ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Odpisy dlouhodobého majetku z pohledu účetního a daňového

Depriciation of fixed asset from accounting and taxation perspective

Veronika Kriglová

Plzeň 2013

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma:

„Odpisy dlouhodobého majetku z pohledu účetního a daňového“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

V Plzni dne …… ……

podpis autora

Poděkování:

„Ráda bych tímto poděkovala společnosti, která poskytla podklady pro praktickou část této práce a jejich pani účetní za pomoc a ochotu při sdílení informací a poznatků z účetní oblasti. Dále bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Jitce Singerové za ochotu a pomoc při zpracování bakalářské práce.“

Obsah

Úvod 6
1 Teoretická východiska účetních a daňových odpisů 8
1.1 Charakteristika dlouhodobého majetku 8
1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska 9
1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska 10
1.1.3 Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska 11
1.1.4 Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska 11
1.1.5 Pořízení, zařazení a vyřazení DM a základní účtování 12
1.1.6 Oceňování DM a stanovení hodnoty pro odepisování 14
1.2 Účetní odpisy dlouhodobého majetku 17
1.2.1 Subjekty oprávněné účetně odepisovat DM, odepisovaný a neodepisovaný majetek z účetního pohledu 18
1.2.2 Účtování účetních odpisů 19
1.2.3 Metody účetního odepisování 20
1.2.3.1 Časové metody 21
1.2.3.2 Výkonové metody 22
1.2.3.3 Komponentní metoda 23
1.2.3.4 Uplatnění předpokládané zbytkové hodnoty majetku 23
1.2.3.5 Účetní odpisy rovny daňovým 24
1.3 Daňové odpisy dlouhodobého majetku 24
1.3.1 Daňové odepisování hmotného majetku a subjekty oprávněné odepisovat, odepisovaný a neodepisovaný hmotný majetek z daňového pohledu 25
1.3.2 Metody daňového odepisování hmotného majetku 26
1.3.3 Daňové odepisování nehmotného majetku a subjekty oprávněné odepisovat 33
1.4 Odložená daň z titulu odlišností mezi účetními a daňovými odpisy 34
1.5 Shrnutí základních rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy 36
2 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu a jeho majetkové struktury 37
2.1 Charakteristika zvolené účetní jednotky 37
2.2 Charakteristika majetkové struktury zvolené účetní jednotky 38
2.3 Vybraný dlouhodobý majetek 39

3 Používané metody odepisování na vybraných konkrétních příkladech DM 41
3.1 Tří osé vertikální obráběcí centrum MULTICUT 500 42
3.2 Značkovací stroj ec 9 43
3.3 Nástrojářská frézka FNGJ32 44
3.4 Hloubička – FO350SP 45
3.5 Nákladní automobil VW transportér 47
3.6 Budova 1248 47
3.7 Software SolidWorks Standard 2011 48
4 Zhodnocení používaných metod odepisování a návrh k zlepšení stávající situace 50
4.1 Účetní odepisování 50
4.2 Daňové odepisování 55
4.3 Odložená daň 59
5 Závěr 60
7 Seznam tabulek 62
8 Seznam obrázků 63
9 Seznam zkratek 64
10 Seznam použité literatury 65
11 Seznam příloh 67

Úvod

Z časového i funkčního pohledu lze rozdělit majetek na krátkodobý a dlouhodobý. Dlouhodobý majetek (dále jen DM) tvoří významnou složku aktiv v mnoha podnikatelských subjektech, jejichž cílem je nakládat s dlouhodobým majetkem takovým způsobem, aby byl schopen generovat požadovaný přínos. Dlouhodobý majetek se opotřebovává v průběhu určitého časového intervalu, na rozdíl od majetku krátkodobého spotřebovávaného zpravidla jednorázově. Důsledkem je rozložení účetní a daňové spotřeby dlouhodobého majetku do více období prostřednictvím příslušných účetních a daňových odpisů.

Vstupní cena dlouhodobého majetku je přenášena postupně v několika obdobích do účetních či daňových nákladů, v závislosti tom, zda ovlivňuje účetní či daňový výsledek hospodaření za stanovené období. Problematika účetních odpisů vyjadřujících skutečné opotřebení majetku je upravena zákonem o účetnictví a na něj navazujícími předpisy. Problematika daňových odpisů ovlivňujících základ pro výpočet daně z příjmů je upravena především zákonem o daních z příjmů.

Základní rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy jsou odvozeny z jejich funkcí a jsou podloženy odlišnou legislativní úpravou. I přesto, že z hlediska teoretického je podstata a funkce účetních a daňových odpisů značně odlišná, bývá v praxi tato značná odlišnost opomíjena a zkreslována. Funkce účetních odpisů, jakožto důležitého nástroje pro zajištění zásady opatrnosti v účetnictví (zobrazující postupný pokles hodnoty DM), a poctivého a věrného zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, je přehlížena a podřazována funkci daňových odpisů, které slouží jako nástroj fiskální politiky státu a nástroj optimalizace daňového základu.

V praxi mnoho podnikatelských subjektů využívá možnost položit účetní odpisy rovny daňovým. V takovém případě účetní jednotky neporušují přímo ZDP, ale může dojít k porušení účetních principů, a to především u podnikatelských subjektů s významným podílem dlouhodobého majetku příp. s významnou cenou dlouhodobého majetku. Již samotná existence odlišných právních norem pro účetní a daňové odpisování napovídá o určité významnosti rozdílů mezi nimi, které by neměli být zlehčovány či opomíjeny a proto jsem si zvolila toto téma pro svoji bakalářskou práci.

Jsou-li účetní odpisy stanoveny tak, aby zobrazovaly skutečný stav majetku a finanční situace účetní jednotky, vzniká zpravidla rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy v daném zdaňovacím období. V tomto případě je nutné na konci zdaňovacího období provést souhrn a porovnání účetních a daňových odpisů a provést úpravu VH na daňový základ pro účely stanovení daně z příjmu. Kladný rozdíl účetních a daňových odpisů se pro zjištění daňového základu k VH přičítá, naopak záporný se od VH odečítá.

Cílem bakalářské práce je charakterizovat problematiku a odlišnosti účetního a daňového odepisování z hlediska právní úpravy a v praxi zvolené účetní jednotky. V praktické části je charakterizována účetní jednotka, její majetková struktura a používané metody odepisování. Zhodnocení používaných metod odepisování je doplněno o návrh na zlepšení stávající situace v oblasti účetních a daňových odpisů z hlediska optimalizace daňového základu a z hlediska respektování zásady věrného zobrazení skutečnosti v souladu s příslušnými právními předpisy popsanými v teoretické části.

Teoretická východiska účetních a daňových odpisů

Úvodem bych chtěla upozornit, že bakalářská práce se zabývá problematikou odepisování především z pohledu tzv. účetních jednotek[1] vedoucích podvojné účetnictví. Tyto jsou povinny řídit se základními právními předpisy upravující problematiku účetních odpisů a to především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění a na něj navazující předpisy ve formě vyhlášek a Českých účetních standardů pro podnikatele, na rozdíl od osob vedoucích daňovou evidenci příjmů a výdajů dle §7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, na které se účetní předpisy vztahují pouze nepřímo, prostřednictvím výše zmíněného zákona o daních z příjmů, neboť nejsou považovány za účetní jednotku dle zákona o účetnictví.

Aktiva účetních jednotek jsou tvořena krátkodobým a dlouhodobým majetkem. Na rozdíl od majetku krátkodobého spotřebovávaného spíše jednorázově, je majetek dlouhodobý charakterizován postupným opotřebovávání v průběhu několika období. Z tohoto důvodu nelze uplatnit náklady na jeho pořízení okamžitě a využívá se odpisů, jejichž smyslem je alokovat pořizovací náklady do jednotlivých období podle toho, jak přispívají v daných obdobích ke generování výnosů.

Účetní jednotky se zabývají dvěma typy odpisů. V závislosti na jejich funkci a právní úpravě rozlišují odpisy účetní a odpisy daňové. Problematika a odlišnosti obou typů odpisů je charakterizována v následujícím textu.

1.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek představuje v podstatě nejméně likvidní formu majetku v podobě dlouhodobě vázaného kapitálu. Nespotřebovává se, ale během jeho životnosti a používaní dochází k fyzickému či morálnímu opotřebení, které účetní jednotky vyjadřují prostřednictvím odpisů.

[1] Účetní jednotky dle §1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění jsou právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů, organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku, ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházejících kalendářní rok částku 25.000.000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku. Dále ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí, ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou, ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Odlišné právní normy definují dlouhodobý majetek odlišným způsobem. Vymezení dlouhodobého majetku účetními předpisy se liší od jeho vymezení daňovými předpisy.

Dle účetních předpisů lze dlouhodobý majetek rozdělit do tří skupin na nehmotný, hmotný a finanční[2]. Vzhledem k tomu, že se odpisy finančního majetku netýkají, nebude se jím bakalářská práce nadále zabývat[3].

Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, tj. zabezpečením všech technických funkcí potřebných k užívání a splněním všech povinností stanovených právními předpisy, např. požárními, stavebními, ekologickými, bezpečnostními, hygienickým atp. Zařazení majetku do užívání je doloženo zápisem (protokolem) o zařazení majetku do užívání. (Blechová, 2012)

1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska

Hlavním rysem dlouhodobého nehmotného majetku je jeho nehmotná povaha a stanovená doba použitelnosti delší než jeden rok. Účetní jednotka si svým vnitřním účetním předpisem stanoví minimální limit pro ocenění, kdy lze při zachování principu významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku označit majetek za dlouhodobý. Nedosáhnou-li pořizovací náklady majetku stanovenou výši, účetní jednotka takovýto majetek zaúčtuje přímo do nákladů. Dle §6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se z účetního hlediska za dlouhodobý majetek považují zejména:

- zřizovací výdaje, tj. výdaje na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku jako jsou např. soudní či správní poplatky, nájemné, mzdy apod., kterými ovšem nejsou výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, zásob či reprezentaci,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software, které byly vytvořeny vlastní činností k obchodování nebo nabyty od jiných osob,
- ocenitelná práva, tj. především předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů,
- goodwill (bez ohledu na limit stanovený účetní jednotkou), tj. rozdíl mezi oceněním podniku při koupi, vkladu nebo přeměně souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté závazky,

[2] Toto rozdělení vyplývá z ustanovení v zákoně o účetnictví doplněné vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění

[3] Účetní předpisy zakazují jeho odepisování a daňové předpisy pojem dlouhodobý finanční majetek vůbec nedefinují a nelze ho tedy odepisovat.

- povolenky na emise a preferenční limity (bez ohledu na výši ocenění),
- technické zhodnocení od částky stanovené ZDP podle §6 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska

Základní rysem je jeho hmotná povaha a skutečnost, že není určen k jednorázové spotřebě. Účetní jednotky si při respektování principu významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku stanovují prostřednictvím vnitřních účetních směrnic limit pro zařazení hmotného majetku do dlouhodobého pouze tehdy, nejedná-li se o majetek, který je klasifikován jako dlouhodobý majetek bez ohledu na jeho ocenění. Identifikace dlouhodobého hmotného majetku dle doby použitelnosti a výše ocenění se liší v závislosti na konkrétním druhu hmotného majetku. Přesné vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska lze nalézt v §7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a mezi typické představitele lze zařadit zejména:

- pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím,
- stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména dodržením principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku,
- dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou,
- pěstitelské celky trvalých porostů, specifikované vyhláškou,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek specifikovaný vyhláškou bez ohledu na výši ocenění, jako např. samostatná umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty či obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy.

1.1.3 Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska

Zatímco dlouhodobý hmotný majetek je zákonem o dani z příjmu jasně a konkrétně vymezen, u nehmotného majetku se zákon o dani z příjmu při jeho vymezení odvolává na účetní předpisy[4], jejichž vymezení nehmotného majetku pro účely daně z příjmů zpřísňuje. Za nehmotný majetek pro daňové účely lze dle §32a ZDP považovat nehmotný majetek vedený v účetnictví, který splňuje současně následující podmínky:

- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- doba použitelnosti je delší než jeden rok,
- majetek byl nabyt úplatně, vkladem společníka či tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování.

Při splnění těchto podmínek lze považovat za nehmotný majetek z daňového hlediska např. zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva atd.[5] Naopak např. goodwill či povolenky na emise nebo preferenční limity nejsou z daňového hlediska považovány za nehmotný majetek, tudíž je nelze daňově odepisovat.

1.1.4 Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska

I přesto, že zákon o daních z příjmu nedefinuje přímo pojem dlouhodobý majetek, ale pouze hmotný a nehmotný majetek, z definice vyplývá, že se jedná o majetek dlouhodobý. Zákon o dani z příjmu (dále je ZDP) stanoví přesné podmínky, kdy lze identifikovat majetek jako hmotný majetek pro daňové účely a v §26 můžeme nalézt jeho detailní vymezení, dle kterého lze za hmotný majetek mimo jiné považovat především:

- samostatné movité věci[6], soubory movitých věcí[7] se samotným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (dle §29 ZDP) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,

[4] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a na něj navazující právní předpisy
[5] Detailní vymezení lze nalézt v § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění.
[6] Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.
[7] Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku, který je nutné evidovat tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách týkajících se souboru. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem, nemají-li charakter zásob,
- stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb a oplocení určených k plnění funkcí lesa,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v §26 odst. 9 ZDP,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (dle §29 ZDP) je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek blíže specifikovaný v §26 odst. 3 ZDP, jako např. výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, výdaje související s leasingem[8], technické zhodnocení pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku v případě že majetek nesplňuje některou z podmínek pro zařazení do hmotného majetku nebo jde o hmotný majetek v pronájmu, anebo jde o hmotný majetek odepisovaný prostřednictvím mimořádných odpisů dle §30a odst. 1 a 2.

Dojde-li při vymezování druhu hmotného majetku k pochybnostem, je možné nalézt nápovědu v ustanovení Pokynu GFŘ č. D-6 k zajištění jednotného postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ZDP také přesně stanoví okamžik vzniku hmotného majetku (§26 odst. 10), kterým se stávají věci uvedené do stavu způsobilého k obvyklému užívání, jímž se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

1.1.5 Pořízení, zařazení a vyřazení DM a základní účtování

Nejčastějším způsobem pořízení DM je koupě, případně zhotovení vlastní činností. Méně častým je pořízení bezúplatným převodem (darováním), převod z osobního vlastnictví do podnikání, nabytí práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, vklad dlouhodobého majetku od jiné osoby, převod podle právním předpisů. Rozlišení způsobu pořízení je důležité především pro správný postup ocenění DM a stanovení vstupní ceny pro jeho odepisování.

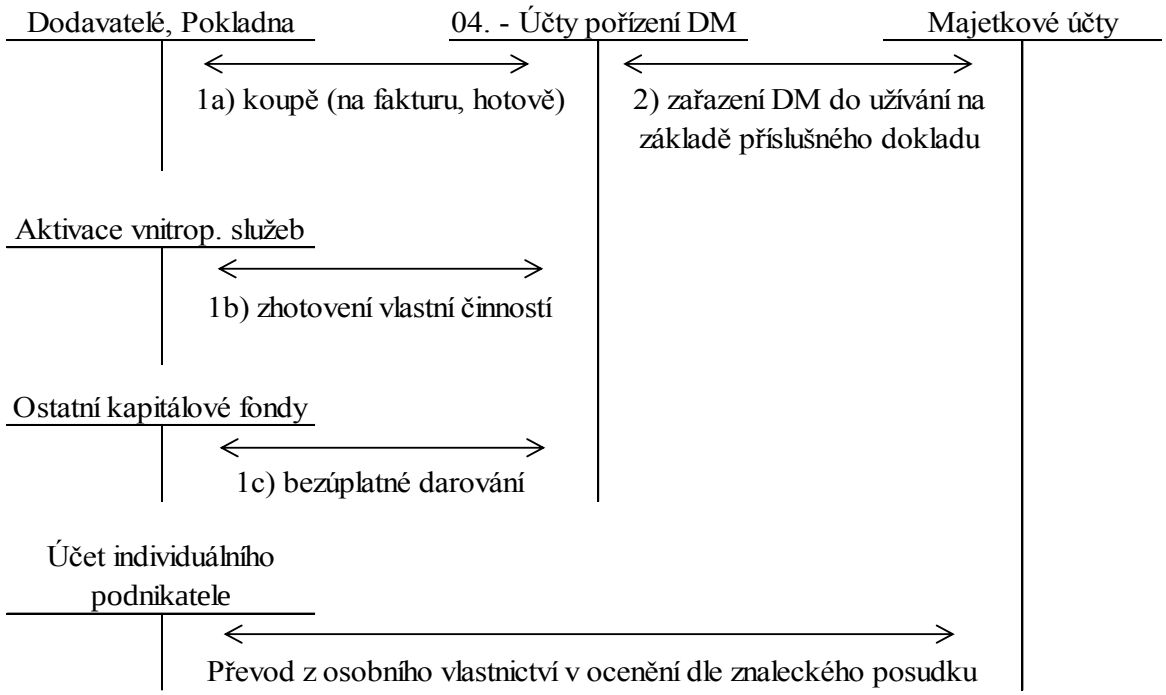
[8] Výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převýší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Z hlediska problematiky odpisů je okamžik zařazení[9] DM do majetku účetní jednotky momentem, kdy je účetní jednotka oprávněna zahájit odepisování. Podmínkou pro zařazení (vznik) DM je jeho dokončení a splnění technických funkcí a jiných povinností stanovených zvláštními právními předpisy k jeho provozování. (Prudký, 2011)

Nejčastějším způsobem vyřazení DM je jeho prodej případně likvidace v důsledku nepotřebnosti. K likvidaci může také dojít v případě vzniklé škody či manka. DM může být také vyřazen bezúplatným převodem (darováním), převodem do osobního vlastnictví, vkladem do základního kapitálu jiné společnosti.

K vyřazení dlouhodobého majetku může dojít v případě, kdy je majetek zcela nebo jen částečně odepsán. Je nutné tedy nejen majetek vyřadit z evidence, ale případně doúčtovat i jeho zůstatkovou cenu na vrub nákladových účtů v závislosti na příčině jeho vyřazení v době neúplného odepsání[10].

Obr. č. 1: Základní účtování pořízení a zařazení dlouhodobého majetku dle způsobu pořízení



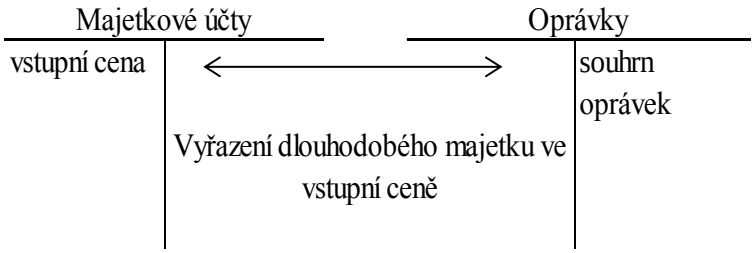
Zdroj: Vlastní zpracování, 2012.

[9] Okamžik zařazení je přesně definován v §6 odst. 8 vyhlášky 500/2002 Sb. pro nehmotný majetek a v §7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro hmotný majetek a dále také §26 odst. 10 ZDP.

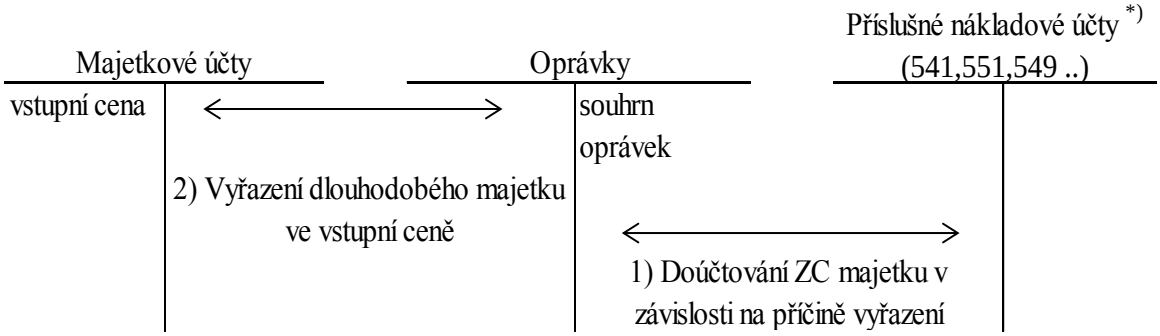
[10] Vzniknou-li v souvislosti s likvidací hmotného majetku výnosy, nesmíme zapomenout tyto výnosy také proúčtovat (např. při prodeji, náhradě škody pojišťovnou či zaměstnancem apod.).

Obr. č. 2: Základní účtování vyřazení dlouhodobého majetku

a, zcela odepsaný majetek (vstupní cena = souhrn oprávek)



b, částečně odepsaný majetek (tj. souhrn oprávek k datu vyřazení je menší než vstupní cena, a tudíž musí být tento rozdíl tvořící zůstatkovou cenu rozúčtován na příslušné nákladové účty dle způsobu vyřazení majetku)



*)

54. - Jiné provozní náklady - v případě prodeje (541), manka a škody (549), beúplatný převod (548,543)

55. - odpisy, rezervy, komplexní náklady přístích období a opravné položky v případě likvidace

36. - závazky ke společníkům… - v případě vkladu do jiné obchodní společnosti či družstva

49. - individuální podnikatel - v případě převodu z podnikání do osobního užívání (491)

Zdroj: Vlastní pracování, 2012.

1.1.6 Oceňování DM a stanovení hodnoty pro odepisování

V problematice účetních i daňových odpisů je klíčovým faktorem stanovení hodnoty majetku (dle zákona o dani z příjmu tzv. vstupní ceny), ze které bude majetek postupně odepisován, a zároveň určení okamžiku vzniku dlouhodobého majetku z účetního a daňového[11] pohledu.

[11] §6 odst. 8 a §7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a také §26 odst. 5 ZDP, dle kterých se stává pořizovaný majetek majetkem dlouhodobým uvedením do stavu způsobilého k užívání a splněním stanovených funkcí a povinností dle zvláštních právních předpisů pro jeho užívání.

Do okamžiku dokončení, tj. splnění funkcí, k nimž je majetek určen, a splnění všech požadavků dle právních předpisů pro uvedení majetku do užívání je majetek evidován jako pořizovaný (nedokončený). Dnem uvedení do užívání se majetek přeúčtuje na příslušné majetkové účtu a tímto dnem lze začít dlouhodobý majetek účetně i daňově odepisovat.

V souvislosti s odlišnou právní úpravou jednotlivých druhů odpisů je i problematika ocenění hmotného majetku definována jinými předpisy pro potřeby účetní a pro potřeby daňové. Odlišné předpisy neznamenají nutně odlišné ocenění. Velmi často je účetní vstupní cena rovna daňové vstupní ceně, může ale nastat i situace, kdy z pohledu účetního je vstupní cena dlouhodobého majetku odlišná od vstupní ceny z pohledu daňového.

Je tedy nutné vždy prověřit na základě příslušných předpisů[12], jak je problematika vstupní ceny definována pro konkrétní případ dlouhodobého majetku pro daňové a pro účetní účely. Příkladem může být majetek nabytý vkladem, jehož daňová vstupní cena je rovna daňové vstupní ceně původního daňově odepisujícího vlastníka, zatímco účetní vstupní cena je rovna ceně pořízení.

Ocenění dlouhodobého majetku se zvyšuje o případné technické zhodnocení a snižuje o případné dotace (bezúplatná plnění) na pořízení tohoto majetku, s výjimkou povolenek na emise a preferenčních limitů nabytých bezúplatně jako první držitel či provozovatel. Součástí ocenění dlouhodobého majetku nejsou především opravy a údržba, náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na zaškolení pracovníků, na biologickou rekultivaci, na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami. (Valouch, 2012)

U neplátců DPH je součástí vstupní ceny i samotné DPH. V případě plátců je DPH součástí vstupní ceny pouze v případě, není-li možné provést odpočet DPH na vstupu. Vstupní cenu neovlivňují ostatní daně (dědická, darovací, z převodu nemovitostí, silniční).

Vstupní cenu majetku nelze v průběhu odepisování měnit, kromě výjimek stanovených právními předpisy jako je např. technické zhodnocení, rozšíření či vyřazení části souboru movitých věcí, prodej části majetku, registrace či zrušení registrace k DPH. (Prudký, 2011)

[12] Pro účely účetní zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, především §24-27, doplněný §47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., dále pak pro účely daňové §29 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění, případně zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění.

Oceňování z účetního hlediska

Zákon o účetnictví rozlišuje dva základní okamžiky pro ocenění majetku. Nejčastějším případem je ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu. V případě subjektů přeceňujících reálnou hodnotou se také využívá ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku sestavování účetní závěrky.

Při oceňování z účetního hlediska rozlišujeme tyto základní typy cen (dle Valoucha, 2012):

- pořizovací cena, tj. cena pořízení společně s náklady na pořízení vymezené §47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- vlastní náklady, tj. náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost a nepřímé náklady, vztahující se k výrobě dlouhodobého majetku vlastní činností,
- reprodukční pořizovací cena, tj. cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, jedná se především o pořízení dlouhodobého majetku v případě bezúplatného nabytí, nebo není-li možno zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření v rámci vlastní činnosti.

Oceňování z daňového hlediska

Pro potřeby daňové je problematika oceňování upravena především §29 ZDP, který se částečně odvolává na účetní předpisy a případně na jiné předpisy, zejména pak na zákon o oceňování majetku. V souvislosti se stanovením hodnoty majetku jakožto výchozího parametru pro daňové odepisování zavádí ZDP pojem vstupní cena. Vstupní cena tedy představuje celkovou hodnotu majetku, která bude v následujících obdobích odepisována.

Vstupní cenou hmotného majetku, konkrétně vymezenou §29 ZDP, se mimo jiné rozumí:

- pořizovací cena, je-li pořízen úplatně, a dále za podmínek konkrétně vymezených v §29 odst. 1 písm. a ZDP,
- vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- reprodukční pořizovací cena, v ostatních případech (dary, nově zjištěný majetek atd.)
- cena stanovená dle zvláštního předpisu o oceňování majetku[13]
- hodnota technického zhodnocení dle §33 odst. 1 ZDP
- přepočtená zahraniční cena, při nákupu ze zahraničí, dle §23 odst. 17 ZDP.

[13] Zákon č. 151/1997Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů

1.2 Účetní odpisy dlouhodobého majetku

K základním účetním předpisům upravujícím problematiku účetních odpisů patří především zákon o účetnictví[14], který stanoví rámcové zásady pro účetní odepisování, a na něj navazující vyhláška č. 500/2002 Sb. specifikující účetní postupy odepisování, dále pak ČÚS č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Z ustanovení zákona o účetnictví vyplývá, že účetní jednotky jsou povinny v rámci oceňování majetku k rozvahovému dni vyjádřit všechna snížení hodnoty majetku, bez ohledu na skutečnost, zda je výsledkem hospodaření účetní jednotky za dané účetní období zisk nebo ztráta.

Zatímco dočasné snížení hodnoty majetku se vyjadřuje opravnými položkami, k vyjádření trvalého snížení se používají účetní odpisy. Účetní odpisy nejsou daňovým nákladem, a tudíž neovlivňují základ daně z příjmů. V souladu s dodržením účetních předpisů a zásad opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti je v pravomoci účetní jednotky zvolit si metodu účetního odepisování a stanovit si odpisový plán dle svých konkrétních potřeb tak, aby účetní odpisy vyjadřovali skutečnou míru opotřebovanosti majetku. Její povinností je uvést tyto informace v příloze k účetní závěrce.

Ke snížení hodnoty majetku nedochází pouze jeho používáním, ale i prostým působením času. Z tohoto důvodu není možné účetní odepisování přerušit. Došlo by tak k porušení účetních principů. Nastanou-li však výrazné změny ovlivňující předpoklady pro výchozí plán účetních odpisů, je možné plán upravit či změnit. Úprava zajistí věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky reflektující dané změny.

Odpisy ovlivňují výši vlastních nákladů, čímž se vracejí do podniku prostřednictvím tržeb za výrobky či služby, a vytvářejí tak finanční zdroje na krytí provozních potřeb a financování rozvoje (podporují investiční činnost podniku). Výhodou tohoto způsobu financování je skutečnost, že představuje poměrně stabilní zdroj financování DM. (Hrdý, 2009)

[14] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Jako základní funkce účetních odpisů můžeme označit:

- funkci nákladovou, kdy je hodnota dlouhodobého majetku přenášena do hodnoty produkce,
- funkci střádací, která představuje akumulaci peněžních prostředků na reprodukci dlouhodobého majetku,
- funkci oceňovací umožňující reálné ocenění dlouhodobého majetku prostřednictvím vypočítané zůstatkové ceny.

Období pro výpočet účetních odpisů není stanoveno. Nejčastěji používají účetní jednotky měsíční období. Jedná-li se o menší účetní jednotku, případně méně významnou částku odpisů či účetní jednotku, která neprezentuje své výsledky během účetního období, je možné účtovat účetní odpisy jednou za rok, aniž by byla porušena zásada věrného a poctivého zobrazení. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Účetní jednotka začíná odepisovat majetek v okamžiku uvedení do užívání[15] a lze jej odepisovat pouze do výše jeho ocenění v účetnictví. Při zvoleném měsíčním odepisování to znamená, že odepisovat se začíná v měsíci, který následuje po měsíci, v němž byl majetek uveden do užívání.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu DM a je nutné upravit odpisový plán.

V případě podílového spoluvlastnictví odepisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl.

1.2.1 Subjekty oprávněné účetně odepisovat DM, odepisovaný a neodepisovaný majetek z účetního pohledu

Účetně odepisovat mohou především účetní jednotky s vlastnickým právem k majetku, případně hospodařící s majetkem státu či majetkem územně samosprávných celků, na základě odpisového plánu, dále pak jiné osoby, které nejsou vlastníky, jedná-li se o technické zhodnocení provedené nájemcem se souhlasem pronajímatele nebo technické zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu se souhlasem vlastníka majetku. Podrobnější specifikace osob oprávněných odepisovat je uvedena v §28 zákona o účetnictví.

[15] Tj. v okamžiku, kdy se majetek stává z účetního hlediska majetkem dlouhodobým definovaným účetními předpisy.

Odepisovat lze dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který není z odpisování vyloučen. I přesto, že účetní předpisy nedefinují pojem technického zhodnocení[16] (Valouch, 2012), dochází k jeho účetnímu odepisování prostřednictvím zvýšené účetní vstupní ceny (výdaje na technické zhodnocení se přičtou k původní vstupní ceně) dlouhodobého majetku, k jehož účtování a odpisování je účetní jednotka oprávněna. Blíže je odepisovaný majetek specifikován §56 odst. 1 a 2 vyhlášky 500/2002 Sb..

Účetně nelze odepisovat pozemky (dle §28 zákona o účetnictví) a dále majetek dle §56 odst. 10 vyhlášky 500/2002 Sb. jako jsou umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, finanční majetek, zásoby, najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li účetními předpisy stanoveno jinak, pohledávky, preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, povolenky na emise. (Valouch, 2012)

Odepisovat nemusí bytová družstva a právnické osoby, jakožto vlastníci domů s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů, a to za předpokladu, že vlastněný majetek neslouží k podnikání.

1.2.2 Účtování účetních odpisů

Účetní odpisy vypočítané na základě zvolených metod je nutné zaznamenat v účetnictví a provést jejich zaúčtování. Odpisy daňové se neúčtují, ale pouze evidují za účelem zjištění základu daně z příjmů, tj. pro sestavení daňového přiznání. Porovnáním účetních a daňových odpisů zjistíme rozdíly, o které je nutné upravit výsledek hospodaření, abychom získali daňový základ pro stanovení daně z příjmů.

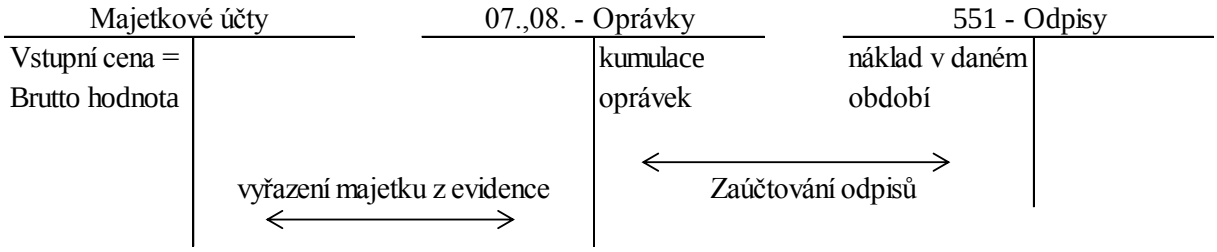
Zaúčtováním odpisů nedochází ke snižování hodnoty dlouhodobého majetku přímo na majetkových účtech evidujících majetek, ale prostřednictvím účtů oprávek zobrazujících kumulaci účetních odpisů v průběhu jednotlivých období. Zůstatková cena, neboli také netto hodnota, je tedy rovna brutto hodnotě (vstupní cena evidovaná na majetkovém účtu v době odepisování) snížené o oprávky.

[16] Dle § 33 ZDP se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud jejich úhrn převýší částku 40 000 Kč za zdaňovací období.

Účet oprávek je účtem rozvahovým pasivním, ale jeho stav se v rozvaze zahrnuje do stálých aktiv se znaménkem mínus (případně je zobrazen jako sloupec korekce). V momentě, kdy jsou oprávky rovny brutto hodnotě, tj. netto hodnota je rovna nule, dochází k úplnému účetnímu odepsání a majetek je nadále evidován v nulové zůstatkové hodnotě do chvíle jeho vyřazení. V případě vyřazení zcela neodepsaného majetku s kladnou zůstatkovou cenou (tj. netto hodnota > 0) je nutné doúčtovat jednorázový odpis ve výši účetní vstupní ceny (brutto hodnota) snížené o kumulované oprávky (viz Obr. č. 2: Základní účtování vyřazení dlouhodobého majetku).

Základní účtování odpisů je znázorněno na následujícím obrázku a provádí se na základě vnitřního účetního dokladu, jehož podkladem je zápis odpisů v inventární kartě majetku.

Obr. č. 3: Základní účtování účetních odpisů



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

1.2.3 Metody účetního odepisování

Metody účetního odepisování lze stanovit z hlediska času, tj. doby upotřebitelnosti, nebo ve vztahu k výkonům, tj. rozsahu využití majetku, či vztahu k výnosům[17], které vznikly využitím odepisovaného majetku. Ze základních metod tak lze uvést metody časové, výkonové a poměrně novou metodu komponentního odepisování.

Ve většině případů není předpisy stanovena povinnost použití konkrétní metody a je na účetní jednotce, aby si sama zvolila takovou metodu, která bude nejvíce vystihovat reálné opotřebení daného majetku.

[17] Odpisy majetku úměrné výnosům dosažených jeho použitím předpokládají, že oprávky (tj. kumulované odpisy) budou mít obdobný průběh jako kumulované čisté příjmy, které jsou v zjednodušeném pohledu součtem čistého zisku a odpisů.

1.2.3.1 Časové metody

Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy – metoda vhodná k vyjádření postupného pravidelného snižování hodnoty majetku v důsledku rovnoměrného opotřebovávání po celou dobu užívání, tj. částka odpisů je stejná pro každé odepisované období (Hrdý, 2009).

Vzorec pro výpočet (dle Hrdého, 2009):

$$O = \frac{VC}{t}, \quad (1)$$

kde: VC = vstupní cena,

t = doba odpisování (předpokládané životnosti).

Zrychlené (degresivní) účetní odpisy – metoda vhodná k vyjádření snižování hodnoty majetku, který ztrácí svoji hodnotu nejvíce v prvních letech, tj. v prvním roce je odpis nejvyšší a v dalších letech se postupně každý rok snižuje.

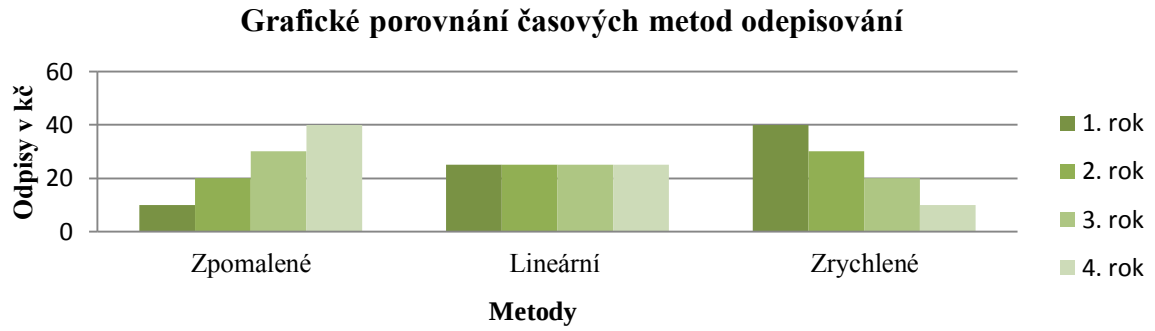
Výpočet degresivních odpisů závisí na zvolené metodě zrychleného odepisování, ke které patří např. metoda klesající bilance známá jako DDB (double-declining-balance method), kdy se odepisuje ze zůstatkové ceny, nebo metoda kumulativního souhrnu čísel známá jako SYD (sum-of-the-years-digits) vycházející ze vstupní ceny vynásobené podílem let zbývajících do konce životnosti a kumulativního součtu jednotlivých let životnosti (Hrdý, 2009), případně může účetní jednotka zvolit tzv. stupňovité odpisy, kdy se doba použitelnosti rozdělí do několika úseků a pro každý úsek se stanoví jiná odpisová sazba, která bude postupně klesat (Děrgel, 2011).

Vzhledem k liberálním předpisům v této oblasti je v podstatě pouze na účetní jednotce jakým způsobem si výpočet odpisů nastaví ve své vnitřní směrnici.

Zpomalené (progresivní) účetní odpisy – metoda vhodná v případech, kdy majetek ztrácí hodnotu převážně ke konci své životnosti, přičemž jeho opotřebení v prvních letech je minimální, tj. odpis je v každém následujícím roce vyšší než v roce předchozím, v praxi se využívá minimálně (Hrdý, 2009).

Obr. č. 4: Porovnání časových metod účetních odpisů na konkrétním příkladu

Metody odepisování	Odpisy v roce				oprávky celkem
	1.	2.	3.	4.	
Zpomalené	10	20	30	40	100
Lineární	25	25	25	25	100
Zrychlené	40	30	20	10	100



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

1.2.3.2 Výkonové metody

Použití výkonových metod je vhodné pro případy vyjádření technického (fyzického) opotřebení dlouhodobého majetku. Částka odpisů se odvíjí od předpokládaného výkonu a jeho rozložení během doby využívání majetku, což je typické např. pro výrobní zařízení.

Podstatou je stanovení odpisového koeficientu závislého na výkonu (odpisová sazba na jednotku výkonu), který se určí jako podíl vstupní ceny a výkonu. Vypočtený odpis je pak výsledkem součinu koeficientu a skutečného výkonu stroje za odepisované období. (Valouch, 2012)

Předností výkonové metody je skutečnost, že dochází k alokaci celkových pořizovacích výdajů do jednotlivých období v závislosti na očekávaném ekonomickém prospěchu z daného dlouhodobého majetku, což neplatí např. při časových metodách.

1.2.3.3 Komponentní metoda

Účetní předpisy nabízejí také poměrně novou metodu (od r. 2010), která pravděpodobně pro svoji administrativní náročnost a daňovou neúčinnost zůstane víceméně teoretickou možností zřídka využívanou v praxi. Problematiku komponentního odepisování upravuje §56a vyhlášky 500/2002 Sb., dle kterého je možné určitou složku (část) majetku odepsat rychleji v souvislosti s jejím významně rychlejším opotřebením.

Při komponentním odpisování účetní jednotka vyčlení samostatně odpisovanou část, tzv. komponentu, s významně odlišnou dobou použitelnosti (zpravidla kratší) a s významnou cenou. Vyčleněná komponenta se odepisuje odděleně (zpravidla kratší dobu) od zbývající části dlouhodobého majetku.

Na konci životnosti komponenty, při její výměně, dojde ke snížení ocenění dlouhodobého majetku. Následně nová (vyměněná) komponenta ocenění DM zase zvýší a bude opět samostatně odepisována z nové pořizovací ceny. V tomto případě se tedy nejedná o opravu DM, ale o investici. Není tak nutné vytvářet rezervy na opravu komponenty, neboť zdroje k financování jsou zajištěny prostřednictvím účetních odpisů.

Nevýhodou této metody je, že ji nelze využít pro daňové účely. Účetní jednotka tudíž pro účely výpočtu základu daně z příjmů postupuje jako by komponentní metodu nepoužila. To znamená, že se majetek odepisuje daňovými metodami jako celek, a účetní snížení či zvýšení hodnoty majetku, v souvislosti s výměnou komponenty, je pro daňové účely daňovým nákladem.

1.2.3.4 Uplatnění předpokládané zbytkové hodnoty majetku

Účetní předpisy od roku 2009 nabízejí možnost (nikoliv povinnost) účetním jednotkám uplatnit při výpočtu odpisů tzv. předpokládanou zbytkovou hodnotu[18], která umožňuje zrovnoměrnění účetního výsledku hospodaření. Znamená to, že účetní odpisy se vypočítávají z účetní vstupní ceny snížené o tuto předpokládanou zbytkovou hodnotu.

Dojde-li pak k vyřazení majetku např. prodejem, nezvýší tak výnos z prodeje výrazným způsobem výsledek hospodaření, neboť účetní jednotka uplatní proti výnosu z prodeje účetní zůstatkovou cenu.

[18] Dle §56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., se zbytkovou hodnotou rozumí zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení dlouhodobého majetku po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením.

Zohlednit zbytkovou hodnotu dlouhodobého majetku přitom může účetní jednotka i u majetku uvedeného do užívání již před rokem 2009 a to úpravou výše odpisů v odpisovém plánu pro budoucí období. Výši odpisů nelze měnit zpětně.

1.2.3.5 Účetní odpisy rovny daňovým

Metoda nejvíce používaná v praxi, ale nejméně správná a často také v rozporu se zákonem o účetnictví, neboť tímto způsobem stanovené odpisy neodpovídají podmínkám a stavu dlouhodobého majetku a je tak porušena zásada věrného a poctivého zobrazení skutečného stavu majetku a ohroženo správné finanční řízení účetní jednotky. (Pilařová, 2007)

Pouze ve výjimečných situacích, kdy odpisy netvoří významnou položku v nákladech a hodnota majetku není významná, je možné v rámci snížení administrativní náročnosti[19] položit účetní odpisy rovny daňovým, aniž by došlo k významnému porušení účetních předpisů a zkreslení finanční situace účetní jednotky.

1.3 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Problematika daňových odpisů je upravena zákonem 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, pro hmotný majetek především §26-32 a nehmotný majetek §32a. Ze ZDP vyplývá, že daňovým výdajem nejsou výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, ale lze za ně považovat odpisy hmotného majetku.

Daňové odpisy se zjišťují mimoúčetně (neúčtují se) pro účely stanovení daňového základu a nezobrazují vždy skutečné opotřebení majetku. Jsou víceméně politickým rozhodnutím využívaným především v rámci fiskální politiky státu. Jejich cílem je umožnit zahrnutí odpisů dlouhodobého majetku evidovaného u poplatníka do daňových výdajů. V podstatě se jedná o zákonem přípustné maximální částky odpisů použitelné při stanovení základu daně z příjmů.

Při stanovení daňového základu se vychází z účetního výsledku hospodaření, který se upraví o rozdíl mezi zúčtovanými účetními odpisy (nedaňovými výdaji) a evidovanými daňovými odpisy (daňovými výdaji).

[19] Odpadá „dvojí“ evidence či případné odlišné ocenění, nemusí se provádět korekce výsledku hospodaření z důvodu odlišných odpisů, při vyřazení majetku se používá stále jediná evidenční hodnota majetku, čímž odpadají daňové korekce, při výpočtu odložené daně z příjmu není nutné řešit účetně daňové rozdíly atp.

ZDP dává poplatníkovi možnost, ale ne povinnost, daňové odpisy uplatnit (na rozdíl od účetních). Záleží tedy zcela na jeho rozhodnutí, zda tuto možnost využije a prostřednictvím daňových odpisů optimalizuje svůj daňový základ, čímž sníží svoje daňové zatížení.

Poplatníkovi je také mimo jiné umožněno odepisování dlouhodobého hmotného majetku přerušit[20] a později na něj plynně navázat. V období zisku tak může odpisy uplatňovat a v době ztráty (popřípadě nižších zisků) odepisování přerušit.

Poplatník je oprávněn zahájit odepisování hmotného majetku dnem uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (§26 odst. 10 ZDP), přičemž daňový odpis ve výši ročního[21] lze uplatnit z dlouhodobého majetku zaevidovaného poplatníkem ke konci příslušného zdaňovacího období.

Dojde-li k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, může účetní jednotka uplatnit daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu. To platí i v dalších případech uvedených v §26 odst. 7 ZDP, kdy se poloviční odpis také uplatňuje např. v roce ukončení podnikatelské činnosti, v případě nabytí majetku v průběhu zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem, v případech kdy je zdaňovací období kratší než 12 po sobě jdoucích měsíců aj..

Stejně jako účetní odpisy se odpisy daňové zaokrouhlují na celé koruny nahoru a odepsat lze majetek nejvýše do jeho vstupní ceny. Je-li hmotný majetek využíván k zajištění zdanitelného příjmu jen z části, do výdajů se zahrnuje pouze poměrná část odpisů (konkrétněji §28 odst. 6 ZDP).

ZDP v § 30 odst. 10 definuje případy, kdy nový vlastník (poplatník) hmotného majetku již daňově odepisovaného pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem.

1.3.1 Daňové odepisování hmotného majetku a subjekty oprávněné odepisovat, odepisovaný a neodepisovaný hmotný majetek z daňového pohledu

Pro případ, že poplatník využije možnost uplatnit daňové odpisy, je nutné postupovat v souladu se ZDP a správně vymezit odepisovaný a neodepisovaný majetek pro účely daně z příjmu, případně poplatníky, kterým je daňově odepisovat umožněno.

[20] Netýká se dlouhodobého nehmotného majetku.
[21] Roční odpisem se rozumí dle ZDP odpis za zdaňovací období (tj. období definované dle §17).

Daňové odpisy hmotného majetku mohou uplatňovat obecně jak účetní jednotky tak i poplatníci vedoucí daňovou evidenci v souladu se ZDP, a to především jsou-li vlastníky. Výjimky jako např. nájemcem hrazené a odepisované technické zhodnocení, technická rekultivace odepisovaná poplatníkem zavázaným k rekultivaci, hmotný majetek na cizím pozemku odepisovaný poplatníkem evidujícím tento majetek jsou detailněji vymezeny §28 ZDP. V případě osobních automobilů nesmíme zapomenout na určitá omezení (maximální vstupní cena pro daňové odepisování) související s jejich registrací v dřívějších obdobích především do konce roku 2007.

V podstatě je možno daňově odepisovat hmotný majetek, který není z daňového odepisování vyloučen. Daňově (i účetně) se neodepisují pozemky.[22] Specifikace dalšího vyloučeného hmotného majetku z daňového odepisování je uvedena v §27 ZDP. Jako příklad lze uvést bezúplatně převedený majetek s následnou koupí najaté věci, nepřevýší-li výdaje související s jeho pořízením 40 000 Kč, dále pak umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky, najatý hmotný majetek a jiné definované složky majetku.

1.3.2 Metody daňového odepisování hmotného majetku

Základním předpokladem pro stanovení odpisů je správné zatřídění hmotného majetku do příslušné odpisové skupiny v prvním roce odepisování dle přílohy č. 1 ZDP. Současná právní úprava vymezuje 6 odpisových skupin, skupinu 1-3 pro hmotný movitý majetek a skupinu 4-6 pro hmotný nemovitý majetek. Pro každou odpisovou skupinu je přiřazena minimální doba odepisování majetku zobrazená v následující tabulce.

Tabulka č. 1.: Minimální doba odepisování

Odpisová skupina	Doba odepisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §30 odst. 1

[22] Při splnění zákonem stanovených podmínek dle §24 odst.2 písm. t ZDP může být pořizovací cena pozemku uplatněna jako daňový náklad.

Přestože daňové odpisy jsou striktně upraveny daňovými předpisy (na rozdíl od liberální úpravy účetních odpisů), mohou si poplatníci, až na konkrétní výjimky, vybrat ze zákonem nabízených metod dle svého uvážení a potřeb v rámci optimalizace svého daňového základu. Zvolit mohou rovnoměrné nebo zrychlené odepisování, v případě majetku pořízeného v období 01.01.2009 do 30.06.2010 také mimořádné odepisování.

Zmíněné metody se neliší pouze výší odpisů v jednotlivých letech, ale i svými omezeními. Je nezbytné na tato omezení při volbě metody odepisování pamatovat především v souvislosti s očekávaným výsledkem v rámci optimalizace daňového základu nejen v prvním roce odepisování, ale i v budoucnosti. Zatímco rovnoměrné odpisy lze nejen přerušit, ale i dobrovolně roční odpis snížit dle potřeby, zrychlené odpisy lze pouze přerušit (nikoliv snížit). V případě mimořádných odpisů nelze ani přerušit ani snížit.

Vzhledem k tomu, že poplatník nemůže během odepisování zvolenou metodu změnit, je vhodné výběr metody odepisování dobře zvážit nejen v souvislosti s momentální finanční situací poplatníka, ale i v souvislosti s očekáváným vývojem v budoucích obdobích.

Obecně lze tedy rozdělit způsoby odepisování na volitelné, tj. poplatník si může vybrat ze způsobů rovnoměrného, zrychleného nebo mimořádného odepisování, a povinné, u kterých poplatník nemá možnost volby a odepisuje dle přesně stanovených pravidel ZDP (Děrgel, 2011).

Volitelné způsoby odepisování:

- **Rovnoměrné odepisování**

Při rovnoměrném odepisování jsou částky odpisů v jednotlivých letech stejné (rovnoměrné). Výjimkou je pouze první rok odepisování, kdy je odpis zhruba poloviční. Odpisy se stanoví jako součin vstupní ceny a příslušné roční odpisové sazby dle zařazení majetku v odpisové skupině.

Maximální roční odpisové sazby rovnoměrného odepisování jsou vymezeny v §31 ZDP. Příslušné tabulky uvádějí sazby pro odepisování v prvním roce a dále pak sazby pro odepisování v dalších letech.

Dojde-li k technickému zhodnocení[23] (tj. zvýšení vstupní ceny) majetku a k jeho uvedení do stavu způsobilého k obvyklému užívání, použije se pro výpočet odpisů na následující roky sazba pro zvýšenou vstupní cenu uvedená v posledním sloupci.

Poplatník může rovnoměrné odepisování přerušit. Může také použít nižší odpisové sazby než je stanovená maximální sazba.

Je-li poplatník prvním vlastníkem[24] movitého majetku, při splnění zákonem stanovených podmínek, může využít možnosti zvýhodněných odpisových sazeb[25] a navýšit rovnoměrný daňový odpis hmotného movitého majetku v prvním roce odepisování o 10-20%. Konkrétní podmínky pro uplatnění zvýhodněných odpisových sazeb jsou uvedeny v §31 odst. 2-6 ZDP.

Základní roční odpisové sazby jsou uvedeny v následující tabulce č. 2 - Roční odpisové sazby pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d).

Tabulka č. 2: Roční odpisové sazby pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d)

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §31 odst. 1 písm. a)

[23] Dle ZDP se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč, případně výdaje nepřesahující tuto částku, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatnil jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. Sb.

[24] Za prvního vlastníka je dle ZDP považován poplatník který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Lze za něj považovat i poplatníka, který pořídil či vyrobil movitý majetek ve vlastní režii.

[25] Částečně tak tato možnost nahrazuje zrušený nárok na reinvestiční odpočet, kdy bylo poplatníkovi umožněno do daňových nákladů v průběhu celé doby odpisování fakticky uplatnit 110-120% vstupní ceny majetku, na rozdíl od současného stavu, kdy je možné uplatnit max. 100% vstupní ceny.

Výpočet rovnoměrných odpisů (dle Hrdého, 2009):

v prvním roce: $\frac{\text{VC x ROS pro první rok}}{100}$, (2)

v druhém a dalších letech: $\frac{\text{VC x ROS pro další roky}}{100}$, (3)

v roce zvýšení vstupní ceny a následujících letech: $\frac{\text{VC x ROS pro zvýšenou vstupní cenu}}{100}$, (4)

kde: ROS = roční odpisová sazba,

VC = vstupní cena.

- **Zrychlené odepisování**

Doba zrychleného odepisování je stejně jako u rovnoměrného odepisování dána zařazením hmotného majetku do příslušné odpisové skupiny. Odlišností je výše odpisů v jednotlivých letech. Roční odpisy postupně klesají po celou dobu odepisování. Výjimkou je opět první rok, kdy se výše odpisu pohybuje v rozmezí 50% až 75% nejvyššího odpisu (tj. odpisu v druhém roce odepisování).

Poplatník může odepisování přerušit, nemůže však výši roční odpisů dobrovolně snížit.

I v případě zrychleného odepisování lze odpis movitého majetku v prvním roce odepisování zvýšit o 10-20% vstupní ceny, dle zákonem stanovených podmínek.

Při výpočtu zrychlených odpisů se v prvním roce vychází ze vstupní ceny a příslušného koeficientu pro první rok a v dalších letech pak z dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu příslušného koeficientu a počtu již odepisovaných let. Dojde-li ke zvýšení hodnoty majetku o technické zhodnocení, je nutné zvýšit zůstatkovou cenu a použít pro výpočet odpisů koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu. Koeficienty zrychleného odepisování jsou uvedeny v následující tabulce č. 3.

Tabulka č. 3: Koeficienty pro zrychlené odepisování

Koeficient pro zrychlené odepisování			
Odpisová skupina	v prvním roce odepisování	v dalších letech odepisování	pro zvýšenou zůstatkovou 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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §32 odst. 1

Výpočet zrychlených odpisů (dle Hrdého, 2009):

v prvním roce: $\frac{\text{vstupní cena}}{\text{K pro první rok odepisování}}$, (5)

v druhém a dalších letech: $\frac{2 \text{ x ZC}}{\text{K pro další roky odepisování} - \text{počet již odepisovaných let}}$, (6)

v roce zvýšení vstupní ceny a následujících letech: $\frac{2 \text{ x zvýšená ZC}}{\text{K pro zvýšenou zůstatkovou cenu}}$, (7)

v druhém a dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny:

$$\frac{2 \text{ x ZC}}{\text{K pro zvýšenou ZC} - \text{počet již odepisovaných let ze zvýšené ZC}}, \quad (8)$$

kde: K = koeficient dle ZDP,

ZC = zůstatková cena.

- **Mimořádné odepisování**

Jedním z opatření fiskální politiky státu v rámci zmírnění dopadu hospodářské krize bylo umožnění poplatníkům urychlit daňové odepisování prostřednictvím mimořádných odpisů. Podmínky využití jsou striktně stanoveny v §30a ZDP. Mimořádné odepisování je omezeno pouze na nový hmotný movitý majetek zařazený v odpisové skupině 1 a 2, pořízený v období 1. 1. 2009 – 30. 6. 2010.

Odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce a poplatník musí začít odepisovat v následujícím měsíci, ve kterém byly splněny podmínky pro odepisování.

Doba odepisování majetku zařazeného do 1. skupiny činí 12 měsíců a měsíční odpisy jsou stanoveny rovnoměrně ve výši 1/12 vstupní ceny majetku. Majetek zařazený ve 2. skupině se odepisuje 24 měsíců, přičemž v prvních 12 měsících se odpis stanoví rovnoměrně ve výši 1/12 z 60% vstupní ceny a odpis v dalších 12 měsících se stanoví rovnoměrně ve výši 1/12 z 40% vstupní ceny.

Mimořádné odepisování je dobrovolné. Odepisování nelze přerušit nebo uplatnit nižší měsíční odpisy.

Technické zhodnocení majetku odepisovaného mimořádnou metodou nezvyšuje jeho vstupní či zůstatkovou cenu jako je tomu u rovnoměrného či zrychleného odepisování. Dle § 30a odst. 5 ZDP se toto technické zhodnocení zatřídí do odpisové skupiny, ve které je zatříděn hmotný majetek, na němž je technické zhodnocení provedeno a odepisuje se jako samostatný majetek zrychleně či rovnoměrně dle §26-30 a §31-33 ZDP. (Valouch, 2012)

Příklad stanovení daňových odpisů různými metodami a jejich porovnání:

Pan XY (neplátce DPH[26]) zakoupil a zaregistroval dne 23. 11. 2009 osobní automobil za 1.000.000,- Kč, a bude automobil používat výhradně pro své podnikatelské účely. Následující rok nechal na automobil nainstalovat tažné zařízení, namontovat střešní nosič a palubní počítač celkem v hodnotě 100 000,- a takto zhodnocené auto převzal a začal užívat dne 14. 12. 2011.

[26] U neplátců je DPH součástí ocenění dlouhodobého majetku, tj. součástí vstupní ceny.

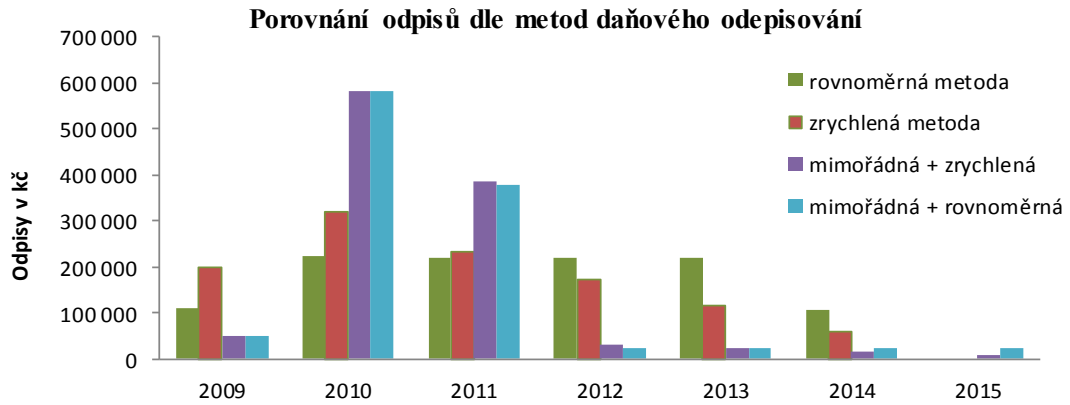
Řešení:

Pro potřeby výpočtu daňových odpisů zařadí pan XY automobil do 2. odpisové skupiny. Zvolit může metodu rovnoměrnou či zrychlenou. Technické zhodnocení zvýší vstupní (potažmo zůstatkovou) cenu v druhém a dalším roce rovnoměrného (zrychleného) odepisování. V rámci omezení dle §31 odst. 5 však v tomto případě nelze použít možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odepisování. Vzhledem k datu pořízení automobilu může také poplatník využít možnosti mimořádných odpisů a odepisovat tak automobil po dobu následujících 24 měsíců.

V tomto případě však technické zhodnocení provedené v následujícím roce nezvýší vstupní cenu a bude zařazeno do 2. odpisové skupiny a odepisováno samostatně jako hmotný majetek rovnoměrně, případně zrychleně. Odpisy stanovené dle výše uvedených metod jsou uvedeny v tabulce následujícího obrázku. Rozdíly odpisů v jednotlivých obdobích dle zvolené metody jsou zřejmé i z grafu.

Obr. č. 4: Daňové odpisy dle různých metod v jednotlivých obdobích

Rok	Odpisy (auto + TZ) rovnoměrná metoda	Odpisy (auto + TZ) zrychlené metoda	Odpisy mimořádná metoda auto + zrychlená metoda TZ	Odpisy mimořádná metoda auto + rovnoměrná metoda TZ
2009	110 000	200 000	50 000	50 000
2010	222 500	320 000	583 334	583 334
2011	220 000	232 000	386 666	377 666
2012	220 000	174 000	32 000	22 250
2013	220 000	116 000	24 000	22 250
2014	107 500	58 000	16 000	22 250
2015	0	0	8 000	22 250
Celkem	1 100 000	1 100 000	1 100 000	1 100 000



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Povinné způsoby odepisování (dle §30 ZDP):

- technologická část fotovoltaických elektráren: odpisy jsou stanoveny jako měsíční rovnoměrné bez přerušení po dobu 240 měsíců, v případě technického zhodnocení se pokračuje odepisování ze zvýšené vstupní ceny po zbývající dobu min. však 120 měsíců,
- pokračování v odepisování započatém původním vlastníkem: nový vlastník pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem a nesmí měnit vstupní cenu ani způsob odepisování,
- časové odepisování pro otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť a technickou rekultivaci, dočasné stavby a důlní díla, a další hmotný majetek, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena obecně závazným předpisem nebo orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně: roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání,
- výkonové odepisování je stanoveno speciálně pro matrice, zápustky, formy, modely a šablony: roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků,
- technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce: roční odpis se stanoví ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny.

1.3.3 Daňové odepisování nehmotného majetku a subjekty oprávněné odepisovat

Na rozdíl od hmotného majetku odepisují nehmotný majetek pouze poplatníci vedoucí účetnictví, neboť poplatníci vedoucí pouze daňovou evidenci v souladu se ZDP uplatňují výdaje na pořízení nehmotného majetku přímo do daňových výdajů již v okamžiku jeho pořízení.[27] Kromě vlastníka může nehmotný majetek odepisovat i poplatník, který k němu nabyl právo užívání za úplatu (§32a odst. 3 ZDP).

§32a ZDP odst. 1 definuje jako daňově odepisovatelný nehmotný majetek zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený účetními předpisy, pokud:

a) byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
c) doba použitelnosti je delší než 1 rok.

[27] V souladu s §24 odst. 2 písm. zn ZDP

V závislosti na subjektu odepisování rozlišujeme dva způsoby stanovení odpisů. V případě poplatníka, který má právo užívání nehmotného majetku na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou, v ostatních případech se odpisy stanoví rovnoměrně a nelze je přerušit. Doba odepisování je ZDP stanovena pro audiovizuální díla na 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje na 36 měsíců, zřizovací výdaje na 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Odpisy nehmotného majetku se stanovují s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odepisování, případně poplatník, který má právo užívání nehmotného majetku sjednané smlouvou na dobu určitou, může stanovit odpisy s přesností na dny a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru.

Vstupní cena je zvýšena o technické zhodnocení, tj. o výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku, anebo zásahy způsobující změnu účelu nehmotného majetku, převýší-li částku 40 000 Kč, nebo je poplatník neuplatnil jako daňový výdaj dle ZDP. Dosáhne-li součet vstupní ceny a dokončeného technického zhodnocení nehmotného majetku hranice 60 000 Kč, je nutné začít daňově odepisovat tento majetek jako nově pořízený i přesto, že byly doposud jeho účetní odpisy uplatňovány přímo do daňových výdajů. Odpisy se stanoví ze vstupní ceny snížené o již uplatněné účetní odpisy. Problematika technického zhodnocení nehmotného majetku a jeho odepisování je konkrétněji určena § 32a odst. 6 ZDP.

1.4 Odložená daň z titulu odlišností mezi účetními a daňovými odpisy

Odložená daň vyplývá z přechodných rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím výsledku hospodaření a zajišťuje zohlednění rozdílných daňových a účetních pravidel. Na rozdíl od daně splatné se daň odložená nikomu neodvádí. Smyslem odložené daně je ovlivnění disponibilního výsledku hospodaření účetní jednotky, čímž je zajištěno dodržení účetních zásad opatrnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku a finanční situace. (Strouhal, 2011)

Podstatou odložené daně je přiřadit účetní náklady do odpovídajících účetních období bez ohledu na daňové zákony a omezit tak zkreslení účetního výsledku hospodaření dočasnými daňovými odlišnostmi. Účetní jednotka se tak při zúčtování odložené daně v běžném období snaží regulovat disponibilní zisk prostřednictvím časového rozlišení a dodržet tak akruální účetní princip. (Janoušková, 2007)

Pravidla pro účtování a výpočet odložené daně stanoví prováděcí předpisy k zákonu o účetnictví a to především vyhláška MF č. 500/2002 Sb. a konktrétněji ČÚS č. 003 – Odložená daň. Výpočet odložené daně je dle současně platných předpisů založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu a vychází z úhrnu přechodných rozdílů, v našem případě z rozdílů mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a odpisovaného hmotného majetku, vynásobeného sazbou daně platnou v období, kdy účetní jednotka hodlá přechodný rozdíl uplatnit.

Přechodné rozdíly mohou být zdanitelné nebo odčitatelné. Zdanitelné rozdíly představují v budoucích obdobích při určování základu daně zdanitelné částky, které vedou k vzniku odloženého daňového závazku. Příkladem je situace, kdy zůstatková účetní hodnota dlouhodobého majetku je vyšší než daňová. Naopak, je-li účetní zůstatková hodnota dlouhodobého majetku nižší než daňová, jedná se o přechodný rozdíl odčitatelný od základu daně v budoucích obdobích, což vede ke vzniku odložené daňové pohledávky.

Zatímco o odloženém daňovém závazku se účtuje vždy, o odložené daňové pohledávce účtuje účetní jednotka s ohledem na dodržení zásady opatrnosti, tzn. pouze v případě, je-li dostatečná jistota dosažení potřebného základu daně pro uplatnění odčitatelných rozdílů v budoucích obdobích. (Strouhal, 2011)

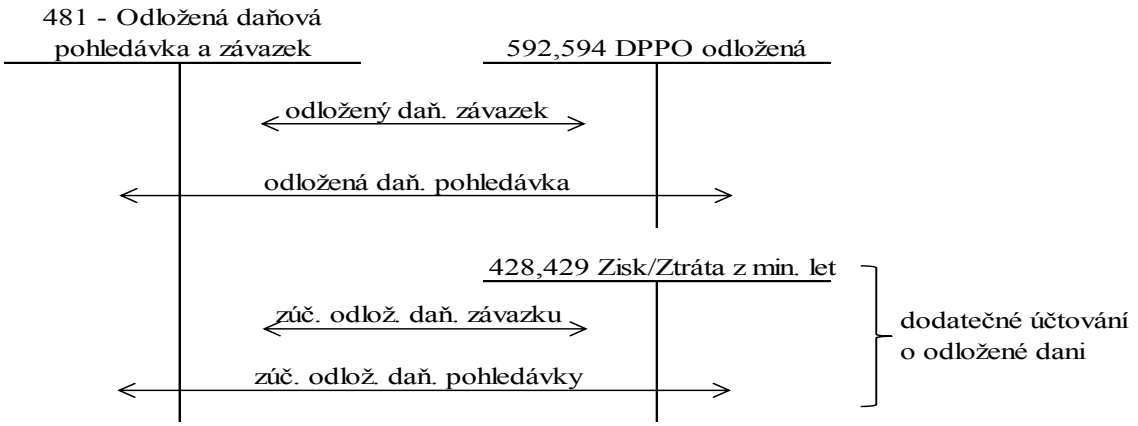
Prostřednictvím zaúčtování odloženého daňového závazku je zajištěno přeskupení pasivních položek. Část zisku je zablokována přesunutím do cizích zdrojů a účetní jednotka tak může zabránit předčasnému rozdělení zisku, které by mohlo vést k ekonomickým potížím v době zvýšené daňové povinnosti. (Janoušková, 2007)

Povinnost vykazovat a účtovat odloženou daň mají dle §59 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. účetní jednotky tvořící konsolidační celek, a veškeré podniky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, tj. mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a akciové společnosti. Ostatní účetní jednotky účtují o odložené dani dobrovolně.

V praxi se účetní jednotky spíše účtování o odložené dani vyhýbají. Pracnost a požadavek na dobrou znalost účetní teorie, daňových pravidel a pochopení podstaty souvisejících transakcí způsobujících odloženou daň spíše odrazují účetní jednotky, které nemají povinnost k vykazování odložené daně i přesto, že slouží k dodržení účetních zásad a umožňuje sestavení objektivní finanční analýzy.

Odložená daň je účetním nikoliv daňovým nákladem. Při určování základu daně je tedy nezbytné zůstatek strany MD k účetnímu výsledku hospodaření přičíst a v případě zůstatku na straně D odečíst.

Obr. č. 5: Základní účtování odložené daně



Zdroj: STROUHAL, Jiří. *Odložená daň v individuální účetní závěrce*, 2011.

1.5 Shrnutí základních rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy

Obr. č. 6: Základní rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy

Oblast odlišností	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Právní úprava	zákon o účetnictví, postupy účtování	zákon o dani z příjmu
Frekvence	zpravidla měsíční	roční
Povinnost odepisování	povinnost odpisovat DHM z důvodu dodržení zásady věrného a pravdivého zobrazení majetku a finanční situace	není povinnost, ale možnost
Funkce	nákladová, střádací, oceňovací	optimalizace daňového základu prostřednictvím zahrnutí daňových odpisů do daňových výdajů
Doba odepisování	účetní jednotka si ji určuje sama, vychází ze skutečné doby používání a skutečného potřebení	povinnost dodržovat doby určené v zákoně o dani z příjmů
Metody	možnost využití různých metod které nejsou přesně stanoveny	metody jsou přesně stanoveny - omezená volba z daných možností
Změna metody odepisování	účetní jednotka má možnost změny k prvními dni účetního období	účetní jednotka nesmí měnit metodu, je povinna po celou dobu odpisování používat stejnou metodu zvolenou na začátku
Přerušení	nesmí být přerušeno	možnost přerušení na jedno či více zdaňovacích období

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu a jeho majetkové struktury

Ze strategických důvodů na žádost podnikatelského subjektu poskytujícího veškeré informace a podklady pro praktickou část této práce nebude skutečné jméno obchodní společnosti v bakalářské práci uváděno a pro účely práce bude nahrazeno pojmem *„účetní jednotka“*. Z veškerých materiálů prezentovaných v souvislosti s touto prací bude skutečný název účetní jednotky odstraněn.

2.1 Charakteristika zvolené účetní jednotky

Účetní jednotka je poměrně mladou společností založenou v posledním čtvrtletí roku 2006 dvěma společníky. Vznik společnosti byl důsledkem transformačního procesu dlouholetého úspěšného vývoje podnikání zakládajících členů společnosti jako fyzických osob disponujících bohatými zkušenostmi a dobrou znalostí oboru.

Ryze česká soukromá společnost působí v oboru výroby jednoúčelových strojů a zařízení, nástrojařské výroby a svařování. Společnost disponuje vlastní konstrukční kanceláří a je zaměřena především na zakázkovou výrobu. Sídlo a provozovna společnosti se nachází v karlovarském kraji a jsou umístěny v pronajatých prostorech. V současnosti dodává společnost svoje výrobky významným českým i zahraničním odběratelům především v rámci automobilového průmyslu. Subjekt lze klasifikovat jako malý podnik zaměstnávající 25 stálých zaměstnanců s ročními obraty okolo 30 mil Kč.

K úspěšnému rozvoji a stabilizaci přispěli nejen znalosti a zkušenosti v oboru, ale především dobrá konkurenceschopnost vycházející především z nabízených komplexních služeb. Běžnou činností je příprava a vypracování technických návrhů dle požadavků a potřeb odběratele a následná výroba požadovaných strojů a zařízení pro různá hospodářská odvětví. Hlavním rysem společnosti je kusová výroba šitá přímo na míru zákazníkovi.

V rámci doplňkové činnosti uspokojuje společnost také menší malosériové zakázky a předměty z oblasti kovovýroby či obrábění, případně využívá zázemí svých výrobních strojů pro zhotovení předmětů sloužících vlastním potřebám.

Strategickým záměrem společnosti je v budoucnosti přemístit výrobní zázemí do vlastních prostor nahrazujících prostory pronajaté. K tomuto účelu byla pořízena v roce 2011 budova, jež bude v následujících obdobích zmodernizována a přizpůsobena dle potřeb společnosti.

2.2 Charakteristika majetkové struktury zvolené účetní jednotky

Dlouhodobý majetek společnosti v roce 2011 tvořil více jak padesát procent aktiv, přičemž nejvýznamnější položku tvoří dlouhodobý hmotný majetek a to především výrobní zařízení v podobě strojů. Oběžná aktiva tvořily z velké části především krátkodobé pohledávky způsobené nezinkasovanými dodanými zakázkami.

Od svého vzniku v roce 2006 je snahou společnosti modernizace výrobního zařízení. Při vzniku odkoupila společnost starší výrobní stroje od zakládajících členů, které tvořily výchozí dlouhodobý hmotný movitý majetek a ostatní nové stroje byly zpočátku pořizovány především formou finančního leasingu. Postupně společnost pořizovala nové strojní vybavení přímým nákupem. V současnosti převládá strojní vybavení pořízené nákupem a zhruba dvacet procent činí majetek pořizovaný formou finančního leasingu.

Vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jeho evidence, způsoby oceňování, účtování a odepisování účetní jednotkou, je upraveno vnitřní směrnicí č. 4 - Hmotný a nehmotný majetek ze dne 1. 1. 2007, doplněné dodatkem č. 1 - Oceňování majetku.

Dlouhodobý majetek ve vlastnictví účetní jednotky se odepisuje v souladu s platnými daňovými a účetními předpisy dle odpisových plánů. Společnost vlastní dlouhodobý majetek hmotný, movitý i nemovitý, a nehmotný.

Za dlouhodobý majetek je považován pro účetní i daňové účely majetek s provozně-technickými funkcemi delšími než jeden rok a jehož vstupní cena je vyšší než 40 000,- CZK v případě hmotného majetku a 60 000,- CZK v případě nehmotného majetku.

Technické zhodnocení se vstupní cenou vyšší než 40 000,- CZK již evidovaného dlouhodobého hmotného majetku zvyšuje vstupní, případně zůstatkovou cenu a je nezbytné stanovit odpisy ze zvýšené vstupní ceny. Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku hrazeného účetní jednotkou je evidováno samostatně na kartě majetku a zatříděno do odpisové skupiny odpovídající zatřídění pronajatého hmotného majetku.

Vstupní cenu tvoří pořizovací cena a související náklady na pořízení dlouhodobého majetku (dopravné, montáž, clo atp.), případně reprodukční pořizovací cena u darovaného, vloženého či bezúplatně nabytého majetku.

Společnost neeviduje žádný dlouhodobý majetek vlastní výroby.

Majetek pořizovaný formou finančního leasingu neodepisuje a je veden pouze v operativní evidenci v rozdělení na ukončené finanční leasingy a probíhající finanční leasingy.

Drobný majetek nesplňující podmínky zařazení do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je účtován při pořízení přímo do nákladů a dle charakteru předmětu je veden v operativní evidenci drobného majetku.

Dlouhodobý hmotný movitý majetek ve vlastnictví účetní jednotky pořízený nákupem tvoří 26 ks strojního a zámečnického vybavení jako jsou frézky s digitálním odměřováním a pojezdem, CNC obráběcí centra, CNC frézky, svářečky, ohýbačka, elektroerozivní vrtačka, elektrická komorová pec, podvěsný jeřáb, rovinné brusky, značkovací stroj, hloubička, svařovací agregáty, ohraňovací a excentrický lis aj., dále pak nákladní a osobní automobil či sněhová fréza. V roce 2011 získala společnost dotace na CNC obráběcí centra pořízená v letech 2010 a 2011.

Dlouhodobý hmotný nemovitý majetek je tvořen pouze budovou zakoupenou na konci roku 2011.

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří především konstrukční a modelový software jako je, SolidWorks 2009 a 2011 a SolidCam Mill Professional.

2.3 Vybraný dlouhodobý majetek

Vzhledem k rozsáhlému portfoliu majetku vlastněného účetní jednotkou budou pro účely bakalářské práce vybráni zástupci jednotlivých druhů dlouhodobého majetku. Ve spolupráci s účetní společnosti byl vybrán následující majetek.

Dlouhodobý hmotný movitý majetek:

- **tří osé vertikální obráběcí centrum MULTICUT 500 (bod 3.1)** – nový stroj pořízený v roce 2010, na nějž byla poskytnuta dotace vyplacená společnosti v roce 2011 se používá k soustružení a frézování, závitování, vrtání příp. mimoosého vrtání, broušení, umožňuje komplexní obrábění z obou stran obráběných dílců,

- **značkovací stroj ec9 (bod 3.2)** – nový stroj, stojanová verze značícího stroje pro značení mikroúderem používaného pro značení malých a středních výrobků s tvrdostí do 62 Hrc.. Integrovaný software umožnuje snadné programování a díky elektromagnetickému hrotu se používá ke značení různých typů povrchů, jako jsou kruhové, vyduté či vypouklé, drsné či obrobené odlitky atp.,
- **nástrojářská frézka FNGJ32 (bod 3.3)** – používaná k frézování, vrtání a závitovacím pracím na obráběných výrobcích. Je vybavena hlazením nástroje a jinými bezpečnostními prvky a byla zakoupena jako již používaný stroj od fyzické osoby podnikatele.
- **hloubička – FO350SP (bod 3.4)** – používaná k elektroerozivnímu obrábění pro zajištění přesných tvarů
- **nákladní automobil VW transportér (bod 3.5)** – nový nákladní automobil používaný pro přepravu materiálu a výrobků

Dlouhodobý hmotný nemovitý majetek:

- **budova 1248 (bod 3.6)** – zakoupena v roce 2011 s úmyslem přestěhovat výrobní a administrativní zázemí z pronajatých prostor do vlastních, přičemž výrobní prostory budou činit převážnou část z celkové využitelné podlahové plochy. Datum zařazení budovy do majetku je 30.06.2011[28].

Dlouhodobý nehmotný majetek:

- **SW-SolidWorks Standard 2011 (bod 3.7)** - je profesionální konstrukční strojírenský 3D software, který společnost využívá pro navrhování a modelování zakázek včetně plechových dílců či forem, vytváření sestav a mechanismů, jejichž výstupem je výkresová dokumentace sloužící pro následnou výrobu požadované zakázky. V rámci práce s tímto softwarem je využívána i možnost simulačních nástrojů umožňujících ověřování návrhu jednotlivých dílů z hlediska bezpečnosti, pevnosti a proudění vzduchu či vody.

[28] Datem přechodu vlastnického práva je datum nabytí právních účinků vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, který koresponduje s datem doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu.

Používané metody odepisování na vybraných konkrétních příkladech DM

Účetní jednotka odepisuje dlouhodobý majetek definovaný v bodě 2.3 této práce na základě vytvořených odpisových plánů. Plány účetních a daňových odpisů jsou uvedeny na jednotlivých kartách majetku[29].

Při tvorbě plánů daňových odpisů společnost vychází z platných daňových zákonů, především zákona o dani z příjmu, s přihlédnutím k možnosti optimalizace daňového základu prostřednictvím volby vhodné metody odepisování.

Ke stanovení plánu účetních odpisů využívá účetní jednotka časovou metodu rovnoměrného odepisování a doba odepisování je stanovena v závislosti na době odpovídající zvolené metodě daňového odepisování dle §30 odst. 1 případně §30a odst. 1 či 2 ZDP. Účetní odpisy se stanoví jako měsíční, přičemž k jejich účtování dochází pouze jednou ročně k poslednímu rozvahovému dni.

Různé metody daňových a účetních odpisů použité účetní jednotkou jsou, u vybraného dlouhodobého majetku specifikovaného v bodě 2.3 této práce, popsány a znázorněny v následujících tabulkách této části bakalářské práce.

Při výpočtu daňového základu je nutné provést úpravu účetního hospodářského výsledku, který zahrnuje odpisy účetní nikoliv daňové. Jsou-li daňové odpisy vyšší než účetní je nutné tento rozdíl od hospodářského výsledku odečíst a tím tak snížit daňový základ. Naopak jsou-li daňové odpisy nižší než účetní je nutné tento rozdíl k hospodářskému výsledku přičíst a daňový základ tak zvýšit.

V tabulkách jsou vyčísleny rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy v jednotlivých letech odepisování. Jak již bylo uvedeno v teoretické části, účetní odpisy nejsou daňovým nákladem a nemohou tak ovlivňovat daňový základ. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je řešen v daňovém přiznání prostřednictvím příslušných řádků podle toho, zda zvyšuje či snižuje daňový základ.

[29] Karty majetku pro vybrané zástupce dlouhodobého majetku jsou součástí přílohy této práce.

3.1 Tří osé vertikální obráběcí centrum MULTICUT 500

Moderní CNC stroj byl uveden do užívání 22.12.2010. Jedná se o dlouhodobý hmotný majetek pořízený nákupem, jehož vstupní cena bez DPH byla 2 940 791,67 CZK. Součástí vstupní ceny jsou i náklady související s pořízením stroje, mimo jiné zahrnující hodnotu faktur za poradenství souvisejícím přímo s pořízením majetku v rámci programu získání dotace z regionálních fondů EU a to do doby zařazení majetku do užívání (viz. Dodatek č. 1 – Oceňování majetku ke Směrnici č. 4 – Hmotný a nehmotný majetek).

Stroj byl zařazen do 2. odpisové skupiny. Doba pro daňové a účetní odepisování činí tedy dle platného ZDP 5 let. Metoda daňového odepisování byla zvolena rovnoměrná. V 8/2011 obdržela účetní jednotka dotaci na tento stroj a tudíž došlo ke snížení vstupní ceny stroje o dotaci ve výši 1 671 651,- CZK a úpravu jednotlivých plánů odpisů.

Tabulka č. 4: Daňové a účetní odpisy – tří osé vertikální obráběcí centrum MULTICUT 500

Rok	**Vstupní cena**	**Daňový odpis**	Daňová ZC	**Účetní odpis**	Účetní ZC	**Rozdíl D-Ú odpis**
2010	**2 940 792**	323 488	2 617 304	49 013	2 891 779	274 475
2011	**1 269 141**	282 384	663 269	448 851	771 277	-166 467
2012		282 384	380 885	253 824	517 453	28 560
2013		282 384	98 501	253 824	263 629	28 560
2014		98 501	0	253 824	9 805	-155 323

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

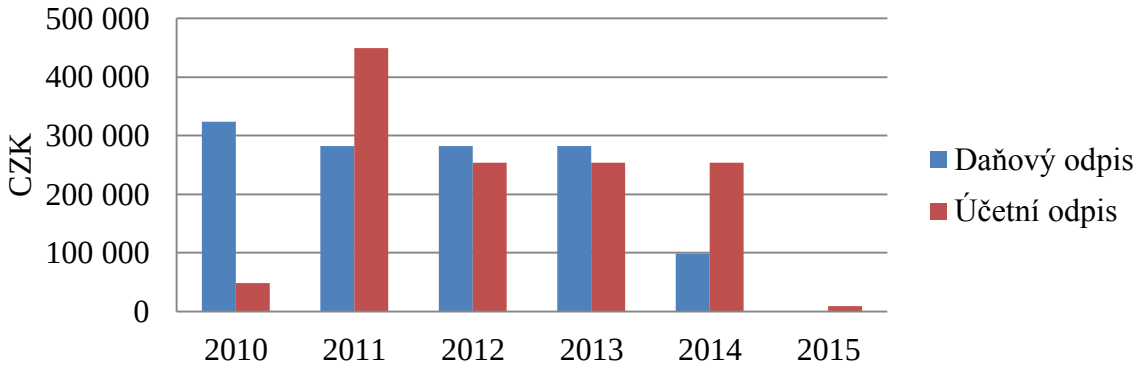
Daňové odpisy byly stanoveny dle vzorců pro rovnoměrné odepisování. Pro rok 2010 byl použit vzorec (2) a pro další roky vzorec (3).

Pro výpočet účetních odpisů byla použita časová rovnoměrná metoda a použit vzorec (1). V roce 2010 a prvních sedm měsíců roku 2011 jsou účetní odpisy počítány ze vstupní ceny 2 940 792,- (tj. měsíční účetní odpis činil 49 013,-). Následujících pět měsíců roku 2011 a v dalších letech jsou počítány ze snížené vstupní ceny 1 269 141,- (tj. měsíční účetní odpis činil 21 152,-). V tabulce je znázorněna změna (snížení) vstupní ceny v roce 2011 způsobená obdrženou dotací na pořízení majetku.

Tabulka také uvádí rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy v jednotlivých letech. Výrazný rozdíl mezi odpisy v prvním roce odepisování (tj. 2010) způsobila skutečnost pořízení a uvedení stroje do užívání na konci účetního období, což vedlo k uplatnění účetního odpisu pouze za jeden měsíc na rozdíl od daňového odpisu uplatněného za celé zdaňovací období.

Rozdíl v druhém roce způsobila snížená vstupní cena, která byla pro výpočet daňových odpisů účinná po celé účetní období, zatímco pro výpočet odpisů účetních pouze po období pěti měsíců. Rozdílný vývoj daňových a účetních odpisů graficky znázorňuje následující obrázek č. 7 – Vývoj účetní a daňových odpisů obráběcího centra MULTICUT 500.

Obr. č. 7: Vývoj účetních a daňových odpisů obráběcího centra MULTICUT 500



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

3.2 Značkovací stroj ec 9

Společnost pořídila tento stroj a zařadila do užívání dne 23.06.2009 ve vstupní ceně 149 000,- CZK. Stroj byl zařazen do 2. odpisové skupiny a účetní jednotka je prvním vlastníkem. Jelikož byly splněny všechny podmínky stanovené dle §30a ZDP rozhodla se společnost v tomto případě využít možnosti mimořádných daňových odpisů.

Daňové odpisy byly stanoveny s přesností na celé měsíce a jejich výpočet byl proveden v souladu s §30a odst. 2. Vzhledem k zařazení do 2. Odpisové skupiny dojde k úplnému odepsání stroje již za 24 měsíců (namísto klasických 5 let), přičemž odpisy v prvních 12 měsících jsou stanoveny rovnoměrně do výše 60% vstupní ceny a v dalších bezprostředně následujících 12 měsících rovnoměrně do výše 40% vstupní ceny. Daňové odpisy v prvních 12 měsících tedy činí 7 450,- měsíčně a v následujících 12 měsících 4 967,- měsíčně (viz. příslušná karta majetku v příloze této práce).

Ke stanovení účetních odpisů byla použita opět časová rovnoměrná metoda. Jelikož dle pravidel účetní jednotky se pro výpočet účetních odpisů stanoví doba odepisování v souladu se zvolenou metodou daňového odepisování, činí doba odepisování v tomto případě 24 měsíců. Výpočet byl proveden dle vzorce (1) a měsíční odpis je tedy 149 000 / 24 = 6 209,-. Účetně začala jednotka odepisovat od července 2009, kdy začala stroj využívat pro výrobu.

Tabulka č. 5: Daňové a účetní odpisy - značkovací stroj ec 9

Vstupní cena:	149 000				
Rok	**Daňový odpis**	Daňová ZC	**Účetní odpis**	Účetní ZC	**Rozdíl D-Ú odpis**
2009	44 700	104 300	37 250	111 750	7 450
2010	74 502	29 798	74 500	37 250	2
2011	29 798	0	37 250	0	-7 452
Celkem	149 000		149 000		0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Výpočet mimořádných daňových odpisů:

V roce 2009: (60% z vstupní ceny 149 000,- / 12) * 6 měsíců = 44 700,-

V roce 2010: (60% z VC 149 000,-/ 12)*6 + (40% z VC 149 000,-/ 12) *6 = 74 502,-

V roce 2011: (40% z VC 149 000,-/ 12) * 6 měsíců = 29 798,-

Na konci roku 2011 je stroj zcela účetně i daňově odepsán a zůstatková cena účetní i daňová je nulová.

3.3 Nástrojářská frézka FNGJ32

Nástrojářská frézka byla pořízena jako již používaný stroj nákupem za cenu 322 000,- CZK a zařazena do majetku 01.05.2010. Společnost zatřídila majetek do 2. odpisové skupiny s dobou odepisování 5 let a zahájila odepisování ze vstupní ceny, tj. pořizovací ceny, za kterou stroj nakoupila.

V tomto případě se nejedná ani o jeden případ dle §30 odst. 10 ZDP, podle kterého by nový vlastník pokračoval v již započatém daňovém odepisování původním vlastníkem. Pro stanovení daňových odpisů byla zvolena metoda rovnoměrného odepisování, při níž dochází k stejnoměrnému snižování hospodářského výsledku pro daňové účely během doby odepisování daného stroje s výjimkou prvního roku odepisování, kdy činí odpis přibližně polovinu odpisu v dalších letech odepisování.

Účetní odpisy pro tento stroj byly stanoveny pomocí časové rovnoměrné metody a byla použita standardní doba odepisování dle ZDP pro 2. odpisovou skupinu 5 let.

Tabulka č. 6: Daňové a účetní odpisy – nástrojářská frézka FNGJ32

Vstupní cena:	322 000				
Rok	**Daňový odpis**	Daňová ZC	**Účetní odpis**	Účetní ZC	**Rozdíl D-Ú odpis**
2010	35 420	286 580	42 933	279 067	-7 513
2011	71 645	214 935	64 400	214 667	7 245
2012	71 645	143 290	64 400	150 267	7 245
2013	71 645	71 645	64 400	85 867	7 245
2014	71 645	0	64 000	21 867	7 645
2015			21 867	0	-21 867
Celkem	322 000		322 000		0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Daňové odpisy byly stanoveny dle vzorců pro rovnoměrné odepisování. Pro rok 2010 byl použit vzorec (2) a pro další roky vzorec (3).

Pro výpočet účetních odpisů byla použita časová rovnoměrná metoda a použit vzorec (1). Měsíční účetní odpisy tedy činí 322 000 / (5 * 12) = 5 367,-.

V prvním roce byl stroj účetně odepisován osm měsíců a účetní odpisy převýšili daňové. Vzhledem k datu pořízení bude stroj účetně odepsán v roce 2015 na rozdíl o daňového odepsání v roce 2014. Z tabulky č. 6 je patrný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v jednotlivých letech.

3.4 Hloubička – FO350SP

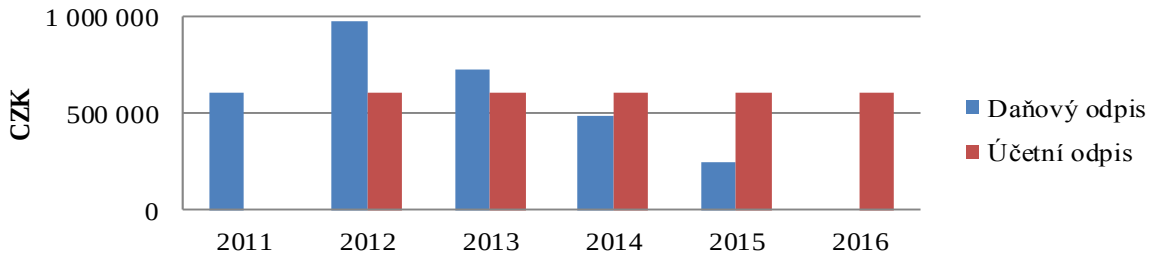
Jako jeden z nejvýznamnějšího výrobního vybavení byl tento stroj pořízen a zařazen do užívání 14.12.2011 v pořizovací ceně 3 038 457,24 CZK. Účetní jednotkou v souladu s ZDP byl zařazen do 2. odpisové skupiny se standardní dobou odepisování 5 let.

V rámci optimalizace daňového základu zvolila účetní jednotka pro daňové odepisování metodu zrychlenou, při níž dochází ke snižování výsledku hospodaření pro daňové účely nejvíce v prvních letech odepisování (s výjimkou prvního roku).

Účetní odpisy byly opět stanoveny pomocí časové rovnoměrné metody s dobou odepisování dle ZDP pro 2. odpisovou skupinu 5 let.

Tabulka č. 7: Daňové a účetní odpisy – Hloubička FO350SP

Vstupní cena:	3 038 457				
Rok	**Daňový odpis**	Daňová ZC	**Účetní odpis**	Účetní ZC	**Rozdíl D-Ú odpis**
2011	607 692	2 430 765	0	3 038 457	607 692
2012	972 307	1 458 458	607 691	2 430 766	364 616
2013	729 230	729 228	607 691	1 823 075	121 539
2014	486 153	243 075	607 691	1 215 384	-121 538
2015	243 075	0	607 691	607 693	-364 616
2016			607 693	0	-607 693
Celkem	3 038 457		3 038 457		0



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Výpočet daňových odpisů:

V roce 2011: 3 038 457 / 5 = 607 692,- dle vzorce (5)

V roce 2012: (2 * 2 430 765) / 6 – 1 = 972 307,- dle vzorce (6)

V roce 2013: (2 * 1 458 458) / 6 – 2 = 729 230,- dle vzorce (6)

V roce 2014: (2 * 729 228) / 6 – 3 = 486 153,- dle vzorce (6)

V roce 2015: (2 * 243 075) / 6 – 4 = 243 075,- dle vzorce (6)

Pro výpočet účetních odpisů byla použita časová rovnoměrná metoda a použit vzorec (1). Měsíční účetní odpisy tedy činí 3 038 457 / (5 * 12) = 50 641,-.

Hloubička byla pořízena na konci roku 2011. Společnost ji začala využívat až v roce následujícím a tudíž účetně začala odepisovat hloubičku až v roce 2012. Daňové odpisy byly v souladu s podmínkami ZDP uplatněny již v roce 2011. Z tabulky č. 7 a souvisejícího grafu je patrná nejen klesající hodnota daňových odpisů v jednotlivých letech, ale také výrazný rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy v jednotlivých letech způsobený pořízením hmotného majetku na konci roku, zvolenou metodou zrychleného daňového odepisování a také významnou vstupní cenou daného stroje.

3.5 Nákladní automobil VW transportér

Nový automobil pořídila společnost za cenu 431 195,- CZK a zařadila do majetku 03.12.2010. Vzhledem k okamžitému využívání začala účetní jednotka účetní odepisování již v tomto roce. Automobil byl zařazen do 2. odpisové skupiny se standardní dobou odepisování 5 let.

V roce pořízení byly uplatněny daňové odpisy stanovené rovnoměrnou metodou a zaúčtovány odpisy účetní stanovené časovou rovnoměrnou metodou s dobou odepisování 5 let.

Tabulka č. 8: Daňové a účetní odpisy – nákladní automobil VW transportér

Vstupní cena:	431 195				
Rok	**Daňový odpis**	Daňová ZC	**Účetní odpis**	Účetní ZC	**Rozdíl D-Ú odpis**
2010	47 432	383 763	7 187	424 008	40 245
2011	95 941	287 822	86 244	337 764	9 697
2012	95 941	191 881	86 244	251 520	9 697
2013	95 941	95 940	86 244	165 276	9 697
2014	95 940	0	86 244	79 032	9 696
2015			79 032	0	-79 032
Celkem	431 195		431 195		0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Daňové odpisy byly stanoveny v souladu s ZDP dle vzorce (2) pro rok 2010 a dle vzorce (3) pro další roky. Účetní odpisy byly stanoveny dle vzorce (1) a činily měsíčně 7 187,- CZK.

I v tomto případě je patrný rozdíl daňových a účetních odpisů především v prvním roce, způsobený pořízením vozidla na konci roku, kdy došlo k uplatnění účetních odpisů pouze za jeden měsíc. K daňovému odepsání dojde v roce 2014, zatímco k úplnému účetnímu odepsání dojde až na sklonku roku 2015, ve které účetní jednotka provede zaúčtování jedenácti měsíčních odpisů.

3.6 Budova 1248

Tento dlouhodobý hmotný nemovitý majetek byl pořízen na základě kupní smlouvy uzavřené s fyzickou osobou v pořizovací ceně 1 227 185,85 CZK a k nabytí vlastnického práva účetní jednotky došlo 30.06.2011.

Budova bude využívána převážně pro výrobní účely. Z tohoto důvodu byla začleněna do odpisové skupiny č. 5 s dobou odepisování 30 let. Byla zvolena rovnoměrná metoda daňového odepisování a opět časová rovnoměrná metoda účetního odepisování započatého následující měsíc po nabytí vlastnického práva k nemovitosti s dobou odepisování 30 let.

Tabulka č. 9: Daňové a účetní odpisy – budova 1248

Vstupní cena:	1 227 186				
Rok	**Daňový odpis**	Daňová ZC	**Účetní odpis**	Účetní ZC	**Rozdíl D-Ú odpis**
2011	17 181	1 210 005	20 454	1 206 732	-3 273
2012-2039	41 725	41 705	40 908	61 308	817
2040	41 705	0	40 908	20 400	797
2041			20 400	0	-20 400
Celkem	1 227 186		122 670		0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Daňové odpisy byly stanoveny v souladu s ZDP dle vzorce (2) pro rok 2011 a dle vzorce (3) pro další roky. Účetní odpisy byly stanoveny dle vzorce (1) a činily měsíčně 3 409,- CZK. Opět je z tabulky patrný rozdíl daňových a účetních odpisů způsobený především okamžikem pořízení majetku.

3.7 Software SolidWorks Standard 2011

Součástí dlouhodobého majetku společnosti je také tento nehmotný majetek pořízený a uvedený do užívání v květnu 2011. V souladu s ZDP je tento software odepisován bez přerušení po dobu 36 měsíců, počínaje měsícem následujícím po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro odepisování. Software zakoupila společnost za cenu 138 600,- CZK.

Daňové odpisy se v tomto případě stanovují na celé měsíce a zaokrouhlují se nahoru. Daňové odpisy tedy činí měsíčně 138 600 / 36 = 3 850,- CZK.

Účetní odpisy stanovené rovnoměrnou časovou metodou v tomto případě korespondují s odpisy daňovými. Roční odpisy softwaru znázorňuje následující tabulka č. 10.

Tabulka č. 10: Daňové a účetní odpisy – software SolidWorks Standard 2011

Vstupní cena:	138 600				
Rok	**Daňový odpis**	Daňová ZC	**Účetní odpis**	Účetní ZC	**Rozdíl D-Ú odpis**
2011	26 950	111 650	26 950	111 650	0
2012	46 200	65 450	46 200	65 450	0
2013	46 200	19 250	46 200	19 250	0
2014	19 250	0	19 250	0	0
Celkem	138 600		138 600		0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Výpočet daňových a účetních odpisů:

V roce 2011: (138 600 / 36) * 7 = 26 950,- CZK

V roce 2012 a 2013: (138 600 / 36) * 12 = 46 200,- CZK

V roce 2013: (138 600 / 36) * 5 = 19 250,- CZK

Zhodnocení používaných metod odepisování a návrh k zlepšení stávající situace

4.1 Účetní odepisování

Účetní jednotka používá k stanovení účetních odpisů a odpisových plánů pro jednotlivé předměty dlouhodobého majetku časovou rovnoměrnou metodu odepisování.

Vypočtené měsíční odpisy se pro zjednodušení administrativních úkonů účtují jednou za účetní období a to k poslednímu rozvahovému dni tj. k 31.12.. Jelikož se jedná o menší společnost vlastněnou dvěma rodinnými příslušníky, která externě neprezentuje, ani jinak nevyužívá informace o výsledku hospodaření v průběhu účetního období, je možné souhlasit s dosavadní praxí využívanou v tomto směru.

Z hlediska charakteru využití dlouhodobého majetku především pro kusovou výrobu a v rámci konzultace s účetní a výrobním technikem se metoda časového odepisování v tomto případě jeví jako jediná vhodná. Velká administrativní náročnost a v mnoha případech i nemožnost sledování jednotlivých výkonů výrobního zařízení v souvislosti s výnosy prakticky vylučuje možnost použití výkonové metody pro odepisování strojního vybavení.

Odlišně by se mohlo postupovat v případě dopravního prostředku ve vlastnictví účetní jednotky. Součástí dlouhodobého majetku společnosti je nákladní automobil. Z dosavadních zkušeností vyplývá, že nákladní automobil je využíván v souvislosti s výrobou (tudíž s tvorbou výnosů) velmi nepravidelně. Lze tedy v tomto případě již při prvním ohledání zkonstatovat, že používaná metoda rovnoměrného časového odepisování neodpovídá skutečnému opotřebovávání. Vhodnější by bylo použití metody výkonové, která by zajistila rozložení celkových pořizovacích výdajů do jednotlivých období v závislosti na očekávaném ekonomickém prospěchu získaném užitím nákladního automobilu. Odpisová sazba na jednotku výkonu, tj. kilometr, by se stanovila jako podíl vstupní ceny a předpokládaného počtu najetých kilometrů.

Konkrétnější analýzou problému však bylo zjištěno, že účetní jednotka není schopna doložit skutečný stav ujetých kilometrů za dané období tak, aby mohla být výkonová metoda použita pro výpočet účetních odpisů. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka vlastní prozatím pouze jeden nákladní automobil a z dosavadních zkušeností vyplývá, že očekávaná doba životnosti odpovídá stanovené době časového odepisování, je možné v časovém odepisování pokračovat, aniž by došlo ke zkreslení účetnictví a finanční situace společnosti.

V případě nákupu dalších dopravních prostředků, nebo dojde-li k výrazným změnám při využívání nákladního automobilu, je však účetních jednotce doporučeno zvážit použití výkonové metody a zajistit potřebné zdroje nezbytných informací.

V současnosti není účetní jednotka vlastníkem jakéhokoliv dlouhodobého majetku, u kterého by připadala v úvahu metoda komponentního odepisování, v rámci kterého by mohlo dojít k vyčlenění komponenty s významně odlišnou dobou použitelnosti a významnou cenou. Z tohoto důvodu není tato metoda účetní jednotkou využívána.

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka není schopna realisticky odhadnout možnou zbytkovou hodnotu strojů, byla vyloučena i možnost využití odpisové metody předpokládané zbytkové hodnoty majetku zajišťující zrovnoměrnění účetního výsledku hospodaření.

Volba časového odepisování je tedy pro většinu majetku jednoznačná. Z hlediska dodržení účetních zásad opatrnosti, věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, bylo ve spolupráci s účetní společnosti doporučeno provést úpravu jednotlivých odpisových plánů a přehodnotit používané pravidlo stanovení doby odepisování v závislosti na době odepisování dle zvolené metody daňových odpisů[30]. Dosavadní způsob stanovení doby odepisování dle ustanovení ZDP vedl v některých případech ke značnému zkreslení účetnictví a finanční situace a neodpovídal účetním principům.

Dle vnitřní směrnice č. 4 – Hmotný a nehmotný majetek si účetní jednotka stanoví účetní odpisy pro každý předmět samostatně při zařazení předmětu do používání. Je tedy zcela v souladu s touto směrnici stanovit si jakoukoliv dobu účetního odepisování, která by zajistila reálnější vyjádření skutečné doby opotřebení a zároveň věrnější zobrazení majetku a finanční situace.

Jelikož účetní jednotka zpracovává odpisové plány s využitím příslušného softwarového vybavení, díky kterému je snížena administrativní náročnost plynoucí z odlišně stanovovaných účetních a daňových odpisů, bylo navrženo ustoupit od dosud používané metody stanovení doby odepisování v souladu s principy ZDP a stanovovat dobu účetního odepisování jednotlivě pro každý odepisovaný předmět.

[30] Dle §30 odst. 1 případně §30a odst. 1 či 2 ZDP.

Na vybraném příkladu dlouhodobého majetku je v následující tabulce znázorněn rozdíl mezi současně uplatňovanými účetní odpisy (s dobou odepisování dle ZDP) a odpisy při stanovení doby odepisování v závislosti na skutečném opotřebení. Záměrně byl jako příklad vybrán majetek daňově odepisovaný prostřednictvím mimořádných odpisů, u nichž dochází ke značnému zkrácení doby odepisování. Použije-li účetní jednotka pro výpočet účetních odpisů časovou základnu vycházející z pravidel ZDP, dojde tak k porušení účetních zásad i v případě majetku s méně významnou vstupní cenou.

Značkovací stroj ec9 (viz. bod 3.2)

Současné účetní odpisy jsou stanoveny rovnoměrně s dobou odepisování dle ZDP na 24 měsíců. Po konzultaci s účetní a výrobním technikem se odhaduje skutečná doba životnosti tohoto stroje na cca 6 let, přičemž k opotřebovávání stroje dochází v průběhu času víceméně stejnoměrně. Navržené odpisy stanovené rovnoměrnou časovou metodou zobrazuje následující tabulka č. 11.

Tabulka č. 11: Současné a navrhované účetní odpisy – Značkovací stroj ec

Vstupní cena:	149 000						
	Současné odpisy			Navrhované odpisy			Rozdíl odpisů
Rok	**účetní odpis**	oprávky	ZC	**účetní odpis**	oprávky	ZC	současné - navrhované
2009	**37 250**	37 250	111 750	**12 417**	12 417	136 583	24 833
2010	**74 500**	111 750	37 250	**24 833**	37 250	111 750	49 667
2011	**37 250**	149 000	0	**24 833**	62 083	86 917	12 417
2012				**24 833**	86 916	62 084	-24 833
2013				**24 833**	111 749	37 251	-24 833
2014				**24 833**	136 582	12 418	-24 833
2015				**12 418**	149 000	0	-12 418
Celkem	**149 000**	149 000	0	**149 000**	149000	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Návrh účetních odpisů – výpočet:

Měsíční odpis: 149 000 / (6 let * 12 měsíců) = 2 069,50

Odpis v roce 2009: 2 069,50 * 6 měsíců = 12 417,-

Odpis v letech 2010 – 2014: 2 069,50 * 12 měsíců = 24 833,-

Odpis v roce 2015: 2 069,50 * 6 měsíců = 12 418,-

Při navrhovaných účetních odpisech s dobou odepisování odpovídající odhadované životnosti stroje by došlo k účetnímu odepsání stroje v roce 2015, zatímco při současně stanovených odpisech došlo k účetnímu odepsání stroje již v roce 2011.

Z uvedeného příkladu je zřejmé, že doba odepisování nebyla vhodně nastavena. Momentální zůstatková hodnota stroje je nulová, zatímco stroj se stále používá a přináší společnosti užitek a vytváří výnosy.

Navíc důsledkem špatně zvolené doby odepisování byla zkreslena nejen majetková ale i finanční situace podniku, kdy účetní výsledek hospodaření v letech 2009, 2010, 2011 byl nižší a v letech 2012, 2013, 2014, 2015 bude vyšší než při vhodněji stanovené době odepisování. Při uplatnění navrhovaných odpisů by tak společnost v letech 2009, 2010 a 2011 vykázala vyšší hospodářský výsledek o rozdíly zobrazené v posledním sloupci tabulky č. 11 – Současné a navrhované účetní odpisy – Značkovací stroj ec9.

V případě výrazných odchylek mezi stanovenou (použitou) dobou odepisování a dobou vyjadřující skutečné opotřebení stroje u více majetkových položek tak může dojít k výraznému zkreslení majetkové a finanční situace účetní jednotky. V takovém případě účetnictví neposkytuje věrné a poctivé zobrazení majetku a finanční situace.

Stávající stav byl prokonzultován s účetní společnosti a na základě návrhu na zlepšení dané situace odsouhlasilo vedení společnosti přehodnocení stavu účetních odpisů a případnou úpravu plánů účetních odpisů majetku s nenulovou zůstatkovou cenou pro následující účetní období prostřednictvím prodloužení či zkrácení doby odepisování. Ve spolupráci s výrobním technikem bude proveden odhad doby použitelnosti a stanovena doba odepisování tak, aby plán účetních odpisů co nejlépe vystihoval skutečné opotřebení a využití majetku.

Následující tabulka č. 12 - Původní a upravený plán účetních odpisů – Hloubička FO350SP zobrazuje příklad majetku společnosti, u kterého bude na základě konzultace s výrobním technikem provedena úprava účetního odpisového plánu prostřednictvím prodloužení předpokládané doby použitelnosti. Jedná se o Hloubičku FO350SP (viz. bod 3.4), která by měla být účetně odepsána po 5 letech užívání v roce 2016. Z hlediska četnosti využití hloubičky byl odhad její životnosti zvýšen na 8 let a předpokládaný rok ukončení použitelnosti je tedy 2019.

Zvýšením doby odepisování došlo ke snížení měsíčního odpisu na částku 31 650,60 stanovenou dle vzorce (1), tj. 3 038 457 / (8 let * 12 měsíců).

Navrhovaný odpisový plán, který byl účetní jednotkou přijat, je znázorněn v následující tabulce ve sloupci Nový upravený plán.

Tabulka č. 12: Původní a upravený plán účetních odpisů – Hloubička FO350SP

	Původní plán		Nový upravený plán		Rozdíl odpisů
Rok	**Účetní odpis**	ZC	**Účetní odpis**	ZC	Původní - upravené
2012	**607 691**	2 430 766	**379 807**	2 658 650	227 884
2013	**607 691**	1 823 075	**379 807**	2 278 843	227 884
2014	**607 691**	1 215 384	**379 807**	1 899 036	227 884
2015	**607 691**	607 693	**379 807**	1 519 229	227 884
2016	**607 693**	0	**379 807**	1 139 422	227 886
2017			**379 807**	759 615	-379 807
2018			**379 807**	379 808	-379 807
2019			**379 808**	0	-379 808
Celkem	**3 038 457**		**3 038 457**		0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Hloubička se začala používat a účetně odepisovat v lednu roku 2012. Účetní jednotka účtuje měsíční odpisy souhrnně jednou za rok a to k poslednímu dni účetního období, proto se podařilo v tomto případě upravit odpisový plán již od momentu zahájení odepisování a odpisy za rok 2012 budou zaúčtovány již dle upraveného odpisového plánu.

V posledním sloupci tabulky č. 12 je uvedena částka, o kterou by byl zkreslen účetní výsledek hospodaření v případě uplatnění odpisů dle původního plánu. Kladný rozdíl v prvních letech znamená vyšší vykázaný výsledek hospodaření při odepisování dle upraveného plánu, zatímco záporný rozdíl v pozdějších letech odepisování způsobí snížení VH.

Na uvedeném příkladu Hloubičky je zřejmý význam určení co nejpřesnější doby účetního odepisování v případě že jsou odpisy významnou položkou nákladů a překročí-li hodnota majetku hladinu významnosti.

4.2 Daňové odepisování

Daňové odpisy jsou stanovovány účetní jednotkou v souladu s platnými daňovými zákony, především zákonem o dani z příjmu a s přihlédnutím k možnosti optimalizace daňového základu prostřednictvím volby vhodné metody odepisování. Účetní jednotka se tak snaží využít zákonem povolený způsob úpravy daňové povinnosti.

Společnost doposud využila rovnoměrné, zrychlené i mimořádné daňové odpisy. Technické zhodnocení, pokračování v daňovém odpisování po původním vlastníkovi dle §30 odst. 10 ZDP, uplatnění polovičního odpisu z důvodů uvedených v §26 odst. 7 ZDP, přerušení daňových odpisů či zvýšení odpisu v prvním roce odepisování dle příslušných odstavců §31 ZDP účetní jednotka doposud nezaznamenala.

Z hlediska daňové optimalizace lze daňových odpisů využít jako nástroje jak pro snížení daňového základu, tak pro jeho zvýšení v době vykazované ztráty. Na vybraných příkladech dlouhodobého majetku společnosti byly v kapitole 3. prezentovány různé metody daňového odepisování, kterých se společnost v minulosti rozhodla využít.

Po prozkoumání odpisových plánů evidovaných účetní jednotkou a údajů o vykazovaných daňových základech, potažmo odvedených daních ze zisku PO, lze konstatovat, že společnost v předchozích letech využila daňových odpisů k optimalizaci svého daňového základu jen do určité míry. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka nepořídila žádný nový majetek v roce 2012, bude pro účely objasnění funkce daňových odpisů použit již uzavřený rok 2011.

V roce 2011 dosáhla společnost kladného daňového základu, a proto se rozhodla pro uplatnění daňových odpisů. Možnost přerušení daňového odepisování byla vyloučena.

V tomto roce pořídila účetní jednotka několik předmětů dlouhodobého majetku. V rámci optimalizace daňového základu, kdy je snahou základ daně snížit, můžeme uvažovat o využití různých metod daňového odepisování tak, abychom dosáhli požadovaného výsledku. Vzhledem ke skutečnosti, že ZDP neumožnuje zpětnou změnu metody již zahájeného odepisování, bude se výběr metody umožňující ovlivnění základu daně týkat pouze majetku pořízeného a uvedeného do užívání v roce 2011.

V roce 2011 se společnost rozhodla využít zrychleného odepisování pouze u jednoho předmětu dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně IM0031 Hloubička FO350SP (viz. bod 3.4). U ostatního dlouhodobého hmotného majetku pořízeného v roce 2011 zvolila metodu rovnoměrného odepisování.

U žádné položky hmotného movitého majetku nebyla využita možnost zvýšení odpisu v prvním roce odepisování, i přesto, že byly splněny podmínky uvedené v ZDP[31], umožňující využití této možnosti.

V následující tabulce č. 13 jsou přehledně znázorněny různé varianty metod daňového odepisování v souladu se ZDP s cílem optimalizovat a snížit základ daně zvolené účetní jednotky. Samozřejmě, jde jen o návrh několika vybraných variantních řešení, neboť vzhledem k vyššímu počtu pořízeného majetku existuje mnoho kombinací a přístupů při volbě metody daňového odepisování pro jednotlivé předměty majetku.

Variantní řešení zobrazují dopad zvolených metod daňového odepisování v případě, že bylo:

- použito zrychlené metody odepisování pro veškerý majetek pořízený v roce 2011 (varianta A),
- použito rovnoměrné odepisování s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10% pro veškerý majetek pořízený v roce 2011[32] (varianta B),
- použito zrychlené odepisování s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10% pro veškerý majetek pořízený v roce 2011[33] (varianta C),
- použito zrychlené odepisování s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10% pro majetek pořízený v roce 2011, kromě majetku IM031 – Hloubička FO 350 a IM032 – Budova 1248, u kterých bylo využito pouze zrychlené odepisování (varianta D).

Pod tabulkou je proveden výpočet daňových základů pro zvolené varianty daňových odpisů uvedených v tabulce. Z přehledu je patrné, že varianta C, která nabízí možnost maximálních daňových odpisů stanovených v souladu s ZDP, by zajistila záporný výsledek hospodaření ke zdanění (daňový základ). Použití této varianty by bylo zbytečné a neúčelné.

[31] Dle § 31 může roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce použít pouze první vlastník při pořízení nového hmotného movitého majetku, který byl u předchozího vlastníka zbožím
[32] S výjimkou hmotného majetku IM 032 - budova 1248.
[33] S výjimkou hmotného majetku IM 032 - budova 1248.

Z uvedených variant by se jako nejvýhodnější mohla jevit varianta D, při níž by většina pořízeného movitého majetku v roce 2011 byla odepisována zrychlenou metodou s využitím zvýšení odpisu v prvním roce odepisování s výjimkou Hloubičky FO350 SP a budovy 1248. V tomto případě by byl daňový základ nejnižší kladný a odvedená daň z příjmu PO by činila 15 253,- na rozdíl od skutečně odvedené daně 73 750,-.

Při použití zrychlené metody odepisování však účetní jednotka ztrácí možnost využít nižších daňových odpisů v případě ztráty v následujících obdobích. Zůstává sice zachována možnost přerušení odepisování, nicméně nižších odpisů je možné dle ZDP využít pouze tehdy, byla-li zvolena rovnoměrná metoda odepisování.

Navíc použití zrychlené metody odepisování představuje složitější postup při výpočtu nových odpisů a úpravě odpisového plánu v případě technického zhodnocení DM v následujících letech, což je jedním z hlavních důvodů, proč se účetní jednotka rozhodla pro rovnoměrné odepisování.

Protože v době ekonomické recese je velmi těžké předpovídat nejen vývoj zisku (zakázek v kusové výrobě) v následujících obdobích, ale také fiskální opatření vlády v podobě manipulace s daňovými sazbami, navrhovala bych společnosti, aby se snažila optimalizovat svůj daňovým základ prostřednictvím vyšších daňových odpisů v prvním roce odepisování při zachování možnosti pružněji reagovat na vytvořený základ daně v dalších obdobích a z uvedených variant bych se přiklonila k modelu odpisové politiky vystižené navrhovanou variantou B, která využívá rovnoměrnou metodu s možností zvýšení odpisu v prvním roce odepisování.

I přesto, že tento způsob nezaručuje maximalizaci odpisů a tudíž absolutní minimalizaci daňového základu daného roku, poskytuje možnost značného snížení základu daně v roce, kdy je jeho výše relativně známa a zároveň výrazným způsobem neomezuje možnost přizpůsobení odpisů dle vývoje základu daně v příštích letech.

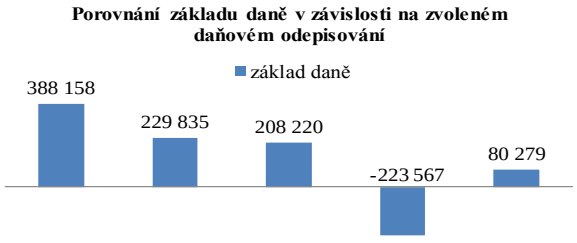
Je třeba mít na paměti, že jakékoliv zvýšení daňového odpisu v prvním roce vede de snížení odepisovatelné částky v dalších letech. Stejně tak i při využití zrychleného odepisování se vysoké částky odpisů v prvních dvou letech projeví nižšími odpisy v letech pozdějších.

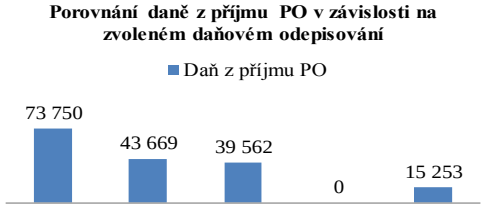
Tabulka č. 13: Porovnání uplatněných daňových odpisů s navrhovanými z hlediska optimalizace daňového základu

Způsob odepisování/ rok pořízení	označení majetku	PC	Oprávky 2011	Účetní ZC	Účetní odpisy 2011	**Uplatněné daňové odpisy 2011**	**Návrh daňových odpisů** zrychlené **Varianta A[1)]**	rovnoměrné zvýšený odpis **Varianta B[2)]**	zrychlené zvýšený odpis **Varianta C[3)]**	zrychlené, část. zvýšený odpis **Varianta D[4)]**
	IM001	449 180	306 940	142 240	89 836	71 869	71 869	71 869	71 869	71 869
	IM003	143 007	95 339	47 668	28 601	22 881	22 881	22 881	22 881	22 881
	IM004	95 470	68 420	27 050	19 094	15 275	15 275	15 275	15 275	15 275
	IM005	49 866	30 751	19 115	9 973	11 096	11 096	11 096	11 096	11 096
	IM006	149 000	149 000	0	37 250	29 798	29 798	29 798	29 798	29 798
	IM007S	150 000	108 333	41 667	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000
	IM008S	110 910	80 102	30 808	36 970	36 970	36 970	36 970	36 970	36 970
	IM009	66 000	22 000	44 000	13 200	14 685	14 685	14 685	14 685	14 685
	IM010	322 000	107 333	214 667	64 400	71 645	71 645	71 645	71 645	71 645
	IM012	44 000	14 667	29 333	8 800	9 790	9 790	9 790	9 790	9 790
	IM013	142 000	47 333	94 667	28 400	31 595	31 595	31 595	31 595	31 595
	IM014	117 000	39 000	78 000	23 400	26 033	26 033	26 033	26 033	26 033
	IM015	100 000	11 667	88 333	10 000	10 500	10 500	10 500	10 500	10 500
	IM016	1 269 141	497 864	771 277	448 851	282 384	282 384	282 384	282 384	282 384
	IM017	431 195	93 431	337 764	86 244	95 941	95 941	95 941	95 941	95 941
	IM018	77 000	17 967	59 033	15 400	17 133	17 133	17 133	17 133	17 133
	IM019	119 000	13 883	105 117	11 900	12 495	12 495	12 495	12 495	12 495
	IM020	195 000	45 500	149 500	39 000	43 388	43 388	43 388	43 388	43 388
	IM021	114 000	26 600	87 400	22 800	25 365	25 365	25 365	25 365	25 365
	IM022	79 000	18 433	60 567	15 800	17 578	17 578	17 578	17 578	17 578
	IM023	60 000	14 000	46 000	12 000	13 350	13 350	13 350	13 350	13 350
	IM024	302 000	70 467	231 533	60 400	67 195	67 195	67 195	67 195	67 195
	IM025	100 000	10 833	89 167	10 000	10 500	10 500	10 500	10 500	10 500
36Rov/2011	IM026S	138 600	26 950	111 650	26 950	26 950	26 950	26950	26 950	26950
2Rov/2011	IM027	50 000	4 165	45 835	4 165	5 500	10 000	10500	15 000	15000
2Rov/2011	IM028	1 360 449	45 348	1 315 101	45 348	149 650	272 090	285694,29	408 135	408135
2Rov/2011	IM029	44 205	1 474	42 731	1 474	4 863	8 841	9283,05	13 262	13262
2Rov/2011	IM030	40 900	1 364	39 536	1 364	4 499	8 180	8589	12 270	12270
2Zrych/2011	IM031	3 038 457	0	3 038 457	0	607 692	607 691	638076,0204	911 537	607691
5Rov/2011	IM032	1 227 186	20 454	1 206 732	20 454	17 181	40 906	17 181	40 906	40906
CELKEM		10 584 565	1 989 618	8 594 948	1 242 075	**1 803 801**	**1 962 124**	**1 983 739**	**2 415 526**	**2 111 680**
					Rozdíl D - U odpisy:	**561 726**	**1 400 398**	**1 422 012**	**1 853 799**	**1 549 954**
*Nárůst daňových odpisů dle jednotlivých variant v porovnání s uplatněnými odpisy:							158 323	179 938	611 725	307 879

Základ daně v roce 2011:

- bez uplatnění daňových odpisů:	**2 191 959**	Z toho daň z příjmu PO 19%:	416 472
- snížený o uplatněné daňové odpisy:	**388 158**	Z toho daň z příjmu PO 19%:	73 750
- s uplatněním navrhovaných daňových odpisů dle Varianty A	**229 835**	Z toho daň z příjmu PO 19%:	43 669
- s uplatněním navrhovaných daňových odpisů dle Varianty B	**208 220**	Z toho daň z příjmu PO 19%:	39 562
- s uplatněním navrhovaných daňových odpisů dle Varianty C	**-223 567**	Z toho daň z příjmu PO 19%:	0
- s uplatněním navrhovaných daňových odpisů dle Varianty D	**80 279**	Z toho daň z příjmu PO 19%:	15 253





[1)] Varianta A - Daňové odpisy byly stanoveny pro veškerý dlouhodobý hmotný majetek pořízený v roce 2011 zrychlenou metodou dle ZDP.

[2)] Varianta B - Daňové odpisy byly stanoveny pro veškerý dlouhodobý hmotný movitý majetek pořízený v roce 2011 rovnoměrnou metodou s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10% dle § 31 odst. 1 písm. d) ZDP při splnění podmínek §31 odst. 4 ZDP.

[3)] Varianta C - Daňové odpisy byly stanoveny pro veškerý dlouhodobý hmotný movitý majetek pořízený v roce 2011 zrychlenou metodou s využitím možnosti zvýšení odpisu o 10% vstupní ceny v prvním roce odepisování dle §32 ZDP

[4)] Varianta D - Daňové odpisy byly stanoveny pro veškerý dlouhodobý hmotný movitý majetek pořízený v roce 2011 zrychlenou metodou s využitím možnosti zvýšení odpisu o 10% vstupní ceny v prvním roce odepisování dle §32 ZDP s vyjimkou majetku označeného IM031 u kterého byly použita pouze zrychlená metoda bez uplatnění zvýšení odpisu v prvním roce odepisování.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

4.3 Odložená daň

Účetní jednotka nemá povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, tudíž není povinna účtovat o odložené dani. I přesto, že vykazuje přechodné rozdíly, z titulu využívání rozdílných účetních a daňových odpisů, nevyužívá možnost o odložené dani účtovat dobrovolně.

Možnost účtování o odložené dani byla s vedením společnosti prokonzultována. Přehodnocením problematiky vedení rozhodlo, že z důvodu administrativní náročnosti, převyšující přínos zúčtování odložené daně, se i v příštích obdobích nebude účetní jednotka odloženou daní zabývat. Společníky jsou dva rodinní příslušníci, kteří si rozdělují zisk pouze minimálně, není tedy nutné odčerpat část zisku do cizích zdrojů na úhradu budoucích daňových závazků a předejít tak ekonomickým problémům. Navíc společnost nevyužívá finanční analýzu pro svá rozhodování a svoje výsledky neprezentuje externě. Není tedy opravdu účelné se v tomto případě odloženou daní zabývat.

Pro doplnění teoretické části vysvětlující princip odložené daně zobrazuje následující obrázek výpočet a zaúčtování odložené daně v případě, rozhodla-li by se účetní jednotka začít o odložené dani účtovat v roce 2011.

Obr. č. 8: Odložená daň a její účtování při zahájení v roce 2011

Výpočet odložené daně z titulu rozdílných účetních a daňových odpisů:

Rok	Zůstatková cena		Rozdíl	sazba %	Zůstatek odložené daně v
	účetní	daňová			
2010	6 813 526	5 925 125	888401	19	168 796
2011	8 594 947	7 454 353	1140594	19	216 713

Účtování v roce 2011:

Účetní operace		Částka CZK	MD	D
1)	Prvotní zachycení odloženého daňového závazku k 1.1.2011	168 796	429	481
2)	Zachycení odložené daně za účetní období 2011	47 917	592	481

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Závěr

Cílem bakalářské práce bylo charakterizovat problematiku a odlišnosti účetního a daňového odepisování z hlediska právní úpravy a v praxi konkrétní společnosti. Bakalářská práce se nezabývá rozborem komplexní právní úpravy problematiky odepisování, ale popisuje základními principy a odlišnostmi účetního a daňového odepisování s využitím konkrétních příkladů z praxe zvolené účetní jednotky.

Teoretická část se zabývá definicí jednotlivých pojmů souvisejících s problematikou odepisování dle příslušné legislativy. Vymezuje dlouhodobý majetek, způsoby jeho pořízení, vyřazení a oceňování z hlediska účetních a daňových předpisů. Definuje subjekty oprávněné odepisovat, odepisovaný a neodepisovaný majetek a metody odepisování, jak pro účetní účely tak pro daňové účely. Zdůrazňuje rozdílnou funkci a právní úpravu účetního a daňového odepisování. Identifikuje důsledky plynoucí z uvedených rozdílností jako je nutnost úpravy VH na daňový základ pro výpočet daně z příjmu a problematiku odložené daně z příjmu.

Praktická část aplikuje poznatky teoretické části na vybraných příkladech hmotného majetku zvolené účetní jednotky, jejíž charakteristika je doplněna o rozbor majetkové struktury a popis použitých metod odepisování.

Ve čtvrté části bakalářské práce bylo na základě získaných informací a znalostí provedeno zhodnocení používaných metod účetního a daňového odepisování z hlediska optimalizace daňového základu a z hlediska respektování zásady věrného zobrazení skutečnosti a doporučen postup ke zlepšení stávající situace v souladu s příslušnými právními předpisy.

Účetní jednotka na základě zhodnocení účetní odpisové politiky přijala navržená nápravná opatření[34] tak, aby se zajistilo co nejvěrnější zobrazení majetku a finanční situace společnosti s minimálním navýšením administrativní náročnosti. V problematice daňových odpisů bylo společnosti nastíněno několik variant umožňujících dosažení lepšího výsledku při optimalizaci daňového základu, než jakého účetní jednotka dosáhla v roce 2011.

Hlavním přínosem bakalářské práce bylo především zjištění autora práce, že zdánlivě jednoduchá problematika odpisů dlouhodobého majetku je mnohem složitějším a komplexnějším problémem účetní a daňové oblasti, která je často nadlehčována a nedostatečně pochopena.

[34] Konkrétní návrhy a přijatá opatření jsou popsány v kapitole 4.1.

I přesto, že je kladen důraz na znalost a orientaci v častých změnách právní úpravy, a účetní jednotky přímo neporušují legislativu, bývají základní principy a funkce jednotlivých odpisů opomíjeny či zcela nepochopeny.

Příčinou může být současná právní úprava působící komplikovaně a zároveň snaha podnikatelských subjektů o zjednodušení si práce. Úprava legislativních předpisů a propracovanější informační proces podnikatelského sektoru by mohl stávající situaci pomoci.

Pozitivním přínosem bakalářské práce byla mimo jiné skutečnost, že účetní jednotka se souhlasem vedení společnosti na návrh autora práce přehodnotila svoji dosavadní odpisovou politiku a provedla úpravy odpisových plánů (především v oblasti účetních odpisů) vedoucích k lepšímu naplnění účetních zásad a přiblížení se věrnému a poctivému obrazu účetnictví a finanční situace.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1.: Minimální doba odepisování.....26

Tabulka č. 2: Roční odpisové sazby pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d) 28

Tabulka č. 3: Koeficienty pro zrychlené odepisování.....30

Tabulka č. 4: Daňové a účetní odpisy – tří osé vertikální obráběcí centrum MULTICUT 500 42

Tabulka č. 5: Daňové a účetní odpisy - značkovací stroj ec 9.....44

Tabulka č. 6: Daňové a účetní odpisy – nástrojářská frézka FNGJ32.....45

Tabulka č. 7: Daňové a účetní odpisy – Hloubička FO350SP.....46

Tabulka č. 8: Daňové a účetní odpisy – nákladní automobil VW transportér.....47

Tabulka č. 9: Daňové a účetní odpisy – budova Závodu míru 48

Tabulka č. 10: Daňové a účetní odpisy – software SolidWorks Standard 2011.....49

Tabulka č. 11: Současné a navrhované účetní odpisy – Značkovací stroj ec 52

Tabulka č. 12: Původní a upravený plán účetních odpisů – Hloubička FO350SP 54

Tabulka č. 13: Porovnání uplatněných daňových odpisů s navrhovanými z hlediska optimalizace daňového základu 58

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Základní účtování pořízení a zařazení dlouhodobého majetku dle způsobu pořízení 13

Obr. č. 2: Základní účtování vyřazení dlouhodobého majetku 14

Obr. č. 3: Základní účtování účetních odpisů 20

Obr. č. 4: Daňové odpisy dle různých metod v jednotlivých obdobích 32

Obr. č. 5: Základní účtování odložené daně 36

Obr. č. 6: Základní rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy 36

Obr. č. 7: Vývoj účetních a daňových odpisů obráběcího centra MULTICUT 500 43

Obr. č. 8: Odložená daň a její účtování při zahájení v roce 2011 59

Seznam zkratek

DM	Dlouhodobý majetek
ZDP	Zákon o dani z příjmů
GFŘ	Generální finanční ředitelství
ČÚS	Český účetní standard
ROS	Roční odpisová sazba
K	Koeficient odepisování
PO	Právnická osoba
VH	Výsledek hospodaření
DDB	Double-declining-balance method
SYD	Sum-of-the-years-digits

Seznam použité literatury

BLECHOVÁ, Beata, JANOUŠKOVÁ, Jana. *Podvojné účetnictví v příkladech 2012*. 12. vydání, Praha: Grada Publishing, 2012, 200 s., ISBN 978-80-247-4185-7

DĚRGEL, Martin. Jak na komponentní odepisování. *Účetnictví v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, č. 5. ISSN 1211-7307 [cit. 20.06.2012]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/

DĚRGEL, Martin. Účetní versus daňové odpisy hmotného majetku. *Účetnictví v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, č. 4. ISSN 1211-7307 [cit. 04.06.2012]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/?search_query=%24index%3D440&search_results_page=1

HRDÝ, Milan, HOROVÁ, Michaela. *Finance podniku*, 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 180 s., ISBN 978-80-7357-492-5

JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, 2007, 85 s., ISBN 978-80-247-1852-1

LOUŠA, František. *Zákon o účetnictví v praxi*. 5. aktualizované vydání, Praha: Grada Publishing, 2011, 144 s., ISBN 978-80-247-3848-2

MACHOVÁ, Helena. Pokračování v odpisování. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2004, č. 7. ISSN 1211-7293 [cit. 15.06.2012]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2516v3282-pokracovani-v-odpisovani/?search_query=$issue=1I53

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1.1.2012*. 21. vydání, Praha: Grada Publishing, 2012, 264 s., ISBN 978-80-247-4254-0

MÜLLEROVÁ, Libuše. Odložená daň - výmysl teoretiků účetnictví, nebo položka praktického významu? *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2005, č. 4. [cit. 25.07.2012]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9921v12798-odlozena-dan-vymysl-teoretiku-ucetnictvi-nebo-polozka-p/?search_query=$issue=17I4&search_results_page=1

PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Účetnictví v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2007, č. 6. ISSN 1211-7307 [cit. 18.06.2012]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/

PRUDKÝ, Pavel, LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 13. aktualizované vydání, Olomouc: Anag, 2011, 304 s., ISBN 978-80-7263-660-0

STROUHAL, Jiří. a kol. *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů*. 1. vydání, Brno: BizBooks, 2012, 760 s., ISBN 978-80-265-008-7

STROUHAL, Jiří. Odložená daň v individuální účetní závěrce. *Účetnictví v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, č. 4. ISSN 1211-7307 [cit. 02.08.2012]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d32206v41342-odlozena-dan-v-individualni-ucetni-zaverce/

ŠPÁD, Martin. Na co se zaměřit při odpisování majetku a jak předejít nesprávným postupům. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2005, č. 10. ISSN 1211-7293 [cit. 25.07.2012] Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1547v1523-na-co-se-zamerit-pri-odpisovani-majetku-a-jak-predejit-nespr/

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vydání, Praha: Grada Publishing, 2012, 144 s., ISBN 978-80-247-4114-7

Vyhláška č. 500/2002 Sb. - Businesscenter.cz [on-line]. Praha: [cit. 16.06.2012]. Dostupné z: http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast2h2.aspx

Český účetní standard pro podnikatele č. 003 Odložená daň – Businesscenter.cz [online]. Praha [cit. 15.06.2012]. Dostupné z: http://www.business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/003.aspx

Seznam příloh

Příloha A: Karty vybraného dlouhodobého majetku

Příloha B: Směrnice č. 4 – Hmotný a nehmotný majetek

Příloha A: Karty vybraného dlouhodobého majetku

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Typ majetku: dlouhodobý

Název: tří osé vertikál.obráb.centrum-STROJ (DO **Inventární číslo:** IM0016

Dodavatel: [redacted]
Výrobce:
Kód SKP:
Kód majetku:
Druh majetku: hmotný
Povaha majetku: vlastní
Středisko: 01
Zakázka:
Činnost:

Výrobní číslo:
Stát původu:
Způsob pořízení:
Způsob vyřazení:
Datum výroby:
Datum zařazení: 22.12.2010
Datum vyřazení:
Posl. uzavřený rok: 2011

Odpisy a zaúčtování:

Odpisová skupina: 2.
Způsob odpisování: rovnoměrný

Datum začátku:
- daňového odepisování: 31.12.2010
- účetního odepisování: 31.12.2010

Primární účty:
- oprávky majetku: 082002
- účet odpisů: 551001

Umístění: 1.etapa

Rozměry:

Délka: 0,00
Výška: 0,00
Šířka: 0,00

Hmotnost: 0,00

Kapacita:

☐ Evidovat kapacitu majetku:
Měrná jednotka spotřeby majetku:
Kapacita v MJ: 0,00 x 1

☐ Účetní odpisy počítat dle spotřeby kapacity

Cena pro účetní odpisy:

1 269 140,67

vrtací a frézovací centrum (CNC) - pořízeno 22.12.2010 - viz rozpis pořiz.ceny
STROJ (DOTACE) 1.etapa
Snížení poř.ceny-DOTACE 1.671.651,-
(viz INT11027)
úč.odp.49.013,-/měs.do 7/11-pak snížen na 21.152,-/měs.
V r. 2011 je již jiná zůstatková cena!!!

Seznam pohybů

Pořadí	Datum	Typ pohybu	Částka	Zůst. cena	Odpis	Doklad	Popis pohybu
1	22.12.2010	zařazení	2 940 791,67	2 940 791,67			zařazení IM0016
2	31.12.2010	účetní odpis	49 013,00	2 891 778,67	1		účet.odpis 2010
3	31.12.2010	uzavření roku 2010					
4	08.08.2011	snížení ceny	1 671 651,00	1 220 127,67	2		sníž. poř.ceny-STROJ
5	31.12.2011	účetní odpis	448 851,00	771 276,67	2		účet.odpis STROJ (Do
6	31.12.2011	uzavření roku 2011					

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
1	31.12.2010	323 488,00	2 617 303,67		2.
2	31.12.2011	282 384,00	663 268,67		2.
3	31.12.2012	282 384,00	380 884,67		2.
4	31.12.2013	282 384,00	98 500,67		2.
5	31.12.2014	98 500,67	0,00		2.

Seznam účetních odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu
1	31.12.2010	49 013,00	2 891 778,67	2
2	31.12.2011	448 851,00	771 276,67	5
3	31.12.2012	253 824,00	517 452,67	
4	31.12.2013	253 824,00	263 628,67	
5	31.12.2014	253 824,00	9 804,67	
6	31.12.2015	9 804,67	0,00	

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Typ majetku: dlouhodobý

Název: značkovací stroj ec9 **Inventární číslo:** IM0006

Dodavatel: [redacted]
Výrobce:
Kód SKP:
Kód majetku:
Druh majetku: hmotný
Povaha majetku: vlastní
Středisko:
Zakázka:
Činnost:

Výrobní číslo:
Stát původu:
Způsob pořízení:
Způsob vyřazení:
Datum výroby:
Datum zařazení: 23.06.2009
Datum vyřazení:
Posl. uzavřený rok: 2011

Odpisy a zaúčtování:

Odpisová skupina: 2M.
Způsob odpisování:

Datum začátku:
- daňového odepisování: 31.07.2009
- účetního odepisování: 31.12.2009

Primární účty:
- oprávky majetku: 082001
- účet odpisů: 551001

Umístění:

Rozměry:

Délka: 0,00
Výška: 0,00
Šířka: 0,00

Hmotnost: 0,00

Kapacita:

☐ Evidovat kapacitu majetku:
Měrná jednotka spotřeby majetku:
Kapacita v MJ: 0,00 x 1

☐ Účetní odpisy počítat dle spotřeby kapacity

Cena pro účetní odpisy:

149 000,00

FD90435 pořízení - zařazeno 23.6.2009
daňové odpisy-mimořádné dle par. 30a ZDP

Seznam pohybů

Pořadí	Datum	Typ pohybu	Částka	Zůst. cena	Odpis	Doklad	Popis pohybu
1	23.06.2009	zařazení	149 000,00	149 000,00			zařazení IM006
2	31.12.2009	účetní odpis	37 250,00	111 750,00	1		účet. odpis 2009
3	31.12.2009	uzavření roku 2009					
4	31.12.2010	účetní odpis	74 500,00	37 250,00	2		účet.odpis 2010
5	31.12.2010	uzavření roku 2010					
6	31.12.2011	účetní odpis	37 250,00		3		účet.odpis 2011
7	31.12.2011	uzavření roku 2011					

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
1	31.07.2009	7 450,00	141 550,00		2M
2	31.08.2009	7 450,00	134 100,00		2M
3	30.09.2009	7 450,00	126 650,00		2M
4	31.10.2009	7 450,00	119 200,00		2M
5	30.11.2009	7 450,00	111 750,00		2M
6	31.12.2009	7 450,00	104 300,00		2M
7	31.01.2010	7 450,00	96 850,00		2M
8	28.02.2010	7 450,00	89 400,00		2M
9	31.03.2010	7 450,00	81 950,00		2M
10	30.04.2010	7 450,00	74 500,00		2M
11	31.05.2010	7 450,00	67 050,00		2M
12	30.06.2010	7 450,00	59 600,00		2M
13	30.07.2010	4 967,00	54 633,00		2M
14	30.08.2010	4 967,00	49 666,00		2M
15	30.09.2010	4 967,00	44 699,00		2M
16	30.10.2010	4 967,00	39 732,00		2M
17	30.11.2010	4 967,00	34 765,00		2M
18	30.12.2010	4 967,00	29 798,00		2M
19	30.01.2011	4 967,00	24 831,00		2M

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
20	28.02.2011	4 967,00	19 864,00		2M
21	31.03.2011	4 967,00	14 897,00		2M
22	30.04.2011	4 967,00	9 930,00		2M
23	31.05.2011	4 967,00	4 963,00		2M
24	30.06.2011	4 963,00	0,00		2M

Seznam účetních odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu
1	31.12.2009	37 250,00	111 750,00	2
2	31.12.2010	74 500,00	37 250,00	4
3	31.12.2011	37 250,00	0,00	6

Seznam přiřazení

Datum od	Datum do	Komu přiřazeno

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Typ majetku: dlouhodobý

Název: **nástrojářská fréza FNGJ32** **Inventární číslo:** **IM0010**

Dodavatel: [redacted]
Výrobce:
Kód SKP:
Kód majetku:
Druh majetku: hmotný
Povaha majetku: vlastní
Středisko:
Zakázka:
Činnost:

Výrobní číslo:
Stát původu:
Způsob pořízení:
Způsob vyřazení:
Datum výroby:
Datum zařazení: 01.05.2010
Datum vyřazení:
Posl. uzavřený rok: 2011

Odpisy a zaúčtování:

Odpisová skupina: 2.
Způsob odpisování: rovnoměrný

Datum začátku:
- daňového odepisování: 31.12.2010
- účetního odepisování: 31.12.2010

Primární účty:
- oprávky majetku: 082001
- účet odpisů: 551001

Umístění:

Rozměry:

Délka: 0,00
Výška: 0,00
Šířka: 0,00

Hmotnost: 0,00

Kapacita:

☐ Evidovat kapacitu majetku:
Měrná jednotka spotřeby majetku:
Kapacita v MJ: 0,00 x 1

☐ Účetní odpisy počítat dle spotřeby kapacity

Cena pro účetní odpisy:

322 000,00

FD100398

Seznam pohybů

Pořadí	Datum	Typ pohybu	Částka	Zůst. cena	Odpis	Doklad	Popis pohybu
1	01.05.2010	zařazení	322 000,00	322 000,00			zařazení IM0010
2	31.12.2010	účetní odpis	42 933,00	279 067,00	1		účet.odpis 2010
3	31.12.2010	uzavření roku 2010					
4	31.12.2011	účetní odpis	64 400,00	214 667,00	2		účet.odpis 2011
5	31.12.2011	uzavření roku 2011					

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
1	31.12.2010	35 420,00	286 580,00		2.
2	31.12.2011	71 645,00	214 935,00		2.
3	31.12.2012	71 645,00	143 290,00		2.
4	31.12.2013	71 645,00	71 645,00		2.
5	31.12.2014	71 645,00	0,00		2.

Seznam účetních odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu
1	31.12.2010	42 933,00	279 067,00	2
2	31.12.2011	64 400,00	214 667,00	4
3	31.12.2012	64 400,00	150 267,00	
4	31.12.2013	64 400,00	85 867,00	
5	31.12.2014	64 400,00	21 467,00	

Seznam přiřazení

Datum od	Datum do	Komu přiřazeno

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Typ majetku: dlouhodobý

Název:	**Hloubička-FO350SP**	**Inventární číslo:**	**IM0031**
Dodavatel:	[redacted]	Výrobní číslo:	
Výrobce:		Stát původu:	
Kód SKP:		Způsob pořízení:	
Kód majetku:		Způsob vyřazení:	
Druh majetku:	hmotný	Datum výroby:	
Povaha majetku:	vlastní	Datum zařazení:	14.12.2011
Středisko:		Datum vyřazení:	
Zakázka:		Posl. uzavřený rok:	0000
Činnost:			

Odpisy a zaúčtování:

Odpisová skupina: 2.
Způsob odpisování: zrychlený

Datum začátku:
- daňového odepisování: 31.12.2011
- účetního odepisování: 31.12.2011

Primární účty:
- oprávky majetku: 082001
- účet odpisů: 551001

Umístění:

Rozměry:

Délka: 0,00
Výška: 0,00
Šířka: 0,00

Hmotnost: 0,00

Kapacita:

☐ Evidovat kapacitu majetku:
Měrná jednotka spotřeby majetku:
Kapacita v MJ: 0,00 x 1

☐ Účetní odpisy počítat dle spotřeby kapacity

Cena pro účetní odpisy:

3 038 457,24

FD111173
výr.č. 592.063.000.0350
udělat daň.odp.

Seznam pohybů

Pořadí	Datum	Typ pohybu	Částka	Zůst. cena	Odpis	Doklad	Popis pohybu
1	14.12.2011	zařazení	3 038 457,24	3 038 457,24			zařazení IM0031 hlou
2	31.12.2011	účetní odpis		3 038 457,24	1		účet.odpis 2011

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
1	31.12.2011	607 692,00	2 430 765,24		2.
2	31.12.2012	972 307,00	1 458 458,24		2.
3	31.12.2013	729 230,00	729 228,24		2.
4	31.12.2014	486 153,00	243 075,24		2.
5	31.12.2015	243 075,24	0,00		2.

Seznam účetních odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu
1	31.12.2011	0,00	3 038 457,24	2
2	31.12.2012	607 691,00	2 430 766,24	
3	31.12.2013	607 691,00	1 823 075,24	
4	31.12.2014	607 691,00	1 215 384,24	
5	31.12.2015	607 691,00	607 693,24	
6	31.12.2016	607 693,24	0,00	

Seznam přiřazení

Datum od	Datum do	Komu přiřazeno

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Typ majetku: dlouhodobý

Název: **nákl.automobil VW Transporter 2K98559** **Inventární číslo:** **IM0017**

Dodavatel: [redacted]
Výrobce:
Kód SKP:
Kód majetku:
Druh majetku: hmotný
Povaha majetku: vlastní
Středisko:
Zakázka:
Činnost:

Výrobní číslo:
Stát původu:
Způsob pořízení:
Způsob vyřazení:
Datum výroby:
Datum zařazení: 03.12.2010
Datum vyřazení:
Posl. uzavřený rok: 2011

Odpisy a zaúčtování:

Odpisová skupina: 2.
Způsob odpisování: rovnoměrný

Datum začátku:
- daňového odepisování: 31.12.2010
- účetního odepisování: 31.12.2010

Primární účty:
- oprávky majetku: 082001
- účet odpisů: 551001

Umístění:

Rozměry:

Délka: 0,00
Výška: 0,00
Šířka: 0,00

Hmotnost: 0,00

Kapacita:

☐ Evidovat kapacitu majetku:
Měrná jednotka spotřeby majetku:
Kapacita v MJ: 0,00 x 1

☐ Účetní odpisy počítat dle spotřeby kapacity

Cena pro účetní odpisy:

431 195,00

vrtací a frézovací centrum - pořízeno 22.12.2010 - viz rozpis poříz.ceny

Seznam pohybů

Pořadí	Datum	Typ pohybu	Částka	Zůst. cena	Odpis	Doklad	Popis pohybu
1	03.12.2010	zařazení	431 195,00	431 195,00			zařazení IM0017
2	31.12.2010	účetní odpis	7 187,00	424 008,00	1		účet.odpis 2010
3	31.12.2010	uzavření roku 2010					
4	31.12.2011	účetní odpis	86 244,00	337 764,00	2		účet.odpis 2011
5	31.12.2011	uzavření roku 2011					

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
1	31.12.2010	47 432,00	383 763,00		2.
2	31.12.2011	95 941,00	287 822,00		2.
3	31.12.2012	95 941,00	191 881,00		2.
4	31.12.2013	95 941,00	95 940,00		2.
5	31.12.2014	95 940,00	0,00		2.

Seznam účetních odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu
1	31.12.2010	7 187,00	424 008,00	2
2	31.12.2011	86 244,00	337 764,00	4
3	31.12.2012	86 244,00	251 520,00	
4	31.12.2013	86 244,00	165 276,00	
5	31.12.2014	86 244,00	79 032,00	
6	31.12.2015	79 032,00	0,00	

Seznam přiřazení

Datum od	Datum do	Komu přiřazeno

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Typ majetku: dlouhodobý

Název: budova [redacted] 1248 **Inventární číslo:** IM0032

Dodavatel: [redacted]
Výrobce:
Kód SKP:
Kód majetku:
Druh majetku: hmotný
Povaha majetku: vlastní
Středisko:
Zakázka:
Činnost:

Výrobní číslo:
Stát původu:
Způsob pořízení:
Způsob vyřazení:
Datum výroby:
Datum zařazení: 30.06.2011
Datum vyřazení:
Posl. uzavřený rok: 0000

Odpisy a zaúčtování:

Odpisová skupina: 5.
Způsob odpisování: rovnoměrný

Datum začátku:
- daňového odepisování: 31.12.2011
- účetního odepisování: 31.12.2011

Primární účty:
- oprávky majetku: 081001
- účet odpisů: 551002

Umístění:

Rozměry:

Délka: 0,00
Výška: 0,00
Šířka: 0,00

Hmotnost: 0,00

Kapacita:

☐ Evidovat kapacitu majetku:
Měrná jednotka spotřeby majetku:
Kapacita v MJ: 0,00 x 1

☐ Účetní odpisy počítat dle spotřeby kapacity

Cena pro účetní odpisy:

1 227 185,85

kupní smlouva
úč.odp.3.409,-/měs.

Seznam pohybů

Pořadí	Datum	Typ pohybu	Částka	Zůst. cena	Odpis	Doklad	Popis pohybu
1	30.06.2011	zařazení	1 227 185,85	1 227 185,85			zařazení IM
2	31.12.2011	účetní odpis	20 454,00	1 206 731,85	1		účet.odpis 2011

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
1	31.12.2011	17 181,00	1 210 004,85		5.
2	31.12.2012	41 725,00	1 168 279,85		5.
3	31.12.2013	41 725,00	1 126 554,85		5.
4	31.12.2014	41 725,00	1 084 829,85		5.
5	31.12.2015	41 725,00	1 043 104,85		5.
6	31.12.2016	41 725,00	1 001 379,85		5.
7	31.12.2017	41 725,00	959 654,85		5.
8	31.12.2018	41 725,00	917 929,85		5.
9	31.12.2019	41 725,00	876 204,85		5.
10	31.12.2020	41 725,00	834 479,85		5.
11	31.12.2021	41 725,00	792 754,85		5.
12	31.12.2022	41 725,00	751 029,85		5.
13	31.12.2023	41 725,00	709 304,85		5.
14	31.12.2024	41 725,00	667 579,85		5.
15	31.12.2025	41 725,00	625 854,85		5.
16	31.12.2026	41 725,00	584 129,85		5.
17	31.12.2027	41 725,00	542 404,85		5.
18	31.12.2028	41 725,00	500 679,85		5.
19	31.12.2029	41 725,00	458 954,85		5.
20	31.12.2030	41 725,00	417 229,85		5.
21	31.12.2031	41 725,00	375 504,85		5.
22	31.12.2032	41 725,00	333 779,85		5.
23	31.12.2033	41 725,00	292 054,85		5.
24	31.12.2034	41 725,00	250 329,85		5.

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
25	31.12.2035	41 725,00	208 604,85		5.
26	31.12.2036	41 725,00	166 879,85		5.
27	31.12.2037	41 725,00	125 154,85		5.
28	31.12.2038	41 725,00	83 429,85		5.
29	31.12.2039	41 725,00	41 704,85		5.
30	31.12.2040	41 704,85	0,00		5.

Seznam účetních odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu
1	31.12.2011	20 454,00	1 206 731,85	2
2	31.12.2012	40 908,00	1 165 823,85	
3	31.12.2013	40 908,00	1 124 915,85	
4	31.12.2014	40 908,00	1 084 007,85	
5	31.12.2015	40 908,00	1 043 099,85	
6	31.12.2016	40 908,00	1 002 191,85	

Seznam přiřazení

Datum od	Datum do	Komu přiřazeno

Karta majetku

[redacted] IČ: 27965449 účetní rok 2012

Typ majetku: dlouhodobý

Název: SW-SolidWorks Standard 2011 **Inventární číslo:** IM0026

Dodavatel: [redacted]
Výrobce:
Kód SKP:
Kód majetku:
Druh majetku: hmotný
Povaha majetku: vlastní
Středisko:
Zakázka:
Činnost:

Výrobní číslo:
Stát původu:
Způsob pořízení:
Způsob vyřazení:
Datum výroby:
Datum zařazení: 10.05.2011
Datum vyřazení:
Posl. uzavřený rok: 2011

Odpisy a zaúčtování:

Odpisová skupina: 1.
Způsob odpisování: rovnoměrný

Datum začátku:
- daňového odepisování: 31.12.2011
- účetního odepisování: 31.12.2011

Primární účty:
- oprávky majetku: 079001
- účet odpisů: 551003

Umístění:

Rozměry:

Délka: 0,00
Výška: 0,00
Šířka: 0,00

Hmotnost: 0,00

Kapacita:

☐ Evidovat kapacitu majetku:
Měrná jednotka spotřeby majetku:
Kapacita v MJ: 0,00 x 1

☐ Účetní odpisy počítat dle spotřeby kapacity

Cena pro účetní odpisy:

138 600,00

pořízeno FD90736110446,zařazeno 10.5.2011
1 x I licence
daňové odpisy na 36 měsíců, počínaje měsícem následujícím po zařazení, tj. od 1.6.2011(dle par.32a ZDP)-měs. odpis úč. i daň. 3.850,-

Seznam pohybů

Pořadí	Datum	Typ pohybu	Částka	Zůst. cena	Odpis	Doklad	Popis pohybu
1	10.05.2011	zařazení	138 600,00	138 600,00			zařazení SW-IM0026
2	31.12.2011	účetní odpis	26 950,00	111 650,00	1		účet.odpis 2011
3	31.12.2011	uzavření roku 2011					

Seznam daňových odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu	Odpisová skupina
1	31.12.2011	26 950,00	111 650,00		1.
2	31.12.2012	46 200,00	65 450,00		1.
3	31.12.2013	46 200,00	19 250,00		1.
4	31.12.2014	19 250,00	0,00		1.

Seznam účetních odpisů

Pořadí	Datum	Částka	Zůst. cena	Číslo pohybu
1	31.12.2011	26 950,00	111 650,00	2
2	31.12.2012	46 200,00	65 450,00	
3	31.12.2013	46 200,00	19 250,00	
4	31.12.2014	19 250,00	0,00	

Seznam přiřazení

Datum od	Datum do	Komu přiřazeno

Příloha B: Směrnice č. 4 – Hmotný a nehmotný majetek

Směrnice č. 4

Hmotný a nehmotný majetek – oceňování, evidence
Účtování o majetku
Odpisový plán

Majetek a jeho evidence

Účtování majetku se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č.500/2002 Sb., ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb., 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, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a dále Českými účetními standardy.

1. Dlouhodobý nehmotný majetek

a) Zřizovací výdaje – účet *011*
b) Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – účet *012*
c) Software – účet *013*
d) Ocenitelná práva – účet *014*
e) Goodwill – účet *015*
f) Jiný dlouhodobý nehmotný majetek – účet *019*

2. Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

a) Stavby – účet *021*
b) Samostatné věci a soubory movitých věcí – účet *022*
c) Pěstitelské celky trvalých porostů – účet *025*
d) Základní stádo a tažná zvířata – účet *026*
e) Ostatní dlouhodobý hmotný majetek – účet *029*

Rozumí se jím dlouhodobý hmotný majetek, jehož ocenění je vyšší než 40000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok.

3. Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

a) Pozemky – účet *031*
b) Umělecká díla a sbírky – účet *032*

Účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

a) Dlouhodobý hmotný majetek

Účetní jednotka stanovila, že jako hmotný majetek bude zařazen majetek, jehož pořizovací cena

je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok.

O pořízení hmotného majetku je účtováno na účet *042-Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* ana základě protokolu o zařazení je převeden na příslušný majetkový účet, a to:

021-Stavby

022-Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

031-Pozemky

b) Dlouhodobý nehmotný majetek

Účetní jednotka stanovila, že dlouhodobým nehmotným majetkem je majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba využitelnosti je delší než 1 rok.

Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku je vyúčtováno přímo na příslušný majetkový účet, a to:

010-Dlouhodobý nehmotný majetek

011-Zřizovací výdaje

012-Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013-Software

014-Ocenitelná práva

015-Goodwill

019-Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

Evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Řádnou evidenci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vede účetní jednotka v účetním

programu Money na jednotlivých inventárních kartách.

Inventární karta obsahuje zejména:

a) pořadové číslo karty,
b) inventární číslo majetku,
c) syntetický a analytický účet,
d) název majetku,
e) dodavatele,
f) vstupní cenu, případně zvýšenou vstupní nebo zůstatkovou cenu o technické zhodnocení,
g) způsob pořízení,
h) datum pořízení,
i) číslo dokladu k datu pořízení,
j) datum zařazení,
k) číslo k datu zařazení,
l) odpisovou skupinu,
m) způsob odpisování,
n) dobu odpisování,
o) datum a způsob vyřazení,
p) číslo i dokladu o vyřazení,
q) rok odpisování,
r) roční daňový odpis,
s) účetní odpis,

t) zůstatkové ceny

O technické zhodnocení se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč již evidovaného hmotného majetku je zvýšena vstupní nebo zůstatková cena a daňové odpisy jsou vypočítávány z této zvýšené ceny.

Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku hrazené účetní jednotkou je evidováno samostatně na inventární kartě a zatříděno do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek.

Vyřazení nehmotného a hmotného majetku

Způsoby vyřazení:

a) prodejem - je vystavena faktura (daňový doklad) a následně na základě protokolu je proúčtováno vyřazení majetku z evidence,
b) darováním – je sepsána darovací smlouva a následně na základě protokolu je proúčtováno vyřazení majetku z evidence,
c) likvidací – jde-li o majetek neopravitelný, nepoužitelný nebo opravitelný s neúměrně vysokými náklady, je vystaven protokol o likvidaci, který je podkladem pro vyřazení majetku z evidence,
d) zcizením – na základě protokolu od Policie České republiky je vystaven protokol o vyřazení a majetek je následně vyřazen z evidence.

Oceňování majetku

Účetní jednotka oceňuje majetek v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a to buď pořizovacími cenami, nebo reprodukčními pořizovacími cenami a v případě pořízení majetku vlastní činností pak vlastními náklady.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související.

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se oněm účtuje.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje:

a) nehmotný a hmotný majetek nabytý darováním,
b) nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady,
c) hmotný majetek bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci,
d) nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený,
e) vklad nehmotného a hmotného investičního majetku.

Majetek oceňuje účetní jednotka pořizovací cenou, tj. cena pořízení a vedlejšími pořizovacími náklady. Mezi vedlejší pořizovací náklady patří zejména clo a celní poplatky, dopravné, skladné, manipulace, poštovné, balné, montáž, zabudování, uvedení do provozu, provize za zprostředkování. Do pořizovací ceny se nebudou zahrnovat ***úroky z úvěru*** na pořízení majetku. Tyto úroky budou součástí nákladů.

Vlastními náklady se rozumějí přímé náklady vynaložené na výrobu a nepřímé náklady vztahující se k výrobě.

Na inventárních kartách majetku je uváděna vstupní cena podle zákona č.586/1992 Sb., daních z příjmů, která je rovna pořizovací ceně podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Odpisový plán

Účetní jednotka si zvolí účetní odpisy rozdílně od daňových odpisů. ***Účetní odpisy*** budou stanoveny pro každý předmět samostatně, a to vždy při zařazení předmětu do používání. Evidence účetních i daňových odpisů, které vymezuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je vedena na inventárních kartách.

Pořízený majetek je proúčtován na příslušných majetkových účtech a v prvním roce odpisování zatřídí účetní jednotka hmotný a nehmotný majetek do odpisových skupin podle zákona č.586/1992Sb., o daních zpříjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zvolí způsob odpisování pro ***daňové účely.***

Jednou ročně, k 31. prosinci, jsou vypočítávány daňové odpisy a vyčíslena zůstatková cena majetku.

Drobný majetek, který nesplňuje podmínky pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, bude účtován při pořízení do nákladů (ú. 501 u hmotného a ú. 518 u nehmotného), a dle charakteru předmětu bude event. zaevidován v evidenci drobného majetku (operativní evidence).

[redacted]

Datum vydání	Účinnost od	Jméno odpovědné osoby	Podpis odpovědné osoby
1.1.2007	1.1.2007	[redacted]	

Abstrakt

KRIGLOVÁ, V. *Odpisy dlouhodobého majetku z pohledu účetního a daňového.* Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 67 s., 2013.

Klíčová slova: dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný, ocenění majetku, účetní a daňové odpisy, metody výpočtu odpisů, odložená daň

Předložená práce je zaměřena na charakteristiku problematiky a odlišností účetního a daňového odepisování z hlediska právní úpravy a v praxi konkrétní společnosti. Teoretická část definující základní pojmy související s problematikou odpisů na základě příslušných právních norem je doplněna částí praktickou, kde je provedena charakteristika účetní jednotky, její majetkové struktury a uvedeny informace o vybraném dlouhodobém majetku doplněné používanými metodami odepisování. Dále jsou v praktické části zhodnoceny používané metody odepisování a navrženy konkrétní úpravy odpisové politiky z hlediska respektování zásady věrného zobrazení skutečnosti a z hlediska optimalizace daňového základu v souladu s příslušnými právními předpisy objasněnými v teoretické části.

Abstract

KRIGLOVÁ, V. *Depriciation of fixed asset from accounting and taxation perspective*. Bachelor's Thesis. Plzeň: Faculty of Economics University of West Bohemia, 67 p., 2013.

Key words: fixed asset tangible and intangible, asset evaluation, accounting and tax depreciation, depreciation methods, postponed tax

Presented thesis is focused on clarification of issues and differences in accounting and tax depreciation from the perspective of statutory instruments and in the practice of real company. Theoretical part that define basic terms related to depreciation on the base of relevant law is accompanied by practical part, where the accounting unit is described together with its asset structure and information about chosen fixed asset and its used methods of depreciation are described there. Also there are depreciation methods evaluated in this part and particular improvements are suggested in respect of accounting principle to display the accurate accounting and financial position of subject and from the tax optimization according to related legal regulations clarified in theoretical part.