

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6208R117 Účetnictví a finanční řízení podniku

Bakalářská práce

Daňové a účetní odpisy u právnické osoby

Vedoucí bakalářské práce:
Ing. Václav Boněk

Autor:
Zuzana Kočová Dis.

2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Zuzana KOČOVÁ**
Osobní číslo: **E10032**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Daňové a účetní odpisy u právnické osoby**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Na příkladu konkrétní právnické osoby zhodnotit důvody rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy a jejich dopady jak do hospodaření daňového subjektu, tak i do jeho daňových povinností. Posoudit možnosti využití daňových odpisů jako optimalizačního prvku.

Rámcová osnova:

1. Odpisy hmotného a nehmotného majetku
2. Právní úprava účetních a daňových odpisů
3. Vznik rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy, jejich řešení
4. Odložená daň
5. Možnost využití daňových odpisů jako nástroje optimalizace daně a finančních toků
6. Příklad řešení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy u konkrétní právnické osoby
7. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

Pelech, P., Pelc, V.: Daně z příjmů podle stavu k 1. 5. 2011. Olomouc: Anag, 2011. ISBN 978-80-7263-707-2

Dušek, J.: Daně z příjmů 2012. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-1585-6

Lošťák, M., Prudký, P.: Hmotný a nehmotný majetek v roce 2011. Olomouc: Anag 2011. ISBN 978-80-4263-714-0

Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2012. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-633-4

Janoušková, J.: Odložená daň z příjmů. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1852-1

Čermáková, H.: Odpisy majetku nově. Ostrava: Moravo, 2003. ISBN 86617-08-4
www.mfcr.cz

www.svaz-ucetnich.eu

odborné časopisy (např. Metodické pokyny Svazu účetních, Účetnictví, Daně a právo v praxi a další)

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Václav Boněk

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2013


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studenti LS
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jilka, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské/diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Ve Větřní dne 9. 4. 2014

.....
Kočová Zuzana

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala panu Ing. Václavu Boňkovi za jeho cenné rady, trpělivost, spolupráci, připomínky a návrhy, které jsem využila při vypracování této bakalářské práce.

Obsah

Úvod.....	3
1 Odpisy hmotného a nehmotného majetku	4
1.1 Dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska účetnictví	4
1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	4
1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	5
1.2 Hmotný a nehmotný majetek z hlediska daňového.....	7
1.2.1 Hmotný majetek	7
1.2.2 Nehmotný majetek	8
1.3 Technické zhodnocení.....	9
1.4 Drobný majetek.....	10
1.5 Vstupní cena majetku	11
1.5.1 Ceny, které lze použít při oceňování jednotlivých složek majetku	11
1.5.2 Stanovení vstupní ceny majetku ve vazbě na způsob jeho pořízení.....	12
1.6 Daňové aspekty zůstatkové ceny vyřazeného majetku	14
2 Právní úprava účetních a daňových odpisů.....	16
2.1 Účetní odpisy	16
2.1.1 Odpisy časové.....	18
2.1.2 Odpisy výkonové.....	18
2.2 Daňové odpisy.....	19
2.2.1 Odpisy hmotného majetku.....	19
2.2.2 Odpisy nehmotného majetku.....	22
2.3 Technické zhodnocení a jeho vliv na odpisy	22
3 Vznik rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy, jejich řešení.....	23
3.1 Vliv rozdílu mezi účetním a daňovým odpisem na základ daně z příjmů	23
4 Odložená daň	24
4.1 Postup účtování o odložené dani.....	25
5 Možnost využití daň. odpisů jako nástroje optimalizace daně a finančních toků.....	28
5.1 Charakteristika společnosti Mondi Bupak s.r.o.	28
5.2 Možnosti optimalizace daně z příjmů společnosti Mondi Bupak s.r.o. s využitím odpisů	29
5.2.1 Neuplatnění daňových odpisů	30
5.2.2 Přerušení daňových odpisů.....	30

5.2.3 Využití nižších než maximálních ročních odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování	31
5.2.4 Možnost zvýšení odpisu v prvním roce.....	32
5.2.5 Uplatnění zrychleného odpisování	35
5.2.6 Užití mimořádných odpisů	36
6 Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy ve společnosti Mondi Bupak s.r.o.	38
6.1 Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy ve společnosti Mondi Bupak s.r.o.	44
7 Závěr	46
Summary.....	48
Seznam použité literatury	49
Seznam tabulek a grafů.....	51

Úvod

Tématem mé bakalářské práce je „Daňové a účetní odpisy u právnické osoby“. Důvodem pro výběr tohoto tématu byl můj zájem lépe pochopit problematiku odpisů v kapitálové společnosti.

Ve své práci vysvětluji účetní a daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku a rozdíl mezi těmito dvěma pojmy. V závěru práce se snažím názorně předvést, jak pomocí daňových odpisů optimalizovat daňovou povinnost konkrétní právnické osoby Mondí Bupak s. r. o.

Bakalářská práce je rozdělena do 7 kapitol, které na sebe účelně navazují. Teoretické části je věnována první až čtvrtá kapitola, kde definuji odpisy hmotného majetku, právní úpravu účetních a daňových odpisů, vznik rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy a odloženou daň.

V praktické části se zaměřuji na možnosti optimalizace základu daně z příjmů právnické osoby a to konkrétně u společnosti Mondí Bupak s. r. o.

1 Odpisy hmotného a nehmotného majetku

1.1 Dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska účetnictví

Podstatným rysem dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je umožňovat nebo rozšiřovat existující podnikatelskou činnost. Za normálních podmínek tedy není určen k prodeji (k získání dodatečných peněžních prostředků), ale k dlouhodobému užívání v podniku.¹

Tento majetek patří mezi stálý majetek podniku, který se nespotřebovává jednorázově, ale postupně se opotřebovává.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se zahrnuje do aktiv účetní jednotky a eviduje se v účtové třídě 0.

1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek, účtová skupina 02 a 03

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku vychází z vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 7 a Českého účetního standardu č. 013. U této skupiny majetku se obvykle uvádějí tyto 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 zobrazení.
 - V Zákoně o daních z příjmů je pro začlenění do dlouhodobého hmotného majetku stanovena hranice 40 000 Kč, řada účetních jednotek proto používá toto ocenění i v účetnictví, ale limit může být i nižší.

K tomu, aby byl určitý majetek zahrnut do dlouhodobého hmotného majetku, nemusí vždy vyhovovat všem uvedeným znakům. Například do dlouhodobého hmotného

¹ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 31 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

majetku se zahrnují vždy (bez ohledu na výši svého ocenění či na dobu použitelnosti) nemovitosti, tj. pozemky, budovy a stavby.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek patří zejména:

- Pozemky, a to bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.
- Stavby, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti.
 - Zachycují se zde všechny budovy, haly a stavby a to bez ohledu na to, jakou mají trvanlivost či cenu, patří sem také byty, nebytové prostory, vodní a důlní díla apod.
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, v ocenění stanoveném účetní jednotkou a s dobou použitelnosti delší než jeden rok.
 - Patří sem stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky, inventář apod.
- Pěstitelské celky trvalých porostů.
 - Například chmelnice, vinice, ovocné stromy a keře.
- Dospělá zvířata a jejich skupiny (stáda, hejna) s dobou použitelnosti nad jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši ocenění.
 - Patří sem například umělecká díla (pokud nejsou součástí stavby), movité kulturní památky.

Dlouhodobý hmotný majetek se účtuje na příslušný účet účtové skupiny 02 (pokud se odepisuje), popř. 03 (jestliže se neodepisuje).

Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný

Neodepisovaný dlouhodobý hmotný majetek je účtován na účtu 031 – Pozemky, na kterém se účtují pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.

1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek, účtová skupina 01

Určení dlouhodobého nehmotného majetku nalezneme ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 6 a v Českém účetním standardu č. 013.

Tato skupina majetku je charakteristická několika znaky:

- Je nehmotné povahy.
- Doba používání je delší než jeden rok (touto dobou se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost).
- Dosahuje výše ocenění, kterou stanoví sama účetní jednotka.
 - V zákoně o daních z příjmů je uvedena hranice pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku 60 000 Kč, proto i v tomto případě řada účetních jednotek používá toto ocenění i v účetnictví.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí:

- Zřizovací výdaje, které jsou spojené se zřízením (založením) nového podniku.
 - Jedná se například o soudní a notářské poplatky a jiné úřední výlohy, náklady na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování, nájemné případně další výdaje spojené se zahájením podnikání.
- Software (programové vybavení) za předpokladu, že není součástí nabytého hardware a jeho ocenění.
- Ocenitelná práva – jedná se zejména o výrobně technické poznatky (know-how), licence.
- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- Goodwill – jde o kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku a cenou, za kterou jsme ho pořídily.
- Technické zhodnocení.

Dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou:

- Znalecké posudky.
- Průzkumy trhu.
- Plány rozvoje.
- Návrhy propagačních a reklamních akcí.
- Certifikace systému jakosti.
- Software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat.

Účetní jednotka může rozhodnout, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou:

- Technické audity.
- Energetické audity.
- Lesní a hospodářské plány.
- Plány povodí.

1.2 Hmotný a nehmotný majetek z hlediska daňového

Hmotný a nehmotný majetek pro účely zákona o daních z příjmů a pro účely odepisování, jako způsobu promítání hodnoty majetku do výsledků činnosti podnikatelských subjektů, je definován v § 26 a § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

1.2.1 Hmotný majetek § 26

Hmotný majetek je velmi podobný účetní definici hmotného dlouhodobého majetku, přesto existují určité rozdíly. Účetnictví řadí mezi hmotný dlouhodobý majetek např. i pozemky, které se za hmotný majetek nepovažují. Hmotným majetkem pro účely tohoto zákona nejsou zásoby.

Do hmotného majetku řadíme:

- Samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok (např. výrobní zařízení).
- Budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem.
- Stavby, s výjimkou:
 - Provozních důlních děl.
 - Drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m.
 - Oplocení, sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.

- Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky.
 - Jedná se o ovocné stromy, ovocné keře, chmelnice a vinice.
- Dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč.
- Jiný majetek, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí:
 - Technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku.
 - Technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.
 - Výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převýší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

1.2.2 Nehmotný majetek § 32a

Definice nehmotného majetku a způsoby odpisování procházející neustálým vývojem. Od 1. 1. 2004 je tato kategorie znovu podřízena daňovému zákonu a základní vymezení nehmotného majetku je obsaženo v § 32a.²

Nehmotný majetek je odvozen od dlouhodobého nehmotného majetku, jen s výjimkou, že zde není zařazen goodwill. Musí platit, že majetek bude nabyt úplatně (vkladem, darováním, dědictvím), popřípadě vytvořen vlastní činností.

Tento majetek je možné promítnout do daňově uznatelných nákladů a to formou:

- Daňových odpisů (u účetních jednotek).
- Daňových výdajů (u poplatníků s daňovou evidencí).

Pro účely stanovení základu daně podle zákona, lze jen následující nehmotný majetek:

- Zřizovací výdaje (stávající doba odpisování činí 60 měsíců).
- Audiovizuální dílo (stávající doba odpisování činí 18 měsíců rovnoměrně).

² PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 14. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2012. 31 s. ISBN 978-80-7263733-1.

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (stávající doba odpisování činí 36 měsíců).
- Software (stávající doba odpisování činí 36 měsíců).
- Ocenitelná práva (stávající doba odpisování 72 měsíců rovnoměrně).
- Jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezen účetními předpisy.

Musí zároveň splňovat další podmínky:

- Vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč.
- Doba použitelnosti je delší než jeden rok

1.3 Technické zhodnocení

Ustanovení týkající se technického zhodnocení nalezneme v § 33 zákona o daních z příjmů, zároveň je třeba si uvědomit, že tento termín používají i předpisy účetní, které se v této věci na zákon o daních z příjmů odvolávají.³

Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku.

Technické zhodnocení, případně oprava, může být v jiném zákonu definována rozdílně, ale pro účely výpočtu daňových odpisů platí jen tato a žádná jiná definice.

S technickým zhodnocením hmotného a nehmotného majetku je v praxi nejvíce problémů. V řadě případů dochází ke snahám poplatníků zaměnit technické zhodnocení za opravu nebo údržbu.⁴

Oprava majetku je definována, jako uvedení majetku do původního stavu. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození. **Údržbou** se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a dále předchází poruchám a odstraňuje drobnější závady.

Můžeme tedy konstatovat, že co není uvedení majetku do původního stavu, je technické zhodnocení.

³ ČERMÁKOVÁ, Hana. *Odpisy majetku nově*. 9. aktualizované vydání. Ostrava: Mirago, 2003. 16 s. ISBN 978-80-7263733-1.

⁴ PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 14. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, spol. s. r. o., 2012. 76 s. ISBN 978-80-7263733-1.

Zákon definuje, že technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.

Zdaleka nejvíce nesrovnalostí bývá zjišťováno u výdajů na rekonstrukci a modernizaci. **Rekonstrukcí** se rozumí zásah do majetku, který má za následek změnu účelu použití nebo technických parametrů. **Modernizací** se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.⁵

Pro technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku z věcného hlediska platí obdobně ustanovení o technickém zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, avšak s ohledem na nehmotnou povahu majetku.

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 po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč. Zde se na rozdíl od hmotného majetku nejedná o souhrn zásahů za zdaňovací období, ale hodnotí se každá ukončená akce zvlášť. Technické zhodnocení pak zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku. Za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 zákona.⁶

1.4 Drobný majetek

Pořizuje-li účetní jednotka drobný majetek, tj. majetek s cenou nižší než účetní jednotkou stanovená hranice pro ocenění dlouhodobého majetku a s delší dobou použitelnosti, má možnost rozhodnout se, za jaký druh majetku jej bude považovat. Podstatné je, zda jde skutečně o majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, a dále od jaké výše ocenění chápe účetní jednotka majetek za dlouhodobý. Pak vše, co je pod hranicí stanovené výše ocenění, se považuje za zásobu a co je nad touto hranicí, patří do majetku dlouhodobého. To znamená, že drobný nehmotný a hmotný majetek lze účtovat:

⁵ RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 11. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, spol. s. r. o., 2011. 94 s. ISBN 978-80-7263-633-4.

⁶ PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 14. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, spol. s. r. o., 2012. 80 s. ISBN 978-80-7263733-1.

- Jako pořízení zásob (drobný hmotný majetek), resp. služby (drobný nehmotný majetek).
- Jako pořízení dlouhodobého majetku.

Pokud je o drobném majetku účtováno jako o pořízení zásob, resp. služeb, tak je tento majetek nutno vést v operativní evidenci až do doby jeho fyzického vyřazení. Při zařazení drobného majetku do kategorie dlouhodobého majetku, je nutno tento majetek odepisovat nejméně po 2 zdaňovací období; důraz se klade na reálnou dobu využití. Jestliže je drobný majetek považován účetní jednotkou za součást dlouhodobého majetku, vztahují se na něj stejná pravidla jako pro dlouhodobý majetek. V rozvaze se pak uvádí jako součást příslušných položek dlouhodobého majetku. Z hlediska daňového není drobný dlouhodobý majetek daňovou kategorií, tudíž jsou akceptovány účetní odpisy tohoto majetku, stanovené účetní jednotkou (stejně jako u nehmotného majetku).⁷

1.5 Vstupní cena majetku

Stanovení vstupní ceny, ze které se provádí odpisy, je poměrně problémovou tématikou. Existuje zde spousta možností, abychom se dopustili závažné chyby a porušili jak účetní, tak daňové předpisy.

1.5.1 Ceny, které lze použít při oceňování jednotlivých složek majetku

§ 25, odst. 1 zákona o účetnictví:

Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují:

- Hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností **pořizovacími cenami** (historickými).
- Hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností **vlastními náklady**.
- Zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností **pořizovacími cenami**.
- Zásoby vytvořené vlastní činností **vlastními náklady**.
- Peněžní prostředky a ceniny jejich **jmenovitými hodnotami**.

⁷ SRCHOVÁ, Blanka; Autorský kolektiv. *Meritum Účetní souvztáhnosti 2012-2013*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 31 s. ISBN 978-80-7357-725-4.

- Podíly, cenné papíry a deriváty **pořizovacími cenami**.
- Pohledávky při vzniku **jmenovitou hodnotou**; při nabití za úplatu nebo vkladem **pořizovací cenou**; závazky při vzniku **jmenovitou hodnotou**, při převzetí **pořizovací cenou**.
- Nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností **pořizovacími cenami**.
- Nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností **vlastními náklady**.
- Příchovky zvířat **vlastními náklady**.
- Majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmeny e) a g), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit nebo jsou tyto náklady vyšší než reprodukční pořizovací cena tohoto majetku, **reprodukční pořizovací cenou**.⁸

1.5.2 Stanovení vstupní ceny majetku ve vazbě na způsob jeho pořízení

Vstupní cena vymezuje hodnotu majetku, ze které se majetek odepisuje. Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení dokončené v roce zařazení majetku do užívání.

Vstupní cena majetku se snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, rozpočtu obcí a krajů, státních fondů a o poskytnuté prostředky podle zvláštního předpisu.

Ustanovení je definováno § 29, odst. 1 zákona o daních z příjmů, které vstupní cenou rozumí tyto ceny:

- Pořizovací cena (§ 25, odst. 4 zákona o účetnictví).
- Vlastní náklady (§ 25, odst. 4 zákona o účetnictví).
- Hodnota nesplacené pohledávky, zajištěné převodem práva (§ 553 občanského zákoníku).
- Reprodukční pořizovací cena.
- Při nabytí majetku zděděním nebo darováním cena stanovená pro účely daně dědické s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30 odst. 12 písm. a), nebo daně darovací, pokud neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšena

⁸ ČERMÁKOVÁ, Hana. *Odpisy majetku nově*. 9. aktualizované vydání. Ostrava: Mirago, 2003. 20 s. ISBN 978-80-7263733-1.

u nemovitostí o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení; je-li doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se vstupní cenou cena podle písmena d).⁹

Pořizovací cena

Touto cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízený za úplatu. Tato cena zahrnuje nejen tzv. cenu pořízení, ale i náklady s jeho pořízením souvisejícím. Cena pořízení je cena nákupní (tj. zaplacená nebo dohodnutá s dodavatelem majetku), bez vedlejších pořizovacích nákladů.

Mezi vedlejší pořizovací náklady patří například:

- Doprava (i vnitropodniková), montáž, clo.
- Průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, které tvoří součást stavebních objektů.
- Náklady související s uvedením předmětu do užívání.¹⁰

Do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nelze zahrnout výdaje na opravy a údržbu, kurzové rozdíly, výdaje na vybavení pořizované investice zásobami apod.

U cenných papírů a podílů jsou součástí pořizovací ceny také přímé náklady s pořízením související, tím jsou poplatky makléřům, poradcům, burzám apod.

Vlastní náklady

Touto cenou je oceňován dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který je vytvořen vlastní činností. Tato cena zahrnuje veškeré přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a zakoupené služby), ale i náklady nepřímé (náklady režijní povahy). Do vlastních nákladů se v žádném případě nesmí zahrnout zisk a hodnota vlastní práce. V praxi není ocenění vlastními náklady příliš časté.

⁹ ČERMÁKOVÁ, Hana. *Odpisy majetku nově*. 9. aktualizované vydání. Ostrava: Mirago, 2003. 20 s. ISBN 978-80-7263733-1.

¹⁰ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 33 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

Hodnota nesplacené pohledávky, zajištěné převodem práva

Tato cena se týká pouze hmotného movitého majetku (nikoliv tedy budovy, haly, stavby atd.) a to pouze takového, který poplatník získá zajištěním závazku převodem práva.

Reprodukční pořizovací cena

Jde o cenu majetku, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Ocenění reprodukční pořizovací cenou se používá zejména v těchto případech:

- Majetek nabytý bez úplaty (např. darováním, přebytek zjištěný při inventarizaci).
- Majetek vytvořený vlastní činností, jestliže jeho vlastní náklady nelze zjistit nebo jestliže tyto náklady převyšují reprodukční pořizovací cenu.¹¹

Cena stanovená pro účely darovací nebo dědické daně

Tato cena je povinná v případě získání majetku, který byl původně nabyt zděděním či darováním.

1.6 Daňové aspekty zůstatkové ceny vyřazeného majetku

Vyřazení dlouhodobého majetku, který ještě není zcela odepsán, má daňové důsledky. Podle zákona o daních z příjmů může poplatník uplatnit odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu z hmotného a nehmotného majetku vyřazeného před koncem zdaňovacího období. Zůstatková cena je zaúčtována až po provedení polovičního odpisu.

V praxi to znamená, že například u majetku vyřazeného z titulu manka a škody, darovaného majetku, u majetku přeřazeného z obchodního majetku do osobního užívání individuálního podnikatele, kde zůstatková cena by nemusela být daňově uznatelná v plné výši, je vhodné uplatnit poloviční daňový odpis.

Z hlediska zákona o daních z příjmů je třeba si uvědomit, zda zůstatková cena je daňově uznatelným nebo neuznatelným nákladem.

¹¹ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 34 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

Prodej dlouhodobého majetku

Pokud je prodáván dlouhodobý majetek, který se neodpisuje (např. pozemky), lze vstupní cenu tohoto prodaného majetku zahrnout do daňových nákladů pouze do výše prodeje. V případě, že je prodáván ostatní dlouhodobý majetek (který lze daňově odpisovat), potom je daňová zůstatková cena tohoto prodaného majetku plně daňově uznatelná.¹²

Likvidace v důsledku opotřebení

Zůstatková cena takto zlikvidovaného dlouhodobého majetku je daňově uznatelným nákladem v plné výši. Výjimka je při fyzické likvidaci stavebních děl. V případě, kdy je stavební dílo (dům, budova, stavba) zlikvidováno v souvislosti se stavbou nového stavebního díla, potom zůstatková cena zlikvidovaného stavebního díla vstupuje do pořizovací ceny.¹³

Likvidace v důsledku manka a škody

Zůstatková cena zlikvidovaného majetku v důsledku poškození je daňově uznatelným nákladem do výše náhrady. Výjimkou je:

- Příklad zcizení majetku, kdy zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem v plné výši za předpokladu, že účetní jednotka má potvrzení od policie, že škoda byla způsobena neznámým pachatelem.
- Vyřazení vzniklé v důsledku živelných pohrom.¹⁴

Darování dlouhodobého majetku

Zůstatková cena není daňově uznatelným nákladem, ale za splnění předepsaných podmínek může být odčitatelnou položkou od základu daně v daňovém přiznání.

¹² ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 49 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

¹³ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 49 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

¹⁴ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 49 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

2 Právní úprava účetních a daňových odpisů

Odpisování majetku se provádí nadvakrát. Jednou jako **daňové odpisy** při výpočtu daně z příjmu a pak jako **účetní odpisy** ve vedení účetnictví. Způsoby výpočtu daňových a účetních odpisů se od sebe liší. Daňové odpisy mají v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu přesně určený počet let odpisování. Zákon např. stanoví dobu odpisu na pět let a dále už se nezjišťuje, jestli majetek byl používán tři roky nebo sedm let. Naopak účetní odpisy se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.¹⁵

2.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy definuje § 28, odst. 6 zákona o účetnictví, Vyhláška § 56 a Český účetní standard č. 13.

Účetní odpisy mají za úkol zaznamenávat skutečný stav majetku a účetní jednotka si proto sama určuje metodu a dobu odpisování pro každý dlouhodobý majetek zvlášť.

Z účetního odpisování je vyloučena část dlouhodobého majetku. Jedná se o majetek, který (i přes případné užívání) má trvalou hodnotu. Patří sem zejména pozemky a umělecká díla. Ostatní hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek se odepisuje.¹⁶

Odpisování je zahájeno v okamžiku uvedení majetku či technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání.

Účetní jednotky mají povinnost podle § 4, odst. 5 zákona o účetnictví sestavovat odpisový plán, podle kterého se provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Přesné vymezení pojmu a obsahu odpisového plánu v zákoně nenalezneme. Z odpisového plánu musí být patrné, jak dlouho a v jakých částkách se každý jednotlivý dlouhodobý majetek bude účetně odepisovat.

Odpisový plán může obsahovat dvě části:

- Vymezuující část, kde se specifikují jednotlivé druhy majetku a jejich rozdělení (limity vzniku dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, metodika účtování drobného majetku apod.).

¹⁵ Odpisy dlouhodobého majetku. Apogeo.cz [online]. 19.11.2009. [cit. 19.7.2013]. Dostupné z: <http://www.apogeo.cz/aktuality/odpisy-dlouhodobeho-majetku-725/>

¹⁶ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 40 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

- Metodickou část, ve které se stanoví metody, sazby a doby účetního odpisování.

Ve **vymežující části** odpisového plánu se může účetní jednotka odkázat na samostatnou směrnici o účtování dlouhodobého majetku. **Metodická část** odpisového plánu je částí hlavní a její obsah závisí na rozhodnutí každé účetní jednotky. I přes značnou rozhodovací pravomoc účetní jednotky je třeba se legislativně držet těchto zásad:

- Odpisy je třeba zahájit právě tehdy, když jsme k opisování oprávněni, nikoli dříve.
- Dát pozor na to, abychom neodepsali více, než činí vstupní cena.
- Zohlednit případné zvýšení pořizovací ceny v důsledku technického zhodnocení majetku, a to od data, kdy bylo technické zhodnocení uvedeno do provozuschopného stavu.
- Brát v úvahu možné vstupní změny souboru majetku v důsledku vyřazení či zařazení nového prvku souboru.
- Sazby odpisů stanovit buď podle času – doby upotřebitelnosti, případně ve vztahu k výkonům.¹⁷

Při sestavování odpisových plánů je nejsložitější stanovit dobu životnosti a metodu výpočtu účetních odpisů. Zákon o účetnictví se této tématice věnuje jen velmi obecně v § 7, kde je stanoveno, že účetní jednotka musí dodržet zásady věrného a poctivého obrazu při vedení účetnictví.

Tabulka 1 – Vzor odpisového plánu: časové odpisy

Invent. číslo	Druh majetku	Vstupní cena v Kč	Metoda odpisování	Doba životnosti v měsících	Měsíční odpis v Kč
0001	Osobní automobil	790 000	časová	40	19 750
0002	Počítač	44 000	časová	25	1 760

Zdroj: Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Danarionline.cz [online]. 1.6.2007. [cit. 8.8.2013]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

¹⁷ Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Danarionline.cz [online]. 1.6.2007. [cit. 8.8.2013]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

Tabulka 2 – Vzor odpisového plánu: výkonové odpisy

Invent. číslo	Druh majetku	Vstupní cena v Kč	Metoda odpisování	Doba životnosti v měsících	Měsíční odpis v Kč
0003	Vstříkovací forma	800 000	výkonová	470 000	1,71

Zdroj: Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Danarionline.cz [online]. 1.6.2007. [cit. 8.8.2013]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

2.1.1 Odpisy časové

Metoda časového odpisování je postavena na předpokladu snižování hodnoty majetku v závislosti na délce jeho používání. Dobu použitelnosti je třeba odhadnout, přihlíží se zejména k technickým parametrům majetku. Odpisy se zpravidla počítají s přesností na měsíce.

Podle typu majetku volíme rovnoměrné, zrychlené (degresivní) či zpomalené (progresivní) účetní odpisy. Pokud např. plánujeme nově zakoupený automobil používat každý rok přibližně stejně a jeho hodnota bude klesat stejnou rychlostí, použijeme rovnoměrné odpisování. Zrychlené odpisy jsou typické pro počítače, kdy k největšímu poklesu ceny dochází v prvních letech používání. Naopak budovy na ceně ztrácí až ke konci své životnosti.¹⁸

2.1.2 Odpisy výkonové

Výkonové odpisování používáme u majetku, jehož hodnota se snižuje mírou jeho skutečného využívání. Typickým příkladem je výrobní zařízení, u kterého je životnost dána počtem zhotovených výrobků. Dalším příkladem může být automobil, který lze odepsat pouze do výše vstupní ceny, i když by ujelo více než předpokládaný počet kilometrů.

Odpis v jednotlivých letech vypočítáme vynásobením odpisového koeficientu a např. počtem výrobků v daném roce. Odpisový koeficient je určen poměrem vstupní ceny majetku a předpokládaným počtem kusů výrobků, který za svou životnost může vyrobit.

¹⁸ Odpisy dlouhodobého majetku. Apogeo.cz [online]. 19.11.2009. [cit. 8.8.2013]. Dostupné z: <http://www.apogeo.cz/aktuality/odpisy-dlouhodobeho-majetku-725/>

2.2 Daňové odpisy

Zatímco výše účetního odpisu je zcela v kompetenci účetní jednotky, při stanovení daňového odpisu musíme dodržet stanovená pravidla. Způsob, jak daňový odpis správně stanovit najdeme v § 26 až § 32 a částečně v § 40 Zákona o daních z příjmů. V případě, že stanovíme odpis v nesprávné výši, automaticky tím zkreslíme daňovou povinnost u daně z příjmů.¹⁹

Pro daňové potřeby si podnik zvolí pro každý nově pořízený dlouhodobý majetek způsob, jak bude odepisovat. Vybraný způsob už pak nesmí měnit po celou dobu užívání dlouhodobého majetku. Je tedy zcela běžné, že v podniku se používají oba způsoby odepisování. Daňové odpisy se počítají zpravidla na konci účetního období.²⁰

Pro každou odpisovou skupinu stanoví zákon minimální dobu odpisování. Zařazení majetku do jednotlivých odpisových skupin je uvedeno v rámci přílohy č. 1 Zákona o daních z příjmů.

2.2.1 Odpisy hmotného majetku

Jak již bylo uvedeno v první kapitole této práce, pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku musí být více než 40 000 Kč. Stejně jako u účetních odpisů si může zvolit mezi rovnoměrným a zrychleným časovým odpisováním.

Rovnoměrné odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Rovnoměrné odpisování dlouhodobého hmotného majetku je upraveno § 31 Zákona o daních z příjmů. V tomto případě jsou odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Podnik může na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší a tedy daňově odepisovat pomaleji.

Způsob výpočtu: $(\text{vstupní cena} * \text{roční odpisová sazba}) / 100$

¹⁹ ČERMÁKOVÁ, Hana. *Odpisy majetku nově*. 9. aktualizované vydání. Ostrava: Mirago, 2003. 38 s. ISBN 978-80-7263733-1.

²⁰ Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci. Podnikatel.cz [online]. 21.2.2008. [cit. 8.8.2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-UCE-a-dan-evidenci/> [cit. 8.8.2013]

Tabulka 3 – Maximální roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3 roky	20,0	40,0	33,3
2	5 let	11,0	22,25	20,0
3	10 let	5,5	10,5	10,0
4	20 let	2,15	5,15	5,0
5	30 let	1,4	3,4	3,4
6	50 let	1,02	2,02	2,0

Zdroj: ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 235 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

Zrychlené odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Zrychlené odpisování dlouhodobého hmotného majetku je upraveno § 32 Zákona o daních z příjmů. Při použití tohoto způsobu odpisování jsou odpisy v prvních letech vyšší než při rovnoměrném odpisování. Zrychlené odpisování je výhodné pro podnikatele, kteří chtějí do nákladů počátečních let zaúčtovat co nejvíce odpisů.

Výpočet zrychlených odpisů je poměrně složitý a používají se při něm tzv. koeficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám. Odpisy se stanoví takto:

- V prvním roce odpisování jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování v prvním roce odpisování.
- V dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem, po které již byl odpisován.²¹

²¹ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 42 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

Tabulka 4 – Koeficienty pro zrychlené odpisování

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

Zdroj: ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 235 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

Možnost zvýšení odpisu v prvním roce

Poplatníci mají možnost u vybraných druhů majetku z odpisových skupin 1, 2 a 3 zvýšit odpis v prvním roce o 10 % (popř. 15 % nebo 20%) ze vstupní ceny. V dalších letech se částky vypočtených odpisů oproti běžnému postupu sníží, takže v konečném důsledku se odepíše opět 100 % vstupní ceny.²²

Tabulka 5 – Rovnoměrné odpisování při zvýšení prvního ročního odpisu o 10 % vstupní ceny

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30,0	35,0	33,3
2	21,0	19,75	20,0
3	15,4	9,4	10,0

Zdroj: ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 235 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

U zrychleného odpisování platí stejná možnost navýšení odpisu v prvním roce (tj. o 10 %, popř. 15 % nebo 20 % vstupní ceny). Vzhledem k tomu, že v dalších letech

²² ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 43 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

se již vychází z ceny zůstatkové, žádné změny v hodnotách koeficientů nejsou zapotřebí.²³

2.2.2 Odpisy nehmotného majetku

Odpisy nehmotného majetku se počítají s přesností na měsíce. Je tedy důležité, kdy byl majetek během roku pořízen.

Pokud má účetní jednotka k dlouhodobému nehmotnému majetku **právo užívání na dobu určitou**, vydělí se vstupní cena počtem měsíců této sjednané doby. Roční odpis pak získáme jako součin měsíčního odpisu a počtu měsíců, po které účetní jednotka v daném účetním období majetek vlastnila.

V ostatních případech se vstupní cena vydělí počtem měsíců stanoveným v zákoně o daních z příjmů (§ 32/4), např. u softwaru je to 36 měsíců.

Také s odpisováním dlouhodobého nehmotného majetku se začíná od prvního dne následujícího měsíce po zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku a odpisování nelze v žádném roce přerušit.

2.3 Technické zhodnocení a jeho vliv na odpisy

Zákon o daních z příjmů v § 33 definuje, že v případě technického zhodnocení majetku, odpisovaného rovnoměrným nebo zrychleným způsobem, dochází ke zvýšení vstupní i zůstatkové ceny dlouhodobého majetku a výpočet daňových odpisů se provádí podle sazeb a koeficientů uvedených v posledním sloupci výše uvedených tabulek. Doba odpisování se přitom zpravidla prodlouží.

²³ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 43s. ISBN 978-80-87237-22-9.

3 Vznik rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy, jejich řešení

O rozdílu mezi účetním a daňovým odpisem lze hovořit jen u podvojného účetnictví. U jednoduchého účetnictví nemá význam, neboť odpis se jednak počítá a uplatňuje v účetnictví jednou za rok a dále je třeba vzít v úvahu i tu skutečnost, že u jednoduchého účetnictví je majetek vykazován v zůstatkových cenách na rozdíl od podvojného účetnictví, kde je majetek zachycen v „historické“ hodnotě (čili v pořizovací ceně) a zůstatkovou hodnotu získáme po odečtení opravek od původní pořizovací ceny.²⁴

3.1 Vliv rozdílu mezi účetním a daňovým odpisem na základ daně z příjmů

Důsledek rozdílu mezi účetními a daňovými je evidentní. Zatímco účetní odpis není nákladem (výdajem) na dosažení, zajištění, udržení příjmů, tedy daňově uznatelným nákladem, daňový odpis daňově uznatelným nákladem je.

Účtujeme-li tedy (v podvojném účetnictví) o účetních odpisech, musíme pro potřeby úpravy hospodářského výsledku (tedy zisku z účetnictví) před zdaněním na základ pro odvod daně z příjmů upravit tento základ daně o položku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.²⁵

Jestliže nastane situace, kdy účetní odpisy jsou vyšší než daňové, musíme tento rozdíl na konci roku přičíst k daňovému základu. Pokud nastane opačná situace, tedy že daňové odpisy jsou vyšší než účetní, rozdíl budeme odečítat od daňového základu.

Povinnosti výpočtu a zúčtování odložené daňové povinnosti je věnována čtvrtá kapitola této práce.

²⁴ ČERMÁKOVÁ, Hana. *Odpisy majetku nově*. 9. aktualizované vydání. Ostrava: Mirago, 2003. 37 s. ISBN 978-80-7263733-1.

²⁵ ČERMÁKOVÁ, Hana. *Odpisy majetku nově*. 9. aktualizované vydání. Ostrava: Mirago, 2003. 55 s. ISBN 978-80-7263733-1.

4 Odložená daň

Výpočet, účtování a vykazování odložené daně z příjmů je poměrně náročná oblast. Odložená daň není daňový termín, ale je pojmem čistě účetním.

Odložená daň je upravena zákonem o účetnictví, vyhláškou § 59 a Českým účetním standardem č. 003.

O odložené dani z příjmů účtují účetní jednotky ve třech případech:

- Jedná se o účetní jednotku konsolidovanou, nebo konsolidující, která je součástí konsolidačního celku, jak jej vymezuje zákon o účetnictví.
- Sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, tj. jedná se o akciovou společnost, nebo o účetní jednotku, která má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem.
- Účetní jednotka se dobrovolně rozhodne účtovat o odložené dani.²⁶

Konsolidující účetní jednotka – je obchodní společností a je ovládající nebo řídící osobou (mateřská společnost)

Konsolidovaná účetní jednotka – osoby řízené, ovládané nebo pod podstatným vlivem (dceřiné podniky, přidružené podniky a podniky pod společným vlivem)

V posuzování nákladů a výnosů z hlediska účetního vykazování a pohledu daně z příjmů je mnoho odlišností. Některé náklady a výnosy se vykazují v účetnictví, ale při transformaci výsledku hospodaření na základ daně jsou vyloučeny. Rozdíly mezi posuzováním nákladů a výnosů členíme na dvě kategorie:²⁷

- **Rozdíly trvalé (stálé)** – nikdy nebudou daňově uznatelným nákladem nebo zdanitelným výnosem. Například se jedná o náklady na reprezentaci, manka převyšující náhrady, příspěvek zaměstnavatele na stravování zaměstnanců přesahující limit stanovený zákonem o daních z příjmů, výnosy podílů na zisku vyplacených dceřinou společností, které jsou od daně osvobozeny apod.
- **Rozdíly přechodné** – jedná se o daňově uznatelné položky, ale v jiném časovém rozložení (tj. předchozí nebo budoucí účetní období) oproti tomu, jak jsou účtovány. Typickým příkladem je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

²⁶ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Institut certifikace účetních, a.s., 2013. 264 s. ISBN 978-80-86716-86-2.

²⁷ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Institut certifikace účetních, a.s., 2013. 264 s. ISBN 978-80-86716-86-2.

dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, úroky z prodlení a smluvní pokuty, zdravotní a sociální pojištění atd.

Odložená daň je zjišťována ze všech přechodných rozdílů, které mohou být:

- **Zdanitelné** – vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn., že vedou k odloženému daňovému závazku (např. je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely).
- **Odčitatelné** – vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn., že vedou k odložené daňové pohledávce (např. je-li účetní hodnota pohledávek snížena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek).

Účetní jednotka účtuje o odloženém daňovém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti, jen je-li pravděpodobné, že v budoucnu bude kladný základ daně, vůči kterému bude možné pohledávku uplatnit.²⁸

Odložený daňový závazek způsobí v budoucím období úpravu daňového základu nahoru. Odložená daňová pohledávka způsobí v budoucím období úpravu daňového základu dolů.

Odložená daň se člení na činnost běžnou a mimořádnou. Do běžné činnosti se zahrnuje činnost provozní a činnost finanční. Pokud v účetním období vznikne v jedné z činností odložená daňová pohledávka a ve druhé odložený daňový závazek, je třeba tuto skutečnost uvést ve výkazu zisku a ztráty.

Při výpočtu odložené daně se používá sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém je daňový závazek nebo pohledávka uplatněna. Jestliže sazba daně známá není, použije se sazba daně platná v příštím účetním období.

4.1 Postup účtování o odložené dani

V prvním roce účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účtu 424 – Jiný výsledek hospodaření minulých let a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, na účtech účtové

²⁸ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Institut certifikace účetních, a.s., 2013. 266 s. ISBN 978-80-86716-86-2.

skupiny 59. Odložená daň tedy bude vypočtená dvakrát. Jednou z rozdílu mezi daňovou a účetní základnou aktiv, popř. pasiv podle stavu na začátku účetního období a podruhé podle stavu ke konci účetního období.²⁹

V následujících letech se na účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. V případě změny metody se vzniklé rozdíly zaúčtují na účtech účtové skupiny 42.³⁰

Účtování odložené daně v prvním roce účtování podle výpočtu z rozdílů vztahujících se k minulému účetnímu období je následující:

- **Odložený daňový závazek** je zaúčtován, jako zvýšení závazku na straně Dal účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka, se souvztažným zápisem na stranu Má dáti účtu 424 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.
- **Odložená daňová pohledávka** je zaúčtována, jako zvýšení pohledávky zápisem na straně Má dáti účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka, se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 424 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Účetním dokladem o účtování odložené daně je vnitřní účetní doklad.

Účtování odložené daně v prvním roce účtování z rozdílů vztahujících se k běžnému účetnímu, resp. účtování v dalších účetních obdobích:

- **Zvýšení odloženého daňového závazku, nebo snížení pohledávky** je zaúčtováno zápisem na straně Dal účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka, se souvztažným zápisem na stranu Má dáti 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená, nebo na stranu Má dáti účtu 594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená.
- **Snížení odloženého daňového závazku, nebo zvýšení pohledávky** účtujeme zápisem na straně Má dáti účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka, se souvztažným zápisem na straně Dal účtu 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená, nebo na stranu Dal účtu 594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená.

²⁹ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Institut certifikace účetních, a.s., 2013. 266 s. ISBN 978-80-86716-86-2.

³⁰ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Institut certifikace účetních, a.s., 2013. 266 s. ISBN 978-80-86716-86-2.

Volba účtu č. 592, resp. 594, závisí na druhu přechodného rozdílu, tj. zda ovlivňuje běžný, nebo mimořádný výsledek hospodaření. Spíše výjimečně bude účetní jednotka účtovat odloženou daň v rámci mimořádného výsledku hospodaření. Důvodem by mohla být rezerva na restrukturalizaci, neboť tento náklad se vykazuje v rámci mimořádného výsledku hospodaření.³¹

³¹ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Institut certifikace účetních, a.s., 2013. 267 s. ISBN 978-80-86716-86-2.

5 Možnost využití daňových odpisů jako nástroje optimalizace daně a finančních toků

5. 1 Charakteristika společnosti Mondi Bupak s.r.o.

Společnost Mondi Bupak s.r.o. je společností s ručením omezeným založena dne 1. února 1992. Tehdy byla zapsaná do obchodního rejstříku ještě pod původním názvem Duropack Bupak Obaly s.r.o. Současný název byl změněn ke dni 5. prosince 2012.

Předmětem společnosti je:

- Výroba vlákniny, papíru a lepenky a zboží z těchto materiálů.
- Poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software.
- Provozování drážní dopravy na železniční dráze.
- Provozování železniční dráhy vlečky.
- Nakládání s odpady (vyjma nebezpečných).
- Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence.

Společnost se především věnuje výrobě vlnité lepenky a obalů z vlnité lepenky.

Průměrný přepočtený stav zaměstnanců k 31. prosinci 2012 je 267 zaměstnanců, z toho průměrný počet členů řídicích orgánů je 21.

Oceňování a odepisování hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku

Majetek společnosti se oceňuje pořizovací cenou, která obsahuje i náklady související s jeho pořízením. Tuto pořizovací cenu může zvýšit případné technické zhodnocení vymezené § 33 zákona o daních z příjmů.

Dobu odepisování u účetních odpisů stanoví příslušný technik na základě individuálního posouzení ekonomické životnosti majetku a přihlédnutím ke směnnosti využití nebo se použijí daňové odpisové lhůty podle § 30 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Odpisový plán je součástí modulu SAP R/3.

Pro výpočet účetních odpisů se používá metoda rovnoměrného odepisování. Odpisy se vypočítávají a účtují měsíčně a začíná se následujícím měsícem po aktivaci dlouhodobého majetku.

Pro výpočet daňových odpisů se u nově pořízeného majetku používá metoda zrychleného odepisování v ostatním případě metoda rovnoměrného odepisování.

Drobný hmotný majetek v operativní evidenci

Majetek, jehož pořizovací cena je od 1 000 Kč do 40 000 Kč, je účtován do nákladů jako spotřeba materiálu a dále se sleduje v operativní evidenci v rámci informačního systému SAP R/3. Spotřeba tohoto majetku je považována za nevýznamnou položku do výše 0,002 obratu. Limit k 31. prosinci 2012 činí 899 tis. Kč. Za vykazované období byl přírůstek drobného hmotného majetku 136 tis. Kč a úbytek 449 tis. Kč. Hodnota tohoto majetku k 31. prosinci 2012 činí 15 509 tis. Kč.

5.2 Možnosti optimalizace daně z příjmů společnosti Mondi Bupak s.r.o. s využitím odpisů

Každý poplatník daně z příjmů se snaží minimalizovat svou daňovou povinnost za zdaňovací období neboli platit co nejnížší daň. Jinými slovy řečeno, poplatník usiluje o optimalizaci daňového základu a to prostřednictvím zákonných předpisů.

Jestliže společnost potřebuje zvýšit základ daně, aby mohla využít např. slev na dani, je efektivní použít přerušovaného odepisování nebo neuplatnit daňové odpisy v celkové výši.

Více se ale setkáváme s tím, že poplatník potřebuje svoji daňovou povinnost snížit a to je možné mimo jiné za pomoci daňových odpisů hmotného majetku.

Za pomoci zvolených postupů daňového odepisování hmotného majetku můžeme optimalizovat daňovou povinnost poplatníka daně z příjmů následujícími způsoby:

- Neuplatněním daňových odpisů.
- Přerušením odepisování.
- Využitím nižších než maximálních ročních odpisových sazeb u rovnoměrného daňového odepisování.
- Zrychlenými daňovými odpisy.
- Uplatněním vyšších ročních odpisových sazeb pro prvního vlastníka.
- Mimořádnými odpisy

5.2.1 Neuplatnění daňových odpisů

Společnost si může prostřednictvím neuplatnění daňových odpisů zvýšit základ daně, protože odepisovat hmotný a nehmotný majetek je jen možností, jak si snížit daňový základ, nikoli povinností poplatníka. Tato metoda, je v praxi používána jen zřídka kdy, protože odpisy majetku nelze již v budoucnu pro snížení daňové povinnosti využít.

5.2.2 Přerušení daňových odpisů

Jedním z nástrojů daňové optimalizace je přerušení daňových odpisů. Důležité je připomenout, že v žádném roce nelze přerušit:

- Účetní odpisy.
- Daňové odpisy.
 - Tzv. výkonové dle § 30 odst. 4 až 9 Zákona o dani z příjmů.
 - Tzv. mimořádné podle § 30a Zákona o dani z příjmů.
 - Odpisy nehmotného majetku podle § 32a Zákona o dani z příjmů.
 - Odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření podle § 30b Zákona o dani z příjmů.

Poplatník nemá povinnost daňové odpisy uplatnit, je pouze na jeho uvážení, jestli bude majetek odepisovat a zahrnovat do základu daně.

Přerušení daňových odpisů je možné jak při rovnoměrném, tak i zrychleném způsobu odpisování a to na libovolnou dobu.

Odepisování můžeme přerušit v roce, kdy se nám to nehodí, např. máme nízký zisk a došlo by tak k vykázání daňové ztráty. Při dalším odpisování budeme pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo.

Dne 31. 12. 2008 společnost pořídila zametací stroj v pořizovací ceně 265 000 Kč, zařazený do 2. odpisové skupiny, je daňově odpisován rovnoměrnými odpisy. Účetně začíná společnost odepisovat počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení majetku do používání, začíná se tedy odepisovat v roce 2009. Zametací stroj je podle odpisového plánu účetně odpisován po předpokládanou dobu životnosti, tj. 96 měsíců. V níže uvedené tabulce je znázorněna rozdílnost účetních a daňových odpisů za předpokladu, že v roce 2010 bylo odpisování přerušeno. Odepisování bylo přerušeno pouze na jeden rok a o tento rok bude daňové odpisování prodlouženo.

Výpočet měsíčního, účetního odpisu = $265\,000 / 96 = 2\,760,41667$ Kč

Tabulka 6 – Přerušení odpisování zametacího stroje

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis
2008		$(265\,000 * 11) / 100 = 29\,150$
2009	$2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$
2010	$2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	0
2011	$2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$
2012	$2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$
2013	$2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,961$
2014	$2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	
2015	$2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	
2016	$2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	
Celkem	265 000	265 000

Zdroj – Vlastní zpracování

5.2.3 Využití nižších než maximálních ročních odpisových sazeb u rovnoměrného daňového odpisování

Dalším nástrojem daňové optimalizace je v případě rovnoměrného odpisování hmotného majetku, kdy poplatník může na základě svého rozhodnutí použít nižší roční sazby než maximální roční odpisové sazby, které jsou uvedeny v § 31 zákona o daních z příjmů. V tomto případě může poplatník při rovnoměrném odepisování uplatnit ve zdaňovacím období odpis v rozmezí od nuly až do výše odpovídající maximální roční odpisové sazbě, a to podle toho jak se sám rozhodne. Tato technika je výhodná za předpokladu, že poplatník usiluje o snížení základu daně.

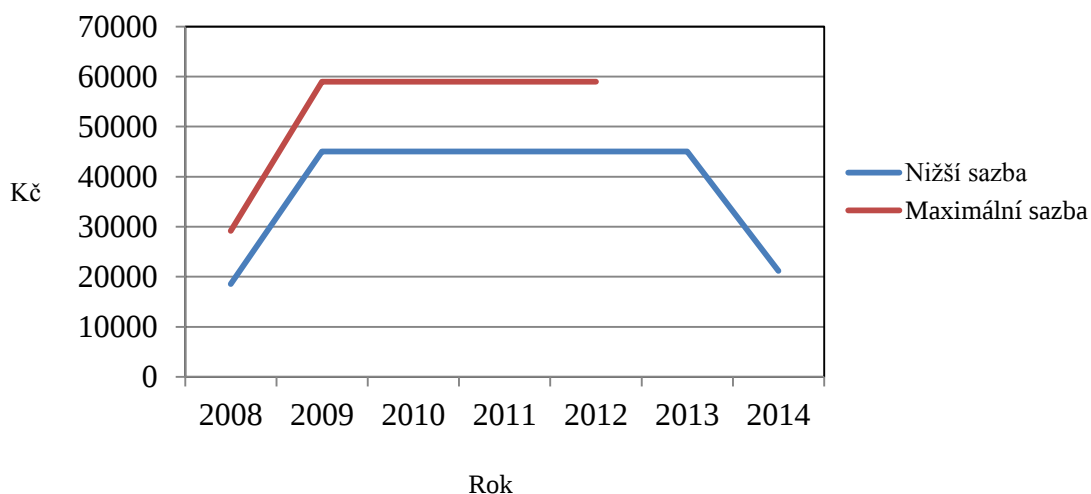
V níže uvedeném příkladě je znázorněna velikost a délka odepisování při použití nižších než maximálních ročních odpisových sazeb rovnoměrného daňového odpisování. Budeme odpisovat stejný zametací stroj, jako u přerušování daňových odpisů.

Tabulka 7 – Nižší a maximální roční odpisové sazby u rovnoměrného daňového odpisování

Rok	Výpočet odpisů s nižší sazbou (v 1. roce 7 % v dalších letech 17%)	Výpočet odpisů s maximální sazbou (v 1. roce 11 % v dalších letech 22,25%)
2008	$(265\,000 * 7) / 100 = 18\,550$	$(265\,000 * 11) / 100 = 29\,150$
2009	$(265\,000 * 17) / 100 = 45\,050$	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$
2010	$(265\,000 * 17) / 100 = 45\,050$	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$
2011	$(265\,000 * 17) / 100 = 45\,050$	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$
2012	$(265\,000 * 17) / 100 = 45\,050$	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,961$
2013	$(265\,000 * 17) / 100 = 45\,050$	
2014	$(265\,000 * 17) / 100 = 21\,200$	
Celkem	265 000	265 000

Zdroj – Vlastní zpracování

Graf 1 – Porovnání nižších a maximálních odpisových sazeb



Zdroj – Vlastní zpracování

Z příkladu je jasné, že nižší odpisové sazby prodlužují dobu odpisování na rozdíl od maximálních odpisových sazeb. Poplatník tedy může zhodnotit, o kolik chce, aby se mu snížil základ daně a také jak dlouho se mu vyplatí hmotný majetek odpisovat.

5.2.4 Možnost zvýšení odpisu v prvním roce

Poplatníci, kteří jsou prvním vlastníkem hmotného majetku, který je zařazený v 1., 2., nebo 3. odpisové skupině, mají možnost optimalizovat základ daně zvýšením odpisu v prvním roce o 10 %, 15 % nebo 20 % ze vstupní ceny. V praxi se nejčastěji používá zvýšení odpisu o 10 %.

V dalších letech se částky vypočtených odpisů oproti běžnému postupu sníží, takže v konečné fázi se odepíše opět 100 % vstupní ceny. Možnost zvýšení odpisu v prvním roce je možné jak pro rovnoměrné, tak i pro zrychlené odpisování hmotného majetku.

Pro zvýšení odpisu o **10 %** ze vstupní ceny musí společnost splnit následující podmínky:

- Majetek musí být nový – poplatník je prvním vlastníkem hmotného majetku.
- Je nutné dát pozor na typy majetku, u kterého toto zvýšení není možné (§ 31 odst. 5 Zákona o daních z příjmů) – například u osobních automobilů, technického zhodnocení majetku, budov apod.
- Zvýšení odpisů je možné provést jen v prvním roce odpisování, nikdy v dalších letech.
- Pokud nárok na zvýšení odpisů vznikl a nebyl poplatníkem v prvním roce uplatněn, není možné již zvýšení odpisů v dalších letech provést, nicméně daňové odpisy i bez uplatněného zvýšení jsou v souladu se zákonem.³²

Zvýšení odpisu o **15 %** ze vstupní ceny může poplatník použít, je-li prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod.

Zvýšení odpisu o **20 %** ze vstupní ceny může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou.

Rovnoměrné odpisování

Rozdílnost mezi odpisem se základní a zvýšenou vstupní cenou o 10 % bude zobrazena v následujícím příkladu, pro ilustraci použijeme odpisování zametacího stroje.

³² PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. 80 s. ISBN 978-80-7357-946-3.

Tabulka 8 – Rovnoměrné odpisy zametacího stroje se základní a zvýšenou vstupní cenou o 10 %

Rok	Výpočet daňových odpisů bez zvýšení vstupní ceny v 1. roce	Výpočet daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou v 1. roce o 10 %
2008	$(265\,000 * 11) / 100 = 29\,150$	$(265\,000 * 21) / 100 = 55\,650$
2009	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	$(265\,000 * 19,75) / 100 = 52\,337,5$
2010	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	$(265\,000 * 19,75) / 100 = 52\,337,5$
2011	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	$(265\,000 * 19,75) / 100 = 52\,337,5$
2012	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,961$	$(265\,000 * 19,75) / 100 = 52\,337,5$
Celkem	265 000	265 000

Zdroj – Vlastní zpracování

Zrychlené odpisování

Výhody a možnosti využití zvýšení odpisu v prvním roce zrychleného odpisování, jsou shodné jako u rovnoměrného odpisování. Tato možnost bude využita pro snížení vyššího základu daně v prvním roce pořízení hmotného majetku, a tím k optimalizaci daňové povinnosti.

Tabulka 9 – Zrychlené odpisy zametacího stroje se základní a zvýšenou vstupní cenou o 10 %

Rok	Výpočet daňových odpisů bez zvýšení vstupní ceny v 1. roce	Výpočet daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou v 1. roce o 10 %
2008	$265\,000 / 5 = 53\,000$	$(265\,000 / 5) + 10\% \text{ z } 265\,000 = 79\,500$
2009	$(2 * 212\,000) / (6 - 1) = 84\,800$	$(2 * 185\,500) / (6 - 1) = 74\,200$
2010	$(2 * 127\,200) / (6 - 2) = 63\,600$	$(2 * 111\,300) / (6 - 2) = 55\,650$
2011	$(2 * 63\,600) / (6 - 3) = 42\,400$	$(2 * 55\,650) / (6 - 3) = 37\,100$
2012	$(2 * 21\,200) / (6 - 4) = 21\,200$	$(2 * 18\,550) / (6 - 4) = 18\,550$
Celkem	265 000	265 000

Zdroj – Vlastní zpracování

V obou dvou případech je vidět, že v prvním roce odpisování se zvýšenou sazbou o 10 % vstupní ceny jsou odpisy mnohem vyšší, než je tomu u odpisů bez zvýšené vstupní ceny. Z toho vyplývá, že si společnost již v prvním roce může odepsat větší částku, čímž si sníží základ daně. V dalších letech jsou odpisy ale o trochu nižší než při výpočtu odpisů bez zvýšení vstupní ceny.

5.2.5 Uplatnění zrychleného odpisování

Pro optimalizaci daňového základu může společnost použít tento způsob odepisování, protože ve srovnání s rovnoměrným odpisováním jsou zrychlené odpisy v prvních letech vyšší, i když nutno dodat, že v posledním roce odpisování se situace obrátí a rovnoměrné odpisy jsou vyšší než zrychlené. Zrychlené odpisování je definováno v § 32 Zákona o daních z příjmů. Záleží jen na společnosti, jestli se rozhodne pro zrychlené nebo rovnoměrné odpisování.

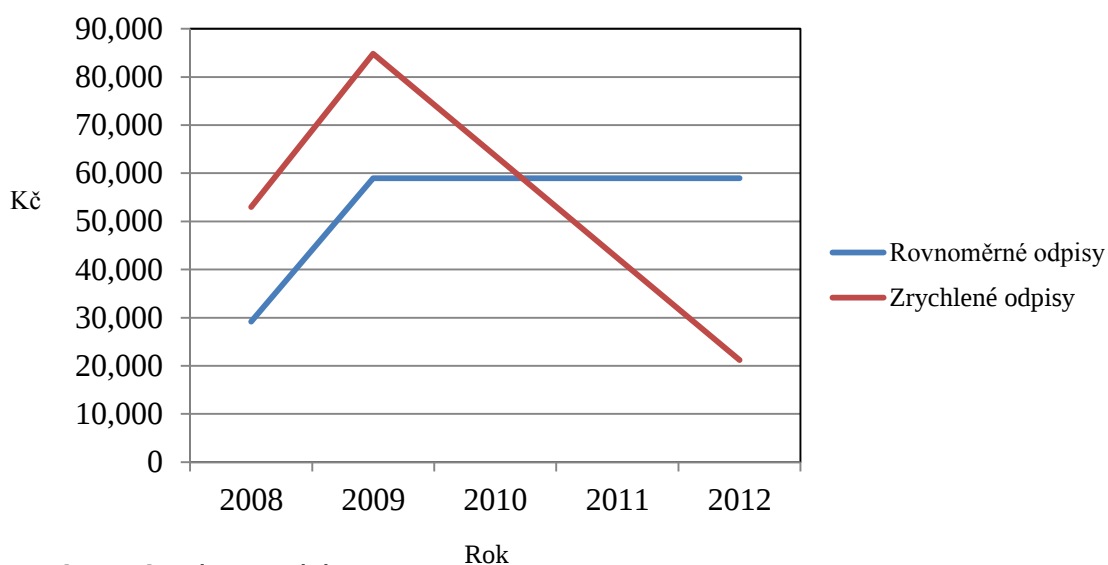
Pro zobrazení rozdílu mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním použijeme příklad zametacího stroje.

Tabulka 10 – Rozdílnost rovnoměrného a zrychleného odpisování zametacího stroje

Rok	Rovnoměrné odpisy	Zrychlené odpisy
2008	$(265\,000 * 11) / 100 = 29\,150$	$265\,000 / 5 = 53\,000$
2009	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	$(2 * 212\,000) / (6 - 1) = 84\,800$
2010	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	$(2 * 127\,200) / (6 - 2) = 63\,600$
2011	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	$(2 * 63\,600) / (6 - 3) = 42\,400$
2012	$(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,961$	$(2 * 21\,200) / (6 - 4) = 21\,200$
Celkem	265 000	265 000

Zdroj – Vlastní zpracování

Graf 2 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů



Zdroj – Vlastní zpracování

Z příkladu i grafu je jasné, že společnost odepíše v prvních třech letech zrychleného odpisování vyšší částku než u rovnoměrného odpisování. Po prvním roce odpisování jsou rovnoměrné odpisy stejně vysoké, zatímco u odpisování zrychleným způsobem se odpisy stále snižují.

5.2.6. Užití mimořádných odpisů

V rámci protikrizových opatření mají podnikatelské subjekty po přechodnou dobu možnost odepsat vybraný majetek rychleji. Jedná se o hmotný majetek zařazený do odpisové skupiny 1 a 2, pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Další podmínkou je, že poplatník je jeho prvním vlastníkem.³³

Majetek zařazený v 1. odpisové skupině se odepisuje rovnoměrně po dobu 12 měsíců. Majetek zařazený ve 2. odpisové skupině se odepisuje po dobu 24 měsíců takto:

- Za prvních 12 měsíců se uplatní odpisy rovnoměrně ve výši 60 % vstupní ceny.
- Za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců se odepíše rovnoměrně zbývajících 40 % vstupní ceny.

Poplatník zahájí odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, kdy byl předmět zařazen do obchodního majetku. Při uplatnění mimořádných odpisů není možné odpisování přerušit. Mimořádné odpisy jsou pouze alternativou, tj. hmotný majetek pořízený ve výše uvedeném období může být odpisován i standardním způsobem (rovnoměrně nebo zrychleně dle § 31 a 32 Zákona o dani z příjmů). Dojde-li na majetku, odpisovaném formou mimořádných odpisů, k technickému zhodnocení, nezvyšuje se o jeho hodnotu vstupní cena. Technické zhodnocení se odpisuje jako samostatný majetek v příslušné odpisové skupině rovnoměrně nebo zrychleně dle § 31 a § 32 Zákona o dani z příjmů.³⁴

Pro ukázkou použijeme příklad se zametacím strojem, pouze upravíme datum pořízení, aby byly splněny podmínky pro použití mimořádných odpisů.

³³ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 44 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

³⁴ ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 44 s. ISBN 978-80-87237-22-9.

V září 2009 společnost pořídila zametací stroj v pořizovací ceně 265 000 Kč, zařazený do 2. odpisové skupiny. Stroj zařadila do používání 28. 9. 2009 a rozhodla se využít mimořádných odpisů.

Tabulka 11 – Mimořádné odpisy zametacího stroje

Mimořádné odpisy	
Měsíční odpis v prvních 12 měsících	$265\,000 * 0,6 / 12 = 13\,250$
Měsíční odpis v dalších bezprostředně následujících 12 měsících	$265\,000 * 0,4 / 12 = 8\,833,33$
Odpis za rok 2009	$13\,250 * 3 = 39\,750$
Odpis za rok 2010	$(13\,250 * 9) + (8\,833,33 * 3) = 145\,749,99$
Odpis za rok 2011	$8\,833,33 * 9 = 79\,499,97$
Celkem	265 000

Zdroj – Vlastní zpracování

Nutno uvést, že dne 10. října 2013 senátoři zákonným opatřením vypustili možnost mimořádných odpisů majetku z důvodu rychle podpořit růst české ekonomiky, přičemž tuto skutečnost ekonomové i zástupci firem kritizují.

6 Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy ve společnosti Mondi Bupack s.r.o.

V této kapitole zobrazím rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy hmotného majetku, který je ve vlastnictví společnosti.

Zametací stroj

Dne 31. 12. 2008 společnost pořídila zametací stroj v pořizovací ceně 265 000 Kč, zařazený do 2. odpisové skupiny, daňově je odpisován rovnoměrnými odpisy. Účetně začíná společnost odepisovat počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení majetku do používání, začíná se tedy odepisovat v roce 2009. Zametací stroj je podle odpisového plánu účetně odpisován po předpokládanou dobu životnosti, tj. 96 měsíců.

Tabulka 12 – Účetní odpisy zametacího stroje

Účetní odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Měsíční odpis = $265\,000 / 96 = 2\,760,41667$ Kč		
r. 2009 = $2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	33 125	231 875
r. 2010 = $2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	66 250	198 750
r. 2011 = $2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	99 375	165 625
r. 2012 = $2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	132 500	132 500
r. 2013 = $2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	165 625	99 375
r. 2014 = $2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	198 750	66 250
r. 2015 = $2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	231 875	33 125
r. 2016 = $2\,760,41667 * 12 = 33\,125$	265 000	0

Zdroj – Vlastní zpracování

Společnost použila pro výpočet účetních odpisů zametacího stroje rovnoměrné odepisování, tj. měsíční. Odpisy v jednotlivých letech jsou ve výši 33 125 Kč a majetek je odepisován do výše vstupní ceny, tj. 265 000 Kč.

Tabulka 13 – Daňové odpisy zametacího stroje

Daňový odpis	Oprávky	Zůstatková cena
r. 2008 = $(265\,000 * 11) / 100 = 29\,150$	29 150	235 850
r. 2009 = $(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	88 113	176 887
r. 2010 = $(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	147 076	117 924
r. 2011 = $(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,963$	206 039	58 961
r. 2012 = $(265\,000 * 22,25) / 100 = 58\,961$	265 000	0

Zdroj – Vlastní zpracování

Společnost použila pro výpočet daňových odpisů zametacího stroje rovnoměrné odepisování. Tento majetek je zařazen do 2. odpisové skupiny a proto byla v prvním roce odepisování použita odpisová sazba 11,0 a v dalších letech odepisování odpisová sazba 22,25. V roce 2012 byl daňový odpis 58 961 Kč, protože lze odepisovat pouze do výše vstupní ceny, z toho vyplývá, že může být uplatněn odpis jen ve výši zůstatkové ceny.

Účetní odpisy jsou v porovnání s daňovými odpisy podstatně nižší a doba odpisování o 3 roky delší.

Tabulka 14 – Porovnání účetních a daňových odpisů zametacího stroje

Rok	Odpisy		Vliv na základ daně
	Účetní	Daňové	
2008	0	29 150	- 29 150 Kč
2009	33 125	58 963	- 25 838 Kč
2010	33 125	58 963	- 25 838 Kč
2011	33 125	58 963	- 25 838 Kč
2012	33 125	58 961	- 25 836 Kč
2013	33 125	0	33 125 Kč
2014	33 125	0	33 125 Kč
2015	33 125	0	33 125 Kč
2016	33 125	0	33 125 Kč

Zdroj – Vlastní zpracování

Odpisy tohoto majetku ovlivnily daňový základ následovně:

- V letech 2008 – 2012 byly účetní odpisy menší než daňové, tzn., že o tyto částky si společnost snížila základ daně.
- V letech 2013 – 2016 byly účetní odpisy větší než daňové a proto si společnost o tyto částky musela zvýšit základ daně.

Vozíkový terminál

Dne 31. 12. 2009 společnost pořídila vozíkový terminál v pořizovací ceně 85 024 Kč, zařazený do 1. odpisové skupiny. Majetek je daňově i účetně odepisován rovnoměrnými odpisy. Účetně začíná společnost odepisovat počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení majetku do používání, začíná tedy odepisovat v roce 2010. Vozíkový terminál je podle odpisového plánu účetně odepisován po předpokládanou dobu životnosti, tj. 60 měsíců.

Tabulka 15 – Účetní odpisy vozíkového terminálu

Účetní odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Měsíční odpis = $85\,024 / 60 = 1\,417,06667$		
r. 2010 = $1417,06667 * 12 = 17\,005$	17 005	68 019
r. 2011 = $1417,06667 * 12 = 17\,005$	34 010	51 014
r. 2012 = $1417,06667 * 12 = 17\,005$	51 015	34 009
r. 2013 = $1417,06667 * 12 = 17\,005$	68 020	17 004
r. 2014 = $1417,06667 * 12 = 17\,004$	85 024	0

Zdroj – Vlastní zpracování

Společnost účetně odepisuje majetek s přesností na měsíce, proto je tato doba vypočítána následovně $8 * 12 = 60$, tj. 60 měsíců. Roční odpis je ve výši 17 005 Kč, jen v roce 2014 činí odpis 17 004 Kč, protože je majetek odepisován do výše vstupní ceny.

Tabulka 16 – Daňové odpisy vozíkového terminálu

Daňové odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
r. 2009 = $(85\,024 * 20) / 100 = 17\,005$	17 005	68 019
r. 2010 = $(85\,024 * 40) / 100 = 34\,010$	51 015	34 009
r. 2011 = $(85\,024 * 40) / 100 = 34\,009$	85 024	0

Zdroj – Vlastní zpracování

Vozíkový terminál společnost zařadila do 1. odpisové skupiny a použila pro výpočet daňových odpisů rovnoměrný způsob odepisování. V prvním roce odepisování byla použita odpisová sazba 20 a v dalších letech odpisová sazba 40.

Ve srovnání s účetními odpisy, které jsou každý rok ve stejné výši, je daňový odpis v prvním roce v částce 17 005 Kč a v dalších letech se odpis zvýšil.

Tabulka 17 – Porovnání účetních a daňových odpisů vozíkového terminálu

Rok	Odpisy		Vliv na základ daně
	Účetní	Daňové	
2009	0	17 005	- 17 005 Kč
2010	17 005	34 010	- 17 005 Kč
2011	17 005	34 009	- 17 004 Kč
2012	17 005	0	17 005 Kč
2013	17 005	0	17 005 Kč
2014	17 004	0	17 005 Kč

Zdroj – Vlastní zpracování

Odpisy tohoto majetku ovlivnily daňový základ následovně:

- V letech 2009 – 2011 byly účetní odpisy menší než daňové, tzn., že o tyto částky si společnost snížila základ daně.
- V letech 2012 – 2014 byly účetní odpisy větší než daňové a proto si společnost o tyto částky musela zvýšit základ daně.

Průtlakoměr na vlnitou lepenku

Tento hmotný majetek společnost pořídila dne 31. 10. 2006 v pořizovací ceně 652 022,26 Kč, zařazen do 1. odpisové skupiny. Účetně majetek odepisovala po dobu 4 let, tj. 48 měsíců.

Tabulka 18 – Účetní odpisy průtlakoměru

Účetní odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Měsíční odpis = $652\,022,26 / 48 = 13\,583,79708$		
r. 2006 = $13\,583,79708 * 2 = 27\,168$	27 168	624 854,26
r. 2007 = $13\,583,79708 * 12 = 163\,006$	190 174	461 848,26
r. 2008 = $13\,583,79708 * 12 = 163\,006$	353 180	298 842,26
r. 2009 = $13\,583,79708 * 12 = 163\,006$	516 186	135 836,26
r. 2010 = $13\,583,79708 * 10 = 135\,836,26$	652 022,26	0

Zdroj – Vlastní zpracování

Účetně je tento majetek odepisován společností s přesností na měsíce, tj. 48 měsíců. Protože byl majetek pořízen na konci října, počítají se odpisy za rok 2006 od listopadu

až po prosinec, což jsou dva měsíce a v posledním roce odpisování se odpisy počítají za 10 měsíců.

Tabulka 19 – Daňové odpisy průtlakoměru

Daňové odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
r. 2006 = $(652\,022,26 * 20) / 100 = 130\,405$	130 405	521 617,26
r. 2007 = $(652\,022,26 * 40) / 100 = 260\,809$	391 214	260 808,26
r. 2008 = $(652\,022,26 * 40) / 100 = 260\,808,26$	652 022,26	0

Zdroj – Vlastní zpracování

Daňové odpisy u tohoto stroje se počítaly rovnoměrným způsobem. Majetek byl zařazen do 1. odpisové skupiny a proto byla v prvním roce použita odpisová sazba 20,0 a v dalších letech sazba 40,0. Doba odpisování daňových odpisů činí 3 roky, ale u účetních odpisů je doba odpisová o 2 roky delší.

Tabulka 20 – Porovnání účetních a daňových odpisů průtlakoměru

Rok	Odpisy		Vliv na základ daně
	Účetní	Daňové	
2006	27 168	130 405	- 103 237 Kč
2007	163 006	260 809	- 97 803 Kč
2008	163 006	260 808,26	- 97 802,26 Kč
2009	163 006	0	163 006 Kč
2010	135 836,26	0	135 836,26Kč

Zdroj – Vlastní zpracování

Odpisy tohoto majetku ovlivnily daňový základ následovně:

- V letech 2006 – 2008 byly účetní odpisy menší než daňové, tzn., že o tyto částky si společnost snížila základ daně.
- V letech 2009 – 2010 byly účetní odpisy větší než daňové a proto si společnost o tyto částky musela zvýšit základ daně.

Software „Intranet“

Tabulka 21 – Odpisy nehmotného majetku

Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
Měsíční odpis = 250 000 / 48 = 5 208, 333333		
r. 2004 = 5 208, 333333 * 12 = 62 500	62 500	187 500
r. 2005 = 5 208, 333333 * 12 = 62 500	125 000	125 000
r. 2006 = 5 208, 333333 * 12 = 62 500	187 500	62 500
r. 2007 = 5 208, 333333 * 12 = 62 500	250 000	0

Zdroj – Vlastní zpracování

Nehmotný majetek v pořizovací ceně 250 000 Kč společnost pořídila 19. 12. 2003 a odpisy se začínají vypočítávat následující měsíc po aktivaci, proto je první odpis v roce 2004. Odpisy nehmotného majetku se počítají s přesností na měsíce, je tedy důležité, kdy byl majetek během roku pořízen. I přestože 1. 1. 2005 došlo ke změnám v délce odpisování nehmotného majetku na 36 měsíců, společnost použila dobu odepisování software 48 měsíců. Odpis v jednotlivých letech byl ve výši 62 500 Kč.

Tabulka 22 – Porovnání účetních a daňových odpisů za období 2010 - 2012

Majetek	2010		2011		2012	
	Účetní od.	Daňové od.	Účetní od.	Daňové od.	Účetní od.	Daňové od.
Zametací stroj	33 125	58 963	33 125	58 963	33 125	58 961
Vozíkový terminál	17 005	34 010	17 005	34 009	17 005	0
Průtlakoměr	135 836,26	0	0	0	0	0
Software	0	0	0	0	0	0
Celkem	185 966,26	92 973	50 130	92 972	50 130	58 961
Vliv na základ daně	Základ daně bude zvýšen o + 92 993,26 Kč		Základ daně bude snížen o – 42 842 Kč		Základ daně bude snížen o – 8 831 Kč	

Zdroj – Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že v roce 2010 jsou účetní odpisy větší než daňové a to o částku 92 993,26 Kč, z toho vyplývá, že o tuto částku bude zvýšen základ daně a společnost bude mít vyšší daňovou povinnost.

V letech 2011 a 2012 nastala situace, že jsou účetní odpisy nižší než daňové a proto si společnost o částky uvedené v tabulce sníží základ daně, čímž si sníží daňovou povinnost. Tento rozdíl mezi odpisy je totiž nákladem, který je uznán zákonem o daních z příjmů.

6.1 Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy ve společnosti Mondi Bupak s. r. o.

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Rozvahová metoda vychází z rozdílu mezi zůstatkovými cenami a tento rozdíl se vynásobí danou sazbou daně. Odložené daňové pohledávky a závazky jsou vzájemně započítávány a v rozvaze vykázány v celkové netto hodnotě.

Na následujícím příkladu zobrazím vliv rozdílu mezi účetním a daňovým odepisováním.

Společnost zařadila do užívání 31. 12. 2009 vozíkový terminál v pořizovací ceně 85 024 Kč, zařazený do 1. odpisové skupiny, je daňově odpisován rovnoměrnými odpisy. Účetně začíná společnost odepisovat počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení majetku do používání, začíná se tedy odepisovat v roce 2010. Vozíkový terminál je podle odpisového plánu účetně odpisován po předpokládanou dobu životnosti, tj. 60 měsíců.

Tabulka 23 – Vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Daňová ZC	Účetní ZC	Rozdíl	Odložená daň při sazbě 19%	Charakter
2009	17 005	-	68 019	-	- 68 019	$0,19 * 68\,019 = 12\,923,61$	Pohledávka
2010	34 010	17 005	34 009	68 019	34 010	$0,19 * 34\,010 = 6\,461,90$	Závazek
2011	34 009	17 005	0	51 014	51 014	$0,19 * 51\,014 = 9\,692,66$	Závazek
2012	0	17 005	0	34 009	34 009	$0,19 * 34\,009 = 6\,461,71$	Závazek
2013	0	17 005	0	17 004	17 004	$0,19 * 17\,004 = 3\,230,76$	Závazek
2014	0	17 004	0	0	0	0	
Celkem	85 024	85 024					

Zdroj – Vlastní zpracování

Z ukázky je patrný rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou a tím i odlišný vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů v jednotlivých účetních obdobích. V roce 2014, kdy je vozíkový terminál účetně i daňově odepsán a zůstatkové ceny jsou nulové, vyrovná se i dopad na odloženou daň.

Jak již bylo uvedeno v kapitole 4 Odložená daň, společnost účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti, jen je-li pravděpodobné, že v budoucnu bude kladný základ daně, vůči kterému bude možné pohledávku uplatnit. Odložený daňový závazek způsobí v budoucím období úpravu

daňového základu nahoru a odložená daňová pohledávka úpravu daňového základu dolů.

7 Závěr

Cílem mé bakalářské práce je na příkladu konkrétní právnické osoby zhodnotit důvody rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy a jejich dopady jak do hospodaření daňového subjektu, tak i do jeho daňových povinností. Dále posoudit možnosti využití daňových odpisů jako optimalizačního prvku. Jako konkrétní právnickou osobu jsem si vybrala společnost Mondi Bupak s. r. o.

Společnosti mi poskytla informaci, že se účetní odpisy mají stanovovat podle životnosti stroje, což se v Mondi Bupak s. r. o. neděje. Účetní odpisy mají z drtivé většiny na stejně dlouhou dobu jako daňové. To se prý auditorům vůbec nelíbí a u těch největších a nejdražších strojů donutili společnost odpisy změnit podle životnosti majetku. Účetní odpisy jsou pro společnost docela málo významné. Kvůli daním využívají daňové odpisy a na vykazování ve skupině mají svoje odpisové doby dané podle příruček z holdingu (IFRS odpisy).

Pro výpočet daňových odpisů u nově pořízeného majetku používá společnost metodu zrychleného odepisování a v ostatním případě metodu rovnoměrného odepisování. Použití **zrychleného odepisování** majetku by pro společnost bylo nejefektivnější z hlediska optimalizace v případě, že by dosahovala mimořádně vysokého zisku, protože v první polovině odepisování jsou odpisy podstatně vyšší než u rovnoměrného odepisování a tím by si mohla podstatně snížit svou daňovou povinnost. Jestliže společnost nemá takový to zisk, je pro ni vhodné použít rovnoměrného odepisování. Při použití rovnoměrné metody odepisování je odpis v prvním roce podstatně nižší, ale zbytek doby odepisování jsou odpisy fixní, neboli stálé.

Zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 % ze vstupní ceny bych společnosti doporučila v případě, že by měla vysoký základ daně z příjmů právnických osob. Touto metodou je možné optimalizovat svou daňovou povinnost, jinak řečeno uplatněním zvýšených odpisů v prvním roce odepisování si základ daně sníží a tím si sníží i daňovou povinnost za dané zdaňovací období. Ve výše uvedeném příkladu, jsem porovnávala zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 %, jak u rovnoměrného, tak i zrychleného způsobu odepisování. Zde je na společnosti, jaké metody využije, ale u zrychlené metody odepisování je odpis v prvním roce o 23 850 Kč vyšší, což by společnosti snížilo daňový základ více než u rovnoměrné metody a tím by platila i nižší daň. Protože je společnost prvním vlastníkem hmotného majetku, může si zvýšit odpis

v prvním roce odpisování pouze o 10 %. Kdyby se společnost zabývala převážně zemědělskou a lesní výrobou byla by na tom podstatně lépe, protože by mohla využít zvýšeného odpisu v prvním roce o 20 %.

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, daňové odpisy není společnost povinna uplatnit. **Přerušení daňových odpisů** bych společnosti doporučila v případě, že by ve zdaňovacím období při zahrnutí daňových odpisů do daňově uznatelných nákladů nedosáhla vhodného základu daně, protože potom by společnost nedocílila vhodné výše daně, aby mohla uplatnit veškeré odpočty od základu daně a slev na dani z příjmů. Přerušení daňových odpisů je tedy nejvhodnější v případě, že společnost vykazuje příliš malý zisk. Z informací poskytnutých od společnosti Mondi Bupak s. r. o. vím, že o přerušení odpisů nikdy neuvažovala a ani auditoři nic nenavrhovali. Nutno ale dodat, že po situaci, kdy se provoz výroby papíru ukončil, se odpisy zastavily. Zastavení odpisů se uplatnilo tedy jen v části provozu, ale ta se netýká mé bakalářské práce. K zastavení provozu došlo v prosinci 2012 a zastavení odpisů v lednu 2014.

Závěrem je důležité podotknout, že odpisování majetku a možnost využití daňových odpisů jako nástroje optimalizace daně, je velice náročná, složitá a komplikovaná, proto není možné, abych v této práci zhodnotila a popsala celou problematiku týkající se účetních a daňových odpisů. V této práci se snažím společnosti podat návrhy a ukázat jí na konkrétních příkladech, jakými možnostmi optimalizovat základ daně.

Summary

The topic of my bachelor thesis is „Tax and accounting depreciation of legal bodies“. Accounting depreciations abide by accounting act and tax depreciations by the law of income taxes. This thesis is dividend into seven chapters.

In the theoretical part of my thesis the attention is fucused on the topic of write-offs and tax deductions, also their principles, functions and wals of calculation.

In the analytical part, which I apply to the company called Mondi Bupak s. r. o., I utilize on the theoretical notes on the concrete tax situations. I check chosen items, which can influence tax lability of the company. I attempted to suggest the appropriate solutions for a tax optimalization of the company Mondi Bupak s. r. o.

Seznam literatury

Publikace

1. ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2009. 235 s. ISBN 978-80-87237-22-9
2. PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 14. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2012. 311 s. ISBN 978-80-7263733-1.
3. ČERMÁKOVÁ, Hana. *Odpisy majetku nově*. 9. aktualizované vydání. Ostrava: Mirago, 2003. 128 s. ISBN 978-80-7263733-1.
4. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 11. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2011. ISBN 978-80-7263-633-4.
5. SRCHOVÁ, Blanka; Autorský kolektiv. *Meritum Účetní souvztáznosti 2012-2013*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 352 s. ISBN 978-80-7357-725-4.
6. LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Institut certifikace účetních, a.s., 2013. 380 s. ISBN 978-80-86716-86-2.
7. PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. 164 s. ISBN 978-80-7357-946-3.
8. DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2012*. 7. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 216 s. ISBN 978-80-247-4274-8.
9. AMBROŽ, Jan. *Daňová přiznání*. 2. aktualizované vydání. Praha: KORŠACH, 2008. 176 s. ISBN 978-80-86926-17-3.

Legislativa

1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
2. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
3. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.

Internetové zdroje

1. Odpisy dlouhodobého majetku. Apogeo.cz [online]. 19.11.2009. [cit. 19.7.2013]. Dostupné z: <http://www.apogeo.cz/aktuality/odpisy-dlouhodobeho-majetku-725/>
- 2.
3. Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci. Podnikatel.cz [online]. 21.2.2008. [cit. 8.8.2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-UCE-a-dan-evidenci/>
4. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Danarionline.cz [online]. 1.6.2007. [cit. 8.8.2013]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Vzor odpisového plánu: časové odpisy	17
Tabulka 2 – Vzor odpisového plánu: výkonové odpisy	18
Tabulka 3 – Maximální roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování.....	20
Tabulka 4 – Koeficienty pro zrychlené odpisování	21
Tabulka 5 – Rovnoměrné odpisování při zvýšení prvního ročního odpisu o 10 % vstupní ceny	21
Tabulka 6 – Přerušení odpisování zametacího stroje.....	31
Tabulka 7 – Nižší a maximální roční odpisové sazby u rovnoměrného, daňového odpisování.....	32
Tabulka 8 – Rovnoměrné odpisy zametacího stroje se základní a zvýšenou vstupní cenou o 10 %.....	34
Tabulka 9 – Zrychlené odpisy zametacího stroje se základní a zvýšenou vstupní cenou o 10 %	34
Tabulka 10 – Rozdílnost rovnoměrného a zrychleného odpisov. zametacího stroje...	35
Tabulka 11 – Mimořádné odpisy zametacího stroje	37
Tabulka 12 – Účetní odpisy zametacího stroje	38
Tabulka 13 – Daňové odpisy zametacího stroje	39
Tabulka 14 – Porovnání účetních a daňových odpisů zametacího stroje	39
Tabulka 15 – Účetní odpisy vozíkového terminálu	40
Tabulka 16 – Daňové odpisy vozíkového terminálu	40
Tabulka 17 – Porovnání účetních a daňových odpisů vozíkového terminálu	41
Tabulka 18 – Účetní odpisy průtlakoměru	41
Tabulka 19 – Daňové odpisy průtlakoměru.....	42
Tabulka 20 – Porovnání účetních a daňových odpisů průtlakoměru.....	42
Tabulka 21 – Odpisy nehmotného majetku	43
Tabulka 22 – Porovnání účetních a daňových odpisů za období 2010 – 2012.....	43
Tabulka 23 – Vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.....	44

Seznam grafů

Graf 1 – Porovnání nižších a maximálních odpisových sazeb	32
Graf 2 – Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů	35