



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



Hodnocení vybraných oblastí finančního účetnictví v ČR účetní a daňový pohled

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Lucie Rulcová**

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.





Zadání diplomové práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie Rulcová**
Osobní číslo: E18000557
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: N6208T085 – Podniková ekonomika
Zadávající katedra: katedra financí a účetnictví
Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.
Konzultant práce: Ing. Helena Šulcová
Grupo Antolin Libáň, s. r. o., finanční ředitelka

Název práce: **Hodnocení vybraných oblastí finančního účetnictví v ČR - účetní a daňový pohled**

Zásady pro vypracování:

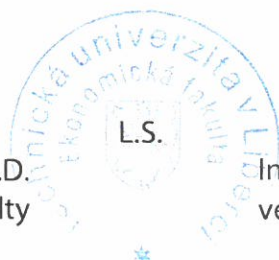
1. Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek.
2. Charakteristika účetnictví se zaměřením na účetní výkazy.
3. Charakteristika vlivu daňové legislativy na vedení finančního účetnictví v ČR.
4. Deskripce hmotného a nehmotného majetku z hlediska účetního a daňového.
5. Komparace vybraných položek hmotného a nehmotného majetku v příkladech.
6. Formulace závěrů a zhodnocení výzkumných otázek.

Seznam odborné literatury:

- KOUT, Petr. LÍBAL, Tomáš. 2017. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. Praha: 1. VOX. ISBN 978-80-87480-55-7.
- MARKOVÁ, Hana. 2018. *Daňové zákony 2018*. 28. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-07.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentáře, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.
- RYNEŠ, Petr. 2018. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-116-1.
- WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. 2013. *Financial accounting*. 2nd IFRS ed. Hoboken: Wiley. ISBN 978-1-118-28590-9.
- PROQUEST. 2018. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2018-09-30]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Rozsah práce:	min. 65 normostran
Forma zpracování:	tištěná / elektronická
Datum zadání práce:	1. října 2018
Datum odevzdání práce:	31. srpna 2020

prof. Ing. Miroslav Žížka, Ph.D.
děkan Ekonomické fakulty



Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2018

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že texty tištěné verze práce a elektronické verze práce vložené do IS STAG se shodují.

25. 3. 2019

Bc. Lucie Rulcová

Poděkování

Chtěla bych touto cestou poděkovat panu Ing. Zdeňku Brabcovi Ph.D. za jeho připomínky a doporučení při vedení diplomové práce. Velký dík patří také Ing. Heleně Šulcové, finanční ředitelce a Kateřině Havlíkové, hlavní účetní, které mi ochotně poskytly odbornou pomoc při zpracování praktické části práce.

Anotace

Tato diplomová práce se zaměřuje na hodnocení majetku dle předpisů regulujících účetnictví a daň z příjmů. Teoretická část práce se nejprve zabývá charakteristikou účetnictví s důrazem na účetní výkazy. Dále je zkoumán vliv daňové legislativy na vedení finančního účetnictví v České republice. Další část práce je zaměřena na rozdíl mezi účetním a daňovým pohledem na oblast hmotného a nehmotného majetku. Praktická část zobrazuje na příkladech z praxe, konkrétně u odpisů dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení, účetní pohled a vliv na základ daně z příjmů. Cílem práce je na základě prvotního zjištění situace ve zkoumaném podniku, navrhnout řešení pro uvedené případy z praxe, které povede k daňové optimalizaci. Zároveň diplomová práce upozorňuje na případná hrozící rizika spojená s výběrem dané varianty.

Klíčová slova

daň z příjmů právnických osob, dlouhodobý hmotný majetek, odpisy, technické zhodnocení, účetní jednotka

Abstract

This diploma thesis deals with technical evaluation of assets according to the requirements of the accounting and tax regulations. The theoretical part deals with characteristics of accounting focused on financial reporting. Then it examines the impact of tax legislation on accounting in Czech Republic. The next part of this thesis is focused on the difference between the accounting and tax view on area of tangible and intangible assets. The practical part illustrates using practical examples, in particular, the depreciation and technical evaluation of tangible assets the difference between the accounting and income tax perspective. The aim of this thesis is to suggest a solution for the mentioned practical examples which will lead to tax optimization in the examined company. At the same time the diploma thesis informs about risks linked to selecting a solutions variant.

Key words

income tax, tangible fixed assets, depreciation, technical evaluation, accounting entity

Obsah

SEZNAM OBRÁZKŮ	10
SEZNAM TABULEK	11
SEZNAM ZKRATEK.....	12
ÚVOD	13
1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ V ČR.....	15
1.1 PRÁVNÍ REGULACE ÚČETNICTVÍ V ČR.....	16
1.1.1 <i>Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů.....</i>	<i>17</i>
1.1.2 <i>Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví.....</i>	<i>17</i>
1.1.3 <i>České účetní standardy.....</i>	<i>18</i>
1.1.4 <i>Interpretace Národní účetní rady.....</i>	<i>21</i>
1.1.5 <i>Účetní výkazy.....</i>	<i>21</i>
1.2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	27
2 VLIV DAŇOVÉ LEGISLATIVY NA VEDENÍ FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ V ČR	29
2.1 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	29
2.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	33
2.3 SPLATNÁ A ODLOŽENÁ DAŇ.....	34
2.3.1 <i>Postup kalkulace odložené daně.....</i>	<i>35</i>
2.4 AKTUÁLNÍ ZMĚNY VE ZDAŇOVÁNÍ SPOLEČNOSTÍ.....	36
2.5 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	37
3 DESKRIPTCE HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU Z HLEDISKA ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO	38
3.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK.....	38
3.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK.....	39
3.2.1 <i>Opravné položky a rezervy související s majetkem.....</i>	<i>39</i>
3.2.2 <i>Odpisování majetku.....</i>	<i>41</i>
3.2.3 <i>Technické zhodnocení.....</i>	<i>43</i>
3.2.4 <i>Finanční leasing.....</i>	<i>45</i>
3.3 DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK	46

3.3.1	<i>Dlužné cenné papíry.....</i>	46
3.3.2	<i>Majetkové cenné papíry.....</i>	47
4	KOMPARACE ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO POHLEDU NA VYBRANÝCH PRAKTICKÝCH PŘÍKLADECH.....	49
4.1	CHARAKTERISTIKA PODNIKU.....	49
4.2	VÝPOČET ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ.....	50
4.3	ANALÝZA MAJETKU PODNIKU.....	53
4.3.1	<i>Proces pořízení dlouhodobého majetku.....</i>	<i>54</i>
4.4	ODPISY - POROVNÁNÍ ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO POHLEDU	56
4.4.1	<i>Možnosti optimalizace daně z příjmů prostřednictvím odpisů</i>	<i>58</i>
4.5	TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ - POROVNÁNÍ ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO POHLEDU.....	63
4.5.1	<i>Příklady technického zhodnocení</i>	<i>63</i>
4.6	SHRNUTÍ.....	72
	ZÁVĚR	75
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	77
	SEZNAM PŘÍLOH.....	80
	PŘÍLOHA A – FORMULÁŘ PRO ZAŘAZENÍ TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ	81
	PŘÍLOHA B – NÁJEMNÍ SMLOUVA	83

Seznam obrázků

Obrázek 1: Tržby dle zákazníků za rok 2017	50
Obrázek 2: Skupiny majetku pro účetní odpisy hmotného dlouhodobého majetku	56
Obrázek 3 Skupiny majetku pro účetní odpisy nehmotného dlouhodobého majetku.....	56
Obrázek 4: Dopad změny metody daňového odpisování na rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	61

Seznam tabulek

Tabulka 1: Úprava výsledku hospodaření na základ daně	31
Tabulka 2: Kroky pro úpravu výsledku hospodaření	32
Tabulka 3: Výše záloh	33
Tabulka 4: Obecný vzorec výpočtu odložené daně	35
Tabulka 5: Úprava hospodářského výsledku	51
Tabulka 6: Účetní odpisy za rok 2017 dle jednotlivých kategorií	52
Tabulka 7: Daňové odpisy za rok 2017	53
Tabulka 8: Lepicí přípravy Karoq – plán účetních odpisů	57
Tabulka 9: Lepicí přípravy Karoq – plán daňových odpisů	57
Tabulka 10: Plán účetních odpisů – progresivní metoda	58
Tabulka 11: Porovnání účetních a daňových odpisů při změně metody daňového odpisování	60
Tabulka 12: Vliv zařazení technického zhodnocení na základ daně v Kč – příklad 1	65
Tabulka 13: Varianta účtování do nákladů – příklad 1	66
Tabulka 14: Vliv zařazení technického zhodnocení na základ daně v tis. Kč – příklad 2 ..	68
Tabulka 15: Varianta účtování do nákladů – příklad 2	69
Tabulka 16: Technické zhodnocení provedené na cizím majetku vliv na základ daně v Kč	71
Tabulka 17: Porovnání snížené a původní výše nájemného a vliv do základu daně z příjmů v Kč	72
Tabulka 18: Vliv na základ daně pro variantu 1 technické zhodnocení v Kč	74

Seznam zkratek

ČÚS	české účetní standardy pro podnikatele
IFRS	mezinárodní standardy účetního výkaznictví
ÚJ	účetní jednotka
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZoR	zákon o rezervách
ZoÚ	zákon o účetnictví 563/1991 Sb.

Úvod

Podnik nemusí nutně vlastnit velké množství majetku proto, aby prosperoval a mohl vykonávat svoji činnost. Specialistům poskytujícím služby bohatě stačí počítač s přístupem k internetu a mobilní telefon. Pokud k podnikání potřebují místo, kde mohou přijímat své klienty, pronajmou si vhodnou kancelář. Možná i to je důvod, proč v dnešní době stále více lidí zvládne založit svoje podnikání bez větších obtíží, mnohdy začínají již během studia. Kdy se z původně školního projektu, vymyšleného pro získání zápočtu, stane skutečně výdělečná činnost.

Trendu založení podniku bez nutnosti vlastnění majetku se přizpůsobil i zákon o obchodních korporacích, který umožňuje založení společnosti s ručeným omezením již od 1 Kč vložené do základního kapitálu podniku. Většina odborníků tvrdí, že z pohledu důvěryhodnosti je lepší alespoň nějaký základní kapitál vložit. V budoucnosti to podniku přinese lepší možnosti například pro získání úvěru od banky, neboť banka přihlíží k velikosti základního kapitálu stejně tak k velikosti vlastněného majetku. Výše základního kapitálu představuje určitou záruku také pro budoucí obchodní partnery.

Každý podnik má ze zákona povinnost vést evidenci o svých financích, buď jednoduchou evidenci, nebo klasické podvojně účetnictví. Definici účetnictví a otázce, jak účetnictví chápou zahraniční autoři, se věnuje hned první kapitola diplomové práce.

Diplomová práce se dělí do dvou částí, teoretické a praktické. První část je rozdělena do tří kapitol. První kapitola se věnuje finančnímu účetnictví v České republice. Popisuje, jak už bylo výše zmíněno, co je to účetnictví a proč je dobré se v něm umět orientovat. Konkrétně se zaměřuje na účetní výkazy. Druhá kapitola zkoumá vliv daňové soustavy na vedení účetnictví. Primárně se soustředí na specifika daně z příjmů právnických osob, zároveň v menší míře rozebírá daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty. Třetí kapitola hodnotí majetek z pohledu účetnictví a ZDP (dále jen ZDP). Nejprve je provedena hodnotová kategorizace majetku, dále proběhne dělení majetku dle účetního hlediska. Poté bude zkoumán vliv účetních nástrojů na daň z příjmů. Účetními nástroji se myslí opravné položky, rezervy a odpisování. Dále jsou zde vysvětleny specifické pojmy, na které lze v praxi narazit, konkrétně technické zhodnocení a finanční leasing.

Druhá část práce nejprve popisuje zkoumaný podnik, informuje o předmětu jeho činnosti a mapuje proces spjatý s pořízením majetku. Poté na příkladu jednoho vybraného majetku jsou ukázány rozdíly při použití dvou rozdílných metod stanovení účetních odpisů. Na totéž vybraném majetku jsou pak zobrazeny rozdíly při použití dvou rozdílných metod pro stanovení daňových odpisů. Na dalších vybraných příkladech je zobrazen dopad do základu daně z příjmů za předpokladu, že by provedené úpravy na jednom majetku nebyly klasifikovány jako technické zhodnocení, ale jako nutná údržba. Ze zjištěných poznatků jsou vyvozeny závěry a doporučení.

Cílem diplomové práce je vytvořit pomocí dostupné literatury ucelené hodnocení majetku z hlediska účetnictví a zákona o dani z příjmů. V porovnání obou pohledů jsou zdůrazněny rozdíly mezi oběma přístupy. Na konkrétních příkladech z praxe bude ukázán vliv na daň z příjmů při použití dvou rozdílných metod pro výpočet účetních a daňových odpisů. Dále promítnout dopad na daň z příjmů dvou odlišných způsobů zaúčtování technického zhodnocení. Ze dvou možností bude doporučen ten, který přinese pozitivní dopad na základ daně a znamená snížení daňové povinnosti.

Při psaní této diplomové práce bylo využito několika metod. Pomocí zpracování rešerše z odborné literatury související s danou problematikou, vznikla první část práce. Ve druhé části práce došlo k uplatnění metod, dotazování a analýzy dokumentů. To především při konzultacích konkrétních příkladů u zkoumaného podniku.

1 Finanční účetnictví v ČR

Pod pojmem účetnictví si lidé z různých profesí představují různé věci. Tato skutečnost vedla ke vzniku velkého množství definic. Alexander (2016) uvádí, že obecně není známá žádná definice finančního účetnictví nebo účetnictví samotného. Účetnictví vzniklo jako užitečná činnost na základě uvědomění si této potřeby. Další vývoj postupoval stejným směrem v závislosti na tom, jak se aktuální potřeby měnily. V různých zemích a prostředích se požadavky na účetnictví lišily, takže se účetnictví vyvíjelo rozdílnými cestami jako odpověď na dané specifické prostředí na základě Darwinova principu: použitelné účetnictví přežilo.

Jaký je společný cíl účetnictví napříč kontinenty uvádí Prokúpková (2014) účetnictví poskytuje informace svým uživatelům. Formování účetního systému se v každé dané zemi odvíjí od společensko-ekonomických procesů, které neustále formují jak účetní teorii tak i praxi. V současné době je v této oblasti zaznamenán dynamický rozvoj, způsobený stále vyššími požadavky na schopnost umět analyzovat a zobrazit co největší detail.

Dle Kiesa (2013) se účetnictví skládá ze tří základních aktivit. Mezi tyto aktivity patří identifikace, zaznamenávání a konečně sdělování informací zainteresovaným uživatelům, týkající se konkrétních ekonomických aktivit. Za ekonomickou aktivitu lze například považovat prodej jídla a výrobků pečující o tělo, zajištění telekomunikačních služeb nebo výrobu motorových strojů.

Účetnictví se v rámci podniku dělí na specifické oblasti, kde hlavní roli hrají uživatelé. Chartered Institute of Management Accountants' (Mott, 2008) popisuje dělení uživatelů do dvou velkých skupin ve vztahu k podniku na interní a externí. Do skupiny interních uživatelů patří zaměstnanci, vlastníci a manažeři. Skupina externích uživatelů je rozsáhlejší, zahrnuje státní instituce, zákazníky, dodavatele, banky a věřitele podniku. Tito uživatelé účetnictví požadují odlišné informace, které budou využívat pro rozdílné účely. Účetnictví lze dále kategorizovat do tří hlavních skupin: finanční účetnictví, manažerské účetnictví a finanční management.

Finanční účetnictví vytváří základní celek podnikového účetnictví. Zjišťuje a zaznamenává účetní případy a vazby k vnějšímu okolí podniku v peněžním vyjádření. Manažerské účetnictví slouží především pro interní potřebu. Vytváří například kalkulace jednotlivých

výkonů, dokáže rozdělit rozpočet nákladů a výnosů do menších celků. Na základně sesbíraných hodnot je možné porovnat skutečný stav se stavem plánovaným. Díky této dovednosti je možná identifikace odchylek od ideálního stavu a nastavení nápravných opatření. Manažerské účetnictví není regulováno žádnou právní normou. Finanční management řídí toky peněz, plánuje rozpočty, vede výkaznictví za ÚJ, kontroluje dodržování rozpočtů a další.

Sedláček (2004) shrnuje funkce účetnictví, které plní v závislosti na požadavcích jednotlivých uživatelů. V první řadě jde o funkci informační, jež představuje poskytování informací interním i externím uživatelům o hospodaření podniku. Dokumentační funkce spočívá ve vedení záznamů o minulých výsledcích podniku. Slouží jako podklad při případných soudních sporech mezi věřiteli a dlužníky. Další funkcí je funkce dispoziční, která má za cíl poskytovat manažerům relevantní podklady k řízení podniku. Poslední funkce, kterou účetnictví plní, je funkce kontrolní. Nabízí kontrolu zanesených údajů a jejich případné přezkoušení.

K získávání informací z účetnictví je zapotřebí se v něm naučit číst, vědět odkud se čísla uváděná v účetních výkazech berou, co zahrnují a jaké je za nimi pozadí. Prováděním finanční analýzy je účetní jednotka (dále jen ÚJ) schopna dělat správné závěry a následně činit správná rozhodnutí. Poctivě provedená finanční analýza dokáže odhalit budoucí finanční potíže, identifikovat faktory zvyšující míru rizik. Tím dává ÚJ čas se blížícímu problému vyhnout nebo se mu bránit. Mnoho podniků majících přední postavení na trhu, věnuje značné prostředky na to, aby své zaměstnance naučili alespoň základy účetnictví tak, aby dokázali číst a rozumět účetní závěrce. Identifikace finančního dopadu do hospodaření podniku je klíčová pro posouzení dostatečné základní znalosti účetnictví. (Kieso, 2013)

1.1 Právní regulace účetnictví v ČR

Účetnictví v České republice je regulováno zákonnými předpisy. Mezi stěžejní předpisy patří zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb v aktuálně platném znění k 1.1.2018 (dále jen ZoÚ), prováděcí vyhláška ministerstva financí č. 500/2002 Sb a České účetní standardy (dále jen ČÚS). Zákon o účetnictví definuje, kdo má povinnost vést účetnictví a v jakém rozsahu. Dle novelizovaného zákona je české účetnictví rozlišováno na podvojně účetnictví v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu. ÚJ, jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na regulovaném trhu území EU, vedou účetnictví dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS). Ostatní ÚJ musí pro vedení účetnictví

dle IFRS splnit podmínky stanové v § 19 a ZoÚ. Dále byla do zákona opět vrácena možnost, aby vybrané neziskové subjekty o určité velikosti vedly jednoduché účetnictví. Zákon říká, že pokud není stanoveno jinak, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. (Pilátová, 2016)

1.1.1 Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů

ZoÚ je předpisem nejvyšší právní síly, který upravuje účetnictví v České republice. Zákon se skládá z 9 částí. Shrnuje a definuje nejdůležitější pojmy účetní praxe. Poskytuje odpověď na otázku, co je předmětem účetnictví, označuje velikosti ÚJ, stanovuje kdo je ÚJ, určuje rozsah vedení účetnictví.

Změny v zákoně o účetnictví

V důsledku zapracování směrnice EU 2014/95/EU do ZoÚ o uvedení nefinančních informací jsou povinné velké ÚJ s veřejným zájmem uvádět ve výroční zprávě nefinanční informace. Podrobný popis je zanesen v 8. části ZoÚ. Cílem je vytvořit nový pramen informací pro investory a zaměstnance a zvýšit důvěryhodnost firem. Změna nabyla účinnosti 1. 1. 2017. ÚJ zapsané ve veřejném rejstříku, nebo kterým to ukládá zvláštní předpis, mají povinnost pravidelně zveřejňovat příslušné dokumenty do sbírky listin veřejného rejstříku. Do veřejného rejstříku se vkládá účetní závěrka a výroční zpráva. Od 1. 7. 2017 nezveřejněním požadovaných dokumentů ÚJ páchá přestupek a může jí být vyměřena pokuta až do výše 3 % celkové hodnoty aktiv, dle §37a ZoÚ v platném znění.

1.1.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví

Vyhlášky k ZoÚ mají velmi podobnou strukturu, tato struktura lze shrnout do několika bodů. V první části je specifikováno jakých ÚJ se daná vyhláška týká, dále je stanoven rozsah a způsob zpracování účetní závěrky. Poté se přistupuje k obsahovému vymezení rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Další položku představují účetní metody uvedené v § 4 odst. 8 ZoÚ, které jsou ÚJ povinny dodržovat. Součástí přílohy je směrná účtová osnova dle jednotlivých typů ÚJ.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Tato vyhláška platí pro ÚJ dle § 1 odst. 2 ZoÚ. Drobnou výjimku tvoří organizační složky státu, investiční fondy, fondy spravované penzijními společnostmi a ještě několik zvláštních

typů ÚJ. Obecně lze říci, že vyhláška platí pro ÚJ, které podnikají a vedou podvojně účetnictví. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Podrobněji rozpracovává téma rozsah a zpracování účetní závěrky, rovněž se věnuje i obsahovým náležitostem výroční zprávy či příloh závěrky. Dalším podrobněji rozpracovaným bodem je přesné vymezení majetku. Například jeho označování, vykazování v účetní závěrce, v neposlední řadě jsou zde prezentovány oceňovací metody. (Skálová, 2017)

Součástí vyhlášky je také příloha, jež obsahuje vzor směrné účtové osnovy, vzor k uspořádání položek rozvahy a také vzor pro druhové a účelové členění položek výkazu zisku a ztráty.

Vyhláška č. 501/2002 Sb.

Jedná se o vyhlášku k ZoÚ provádějící změny týkající se ÚJ bank a finančních institucí. Obsahové vymezení rozvahy se věnuje položkám, jako jsou například pokladní hotovost a vklady u centrálních bank, pohledávky za bankami a družstevními záložnami, podřízené závazky a další specifické položky. Součástí přílohy mají být nejméně informace o použitých finančních nástrojích, účasti s rozhodujícím nebo podstatným vlivem. Dále je vyžadován komentář k významným položkám rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Vyhláška ještě dále rozpracovává použití účetních metod pro specifické účetní případy bank. (Vyhláška č. 501/2002 Sb.)

Jako další vyhlášky lze jmenovat například vyhlášku č. 502/2002 Sb., jež se týká ÚJ, pojišťoven. Vyhláška č. 503/2002 Sb. zpracovává povinnosti pro zdravotní pojišťovny s veřejným zdravotním pojištěním. Vyhláška č. 504/2002 Sb. se věnuje výjimkám ÚJ, které nemají jako hlavní činnost podnikání a zároveň vedou podvojně účetnictví. Vyhláška č. 505/2002 Sb. se zabývá ÚJ, jež patří do skupiny samostatných územních celků, příspěvkových organizací a organizačních složek státu.

1.1.3 České účetní standardy

Dalším právním předpisem regulujícím účetnictví jsou ČÚS, vydává je Ministerstvo financí v několika formách, níže je uveden příklad několika z nich:

- pro podnikatele,
- pro pojišťovny,
- pro finanční instituce,
- pro neziskové organizace,
- pro banky a jiné.

Účetní standardy pro podnikatele úzce souvisí s vyhláškou č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Řídí se jimi ÚJ, které vedou podvojně účetnictví. Obecně se věnují účetním metodám, postupům v úvodu stanové oblasti účetnictví a vykazování v účetní závěrce. Pro příklad obsahu bude uveden standard č. 013.

Český účetní standard pro podnikatele č. 013

Standard č. 013 se zabývá dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem. Uvádí základní postupy k účtování za účelem zajištění souladu se zákonnými předpisy. Do dlouhodobého nehmotného majetku patří nehmotné výsledky vývoje vytvořené vlastní činností nebo získané nákupem od jiného podniku. Software a ocenitelná práva lze získat dvěma způsoby. Buď se ÚJ sama podílela na jejich vývoji nebo je možné pořídit software či ocenitelná práva nákupem od jiné osoby. V případě ocenitelných práv se jedná o vývoj specifického postupu průmyslové výroby. K nehmotnému majetku se dále řadí goodwill, který vzniká při prodeji obchodního závodu. Goodwillem se myslí kladný nebo záporný rozdíl vzniklý mezi oceněním majetku, závazků a kupní cenou prodáváného podniku. Nově od roku 2014 se ještě do dlouhodobého nehmotného majetku zahrnuje technické zhodnocení, které bylo provedeno na nehmotném majetku. (ČÚS, 2018)

Odpisování

Odpisování hmotného i nehmotného majetku vyjadřuje skutečnost, že se dlouhodobý majetek opotřebovává, jeho hodnota se tedy snižuje. Dle zákona o účetnictví § 28 a vyhlášky § 56 si ÚJ sama stanoví odpisový plán pro vyčíslení odpisů. Vychází přitom z předpokládané doby používání majetku nebo množství výkonu. Vypočítaná částka se zaokrouhlí na celé Kč nahoru. Odpisy se účtují na účet 55 *Odpisy* strana má dáti a dle odpisovaného majetku 07 *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku* na stranu dal. V případě odpisů záporného goodwillu se účtuje na účet 07 *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* strana má dáti a 64 *Jiné provozní výnosy* na stranu dal. (ČÚS, 2018)

Postup účtování

Získání dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku může proběhnout například nákupem, vlastní činností či darováním. Na straně má dáti se použije účet 04 *Nedokončení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* v případě vzniku vedlejších nákladů na pořízení, strana dal je pak 21 *Peněžní prostředky v pokladně* nebo 32 *Závazky (krátkodobé)*. Pokud ÚJ neměla žádné další vedlejší náklady na pořízení, účtování se provádí přímo na stranu má dáti 01 *Dlouhodobý nehmotný majetek* nebo 02 *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* nebo 03 *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*, strana dal se liší dle způsobu pořízení. Nákup majetku za hotovost je účtován na 21 *Peněžní prostředky v pokladně*, oproti tomu bezhotovostní pořízení se účtuje v závislosti na podmínky stanové ve smlouvě na účet 32 *Závazky (krátkodobé)* nebo 47 *Závazky (dlouhodobé)*. Pokud ÚJ dostala majetek darem, účtuje se na 64 *Jiné provozní výnosy*. Poslední zmíněný způsob je pořízení majetku vlastní činností, to je ÚJ povinna použít účet 58 *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Nevyfakturované dodávky majetku musí být ÚJ zaznamenány jako dohodná položka pomocí účtu 04 *Nedokončení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* na straně má dáti a na straně dal 38 *Přechodné účty aktiv a pasiv*.

Vyřazení majetku a technického zhodnocení je možno provést opět několika způsoby. Jako příklad lze uvést prodej, likvidace nebo převod do osobního užívání. Zůstatková cena majetku se zaúčtuje na stranu má dáti, účet je třeba zvolit dle konkrétního způsobu vyřazení. Pro likvidaci majetku má ÚJ povinnost použít nákladový účet 55 *Odpisy, rezervy a opravné položky*, pro prodej 54 *Jiné provozní náklady* pro převod do osobního majetku 49 *Individuální podnikatel*. Souvztažný zápis se pak provedena na stranu dal v závislosti na typu vyřazovaného majetku 07 *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 *Oprávký dlouhodobému hmotnému majetku*. Poté se zápisem 07/01 nebo 08/02 vyřadí z účetnictví. Může nastat případ, kdy majetek nebyl ještě zařazen do užívání, ale přesto ho chce ÚJ vyřadit. Tento případ by se řešil účetním zápisem 54/04 pro majetek nebo technické zhodnocení, které bylo z nějakých důvodů zastaveno. (ČÚS, 2018)

Analytické účty se vedou dle jednotlivých složek majetku a dále dle specifických potřeb ÚJ. Hlavní předností členění majetku do knih analytických účtů je lepší přehlednost o majetku. Do knihy se uvádí označení majetku, zvolený způsob odpisování pro účetní i daňové odpisy, datum pořízení a zařazení do užívání, pokud majetek dosloužil tak i způsob vyřazení. (ČÚS, 2018)

1.1.4 Interpretace Národní účetní rady

Národní účetní rada je nezávislá odborná instituce. Účetní radu tvoří Komora auditorů České republiky, Komora daňových poradců České republiky, Svaz účetních ČR a Vysoká škola ekonomická, kterou zastupuje Fakulta financí a účetnictví. Mezi hlavní náplně práce této instituce patří příprava interpretace českých účetních předpisů pro usnadnění řešení neobvyklých účetních případů. Jejich řešení ve většině případů není popsáno v účetních předpisech nebo se v praxi provádí chybně. Touto činností Národní účetní rada přispívá nemalou měrou ke zvyšování úrovně českého výkaznictví. Ze zkvalitnění informací mají prospěch externí uživatelé, kteří účetní data používají pro ekonomická rozhodování.

Interpretace nejsou žádným zákonně uznávaným předpisem. Díky skutečnosti, že jsou hodně používány v běžném životě, došlo k sestavení vzorových řešení. Některá z těchto řešení pak byla předlohou pro novely právních účetních předpisů. (Skálová, 2017)

1.1.5 Účetní výkazy

Účetní výkazy jsou výstupním materiálem každé účetní závěrky. Účetní závěrka zobrazuje stav hospodaření ÚJ za časový úsek. V literatuře se lze setkat s pojmem účetní uzávěrka. Hlavní rozdíl spočívá v tom, že uzávěrka znamená uzavření celého účetnictví za účetní období a představuje sled operací správnost a úplnost účetních knih včetně operací na závěrkových účtech. Na tyto účty se během období neúčtuje. ÚJ je povinna sestavovat závěrku dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. v platném znění, minimálně jednou za účetní období. Větší ÚJ sestavují závěrku pravidelně po skončení každého měsíce avšak v menším rozsahu. Dle ZoÚ existují dvě varianty účetní závěrky. Ve zkráceném nebo plném rozsahu. Závěrka se zhotovuje k rozvahovému dni. To je den uzavření účetních knih, ve většině případů tedy 31. prosince daného roku. V reálném životě může nastat i situace, kdy bude ÚJ nucena sestavit tzv. mimořádnou účetní závěrku, která bude muset být sestavena k jinému dni než k poslednímu dni kalendářního, či hospodářského roku. Další novinkou od roku 2016 je povinnost ÚJ v případě, že zjistí závažné události, které se staly v běžném účetním období po sestavení závěrky vyčíslit a popsat ekonomický vliv těchto událostí v příloze účetní závěrky. (Pilátová, 2016)

Při sestavování závěrky se ÚJ setká s řadou zákonných požadavků, na které si musí umět zařadit do příslušné kategorie s pomocí předpisů definujících účetnictví nebo vybrat jednu z nabízených variant, kterou se bude řídit. Níže jsou vybrány příklady některých z nich.

Ověření účetní závěrky auditorem

Povinnost ověření ÚJ auditorem ukládá zvláštní právní předpis. V kategorii malých ÚJ to jsou ÚJ, jež mají právní formu podnikání akciová společnost a zároveň splňují nebo překročily dvě z podmínek. První podmínkou je celková suma aktiv vyšší než 40 000 000 Kč, dále roční úhrn čistého obrátu nad 80 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců více než 50. Paragraf 20 odst. 1 písm. d) zákona rozšiřuje povinnost auditu pro všechny ostatní ÚJ pokud převyšují alespoň dvě z výše uvedených podmínek. (ZoÚ, 2018)

Způsoby oceňování

Majetek a závazky se oceňují k okamžiku pořízení způsoby, které jsou popsány v § 25 ZoÚ. Ke dni sestavení účetní závěrky se majetek oceňuje způsoby dle § 27. Zákon stanovuje, že hmotný majetek se musí oceňovat pořizovací cenou. Zároveň je zde zmíněn případ, kdy si ÚJ pořídí hmotný majetek vlastní činností. V tomto případě nařizuje použití ocenění vlastními náklady. Stejný případ může nastat u zásob a nehmotného majetku. V případě zásob stejného druhu zákon umožňuje stanovení hodnoty aritmetickým průměrem. Peněžní prostředky, ceniny, závazky a vzniklé pohledávky se oceňují jmenovitými hodnotami. Pořizovací cena zahrnuje cenu majetku a náklady související s pořízením. Mezi související náklady s pořízením se počítají náklady na zkoušky a montáž majetku před uvedením do provozu nebo náklady na dopravu majetku na místo, kde se bude používat. Naopak do pořizovací ceny majetku nelze zahrnout náklady na opravu, údržbu, nájemné, náklady na zaškolení pracovníků nebo také smluvní pokuty a úroky z prodlení. Do vlastních nákladů se počítají přímé náklady výroby jako je pořizovací cena materiálu a jiných výkonů. Dále se zahrnují náklady nepřímé, které souvisí s výrobou. Jako příklad těchto nákladů lze jmenovat náklady spojené s údržbou strojů, náklady na energie, odbytové náklady a další. V ZoÚ lze narazit na pojem reprodukční pořizovací cena. Tento způsob ocenění lze použít v situaci, kdy ÚJ dostala majetek darem a dalších. Pro co nejménější zobrazení hodnoty majetku a závazků ÚJ používá nástroj účtování rezerv a opravných položek. Jejich použití se popisuje v § 26.

Účtováním rezerv se vyjadřuje nejpřesnější odhad hodnoty závazků, kterou bude muset ÚJ v budoucnu zaplatit. Těmito prostředky ovšem ZoÚ nedovoluje hradit úpravy hodnot aktiv. Pro přechodné snížení hodnoty majetku lze využít opravné položky, oproti tomu dlouhodobé snížení hodnoty představují odpisy. ÚJ má povinnost odpisovat majetek dle účetních metod, ke kterému má vlastnické nebo jiné právo. V případě finančního leasingu majetek odepisuje

ÚJ, jež je poskytován jiné osobě. U technického zhodnocení majetku financované ÚJ a majetek je zároveň ve vlastnictví ÚJ, musí účetnictví zobrazovat navýšení hodnoty majetku. Odpisy technického zhodnocení pak mají trochu odlišná pravidla. (ZoÚ, 2018)

Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace veškerých druhů zásob, majetku a závazků musí být prováděna alespoň jednou ročně. ÚJ musí být schopna doložit dokumenty dokládající uskutečnění inventury 5 let zpětně. Konkrétní požadavky na provedení inventarizace jsou zmíněny v právním prováděcím předpise. Zákon rozeznává dva typy inventarizace:

- fyzickou, používá se především u majetku, kde lze zjevně určit stav majetku,
- dokladovou, provádí se u pohledávek a závazků i části majetku

Pro zjištění reálného stavu se musí inventury uskutečňovat v pravidelných intervalech, výsledek zjištěný inventurou je pak porovnáván s konečným stavem v účetnictví. Inventurní soupisy musí obsahovat náležitosti dle § 30 odst. 7, mimo jiné zde musí být popsán způsob zjišťování skutečných stavů. ÚJ má povinnost zjištěné inventarizační rozdíly manko či přebytek zaúčtovat do období, v němž došlo k uskutečnění inventarizace. (ZoÚ, 2018)

Výroční zpráva a její zveřejňování

Výroční zpráva informuje o hospodaření společností za uplynulý hospodářský rok a předpokládaném směru, kterým se bude ÚJ v příštích letech ubírat. ÚJ, jež mají povinnost mít závěrku ověřenou auditorem, zveřejňují výroční zprávu rovněž až po ověření auditorem. Těmto ÚJ je zhotovení výroční zprávy povinně uloženo zákonem. Zveřejnění před schválením je zakázané, neboť by mohlo dojít k zmatení uživatelů, že dokumenty již byly auditorem ověřeny. ÚJ je povinna uvést informace o nabytí vlastních akcií. (ZoÚ, 2018)

Mezi účetní výkazy, které jsou sestavovány během účetní závěrky, patří:

- rozvaha – přehled o majetku a zdrojích jeho krytí,
- výkaz zisku a ztráty – přehled veškerých nákladů a výnosů, ze kterých se sestaví výsledek hospodaření,
- přehled o peněžních tocích – sleduje reálné pohyby peněžních prostředků,
- přehled o změnách vlastního kapitálu – mapuje změny ve vlastním kapitálu podniku,
- příloha k účetní závěrce – poskytuje doplňující informace k výše uvedeným přehledům a popisuje použité účetní metody.

Rozvaha

Rozvaha je přehledný seznam majetku na straně aktiv, strana pasiv informuje o vlastních a cizích zdrojích financování. Přičemž v rozvaze musí být zachována bilanční rovnováha. Pod pojmem aktiva si lze představit vložený majetek do podnikání (věci, pohledávky, práva, patenty a jiné). Celková aktiva se dále dělí dle novely ZoÚ, jež nabyla platnosti k 1. 1. 2017, se mění členění aktiv v účetní závěrce. U členění aktiv se dle poslední novely změnilo názvosloví, nyní se dělí na stálá a oběžná. Do stálých aktiv se zahrnuje dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek, do oběžných aktiv patří zásoby, dlouhodobé a krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Tato změna má za cíl sjednocení vykazování aktiv v rozvaze v souvislosti s předpisy EU. Stálá aktiva si zachovávají svoji podobu a jejich doba použitelnosti má charakter delšího trvání obvykle se stanovuje hranice 1 roku používání, naopak oběžná aktiva se spotřebovávají najednou a svoji podobu mohou v průběhu výrobního cyklu změnit. U pasiv se rozlišuje původ kapitálu, jedná se buď o vlastní, nebo cizí. Mezi cizí kapitál patří také závazky podniku například vůči dodavatelům nebo vůči bankovním institucím. Naopak vlastní kapitál je tvořen výsledkem z hospodaření z běžného i minulého období, fondy tvořenými ze zisku a základním kapitálem.

Hlavní položky aktiv a pasiv jsou označeny ve standardizovaném formuláři velkými písmeny A-D, k označení podskupiny se používají římská čísla, úplný detail je pak označován arabskou číslicí. Mezi jednotlivými skupinami a podskupinami jsou prováděny mezisoučty. Rozvaha pak obsahuje celkem čtyři sloupce, tři pro běžné období a jeden pro srovnání období minulé v netto stavu. V běžném období se u každé položky rozlišuje **Brutto Korekce** a **Netto** stav. Jako příklad lze uvést skupinu B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek, konečné stavy ve skupině dlouhodobého nehmotného majetku jsou zobrazeny ve sloupci Brutto. Vytvoření nebo naopak rozpuštění opravné položky k nehmotnému majetku a také pravidelné odpisování je zobrazeno ve sloupci Korekce. Netto stav je pak rozdíl mezi sloupcem Brutto a Korekce. U žádného z pasivních účtů se nevykazuje žádná hodnota do sloupce Korekce.

Výkaz zisku a ztráty

Tento účetní výkaz zobrazuje informace o nákladech a výnosech podniku, na základě těchto informací je tvořen výsledek hospodaření za účetní období. Obsahové vymezení některých položek definuje vyhláška 500/2002 Sb., dle aktuálního znění. Stanovuje, že například položka **Změna stavu zásob vlastní činnosti** má obsahovat náklady nebo sníží nákladů

vztahující se k přírůstkům a úbytkům zásob v průběhu běžného účetního období. ÚJ si může zvolit způsob členění výsledovky, má na výběr z druhového nebo účelového způsobu. Rozdíl spočívá v řazení položek, řazení dle účelu se orientuje na účel vynaložení. Řazení dle druhu seskupuje náklady a výnosy stupňovitě z důvodu zjištění velikosti jednotlivých složek na celkovém výsledku hospodaření. Římské číslice označují výnosy a velká písmena náklady detailnější členění je rozlišováno pomocí arabských číslic.

Jedním z hlavních požadavků na účetnictví je zajištění věcné a časové shody nákladů s výnosy ve výsledovce. Během účetního období mohou nastat případy, kdy toto pravidlo nebude prostřednictvím výsledkovkových účtů dodrženo. Z tohoto důvodu si ÚJ musí vypomoci rozvahovými účty. Za předpokladu, že je znám účel vynaložení, přesná částka a období, ÚJ použije časové rozlišení v užším pojetí náklady příštích období, výnosy příštích období a ostatní. V případě, že není znám některá z předem uvedených položek, používá se časové rozlišení v širším pojetí dohadné položky a rezervy.

Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích informuje uživatele o způsobu získání peněžních prostředků a zároveň také o způsobu jejich použití. Sestavení přehledu o peněžních tocích navazuje na informace obsažené v předchozích výkazech. Výkaz zisku a ztrát může vykazovat zisky, ale podnik nemusí mít dostatek peněžní hotovosti pro placení svých závazků. Výkaz cash flow tak doplňuje výkaz zisku a ztrát o reálnosti vykazovaného zisku či ztráty. Peněžní toky je třeba členit do třech základní činností:

- peněžní toky z provozní činnosti,
- peněžní toky z investiční činnosti,
- peněžní toky vztahující se k financování podnikové činnosti.

ÚJ si má možnost vybrat jakou metodu pro sestavení přehledu využije, může si vybrat mezi přímou a nepřímou metodou. Peněžní toky je nutné vykázat jako čisté, proto se musí upravit o některé položky.

Přímá metoda za oblast provozní činnosti, vyžaduje oddělení peněžních příjmů a výdajů z provozní činnosti. Tento požadavek se dá vyřešit správným nastavením analytických účtů. Výsledek se dále upravuje o týkající se změny stavu materiálu, pohledávek a závazků, krátkodobého finančního majetku, změnu stavu položek přechodných účtů, náklady na tvorbu rezerv a opravných položek. Tato metoda není v praxi příliš využívána.

Nepřímá metoda sestavení toku peněz za oblast provozní činnosti, má výchozí bod pro výpočet spjatý s hodnotou hospodářského výsledku. Hospodářský výsledek se v následujících několika krocích upraví o:

- nepeněžní operace, těmito operacemi se myslí odpisy, tvorba a čerpání rezerv, tvorba a čerpání opravných položek,
- změnu stavu zásob,
- pohledávky a závazky, příležitostně o krátkodobý finanční majetek,
- zohlednění položek z finanční nebo investiční činnosti, kterými myslí zisk nebo ztráta z prodeje dlouhodobého majetku
- položky vztahující se k finanční nebo investiční činnosti, jako jsou zisk nebo ztráta z prodeje dlouhodobého majetku.

Zásadní položka, která by mohla ovlivnit výši cash flow je rozhodnutí o formě hospodářského výsledku, jež se ÚJ rozhodne pro výpočet použít. ÚJ si může zvolit mezi hospodářským výsledkem po zdanění vykázaný za celek, nebo výsledek hospodaření za provozní a finanční činnost před zdaněním nebo provozní hospodářský výsledek. (Prokúpková, 2014)

Provázanost účetních výkazů – Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření jako položka související s běžným účetním obdobím je součástí rozvahy i výsledovky (výkaz zisku a ztrát). V rozvaze zaujímá místo zdroje krytí majetku, výsledek hospodaření je součástí vlastního kapitálu a může mít kladnou nebo i zápornou hodnotu. Naproti tomu ve výsledovce se jedná o rozdíl mezi výnosy a náklady, může rovněž nabývat kladných nebo záporných hodnot, protože se jedná stejnou položku. Ve výsledovce se výsledek hospodaření počítá nejprve za jednotlivé oblasti a následně za celý předmět podnikání. Z tohoto důvodu se lze setkat s následujícími pojmy dle aktuální terminologie vyhlášky 500/2002 Sb.:

- provozní výsledek hospodaření – rozdíl mezi sumou na výnosových a sumou na nákladových účtech z provozní činnosti, přesněji se jedná o výnosové účty skupin 60 až 64 a nákladové účty skupin 50 až 55,
- finanční výsledek hospodaření – rozdíl mezi sumou na výnosových a sumou na nákladových účtech z finanční činnosti, přesněji se jedná o výnosové účty skupiny 66 a účtu 698 a nákladových účtů ze skupin 56, 57 a účtu 598,
- výsledek hospodaření za účetní období – jedná se o součet provozního a finančního výsledku hospodaření upravený o splatnou a odloženou daň z příjmů za běžnou činnost.

Hospodářský výsledek ve vztahu k přehledu o peněžních tocích, představuje u nepřímé metody základní kámen pro výpočet. Výsledek hospodaření tvoří rovněž první vstupní hodnotu pro výpočet daně z příjmu.

1.2 Harmonizace účetnictví

Pod pojmem harmonizace účetnictví se rozumí sladění účetních předpisů, výkazů a zásad různých států. Hlavním cílem harmonizace je, aby účetní výkazy byly obecně srozumitelné po celém světě. Naplnit tento odvážný cíl se snaží Mezinárodními standardy finančního výkaznictví, v literatuře označovány zkratkou IFRS, nebo Americkými účetními standardy, v literatuře označovány zkratkou US GAAP. Každý jmenovaný standard má svá specifika ve vykazování jako příklad lze uvést odlišné pojetí náhradních dílů s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Dle ČÚS jsou náhradní díly součástí zásob, doba použitelnosti zde nehraje žádnou roli, zatímco dle IFRS se jedná o majetek a je vykázán v oddíle “Pozemky, budovy a zařízení”.

V rámci Evropské unie je nastolen volný pohyb zboží, osob a kapitálu. Této skutečnosti předcházelo nastolení společného obchodního a daňového práva. Prostřednictvím účetních směrnic ES¹, které jsou závazné pro všechny členské státy. Česká republika vystupuje jako později přistouпивší země a zavázala se zpracovat tyto směrnice do svých právních předpisů. Zpracování bylo provedeno v podobě zákona o účetnictví a opatřením Ministerstva financí.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/ EU zjednodušuje původní čtvrtou směrnicí o ročních účetních závěrkách a sedmou směrnicí, která se věnuje konsolidovaným účetním závěrkám. Klade si za cíl zmírnění administrativní zátěže malých a středních podniků.

Směrnice apeluje na členské státy Evropské unie, aby povolily používání systému účtování v reálných hodnotách, protože tak zajistí uživatelům relevantnější informace, v porovnání s používáním systému účtování v pořizovací ceně či výrobních nákladech.

Další požadavek směrnice míří k úpravě členění výsledovky a rozvahy. ÚJ členských států mají mít na výběr z omezených stanovených vzorů členění. Tímto krokem se dosáhne

¹ Evropské společenství, představují původně zakladatelské státy EU

sjednocení členění a eliminuje se problém z neporozumění výsledovky ÚJ z jiného členského státu. (Směrnice 2013/34/EU)

Česká republika respektuje výše zmíněné požadavky, které jsou zapracovány v ZoÚ. Co se týká účetních výkazů, splňují požadavky Evropského parlamentu. Rovněž povinnost informovat o použití oceňovacích metod byla přidána do ZoÚ.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU upravuje původní osmou směrnicí o povinnosti auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

Tato směrnice stanovuje podmínky pro uznání registrace osob, které jsou zodpovědné za provedení auditu. Stanovené podmínky se týkají mimo jiné pravidel nezávislosti, profesní etiky a objektivitu při plnění úkolů. Směrnice dále poukazuje na nutnost zavedení ještě většího sjednocování auditorských standardů, na jejichž základě se audit provádí. Také předepisuje kroky, které musí učinit auditorská společnost za předpokladu, že chce provést audit v jiném členském státě než domovském. (Směrnice 2014/56/EU)

Úpravy českého účetnictví byly provedeny formou novel ZoÚ. Mezi významné novely patří novela, jež nabyla platnosti 1. 1. 2002. Zavedla možnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle požadavků IAS². Novely vydané během let 2004 až 2016 umožnily použití metod oceňování pomocí reálné hodnoty a ekvivalence, dále lze využít možnosti komponentního odpisování a byla zavedena zbytková hodnota u dlouhodobého majetku. Do budoucna lze očekávat stále větší přiblížení ke globálním účetním standardům, které čerpají z IFRS. (Sedláček a kol., 2017)

² International Accounting Standards. Od roku 2002 bylo zavedeno označení IFRS, nyní nově mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

2 Vliv daňové legislativy na vedení finančního účetnictví v ČR

Podnik během svého života přichází do styku s mnoha daněmi, které se musí ve finančním účetnictví projevit. Daňové a účetní předpisy spolu na první pohled nesouvisí. Na druhý podrobnější pohled lze zjistit, že především ZDP ukládá ÚJ povinnosti, které mají přímý vliv do účetnictví.

Za tvorbu a výklad obou předpisů je zodpovědná stejná instituce, a to Ministerstvo financí. Daň je pro ÚJ nákladem, který se účtuje ve skupině 59 *Daně z příjmu*. Pro stanovení daně z příjmů je zapotřebí nejdříve stanovit základ daně. (Ryneš, 2018)

O některých daních se účtuje denně, o některých měsíčně a o jiných čtvrtletně či ročně. Jako příklad daně, o níž se často účtuje, lze jmenovat daň z přidané hodnoty. Za předpokladu, že ÚJ je plátce DPH a obchodní partneři jsou také plátcí, se o DPH účtuje prakticky na denní bázi.

ÚJ se setkává v praxi s případem, kdy daň pro ni není nákladem snižující výsledek hospodaření, ale ocitne se v pozici plátce daně, kterou vybrala od jiné osoby. V tomto případě se konkrétně myslí srážková daň a DPH. Naopak do nákladů se účtuje silniční daň, daň z nabytí nemovitosti a daň z příjmů.

Vlivu daní v účetnictví se dlouhá léta zabývá Skálová (2017, s. 1), která ho ve své publikaci popisuje takto: „*Účetnictví disponuje řadou kvalitních nástrojů, jak měřit ekonomickou výkonnost podniku, a pokud chceme vybírat daně ze zisku, pak účetnictví poskytuje výborný nástroj k jeho změření. Pokud bychom od účetnictví odhlédli, dostaneme se při stanovení základu daně do řady komplikovaných, možná až neřešitelných situací.*“ Obě disciplíny popisuje jako dva fungující navzájem propojené systémy, jež mohou sice fungovat samostatně, ale daleko větší užitek přináší, pokud jsou vzájemně podporovány.

2.1 Daň z příjmů právnických osob

Předmětem daně jsou veškeré příjmy, které právnická osoba získala během zdaňovacího období. Právnickou osobou se dle Nového občanského zákoníku myslí korporace, fundace a ústavy. Daňové přiznání se podává za zdaňovací období. Pod pojmem zdaňovací období si lze ve většině případů představit kalendářní nebo hospodářský rok. ZDP hovoří rovněž o

účetním období, které představuje období delší než dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Mezi další zdaňovací období patří:

- období předcházející rozhodnému dni fúze,
- při změně právní formy z k.s. na a.s./s.r.o. a obráceně,
- období při zahájení likvidace společnosti,
- období při ukončení likvidace společnosti,
- období při zrušení stále provozovny.

Zákon o ZDP rozlišuje řádné, opravné a dodatečné daňové přiznání. **Řádné daňové přiznání** se podává v zákonem stanovené lhůtě. Při nedodržení této lhůty je poplatník daně potrestán udělením pokuty, v zákoně je uvedena tolerance 5 pracovních dnů, kdy se zpoždění toleruje bez sankce. Poplatník může přiznání podat prostřednictvím papírového formuláře na příslušný finanční úřad nebo souboru ve formátu xml datovou zprávou. Povinnost podat daňové přiznání nese i poplatník, jehož základ daně je nulový nebo vykazuje daňovou ztrátu. **Opravné daňové přiznání** slouží pro opravy přiznání zjištěné ještě před uplynutím lhůty pro podání řádného přiznání. Plně nahrazuje původní podané přiznání, proto musí být vyplněné v plném rozsahu. Pro odlišení opravného a řádného přiznání se na formuláři zaškrtně políčko opravné daňové přiznání. Zároveň může sloužit jako opravné přiznání k dodatečnému přiznání či předchozímu opravnému přiznání. Zákon umožňuje toto přiznání podávat opakovaně. **Dodatečné daňové přiznání** má povinnost podat poplatník v případě, že zjistí rozdíl v hodnotě vykázané daně. Pokud má být daň vyšší než je daň uvedená v řádném daňovém přiznání, musí poplatník zaplatit úrok z prodlení. V opačném případě, pokud byla vykázaná daň vyšší, než poplatníkovi ukládá zákon, má poplatník možnost podat dodatečné daňové přiznání. V tomto případě se musí do přílohy uvést důvody, které vedly k podání. Lhůta pro podání dodatečného přiznání souběžně platí i pro uhrazení případného rozdílu daně je stanovena do konce následujícího měsíce po měsíci, kdy došlo ke zjištění skutečnosti. Existuje jeden důvod, proč poplatník nemůže podat dodatečné přiznání, a to je v případě probíhající daňová kontrola či výzvy.

Výchozím bodem pro výpočet daně je základ daně, který se získá upravením výsledku hospodaření, neboli rozdíl mezi veškerými výnosy a náklady za zdaňovací období. V případě, že ÚJ nevede účetnictví, pro zjištění základů daně se vychází z rozdílu mezi celkovými příjmy a výdaji. Výsledek hospodaření se pak dále upravuje dle položek, které jsou znázorněny v tabulce 1.

Tabulka 1: Úprava výsledku hospodaření na základ daně

	Výsledek hospodaření před zdaněním (rozdíl mezi výnosy a náklady)
-	Příjmy (výnosy) vyňaté z předmětu daně
-	Osvobozené příjmy (výnosy)
-	Příjmy (výnosy) nezahrnované do ZD (včetně samostatných základů daně)
-	Částky nesprávně zvyšující příjmy (výnosy)
+	Částky neoprávněně zkracující příjmy (výnosy)
+/-	Očištěné rezervy a OP, které nejsou daňové uznatelné
+	Účetní náklady, kterné nejsou daňovými náklady
+/-	Vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné jen, jsou-li zaplacený
+/-	Další položky upravující výsledek hospodaření
=	Základ daně

Zdroj: Vlastní zpracování.

První položku, o kterou se hospodářský výsledek musí upravit, jsou příjmy, jež nejsou součástí předmětu daně. Tyto příjmy jsou vyjmenovány v § 18 zákona o dani z příjmu. Jako příklad lze jmenovat příjmy získané nabytím akcií dle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby. Setkání se s těmito příjmy v praxi není příliš běžné.

Dále se odečtou položky související s příjmy osvobozenými od daně. Do této skupiny patří příjmy jmenované v § 19 a § 19b zákona o dani z příjmu. Setkání s touto skupinou v praxi je častější. Jako příklad lze jmenovat členské příspěvky nabyté zájmovými sdruženími, profesními komorami, spolky, odborovými organizacemi či politickými stranami a hnutími, výnosy kostelních sbírek. Příjmy získané z nájemného družstevního bytu nebo nebytových prostor a z příjmu souvisejícím s užíváním tohoto bytu či nebytových prostor dle nájemní smlouvy. Mezi osvobozené příjmy jsou zahrnovány příjmy nabyté z úroků z přeplatku na dani způsobený vinou správce daně či orgánem státní správy.

Příjmy nezahrnované do základu daně tvoří skupinu příjmů, které již byly zdaněny u stejného poplatníka nebo tvoří samostatný základ daně. Jedná se o plnění získané z podílů na zisku společníků s.r.o. a družstev. Tato plnění jsou zdaněna srážkou daní přímo u zdroje ve výši 15 %.

Poplatník daně je dále dle zákona povinen odečíst částky nesprávně zvyšující příjmy. Ve většině případů se jedná o přijaté zálohy, jež nejsou správně zaúčtovány na výnosovém účtu místo účtu závazkovém. Naopak neoprávněně zkrácené příjmy se musí k hospodářskému výsledku přičíst. Některé položky nelze uznat jako daňové vůbec, jiné s určitým omezením. K čistě nedaňovým nákladům patří náklady na reprezentaci, dary, dále tvorba některých rezerv například rezerva na mzdy. K částečně uznatelným se řadí příspěvek na stravování

55 % daňově uznatelná, 45 % nikoliv, náklady na reklamní předměty opatřený ochrannou známkou do 500 Kč bez DPH jsou daňově uznatelné.

Pro úspěšné zjištění výsledné daňové povinnosti právnické osoby je třeba provést několik dalších kroků, jež jsou shrnuty v tabulce 2.

Tabulka 2: Kroky pro úpravu výsledku hospodaření

	Výsledek hospodaření před zdaněním
+/-	Úpravy výsledku hospodaření
=	Základ daně
-	Odpočty: - daňová ztráta (§ 34 ZDP) - výdaje na výzkum a vývoj (§ 34a - 34e ZDP)
=	Mezisoučet
-	Dary na veřejně prospěšné účely - max. do výše 10 % mezisoučtu (§ 20 odst. 8 ZDP)
=	Základ daně snížený o odpočty zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů (§ 20 odst. 11 ZDP)
x	Sazba daně (§ 21 ZDP)
=	Daň
-	Slevy: - sleva na zaměstnance se zdravotním postižením (§ 35 ZDP)
=	Výsledná daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob

Zdroj: Vlastní zpracování.

Zjištěný základ daně s předchozích kroků se nyní musí upravit o odpočty v podobě daňové ztráty a výdajů na výzkum a vývoj. Výdaje na výzkum a vývoj lze uplatnit dvakrát, jednou jako daňově uznatelný náklad a podruhé jako odpočet od základu daně. Podmínkou je, že se musí jednat o výdaje specifikované zákonem vydané v daném období bez podpory veřejných zdrojů. Stát se tak snaží nepřímo podporovat oblast výzkumu a vývoje. Co se týká uplatnění daňové ztráty, je možné tak učinit nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích, kdy si daňový subjekt může o tuto ztrátu snížit základ daně. Od takto očištěného mezisoučtu, lze ještě odečíst dar na veřejně prospěšné účely minimálně 2000 Kč, maximálně však 10 % z mezisoučtu.

Tento základ se zaokrouhlí na celé tisíce Kč dolů a vynásobí se sazbou daně. V současné době dle § 21 zákona o dani z příjmu, je sazba daně stanovená na 19 %. Existuje i sazba snížená 5 %, která platí pro základní investiční fond a sazba nulová, kterou využívají instituce penzijního pojištění a fondů penzijních společností.

Poplatník si může ještě vypočtenou daň snížit o slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením. Velikost slevy se odvíjí dle stupně zdravotního postižení a úvazku, na který zaměstnanec pracuje. V případě, že se jedná o zaměstnance s těžším zdravotním

znevýhodněním, poplatník si může za každého zaměstnance na plný úvazek 60 000 Kč, v případě lehčího zdravotního postižení 18 000 Kč. Nově od roku 2018 byly tyto slevy zpřísněny o další podmínku § 35 v ZDP. Průměrný roční počet zaměstnanců ze zdravotním postižením se vypočítá jako podíl celkově odpracovaných hodin (dle pracovní smlouvy) a celkového ročního fondu pracovní doby pracujícího za normálních podmínek. Pro získání slevy na dani musí být průměrný roční počet desetinné číslo.

Vypočtená daň se odvádí na místně příslušný finanční úřad. Poplatník je povinen podat daňové přiznání nejpozději 3 měsíce po skončení zdaňovacího období. Pokud ÚJ podléhá povinnosti auditu nebo pověřila daňového poradce podáním daňového přiznání, prodlužuje se doba k podání o 3 měsíce. Den splatnosti daně je totožný s posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání. V této lhůtě právnická osoba celkovou vypočítanou daň platit nemusí, protože svou daňovou povinnost započte s výší záloh zaplacených během zdaňovacího období. Zálohy se platí dle tabulky 3.

Tabulka 3: Výše záloh

Poslední známá daňová povinnost	Výše zálohy a četnost dílčího plnění
0 - 30 000	záloha 0
30 000 - 150 000	záloha 40 % daně, splatná pololetně
150 001 a výše	záloha 1/4, splatná čtvrtletně

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pokud ÚJ účtuje a vykazuje dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS je povinna upravit svůj hospodářský výsledek o rozdíly vyplývající z účtování dle mezinárodních standardů. Rozdíly lze nalézt v účtování výnosů, finančního leasingu a používání oceňování reálnou hodnotou, následný postup je stejný. (Ryneš, 2018)

2.2 Daň z příjmů fyzických osob

Příjmy podniku mohou být zdaněny i za pomoci daně z příjmů fyzických osob. Většinou se jedná o menší podniky nebo živnostníky. Fyzická osoba zdaňuje své příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmu.

Zdanění má výhodu v tom, že ÚJ si může uplatnit své výdaje paušálem, tudíž odpadá starost s dokládáním veškerých výdajů. Tyto hodnoty se v průběhu let často měnily, lze sledovat tlak vyvíjený na daňové poplatníky, protože se pro ně stává stále výhodnější sledovat skutečně vynaložené výdaje související s vykonávanou činností, které je pak schopen poplatník doložit.

Aktuálně se paušální sazby ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím nezměnily:

- zemědělská výroba 80 %, maximálně 800 000 Kč
- ostatní činnost 60 %, maximálně 600 000 Kč
- výkon nezávislého povolání 40 %, maximálně 400 000 Kč
- pronájem 30 %, maximálně 300 000 Kč

Fyzická osoba má možnost využít uplatnění slev na vyživované dítě ve výši 15 204 Kč ročně za jedno dítě. Omezení je pouze při případné výplatě vzniklého daňového bonusu maximálně do výše 60 300 Kč ročně. Poplatník daně musí ještě pro výplatu daňového bonusu splnit podmínku daňového rezidenta členského státu Evropské unie a zároveň musí dosáhnout dle § 6 nebo § 7 alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy. (Marková, 2019)

Placení a výpočet záloh je stejné jako v případě právnické osoby.

2.3 Splatná a odložená daň

Velikost splatné daně se ÚJ dozví v okamžiku, kdy dokončí daňového přiznání k dani z příjmů. V závislosti na právní formě podnikání se může jednat o daňové přiznání fyzických nebo právnických osob.

Za předpokladu, že ÚJ sestavuje účetní závěrku dříve než má dokončené daňové přiznání, je dovoleno vytvoření rezervy na daň z příjmu. V dalším období se rezerva zruší a zaúčtuje se skutečně vypočtená daň. Rezervu na daň z příjmu není možné vyčerpat na ostatní daně, zároveň tvorba této rezervy není daňově uznatelný náklad. (Ryneš, 2018)

Odložená daň je pouze účetní termín, splatné daně se netýká. Odloženou daň lze nazvat daňově optimalizačním nástrojem nebo také nástrojem k zajištění účetních zásad opatrnosti a časové a věcné souvislosti. Pomocí odložené daně dokáže ÚJ přiřadit náklad spojený se zákonem požadovaným placením splatné daně ke správnému období. Daňová legislativa způsobuje v této oblasti odlišnost účetního hospodářského výsledku a daňového základu, ze kterého se stanovuje splatná daň. Zaplacená daň se tedy nevztahuje k účetnímu výsledku hospodaření, nýbrž k základu daně. Odložená daň poskytuje nástroj k odstranění vzniklých nesouladů. ÚJ, jež musí povinně účtovat o odložené dani, jsou určeny v ZoÚ.

2.3.1 Postup kalkulace odložené daně

Výpočet hodnoty odložené daně se provádí závazkovou metodou, jež vychází z rozvahového přístupu. Jde o vyčíslení rozdílu mezi účetní hodnotou aktiv, pasiv a hodnot jejich daňové základny. Daňovou základnou se myslí hodnota, která bude v budoucnu uplatněná pro daňové účely. Tyto rozdíly mohou být dočasné nebo trvalé. K trvalým rozdílům se řadí účetní náklady daňově neuznatelné ani v žádném následujícím období a náklady, kterých se odložená daň netýká. Dočasné rozdíly se dále dělí na zdanitelné a odčitatelné. Za zdanitelné jsou označovány rozdíly vedoucí k odloženému daňovému závazku, naopak odčitatelné vedou k odložené daňové pohledávce. V tabulce 4 je uveden vzorec pro výpočet odložené daně.

Tabulka 4: Obecný vzorec výpočtu odložené daně

1	Stanovení dočasných rozdílů z podkladů kalkulace splatné daně analýza obrátové převahy rozvahová hodnota aktiv/pasiv
2	Násobení daňovou sazbou daňová sazba platná pro období, kdy bude odložená daň uplatněna pokud není známá, použije se sazba platná pro příští období
3	Výpočet odložené daně součet dočasných rozdílů známých k poslednímu dni období vynásobený sazbou daně
4	Zaúčtování zjištěný výsledek závazek nebo pohledávka 592/482

Zdroj: Vlastní zpracování.

Odložené daňové závazky či pohledávky vznikají například u dlouhodobého hmotného majetku, kde jeho účetní zůstatková hodnota se nerovná daňové zůstatkové hodnotě. Zboží nebo materiál na skladě v případě, že je u něho vytvořena účetní opravná položka, může být dalším příkladem důvodu k účtování o odložené daňové pohledávce. Impuls k vytvoření opravné položky je očekávaný v situaci, kdy se uskuteční prodej zboží za nižší cenu, než byla jeho pořizovací cena. Tato opravná položka není daňově uznatelná, proto se připočte k výsledku hospodaření při úpravě na daňový základ. Po uskutečnění prodeje se opravná položka rozpustí do výsledku hospodaření. Tato skutečnost způsobí, že nebude zřejmá ztráta

z prodeje zboží. V základu daně z příjmů nebude tato opravná položka zahrnuta, tudíž bude vykázána daňová ztráta z prodeje, což znamená snížení daňového základu.

Pokud by ÚJ účtovala o odložené dani, zmíněné dopady na základ daně by nenastaly. V prvním kroku ÚJ naúčtuje v roce účtování o opravné položce odloženou daňovou pohledávku. Ta způsobí, že se nenavýší splatná daň. V druhém kroku, nastane prodej zboží a zúčtování opravné položky se rozpustí odložená daňová pohledávka, což způsobí to, že nevznikne snížení splatné daně. (Skálová, 2017)

Pokud se ÚJ rozhodne účtovat o odložené daňové pohledávce, musí si být jistá, že v následujících období dosáhne dostatečně základu daně, aby mohla být odložená pohledávka použita.

2.4 Aktuální změny ve zdaňování společností

Pro odpisování nehmotného majetku je nově stanovena minimální doba. ÚJ si tak může při odepisování prodloužit, ze zákona ji stačí zachovat podmínku rovnoměrnosti odpisů.

Důležitá změna se také týká vymezení finančního leasingu. Nově je z pohledu ZDP možný pouze pro hmotný majetek. Došlo také k upřesnění, že za finanční leasing lze považovat také leasing, který byl předčasně ukončen, zároveň u něj byla překročena stanovená minimální doba uvedená v ZDP.

U technického zhodnocení byla rozšířena možnost pro odpisování. Původně mohlo být technické zhodnocení odepisováno vlastníkem nebo nájemcem, kterému to umožňovala nájemní smlouva. Nově má zákonem povoleno odpisování i podnájemce.

Jako další významnou novelu ZDP lze zmínit začlenění směrnice ATAD (Směrnice Rady EU 2016/1164), která nabyla účinnosti 1.4 2019. Došlo k výrazné změně při stanovování základu daně z příjmu. Mimo jiné řeší pravidla, které mají za cíl znemožnit právníckým osobám obejít daňovou povinnost. Zaměřují se na snížení možnosti uplatnění daňových nákladů, především úroků. Jedná se o úroky z půjček, pro zahrnutí do daňově uznatelných nákladů nebudou smět překročit hranici 30 % provozního zisku.

Lze také očekávat větší propojenost ZDP na účetnictví, ve smyslu sjednocení účetního a daňového období. Plánuje se také zrušení daňových odpisů. (Školící materiály Deloitte 2019)

2.5 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty, dříve daň z obratu, je v České republice zavedena od roku 1993. Patří do skupiny nepřímých daní tzn., že dopředu není znám konečný poplatník. Sazba DPH se během let často měnila. Dlouhá léta se v České republice používaly dvě sazby, základní sazba a snížené sazby. Od roku 2015 byla zavedena navíc druhá snížená sazba pro speciální produkty. Aktuální základní sazba zdaňuje ve výši 21 %, snížená 15 % a druhá snížená 10 %.

Co je předmětem DPH srozumitelně vysvětluje Skálová (2017, s. 17). „*Předmětem DPH je dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu plátcem daně v rámci uskutečňování jeho ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.*“

Rozdílný přístup k DPH má příjemce zdanitelného plnění v závislosti na tom, zda je či není plátcem. U neplátce je daň součástí ceny zboží nebo služby, do účetnictví vstoupí jako náklad. Oproti tomu plátce má nárok na odpočet DPH z ceny pořízeného zboží či služby. Aby mohl být tento nárok uplatněn, musí být splněna zákonná podmínka použití alespoň části nakoupených vstupů pro své budoucí zdanitelné výstupy. O DPH se tak v základních případech účtuje v případě prodeje zboží či služeb jako navýšení prodejní ceny odběrateli a souvztažně jako navýšení závazku vůči finančnímu úřadu. Při nákupu zboží nebo služeb se naopak závazek vůči finančnímu úřadu snižuje, na druhé straně se o DPH neúčtuje do přírůstku zásob, ale zůstane závazkem vůči dodavateli. Na konci zdaňovacího období ÚJ zjistí stav DPH na vstupu a výstupu, případný rozdíl může být buď nadměrný odpočet (pohledávka) nebo daňová povinnost (závazek). (Skálová, 2017)

Plátcem DPH je fyzická nebo právnická osoba, které provádí soustavnou činnost s cílem získání peněžních prostředků. U právnické osoby platí, že je plátcem DPH i v případě, kdy nebyla založena za účelem podnikání. Sídlo právnické nebo fyzické osoby musí být v tuzemsku a obrat za 12 měsíců nepřetržitě musí přesáhnout hranici 1 000 000 Kč. Tato osoba je povinna odvést daň do prvního dne následujícího měsíce po překročení obratu. Plátcem se ÚJ může stát i dobrovolně. (Marková, 2018)

3 Deskripce hmotného a nehmotného majetku z hlediska účetního a daňového

Majetek podniku z pohledu účetnictví lze rozdělit do dvou velkých skupin. První skupina se nazývá dlouhodobý majetek. O druhé skupině se hovoří jako o krátkodobém či oběžném majetku. Přesnou hranici, kdy se majetek stává dlouhodobým nebo naopak krátkodobým si může určit sama ÚJ ve svých směrniciích. Většinou si ÚJ nastaví hranici vstupní cena dlouhodobého majetku na 40 000 Kč, u dlouhodobého nehmotného je to hranice 60 000 Kč. Protože přesně tuto hranici stanovuje ZDP. Limit se v průběhu let měnil, v roce 1997 byl pro hmotný majetek stanoven na částku 20 000 Kč. Doba používání musí být stanovena na dobu delší než jeden rok. Dlouhodobý majetek se dle ZoÚ dále dělí do následujících skupin dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek.

Ve vnitropodnikových směrniciích si může ÚJ dále kategorizovat dlouhodobý drobný hmotný a nehmotný majetek. Kategorii lze vymezit hodnotovým limitem např. 10 000 Kč až 40 000 Kč. Důvodem pro založení může být, že většina aktiv ÚJ je pod limitem 40 000 Kč. To znamená, že by tento majetek nebyl uveden v rozvaze a informace z účetní závěrky by byly zkreslené. (Kout, 2017)

3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku prochází průběžným vývojem. Základní daňovou uznatelnost řeší § 32a ZDP. Ještě do nedávna se do nehmotného majetku zahrnovaly zřizovací výdaje, ty však byly začátkem roku 2016 zrušeny. Nehmotné výsledky vývoje stále existují, do této kategorie lze zahrnout dokončené práce, které byly provedeny vlastní činností s dalším úmyslem s nimi obchodovat nebo pořízeny od jiných osob. Jako další druh nehmotného majetku lze jmenovat software, který zahrnuje výdaje související s tvorbou webových stránek a pořízení programového vybavení, vytvořený opět buď vlastní činností, nebo nákupem od jiných osob. Ocenitelná práva jsou samostatným druhem nehmotného majetku od roku 2001. V rámci této položky jsou vykazována veškerá práva, která představují pro ÚJ nějakou hodnotu. Například již zaevidované hmotné výsledky výzkumu pod ochrannou známkou.

3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek se dále dělí na odpisovaný a neodpisovaný. Mezi odpisovaný majetek se řadí stavby. U staveb se neřeší doba použitelnosti ani výše vstupní ceny, stavba se vždy řadí do dlouhodobého hmotného majetku. Změna v zákoně v roce 2014 upravuje pohled na vlastnictví pozemku a stavby. Vlastník pozemku se stává automaticky i vlastníkem stavby na daném pozemku. Pro potřeby účetnictví musí být pozemek a stavba oceněny zvlášť kvalifikovaným znaleckým odhadem. Dále do této skupiny patří samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí. Pod tímto termínem se myslí předměty z drahých kovů bez ohledu na cenu a ostatní věci, které již musí splňovat podmínku dlouhodobého majetku. Do pěstitelských celků trvalých porostů se zahrnují pozemky s ovocnými stromy, keři nebo vinice, chmelnice. U tohoto druhu hmotného majetku opět nehraje roli výše vstupní ceny, musí splnit pouze podmínku doby plodnosti delší než tři roky. V zemědělských podnicích se dále do dlouhodobého majetku zahrnují dospělá zvířata a jejich skupiny.

Mezi neodpisovaný majetek patří pěstitelské celky trvalých porostů, pokud ještě negenerují výnosy. Umělecká díla, která nejsou součástí stavby. Dále se nesmí odepisovat hmotný majetek získaný darováním a další dle § 27 ZDP.

3.2.1 Opravné položky a rezervy související s majetkem

Opravné položky jsou v účetnictví používány jako prostředek k zajištění účetní zásady opatrnosti. Vyjadřují pouze přechodný pokles hodnoty majetku, lze tedy předpokládat, že se hodnota majetku vrátí k původní vstupní ceně. Opravná položka nemůže mít nikdy aktivní zůstatek. To znamená, že neslouží k vyjádření zvýšení hodnoty majetku. V porovnání s odpisy, které rovněž vyjadřují pokles hodnoty majetku, ale snížení hodnoty majetku je trvalé. Opravná položka je daňově neuznatelný náklad. Do účetního výsledku hospodaření vstupuje vytvořená opravná položka jako zvýšení nákladů, při rozpuštění opravné položky jsou náklady opět snižovány. Opravná položka může být rozpuštěna pouze do výše, v jaké byla vytvořena.

Příkladem dočasné snížení hodnoty majetku může být způsobeno např. poklesem poptávky po výrobcích, jež jsou vyráběny na tomto konkrétním majetku. Z tohoto důvodu není majetek tolik využíván jako v době, kdy byla poptávka po výrobcích vyšší. U zásob může dojít ke změně budoucí prodejní ceny, která bude nižší než pořizovací cena v účetnictví. Obě

zmíněné situace mohou nabrat opět opačný směr a hodnota zásob i stroje se může vlivem aktuální situace na trhu opět zvýšit. To je podmínkou pro zrušení opravné položky.

Výše popsané příklady musí mít reálný podklad na základě provedené inventarizace majetku. Účtování o opravných položkách je upraveno v § 55 vyhlášky. (Meritum, 2017, Skálová, 2017)

Rezervy

Rezervy slouží k úhradě budoucích výdajů či závazků, u kterých ÚJ zná jejich účel, ale nezná přesnou hodnotu a den, kdy vzniknou. To znamená, že i rezervy jsou dalším nástrojem zásady opatrnosti v účetnictví.

O rezervách v souvislosti s majetkem se většinou mluví o rezervách určených na opravy dlouhodobého majetku. Dle ZDP § 24 odst. písm. i) jsou tyto rezervy daňově uznatelným nákladem. Zákon o rezervách dále upřesňuje podmínky, jaké musí být ÚJ splněny, aby tvorba rezervy na opravy majetku byla daňovým nákladem.

V minulosti byla tato rezerva velmi využívána, a tak časem došlo ke zpřísnění pravidel pro její tvorbu. ÚJ, která se rozhodne tvořit rezervu na opravu majetku, musí každoročně dávat odpovídající peněžní částku tvorbě rezervy na speciální bankovní účet. Tato činnost zajistí ÚJ daňovou uznatelnost nákladů.

Roční částka rezervy se stanoví jako podíl předpokládaných celkových nákladů na opravu a počtu let, kdy chce ÚJ rezervu tvořit. Musí být přitom dodrženy podmínky maximální doby tvorby rezervy dle zařazení majetku z hlediska daně z příjmů:

- 2. odpisová skupina, maximálně 3 zdaňovací období
- 3. odpisová skupina, maximálně 6 zdaňovacích období
- 4. odpisová skupina, maximálně 8 zdaňovacích období
- 5. a 6. odpisová skupina, maximálně 10 zdaňovacích období

Mimo zákonných rezerv má ještě ÚJ možnost tvořit účetní rezervy. Tato účetní rezerva pak není daňově uznatelná. ÚJ musí pravidelně prověřovat dvě věci, zda důvod pro tvorbu rezervy stále přetrvává, a jestli vytvořená rezerva je v odpovídající výši. (Meritum, 2017, Skálová, 2017)

3.2.2 Odpisování majetku

Jednou z hlavních charakteristik dlouhodobého majetku je, že se používá déle než 1 rok. Náklady spojené s jeho pořízením tak nemohou být z tohoto důvodu účtovány najednou, ale musí být postupně rozpouštěny v jednotlivých letech po celou dobu životnosti majetku, kdy přispívá k tvorbě výnosů. Toto postupné účtování pořizovacích nákladů do provozních nákladů zajišťují odpisy. Pomocí odpisů se vyjadřuje jak fyzické tak i morální opotřebení majetku. Zůstatkovou cenu majetku ÚJ zjistí, když od vstupní ceny odečte výši doposud zaúčtovaných odpisů souvisejících s tímto konkrétním majetkem. (Meritum, 2017)

Skutečnost, že stanovení účetních odpisů je do jisté míry odvislé od rozhodnutí ÚJ, otevírá možnost ovlivnit velikost nákladů a tím i možné snížení základu daně z příjmu. V účetnictví lze rozlišovat dvě hlavní skupiny odpisů, z hlediska doby životnosti nebo výkonnosti.

Odpisování na základě časové metody spočívá ve snižování hodnoty dle délky používání. Na začátku odpisování si ÚJ stanoví dobu životnosti majetku. V závislosti na typu majetku si ÚJ může dále zvolit rovnoměrné zrychlené či zpomalené účetní odpisy. Pokud si ÚJ zvolí rovnoměrnou metodu odpisování, pořizovací hodnota majetku se vydělí počtem let předpokládané životnosti. V případě, že ÚJ účtuje měsíční odpisy, je tato hodnota přepočtena na měsíční částku. Hodnota majetku je rovnoměrně rozpouštěna do nákladů po dobu životnosti. Zvolená metoda by měla odrážet způsob, jakým se konkrétní majetek bude používat. Výpočetní technika je typickým příkladem pro zrychlené odpisy, neboť k největší ztrátě hodnoty dochází během prvních let používání. Oproti tomu odpisování budovy je příkladem pro zpomalené odpisy. K největší ztrátě na hodnotě budovy dochází až ke konci doby její životnosti.

Při účtování odpisů dle výkonnosti, si ÚJ na začátku odpisování stanoví celkový množství výkon majetku. Dle vyrobených kusů za určité období se odepíše příslušná hodnota opotřebení majetku z pořizovací ceny. Výkonové odpisy se využívají v případech, kdy majetek ztrácí na hodnotě kvůli reálnému používání. Příkladem mohou být výrobní stroje či dopravní prostředky.

Výpočet daňových odpisů je daný v ZDP a slouží k zjištění základu daně dle ZDP. Odpisy jsou tedy vykazovány na roční bázi. ZDP umožňuje více způsobů odpisování. Metoda rovnoměrných odpisů stanoví nižší odpisy v prvním roce uvedení majetku do užívání, v dalších letech jsou odpisy stejné. Pomocí zrychlených odpisů ÚJ docílí vyšších odpisů v první polovině doby životnosti majetku než ve druhé. Metodu zvolenou na začátku doby

odpisování není možné v průběhu měnit. Ke správnému výpočtu daňových odpisů je třeba majetek správně zatřídit do odpisové skupiny. Dále je třeba sledovat novelizace ZDP, zda nebyl příslušný majetek přeražen do jiné odpisové skupiny. Touto případnou změnou je ÚJ povinna se řídit, odpisovaný majetek je tedy nutné přeradit a dále pokračovat v odpisování stejnou metodou, ale v jiné odpisové skupině. Tato změna nemá žádný vliv na výpočet účetních odpisů. Přehled odpisových skupin je součástí přílohy č. 1 ZDP. (Pilářová, 2016)

Dalšími metodami jak vypočítat daňové odpisy jsou časová a výkonová, jsou použitelné pouze pro určitý druh majetku, který je definován v ZDP § 30 odst. 4, 5, 6. Z hlediska existence účetních a daňových odpisů, jež se vypočítávají různými způsoby, vyplývá vznik rozdílu.

Mohou nastat tři varianty:

- účetní odpisy < daňové odpisy
ÚJ má povinnost ponížít o rozdíl základ daně z příjmů

- účetní odpisy > daňové odpisy
ÚJ má povinnost zvýšit o rozdíl základ daně z příjmů

- účetní odpisy=daňové odpisy
ÚJ nemá povinnost měnit základ daně z příjmů.

Poslední varianta situace je v rozporu se základními zásadami účetnictví, protože nezobrazuje průběh skutečného opotřebení majetku. Lze ji tolerovat pouze u hodnotově nevýznamného majetku z pohledu ÚJ.

Nositelé odpisů

V některých případech je povoleno zákonem, aby uplatnění odpisů provedl jiný subjekt než vlastník majetku. Hlavní podmínkou je ctít pravidlo jeden majetek jednou uplatněné odpisy.

Odpisovatel

Zákon o ZDP § 28 a ZoÚ § 28 definuje pojem odpisovatel. Odpisovatelem se myslí osoba, jež má nárok na uplatnění odpisů. Dle ZDP je odpisovatelem v první řadě poplatník s vlastnickým právem k hmotnému majetku. Odpisovatelem mohou dále být státní organizace oprávněné hospodařit se státním majetkem. Podílový a svěřenecký fond, do kterého je hmotný majetek vložen.

S odpisováním majetku se smí začít až ve chvíli, kdy je dokončen převod vlastnictví. Dodatek bývá součástí kupní smlouvy, často je převod podmíněn nějakou podmínkou. V případě prodeje na splátky, může být podmínkou pro převod úplné splacení. Odpisovatel má právo přenechat odpisování majetku nájemci. Tato skutečnost musí být doložitelná písemně.

Přenechat právo k odpisování je možné jen pokud se jedná o nájemní vztah. Převod práva se musí písemně zdokumentovat, odpisovatel (majitel majetku) se zaváže, že si nebude odpisy na konkrétně jmenovaný majetek uplatňovat.

Podmínky pro přenechání práva odpisování u pachtu obchodního závodu. Nájemce obchodního závodu musí obdržet písemný souhlas pronajímatele k odpisování. Pachtýř pokračuje v nastaveném odpisování, které si zvolil pronajímatel. (Lošták, 2017)

3.2.3 Technické zhodnocení

Při novelizaci vyhlášky č. 500/2002 Sb. v § 47 došlo k rozdělení pohledu na technické zhodnocení. Toto rozdělení působí v praxi problémy mnohým ÚJ. Účetnictví rozlišuje věcný a hodnotový pohled. U věcného pohledu se účetnictví shoduje se ZDP, oproti tomu hodnotově je na technické zhodnocení nahlíženo s důležitým požadavkem. Hodnotové vymezení pro vykazování dlouhodobého hmotného majetku, které si ÚJ stanovila ve svých směrnících, se musí shodovat s limitem pro technické zhodnocení. Pouze pro skupiny dlouhodobého majetku stavby, pozemky apod. není určena přesná hodnota hranice z pohledu účetnictví vzniku majetku a jeho technického zhodnocení. (Pilařová, 2016)

Vlivem vnitropodnikových směrnic se ÚJ snaží co nejvíce sjednotit daňový a účetní pohled. Děje se tak především z důvodu ulehčení tvorby např. daňového přiznání. V případě, že by touto hranicí byla narušena zásada věrného zobrazení a významnosti, může si ÚJ nastavit jinou hranici. Bohužel u dlouhodobého nehmotného majetku není možné nastavení limitu, který by se shodoval s definicí technického zhodnocení pro ZDP a dlouhodobého nehmotného majetku.

Z hlediska ZDP je technickým zhodnocením myšlena nástavba či přístavba, rekonstrukce nebo modernizace majetku. Tyto pojmy pochází ze stavebního zákona č. 183/2006 Sb., kde jsou definovány. **Nástavbou** se myslí část stavby, která původní objekt navyšuje. Nejčastěji to bývá stavba dalšího patra. Zákon neurčuje povinné minimální rozměry, kterých by mělo být dosaženo pro splnění pojmu. Pokud bude za stavbu označena úprava komínu, majitel

nemovitosti musí tento úmysl oznámit a získat stavební povolení. **Přístavba** je stavební úprava, které původní nemovitost rozšiřuje. Zákon stanovuje důležitou podmínku v podobě povinnosti propojení s původní budovou. Podmínka propojení může být splněna společným potrubím, elektrickými rozvody nebo dveřmi. Dalším poznávacím znakem je, že k původní stěně jsou postaveny jen tři další stěny z nich jedna je společná.

Vstupní cena majetku se musí vlivem technického zhodnocení zvýšit o více než 40 000 Kč. V případě rekonstrukce musí být splněna podmínka změny technických parametrů nemovitosti nebo díky rekonstrukci se nemovitost může využívat k jinému účelu, než tomu bylo doposud. Do úprav jsou počítány všechny dokončené akce na jednom majetku za účetní období. Modernizaci nemovitosti musí být docíleno rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Poplatník si může požádat o stanovisko příslušného správce daně. Pro případ, že si není jistý, zda se jedná o technické zhodnocení. (Marková, 2018)

Hranice investic pro technické zhodnocení se během let měnila. Za zdaňovací období 1995 činila částka investic 10 000 Kč, v následném období 1996 se částka zvýšila na dvojnásobek a od zdaňovacího období 1998 se drží hranice 40 000 Kč u hmotného dlouhodobého majetku. (Kout, 2017)

Dle Skálové (2016) za technické zhodnocení nelze považovat např. výměnu oken s dřevěným rámem za plastový za předpokladu, že zůstanou zachovány původní rozměry a počet vrstev skel. Ze stejného důvodu nelze za technické zhodnocení považovat vybavení osobního auta zimními pneumatikami.

Kout (2017) konstatuje, že technické zhodnocení je především pouze peněžní vyjádření úpravy majetku, která překračuje stanovenou hranici. Technické zhodnocení není možné prodat, lze ho pouze přeučtovat (nájemcem vlastníkov).

V případě nehmotného majetku jsou za technické zhodnocení považovány výdaje na rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku. Uznávají se také zásahy do nehmotného majetku, díky nimž by se změnil účel použití nehmotného majetku. Celkové výdaje na úpravu majetku musí dle zákona ZDP překročit částku 40 000 Kč. (Marková, 2016)

Kout (2017) navíc doplňuje informaci, že za technické zhodnocení mohou být považovány výdaje, které nepřesahují zmíněnou částku. Toto lze využít pouze za předpokladu, že je poplatník neuplatní jako výdaj (náklad) dle § 24. Přesnou definici pro technické zhodnocení nehmotného majetku lze nalézt v ZDP § 32a odst. 6.

V případě, že dojde k záměně opravy s technickým zhodnocením, může být na tuto skutečnost pohlíženo jako na neoprávněné krácení základu daně. ÚJ se tak vystavuje riziku doměření daně z neoprávněně snižujících položek i případnému penále. Pokud by neoprávněné snížení daně bylo ve větším rozsahu, jak je uvedeno v trestním zákoně 140/1961 Sb. ve znění pozdějších předpisů § 148, hrozí právnické osobě trest odnětí svobody po dobu 1 až 8 let.

Daňové odpisy technického zhodnocení hmotného majetku

Technické zhodnocení má vliv i na správné stanovení daňových odpisů. Odpisy si nyní nově může uplatnit i podnájemce, který hmotný majetek využívá. Odpisové sazby nalezneme v ZDP § 31 a koeficienty v § 32. ÚJ se může rozhodnout pro rovnoměrné odpisování ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku nebo může použít zrychlené odpisy. Koeficienty určuje pro zvýšenou vstupní cenu ZDP § 32. Pro zvýšenou zůstatkovou cenu jsou stejné s dobou odpisování dle ZDP § 30.

Účetní odpisy technického zhodnocení hmotného majetku

Po zařazení technického zhodnocení do užívání lze začít s odpisováním. Technické zhodnocení navyšuje vstupní hodnotu majetku. Doba použitelnosti zhodnoceného majetku se pak obvykle prodlouží. Dále postupujeme stejným způsobem jako u nezhodnoceného majetku.

3.2.4 Finanční leasing

Finanční leasing patří mezi nejpoužívanější formu pořízení nového i používaného majetku. Jedná se o dlouhodobý pronájem upravený smlouvou mezi pronajímatelem a nájemcem. Nutnou součástí smlouvy musí být předkupní právo nájemce po ukončení pravidelných splátek. Finanční leasing se používá k pořízení výrobních zařízení, vozidel nebo i nemovitostí. Pro leasing je typická první navýšená splátka, nebo-li akontace. Zpravidla se jedná o 0 % až 70 % hodnoty pořizovací ceny majetku. V pravidelných splátkách bývá obsaženo pojištění majetku, např. havarijní pojištění, povinné ručení, v případě že se jedná o vozidlo. Podmínky se mohou u různých leasingových společností lišit. (Finanční leasing, 2017)

Hlavní výhodou pro právnickou osobu, která se rozhodne financovat majetek leasingem, představuje možnost si pravidelné splátky zahrnout do daňově uznatelných nákladů. Nutnou podmínku, aby pravidelné úplaty mohly být z hlediska daně z příjmů daňově uznatelnými,

je, že daný majetek se musí po skončení finančního leasingu stát obchodním majetkem, tzn., bude zařazen do majetku podniku. (Kout, 2017)

Naopak mezi hlavní nevýhody patří skutečnost, že pomocí leasingových splátek financujeme leasingovou společnost. Vlastnická práva na předmět leasingu jsou omezená skutečností, že vlastníkem předmětu po dobu trvání smlouvy je leasingová společnost. Pokud se nájemce rozhodne upravit předmět leasingu, je nutný souhlas majitele. V případě, že leasingová společnost zbankrotuje, předmět leasingu se vrací společnosti. Další nevýhodou je nemožnost ukončit leasing dříve než bylo dohodnuto ve smlouvě. Riziko spojené s odcizením a poškozením věci se přenáší na nájemce. (Meritum, 2017)

3.3 Dlouhodobý finanční majetek

K dlouhodobému finančnímu majetku lze přiřadit zejména cenné papíry. Pro zařazení do skupiny dlouhodobý finanční majetek musí být splněno několik podmínek, doby držení delší než jeden rok a u cenných papírů se musí jednat o vydané cenné papíry cizím subjektem. Vydání cenného papíru může být ve fyzické nebo dematerializované podobě. V prvním případě obdržíme cenný papír ve formě listu papíru, ve druhém případě se jedná o zaknihovaný cenný papír. Jedná se o záznam, který je zanesen do zákonem stanovené evidence. V České republice tuto funkci plní Centrální depozitář cenných papírů. Cenné papíry lze členit z více hledisek.

Z hlediska druhů je finanční majetek rozlišován na:

- dlužné cenné papíry,
- majetkové cenné papíry.

3.3.1 Dlužné cenné papíry

Jedná se o cenné papíry vzniklé z vyplynulé potřeby pro zajištění vztahu mezi dlužníkem a věřitelem. Věřitel má písemné potvrzení od dlužníka, který se zavázal splatit zapůjčenou částku navýšenou o dohodnutý úrok ke stanovenému datu. Jako příklad lze jmenovat obligace, hypoteční zástavní listy, vkladové listy nebo také směnky.

Obligace

Dlužný cenný papír, jež vydávají velké podniky nebo stát, k zajištění financování například nového projektu. Oproti majetkovému cennému papíru akcií, má věřitel v případě neúspěchu podniku větší naději na získání vložených peněz zpět. Při likvidaci podniku musí být

nejdříve uspokojeny věřitelé, zatímco akcionáři jsou na řadě až poslední. Nižšímu riziku bohužel také odpovídá nižší míra výnosu.

Zástavní listy

Tento cenný papír může vydat pouze banka s licencí udělenou od ČNB. Banka tak financuje poskytování hypotečních úvěrů. Investice do hypotečního zástavního listu je velmi bezpečnou, neboť je kryta splátkami hypotečního úvěru, zástavou nemovitosti a ještě bankou. Zástavní list si může koupit i drobný investor, protože nominální hodnota listu je velmi nízká, ve většině případů se pohybuje od 10 000 Kč.

Vkladové listy

Jedná se o krátkodobé až střednědobé cenné papíry vydávané bankou, jako potvrzení o jednorázovém vkladu. Jsou vystaveny buď na jméno či na doručitele.

Směnky

V obchodním vztahu může mít platební funkci k úhradě dluhu nebo zajišťovací funkci, kdy věřitel použije směnku jako záruku při případném neuhrazení faktury. Dále může směnka plnit funkci úvěrovou tak, že představuje nástroj k vyplacení hotovosti při prodeji bance. Náležitosti směnky jsou stanoveny zákonem, naproti tomu forma není jasně určena. Dlužník je podpisem směnky bezpodmínečně zavázán věřiteli, že ve smluvený den na smluveném místě věřiteli zaplatí částku stanovenou na směnce. Věřitel smí se směnkou obchodovat nebo s ní zaplatit své závazky. Rozlišují se dva druhy směnek, jedná se o směnku vlastní a cizí. V cizí směnce určí dlužník 3. osobu, která za něj dluh zaplatí.

3.3.2 Majetkové cenné papíry

Jedná se o cenné papíry, které přinášejí svým majitelům pravidelné výnosy a podíly na vedení společnosti. Hlavní nevýhodou ovšem je, že neexistuje žádný nárok na vrácení vložené částky v případě úpadku podniku. K majetkovým cenným papírům se řadí akcie a podílové listy.

Akcie

Zakoupením akcie se kupující stává akcionářem. S akcií kupuje i právo účastnit se valné hromady a svým hlasem ovlivnit další směřování podniku. Pokud hospodaření podniku vede

ke kladnému hospodářskému výsledku, akcionářům je vyplácen podíl v podobě dividendy. Nakládání s kladným hospodářským výsledkem leží ovšem v moci valné hromady.

Podílové listy

Majetkový cenný papír spojený s právem podílet se na výnosech fondu. Majitel nemá právo zasahovat do rozhodování fondu. Podílové fondy pomocí podílových listů získávají finance od drobných investorů, které obratem investují na finančních trzích. Dle úspěšnosti provedených investic se odvíjí kurz podílového listu.

4 Komparace účetního a daňového pohledu na vybraných praktických příkladech

V následujících kapitolách je popsána vybraná ÚJ, která souhlasila se spoluprací na této diplomové práci. S přihlédnutím k teoretickým poznatkům, zmíněným v předchozích kapitolách jsou porovnány účetní a daňové pohledy na konkrétních případech ÚJ. Podrobná komparace proběhne na příkladu technického zhodnocení a odpisů. Následně bude navrženo opatření pro snížení daňové zátěže. Porovnávání bude provedeno na uzavřených výsledcích roku 2017, protože rok 2018 není ještě plně zpracován.

4.1 Charakteristika podniku

Historie podniku se začala psát přibližně před sedmdesáti lety, tehdy jako lisovna plastických hmot. Její výrobky směřovaly z větší části pro potravinářský průmysl a menší část pro automobilový. Podnik je nyní součástí jedné nadnárodní skupiny dodávající komponenty do aut. Vzhledem k tomu, že si vybraný podnik si nepřál být v práci zmiňován, bude proto nazýván podnikem ABC. Mezi zákazníky podniku ABC patří Škoda Auto, BMW, Audi, Opel a Suzuki. (viz Obrázek 1)



Obrázek 1: Tržby dle zákazníků za rok 2017

Zdroj: Interní materiály podniku

Vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky se řídí ZoÚ, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a aktuálními ČÚS pro podnikatele. ÚJ vede účetnictví v českých korunách a pro transakce v cizí měně používá aktuální kurz vyhlášený ČNB.

ABC zaměstnává kolem 800 kmenových zaměstnanců, její roční obrat činní přes 2 miliardy korun a aktiva podniku přesahují rovněž hranici 2 miliard korun v netto hodnotě. Podnik tedy přesahuje všechny tři podmínky pro povinnost auditu. Podle členění velikosti ji lze zařadit mezi velké ÚJ, jak je popsáno ve druhé části ZoÚ. Aktuální nedostatek zaměstnanců, se řeší pomocí agenturních pracovníků. V podniku je používán informační systém SAP SSI, charakteristický pro automobilový průmysl.

4.2 Výpočet základu daně z příjmů

Výpočet daňové povinnosti za rok 2017 ÚJ spočítala na konci roku 2017. Tato daň ještě nemusí být konečná, protože pro uzavření účetního období není třeba úplného výpočtu. Bohužel konečné hodnoty pro výpočet daně z příjmu za rok 2017 si podnik nepřál zveřejnit.

Z tabulky 5 lze vyčíst, že výsledek hospodaření před zdaněním byl za rok 2017 83 416 422,5 Kč.

Tabulka 5: Úprava hospodářského výsledku

Úprava výsledku hospodaření na daňový základ	
Výsledek hospodaření před zdaněním	83 416 422,50
Částky dle § 23 odst.3 a)	16 412 592,92
Nedaňové výdaje	45 309 648,75
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	-27 074 316,82
Základ daně	118 064 347,35
Zaokrouhlený základ daně	118 064 000,00
19 % daň	22 432 160 Kč

Zdroj: Interní materiály podniku.

Další položka, která ovlivňuje základ daně, jsou daňově neuznatelné výnosy. ÚJ během roku 2017 fakturovala svému zákazníkovi za dodané výrobky, ale zákazník část hodnoty těchto faktur neuznává. ÚJ reagovala na tuto skutečnost a přizpůsobila metodu účtování těchto dodaných výrobků. Uzaná část hodnoty těchto dodávek je účtována do tržeb, rozporovaná část se účtuje do rozvahy. Právě tato část musí být dodaněna. Konkrétně se jedná o situaci, kdy zákazník vlastní stroje, na nichž jsou výrobky vyráběny. U strojů zaměstnává své přímé zaměstnance a k výrobě používá svůj materiál. Dopočítaná cena dílu obsahuje náklady na nepřímý personál. Náklady za spotřebovanou energii a nájem za zabraný prostor je zákazníkovi fakturován na samostatných fakturách, které akceptuje.

Do nedaňových položek byly zahrnuty účetní rezervy na mzdy, dopředu nasmlouvaná snížení prodejních cen se zákazníky, či další materiálová zvýhodnění. Hodnota účtu manka a škody představuje hodnotu ukradených polotovarů ze závodu. Opravné položky byly tvořeny k zásobám a pohledávkám. Odepsané pohledávky vznikly v době, kdy ÚJ měla starý informační systém a tyto pohledávky vyhodnotila buď jako chybu při převodu dat nebo jako nedobytnou. Ostatní sociální náklady zahrnují část příspěvku zaměstnavatele na stravování, poukazy na masáže, příspěvky na letní tábory či lyžařské kurzy, pitný režim na pracovišti. Náklady na reprezentaci z větší části představují náklady za občerstvení pro návštěvy, ale také sem patří náklady za reklamní předměty, dárky pro zákazníky. Do daňově neuznatelné

spotřeby materiálu jsou zahrnuty objemové materiálové bonusy, popřípadě náklady, které se vztahují k jinému zdanitelnému období.

Účetní odpisy za období 2017 činily 116 565 343,28 Kč. Rozpad jednotlivých položek viz tabulka 6.

Tabulka 6: Účetní odpisy za rok 2017 dle jednotlivých kategorií

Účet	Název	Hodnota v Kč
55101000	Odpisy DHM - budovy	18 623 227,93
55101100	Odpisy DHM - stroje	88 086 307,70
55101200	Odpisy DHM -dopravní	863 902,00
55101300	Odpisy DHM -inventář	59 043,52
55101400	Odpisy DHM -výpočetní	2 374 966,84
55102100	Odpisy DNM -software	4 192 894,80
55102200	Odpisy DNM – vývoj	491 277,05
55103000	Odpisy DDHM	1 873 723,44
Celkem		116 565 343,28

Zdroj: Interní materiály podniku.

Nejvyšší hodnotu odpisů představují odpisy strojů. Stroje jsou dle vnitropodnikových směrnic zařazovány na dobu 5-15 let. Pokud mají souvislost s konkrétním projektem, proběhne zařazení dle doby trvání projektu. Další významnou položkou jsou odpisy budov. V roce 2017 bylo provedeno několik úprav a staveb. Byly postaveny a zařazeny do užívání nové šatny pro zaměstnance, ocelový přístřešek pro logistiku a největší investicí byly silnoproudé rozvody k trafostanici. V kategorii dopravní majetek ÚJ odpisuje traktor pro odklizení sněhu. Ve výpočetní technice je zařazena UPS jednotka, panel PC a Power Scane. V nehmotném majetku největší položku odpisů tvoří software. V softwaru je odpisován nový informační systém, který ÚJ zaváděla v polovině roku 2016. Ve vývojových nákladech se odpisují náklady, jež jsou ÚJ přefakturovány podniku ve skupině specializující se na vývoj nových projektů. Odpisují se pouze projekty, u nichž objem výroby dosáhl sériového stavu.

Daňové odpisy nejsou evidovány v účetnictví, ale pouze na kartě majetku. Hodnota daňových odpisů za rok 2017 byla vyšší v porovnání s účetními odpisy, viz tabulka 7.

Tabulka 7: Daňové odpisy za rok 2017

Třída IM	Název	Hodnota v Kč
120001CZ	Projekty	288 693,05
130001CZ	Software	5 285 623,32
210001CZ	Budovy, stavby, haly	10 001 363,43
220003CZ	Transportní stroje	36 000,00
220004CZ	Vyb.lab, váhy, měřidla	708 104,31
220005CZ	Nástroje	90 789,49
220006CZ	Stroje a přístroje	124 319 730,61
220101CZ	Výpočetní tech.-sk.1	715 597,84
220102CZ	Výpočetní tech.-sk.2	899 225,53
230002CZ	Dopravní prostředky	1 070 750,00
240004CZ	Palety a kontejnery	61 995,52
280002CZ	Nábytek	147 541,00
280003CZ	Kancelářská technika	14 246,00
Celkem		143 639 660,10

Zdroj: Interní materiály podniku.

Největší část daňových odpisů tvoří stroje a přístroje. Zhruba polovinu hodnoty z celkových odpisů představuje nově zařazený majetek. Konkrétně 77 263 250,1 Kč připadá na majetek zařazený do užívání během roku 2017, z toho 88 % byly zařazeny k užívání nové stroje a přístroje. Tento stav byl způsoben tím, že v roce 2016 se téměř žádný majetek nezařazoval, z důvodu pořízení nového informačního systému a s tím související vznik dalších navazujících problémů. ÚJ pro tento odhad potřebný k zaúčtování na konci roku 2017 již nepostupovala dále. Tímto výpočtem si ověřila, že doposud zaúčtovaná hodnota je vyšší než nově vypočítaná daňová povinnost.

Co se týká slev, podnik každý rok věnuje cca 20 000 Kč finanční příspěvek, buď místní základní škole, nebo domovu pro seniory. Dále zaměstnává několik tělesně znevýhodněných zaměstnanců.

4.3 Analýza majetku podniku

ÚJ si stanovila vnitropodnikovými směrnici hranici pro hmotný dlouhodobý majetek ve výši 40 000 Kč, a 60 000 Kč pro nehmotný. Hranice pro rozlišování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou tak shodné se ZDP.

Vzhledem k povaze výrobního podniku největší hodnotu dlouhodobého hmotného majetku představují samostatné movité věci a jejich soubory. Jedná se především o stroje či různá

technická zařízení sloužící k výrobě. Další významnou položkou jsou stavby. V případě nehmotného dlouhodobého majetku tvoří největší položku informační systém SAP SSI. V průběhu roku 2017 podnik investovala do vývoje související s příchodem nových projektů.

S novými projekty souvisí potřeba pořízovat nové strojní vybavení. Podnik ABC hradí jen část strojního vybavení týkající se výroby. Zbytek je majetkem zákazníka po dobu trvání projektu. Zákazník si ještě před vybráním svého dodavatele stanoví, které vybavení bude financovat. Samotné objednání strojů pak probíhá v režii dodavatele, v tomto případě tedy podniku ABC. Ta vybavení objedná, převezme a následně i zaplatí. Teprve po dosažení předem stanovené fáze přípravy projektu, ABC může vybavení přefakturovat zákazníkovi. Do té doby majetek zůstává na analytickém účtu pořízení dlouhodobého majetku a až dojde k přeúčtování na zákazníka, je tento majetek z analytického účtu odebrán. ÚJ pravidelně každý měsíc reportuje pohyb majetku na tomto analytickém účtu. O odpisech tohoto majetku se neúčtuje a neovlivňuje ani základ daně z příjmu.

ABC přibližně před 2,5 lety změnila majitele, tudíž řešila otázku jak začlenit do rozvahy rozdíl v ocenění obchodního majetku. Ocenění majetku proběhlo souhrnně dle jednotlivých složek majetku v účetních hodnotách, následně bylo sníženo o převzaté závazky. Jednalo se tedy o oceňovací rozdíl k nabytému majetku dle vyhlášky č. 500/2002 Sb § 7 odst. 10. V tomto konkrétním případě šlo o záporný oceňovací rozdíl, který bude odpisován rovnoměrně po dobu 180 měsíců do výnosů. Pokud by ocenění obchodního majetku proběhlo po jednotlivých složkách majetku znaleckým posudkem, jednalo by se o goodwill. Základní rozdíl mezi oceňovacím rozdílem a goodwillem je v tom, že goodwill je vykazován v nehmotném dlouhodobém majetku a možnost odpisování je výrazně kratší, možná po dobu 60 měsíců.

Z oběžných aktiv nejvyšší hodnotu představují pohledávky, konkrétně pohledávky z obchodních vztahů.

4.3.1 Proces pořízení dlouhodobého majetku

V době, kdy se plánuje rozpočet na příští období, se jednotlivá oddělení musí zamyslet nad tím, co budou potřebovat v následujícím roce pořídit, aby nedošlo k přerušení jejich činnosti. Seznam těchto položek se rozdělí na ty, které spadnou přímo do nákladů a ty, které budou v dlouhodobém majetku podniku. Tyto jednotlivé položky patří do dlouhodobého majetku projdou nejdříve interním schvalovacím procesem složeného z vedoucího oddělení,

finančního ředitele a ředitele závodu. Po interním kole se schválené položky nahrají do speciální transakce SAP SSI, jež je součástí složitého procesu pro plánování celkového rozpočtu podniku. Zadáním položek do zmíněné transakce se docílí postoupení k dalším výše pověřeným osobám, které sídlí v místě mateřského podniku. Po tomto vyšším schválení si může podnik na začátku období zažádat prostřednictvím internetové aplikace o přidělení investičního kódu.

Investiční kódy se dále rozlišují na závodové a projektové investice. U projektové investice je předpoklad, že bude v budoucnu přefakturována na zadavatele projektu. Po získání investičního kódu, může být vystaven protokol o výběrovém řízení, kam oslovení dodavatelé nabídnou svoji cenu a podmínky fakturace. Výběrové řízení musí být podepsáno zodpovědnou osobou za investici, oddělením nákupu, finančním ředitelem a ředitelem závodu. Nyní může být vystavena objednávka s příslušným investičním kódem a přidělenou kartou majetku. Objednávkový formulář musí opět podepsat oddělení nákupu, finanční ředitel a ředitel závodu. Faktury k pořízenému novému majetku podnik obdrží většinou ve více etapách, záleží na dopředu domluvených platebních podmínkách. Po zaúčtování faktury trvá 20 dní, než systém povolí fakturu zaplatit. Uvolňování investičních faktur k platbě probíhá dalším specifickým procesem. Prvním krokem je shromáždění souvisejících dokumentů, podepsané předávací protokoly, protokol o výběrovém řízení, podepsaná objednávka. Tyto podklady se předloží řediteli závodu a na základě jeho schválení mohou být zaplacený. Platby probíhají přes transakci v SAP SSI, poté podléhají poslednímu schválení finančního ředitele a ředitele závodu v jiné transakci, jež je přímo spojená s firemním bankovním účtem.

Karta majetku

Do karty majetku se uvede třída, na jejímž základě spadne předmětný majetek automaticky při účtování faktury na konkrétní analytický účet pořízení majetku. ÚJ účtuje na 04201 *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*, 04203 *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku pro projekt*, 04101 – *Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku*.

Na účet 04202 a 04102 lze účtovat manuálně například dohady na pořízení majetku. Při zařazení majetku do užívání se do karty majetku přidá odpisový klíč. Odpisový klíč slouží k přiřazení počtu let, po které bude majetek používán a zároveň odpisován. ÚJ používá rozdílný klíč pro účetní a daňové odpisy. Dále lze z karty majetku vyčíst den zařazení do užívání, dodavatele majetku nebo také investiční kód, pod kterým byl majetek objednán,

více na Obrázku. SAP SSI má k dispozici registr majetku, kde je možné dohledat celkovou odepsanost majetku, aktuální účetní hodnotu nebo kumulaci veškerých odpisů.

4.4 Odpisy - porovnání účetního a daňového pohledu

ÚJ odpisuje pomocí rovnoměrných účetních odpisů, kde se ve většině případů řídí předpokládanou dobou životnosti majetku. (viz obrázek 2) Z daňových odpisů jsou používány odpisy rovnoměrné.

Druh majetku	Počet let
Stavby	30 – 50
Stroje, přístroje a zařízení	5 – 15
Dopravní prostředky	5 – 10
Inventář	10
Jiný dlouhodobý hmotný majetek (vlastní formy)	dle doby projektu

Obrázek 2: Skupiny majetku pro účetní odpisy hmotného dlouhodobého majetku

Zdroj: Interní materiály podniku

Počet pro odpisování nehmotného majetku pro účetnictví stanoven dle předpokládané doby životnosti následovně. (viz obrázek 3)

Druh majetku	Počet let
Náklady na výzkum a vývoj	7 (dle trvání projektu)
Software	4

Obrázek 3 Skupiny majetku pro účetní odpisy nehmotného dlouhodobého majetku

Zdroj: Interní materiály podniku

Zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny pro účetní odpisy má na starosti investiční technik, u daňových odpisů zodpovídá za správně přiřazenou skupinu hlavní účetní.

Pro názorné porovnání účetních odpisů byl vybrán majetek lepicí přípravky Škodu Karoq. Do užívání byl zařazen 27. 11. 2017, s předpokládanou dobou životnosti 8 let. Předpokládaná doba životnosti odpovídá době, po kterou se bude projekt Karoq v závodě vyrábět. Z hlediska daňových odpisů byl zařazen do odpisové skupiny 2. V prvním roce odpisování bude využit zvýšený odpis o 10 %. ÚJ je prvním vlastníkem předmětného majetku. Jeho pořizovací cena byla ve výši 279 480 Kč. Plán účetních odpisů viz tabulka 8.

Tabulka 8: Lepicí přípravky Karoq – plán účetních odpisů

ROK	Plán pro účetní odpisy			
	počet měsíců	odpisy	oprávky	zůstatková cena
2017	2	5 823	5 823	273 657,50
2018	12	34 935	40 758	238 722,50
2019	12	34 935	75 693	203 787,50
2020	12	34 935	110 628	168 852,50
2021	12	34 935	145 563	133 917,50
2022	12	34 935	180 498	98 982,50
2023	12	34 935	215 433	64 047,50
2024	12	34 935	250 368	29 112,50
2025	10	29 113	279 480	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování.

V prvním roce odpisování se dle tabulky 8 zdají být odpisy nižší, ale není tomu tak. Nižší částka je způsobena pouze menším počtem měsíců, po které byl majetek odpisován. Odpisovaná hodnota za jeden měsíc zůstává po celou dobu odpisování konstantní. Pro porovnání s daňovými odpisy v tabulce 9 je přidán plán pro daňové odpisy.

Tabulka 9: Lepicí přípravky Karoq – plán daňových odpisů

ROK	Plán pro daňové odpisy			Rozdíl účetní – daňové
	počet měsíců	Odpisy	zůstatková daňová hodnota	
2017	12	58 690,00	220 790,00	-52 867,50
2018	12	55 197,30	165 592,70	-20 262,30
2019	12	55 197,30	110 395,40	-20 262,30
2020	12	55 197,30	55 198,10	-20 262,30
2021	12	55 197,30	0,80	-20 262,30
2022				34 935,00
2023				34 935,00
2024				34 935,00
2025				29 112,50

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky 9 lze zřetelně poznat, že v prvních pěti letech odpisování jsou daňové odpisy vyšší než účetní. Za předpokladu, že by ÚJ vlastnila pouze tento majetek, by si během prvních 5 let mohla snížit základ daně, v prvním roce o 47 045 Kč a v třetím až pátém o 22 262,3 Kč. V dalších letech se už majetek daňově neodpisuje, tudíž jsou účetní odpisy vyšší než daňové. ÚJ by vznikla povinnost si k základu daně tyto rozdíly přičíst.

Pokud by ÚJ použila progresivní metodu účetního odpisování, tzn., že na začátku zařazení majetku do užívání bude zvoleno nižší procento odpisů. Tento způsob odpisování napomůže účetnictví efektivně znázornit pozvolný náběh výroby, kdy využití stroje v prvním roce není tak vysoké z důvodů různých zkoušek a odlaďování výroby. Naopak čím je stroj starší, tím rychleji se opotřebovává. Účetnictví tak bude podávat věrnější obraz o hospodaření podniku.(viz tabulka 10)

Tabulka 10: Plán účetních odpisů – progresivní metoda

ROK	Progresivní metoda				279 480,00
	počet měsíců	% z VC	odpisy	oprávky	zůstatková cena
2017	2	1,67%	4 667,32	4 667,32	274 812,68
2018	12	12,30%	34 376,04	39 043,36	240 436,64
2019	12	12,50%	34 935,00	73 978,36	205 501,64
2020	12	12,60%	35 214,48	109 192,84	170 287,16
2021	12	12,60%	35 214,48	144 407,32	135 072,68
2022	12	12,80%	35 773,44	180 180,76	99 299,24
2023	12	12,90%	36 052,92	216 233,68	63 246,32
2024	12	13,00%	36 332,40	252 566,08	26 913,92
2025	10	9,63%	26 913,92	279 480,00	0,00
	96	100,00%			

Zdroj: Vlastní zpracování.

Výše odpisů v prvních měsících užívání je opravdu v porovnání s ostatními lety nižší. Na jeden měsíc připadá méně než jedno procento ze vstupní ceny majetku.

Reálně za uzavřený rok 2017 byly zaúčtovány účetní odpisy v nižší hodnotě než daňové. Základ daně bude tedy snížen o 27 074 317 Kč. ÚJ účtuje povinně ze zákona o odložené dani, z tohoto rozdílu ji tedy vznikne odložený daňový závazek. Stejně postupy pro výpočet účetních odpisů metody lze použít i pro nehmotný majetek.

4.4.1 Možnosti optimalizace daně z příjmů prostřednictvím odpisů

Každý podnik chce odvádět státu co možná nejnížší daň z příjmů. ÚJ má zákonné možnosti, jak optimalizovat svoji daňovou povinnost. Jedním z nástrojů jsou daňové odpisy. Tyto možnosti jsou bohužel omezené, protože měnit metody daňového odpisování v průběhu doby, kdy lze odpisovat, je zakázané. ÚJ má možnost ovlivnit způsob odpisování pouze při zařazení nového majetku do užívání.

Neuplatnění daňových odpisů

Zahrnutí daňových odpisů do daňově uznatelných nákladů není ze zákona povinné dle § 26 ZDP odst. 8. ÚJ může odpisování přerušit nebo vůbec s odpisováním nezačít. Pro využití možnosti přerušení daňových odpisů nezáleží na tom, jakou metodu odpisování ÚJ používá. Pokud se ÚJ rozhodne v dalším roce daňové odpisy uplatnit, musí pokračovat stejným způsobem. V době, kdy je odpisování přerušeno, si nesmí poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatnit výdaje paušálem. V případě, že tato podmínka bude porušena, nesmí být odpisy uplatněny ani v doložitelné částce, protože by došlo ke zdvojení nákladů. Dále by ÚJ přišla o možnost prodloužení daňového odpisování o dobu, kdy se rozhodla odpisy neuplatňovat.

Hlavní důvod, který vede ÚJ k tomu, aby neuplatňovaly daňové odpisy je ten, že vypočtený daňový základ nedosahuje přiměřené hodnoty pro uplatnění odpočtů, na které má ze zákona nárok. To může být způsobeno tím, že ÚJ nedosahuje vysokých zisků.

Tento způsob optimalizace nevyužije popisovaná ÚJ, protože rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy není tak velký, aby snížení či zvýšení základu daně ovlivnilo možnost uplatnění jiných slev.

Možnost použití nižší než maximální roční odpisové sazby

Další zákonnou možností, jak si ÚJ může snížit daňovou povinnost, je snížení a prodloužení rovnoměrných odpisů. Sazby uvedené v § 31 ZDP jsou v maximální možné roční výši. Snížení odpisové sazby nesmí být provedeno u majetku, který je jen z části používán k dosahování příjmů. Snížit odpisové sazby lze jen u majetku využívaného k podnikání ze 100 %.

Tuto možnost optimalizace může využít i výše popisovaný podnik ABC. Podnik používá rovnoměrné daňové odpisy na veškerý majetek. Prodloužením doby daňového odpisování by se zmínil dopad rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy. Pro názornost uveden příklad.

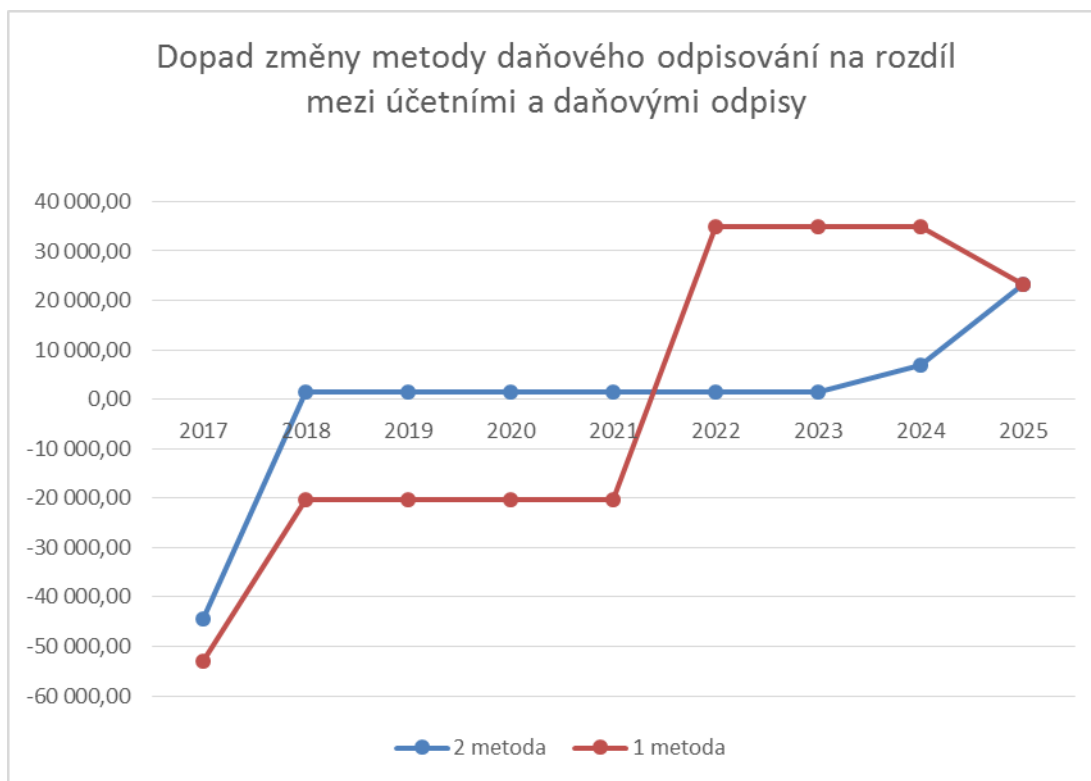
Bude použit příklad, který byl již výše zmíněn. Zařazený majetek do 2. odpisové skupiny pro daňové odpisy. V prvním roce odpisování byla sazba upravena z původních 21 % na 18 % a v dalších letech z původních 19,75 % na 12 %. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy by úprava odpisování ovlivnila následovně. (viz tabulka 11).

Tabulka 11: Porovnání účetních a daňových odpisů při změně metody daňového odpisování

ROK	Plán pro účetní odpisy			
	počet měsíců	Odpisy	Oprávky	zůstatková cena
2017	2	5 822,50	5 822,50	273 657,50
2018	12	34 935,00	40 757,50	238 722,50
2019	12	34 935,00	75 692,50	203 787,50
2020	12	34 935,00	110 627,50	168 852,50
2021	12	34 935,00	145 562,50	133 917,50
2022	12	34 935,00	180 497,50	98 982,50
2023	12	34 935,00	215 432,50	64 047,50
2024	12	34 935,00	250 367,50	29 112,50
2025	10	29 113	279 480,00	0,00
ROK	Plán pro daňové odpisy snížené sazby			Rozdíl účetní – daňové
	počet měsíců	Odpisy	zůstatková daňová hodnota	
2017	12	50 306,40	229 173,60	-44 483,90
2018	12	33 537,60	195 636,00	1 397,40
2019	12	33 537,60	162 098,40	1 397,40
2020	12	33 537,60	128 560,80	1 397,40
2021	12	33 537,60	95 023,20	1 397,40
2022	12	33 537,60	61 485,60	1 397,40
2023	12	33 537,60	27 948,00	1 397,40
2024	12	27 948,00	0,00	6 987,00
2025				29 112,50

Zdroj: Vlastní zpracování.

V prvním roce odpisování, díky zvýšeným odpisům, bude mít ÚJ možnost snížit základ daně. Oproti tomu v dalších letech bude muset základ daně navýšit. Navýšení dle této metody není tak markantní ve srovnání se současným způsobem odpisování. (viz obrázek 4)



Obrázek 4: Dopad změny metody daňového odpisování na rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z obrázku 4 lze vyčíst, že hodnota odpisů v porovnání mezi dvěma metodami odpisování je v prvním roce téměř, a v posledním roce úplně stejná, představuje tedy možnost snížení základu daně. Největší rozdíly lze sledovat v průběhu odpisování, protože první metoda daňového odpisování počítá s odpisy po dobu 5 let. Majetek byl tedy během pěti let zcela odepsán a zbývající roky jsou tvořeny pouze účetními odpisy. Pomocí druhé metody jsou daňové odpisy rozloženy do více let, tudíž se ÚJ hodně přiblíží stavu, kdy se účetní odpisy rovnají daňovým.

Možnost určení doby odpisování u nehmotného majetku

ZDP stanovuje pouze minimální doby pro odpisování nehmotného majetku. To znamená, že ÚJ si je může dle libosti prodloužit. Zvolenou dobu odpisování pak musí vysvětlit v příloze účetní závěrky. Tento nástroj tak umožní prodloužení doby daňového odpisování. Negativní

stránka této metody je, že dle přechodných ustanovení lze použít teprve pro zařazený majetek po 1. 7. 2017, tedy pro zdaňovací období 2018.

Zkoumaná ÚJ tuto možnost zatím nevyužila. Veškeré nepovinné novinky v legislativě jsou těžce aplikovatelné do stávajícího softwaru. Získaný přínos by s největší pravděpodobností neodpovídal vynaložené námaze.

Možnost zrychleného odpisování v prvním roce u 1. majitele

Zákon tuto možnost nabízí v kategorii rovnoměrných daňových odpisů. § 31 rozděluje zrychlené odpisování do 3. kategorií. Odstavec b) nabízí možnost pro uplatnění zrychleného odpisování v prvním roce pro zemědělskou a lesní výrobu. Hlavní podmínkou pro uplatnění u tohoto odstavce je, že poplatníkovi příjmy za předcházející zdaňovací období musí pocházet z více než 50 % ze zemědělské nebo lesní výroby. Odstavec c) předkládá možnost zrychlených odpisů poplatníkovi, jenž je 1. majitelem a zároveň odpisovatelem zařízení na úpravu a čištění vod. V poslední kategorii, odstavec d) uvádí odpisové sazby, které lze využít na hmotný majetek. Pro uplatnění této sazby nesmí být hmotný majetek používán pro zemědělskou nebo lesní výrobu. Nevztahuje se ani na zařízení pro úpravu a čištění vod, protože tyto stroje jsou uvedeny v předchozích odstavcích. Dále tato možnost nemůže být využita pro majetek používaný k jiné činnosti než k dosahování příjmu. Příkladem může být automobil používaný z části k soukromým účelům. S tím souvisí poslední výjimka, kterou tvoří letadla, motocykly a osobní automobily. Pro uplatnění zvýšených odpisů v 1. roce odpisování, musí být majetkem provozovatele letecké dopravy nebo autoškoly, která obdržela koncesní listinu k provozování činnosti.

Výše zmíněný podnik tuto možnost odpisů využívá a její základ daně je tak tímto způsobem pravidelně optimalizován.

Mimořádné odpisy

Zákonná možnost použít mimořádné odpisy byla zavedena v době krize pomocí § 30a. Vztahuje se na majetek pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Měly za cíl umožnit podnikům nově pořízený hmotný majetek co nejrychleji odepsat a tím znovu rozproudit ekonomiku. Daňový poplatník musel být pouze prvním vlastníkem.

Majetek zařazený do odpisové skupiny 1 lze pomocí rovnoměrných odpisů odepsat do 12 měsíců. Majetek ve 2. skupině do 24 měsíců, 60 % ze vstupní ceny v prvním roce, během

dalšího roku 40 %. Mimořádné odpisy se stanovují na celé měsíce, odpisování musí začít následující měsíc po dni, kdy jsou splněny podmínky pro odpisování.

Zkoumaná ÚJ tuto možnost mimořádných odpisů nevyužila. Dřívější informační systém nebyl připraven na změnu metod daňového odpisování. Případná investice programovým specialistům měla vyšší hodnotu než úspora na dani.

4.5 Technické zhodnocení - porovnání účetního a daňového pohledu

Hranice stanovená ÚJ pro technické zhodnocení je ve výši 40 000 Kč. Podnik pro sledování hospodaření s dlouhodobým majetkem má speciální pracovní pozici nazvanou "Investiční technik". Jeho hlavní náplní je sledování čerpání z přidělených investičních kódů, vystavování objednávek, vyplňování zařazovacího protokolu (viz Příloha A) a také určit zda provedené úpravy na majetku jsou technickým zhodnocením.

Technické zhodnocení v podniku ABC není až tak časté, ale několik příkladů se v roce 2017 vyskytlo. Mezi technickým zhodnocením a opravou je velmi tenká hranice. Pro názornost bude uvedeno pár příkladů z praxe společně se dvěma variantami řešení a dopadem do výsledku hospodaření. V první variantě bude příklad klasifikován jako technické zhodnocení majetku navyšující zůstatkovou cenu majetku, naopak druhá varianta bude o dané situaci uvažovat jako o opravě. V obou případech bude pro představu vyčíslen vliv na základ daně v letech 2017 a 2018.

4.5.1 Příklady technického zhodnocení

Podnik ABC provedl technické zhodnocení budovy, inventární číslo 210001000015-001, konkrétně se jednalo o modernizaci přívodu teplého vzduchu v hodnotě 177 779,68 Kč, práce zahrnovaly demontáž poškozeného ventilu vzduchu, čištění a opravy stávajícího potrubí a výměnu poškozené izolace potrubí. Další příklad technického zhodnocení byl uskutečněn na stroji č. 83, inventární číslo 220006000230-001, v celkové hodnotě 266 137,04 Kč. Šlo o dovybavení stroje 6 okruhy topení pro formu včetně vypínače 250- 400A, dále bylo pořízeno hydraulické jádro včetně zpětného ventilu a byly provedeny práce pro odlehčení tlaku. Posledním příkladem technického zhodnocení, které bude prezentováno, jsou pronajaté kontejnery. Proběhly na nich práce spojené montáží příčky, výměny malých umyvadel za větší, výměna dveří a instalace kuchyňského koutu.

Příklad 1 - Modernizace přívodu teplého vzduchu

Modernizace byla provedena na skladu, prostoru dílny údržby. Budova skladu byla zařazena do užívání 1. 6. 1969. Technické zhodnocení se zařadilo do užívání 19. 5. 2017. Dle požadavků zákona o daních z příjmů budovy patří do 5. odpisové skupiny. Z důvodu nedávného prodeje současného podniku ABC, jak bylo zmíněno v úvodu této kapitoly, je veškerý převzatý majetek evidován v zůstatkových hodnotách původního podniku. Vstupní daňová hodnota skladu byla 360 801,00 Kč a účetní 100 500,00 Kč.

Varianta 1

Tato varianta 1 se zabývá technickým zhodnocením zaúčtovaným jako navýšení hodnoty budovy. V tabulce 12 je zobrazen vliv modernizace budovy na výši ročního odpisu. V prvním roce daňového rovnoměrného odpisování se počítá s odpisovou sazbou ve výši 1,4 % ze vstupní ceny nemovitosti. V dalším roce odpisování dojde k navýšení roční odpisové sazby na 3,4 %. Toto procento se shoduje s procentem pro odpisování ze zvýšené vstupní ceny majetku v roce, ve kterém se uskuteční navýšení hodnoty. Daňové odpisování majetku se tak díky provedenému zásahu o jeden rok prodlouží, tzn. že bude odpisován do roku 2046, v tabulce 12 uvedeno pouze do roku 2020 kvůli úspoře místa. Vliv technického zhodnocení majetku se projeví v účetních odpisech od měsíce zařazení do užívání, což se uskutečnilo v květnu. Od tohoto měsíce lze sledovat navýšené měsíční odpisy, které pak mají vliv na výslednou roční sumu odpisů.

Účetně bude budova skladu odpisována do roku 2049, v tabulce 12 uvedeny odpisy pouze do roku 2018. Rok 2017 je v jednom řádku vyčíslen celkovým ročním odpisem a poté je zobrazen detail navýšení vstupní ceny v měsíci květnu, kdy proběhlo zařazení do užívání. Tento měsíc lze porovnat s předešlými “normálními” měsíci. Dle uvedeného propočtu jsou v roce 2017 daňové odpisy vyšší než účetní. ÚJ si smí daný rozdíl odečíst od základu daně.

Tabulka 12: Vliv zařazení technického zhodnocení na základ daně v Kč – příklad 1

Daňové odpisy					
ROK	Přírůstky	Roční odpis	Zůstatková cena	Odepsáno	Vstupní cena pro odpis
1962-2015	360 801,00	5 051,21	355 749,79	5 051,21	360 801,00
2016	0,00	12 267,23	343 482,55	17 318,45	360 801,00
2017	177 779,68	18 311,74	502 950,49	35 630,19	538 580,68
2018	0,00	18 311,74	484 638,75	53 941,93	538 580,68
2019	0,00	18 311,74	466 327,00	72 253,68	538 580,68
2020	0,00	18 311,74	448 015,26	90 565,42	538 580,68
Účetní odpisy					
1962-2015	100 500,00	558,33	99 941,67	558,33	100 500,00
2016		3 350,00	96 591,67	3 908,33	100 500,00
2017	177 779,68	7 300,66	267 070,69	11 208,99	278 279,68
2017	leden	279,17	-	-	100 500,00
2017	únor	279,17	-	-	100 500,00
2017	březen	279,17	-	-	100 500,00
2017	duben	279,17	-	-	100 500,00
2017	květen	773,00	-	-	278 279,68
2017	zbytek roku	5 410,99	-	-	278 279,68
2018		9 275,99	257 794,70	20 484,98	278 279,68
Dopad do základu daně z příjmů					
2017			11 011,08		
2018			9 035,75		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Varianta 2

Ve druhé variantě tohoto příkladu bude zobrazen dopad na základ daně za předpokladu, že si ÚJ neuvědomila vznik technického zhodnocení. Náklady spojené s vykonanými pracemi byly zaúčtovány do nákladů na udržování budovy. Rozpad jednotlivých položek související s danou modernizací jsou uvedeny v tabulce 13.

Tabulka 13: Varianta účtování do nákladů – příklad 1

Text	Účet	Hodnota v Kč
výměna poškozeného ventilu vzduchu	511030	32 678,00
čištění a oprava potrubí	511030	56 900,00
výměna izolace	511030	88 201,68
Celkem		177 779,68

Zdroj: Vlastní zpracování.

Hlavní výhodou této varianty je, že si ÚJ může jednorázově snížit základ daně z příjmů navýšením daňově uznatelných nákladů.

Poplatník má dle ZDP § 33a možnost požádat o závazné posouzení správce daně, aby rozhodl, zda plánované zásahy mají charakter opravy nebo už splňují požadavky pro technické zhodnocení. Kout (2017) má z praxe se závazným posouzením od správce daně spíše negativní zkušenosti. Naopak doporučuje používat výsledky rozhodovací činnosti soudů, především Nejvyššího správního soudu.

Judikát Nejvyššího správního soudu č.j. 8 AfS 4/2012 – 44 řeší podobný případ jako zkoumaný podnik ABC. Předmětem rozhodnutí bylo posouzení výdajů na výměnu potrubí dodávající teplo. Dle projektové dokumentace, jež byla předložena soudu, soud rozhodl, že provedená výměna neproběhla z důvodu kritického stavu potrubí. Naopak se jednalo o celkovou změnu způsobu vytápění, tedy o technické zhodnocení. Svoje rozhodnutí odůvodnil tak, že formou opravy lze odstranit nedostatky způsobené fyzickým opotřebením případně poškozením. Pokud prostřednictvím stavebních úprav dojde ke změně technických parametrů, jedná se o technické zhodnocení. Pouze v případě, kdy změna související s přirozeným technickým pokrokem například pokud byl původní materiál nahrazen nejbližším v současnosti dostupným materiálem, nejde o technické zhodnocení.

Z dostupných informací se nechá soudit, že by podnik ABC s klidným svědomím mohl uvažovat o zaúčtování těchto prací a pořízení nových součástek přímo do nákladů, tedy dle varianty 2. V tomto případě se nejednalo o kompletní změnu způsobu přívodu teplého vzduchu, pouze o nutnou údržbu. Kritickými místem pro obhájení před správcem daně by byl materiál nové izolace a jaké konkrétní opravy potrubí proběhly.

Příklad 2 - Dovybavení stroje

Jedná se o vstřikolis ENGEL 300t zařazený do užívání 31. 12. 2006, do 2. skupiny pro daňové rovnoměrné odpisování. Při prodeji podniku měl stroj daňovou hodnotu ve výši 483 437,16 Kč, pro podnik ABC je to vstupní pořizovací cena. Účetní odpisování stroje bylo nastaveno na 6 let. Pořizovací účetní hodnota stroje při prodeji podniku byla 1 639 515,16 Kč. Technické zhodnocení bylo zařazeno do užívání 1. 1. 2017.

Varianta 1

Nejdříve bude zkoumána varianta, kdy dovybavení stroje ÚJ vede jako dokončené technické zhodnocení. Doba účetního odpisování se prodlouží o 3 roky. Z tabulky 14 lze vyčíst, že pro daňové i účetní odpisy se vstupní cena majetku navýšila o hodnotu technického zhodnocení. Výše ročního daňového odpisu se vypočítá tak, že se vezme navýšená vstupní cena majetku, která se vynásobí procentem pro odpis ze zvýšené vstupní ceny. Pro druhou skupinu je to 20 %. Protože technické zhodnocení bylo zařazeno na začátku roku, účetní odpisy jsou v tabulce 14 uvedeny na roční bázi. Investiční technik rozhodl, že technické zhodnocení prodlouží dobu účetního odpisování o 2 roky, takže roční účetní odpis byl vypočítán ze zvýšené vstupní ceny, která se vydělila 8. Díky tomu, že vstupní účetní hodnota byla vyšší než daňová, jsou účetní odpisy vyšší než daňové. Tento rozdíl bude ÚJ zvyšovat základ daně z příjmu.

Tabulka 14: Vliv zařazení technického zhodnocení na základ daně v tis. Kč – příklad 2

Daňové odpisy					
ROK	Přírůstky	Roční odpis	Zůstatková cena	Odepsáno	Vstupní cena pro odpis
2006-2015	483,44	53,18	430,26	53,18	483,44
2016	0,00	107,56	322,69	160,74	483,44
2017	266,14	149,91	438,92	310,66	749,57
2018	0,00	149,91	289,00	460,57	749,57
2019	0,00	149,91	139,09	610,49	749,57
2020	0,00	139,09	0,00	749,57	749,57
Účetní odpisy					
2006-2015	1 639,52	45,54	1 593,97	45,54	1 639,52
2016	0,00	273,25	1 320,72	318,79	1 639,52
2017	266,14	238,21	1 348,65	557,00	1 905,65
2018	0,00	238,21	1 110,44	795,21	1 905,65
2019	0,00	238,21	872,24	1 033,41	1 905,65
2020	0,00	238,21	634,03	1 271,62	1 905,65
2021	0,00	238,21	395,82	1 509,83	1 905,65
2022	0,00	238,21	157,62	1 748,03	1 905,65
2023	0,00	157,62	0,00	1 905,65	1 905,65
Dopad do základu daně z příjmů					
2017	-88,29				
2018	-88,29				

Zdroj: Vlastní zpracování.

Varianta 2

Za předpokladu, že ÚJ náklady spojené s dovybavením, zaúčtuje jako opravu stroje, hodnota stroje nebude navýšena. Jednotlivé položky se rozpustí přímo do nákladů. ÚJ si musí dát pozor na správný text na přijaté faktuře a související objednávce. Z textu má být jasné, že provedené práce mají charakter opravy. (viz tabulka 15). V případě kontroly správce daně, bude záležet na ÚJ jaké důkazy předloží k prokázání stavu stroje před provedenými změnami a po nich.

Tabulka 15: Varianta účtování do nákladů – příklad 2

Původní text	Text na faktuře	Účet	Hodnota Kč
6 okruhů topení	oprava okruhů topení	511010	98 600,00
vypínač 250-400A	výměna vypínače	501062	25 455,00
hydraulické jádro	výměna hydraulického jádra	501062	34 899,00
zpětný ventil	náhradní díl zpětný ventil	501062	22 394,04
odlehčení tlaku	diagnostika a servis tlaku	511010	84 789,00
Celkem			266 137,04

Zdroj: Vlastní zpracování.

Uvedené nákladové účty jsou daňově uznatelné. To znamená, že tyto náklady budou zahrnuty ve výsledku hospodaření a podílejí se na snížení základu daně, protože пониžují výnosy. Toto snížení je jednorázové a nelze ho uplatnit v dalším roce, jak je tomu v případě odpisů.

Tento příklad zaúčtovaný do nákladů by dle mého názoru před správcem daně neobstál. V případě, že by správce daně vyžadoval dokumentaci, tak zřetelně pozná, že došlo ke zlepšení technických parametrů původního stroje. Po provedeném zásahu, vstřikovací stroji ENGEL dokáže, díky přidaným okruhům topení, vyrábět rychleji. Jeho výrobní kapacita se zvýšila a nyní nezdržuje další procesy, které navazují na výrobu dílu po procesu vstřikování.

Příklad 3 - Práce provedené na kontejnerech

Kvůli nedostatku prostoru a žádné možnosti přikoupení vhodného pozemku, podnik ABC hledal další alternativy, jak získat nový prostor pro nové kanceláře. Nakonec v závodě našla nevyužitý prostor nad požární nádrží, kde sice nelze stavět, ale jsou splněny požadavky pro stání kontejnerů.

S dodavatelem uzavřel podnik ABC smlouvu o pronájmu 20 kontejnerů. Součástí kontejnerů je i pronájem vybavení a pojištění odpovědnosti za způsobenou škodu. Do smlouvy není zahrnuta příprava podloží, připojení k elektrické síti, ale po zhlédnutí vedlejších nákladů s pořízením v cenové nabídce, jsou tyto položky zahrnuty, smlouvu lze vidět v Příloze B. Dále není nikterak zmíněno, co se stane v případě, kdy se nájemce rozhodne na kontejnerech provést technické zhodnocení. Dle zákona nájemce musí informovat vlastníka a zároveň se domluvit, kdo bude o zhodnocení majetku účtovat.

K rozhodnutí, zda při provedených úpravách na konkrétním cizím majetku, byla překročena hodnota pro technické zhodnocení, se sčítají veškeré úpravy, které proběhly ze strany vlastníka, nájemce případně i podnájemce za účetní a zdaňovací období vlastníka.

Pokud dojde k domluvě zanesené do nájemní smlouvy nebo jejího dodatku dle § 56 odst. 8 prováděcí vyhlášky pro účetní odpisování a dle § 28 odst. 3 ZDP pro daňové odpisování, smí nájemce odpisovat provedené technické zhodnocení.

Varianta 1

Podnik ABC a dodavatel kontejnerů se dohodli na dodatku ve smlouvě o povolení odpisování technického zhodnocení nájemcem. Podnik ABC zjistil, že předmětné kontejnery jsou zařazené ve 3. odpisové skupině. V zájmu podniku ABC budou použity zrychlené daňové odpisy, z důvodu případného ukončení nájemní smlouvy. V přiložené nájemní smlouvě totiž není přesně určen termín, kdy bude nájem ukončen. Co se týká účetních odpisů, budou počítány rovnoměrně po dobu 10 let. Technické zhodnocení bylo uskutečněno v hodnotě 96 814,25 Kč. Eviduje se na zvláštní kartě jako nový samostatně zařazený majetek. Do nákladů vstupuje teprve prostřednictvím účetních odpisů. V tabulce 16 je zobrazen plán pro daňové i účetní odpisy. Roční odpis daňových zrychlených odpisů se vypočítá jako podíl dvojnásobné vstupní ceny a koeficientu pro 3. daňovou odpisovou skupinu v 1. roce odpisování, tedy 10. V dalších letech je to podíl dvojnásobné zůstatkové ceny a koeficientu pro odpisování v dalších letech poníženého o počet let, po které je už majetek odpisován. Účetními odpisy bude zhodnocení odpisováno po dobu 10 let rovnoměrně. Pro výpočet měsíčního odpisu se vezme celková hodnota technického zhodnocení, vydělí se počtem let užívání tedy 10 a poté ještě 12. V roce 2017 bylo s odpisy počítáno pouze ve dvou měsících, protože technické zhodnocení bylo zařazeno v do užívání v listopadu 2017.

V prvních letech jsou daňové odpisy vyšší než účetní, to je způsobeno především volbou zrychlených odpisů namísto rovnoměrných. Vyšší daňové odpisy znamenají nárok na snížení základu daně. ÚJ bude mít tento nárok v roce 2017 až 2021, v roce 2022 budou mít účetní i daňové odpisy stejnou hodnotu.

Tabulka 16: Technické zhodnocení provedené na cizím majetku vliv na základ daně v Kč

Daňové odpisy					
ROK	Přírůstky	Roční odpis	Zůstatková cena	Odepsáno	Vstupní cena pro odpis
2017	96 814,25	9 681,43	87 132,83	9 681,43	96 814,25
2018	0,00	17 426,57	69 706,26	27 107,99	87 132,83
2019	0,00	15 490,28	54 215,98	42 598,27	69 706,26
2020	0,00	13 554,00	40 661,99	56 152,27	54 215,98
2021	0,00	11 617,71	29 044,28	67 769,98	40 661,99
2022	0,00	9 681,43	19 362,85	77 451,40	29 044,28
2023	0,00	7 745,14	11 617,71	85 196,54	19 362,85
2024	0,00	5 808,86	5 808,86	91 005,40	11 617,71
2025	0,00	3 872,57	1 936,29	94 877,97	5 808,86
2026	0,00	1 936,29	0,00	96 814,25	1 936,29
Účetní odpisy					
2017	96 814,25	1 613,57	95 200,68	1 613,57	96 814,25
2018	0,00	9 681,43	85 519,25	11 295,00	96 814,25
2019	0,00	9 681,43	75 837,83	20 976,42	96 814,25
2020	0,00	9 681,43	66 156,40	30 657,85	96 814,25
2021	0,00	9 681,43	56 474,98	40 339,27	96 814,25
2022	0,00	9 681,43	46 793,55	50 020,70	96 814,25
2023	0,00	9 681,43	37 112,13	59 702,12	96 814,25
2024	0,00	9 681,43	27 430,70	69 383,55	96 814,25
2025	0,00	9 681,43	17 749,28	79 064,97	96 814,25
2026	0,00	9 681,43	8 067,85	88 746,40	96 814,25
2027	0,00	8 067,85	0,00	96 814,25	96 814,25
Dopad základu daně z příjmů					
2017	8 067,85				
2018	7 745,14				

Zdroj: Vlastní zpracování.

Varianta 2

Druhá varianta spočívá v neodpisování technického zhodnocení nájemcem z důvodu, že je odpisováno samotným vlastníkem neboli pronajímatelem. Nájemce jednotlivé položky zahrne do nákladů a po vlastníkovvi má právo požadovat kompenzaci. Například ve formě snížení nájemného nebo přeúčtování nákladů.

Nájemce by měl tyto náklady přeúčtovat v jednom zdanitelném období, a vliv do základu daně nebude mít tato operace žádný. ÚJ se objeví hodnota v nákladech po zaúčtování jednotlivých dodavatelských faktur a prostřednictvím vystavení faktury na vlastníka ÚJ dostane stejnou hodnotu do ostatních výnosů. Výnosy i náklady v účetnictví sice budou figurovat, ale konkrétně tento případ v sumě nijak základ daně neovlivní. Když se vystavení faktury protahuje, například se čeká na odsouhlasení vlastníka, že s danou záležitostí souhlasí, může si ÚJ zaúčtovat dohadnou položku aktivní namísto klasické vystavené faktury a tím se dosáhne toho, že ÚJ bude mít celou transakci v jednom zdanitelném období.

Při dohodě o snížení měsíčního nájmu by záleželo na tom, o jak moc velké snížení by se jednalo. Pokud by se opět stihlo vše vyrovnat během jednoho zdaňovacího období, ÚJ by nemusela účtovat o výnosech v příštích období. Vliv na základ daně tato operace nemá opět žádný. Tento příklad je trochu těžší na představení, proto bude uvedena jednoduchá tabulka 17.

Tabulka 17: Porovnání snížené a původní výše nájemného a vliv do základu daně z příjmů v Kč

	Původní měsíční nájem	Snížený měsíční nájem	Rozdíl	Náklady
leden	91 347,10	61 347,10	30 000,00	66 814,25
únor	91 347,10	61 347,10	30 000,00	36 814,25
březen	91 347,10	61 347,10	30 000,00	6 814,25
duben	91 347,10	84 532,85	6 814,25	0,00
Celkem	365 388,41	268 574,16	96 814,25	

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z tabulky 17 lze poznat, že o hodnotu technického zhodnocení bylo poníženo nájemné ve čtyřech měsících. Celkové snížení nájemného se opravdu rovná technickému zhodnocení. Dle nájemní smlouvy začal nájem v měsíci listopadu a k technickému zhodnocení došlo rovněž během listopadu. Aby měla ÚJ celý případ kompletně ve zdaňovacím období 2017, musí si na konci roku zaúčtovat částku 96 814,25 Kč do výnosů příštích období.

4.6 Shrnutí

Podnik ABC spravuje poměrně vysokou hodnotu majetku, účetní odpisy představují zhruba 5 % z celkových ročních nákladů podniku. Velkou příležitostí jak ovlivnit metodu odpisování měl podnik po ukončení procesu prodeje. V tuto dobu musela ÚJ všechen majetek znovu zařazovat a mohla si tedy volit i způsob odpisování. Využívá možnost zvýšené vstupní ceny

o 10 % u zařazování nového majetku, kde je prvním majitelem. Co se týká ostatních daňově optimalizačních metod například použití nižších odpisových sazeb než maximálních, připadá v úvahu pouze u nově zařazeného majetku. Navíc je tu ještě určitá překážka v podobě informačního systému, ke kterému v době transformace nebylo zajištěno úplné dostatečné školení a tak jakákoliv "nestandardní" manipulace v odpisování musí probíhat přes kontaktování helpdesku a zjišťování, zda je daný způsob proveditelný. V případě, že by byl nutný zásah do systému, musí si zkoumaná ÚJ zajistit souhlas od veškerých ostatních firem ve skupině, že s danou úpravou souhlasí. Vynechání uplatnění daňových odpisů zatím nepřicházelo v úvahu, protože ÚJ měla vždy vysoký základ daně, který potřebovala regulovat. Stejně tak používání delší doby odpisování nehmotného dlouhodobého majetku naráží na tyto překážky. U nehmotného dlouhodobého majetku, konkrétně na výsledcích vývoje byly nalezeny záznamy o oddálení začátku odpisování. Tento krok má ÚJ podložena projektovými dokumenty, ve kterých se píše, že dvě navzájem odlišné varianty výrobku nedosáhnou sériového objemu prodeje ve stejnou dobu. Z tohoto důvodu se ÚJ rozhodla čekat s odpisování na sériový stav obou variant výrobků.

V průběhu zjišťování informací o majetku podniku ABC se našla spousta položek majetku, které ÚJ eviduje jako zcela odepsané, ale stále se používá k dosahování příjmů, tedy například k výrobě dílů. Po bližším pátrání se došlo k závěru, že ÚJ pravidelně nereviduje hodnotu jednotlivých druhů majetků a neupravuje dobu účetního odpisování. ÚJ bylo doporučeno, aby s tímto procesem začala pracovat, protože pokud by doba účetního odpisování byla u některých druhů majetků prodloužena, snížily by se měsíční účetní odpisy. Tato skutečnost by tak měla pozitivní vliv na měsíční výsledek hospodaření i na základ daně z příjmů.

Rozpoznání opravy od technického zhodnocení je v některých případech docela oříšek. Byl nalezen jeden případ, který nemusí být evidovaný jako technické zhodnocení, ale pouze jako oprava. ÚJ bylo doporučeno více sledovat jednotlivé položky provedených zásahů na jednom majetku a podrobněji se zaměřovat na to, jaký byl stav majetku před zásahem a jaký po zásahu. ÚJ neeviduje žádné technické zhodnocení provedené na nehmotném dlouhodobém majetku.

Pokud by se ÚJ rozhodla všechny tři příklady zanést do účetnictví jako technické zhodnocení, tak celkový vliv na základ daně by bylo navýšení základu v obou letech 2017 i 2018. Hodnota účetních odpisů dosahuje vyšší hodnoty než odpisů daňových. V absolutní částce je to v roce 2017 69 211,07 Kč a v roce 2018 částka 71 509,11 Kč. (viz tabulka 18)

Tabulka 18: Vliv na základ daně pro variantu 1 technické zhodnocení v Kč

Rok	Příklad 1	Příklad 2	Příklad 3	Celkem
2017	11 011,08	-88 290,00	8 067,85	-69 211,07
2018	9 035,75	-88 290,00	7 745,14	-71 509,11

Zdroj: Vlastní zpracování

Dle tabulky 18 lze usoudit, že největší vliv na navýšení základu daně má Příklad 2. Jak bylo již výše zmíněno, tento příklad modernizace výrobního stroje nelze správně zaúčtovat jinak než jako technické zhodnocení.

V případě zvolení varianty 2, zaúčtování položek přímo do nákladů, by v roce 2017 došlo k vykázání nižšího základu daně, a sice o 177 779,7 Kč. Toto snížení by bylo způsobeno díky Příkladu 1, který se týkal opravy budovy. Příklad 2 nemůže být zaúčtován jako oprava. Naproti tomu Příklad 3 při zvolení varianty zaúčtování přímo do nákladů, nemá žádný vliv na základ daně z příjmů.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo porovnání účetního a daňového pohledu hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku na konkrétních případech z praxe výrobního podniku ABC. Dle zjištěných informací byly navrženy možnosti řešení a vyčíslen vliv na základ daně z příjmů v případě jejich využití.

V první kapitole teoretické části došlo k analýze definic týkající se finančního účetnictví, dále bylo nahlédnuto do právní úpravy účetnictví v České republice. Ze ZoÚ bylo vybráno několik částí zasahujících do majetku, a to způsoby oceňování, inventarizace majetku. Z ČÚS byl rozebrán standart č. 13, který se zabývá metodami účtování majetku. Dále byly popsány funkce interpretací Národní účetní rady a její vliv na legislativní proces. Poté byly charakterizovány základní účetní výkazy, které jsou součástí účetní závěrky. V odstavci věnovanému rozvaze bylo nastíněno standardizované členění a přehled položek, jaké jsou v rozvaze zobrazovány.

Praktickou část tvoří čtvrtá kapitola. Potřebné informace pro vznik této kapitoly byly získány při domluvených konzultacích. Data byla použita při sestavení podkapitoly charakteristika podniku, kde byl rozebírán předmět činnosti podnikání, struktura tržeb, portfolio zákazníků, počet zaměstnanců, a tak dále. Zároveň se stala základním kamenem k vybraným praktickým příkladům. U příkladů bylo nejprve zobrazeno, jak daný problém vyřešila zkoumaná ÚJ, dále byla navržena alternativa, která se později vyhodnotila, buď byla doporučena, nebo odmítnuta.

Bylo zjištěno, že zkoumaný podnik ABC používá zvýšené rovnoměrné odpisy u majetku, kde se stal 1. majitelem. Prostřednictvím tohoto nástroje úspěšně optimalizuje svoji daňovou povinnost. Ostatní uvedené možnosti optimalizace daně pomocí daně nebyly využity. Neuplatnění odpisů a využití nižších než maximálních odpisových sazeb ÚJ nemohla využít především kvůli relativně vysokému daňovému základu. Co se týká účetních odpisů, byla nalezena odchylka od požadavků, které jsou kladeny ze ZoÚ. Jedná se o pravidelnou kontrolu aktuální účetní hodnoty majetku, zda skutečně odpovídá realitě. Tato kontrola ve zkoumaném podniku neprobíhá. Při procházení vnitropodnikové dokumentace bylo objeveno několik menších nedostatků v podobě zastaralých směrnic k evidenci majetku. Tyto nedostatky se podařilo v rámci konzultací rychle odstranit.

Dle uzavřených dat roku 2017 byl sestaven odhadovaný výpočet základu daně z příjmů. Skutečné hodnoty pro výpočet daně z příjmu za rok 2017 se nepodařilo získat. Jednotlivé položky vstupující do výpočtu byly podrobně rozebrány. Jednalo se o položky dle § 23 odst. 3 a) a nedaňové výdaje.

Při podrobnějším procházení položek majetku bylo dále zjištěno, že ne každé technické zhodnocení muselo nutně navyšovat vstupní cenu majetku, ale naopak mohlo být rozpuštěno do nákladů. Příklad 2, ve kterém se jednalo o nezbytně nutné opravy staré budovy, by před správcem daně byl obhajitelný.

Přínos této diplomové práce spočívá v nalezení odchylek v podobě neprovádění pravidelné kontroly skutečné hodnoty majetku a s tím související úpravu odpisového plánu. Při zavedení pravidelného přehodnocování hodnoty majetku, může tato úprava znamenat úsporu na daňové povinnosti poplatníka i měsíčním výsledku hospodaření. Dále došlo k odhalení nevyužitě úspory na dani v podobě neopodstatněného navyšování pořizovací hodnoty majetku.

Seznam použité literatury

Citace

ALEXANDER, David a Christopher NOBES. 2016. *Financial Accounting: An International Introduction*. 6th ed. UK: Pearson Education, Limited. ISBN 978-1-29210-299-3.

Česko. 2006. Zákon o územním plánování a stavebním řádu č. 183/2006 Sb. In: Sbírka zákonů České republiky Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=stavebn%C3%AD%20z%C3%A1kon&typeLaw=zakon&what=Text_v_annotaci.

Česko. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dostupné také z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatele-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>.

Česko. 2002. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky, částka 174. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=3993>.

Česko. 2002. Vyhláška č. 501 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, In: Sbírka zákonů České republiky, částka 174. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=501/2002&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

Česko. 1992, Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů České republiky. částka 117. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=1992&typeLaw=zakon&what=Rok&stranka=2>.

Česko. 1991. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107, v platném znění 1.1.2018 Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2518>.

Evropská unie. 2014, Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, In: Úřední věstník Evropské unie. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32014L0056>.

Evropská unie. 2013, Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/ EU ze dne 26. června 2013, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, In: Úřední věstník Evropské unie. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-CS-DE/TXT/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

Finanční leasing [online], 9.2.2017 [cit. 2018-04-29]. Dostupné z: <http://leasing-cz.cz/financni-leasing/>.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2017. *Komplikované účetní případy: a jejich daňové dopady*. Praha: 1. VOX. ISBN 978-80-87480-55-7.

LOŠŤÁK, Milan a Pavel PRUDKÝ, 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 17. vydání, ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.

MARKOVÁ, Hana. 2018. *Daňové zákony 2018*. 28. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-07.

MARKOVÁ, Hana. 2019. *Daňové zákony 2019*. 29. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-227-5.

MERITUM, et al., 2017. *Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-518-5.

MOTT, Graham. 2008. *Accounting for Non - Accountants: a Manual for Managers and Students*. ProQuest [online]. London: KoganPage Ltd [cit. 2017-11-19]. Dostupné z: <https://search.proquest.com/docview/251637320/AF7AECE8D56F471CPQ/5?accountid=17116>.

PILÁŘOVÁ, Ivana, 2016. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 5., aktualizované vydání. Praha: WoltersKluwer. ISBN 978-80-7552-153-8.

PILÁTOVÁ, Jana, 2016. *Zákon o účetnictví: s komentářem*. Praha: GradaPublishing. ISBN 978-80-247-5804-6.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA, 2014. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-522-1.

SEDLÁČEK, Jaroslav a et al., 2017. *Finanční účetnictví Postupy účtování*. Plzeň: Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-644-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2004. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-859-2.

SKÁLOVÁ, Jana, 2017. *Daně v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-832-2.

SKÁLOVÁ, Jana a et al., 2016. *Podvojně účetnictví 2016*. Praha: GradaPublishing. ISBN 978-80-271-0031-6.

RYNEŠ, Petr. 2018. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-116-1.

WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. 2013. *Financial accounting*. 2nd IFRS Edition. Hoboken: Wiley. ISBN 978-1-118-28590-9.

Bibliografie

BOKŠOVÁ, Jiřina. 2013. *Účetní výkazy pod lupou: I. Základy finančního výkaznictví*. Praha: Linde. ISBN 978-80-7201-921-2.

Školící materiály Deloitte 2017

Školící materiály Deloitte 2018

Interní materiály podniku ABC

Seznam příloh

Příloha A Formuláře pro zařazení technického zhodnocení

Příloha B Nájemní smlouva ke kontejnerům

Příloha A – Formulář pro zařazení technického zhodnocení

ZÁPIS O ZHODNOCENÍ INVESTIČNÍHO MAJETKU			
Příloha č. 3 k účetní směrnici č. IF-LBN-NOC_P011-1204			
ČÍSLO PROTOKOLU:	26/17	ČÍSLO ÚČETNÍHO DOKLADU:	100012519
		INVENTÁRNÍ ČÍSLO:	210001000015-001
NÁZEV INVESTIČNÍHO MAJETKU:		ZÁVOD:	
Rekonstrukce přívodu teplého vzduchu.		HOSP.STŘEDISKO:	
DŮVOD ZAŘAZENÍ: Jedná se o rekonstrukci přívodu teplého vzduchu, kdy se prováděla demontáž poškozeného ventilu vzduchu, čištění a opravy stávajícího potrubí. Výměna poškozené izolace potrubí.		TRÍDA MAJETKU:	
		ÚČETNÍ ODPISOVÁ SKUPINA/ DOBA ODEPISOVÁNÍ:	
		DAŇ.ODPISOVÁ SKUPINA/ DOBA ODEPISOVÁNÍ:	
		DATUM ZHODNOCENÍ	
		19.5.2017	
FAKTURY PŘÍŘAZENÉ KE ZHODNOCENÍ ZÁKLADNÍHO PROSTŘEDKU:			
ŘÁDEK	DODAVATEL	FAKTURA Č.	ČÁSTKA
1	Ekom vzduchotechnika a.s.	17010223	177 779,68 Kč
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
POŘIZOVACÍ HODNOTA:		CELKOVÁ CENA ZHODNOCENÍ: 177 779,68 Kč	
VYHOTOVIL:		ZAÚČTOVAL:	
DATUM: PODPIS:		DATUM: PODPIS:	
SCHVÁLIL FINANČNÍ MANAGER:		SCHVÁLIL MANAGER ODDĚLENÍ:	
DATUM: PODPIS:		DATUM: PODPIS:	

ZÁPIS O ZHODNOCENÍ INVESTIČNÍHO MAJETKU

Příloha č. 3 k účetní směrnici č. IF-LBN-NOC_P011-1204

ČÍSLO PROTOKOLU: 15/17	ČÍSLO ÚČETNÍHO DOKLADU: 100007681	INVENTÁRNÍ ČÍSLO: 220006000230-001
NÁZEV INVESTIČNÍHO MAJETKU: Dovybavení stroje č. 83		ZÁVOD:
		HOSP.STŘEDISKO:
DŮVOD ZAŘAZENÍ: Při instalaci nástrojů pro technologii IMD na stroj č.83, bylo zjištěno nedostačující zajištění výroby na těchto strojích - celkem 4x forma. Dovybaveno: 6-ti okruhy topení formy včetně vypínače 250-400A. 1 hydraulické jádro na pevném stole včetně zpětného ventilu a odlehčení tlaku.		TŘÍDA MAJETKU:
		ÚČETNÍ ODPISOVÁ SKUPINA/DOBA ODEPISOVÁNÍ:
		DAŇ.ODPISOVÁ SKUPINA/DOBA ODEPISOVÁNÍ:
		DATUM ZHODNOCENÍ
FAKTURY PŘÍRAZENÉ KE ZHODNOCENÍ ZÁKLADNÍHO PROSTŘEDKU:		
ŘÁDEK	DODAVATEL	ČÁSTKA
1	Engel CZ	266 137,04 Kč
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		
POŘIZOVACÍ HODNOTA:		CELKOVÁ CENA ZHODNOCENÍ: 266 137,04 Kč
VYHOTOVIL:	ZAÚČTOVAL:	
DATUM: PODPIS:	DATUM: PODPIS:	
SCHVÁLIL FINANČNÍ MANAGER:	SCHVÁLIL MANAGER ODDĚLENÍ:	
DATUM: PODPIS:	DATUM: PODPIS:	

Příloha B – Nájemní smlouva

Nájemní smlouva

Strana 1 - 4

Číslo smlouvy: NS_P170430

Datum vystavení: 1. 11. 2017

Odběratel:

Dodavatel:

Kont. osoba:

Mobil:

Tel.:

Email:

Vyhotovil:

Mobil:

Tel.:

Email:

Min. délka pronájmu: 60 měsíců

Pobočka:

Místo dodání:

Datum dodání: 9. 11. 2017

Vážený zákazníku,
děkujeme Vám za Váš zájem o naše služby a v souladu se Všeobecnými obchodními podmínkami společnosti ALGECO s.r.o., verze V1 platná od 1. 6. 2016, Vám nabízíme níže uvedenou cenovou kalkulaci.

V případě, že naše nabídka/smlouva odpovídá Vaším požadavkům, zašlete, prosím, potvrzenou smlouvu zpět. Potvrzením smlouvy potvrzujete, že jste se před podpisem seznámili s našimi Všeobecnými obchodními podmínkami, verze V1 platná od 1. 6. 2016 (ať již v listinné podobě nebo na internetu na www.algeco.cz, sekce „downloads“) a akceptujete je jako nedílnou součást této smlouvy. Berete na vědomí, že smlouva je platná výlučně s Všeobecnými obchodními podmínkami, verze V1 2016.

Nabídka je platná 5 týdnů od data vystavení.

Nájemní smlouva

Strana 1 - 4

Číslo smlouvy: NS_P170430

Datum vystavení: 1. 11. 2017

Popis	Množství	Cena pronájmu EUR/Měsíc	Celkem EUR
Pronájem kontejnerů			
Obytný kontejner IN26 (ze šaten)	4	87.00	348.00
Obytný kontejner IN26	12	115.00	1.380.00
Obytný kontejner IN26WC	1	135.50	135.50
Sanitární kontejner XNS5	1	188.00	188.00
Sanitární kontejner INS1 - sprchy	1	188.00	188.00
Sanitární kontejner INS3 - WC	1	188.00	188.00
Omezení odpovědnosti za způsobenou škodu			
PREMIUM - obytný (bez spoluúčasti)	16	15.00	240.00
PREMIUM - Sanitární (bez spoluúčasti)	4	22.00	88.00
Pronájem vybavení			
Centrální el. rozvaděč (1.NP + 2.NP)	1	230.00	230.00
Schodiště	1	75.00	75.00
Minikuchyňka	2	28.30	56.60
Překližka 1800mm (vodovzdorná, protiskluz.)	15	2.10	31.50
Vybavení pro napojení automatů a spotřebičů	1	22.30	22.30
Boční panel 1400mm s oknem 1055 x 1200mm	6	15.90	95.40
Výdejní panel s oknem	1	15.90	15.90
Ocelový poklop 800 x 800mm	1	48.30	48.30
Přístřešek	4	20.80	83.20
Skříň šatní	24	4.00	96.00
Lavice 2m	4	4.00	16.00
Boční panel 1400 s oknem 1055 x 1200mm	2	15.90	31.80
Vnitřní LIMBA dveře (prosklené 2/3 450 x 950mm) LP	2	5.30	10.60

Pronájem celkem EUR	3,592.10
21% DPH	754.32
Pronájem celkem EUR včetně DPH	4,346.32

Nájemní smlouva

Strana 1 - 4

Číslo smlouvy: NS_P170430

Datum vystavení: 1. 11. 2017

Vedlejší náklady

Popis	Množství	Cena EUR/MJ	Celkem EUR
Vedlejší náklady - dodání			
Auto s HR (souprava 2ks kontejnerů)	7	307.00	2,149.00
Auto s HR (sólovka 1ks kontejneru)	1	277.00	277.00
Doprava panelů pro úpravu kontejnerů	1	528.00	528.00
Manipulace s HR (nakládka ALG - vykládka Libáň)	15	60.00	900.00
Manipulace s HR (nakládka Libáň - vykládka Libáň)	6	35.00	210.00
Zdržení auta s HR při manipulaci 6ks kontejnerů	1	421.00	421.00
Instalace ocelového poklopu vč. úpravy podlah	1	821.50	821.50
Montáž přípojek na vodu a odpad pro automaty	1	198.00	198.00
Úprava kontejnerů v místě určení	1	1,042.00	1,042.00
Montáž kontejnerové sestavy	1	2,100.00	2,100.00
Montáž překližky	1	374.00	374.00
Elektropropojení kont. vč. zapojení C. rozvaděče	1	430.00	430.00
Dodatečné služby			
Napojení vody, odpadu a přestavba	1	2,612.00	2,612.00
Vedlejší náklady - vrácení			
Auto s HR (souprava 2ks kontejnerů)	10	307.00	3,070.00
Auto s HR (sólovka 1ks kontejneru)	1	277.00	277.00
Manipulace s HR (nakládka ALG - vykládka Libáň)	21	60.00	1,260.00
Demontáž kontejnerové sestavy	1	1,000.00	1,000.00
Demontáž překližky a uvedení podlahy do pův. stavu	1	307.00	307.00
Oprava podlahy (ocelový poklop)	1	1,000.00	1,000.00
Konečné čištění - obytný kontejner	16	22.00	352.00
Konečné čištění - sanitární kontejner	4	45.00	180.00
Vedlejší náklady celkem EUR			19,508.50
21% DPH			4,096.79
Vedlejší náklady celkem EUR včetně DPH			23,605.29

Výpovědní lhůta: 14 dní
Platební podmínky: 30 dnů

POZNÁMKY:

Odběratel je povinen připravit podloží tak, aby bylo možno na něj umístit kontejnery bez nutnosti dalšího zásahu, a zajistit vhodné podmínky k příjezdu a vyložení/naložení kontejnerů v místě určení. V opačném případě budou odběrateli veškeré vzniklé vícenáklady doúčtovány.

ELEKTRO:

Připojení kontejnerů k hlavnímu rozvaděči si zajistí odběratel.

V případě montáže provádíme elektro propojení jen vzájemně mezi kontejnery.

Před vrácením/odvozem kontejnerů zajistí odběratel odpojení přívodního elektrického kabelu.

V případě, že naše nabídka/smlouva odpovídá Vaším požadavkům, zašlete, prosím, potvrzenou smlouvu zpět. Potvrzením smlouvy potvrzujete, že jste se před podpisem seznámili s našimi Všeobecnými obchodními podmínkami, verze V1 platná od 1. 6. 2016 (ať již v listinné podobě nebo na internetu na www.algeco.cz, sekce „downloads“) a akceptujete je jako nedílnou součást této smlouvy. Berete na vědomí, že smlouva je platná výlučně s Všeobecnými obchodními podmínkami, verze V1 2016.