



Hodnocení vybraných položek rozvahy - účetní a daňový pohled

Bakalářská práce

Studijní program: B6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208R085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Dominika Fedorová**

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





Zadání bakalářské práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Dominika Fedorová**
Osobní číslo: **E16000460**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **B6208R085 – Podniková ekonomika**
Zadávací katedra: **katedra financí a účetnictví**
Vedoucí práce: **Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.**
Konzultant práce: **Zdeněk Fedor**
expres nápoje s.r.o., jednatel

Název práce: **Hodnocení vybraných položek rozvahy - účetní a daňový pohled**

Zásady pro vypracování:

1. Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek.
2. Charakteristika dlouhodobého majetku - účetní hledisko.
3. Charakteristika dlouhodobého majetku - daňové hledisko.
4. Komparace vlivu rozdílného zachycení dlouhodobého hmotného majetku na hospodářský výsledek společnosti a základ daně. Volba nejlepšího způsobu odepisování.
5. Formulace závěrů a zhodnocení výzkumných otázek.

Seznam odborné literatury:

- CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ a aj. 2018. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-121-5.
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. 2017. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. vyd. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-55-7.
- PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. 2016. *Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016*. 8. vyd. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-50-2.
- RYNEŠ, Petr. 2017. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-061-4.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentáře, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.
- WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. 2013. *Financial accounting: IFRS edition*. 2nd ed. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons. 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. 30 normostran
Forma zpracování:	tištěná / elektronická
Datum zadání práce:	1. října 2018
Datum odevzdání práce:	31. srpna 2020

prof. Ing. Miroslav Žižka, 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 bakalářskou 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 bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou 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.

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

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

15. 4. 2019

Dominika Fedorová

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Zdeňku Brabcovi, Ph.D. za užitečné rady a odbornou pomoc. Děkuji také podniku expres nápoje s.r.o. za poskytnuté informace pro praktickou část práce.

Hodnocení vybraných položek rozvahy – účetní a daňový pohled

Anotace

Tato bakalářská práce poskytuje pohled na dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části je na základě rešerše odborné literatury definován dlouhodobý majetek z pohledu zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů. Důležitou část této bakalářské práce tvoří analýza účetních a daňových odpisů, které jsou představeny v teoretické části a následně demonstrovány na příkladech z praxe. Praktická část se zabývá výpočtem účetních a daňových odpisů různými způsoby a jejich porovnáním s cílem vybrat nejlepší způsob odpisování pro zvolený podnik. To vše ovšem za předpokladu, že je dodrženo reálné opotřebení majetku. Odpisy jsou počítány pro vybraný majetek a poskytují pouze názorný pohled na majetek podniku.

Klíčová slova

dlouhodobý hmotný majetek, odpisy daňové, odpisy účetní, účetnictví, základ daně z příjmů

The Evaluation of Selected Items of the Balance Sheet – the Accounting and Tax Perspective

Annotation

This bachelor thesis provides an insight into long-term assets from an accounting and tax perspective. The thesis is divided into the theoretical and practical part. In the theoretical part based on the literature review fixed assets are defined from accounting and taxation point of view. An important part of this thesis consists the analysis of accounting and tax depreciation, which are presented in the theoretical part and the calculations are demonstrated with the help of practical examples. The practical part deals with the calculation of accounting and tax depreciation in various ways. The aim of the thesis is to find the best method of depreciation for the selected company. All this is provided by reflecting the real depreciation of assets. Depreciation is calculated for the selected fixed assets and it provides only an illustrative view of these assets.

Key Words

accounting, accounting depreciation, tangible fixed assets, tax base, tax depreciation

Obsah

Seznam obrázků	10
Seznam tabulek.....	11
Seznam zkratk	12
Úvod.....	13
1 Dlouhodobý majetek – účetní hledisko	14
1.1 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku.....	14
1.2 Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	16
1.2.1 Pořízení a prodej nemovité věci	17
1.3 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	18
1.4 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	19
1.5 Dlouhodobý nehmotný majetek	20
1.6 Účetní odpisy.....	20
1.6.1 Časové odpisy.....	22
1.6.2 Výkonové odpisy	23
2 Dlouhodobý majetek – daňové hledisko.....	24
2.1 Dlouhodobý hmotný majetek	24
2.1.1 Nemovitá věc z daňového pohledu.....	25
2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	25
2.3 Technické zhodnocení	26
2.4 Daňové odpisy	26
2.4.1 Rovnoměrný způsob odepisování.....	27
2.4.2 Zrychlený způsob odepisování	29
2.4.3 Odpisy a jejich daňová uznatelnost	30
2.5 Odpisový plán	31
3 Zachycení dlouhodobého majetku v daném podniku	32
3.1 Charakteristika podniku	32
3.2 Dlouhodobý hmotný majetek v podniku	33
3.3 Způsob odepisování v podniku	33
3.4 Konkrétní majetek v podniku	33
3.5 Výpočet účetních odpisů	34
3.5.1 Osobní automobil	34
3.5.2 Kancelářská sestava	35
3.5.3 Pracovní notebook	36
3.6 Výpočet daňových odpisů	37

3.6.1 Osobní automobil	37
3.6.2 Kancelářská sestava.....	38
3.6.3 Pracovní notebook.....	41
4 Komparace vlivu rozdílného zachycení dlouhodobého hmotného majetku na základ daně.....	44
4.1 Osobní automobil	44
4.2 Kancelářská sestava	47
4.3 Pracovní notebook.....	49
4.4 Celková úspora na dani při využití daňových odpisů	53
5 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	55
5.1 Osobní automobil	55
5.2 Kancelářská sestava	56
5.3 Pracovní notebook.....	57
5.4 Celkový vliv účetních a daňových odpisů na základ daně.....	57
Závěr	59
Seznam použité literatury	61
Seznam příloh	63

Seznam obrázků

Obrázek 1 Komparace účetních odpisů automobilu	45
Obrázek 2 Komparace daňových odpisů automobilu	46
Obrázek 3 Komparace daňových odpisů sestavy	48
Obrázek 4 Komparace účetních odpisů notebooku	50
Obrázek 5 Komparace daňových odpisů notebooku	52

Seznam tabulek

Tabulka 1 Odpisové sazby.....	27
Tabulka 2 Roční odpisová sazba pro rovnoměrné daňové odpisování	28
Tabulka 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %.....	29
Tabulka 4 Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	30
Tabulka 5 Dlouhodobý hmotný majetek podniku v jednotlivých letech	34
Tabulka 6 Výkonové účetní odpisy automobilu.....	35
Tabulka 7 Lineární účetní odpisy sestavy	36
Tabulka 8 Zrychlené účetní odpisy notebooku.....	37
Tabulka 9 Rovnoměrné daňové odpisy automobilu	38
Tabulka 10 Zrychlené daňové odpisy automobilu	38
Tabulka 11 Rovnoměrné daňové odpisy sestavy	39
Tabulka 12 Rovnoměrné daňové odpisy sestavy se zvýšením.....	40
Tabulka 13 Zrychlené daňové odpisy sestavy	40
Tabulka 14 Zrychlené daňové odpisy sestavy se zvýšením	41
Tabulka 15 Rovnoměrné daňové odpisy notebooku	41
Tabulka 16 Rovnoměrné daňové odpisy notebooku se zvýšením.....	42
Tabulka 17 Zrychlené daňové odpisy notebooku.....	42
Tabulka 18 Zrychlené daňové odpisy notebooku se zvýšením	43
Tabulka 19 Komparace účetních odpisů automobilu	44
Tabulka 20 Komparace daňových odpisů automobilu	46
Tabulka 21 Ušetřeno na dani v jednotlivých letech u automobilu	47
Tabulka 22 Komparace daňových odpisů sestavy.....	48
Tabulka 23 Ušetřeno na dani v jednotlivých letech u sestavy.....	49
Tabulka 24 Komparace účetních odpisů notebooku	50
Tabulka 25 Komparace daňových odpisů notebooku	51
Tabulka 26 Ušetřeno na dani v jednotlivých letech u notebooku.....	53
Tabulka 27 Celkem ušetřeno na dani	54
Tabulka 28 Komparace účetních a daňových odpisů automobilu.....	55
Tabulka 29 Komparace účetních a daňových odpisů sestavy	56
Tabulka 30 Komparace účetních a daňových odpisů notebooku	57
Tabulka 31 Celkový vliv účetních a daňových odpisů na základ daně	58

Seznam zkratek

DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
ÚJ	Účetní jednotka
ZD	Základ daně
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

Úvod

Pro každou účetní jednotku je téměř samozřejmostí, že vlastní nějaký dlouhodobý majetek, který používá ke své činnosti. Na dlouhodobý majetek lze pohlížet ze dvou hledisek, a to daňového a účetního. Každé toto hledisko definuje dlouhodobý majetek odlišně. Zejména pak pro zařazení a odpisování dlouhodobého majetku jsou stanovena jiná pravidla. Každá účetní jednotka vlastní jiný druh majetku a ten se opotřebovává různým způsobem. S tím souvisí odpisy, které toto opotřebení vyjadřují. Pokud vede účetní jednotka účetnictví, je povinna tuto změnu majetku zaznamenávat, a to prostřednictvím účetních odpisů. Při pořízení majetku se zvolí jeden z několika způsobů účetního odpisování, který nejreálněji vyjadřuje opotřebení daného majetku. Existuje také daňové odpisování, které slouží pro účely výpočtu základu daně. Na výběr je několik způsobů výpočtu, jako u účetního odpisování. V obou případech ale platí, že po zvolení určitého způsobu odpisování již není možné toto rozhodnutí změnit. Daňové odpisy snižují základ daně a účetní odpisy jsou pro účetní jednotku nákladem, a ovlivňují tak výsledek hospodaření. Rozdíl mezi těmito dvěma druhy odpisů představuje položka zvyšující či snižující základ daně z příjmů. Tímto rozdílem se zabývá praktická část práce, ve které jsou propočítány možné varianty odpisování vybraného majetku podniku.

V období zdaňování příjmů se podnikatelům nabízí hned několik otázek. „Jak co nejvíce snížit základ daně, aby platili co nejméně?“ „Jaké způsoby lze využít?“ „Které položky jsou odčitatelné a které přičitatelné k základu daně?“ „Jaká bude daňová povinnost?“ Na všechny tyto otázky bakalářská práce neodpovídá, ale dokáže podniku expres nápoje s.r.o. poskytnout propočty odpisů dlouhodobého hmotného majetku tak, aby bylo možné zvolit ten nejvhodnější způsob daňových odpisů, který vyhovuje podniku nejvíce. Při rozhodování je důležité zvážit, kdy snižovat a kdy zvyšovat základ daně.

1 Dlouhodobý majetek – účetní hledisko

Dlouhodobý majetek se řadí mezi stálá (fixní) aktiva a v rozvaze se nachází na straně aktiv. (Novotný, 2007) Tento druh majetku je považován za velmi významnou položku v aktivech každého podniku. Celkové náklady na pořízení majetku se promítají do výsledku hospodaření postupně, a to ve formě odpisů. Do těchto nákladů se zahrnuje také případné technické zhodnocení majetku, které výsledek základu daně pozmění. (Chalupa, 2017)

Slovem ‚dlouhodobý‘ je majetek označován proto, že ho má účetní jednotka v držení delší dobu než 12 po sobě jdoucích měsíců. V České republice je rozlišován dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Je nutné správně určit, do které kategorie spadá každá položka dlouhodobého majetku za účelem řádného odpisování, a také správného zaúčtování. (Štohl, 2013) Účtový rozvrh viz Příloha A.

1.1 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku

Účetní jednotka pořizuje dlouhodobý majetek hmotný či nehmotný různými způsoby. Mezi tyto způsoby patří: (Chalupa, 2017)

- koupě na fakturu nebo v hotovosti,
- vytvoření svou vlastní činností,
- získání práva k výsledkům představující duševní tvořivou činnost,
- opatření bezúplatným nabytím,
- vkladem od jiné osoby,
- získání převodem dle zvláštních právních předpisů,
- přerazením z osobního užívání do podnikání (toto není proveditelné u právnických osob, pouze u fyzických osob).

Pro zachycení pořízení dlouhodobého majetku se používá účet 041 – Pořízení DNM nebo 042 – Pořízení DHM, na kterém se vyčíslí celá hodnota pořizovaného majetku. Tento účet se nachází na straně má dáti. Pro dodržení souvztažnosti je nutné k zaúčtování použít vhodný účet, na kterém se bude účtovat na straně dal. (Mrkosová, 2018)

Pořízení nákupem od dodavatele je účtováno buď na fakturu, kdy je používán účet 321 –

– Závazky z obchodních vztahů, nebo v hotovosti 211 – Pokladna. Pokud došlo k vytvoření majetku vlastní činností, používají se účty 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku nebo 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Při získání majetku bezúplatným nabytím se používá účet 648 – Ostatní provozní výnosy. Přeražení majetku z osobního užívání do podnikání je účtováno na účet 491 – Účet individuálního podnikatele. (Mrkosová, 2018)

Aby účetnictví poskytovalo věrný poctivý obraz hospodářské situace v podniku, je nutné stanovit, jak bude majetek při pořízení oceněn. Správné ocenění majetku je jednou z nejdůležitějších činností v podniku. (Weygandt aj., 2013) Pro dlouhodobý majetek existují tři druhy ocenění, a to pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena a vlastní náklady. (Ryneš, 2017)

Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a s ní související vedlejší pořizovací náklady. Cena pořízení představuje fakturační cenu. Účetní jednotky, které nejsou plátcí daně z přidané hodnoty (DPH), platí tuto daň v ceně pořízení. Vedlejší pořizovací náklady jsou náklady, související s pořízením DM a jsou potřeba pro uvedení tohoto majetku do užívání. Těmito náklady jsou: clo, montáž a doprava; náklady související s přípravou a zabezpečením pořizovaného majetku (například se jedná o odměny za poradenské služby, správní poplatky, předprojektové přípravné práce a další); úroky z úvěrů a půjček; výdaje na geologické, geodetické, průzkumné a projektové práce; zařízení staveniště; a další vedlejší pořizovací náklady. Mezi náklady související s pořízením naopak nepatří: úroky z úvěrů, pokud ÚJ rozhodne o jejich účtování do finančních nákladů; kurzové rozdíly; náklady vynaložené na vybavení majetku zásobami; náklady související s přípravou pracovníků pro budované zařízení; smluvní pokuty a úroky z prodlení představující náklad účtované na účet 544 –

– Smluvní pokuty a úroky z prodlení; daně, které jsou spojené s pořízením DHM a nejsou uvedeny v zákoně jako daňově uznatelné; výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů; náklady spojené s opravami a údržbou a další položky (Ryneš, 2017)

Reprodukční pořizovací cena je cena, která se stanovuje na základě odborného odhadu¹.

Reprodukční pořizovací cena je používána pro ocenění:

- DHM a DNM, který byl nabyt darováním,
- DHM získaného bezúplatným nabytím, kdy skončil jeho finanční leasing, souvztažným účet je použit účet oprávek,
- vloženého DHM nebo DNM,
- povolenek na emise, které byly bezúplatně nabyty a preferenčních limitů, které má první držitel. U povolenek na emise je možnost stanovení reprodukční pořizovací ceny podle cen v České republice (na veřejném trhu) nebo v zahraničí. (Ryneš, 2017)

Vlastními náklady se oceňuje majetek vytvořený vlastní činností účetní jednotky, to znamená vlastními zaměstnanci, z vlastních zásob, ale také dílčí dodávkou od dodavatele. Vlastní náklady tvoří přímé a nepřímé náklady. Do vlastních nákladů se zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Výrobní režie představuje nepřímé náklady. (Ryneš, 2017)

1.2 Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Pro vyřazení DNM a DHM je možných hned několik důvodů. Vždy je důležité určit, v jakém ocenění se majetek bude vyřazovat. To záleží na tom, kdy a z jakého důvodu byl majetek vyřazen, neboť se může jednat o odpisovaný majetek. (Pilátová, 2017)

Důvody pro vyřazení majetku z užívání v zůstatkové ceně: (Pilátová, 2017)

- prodej dlouhodobého majetku, který je odpisovaný,
- dar nebo jiné bezúplatné převedení majetku,
- manka a škody,
- likvidace DM, který byl odpisován,
- vklad od jiné společnosti,

¹ Daňové zákony vyžadují spíše znalecký odhad nebo cenu stanovou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (ve znění pozdějších předpisů, (např. § 29 odst. 1 písm. d) a písm. e) zákona o daních z příjmů.

- převod odpisovaného DM z podnikání do soukromého vlastnictví fyzické osoby.

Při samotném vyřazení odpisovaného majetku z účetnictví, může být účtováno různě, a to v pořizovací ceně, reprodukční pořizovací ceně nebo ve vlastních nákladech. Vyřazení DHM a DNM je zachycováno v účetnictví na různých účtech. Na straně má dáti je zachycován důvod vyřazení, a strana dal představuje oprávky k DNM (07x) nebo k DHM (08x). Podle předcházejících důvodů se vyřazení majetku účtuje: (Pilátová, 2017)

- | | |
|---|---------------|
| • zůstatková cena prodaného DNM a DHM | 541/07x(08x), |
| • dary | 543/07x(08x), |
| • manka a škody | 549/07x(08x), |
| • odpisy DNM a DHM | 551/07x(08x), |
| • závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů | 367/07x(08x), |
| • účet individuálního podnikatele | 491/07x(08x). |

Pro vyřazení z užívání je pak dorovnání opravek na straně má dáti 07x(08x). Na straně dal dochází ke konečnému vyřazení DNM (01x) nebo DHM (02x). (Pilátová, 2017)

1.2.1 Pořízení a prodej nemovité věci

Z účetního hlediska se nemovitá věc považuje buď za DHM nebo zboží. Zbožím je nemovitá věc v případě, že ji ÚJ nakupuje za účelem prodeje a sama tuto nemovitou věc nepoužívá pro své vlastní účely. Také na těchto věcech neprovádí technické zhodnocení ani další úpravy. Předmětem podnikání ÚJ musí být nákup a prodej nemovitých věcí. Lze tedy říci, že smí tuto činnost provozovat jen realitní kancelář. Pokud je nemovitá věc při nákupu zaúčtována jako zboží, znamená to, že ÚJ porušila stanovené podmínky pro zařazení nemovité věci do DHM. V ostatních případech, než je tento, se vždy nemovité věci zařazují do DHM bez ohledu na výši ocenění a délky držení v podniku. (Prudký, Lošťák, 2017)

1.3 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

Podle účtového rozvrhu pro podnikatele, který je uveden v Příloze A, patří DHM odpisovaný do účtové skupiny 02. V této skupině se nachází účty:

- 021 – Stavby,
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory,
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů,
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny,
- 027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Dlouhodobému hmotnému majetku se věnuje § 7 Prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví pro podnikatele, ve kterém jsou charakterizovány jednotlivé složky odpisovaného DHM. § 7 odst. 2 definuje stavbu jako DHM bez výši jejího ocenění a doby použitelnosti. Podle odst. 3 představují hmotné movité věci a jejich soubory majetek, který je v podniku používán delší dobu než 1 rok a jeho ocenění je vyšší, než je hranice stanovená účetní jednotkou. Pěstitelské celky trvalých porostů představují ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar a také trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. Pro dospělá zvířata a jejich skupiny platí, že jsou používány v podniku po dobu delší než jeden rok a výše ocenění tohoto majetku převyšuje hranici stanovenou ÚJ. Odstavec 10 tohoto paragrafu definuje oceňovací rozdíl k nabytému majetku jako *„kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy.“* Jiný dlouhodobý hmotný majetek je dále charakterizován v § 7 odst. 6.

Součástí pozemku je také stavba, která se na něm nachází. Stavby jsou součástí pozemku s prostorem nad i pod povrchem země za předpokladu, že vlastník pozemku i stavby je jedna a tatáž osoba. Výjimku by představovala pouze stavba postavená jako dočasná. Součástí pozemku ovšem nejsou inženýrské sítě, jako jsou vodovody, kanalizace nebo energetická vedení. Přestože se z právního hlediska jedná o jeden celek, z účetního hlediska musí být

brán zřetel na to, že pozemek a stavba jsou evidovány zvlášť a musí zde být aplikován individuální přístup.

V zákoně o účetnictví § 33 je definováno **technické zhodnocení** (dále TZ), které je významné jak v účetnictví, tak pro daňové účely. TZ je charakterizováno jako změna na majetku zvyšující jeho hodnotu vylepšením majetku. Jde o zásah na majetku, který změní některou jeho vlastnost. Konkrétně se jedná o výdaje na nástavby, přístavby, rekonstrukce, stavební úpravy a modernizace majetku. Tyto výdaje jsou do technického zhodnocení zahrnovány za předpokladu stanovené hranice účetní jednotkou, kterou si určí dle svých potřeb. (Pilařová, 2011) U nájmu je TZ bráno jako samostatný dlouhodobý majetek. Toto platí také pro drobný hmotný majetek, který účetní jednotka zaúčtovala do zásob. Náklady, které účetní jednotka vynaloží na technické zhodnocení, představují součet všech nákladů, které jsou promítnuty do majetku za účetní období. (Chalupa, 2017)

1.4 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

Dlouhodobý majetek podniku hmotné povahy, který se neodpisuje, je podle účtového rozvrhu (Příloha A) zařazen v účtové skupině číslo 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*. Do této skupiny spadají účty:

- 031 – Pozemky,
- 032 – Umělecká díla a sbírky.

Tento majetek je řazen do dlouhodobého hmotného majetku i v případě, kdy nedosahuje stanovené hranice pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku. (Štohl, 2013) Podle § 7 Prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví pro podnikatele není pozemek brán jako dlouhodobý hmotný majetek v případě, kdy je zbožím. Dále se neodpisuje majetek, který představuje: nedokončený DNM, DHM a TZ, pokud tento majetek nebyl zařazen do užívání. Také najatý, propachtovaný nebo podobně užívaný DNM nebo DHM a preferenční limity a povolenky na emise, které nelze odpisovat časovou nebo výkonovou metodou. (Chalupa, 2017)

1.5 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) je v podniku delší dobu než jeden rok s tím rozdílem, že tento druh majetku je nehmotné povahy a nelze s ním nijak fyzicky manipulovat. Majetek se zařazuje do DNM, pokud splňuje tato kritéria a pokud jeho pořizovací cena převyšuje částku stanovenou účetní jednotkou. (Mrkosová, 2018)

Podle § 6 vyhlášky č. 500/2002 je považován za dlouhodobý nehmotný majetek:

- výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než 1 rok,
- technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, a to do výše ocenění, které bylo stanovené ÚJ,
- výsledky vývoje a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování nebo je ÚJ nabyta od jiných osob,
- předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů a za stanovených podmínek,
- povolenky na emise bez ohledu na výši ocenění,
- preferenční limity bez ohledu na výši ocenění,
- věci, které vznikly při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, jako jsou prototypy, modely a vzorky,
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, který je uveden v Prováděcí vyhlášce k podvojnému účetnictví pro podnikatele č. 500/2002.

1.6 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou součástí účetnictví a ovlivňují výkaz zisku a ztráty. Tyto odpisy vyjadřují reálné opotřebení majetku, a zobrazují tak věrně míru opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. (Pilařová, Pilátová, 2016) Toto opotřebení může být jak fyzické, tak morální, a to v závislosti na povaze majetku. Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama tak. (Kovanicová, 2012)

Pro ÚJ je povinností počítat tento druh odpisů, a to v důsledku stanovení zákona o účetnictví § 25 odst. 3. Tento právní předpis uvádí, že k rozvahovému dni účetní jednotky zahrnují jen

dosažené zisky. V úvahu jsou brána všechna možná rizika a ztráty, snížení hodnoty majetku a zvýšení závazků do okamžiku sestavení účetní závěrky bez ohledu na to, zda byla ÚJ ve ztrátě nebo vykazovala zisk. Účetní odpisy proto snižují hodnotu majetku trvalého charakteru. (Valouch, 2012)

Účetní odpisy jsou stanoveny v zákoně o účetnictví, a to hlavně v § 4 odst. 8, § 26 odst. 3 a § 28. Těchto odpisů se týká vyhláška č. 500/2002 Sb. konkrétně § 56 Odpisování majetku a § 56 a Metoda komponentního odpisování majetku. A jako třetí předpis, kterým se řídí ÚJ pro výpočet účetních odpisů, představují České účetní standardy pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tyto předpisy jsou určeny pro ÚJ, které jsou charakterizovány v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví.

Odpisy jsou evidovány v odpisovém plánu, který si stanoví sama ÚJ. Tento typ odpisů nelze počítat z dlouhodobého hlediska na roky, ale přesnost počítání je na měsíce podle zásad odpisového plánu. (Pilařová, Pilátová, 2016) Pro zobrazení odpisů slouží Výkaz zisku a ztráty, konkrétně položka: „E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé“. Účetní odpisy jsou pro podnik nákladem a je o nich účtováno na straně má dáti na nákladový účet 551 – Odpisy a souvztažně Oprávky k DNM (07x) nebo Oprávky k DHM (08x). (Pilátová, 2017) Sazby pro odpisování si stanoví ÚJ sama. Pomoci ji k tomu mohou metody, které jsou postaveny na principu doby použitelnosti, nebo výkonu. (Kovanicová, 2012) Podle ZDP § 31 odst. 9 se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Nelze odepsat více, než je hodnota dlouhodobého majetku v účetnictví. Účetní odpisování lze rozdělit podle § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., na:

- časové odpisy – lineární nebo zrychlené,
- výkonové odpisy – podle počtu hodin, po který bude majetek používán nebo podle objemu jeho produkce.

Zákon o účetnictví § 28 určuje, které ÚJ mohou odpisovat majetek v účetnictví. Jedná se o ÚJ, které:

- mají vlastnické právo,
- hospodář se státním majetkem nebo s majetkem patřící samosprávním celkům,
- používají majetek na základě:
 - smlouvy o výpůjčce,

- vlastnického práva k movitým věcem,
- stanovených právních předpisů, například při nájmu podniku nebo části podniku, pokud smlouva stanovuje, že nájemce je oprávněn vést majetek v účetnictví a odpisovat tento majetek.

Odpisovat majetek může kromě vlastníka také jiná osoba, pokud:

- TZ provedl nájemce a pronajímatel s tím souhlasil,
- TZ majetku, který byl pořízen na finanční leasing a leasingová společnost tím souhlasila.

Pokud majetek neslouží k podnikatelským účelům, pak nemusí odpisovat majetek bytová družstva a dále právnické osoby, jejichž účelem vzniku bylo to, aby se staly vlastníky bytů v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů, pokud majetek neslouží k podnikatelské činnosti. (Pilařová, 2011)

Účetní jednotky si sestavují odpisový plán, podle kterého odpisují svůj majetek. Pro odpisový plán je důležité dodržovat určitý postup, kterým se ÚJ řídí. V odpisovém plánu je nutné obsáhnout také to, o které účetní období se jedná a zvolené metody pro odpisování. (Chalupa, 2017)

1.6.1 Časové odpisy

Účetní jednotka používá časové odpisy: (Sedláček aj., 2012)

- **lineární odpisy** jsou používány, pokud se opotřebovává majetek rovnoměrně každý rok. Příkladem je automobil využívaný každým rokem zhruba stejně,
- **zrychlené (degresivní) odpisy**, u kterých dochází k poklesu hodnoty na začátku užívání (počítač); vzorec pro tento způsob odpisování uvádí vzorec 1.1: (Sedláček aj., 2012)

$$\text{odpis} = \frac{2x(PC-ZH)x(t+1-i)}{t(t+1)}, \quad (1.1)$$

PCpořizovací cena,

ZHzbytková hodnota,

tpočet let životnosti,
irok odpisování.

Tato metoda odpisování dokáže nasčítat ekonomické zdroje podniku a tím je zde otevřena možnost zavádět nová počítačová zařízení. (Sedláček, 2004)

1.6.2 Výkonové odpisy

Tyto odpisy se používají zejména k vyjádření opotřebení výrobních zařízení – jejich výkonů, kdy si účetní jednotka stanoví odpisovou základnu. Například u osobního automobilu je vhodné určit předpokládanou výši ujetých kilometrů za celou dobu používání. U výrobního zařízení se může jednat o předpokládaný celkový počet vyrobených kusů výrobků za celou dobu životnosti stroje. Podniky se někdy také řídí podle výrobní kapacity, kterou uvádí výrobce. Nejprve se spočítá odpis připadající na jeden kus výrobku, nebo odpis připadající na jeden ujetý kilometr. Následně je dopočítáno opotřebení za jednotlivé roky. Odpis připadající na výkonovou jednotku uvádí vzorec 1.2: (Štohl, 2014)

$$\text{odpis připadající na 1 ks (1 km)} = \frac{VC}{\text{odpisová základna}}, \quad (1.2)$$

VC.....vstupní cena.

2 Dlouhodobý majetek – daňové hledisko

Dlouhodobý majetek se z daňového hlediska řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V tomto zákoně lze nalézt všechny potřebné informace pro výpočet odpisů a další informace o tomto majetku. Zákon také vymezuje náklady, které je možné zahrnout do základu daně a které naopak nelze. (Pilařová, 2011)

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska upravuje zákon o daních z příjmů. Do DHM se podle § 26 tohoto zákona zahrnují samostatné movité věci a soubory těchto věcí, jejichž ocenění je vyšší než 40 000 Kč a podnik je má v držení po dobu delší než 1 rok; budovy, domy a jednotky; stavby s některými výjimkami uvedenými v § 26 odst. 2; pěstitelské celky trvalých porostů, jejichž doba plodnosti přesahuje dobu tří let, tyto celky jsou vymezené v odstavci 9 § 26 ZDP; dospělá zvířata jejich skupiny a jiný majetek uveden v § 26 odstavci 3 ZDP.

Majetek, který se neodpisuje upravuje § 27 ZDP a jedná se o:

- majetek, který je po finančním leasingu převeden do společnosti a jeho náklady nepřevyší částku 40 000 Kč,
- pěstitelské celky trvalých porostů, které nepřesahují stanovenou plodnost 3 roky;
- hydromeliorace do dvou let po jejím dokončení,
- umělecká díla, která nejsou součástí objektu a jsou stále výstavními díly pro muzea, galerie,
- kulturní památky a soubory těchto památek, které jsou movité,
- hmotný majetek, který ÚJ nabyla povinně podle zvláštních právních předpisů,
- přebytky hmotného majetku, které byly zjištěny při inventarizaci podle zvláštního právního předpisu, pokud již při zjištění nebyly zaúčtovány do výnosů,
- movité věci, které jsou nabyté věřitelem v důsledku zajištění dluhu,
- hmotný majetek, u kterého odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel, pokud jde buď o pronajatý hmotný majetek nebo hmotný majetek, který je na finanční leasing,
- hmotný majetek, který byl získán darem, plněním ze svěřeneckého fondu nebo

z rodinné fundace, přičemž při nabytí bylo abstrahováno od daně nebo daň vůbec nebyla jeho předmětem.

2.1.1 Nemovitá věc z daňového pohledu

Nemovité věci upravuje hned několik zákonů. Jedná se zejména o zákon o daních z příjmů a zákon o dani z přidané hodnoty.

Podle zákona o daních z příjmů patří do DHM budovy, domy a jednotky. Podle § 29 do vstupní ceny jednotky nespadá pozemek, který je součástí této jednotky. Na rozdíl od nemovité věci, která se řídí právě tímto zákonem, je dlouhodobý hmotný majetek vymezen prováděcí vyhláškou zákona a účetnictví (PVZÚ). Zákon o dani z přidané hodnoty (ZDPH) vymezuje nemovitou věc jako zboží. Přesnou definici lze nalézt v ZDPH § 4 odst. 2 písm. a). Další zákon upravující nemovitou věc je zákon o daních z nemovitostí, který nijak tuto problematiku nedefinuje, ale pouze stanovuje příslušné daně k těmto nemovitostem, jako je daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Dalším opatřením je Senát o dani z nabytí nemovitých věcí. Pro definování nemovitých věcí se používá také definice z nového občanského zákoníku. (Prudký, Lošťák, 2017)

2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Zákon o daních z příjmů § 32 a odst. 1 uvádí dlouhodobý nehmotný majetek jako takový majetek, u které vstupní cena převyšuje hranici 60 000 Kč a zároveň je v podniku využitelná delší dobu než jeden rok.

Dlouhodobý nehmotný majetek odpisovaný

Podle zákona o daních z příjmů § 32 a se odpisuje majetek, kterým jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a další majetek, který splňuje podmínky pro zaznamenávání tohoto majetku v účetnictví a je vymezen zvláštním právním předpisem.

2.3 Technické zhodnocení

Podle ZDP § 33 jsou za technické zhodnocení považovány dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Jako technické zhodnocení jsou brány také zásahy na majetku, které nepřekročí hranici 40 000 Kč, ale účetní jednotka se na základě § 24 odst. 2 písm. zb). rozhodne, že tuto změnu nebude uplatňovat jako náklad. Změny nastávají také u nehmotného majetku, na kterém bylo provedeno TZ. V tomto případě je možné nalézt vymezení nehmotného majetku v zákoně o daních z příjmů § 32 a odst. 6. U nehmotného majetku, který je posuzován podle odlišného paragrafu, lze jako TZ považovat i výdaje, které stanovenou hodnotu nepřesáhnou. Technické zhodnocení tedy nastává v případě, pokud ÚJ uzná za vhodné. (Chalupa, 2017)

Rozdíl mezi § 33 a § 32 a odst. 6 je ten, že u § 32 a odst. 6 není nutné sčítat jednotlivé změny provedené na tomto majetku, ale každá změna, která je technickým zhodnocením je považována za jednotlivý zásah na majetku. §33 odst. 2 uvádí, že rekonstrukce je takový zásah do majetku, který změní jeho účel nebo technické parametry. Podle stejného paragrafu odst. 3 je modernizace definována jako rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

2.4 Daňové odpisy

Daňové odpisy se počítají jiným způsobem než odpisy účetní a účel jejich výpočtu je rovněž zcela odlišný. (Pilařová, 2011) Podle zákona o daních z příjmů § 26 odst. 8 není povinnost daňové odpisy uplatit a rozhodnutí je na každé ÚJ. Tato právní úprava také uvádí možnost přerušit odpisování za podmínky, že při opětovném odpisování by se odpisovalo stejným způsobem jako před přerušením. Tyto odpisy představují pro účetní jednotky náklad, který uplatňují při snižování základu daně. (Štohl, 2013)

V prvním roce, kdy bude majitel odpisovat HM, musí zařadit tento majetek do příslušné odpisové skupiny zobrazené v tabulce 1. Podle § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů se zařazuje majetek do jedné ze šesti skupin s různým počtem let odpisování. Příloha č. 1 tohoto zákona uvádí, o jaký majetek se u jednotlivých odpisových skupin jedná. Některé vybrané příklady jsou uvedeny v tabulce 1.

Tabulka 1 Odpisové sazby

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování
1	3	kancelářské zařízení, nářadí
2	5	osobní automobily, nábytek
3	10	montované stavby z betonu
4	20	budovy ze dřeva, věže
5	30	dálnice, silnice, mosty
6	50	knihovny, kulturní památky

Zdroj: Zákon o daních z příjmů, § 30 odst. 1.

Po zjištění, jakou částku bude podnik odpisovat, si stanoví odpisovatel způsob odpisování buď podle § 31 nebo § 32 ZDP. Podle toho, jaký způsob bude používat, § 30 odst. 2 tohoto zákona uvádí, že si odpisovatel na začátku pořízení nového hmotného majetku zvolí způsob, jakým bude po celou dobu majetek odpisovat. Zvolený způsob nelze po dobu jeho odpisování již měnit. Tento zákon v § 30 uvádí dva způsoby daňového odpisování, a to:

- rovnoměrný způsob odepisování,
- zrychlený způsob odepisování.

2.4.1 Rovnoměrný způsob odepisování

Odpisování rovnoměrný způsobem je uvedeno v § 31 ZDP. Uvádí maximální roční sazby, které může ÚJ uplatnit pro odpisování svého hmotného majetku. Tabulka 2 přiřazuje každé odpisové skupině příslušnou roční odpisovou sazbu.

Tabulka 2 Roční odpisová sazba pro rovnoměrné daňové odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,3
2	11,00	22,25	20,0
3	5,50	10,50	10,0
4	2,15	5,15	5,0
5	1,40	3,40	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: Zákon o daních z příjmů § 31 odst. 1 písm. a).

V prvním roce odpisování je sazba vždy výrazně nižší než sazba v dalších letech. Tím je zohledněno, kdy došlo k pořízení majetku. Toto pořízení nemusí být totiž ihned na začátku roku, ale majetek je možné pořídit kdykoli v průběhu roku. (Kovanicová, 2012) Zákon o daních z příjmů § 31 odst. 1 písm. a) uvádí v dalších letech odpisování stejnou odpisovou sazbu, která vyjadřuje rovnoměrné rozložení hodnoty majetku do nákladů, a tím poskytuje ÚJ snížit základ daně o stejnou částku každý rok v průběhu odpisování majetku. Při provedené změně na majetku pak tento zákon uvádí odpisovou sazbu pro zvýšenou vstupní cenu. Pro výpočet rovnoměrných odpisů se použije vzorec 2.1: (Štohl, 2013)

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{VC \times ROS}{100}, \quad (2.1)$$

VC.....vstupní cena,

ROSroční odpisová sazba.

Podle § 31 ZDP odst. 4 může poplatník, který je prvním odpisovatelem dlouhodobého hmotného majetku zařazeného v prvních třech odpisových skupinách zákona o daních z příjmů, uplatnit vyšší odpisovou sazbu v prvním roce odpisování, a to o 10 %. V dalších letech jsou pak sazby nižší. Roční sazby při zvýšeném odpisování zobrazuje tabulka 3.

Tabulka 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

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

Zdroj: Zákon o daních z příjmů § 31 odst. 1 písm. d).

Zvýšený odpis v prvním roce nelze použít pro stroje v zemědělství a lesnictví, zařízení pro čištění a úpravu vod, letadla, motocykly, osobní automobily.

2.4.2 Zrychlený způsob odpisování

Zrychlené daňové odpisy jsou na začátku odpisování rozpouštěny do nákladů ve vyšších částkách, které se s přibývajícím rokem postupně snižují. Tento způsob je vhodný v takovém případě, kdy si chce účetní jednotka co nejvíce snížit náklady právě na začátku odpisování majetku. (Kovanicová, 2012)

Při zrychleném způsobu odpisování je majetek zařazen do příslušné odpisové skupiny. Podle toho, v jaké odpisové skupině je majetek zařazen, mu přísluší uvedený koeficient, který se dosazuje do vzorce. Koeficient se pro první rok odpisování a pro další roky liší a zároveň vzorec pro první rok a další roky odpisování: (Štohl, 2013)

- $$\text{zrychlený odpis v prvním roce} = \frac{VC}{k_1}, \quad (2.2)$$

VC.....vstupní cena,

k_1koeficient pro odpisování v prvním roce,

- $$\text{zrychlený odpis v dalších letech} = \frac{2 \times ZC}{k - n}, \quad (2.3)$$

ZCzůstatková cena,

kkoeficient používaný pro další roky odpisování,

npočet let, po které byl již majetek odpisován.

Koeficienty pro zrychlené odpisování uvádí tabulka 4 pro každou odpisovou skupinu a rok odpisování včetně zvýšené vstupní ceny.

Tabulka 4 Koeficienty pro zrychlené odpisování

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

Zdroj: Zákon o daních z příjmů § 32 odst. 1.

Zákon o daních z příjmů § 3 odst. 2 písm. a) uvádí možnost vyššího odpisu v prvním roce odpisování, pokud je odpisovatel prvním majitelem. Toto funguje pouze u vybraných druhů DHM a u každého tohoto druhu majetku je jiná procentní sazba. Jedná se o stejný majetek A stejné procentní sazby, které platí také u vyššího odpisu v prvním roce odpisování u rovnoměrných daňových odpisů.

2.4.3 Odpisy a jejich daňová uznatelnost

Pro správné určení základu daně a z toho vyplývající daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu, je nutné vědět, jaké náklady se k základu daně přičítají a které odčítají. V této práci je zejména důležité spočítat účetní a daňové odpisy a tím zjistit, jak ovlivňují výsledek hospodaření. (Kout, Líbal, 2017)

Účetní odpisy patří do daňově neuznatelných nákladů, oproti tomu odpisy účetní jsou daňově uznatelné. Pokud ÚJ počítá účetní i daňové, pak se rozdíl mezi těmito dvěma odpisy odráží v daňovém přiznání. Mohou nastat dva rozdíly: (Pilařová, 2011)

- účetní odpisy jsou vyšší než daňové, pak se základ daně o tento rozdíl zvyšuje,
- daňové odpisy jsou vyšší než účetní a základ daně se snižuje.

2.5 Odpisový plán

Pro odpisování majetku si účetní jednotky sestavují odpisový plán. (Pilařová, Pilátová, 2016) Pokud ÚJ počítá účetní odpisy, potom se řídí zákonem o účetnictví § 7, kdy se zavazuje, že v případě počítání také daňových odpisů, bude provádět rozdíl mezi těmito odpisy. Účetní odpisy se počítají pro každý předmět zvlášť při zařazení předmětu do používání podniku. ÚJ je povinna vést záznam odpisů daňových i účetních buď v inventární knize, na inventární kartě nebo v účetním softwaru. Účetní odpisy jsou počítány pro každý měsíc od doby, kdy byl majetek zařazen do užívání. Z daňového hlediska majetek, který si ÚJ pořídí, zařadí na příslušící majetkové účtu a pro první rok odpisování musí podnik zařadit DHM a DNM majetek do příslušných odpisových skupin podle ZDP. Dále je zvolen způsob, jakým bude majetek odpisován. (Kovalíková, 2017)

Na konci roku, k 31.12., se spočítají daňové odpisy a vyčíslí se zůstatková cena. Pokud dojde v průběhu roku k vyřazení DHM nebo DNM, který byl zaznamenáván od počátku zdaňovacího období, dochází k daňovému odepsání ve výši jedné poloviny. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ovlivní výsledek základu daně. (Kovalíková, 2017)

3 Zachycení dlouhodobého majetku v daném podniku

V této části bakalářské práce budou aplikovány teoretické poznatky z předešlé části do praxe na podniku expres nápoje s.r.o. U podniku je definováno, jaký dlouhodobý hmotný majetek vlastní, jaká je jeho pořizovací cena a kdy byl tento majetek pořízen. Cílem této části je zvolit takový způsob odpisování, který dokáže v určitých letech odpisování maximálně snížit základ daně, a tím i daňovou povinnost. V úvodu praktické části je nejprve podnik charakterizován a jsou uvedeny důležité informace o podniku. V další části jsou propočítány účetní a daňové odpisy. U účetních odpisů je zvolen nejvhodnější způsob odpisování pro konkrétní majetek. Daňové odpisy se počítají různými způsoby, aby bylo možné zhodnotit, který způsob odpisování je pro podnik nejvýhodnější.

3.1 Charakteristika podniku

Podnik expres nápoje byl založen jako společnost s ručením omezeným v roce 2013, kdy byl také proveden zápis od obchodního rejstříku. Sídlem podniku je Hanychovská 832/37, Liberec III-Jeřáb, 46007 Liberec. Expres nápoje s.r.o. vlastní celkem tři prodejny, které se prezentují jako maloobchod. Předmětem podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Od roku 2014 byl do předmětu podnikání zapsán také prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin. Výroba není příliš specifická pro tuto společnost, hlavním předmětem podnikání je prodej alkoholických a nealkoholických nápojů, které již byly nakoupeny. Podnik dováží zboží, půjčuje výčepní zařízení, na které také poskytuje servis. Jeho cílovými zákazníky nejsou jen koneční spotřebitelé, ale také podnikatelé a maloobchodníci.

Podnik byl založen dvěma fyzickými osobami, kterými jsou Zdeněk Fedor a Petr Hejlek. Zakladatelé jsou také jednateli od vzniku společnosti, kteří na začátku podnikání vložili základní kapitál, který činil celkem 200 000 Kč. Každý společník se zavázal splatit polovinu kapitálu a celá hodnota je již splacena. Podnik je řazen k mikro podnikům v důsledku jeho ročního obrátu, který nepřekračuje stanovenou hranici, nezaměstnává více než 10 zaměstnanců a je nezávislý. (Kraft aj., 2014) Celkový počet zaměstnanců k 31.12.2018 byl 9.

3.2 Dlouhodobý hmotný majetek v podniku

Do dlouhodobého majetku podniku se řadí kancelářský nábytek, dopravní prostředky, výčepní zařízení, notebook a samostatné movité věci a jejich soubory. Z daňového hlediska je podnik povinen řídit se zákonem o daních z příjmů, a podle tohoto zákona se dlouhodobým majetkem rozumí movité věci, které jsou v podniku delší dobu než jeden rok a jejich výše ocenění je vyšší než 40 000 Kč. Takový majetek, který nepřesahuje tuto částku, se účtuje do spotřeby. Podnik není vlastníkem žádného pozemku ani budovy, neboť prostory pro svou činnost má pouze v pronájmu.

3.3 Způsob odpisování v podniku

Podnik počítá daňové i účetní odpisy. Pro správné stanovení daňových odpisů se podnik řídí zákonem o daních z příjmů. Podnik vlastní majetek, který spadá nejčastěji do odpisové skupiny číslo dva. Při pořízení jakéhokoli dlouhodobého hmotného majetku volí podnik rovnoměrný způsob odpisování. Tento způsob si podnik zvolil z důvodu jednoduchosti, kdy umožňuje odpisovat stejnou částku každý rok s výjimkou roku prvního. Podnik vede účetnictví, a tak je povinen počítat také účetní odpisy na základě zákona o účetnictví. Počítání účetních odpisů v podniku by mělo co nejreálněji zobrazovat opotřebení majetku. Snaží se o co nejjednodušší způsob počítání, proto volí rovnoměrné účetní odpisování, u kterého si s ohledem na povahu majetku určí počet let odpisování. Pro některý druh majetku je tento způsob vhodný, u jiného nikoli. Vždy by se měla účetní jednotka snažit pomocí účetních odpisů o co nejreálnější vyjádření opotřebení majetku.

3.4 Konkrétní majetek v podniku

Mezi dlouhodobý hmotný majetek podniku, se kterým se v následující části pracuje, patří osobní automobil Volkswagen Caddy TDI 75HK Proline zařazený do užívání 17.2.2014. Jeho pořizovací cena byla 429 990 Kč. Pro vybavení kanceláře a prodejny byla pořízena kancelářská sestava zkonstruována na míru v hodnotě 74 226 Kč, zařazena do používání 26.3.2013. A přenosný notebook značky Dell XPS 15 (9575) Touch za 44 490 Kč, zařazený do užívání 23.6.2017. Tabulka 5 zachycuje stav majetku podniku v jednotlivých letech.

Tabulka 5 Dlouhodobý hmotný majetek podniku v jednotlivých letech

Rok	Brutto	Korekce	Netto
2013	1 313	263	1 050
2014	1 787	777	1 010
2015	1 787	1 244	543
2016	1 786	1 568	218
2017	1 953	1 782	171

Zdroj: Vlastní zpracování z poskytnutých dat společnosti.

Korekce představuje snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku za jednotlivé roky. V uvedených letech žádné opravné položky v podniku tvořeny nebyly, a tak je hodnota dlouhodobého hmotného majetku ponížena vždy pouze o částku představující odpisy.

3.5 Výpočet účetních odpisů

U každého druhu majetku je zvolen nejvhodnější způsob účetního odpisování, který nejvíce odpovídá jeho reálnému opotřebení, a to jak morálnímu, tak fyzickému. Následující sub – subkapitoly shrnují, jakým nejvhodnějším způsobem odpisy počítat a také poskytuje další informace spojené s odpisováním daného majetku.

3.5.1 Osobní automobil

Vzhledem k tomu, že cílem podniku je vést věrný a poctivý obraz o opotřebení svého majetku, je pro výpočet účetních odpisů nejvhodnější zvolit výkonový způsob odpisování. Tento způsob bere v úvahu počet najetých kilometrů.

V roce pořízení a následující rok byl používán denně 112 km z místa bydliště do místa prodeje a zpět. Automobil naježdil průměrně 20 dní za měsíc. V roce 2016 v důsledku rozšiřování podniku se dojíždění do prodejen zvýšilo a automobil byl využíván průměrně 24 dní měsíčně. Na základě rozhovoru s jednatelem plánuje podnik v roce 2019 a 2020 využívat automobil o polovinu méně než v přecházejících třech letech vzhledem k řízení podniku z domova díky fungující pracovní síle, a tak uvažují pouze občasné dojíždění.

Předpokládaný počet let používání byl stanoven na 72 měsíců. Za dobu životnosti najezdí podnik s osobním automobilem 164 864 km. Tabulka 6 zachycuje průběh odpisování.

Tabulka 6 Výkonové účetní odpisy automobilu

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	429 990	58 436	58 436	371 554
2015	371 554	70 089	128 525	301 465
2016	301 465	84 145	212 670	217 320
2017	217 320	84 150	296 820	133 170
2018	133 170	84 107	380 927	49 063
2019	49 063	42 054	422 981	7 009
2020	7 009	7 009	429 990	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Vzhledem k proměnlivému počtu předpokládaných najetých kilometrů, jsou odpisy dány procentem ke každému roku. V prvním roce je odpis nižší než v roce druhé i přesto, že bylo průměrně najeto stejného počtu kilometrů. Je to dáno tím, že byl automobil zařazen do užívání až od března, a tak byla tato skutečnost zohledněna. Od druhého roku se odpisuje již celý rok. Výjimku tvoří rok 2020, u kterého je odepsána zůstatková cena a vstupní cena k březnu tohoto roku je vynulována.

3.5.2 Kancelářská sestava

Součástí kancelářské sestavy jsou stoly, police, skříně a židle. Zde je možný způsob odepisování pouze z časového hlediska, nikoli výkonového. Vzhledem k povaze majetku je nejvhodnější sledovat lineární účetní odpisy. V odpisovém plánu je stanovena doba odpisování nábytku na 10 let, tedy 120 měsíců. Kancelářská sestava je brána jako soubor movitých věcí, a proto je zde možnost odpisovat sestavu jako celek.

Lineární časový odpis je pro kancelářský nábytek nejvhodnější způsob, neboť nelze říci, kdy se majetek opotřebovává více a kdy méně jako je tomu například u technologií nebo budov. Tento způsob účetního odpisování využívá i podnik. V důsledku zaokrouhlování měsíčního odpisu na celé koruny nahoru, je nutné stanovit odpis za rok 2022 o 54 Kč nižší, než by byl

při použití příslušného vzorce, proto odpis za rok 2022 činí 7 374 Kč, podrobnější informace poskytuje tabulka 7.

Tabulka 7 Lineární účetní odpisy sestavy

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	74 226	5 571	5 571	68 655
2014	68 655	7 428	12 999	61 227
2015	61 227	7 428	20 427	53 799
2016	53 799	7 428	27 855	46 371
2017	46 371	7 428	35 283	38 943
2018	38 943	7 428	42 711	31 515
2019	31 515	7 428	50 139	24 087
2020	24 087	7 428	57 567	16 659
2021	16 659	7 428	64 995	9 231
2022	9 231	7 374	72 369	1 857
2023	1 857	1 857	74 226	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Průběh odpisů se v jednotlivých letech neliší. Výjimku tvoří první a poslední rok odpisování. V prvním roce je zohledněn datum pořízení kancelářské sestavy, a proto je odpisováno pouze devět měsíců. V poslední roce je odepsána částka za poslední tři měsíce.

3.5.3 Pracovní notebook

Pracovní notebook je z účetního hlediska nejvhodnější zařadit do časových odpisů. Počítač je vhodné odpisovat zrychlenou metodou, protože ztrácí největší část své hodnoty na začátku používání. Podle odpisového plánu je doba odpisování stanovena na 60 měsíců. Prodej notebooku před jeho odepsáním společnost neplánuje, proto zde není určena žádná zbytková hodnota. Z tabulky 8 je možné vyčíst velikost odpisů v jednotlivých letech. Tabulka 8 poskytuje také další údaje informující o průběhu odpisování.

Tabulka 8 Zrychlené účetní odpisy notebooku

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	44 990	7 499	7 499	37 491
2018	37 491	13 498	20 997	23 993
2019	23 993	10 498	31 495	13 495
2020	13 495	7 499	38 994	5 996
2021	5 996	4 499	43 493	1 497
2022	4 499	1 497	44 990	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Zrychlené účetní odpisy vyjadřují opotřebovávání vzhledem k povaze notebooku. Odpis za první rok je poloviční z důvodu pořízení majetku v polovině roku. V roce 2018 je odpis nejvyšší a s přibývajícími roky se částka rozpouští do nákladů v nižším poměru až do roku 2022, kdy je notebook z účetního hlediska zcela odepsán.

3.6 Výpočet daňových odpisů

Pro výpočet daňových odpisů jsou propočítány všechny metody daňového odpisování, které lze uplatnit u jednotlivého druhu DHM. U některého majetku jsou počítány pouze rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy, u jiného také rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování.

3.6.1 Osobní automobil

Rovnoměrné daňové odpisování je pro osobní automobil stanoveno na 5 let odpisování, protože je zařazen do druhé účtové skupiny. Pro první rok odpisování je odpisová sazba 11 %, ve druhém roce a v dalších letech 22,25 %. Průběh odpisů a další údaje zobrazuje tabulka 9.

Tabulka 9 Rovnoměrné daňové odpisy automobilu

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	429 990	47 299	47 299	382 691
2015	382 691	95 673	142 972	287 018
2016	287 018	95 673	238 645	191 345
2017	191 345	95 673	334 318	95 672
2018	95 672	95 672	429 990	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z daňového hlediska byl osobní automobil rokem 2018 zcela odepsán a již ho v dalších letech nelze uplatňovat pro daňové účely. Podle § 31 ZDP odst. 2 není možné počítat u osobního automobilu rovnoměrné daňové odpisy s vyšší odpisovou sazbou pro první rok. **Při zrychleném daňovém odpisování** automobilu je v prvním roce odpisování použit koeficient 5 a v dalších letech koeficient 6. V tabulce 10 je uveden průběh odpisů.

Tabulka 10 Zrychlené daňové odpisy automobilu

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	429 990	85 998	85 998	343 992
2015	343 992	137 597	223 595	206 395
2016	206 395	103 198	326 793	103 197
2017	103 197	68 798	395 591	34 399
2018	34 399	34 399	429 990	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

U zrychleného odpisování automobilu jsou odpisy v jednotlivých letech velice proměnlivé. První rok je odepsána nižší částka vzhledem k možnému pořízení majetek v průběhu roku. V druhém roce odpisování je částka odpisu nejvyšší a s přibývajícím roky se odpis postupně snižuje, a to vždy o téměř stejnou částku.

3.6.2 Kancelářská sestava

Podle ZDP se řadí tento majetek do odpisové skupiny číslo dva, odepisován je po dobu pěti let. **Rovnoměrné odpisování** je pro daňové účely dáno odpisovou sazbou. Pro první rok je

to 11 % a pro další roky 22,25 %. Detaily o odpisování rovnoměrným daňovým způsobem jsou uvedeny v tabulce 11.

Tabulka 11 Rovnoměrné daňové odpisy sestavy

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2013	74 226	8 165	8 165	66 061
2014	66 061	16 516	24 681	49 545
2015	49 545	16 516	41 197	33 029
2016	33 029	16 516	57 713	16 513
2017	16 513	16 513	74 226	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Průběh odpisů je konstantní kromě odpisu v prvním roce, kdy je použita nižší odpisová sazba, a to o více než polovinu odpisové sazby využívané pro roky následující. V důsledku zaokrouhlování odpisů na celé koruny nahoru, se zůstatková cena na konci roku 2016 rovná 16 513 Kč. Roční odpis za rok 2017 proto vychází o 3 Kč méně, než by byla vypočítaná hodnota tohoto majetku. Je důležité toto respektovat a odepsat pouze částku odpovídající, aby se při odepsání celého majetku zůstatková cena rovnala nule.

U kancelářské sestavy je možné uplatnit **rovnoměrný daňový odpis zvýšený v prvním roce odpisování o 10 %**. Sestava spadá do odpisové skupiny číslo dva a pro první rok odpisování je odpisová sazba 21 % a v dalších letech 19,75 %. Tabulka 12 zobrazuje skutečnosti, které nastaly během odpisování v jednotlivých letech.

Tabulka 12 Rovnoměrné daňové odpisy sestavy se zvýšením

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	74 226	15 588	15 588	58 638
2014	58 638	14 660	30 248	43 978
2015	43 978	14 660	44 908	29 318
2016	29 318	14 660	59 568	14 658
2017	14 658	14 658	74 226	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při porovnání rovnoměrného daňového odpisování a rovnoměrného daňového odpisování se zvýšeným odpisem o 10 % v prvním roce, je zřejmé, že první rok odpisování se liší téměř o polovinu. V dalších letech je hodnota majetku rozpuštěna do nákladů rovnoměrně. Odpis za první rok je zároveň nejvyšším odpisem při použití zvýšené odpisové sazby o 10 %. Za rok 2017 je odpis nižší o 2 Kč, než by byla jeho skutečná výše odpisů při dodržení vzorce.

Při výpočtu **zrychlených daňových odpisů** je postupováno opět podle stanoveného vzorce a koeficientu pro daný rok odpisování. V prvním roce odpisování je počítáno s koeficientem 5, v dalších letech s koeficientem 6. V tabulce 13 jsou uvedeny odpisy za příslušný rok a další informace o průběhu odpisování.

Tabulka 13 Zrychlené daňové odpisy sestavy

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	74 226	14 846	14 846	59 380
2014	59 380	23 752	38 598	35 628
2015	35 628	17 814	56 412	20 868
2016	20 868	13 912	70 324	3 902
2017	3 902	3 902	74 226	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Ve druhém roce, kdy je již zohledněn celý rok odpisování, dosahuje odpis nejvyšší hodnoty. Od tohoto roku odpisy v jednotlivých letech klesají a za rok 2017 je odepsána poslední nejnižší částka kancelářské sestavy.

U tohoto druhu majetku je možné použít **zrychlený daňový odpis zvýšený v prvním roce odpisování o 10 %**. Postup je stejný jako u klasického zrychleného daňového způsobu odpisování, jediná změna nastává v prvním roce, kdy se k odpisu přičte 10 % ze vstupní ceny. Průběh odpisů a další informace jsou uvedeny v tabulce 14.

Tabulka 14 Zrychlené daňové odpisy sestavy se zvýšením

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	74 226	22 267	22 269	51 957
2014	51 957	20 783	43 052	31 174
2015	31 174	15 587	58 639	15 587
2016	15 587	10 392	69 031	5 195
2017	5 195	5 195	74 226	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Počítání zrychlených odpisů se zvýšeným odpisovým koeficientem v prvním roce o 10 % ovlivnilo celý průběh rozpouštění hodnoty kancelářské sestavy do nákladů. V prvním roce odpisování je částka odpisu nejvyšší a postupně se snižuje. Rozdíl velikosti odpisů je mezi rokem 2013 a 2014 nejmenší. Od roku 2014 se odpis každým rokem snižuje o téměř stejnou částku. K roku 2017 byla celá hodnota kancelářské sestavy odepsána.

3.6.3 Pracovní notebook

Tento notebook se řadí do odpisové skupiny číslo jedna a doba odpisování je 3 roky. **Pro rovnoměrné daňové odpisy** je odpisová sazba stanovena na 20 %, v dalších letech je tato sazba 40 %. Celý průběh odpisování pracovního notebooku je uveden v tabulce 15.

Tabulka 15 Rovnoměrné daňové odpisy notebooku

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	44 490	8 898	8 898	35 592
2018	35 592	17 796	26 694	17 796
2019	17 796	17 796	44 490	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pracovní notebook je odpisován po dobu tří let, ve kterých jsou rovnoměrně rozloženy odpisy ve druhém a třetím roce. V prvním roce je odpis o polovinu nižší než v letech následujících.

U pracovního notebooku lze využít **rovnoměrné daňové odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování o 10 %**, které jsou popsány v tabulce 16. Notebook je zařazen do odpisové skupiny číslo 1 a odpisová sazba pro první rok činí 30, v dalších letech je sazba stanovena na 35.

Tabulka 16 Rovnoměrné daňové odpisy notebooku se zvýšením

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	44 990	13 497	13 497	31 493
2018	31 493	15 747	29 244	15 746
2019	15 746	15 746	44 990	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rozdíl odpisu za první a druhý rok není tak vysoký jako při využití klasického rovnoměrného daňového způsobu odpisování, a přesto je v dalších letech odpisována stále vysoká částka. Odpis za rok 2019 je o 1 Kč nižší než odpis za rok 2018 v důsledku zaokrouhlování. Při **zrychleném daňovém odpisování** u notebooku je použit v prvním roce koeficient 3, pro další roky je to koeficient 4. Výše odpisů, opravek a další informace zobrazuje tabulka 17.

Tabulka 17 Zrychlené daňové odpisy notebooku

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	44 990	14 997	14 997	29 993
2018	29 993	19 996	34 993	9 997
2019	9 997	9 997	44 990	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Jak se dá již z předchozího zrychleného odpisování u jednotlivých položek majetku předpokládat, v prvním roce je výše odpisu nižší než v roce druhém. V roce 2019 je odepsána zbývající částka, která představuje nejnižší odpis za celou dobu odpisování.

U pracovního notebooku je možnost využít také **zvýšeného zrychleného daňového odpisování v prvním roce o 10 %**. K odpisu za rok 2017 se přičte 10 % ze vstupní ceny, což činí celkový odpis za tento rok. V tabulce 18 je uveden přehled těchto odpisů za jednotlivé roky.

Tabulka 18 Zrychlené daňové odpisy notebooku se zvýšením

Rok	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	44 990	19 496	19 496	25 494
2018	25 503	16 996	16 996	8 498
2019	8 498	8 498	8 498	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Použití zrychleného daňového odpisování se zvýšeným odpisem v prvním roce zapříčinilo nejvyšší odpis za celou dobu odpisování pracovního notebooku. Další rok je částka odpisu o něco nižší. Odpis za rok 2019 se liší o polovinu oproti odpisu v roce předcházejícím.

4 Komparace vlivu rozdílného zachycení dlouhodobého hmotného majetku na základ daně

Při rozhodování, který způsob odpisování je nejvhodnější, bývá komplikovanější, než se může na první pohled zdát. U účetních odpisů je zvolena nejvhodnější metoda, která vyjadřuje reálné zobrazení hodnoty majetku v důsledku opotřebení. Pro zvolení nejvhodnějšího způsobu daňového odpisování jsou mezi sebou porovnány různé způsoby, protože právě tyto odpisy jsou daňově uznatelné a účetní jednotky si je mohou odečíst od základu daně. Každý z těchto způsobů představuje jinou výši odpisů v jednotlivých letech. Podle Kozlovské (2015) je při volbě nejvhodnější metody odpisování nutné vzít v úvahu následující kritéria: co podnik provozuje za činnost, v jakém se pohybuje odvětví, jaký typ majetku odpisuje, jaká je ekonomická situace v podniku, investiční strategie, možnosti společnosti.

4.1 Osobní automobil

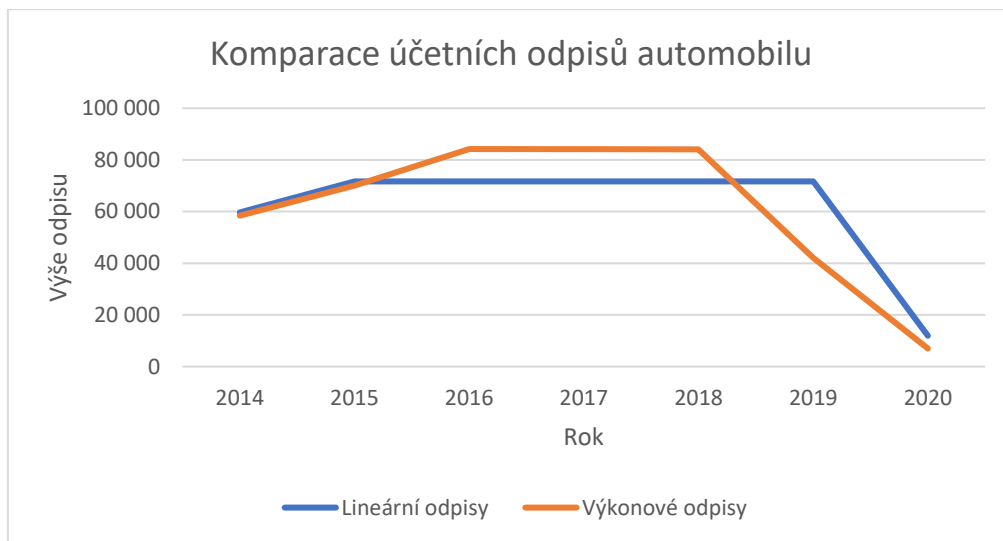
V podniku je pro **účetní odpisování** zvolena metoda **lineárních odpisů**, která ale opotřebení tohoto majetku nezobrazuje v reálných číslech. Proto byly počítány **výkonové účetní odpisy**, které tuto skutečnost zohledňují. Rozdíl mezi těmito lineárními a výkonnými účetními odpisy zachycuje tabulka 19.

Tabulka 19 Komparace účetních odpisů automobilu

Rok	Lineární účetní odpisy (skutečné)	Výkonové účetní odpisy	Rozdíl
2014	59 721	58 436	1 285
2015	71 665	70 089	1 576
2016	71 665	84 145	-12 480
2017	71 665	84 150	-12 485
2018	71 665	84 107	-12 442
2019	71 665	42 054	29 611
2020	11 944	7 009	4 935

Zdroj: Vlastní zpracování.

V prvních dvou letech odpisování automobilu se od sebe odpisy lineární a výkonové příliš neliší. V roce 2016 až 2018 je zjištěný rozdíl v těchto letech mezi oběma způsoby v téměř stejné linii. V těchto letech jsou výkonové odpisy výrazněji vyšší než odpisy lineární. Rok 2019 a 2020 je u výkonových odpisů naopak slabší oproti lineárnímu způsobu odpisování. Rozdíly zachycuje obrázek 1.



Obrázek 1 Komparace účetních odpisů automobilu

Zdroj: Vlastní zpracování.

Lineární způsob účetního odpisování zohledňuje v roce 2014 začátek a v roce 2020 konec odpisování v průběhu roku. V následujících letech je odpisována stejně velká částka majetku, ale měsíční odpis je v každém roce stejný. Tento způsob účetního odpisování je nevhodný pro vyjádření skutečného opotřebení. Automobil je nejvhodnější odpisovat podle počtu najetých kilometrů v jednotlivých letech – výkonovou metodou. Tato metoda představuje nejlepší způsob, jakým lze vyjádřit opotřebení majetku této povahy.

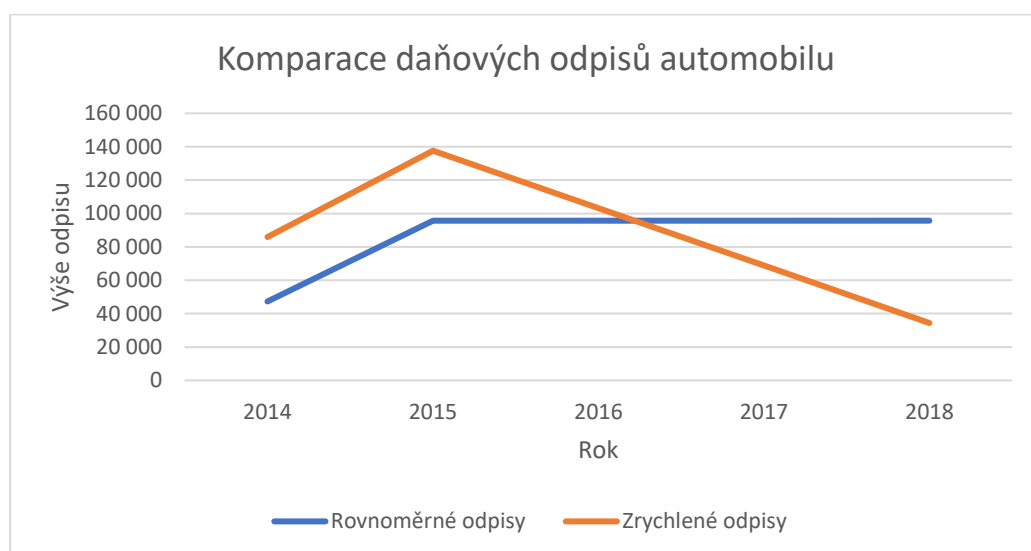
Z daňového hlediska je pro počítání odpisů osobního automobilu možné zvolit buď **rovnoměrný daňový způsob** odpisování, nebo **zrychlený**. Tabula 20 zachycuje rozdíl mezi těmito dvěma možnostmi.

Tabulka 20 Komparace daňových odpisů automobilu

Rok	Rovnoměrné odpisy	Zrychlené odpisy	Rozdíl
2014	47 299	85 998	-38 699
2015	95 673	137 597	-41 924
2016	95 673	103 198	-7 525
2017	95 673	68 798	31 875
2018	95 672	34 399	61 273

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při porovnávání těchto dvou daňových způsobů odpisování dochází každý rok k výrazné změně. Rozdíl těchto odpisů je v každém roce různě vysoký, a to jaký způsob bude v podniku zvolen, může velice ovlivnit výši základu daně v jednotlivých letech. Rozdíly těchto dvou typů daňových odpisů znázorňuje obrázek 2.



Obrázek 2 Komparace daňových odpisů automobilu

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při využití rovnoměrných odpisů klesá hodnota majetku každým rokem stejně, až na rok první. V prvním roce rovnoměrného daňového odpisování se používá odlišná odpisová sazba v důsledku pořízení a zařazení majetku kdykoli během roku. V případě zrychlených odpisů je rozpouštění hodnoty majetku do nákladů odlišné. V prvním roce je opět kvůli možnému zařazení majetku v kterémkoli měsíci daného roku nastaven nižší koeficient než v letech následujících. Pro rok 2015 je odpis u zrychlených daňových odpisů nejvyšší

a s přibývajícími lety pozvolna klesá. Dá se říci, že za tři pětiny doby odpisování je odepsáno 76 % majetku při použití této odpisové metody. V případě rovnoměrného způsobu je to pouze 55,5 %. Tabulka 21 ukazuje, kolik se dá ušetřit na dani při různém způsobu odpisování v jednotlivých letech u osobního automobilu.

Tabulka 21 Ušetřeno na dani v jednotlivých letech u automobilu

Rok	Rovnoměrné odpisy	Zrychlené odpisy	Rozdíl
2014	8 986,81	16 339,62	-7 352,81
2015	18 177,87	26 143,43	-7 965,56
2016	18 177,87	19 607,62	-1 429,75
2017	18 177,87	13 071,62	5 106,25
2018	18 177,68	6 535,81	11 614,87

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při odpisování rovnoměrným způsobem lze v letech 2015-2018 ušetřit každoročně na dani 18 177,87 Kč. Zatímco v prvním roce odpisování je možnost ušetřit pouze necelou polovinu této částky. U zrychleného způsobu je možné nejvíce ušetřit ve druhé roce odpisování. S nadcházejícími roky lze ušetřit vždy o 6 535,81 Kč méně. Sloupec, který uvádí rozdíl mezi způsoby daňového odpisování, ukazuje, o kolik lze u rovnoměrných odpisů ušetřit oproti zrychlenému odpisování.

4.2 Kancelářská sestava

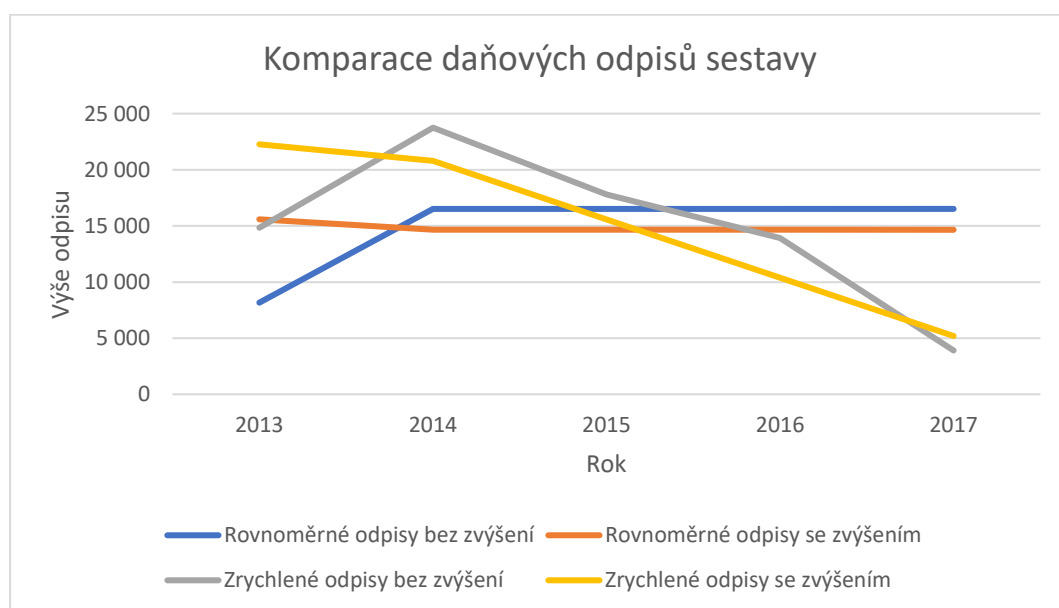
U kancelářské sestavy byl ponechán stejný způsob **účetních odpisů** jako má společnost, a to **lineární**. Tento způsob nejlépe zachycuje průběh opotřebovávání majetku. Kancelářská sestava představuje nábytek, u kterého není možné určit, kdy se opotřebovávání více a kdy méně. Z tohoto důvodu je stanoven každoroční odpis rovnoměrně vzhledem k počtu odpisovaných měsíců v daném roce. Kancelářskou sestavu lze **daňově odpisovat čtyřmi způsoby**, které zobrazuje následující tabulka 22 a obrázek 3.

Tabulka 22 Komparace daňových odpisů sestavy

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy			Zrychlené daňové odpisy		
	bez zvýšení	se zvýšením	rozdíl	bez zvýšení	se zvýšením	Rozdíl
2013	8 165	15 588	-7 423	14 846	22 269	-7 423
2014	16 516	14 660	1 850	23 752	20 783	2 969
2015	16 516	14 660	1 850	17 814	15 587	2 227
2016	16 516	14 660	1 850	13 912	10 392	3 520
2017	16 513	14 658	1 855	3 902	5 195	-1 293

Zdroj: Vlastní zpracování.

V tabulce 22 jsou mezi sebou porovnány rovnoměrné daňové odpisy bez zvýšení a se zvýšením a také zrychlené daňové odpisy bez zvýšení a se zvýšením. Každá z těchto dvou kombinací je porovnána a je uveden rozdíl mezi těmito dvěma metodami.



Obrázek 3 Komparace daňových odpisů sestavy

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rovnoměrné odpisy bez zvýšení představují konstantní průběh odpisů v jednotlivých letech. Výjimku představuje rok 2013, ve kterém je odpis téměř o polovinu nižší než v letech následujících. Díky zvýšenému odpisu v prvním roce rovnoměrného odpisování je celý průběh odpisování téměř stejný. Odpis v prvním roce je vyšší pouze o 928 Kč.

U zrychleného způsobu odpisování se objevuje nižší odpis v prvním roce, ve druhém roce je odpis nejvyšší ze všech možných daňových odpisů. Od druhého roku odpisy postupně klesají. Zajímavý je průběh zrychlených odpisů se zvýšením, neboť připadá nejvyšší odpis na první rok. O něco málo je nižší odpis ve druhém roce a od této doby klesá odpisovaná částka pravidelně o stejnou sumu, a to 5 195 Kč. Výše daňového odpisu je daňově uznatelný náklad a od základu daně se odečítá, a snižuje tak daňovou povinnost. Při zohlednění 19% sazby daně z příjmů právnických osob, lze vyčíslit, kolik je možné ve skutečnosti ušetřit na dani v jednotlivých letech. To ukazuje tabulka 23.

Tabulka 23 Ušetřeno na dani v jednotlivých letech u sestavy

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy			Zrychlené daňové odpisy		
	bez zvýšení	se zvýšením	rozdíl	bez zvýšení	se zvýšením	Rozdíl
2013	1 551,35	2 961,72	-1 410,37	2 820,74	4 231,11	-1 410,37
2014	3 138,04	2 785,40	352,64	4 512,88	3 948,77	564,11
2015	3 138,04	2 785,40	352,64	3 384,66	2 961,53	423,13
2016	3 138,04	2 785,40	352,64	2 643,28	1 974,48	668,8
2017	3 137,47	2 785,02	352,45	741,38	987,05	-245,67

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rovnoměrného daňového odpisování bez zvýšení a se zvýšením se výrazně liší v prvním roce odpisování, kdy je rozdíl mezi těmito dvěma metodami největší. V dalších letech je rozdíl vždy o stejně vysokou částku s výjimkou posledního roku, který je ovlivněn zaokrouhlováním. U zrychlených daňových odpisů je rozdíl bez zvýšení a se zvýšením v každém roce jiný a různě kolísá. Největší částku lze ušetřit na dani v druhém roce odpisování při využití zrychlených daňových odpisů bez zvýšení.

4.3 Pracovní notebook

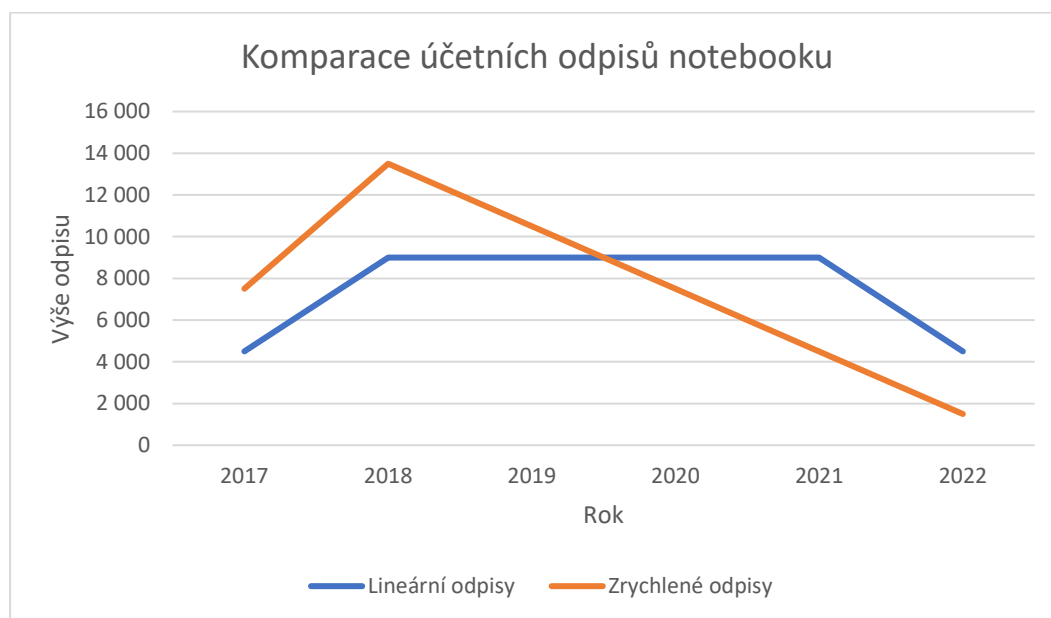
V podniku jsou **účetní odpisy** počítány **lineárním způsobem**, který ale není pro tento druh majetku příliš vhodný. V důsledku ztracení největší hodnoty pracovního notebooku na začátku pořízení, jsou vhodnější variantou **zrychlené odpisy**. Porovnání těchto dvou typů odpisů znázorňuje tabulka 24.

Tabulka 24 Komparace účetních odpisů notebooku

Rok	Lineární odpisy (skutečné)	Zrychlené odpisy	Rozdíl
2017	4 499	7 499	3 000
2018	8 998	13 498	4 500
2019	8 998	10 498	1 500
2020	8 998	7 499	-1 499
2021	8 998	4 499	-4 499
2022	4 499	1 497	-3 002

Zdroj: Vlastní zpracování.

U skutečných odpisů, které jsou počítány podnikem, není zohledněno morální zastarávání stejně tak jako fyzické opotřebení. Zrychlený způsob účetního odpisování tyto skutečnosti zohledňuje, a dokáže tak zachytit opotřebení co nejreálněji. V prvních třech letech je zrychleným způsobem odpisována vyšší částka než u způsobu lineárního, v následujících třech letech je tento efekt opačný a vyšší jsou odpisy lineární. Zajímavý je také rozdíl mezi těmito způsoby odpisování, který se v druhé části objevuje téměř stejně jako v první trojici čísel, a to v zrcadlové podobě se znaménkem mínus. Zrcadlový efekt je zřejmý z obrázku 4.



Obrázek 4 Komparace účetních odpisů notebooku

Zdroj: Vlastní zpracování.

Průběh lineárních účetních odpisů je v prvním a posledním roce odpisování poloviční oproti rokům 2018-2021. Na začátku a na konci lineárního odpisování je využita pouze polovina vzhledem k zařazení majetku do užívání v průběhu roku. Pokud by byl pracovní notebook zařazen do užívání k 1.1.2017, konec odpisování by byl k 31.12. 2021, a to v plné výši odpisu jak na začátku, tak na konci odpisování. V tomto případě by křivka lineárních odpisů byla vodorovná jako v letech 2018-2021. U zrychlených odpisů je zřejmé, že první rok odpisování je stanoven příslušným koeficientem a tento odpis je shodný s odpisem za rok 2020. V druhém roce odpisování je odepsána nejvyšší část majetku. Od roku 2019 odpisy každým rokem klesají a nejnižší odpis je v posledním roce odpisování. Z obrázku 4 je zřejmé, že lineární odpisy nepředstavují reálné opotřebení notebooku vzhledem k jeho povaze. Oproti tomu zrychlené odpisy tuto skutečnost zohledňují a jsou ideální volbou při účetním odpisování.

Tabulka 25 Komparace daňových odpisů notebooku

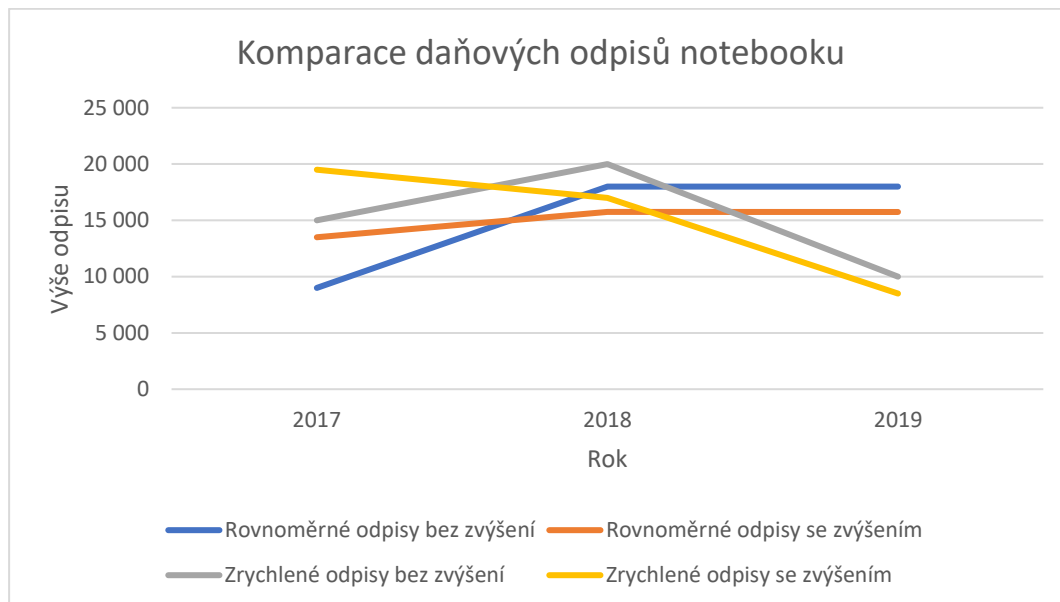
Rok	Rovnoměrné daňové odpisy			Zrychlené daňové odpisy		
	bez zvýšení	se zvýšením	rozdíl	bez zvýšení	se zvýšením	Rozdíl
2017	8 998	13 497	-4 499	14 997	19 496	-4 499
2018	17 996	15 747	2 249	19 996	16 996	3 000
2019	17 996	15 746	2 250	9 997	8 498	1 499

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z tabulky 25 vyplývá, že pro odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování je částka odpisu v prvních letech vyšší než částka při počítání odpisu klasickým způsobem. Daňové odpisy snižují základ daně, proto čím vyšší je odpis v daném roce, tím nižší základ v daném roce podnik má. S tím souvisí i daňová povinnost, která se buď zvýší, nebo sníží. V dalších letech odpisování jsou odpisy se zvýšením nižší oproti klasickému počítání odpisů jak rovnoměrných, tak zrychlených. Porovnáním účetních odpisů s jednotlivými způsoby daňových odpisů je možné zjistit, jak ovlivní v daném roce základ daně dlouhodobý hmotný majetek podniku.

Při porovnávání různých daňových způsobů odpisování je jasné, že žádný z těchto způsobů v konečném výsledku základ daně a tím daňovou povinnost nesníží. Tímto porovnáním podnik získává pohled na to, v jakém roce dokáže základ daně snížit nejvíce a kdy naopak

toto opotřebení rozpouští do nákladů po nižších částkách. Nejvyšším možným odpisem, který lze odečíst je zrychlený daňový odpis bez zvýšení ve druhém roce odpisování. Průběh všech čtyř možných způsobů odpisování pracovního notebooku shrnuje obrázek 5.



Obrázek 5 Komparace daňových odpisů notebooku

Zdroj: Vlastní zpracování.

Vzhledem k tomu, že se pracovní notebook odpisuje pouze tři roky, částky rozpuštěné do nákladů v jednotlivých letech jsou v poměru vstupní ceny vysoké. Nejvyšší odpis připadá na rok 2018 u zrychlených odpisů bez zvýšení. Nejnižší odpis představuje rok 2019 u zrychleného způsobu se zvýšením. Nejmenší rozdíl mezi jednotlivými odpisy je rovnoměrné odpisování se zvýšením, které v obrázku 5 znázorněno téměř jako vodorovná křivka. Největší rozdíl je naopak u zrychleného odpisování se zvýšením, kdy je rozdíl mezi nejnižším a nejvyšším odpisem 9 999 Kč.

Tabulka 26 Ušetřeno na dani v jednotlivých letech u notebooku

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy			Zrychlené daňové odpisy		
	bez zvýšení	se zvýšením	rozdíl	bez zvýšení	se zvýšením	Rozdíl
2017	1 709,62	2 564,43	-854,81	2 849,43	3 704,24	-854,81
2018	3 419,24	2 991,93	427,31	3 799,24	3 229,24	570
2019	3 419,24	2 991,74	427,50	1 899,43	1 614,62	284,81

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 26 vyčísľuje, kolik je podnik schopen ušetřit na dani v jednotlivých letech při zvoleném způsobu daňového odpisování. Odpis připadající na jednotlivý rok byl vynásoben procentní sazbou daně z příjmů právnických osob, který činí 19 %. Nejvyšší částka, která lze na dani ušetřit, je při zrychleném odpisování bez zvýšení v druhém roce odpisování. Obdobně je na tom zrychlené odpisování se zvýšením, které dokáže ušetřit nejvíce v prvním roce odpisování. U rovnoměrného daňového odpisování bez zvýšení je možné v prvním roce ušetřit polovinu toho, co lze ušetřit v letech následujících. Rovnoměrné odpisy se zvýšením mají mezi sebou rozdíl v prvním a druhém roce velmi malý. V posledním roce odpisování zde žádný rozdíl není a částka, kterou je možné ušetřit je stejně vysoká jako v druhém roce.

4.4 Celková úspora na dani při využití daňových odpisů

U každého druhu majetku byl zvolen jeden ze způsobů daňového odpisování, který určuje, kolik je možné ušetřit na dani v jednotlivých letech. Pro osobní automobil byl rovnoměrný způsob daňového odpisování, pro kancelářskou sestavu rovnoměrný daňový odpis se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování na pracovní notebook připadá zrychlený odpis. Pro vyčíslení celkové sumy, která lze na dani ušetřit, byly sečteny částky těchto odpisů za každý rok. Výslednou možnou úsporu ukazuje tabulka 27.

Tabulka 27 Celkem ušetřeno na dani

Rok	Automobil rovnoměrný odpis bez zvýšení	Sestava rovnoměrný odpis se zvýšením	Notebook zrychlený odpis	Celkově ušetřeno na dani
2013	X	2 961,72	X	2 961,72
2014	8 986,81	2 785,40	X	11 772,21
2015	18 177,87	2 785,40	X	20 963,27
2016	18 177,87	2 785,40	X	20 963,27
2017	18 177,87	2 785,02	2 849,43	23 812,32
2018	18 177,68	X	3 799,24	21 976,92
2019	X	X	1 899,43	1 899,43

Zdroj: Vlastní zpracování.

Velikost úspory je ovlivněna zvolenou metodou u konkrétního majetku a také tím, kdy byl majetek pořízen a jak dlouho je odpisován. Největší možnou částku, která lze na dani ušetřit, představuje rok 2017, kdy se jako jediný rok odpisuje každý druh majetku zároveň. Naopak nejmenší možnou úsporu slibuje rok 2019, ve kterém se již automobil ani kancelářská sestava daňově neodpisují.

5 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Aby mohla být komparace kompletní, je vhodné porovnat účetní a daňové odpisy, jejichž rozdíl ovlivňuje základ daně. Pro tyto účely byly počítány nejvhodnější účetní odpisy odpovídající reálnému opotřebení vzhledem k povaze majetku. Vybrané účetní odpisy jsou následně porovnány s různými druhy odpisů daňových, tak aby vyjadřovaly rozdílný vliv na základ daně.

5.1 Osobní automobil

Pro osobní automobil byly vybrány výkonové účetní odpisy, které jsou následně porovnány s rovnoměrnými a zrychlenými daňovými odpisy. Porovnání těchto dvou kombinací odpisů zobrazuje tabulka 28.

Tabulka 28 Komparace účetních a daňových odpisů automobilu

Rok	Výkonové účetní a rovnoměrné daňové	Výkonové účetní a zrychlené daňové
2014	11 137	-27 562
2015	-25 584	-67 508
2016	-11 528	-19 053
2017	-11 523	15 352
2018	-11 566	49 708
2019	42 054	42 054
2020	7 009	7 009

Zdroj: Vlastní zpracování.

Výrazný rozdíl mezi dvěma metodami daňového odpisování je zřetelný již v prvním roce odpisování. Rovnoměrný způsob odpisování základ daně zvyšuje, na rozdíl od zrychlené metody, která snižuje povinnost k dani. Výhodnější způsob ve druhém roce představuje opět zrychlený způsob, který slibuje snížit základ daně o nejvyšší možnou částku. Rovnoměrné odpisy od roku 2016 do roku 2018 snižují daňovou povinnost o téměř stejnou částku. Zrychlené odpisy v těchto letech výrazně kolísají a od roku 2017 již základ daně nedokážou snížit. Naopak rovnoměrné daňové odpisy jsou schopné snižovat základ daně až do roku

2018. Rok 2019 a 2020 se u jednotlivých metod neliší a představují stejnou částku zvyšující výsledek hospodaření.

5.2 Kancelářská sestava

Porovnání účetních odpisů lineárních a daňových odpisů zrychlených v letech odpisování 2013 až 2023 shrnuje tabulka 29.

Tabulka 29 Komparace účetních a daňových odpisů sestavy

Rok	Lineární účetní a rovnoměrné daňové	Lineární účetní a rovnoměrné daňové se zvýšením	Lineární účetní a zrychlené daňové	Lineární účetní a zrychlené daňové se zvýšením
2013	-2 594	-10 017	-9 275	-16 696
2014	-9 088	-7 232	-16 324	-13 355
2015	-9 088	-7 232	-10 386	-8 159
2016	-9 088	-7 232	-6 484	-2 964
2017	-9 085	-7 230	3 526	2 233
2018	7 428	7 428	7 428	7 428
2019	7 428	7 428	7 428	7 428
2020	7 428	7 428	7 428	7 428
2021	7 428	7 428	7 428	7 428
2022	7 374	7 374	7 374	7 374
2023	1 857	1 857	1 857	1 857

Zdroj: Vlastní zpracování.

U kancelářské sestavy je rozdíl možné zachytit pouze v první polovině odpisování, kdy jsou počítány jak účetní, tak daňové odpisy. V druhé polovině je u všech metod stejně velká částka přičítající se k základu daně, neboť jsou počítány pouze účetní odpisy a daňové odpisy končí rokem 2017. Nejvyšší možnou částku, která lze odečíst, je u zrychleného daňového odpisování se zvýšeným odpisem v prvním roce o 10 %. U tohoto způsobu lze snižovat základ daně až do roku 2016. Od roku 2017 lze již pouze zvyšovat daňovou povinnost.

5.3 Pracovní notebook

V tabulce 30 jsou uvedeny výkonové účetní odpisy a jejich porovnání s možnými způsoby daňového odpisování za celou dobu životnosti pracovního notebooku.

Tabulka 30 Komparace účetních a daňových odpisů notebooku

Rok	Výkonové účetní a rovnoměrné daňové	Výkonové účetní a rovnoměrné daňové se zvýšením	Výkonové účetní a zrychlené daňové	Výkonové účetní a zrychlené daňové se zvýšením
2017	-1 499	-5 998	-7 498	-11 997
2018	-4 498	-2 249	-6 498	- 3 498
2019	-7 498	-5 248	501	2 000
2020	7 499	7 499	7 499	7 499
2021	4 499	4 499	4 499	4 499
2022	1 497	1 497	1 497	1 497

Zdroj: Vlastní zpracování.

U pracovního notebooku je možné vybírat až ze čtyř způsobů daňového odpisování. Tyto způsoby spolu s výkonovými účetními odpisy umožňují snižovat či zvyšovat základ daně rozdílně v jednotlivých letech. Nejvíce lze snížit základ daně s využitím zrychleného daňového odpisování se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování. Takto vysoká částka ale představuje možnost snižování daně pouze v prvních dvou letech. Od čtvrtého roku odpisování majetku se již daňových odpisů využít nedá a od roku 2020 do roku 2022 se jedná již pouze o účetní odpisy a velikost odpisů zvyšující základ daně je stejná.

5.4 Celkový vliv účetních a daňových odpisů na základ daně

Při počítání účetních a daňových odpisů je nutné sledovat, kdy rozdíl mezi těmito odpisy základ daně zvyšují a kdy ho snižují. U účetních odpisů lze předpokládat, že jsou počítány delší nebo kratší dobu oproti daňovému způsobu odpisování. Tato skutečnost je zohledněna v tabulce 31 a vyčísluje celkové odpisy za jednotlivý rok odpisování. Pro automobil byla zvolena kombinace zrychlených účetních a rovnoměrných daňových odpisů, pro kancelářskou sestavu kombinace lineárních účetních a rovnoměrných daňových odpisů se

zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování. Pro pracovní notebook byly zvoleny výkonové účetní a zrychlené daňové odpisy.

Tabulka 31 Celkový vliv účetních a daňových odpisů na základ daně

Rok	Automobil	Sestava	Notebook	Odpis zvyšující nebo snižující ZD
2013	X	-10 017	X	-10 017
2014	11 137	-7 232	X	3 905
2015	-25 584	-7 232	X	-32 816
2016	-11 528	-7 232	X	-18 755
2017	-11 523	-7 230	-7 498	-26 251
2018	-11 566	7 428	-6 498	-10 636
2019	42 054	7 428	501	49 983
2020	7 009	7 428	7 499	21 936
2021	X	7 428	4 499	11 927
2022	X	7 374	1 497	8 871
2023	X	1 857	X	1 857

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 31 zobrazuje průběh odpisů v jednotlivých letech, které budou buď přičítány, nebo odčítány od základu daně. U těchto druhů majetku jsou četní používány po dobu delší, než je stanoveno v ZDP. Tomu také odpovídají výsledné odpisy snižující a zvyšující základ daně. Zprvu je možné základ daně snižovat. Rok 2019 s sebou ale přináší změnu a do roku 2023 dochází pouze ke zvyšování základu daně. Co by dokázalo toto břemeno rozložit, by mohl být nově pořízený dlouhodobý majetek, který by byl schopný díky daňovým odpisům snižovat základ daně.

Závěr

Cílem této práce bylo hlouběji porozumět problematice dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska. Upevnit tyto poznatky pomocí praktických výpočtů a následně vyvodit závěry pro podnik expres nápoje s.r.o.

Účetní a daňový pohled na dlouhodobý majetek je upraven jiným zákonem, proto se také účetní a daňové rozdělení tohoto majetku liší. Daňové odpisy umožňují snížit základ daně a rozložit daňové břemeno do jednotlivých let odpisování. V některých letech jsou odpisy vyšší, v jiných letech nižší a jejich průběh může různě kolísat, nebo být lineární. Celý průběh závisí na vybraném způsobu odpisování a také na dalších faktorech jako je například technické zhodnocení. Účetní odpisy slouží k zachycení reálného opotřebení majetku. S tímto cílem by měly být také počítány, proto je tato skutečnost v celé práci zohledněna a snaží se poskytnout co nejreálnější pohled na opotřebení majetku. U daňových odpisů byly počítány rovnoměrné a zrychlené odpisy podle zákona o daních z příjmů. U způsobů daňového odpisování je možné v některých případech uplatnit také zvýšený odpis v prvním roce.

V praktické části se pracovalo s majetkem podniku expres nápoje s.r.o. Po sumarizaci výsledků se nedá obecně říci, který způsob odpisování je pro podnik nejvýhodnější. Vždy se ve výsledku za celou dobu odpisování účetní jednotky dostanou ke stejnému snížení základu daně a tím daňové povinnosti. Podnik by proto měl sledovat, v jakém roce chce svůj dlouhodobý majetek rozpustit do nákladů ve vyšší částce a kdy bude uplatňovat náklady nižší. Podnik expres nápoje s.r.o. by se měl zaměřit zejména na počítání účetních odpisů, které reálně vyjadřují opotřebení majetku. Uvažovat by měl především o dvou věcech: zda chce minimalizovat případnou ztrátu, nebo snižovat zisk, a tím daňovou povinnost. V případě vykazování ztráty podniku automaticky nevzniká daňová povinnost. Tuto ztrátu lze uplatnit v následujících pěti letech jako odčitatelnou položku od základu daně. Rozhodování by také ovlivnilo případnou aktuální velikost ztráty či zisku.

Rovnoměrný způsob daňového odpisování, který využívá podnik se jeví jako optimální vzhledem k tomu, že poslední tři roky svého podnikání vykazuje zisk, který každým rokem stoupá, ale nejedná se o žádná vysoká čísla. Zrychleného způsobu odpisování by bylo vhodné využít, pokud by podnik v budoucnu kupoval dlouhodobý majetek a předpovídal by,

že v následujících letech dojde k výraznému zvýšení základu daně. Ten by mohl pomocí vhodného způsobu odpisování majetku v prvních letech výrazně snížit.

Pro podnik expres nápoje s.r.o. je tato práce náhledem na to, jak moc dokáže zvolený způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku ovlivnit základ daně v jednotlivých letech. Důležité pro podnik je si uvědomit, který způsob daňového odpisování pro něho představuje nejvhodnější rozložení daňového břemena. Zvolený způsob nelze v průběhu účtování měnit, a proto se vyplatí před zařazením nově nakoupeného majetku pečlivě zvážit každou variantu, kterou je možné využít.

Seznam použité literatury

- Česko. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: *Finanční zpravodaj číslo 11-12/1/2003*. 2003. ISSN-0322-9653.
- Česko. Vyhláška č. 500/2002 Sb. 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*. 2002, částka 174, s. 9690. ISSN 1211-1244.
- Česko. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2820. ISSN 1211-1244.
- Česko. Zákon České národní rady č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmu. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117. ISSN 1211-1244.
- CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ a aj. 2018. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-121-5.
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. 2017. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. vyd. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-55-7.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. 2017. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-074-4.
- KOVANICOVÁ, Dana. 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Trizonia. ISBN 978-80-7273-169-5.
- KOZLOVSKA, Ieva. 2015. *The impact of long-lived non-financial assets depreciation/amortization method on financial statements*. Copernican Journal of Finance & Accounting [online]. 2015(2), 19 [cit. 2019-03-15]. ISSN 2300-3065.
Dostupné také z:
<https://search.proquest.com/docview/1871557977/13CEFD00237241A3PQ/3?accountid=17116>
- KRAFT, Jiří, Aleš KOCOUREK a Pavla BEDNÁŘOVÁ. 2014. *Ekonomie I*. 9. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci. ISBN 978-80-7494-128-3.

- MRKOSOVÁ, Jitka. 2018. *Účetnictví 2018: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika. ISBN 978-80-266-1223-0.
- NOVOTNÝ, Pavel. 2007. *Finanční účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu. ISBN 978-80-86730-16-5.
- PILAŘOVÁ, Ivana. 2011. *Účetnictví podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-617-2.
- PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. 2016. *Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016*. 8. vyd. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-50-2.
- PILÁTOVÁ, Jana. 2017. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-066-9.
- 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. 2017. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-061-4.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. 2004. *Daňové a účetní odpisy*. Brno: Computer Press. ISBN 80-251-0171-1.
- SEDLÁČEK, Jaroslav, Eva HÝBLOVÁ, Zuzana KŘÍŽOVÁ a aj. 2012. *Finanční účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-5832-3.
- ŠTOHL, Pavel. 2013. *Učebnice účetnictví 2013: pro střední školy a veřejnost*. 14. vyd. Znojmo: Pavel Štohl. ISBN 978-80-87237-58-8.
- ŠTOHL, Pavel. 2014. *Učebnice účetnictví 2014: pro střední školy a pro veřejnost*. 15. vyd. Znojmo: Pavel Štohl. ISBN 978-80-87237-70-0.
- VACHTOVÁ, Jitka. 2018. *Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele 2018*. Účetníček [online]. [cit. 2019-01-31]. Dostupné z: <http://www.ucetnicek.cz/article/show/13>
- VALOUCH, Petr. 2012. *Účetní a daňové odpisy*. 7. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-7713-9.
- WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. 2013. *Financial accounting: IFRS*. 2nd ed. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons. ISBN 978-1-118-28590-9.

Seznam příloh

Příloha A	Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele	64
------------------	--	-----------

Příloha A Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro studijní účely 2018)

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013 – Software
014 – Ostatní omezená práva
015 – Goodwill
016 – Povolenky na emise
017 – Preferenční limity
019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 – Stavby
022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
023 – Pěstební čky trvalých porostů
026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
027 – Ochovcoví rozdíli k nabytému majetku
029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 – Pozemky
032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

061 – Podíly – ovládaná a ovládající osoba
062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
065 – Dluhové cenné papíry držané do splatnosti
066 – Zápisčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
067 – Zápisčky a úvěry – podstatný vliv
068 – Ostatní zápisčky a úvěry
069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
073 – Oprávky k softwaru
074 – Oprávky k omezeným právům
075 – Oprávky ke goodwillu
079 – Oprávky k ostatním dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 – Oprávky ke stavbám
082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
085 – Oprávky k pěstebním celkům trvalých porostů
086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
097 – Ochovcoví rozdíli k nabytému majetku
098 – Oprávky k omezením rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – ZÁSOBY

11 – Materiál

111 – Pořízení materiálu
112 – Materiál na skladě
119 – Materiál na cestě

12 – Zásoby vlastní činnosti

121 – Nedokončená výroba
122 – Polotovary
123 – Vyroby
124 – Mělna a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

131 – Pořízení zboží
132 – Zboží na skladě v prodejnách
139 – Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

151 – Poskytnuté zálohy na materiál
152 – Poskytnuté zálohy na zvířata
153 – Poskytnuté zálohy na zboží

19 – Opravné položky k zásobám

191 – Opravná položka k materiálu
192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
193 – Opravná položka k polotovarům
194 – Opravná položka k výrobkům

195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům

a jejich skupinám
196 – Opravná položka ke zboží
197 – Opravná položka k zálohám na materiál
198 – Opravná položka k zálohám na zvířata
199 – Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 – Peněžní prostředky v pokladně

211 – Pokladna
213 – Cenný

22 – Peněžní prostředky na účtech

221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé úvěry

231 – Krátkodobé úvěry
232 – Bankovní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

241 – Emisované krátkodobé dluhopisy
249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobý finanční majetek

251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
255 – Vlastní dluhopisy
256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
257 – Ostatní cenné papíry
259 – Pořízení krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – Oddebitele
313 – Pohledávky za dokončené cenné papíry
314 – Poskytnuté provozní zálohy
315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

321 – Dodavatelé
322 – Směnky k úhradě
324 – Přijaté provozní zálohy
325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 – Zaměstnanci
333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
335 – Pohledávky za zaměstnanci
336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

341 – Daň z příjmů
342 – Ostatní přímé daně
343 – Daň z přidané hodnoty
345 – Ostatní daně a poplatky
346 – Dotace ze státního rozpočtu
347 – Ostatní dotace
349 – Spojovací účet k DPH

35 – Pohledávky za společnosti

351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
352 – Pohledávky – podstatný vliv
353 – Pohledávky za upisany základní kapitál
354 – Pohledávky za společnostmi při úhradě ztráty
355 – Ostatní pohledávky za společnostmi obchodní korporace

38 – Pohledávky za společnostmi sdruženými ve společnosti

36 – Závazky ke společnostem

361 – Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
362 – Závazky – podstatný vliv
364 – Závazky ke společnostem při rozdělování zisku
365 – Ostatní závazky ke společnostem obchodní korporace
366 – Závazky ke společnostem a členům družstva ze závislé činnosti
367 – Závazky z upisných nespěšených cenných papírů a vkladů
368 – Závazky ke společnostem sdruženým ve společnosti

37 – Jiné pohledávky a závazky

371 – Pohledávky z prodeje závodu
372 – Závazky z koupě závodu
373 – Pohledávky a závazky z peněžních termínových operací
374 – Pohledávky z nájmu a pachtu
375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
376 – Nakoupené opce
377 – Prodané opce
378 – Jiné pohledávky
379 – Jiné závazky

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro studijní účely 2018)

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv

381 – Náklady přístih období
382 – Komplexní náklady přístih období
383 – Výdaje přístih období
384 – Výnosy přístih období
385 – Příjmy přístih období
388 – Dodané účty aktivní
389 – Dodané účty pasivní

39 – Opravné položky k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391 – Opravná položka k pohledávkám
395 – Vnitřní zúčtování
398 – Spojovací účet při společnosti (sdružení)

Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy

411 – Základní kapitál
412 – Akcie
413 – Ostatní kapitálové fondy
414 – Ochovcoví rozdíly z přecenění majetku a závazků
416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací
418 – Ochovcoví rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
419 – Změny základního kapitálu

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

421 – Rezervní fondy
422 – Nedělitelný fond
423 – Statutární fondy
424 – Ostatní fondy ze zisku
426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let
428 – Nerozdělený zisk minulých let
429 – Nerozdělená ztráta minulých let

43 – Výsledek hospodaření

431 – Výsledek hospodaření ve sdílovacím řízení
432 – Závazky na podíly na zisku

45 – Rezervy

451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
453 – Rezerva na daň z příjmů
459 – Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

461 – Dlouhodobé úvěry

47 – Dlouhodobé závazky

471 – Dlouhodobé závazky – ovládaná nebo ovládající osoba

472 – Dlouhodobé závazky – podstatný vliv

473 – Emisované dluhopisy
474 – Závazky z nájmu a pachtu
475 – Dlouhodobé přijaté zálohy
478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
479 – Jiné dlouhodobé závazky

48 – Odložené daňové závazky a pohledávky

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

49 – Individuální podnikatel

491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – NÁKLADY

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu
502 – Spotřeba energie
503 – Spotřeba ostatních nekladových věcí
504 – Prodané zboží

51 – Služby

511 – Opravy a udržování
512 – Cestovné
513 – Náklady na reprezentaci
518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady
522 – Příjmy společností obchodní korporace ze závislé činnosti
523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
524 – Základní sociální a zdravotní pojištění
525 – Zdravotní a sociální pojištění individuálního podnikatele
527 – Základní sociální náklady
528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční
532 – Daň z nemovitých věcí
538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

541 – Zásadová cena prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
542 – Prodaný materiál
543 – Dary
544 – Smluvní pokuty a tresty z prodání
545 – Ostatní pokuty a penále
546 – Odpis pohledávky
547 – Mimořádné provozní náklady
548 – Ostatní provozní náklady
549 – Manka a škody z provozní činnosti

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady přístih období a opravné položky v provozní oblasti

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552 – Tvorba a zúčtování zákazných rezerv podle zvláštních právních předpisů
554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů přístih období
557 – Zúčtování oprávek k omezením rozdílu k nabytému majetku
558 – Tvorba a zúčtování zákazných opravných položek v provozní činnosti
559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 – Finanční náklady

561 – Prodané cenné papíry a podíly
562 – Úroky
563 – Kursové ztráty
564 – Náklady z přecenění cenných papírů
565 – Náklady z finančního majetku
566 – Náklady z derivátových operací
567 – Mimořádné finanční náklady
568 – Ostatní finanční náklady
569 – Manka a škody na finančním majetku

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

581 – Změna stavu nedokončené výroby
582 – Změna stavu polotovarů
583 – Změna stavu výrobků
584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat
585 – Aktivace materiálu a zboží
586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
591 – Daň z příjmů splatná
592 – Daň z příjmů odložená
593 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společností v s. a. a komplementárním s. a.
597 – Převod provozních nákladů
598 – Převod finančních nákladů
599 – Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 – VÝNOSY

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

601 – Tržby za vlastní výkony
602 – Tržby z prodeje služeb
604 – Tržby za zboží

64 – Jiné provozní výnosy

641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
642 – Tržby z prodeje materiálu
644 – Smluvní pokuty a tresty z prodání
646 – Výnosy z odpisných pohledávek
647 – Mimořádné provozní výnosy
648 – Ostatní provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662 – Úroky
663 – Kursové zisky
664 – Výnosy z přecenění cenných papírů
665 – Výnosy z finančního majetku
666 – Výnosy z derivátových operací
667 – Mimořádné finanční výnosy
668 – Ostatní finanční výnosy

Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ

A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 – Účty rozvahové

701 – Početní účet rozvahový
702 – Konečný účet rozvahový

71 – Účet zisků a ztrát

710 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

8 – Účty vnitropodnikové

81 – Účty vnitropodnikové

Jiřka Vachová – vzdělávání
www.ucetnik.cz

Literatura: Účtovnice účetnictví 2018 od Pavla Štichla

Zdroj: Vachtová, 2018.