – jde-li o majetek neopravitelný, nepoužitelný nebo opravitelný s neúměrně vysokými náklady, bude vystaven protokol o likvidaci s uvedením způsobu likvidace, který je podkladem pro vyřazení majetku z evidence;
- zcizením – na základě protokolu od Policie České republiky bude vystaven protokol o vyřazení a majetek bude následně vyřazen z evidence;
- v důsledku živelní škody – na základě výsledků šetření pojišťovny bude vystaven protokol o vyřazení a majetek bude následně vyřazen z evidence.

Je-li škoda na majetku v důsledku zcizení či živelní škoda nevýznamná, může jednatel společnosti rozhodnout o vyřazení majetku bez předchozího šetření Policie České republiky či pojišťovny. Tato skutečnost bude řádně zdokumentována formou rozhodnutí jednatele, které je přílohou protokolu o vyřazení.

Inventarizace majetku

Inventarizace majetku se řídí směrnicí Inventarizace majetku a závazků.

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Příloha 3 Karta dlouhodobého majetku - STROJ

Karta dlouhodobého majetku

Strana 1

ABC s.r.o.

IČ: 12345678

Rok: 2012

Dne: 07.11.2012

Tisk všech záznamů

Název: Stroj	Typ: HM					
Inventární číslo: 10IM00002	Způsob odpisu: HM rovnoměrný	Středisko:				
Datum pořízení: 28.08.2010	Odpisová skupina: Sk.2	Činnost:				
Datum zařazení: 28.08.2010	Uplatněný odpis: 100 %	Umístění:				
Datum vyřazení:	Plán úč. odpisů: odpisová plán					
Využití:	Zpús. pořízení: Dar					
Datum	Operace	Částka	Předkontace	Středisko	Činnost	Poznámka
28.08.2010	Zařazení	225 000,00				
31.12.2010	Daňový odpis	24 750,00				
31.12.2011	Daňový odpis	50 063,00				
31.12.2012	Daňový odpis	50 063,00	HIMdo			

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.

Příloha 4 Vzor protokolu o vyřazení majetku

PROTOKOL

o vyřazení dlouhodobého majetku (DM)

Inventurní číslo DM	
Účetní doklad číslo	

Název DM	
Rok výroby	
Daňová odpisová skupina	
Datum uvedení do užívání	
Datum vyřazení DM	

Prodejní cena			
Zůstatková cena DM			
Způsob vyřazení	prodej	kupní smlouva č.	
		faktura č.	
		prodejní cena	
	dar	smlouva darovací č.	
		příjemce daru	
	škoda	osoba, která škodu zjistila	
		datum zjištění škody	
		předpis náhrady (dohoda o srážkách ze mzdy)	
		vyšetřuje policie *	ANO NE
	manko	Pojišťovna	
		inventarizací ke dni	
	likvidace	předpis náhrady (dohoda o srážkách ze mzdy)	
		návrh na likvidaci podal	
		datum podání návrhu	
		návrh na likvidaci schválil	
datum schválení návrhu			
způsob likvidace			
likvidaci provedli			
likvidace provedena dne			
doklad – Kč			

podpis odpovědné osoby

Zdroj: vlastní zpracování na základě skutečných informací společnosti ABC s.r.o.