

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Daň z příjmů právnických osob a její provázání
s účetnictvím**

**Tax on corporate income and its linkage with the
accounting**

Ota Němeček

Plzeň, 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Ota NĚMEČEK
Osobní číslo: K09B0724P
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika a management
Název tématu: Daň z příjmů právnických osob a její provázání s účetnictvím
Zadávací katedra: Katedra financí a účetnictví

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

1. Charakterizujte daň z příjmů právnických osob a vysvětlete vazby s účetním systémem.
2. Představte zvolenou společnost.
3. Analyzujte vybrané nákladové položky z účetního a daňového hlediska.
4. Formulujte závěry a doporučení.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:


- **KUBÁTOVÁ, Květa.** *Daňová teorie a politika, 5. aktualizované vydání.* Praha: ASPI, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8
- **PEKOVÁ, Jitka.** *Veřejné finance: úvod do problematiky, 3. přepracované vydání.* Praha: ASPI, 2006. ISBN 978-80-7357-049-1
- **ŠEBESTÍKOVÁ, Viola.** *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti, 2. aktualizované vydání.* Praha: GRADA, 2008. ISBN 978-80-247-2760-8
- **VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka.** *Daňový systém ČR 2010, 10. aktualizované vydání.* Praha: 1.VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-86-9

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jitka Zborková**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **30. října 2012**
Termín odevzdání bakalářské práce: **3. května 2013**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. října 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Daň z příjmů právnických osob a její provázání s účetnictvím“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne

.....
podpis autora

Poděkování

Chtěl bych poděkovat paní Ing. Jitce Zborkové, Ph.D. za odborný dohled při psaní bakalářské práce, její zkušené rady a pomoc. Dále pak paní Aleně Zikmundové a Jiřímu Novákovi za poskytnutí informací a podkladů, v neposlední řadě také Mgr. Bc. Jiřímu Bystřickému za cenné připomínky.

Obsah

ÚVOD	7
1 ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATKY	8
1.1 Obecná charakteristika daně	8
1.2 Historie a současnost.....	9
1.3 Daňová soustava.....	10
1.3.1 Důchodové daně.....	11
1.3.2 Spotřební daně.....	12
1.3.3 Majetkové daně	12
1.4 Daňové náležitosti.....	13
2. DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	16
2.1 Náležitosti daně z příjmů právnických osob	16
2.2 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně	17
2.2.1 Daňově uznatelné náklady	19
2.2.2 Daňově neuznatelné náklady.....	21
2.3 Výpočet daně.....	22
3. PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	23
4. DAŇOVÁ OPTIMALIZACE POHLEDÁVEK.....	24
4.1 Analýza nesplacených pohledávek za rok 2011.....	25
4.2 Daňově účinné opravné položky	25
4.3 Další možné daňově účinné opravné položky.....	26
4.4 Účetní opravné položky a odpisy pohledávek	31
4.5 Shrnutí k pohledávkám	33
5. DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK A ODLOŽENÁ DAŇ	34
5.1 Rezervy	34
5.1.1 Tvorba a zúčtování rezerv	35

5.2 Odpisy hmotného a nehmotného majetku.....	36
5.3 Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku.....	38
5.3.1 Časové účetní odpisy.....	39
5.3.2 Výkonové účetní odpisy.....	41
5.3.3 Shrnutí a doporučení k účetním odpisům.....	43
5.4 Odložená daň.....	44
5.4.1 Účetní a daňové rozdíly v rámci odložené daně	45
5.4.2 Účtování odloženého daňového závazku a vliv na bilanci	46
6. SRHNUTÍ A NÁVRH MOŽNÉHO OPATŘENÍ	47
6.1 Dopady na účetní výkazy	47
6.2 Závěrečné doporučení	51
7. ZÁVĚR	52
SEZNAM TABULEK	53
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	54
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	55
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	56
SEZNAM PŘÍLOH.....	58

ÚVOD

Daňová problematika je nedílnou součástí účetnictví a oboje hrají důležitou roli během podnikání. Pro každý podnik nebo samotného podnikatele je potřebné vědět kolik ze svého zisku odvádí na daních a jak je možné efektivně využívat nástrojů pro optimalizaci daní. V některých ohledech se účetní a daňové normy rozcházejí a proto je nutné správně posuzovat všechny náležitosti obou oblastí definovaných v zákonech, normách a vyhláškách. Právě rozporu mezi daňovými a účetními náležitostmi se věnuje tato bakalářská práce.

Nejprve je třeba vycházet z teoretických znalostí. Těm se věnuje první kapitola zaměřená jen na obecné téma daní, jejich rozdělení a odborným pojmům. Daňová problematika je tak obsáhlá, že každá z forem podnikání má své vlastní specifika a proto ve druhé kapitole se výklad zaměřuje už jen na konkrétní formu podnikání - právnické osoby. Jedná se o jednu z nejsložitějších daňových oblastí. Zde jsou vysvětleny důležité náležitosti ke stanovení daňové povinnosti zvolené právní formy podnikání a provázání vybraných témat s účetnictvím. Vybraná společnost, která je dále představena je akciovou společností a právě na její účetnictví budou aplikovány popsané teoretické poznatky. Dílčím cílem je představení vybraných nákladových položek z účetních podkladů vybraného podniku a praktické využití daňové optimalizace pro potřeby společnosti. Zde je důležité porovnávat různé metody a standardy pro efektivní řízení daňové povinnosti a pro zobrazení správného účetnictví podniku. Na základě výpočtů je stěžejním cílem této práce **navrnutí optimálních účetních a daňových metod pro vhodnou daňovou optimalizaci a pro věrný obraz ekonomického stavu podniku**. V této části je také věnována pozornost změnám v účetních výkazech po zavedení navrhovaných opatření a jejich důsledkům.

1 ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATKY

1.1 Obecná charakteristika daně

Daně plní nejdůležitější roli v objemu veřejných příjmů, sloužící ke krytí veřejných výdajů. Při financování veřejně poskytovaných statků je téměř nemožné, aby byl někdo vyloučen z jejich užívání. Konkrétní uživatele veřejných statků nelze identifikovat, proto je daňová platba povinná pro všechny. Obecná definice daně zní: "Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová." (A. Vančurová, L. Láchová, 2012, s. 9). Pojem **nenávratnost** jasně definuje, že daň není jako půjčka, která se za určitý čas vrací. Další charakteristickou vlastností je **neekvivalentnost**. To znamená, že výše platby nemá žádný vliv na výši spotřeby veřejných statků. **Neúčelovost** při platbě daní znamená, že hrazením daně nevzniká subjektu právo čerpat konkrétní statek z veřejných výdajů. Kromě výnosu ze silniční daně není známo, které konkrétní statky budou financovány (Vančurová, Láchová, 2012).

Daně jsou důležitý makroekonomický nástroj hospodářské politiky a plní různé funkce. **Fiskální funkce** je základní pro naplnění veřejného rozpočtu. **Alokační funkce** redukuje selhání tržních mechanismů. Pro částečné zmírnění selhávání trhu poskytuje stát určité zvýhodňování subjektům, například v podobě nižších odvodů, tzv. daňová podpora. S opačným případem alokační funkce, tj. znevýhodňování spotřeby se můžeme setkat například u cigaret a alkoholických nápojů. **Redistribuční funkce** napomáhá zmírňovat sociální rozdíly ve společnosti pomocí transferů. Princip je takový, že bohatší odvádějí vyšší daně než chudší. **Stimulační funkce** se snaží podporovat zejména podnikatelské subjekty. Tato podpora je v podobě různých odpočtů, daňové úspory, pokud subjekt utrpěl ztrátu v minulosti. S přílivem přímých zahraničních investic můžeme mluvit také o "daňových prázdninách". **Stabilizační funkce** tlumí výkyvy ekonomických cyklů. Stabilizační funkce souvisí s rozpočtovou kázní, v době kdy ekonomika roste, je vyšší výběr daní a politici by měli vytvářet rezervy a neměli by zvyšovat výdajovou stránku rozpočtu (Vančurová, Láchová, 2012, Peková, 2006).

1.2 Historie a současnost

Výběr daní se začal utvářet již ve starověku, souvisel s počátky vývoje státu. Ve větší míře měly povahu naturálního placení a byly vybírány nepravidelně za účelným záměrem. Další etapa nastala ve středověku. Daně měly plnit fiskální funkci pro zabezpečení institutu panovníka. V pozdním středověku začaly být daně výnosným a pravidelným příjmem státní pokladny a také se začaly objevovat nepřímé daně v podobě spotřebních daní na určité zboží. V novověku docházelo k poohlížení na výběr daní způsobem mnohem bližším dnešní době a to tak, že daň byla platba občanů za služby, které jim stát poskytoval (Peková, 2006).

První, kdo začal rozvíjet daňovou teorii byl Adam Smith, zpracoval čtyři daňové principy, tzv. **kánony**, ve kterých popsal požadavky na splňování daní:

- **daňová spravedlnost** - daň by se má odvádět podle důchodových možností poplatníka,
- **určitost** - daň by měla být přesně stanovena, stejně tak termíny a způsoby placení,
- **pohodlnost placení** – daň by se měla vybírat v době, která vyhovuje poplatníkovi vzhledem k jeho příjmům,
- **úspornost** - při výběru a správě daní by měly být minimalizovány náklady.

Mnozí další Smithovo nástupci rozvíjeli teorie daní. Ke konci 19. století se o významné rozšíření teorií postarali neoklasikové a jiní. "Neoklasikové se začali zabývat teorií daňového břemene a analýzou daňového přesunu použitím poptávkových a nabídkových křivek" (Peková, 2002, s. 290). Z výše uvedeného je již patrné, že daňová problematika začala již hrát důležitou roli v ekonomické teorii. Ve 20. století se díky J. M. Keynesovi formuje stabilizační politika státu a nástrojem jsou zde automatické vestavěné stabilizátory v podobě progresivní důchodové daně. V tomto období dostávají daně také funkci redistributivní, tzn. zmírňování nerovností mezi subjekty, jedná se o progresivní daně (Peková, 2006, Kubátová, 2005).

1.3 Daňová soustava

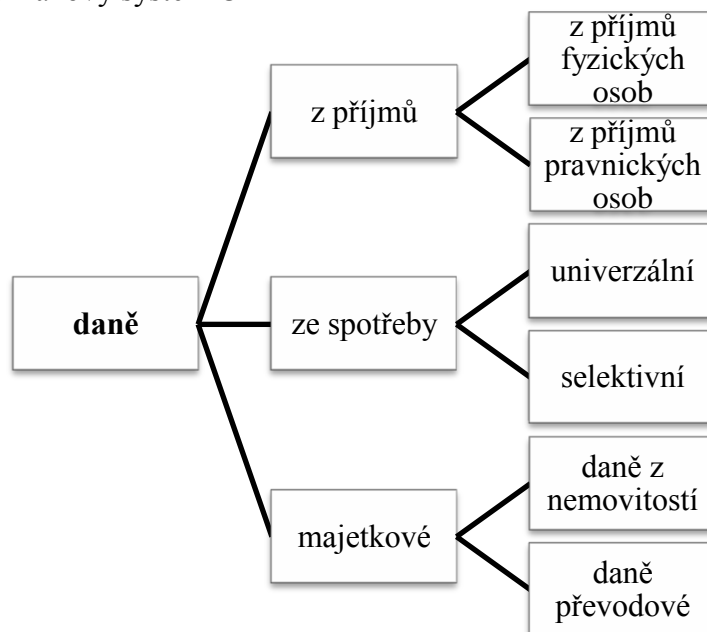
Daňová soustava neboli daňový systém vyjadřuje souvislosti a vazby mezi daněmi v daňové politice státu. "Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají" (Vančurová, Láchová, 2012, s. 46). V případě, že by existovala pouze jediná daň vybíraná státem, např. „daň na hlavu“, nemusel by daňový systém být tak složitý. Na druhé straně by daňový systém odporoval některým pravidlům a funkcím, protože každá jednotlivá daň má své kladné i záporné stránky (Vančurová, Láchová, 2012).

Na daňový systém jsou kladeny požadavky a pravidla, která musí být respektována. Základní požadavkem je například **daňová spravedlnost** skládající se z principu platební schopnosti, jednoduše řečeno, občan by měl odvést na daních takový objem prostředků, který odpovídá jeho důchodové situaci. Nástroj pro nalezení určitého stavu, kdy je rozdíl mezi snížením užitku ekonomického subjektu a výnosem státního rozpočtu minimální, nazýváme **daňová efektivnost**. V případě, že subjekt sníží svůj užitek ze statků z důvodu uvalené daně, tak také nebude přispívat touto daní do veřejných rozpočtů a může hovořit o tzv. nadměrném daňovém břemenu. Pro minimalizaci nadměrného daňového břemene by bylo výhodné zavést jednu daň, což by snížilo administrativní náklady, ale odporovalo by jiným principům, proto je vhodné nalézt kompromisy, aby byla naplněna daňová efektivnost. Prostor pro kompromisy v daňovém systému je v také v otázce jednoduchosti a právní perfektnosti. Pro daňové subjekty je příznivější, pokud není daňový systém složitý, mohou tak např. lépe řídit finanční plánování a rozpočtování. S jednoduchostí souvisí jednoznačnost stanovení daně, protože přílišná obecnost by mohla vyvolávat zmatky. **Právní perfektnost** je také důležitým požadavkem na daňový systém, aby právní formulace nevyvolávaly nejistotu u daňových subjektů a také, aby neumožňovaly vyhnout se daňové povinnosti (Vančurová, Láchová, 2012).

V daňových soustavách se vyskytují různé druhy daní. V případě podílů jednotlivých druhů daní na celkovém příjmu veřejných rozpočtů, hovoříme o tzv. daňovém mixu. V daňovém mixu je vidět, jaký druh daní upřednostňuje určitý stát. V současné době státy, včetně České republiky, upřednostňují výběr daní ze spotřeby. Tento postup souvisí s tím, že daně ze spotřeby nemají tak velký vliv na ekonomickou aktivitu jako

daně důchodové. V daňovém systému České republiky nalezneme tři základní druhy vybíraných daní. Jedná se o daně důchodové, spotřební, majetkové (Vančurová, Láchová, 2012).

Obrázek č. 1: Daňový systém ČR



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013, dle Vančurová, Láchová, 2012

1.3.1 Důchodové daně

Důchodové daně patří do skupiny daní přímých. V českém daňovém systému existují dva druhy důchodových daní neboli daní z příjmů - daň z příjmů fyzický a právnických osob. Vývoj příjmů do státního rozpočtu z důchodových daní má klesající tendenci, jak již bylo řečeno, v politickém zájmu je zvyšování příjmů z nepřímých daní. Důchodové daně zajišťují nejenom fiskální funkci, ale také přerozdělovací. Důchodové daně mohou souviset s demotivací ekonomických subjektů, zejména v případě progresivních daní. Do důchodových daní jsou zabudovány sociální prvky, aby se snížil dopad na poplatníka. Tyto prvky jsou využívány jako různé odpočitatelné položky a také některé příjmy jsou osvobozeny od placení daně. Daň z příjmu odvádí poplatník, který je zároveň plátcem, výjimku tvoří daň ze mzdy zaměstnanců a nebo srážka u zdroje (Vančurová, Láchová, 2012, Peková, 2006).

1.3.2 Spotřební daně

Spotřební daně zdaňují spotřebu zboží a služeb. Jsou výnosným a stabilním příjmem státního rozpočtu, patří do skupiny nepřímých daní. Tyto daně jsou v daňové politice velmi oblíbeným nástrojem pro naplňování státního rozpočtu, nárůst příjmů do státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty (DPH) v roce 2010 oproti roku 2002 činil 59% a u selektivních spotřebních daní dokonce 90%. Spotřební daně jsou v rámci Evropské unie harmonizovány směrnicemi. Základní rozdělení spotřebních daní je na univerzální - daň z přidané hodnoty a na selektivní spotřební daně. DPH je na jedné straně stabilní příjem do veřejných rozpočtů, ale na druhé je těžko kontrolovatelná pro správce daně. DPH je připočítáváno k ceně výrobku či služby na jednotlivých krocích výroby a tato daň se projeví v konečné ceně pro spotřebitele. DPH má velice široký záběr, co se týče předmětu daně (Vančurová, Láchová, 2012, Peková, 2006).

Do kategorie selektivních spotřebních daní spadá pět druhů komodit, jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z vína, daň z piva a daň z tabákových výrobků. Předmětem daně je výroba nebo dovoz těchto komodit. Další skupinou selektivních daní jsou energetické nebo-li ekologické daně. Tyto daně jsou využívány v našem systému zejména z důvodu ochrany životního prostředí. Energetické daně na tři skupiny - daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Mezi daně ze spotřeby patří také zvláštní skupina daní a tou je clo. Jedná se platbu za zboží při převozu přes hranice z třetích zemí, tj. ze států mimo Evropskou unii (Vančurová, Láchová, 2012, Peková, 2006).

1.3.3 Majetkové daně

Další daní v kategorii přímých daní jsou majetkové daně. Historicky to jsou nejstarší daně, ale v dnešní době nejsou tolik výnosné, mají spíše doplňkový význam v naplňování státního rozpočtu. Na druhou stranu jsou stabilním příjmem a také jednodušeji kontrolovatelné. Zdaňují vlastnictví majetku nebo jeho převod. Konkrétně to jsou daň z nemovitosti, daň dědická, darovací a také daň z převodu nemovitosti. Majetkové daně nezohledňují příjmy poplatníka. Daň z nemovitosti se rozděluje na daň z pozemků a ze staveb. Daň dědická a darovací jsou jednorázovými platbami za

bezúplatný převod majetku. U daně z převodu nemovitostí se jedná o jednorázovou platbu za úplatný převod nemovitosti (Vančurová, Láchová, 2012, Peková, 2006).

1.4 Daňové náležitosti

Pro identifikaci jakékoliv daně jsou důležité některé základní prvky, které určují z čeho se daně vybírají, od koho. Daňová konstrukce je velice složitá a má plno souvislostí, jak postihovat určité ekonomické subjekty a naopak některé sociální skupiny zvýhodňovat, nebo jak stimulovat podnikání. Podle Pavláška, Hejdukové (2010) jsou pro vznik daňově právního vztahu důležité čtyři základní náležitosti:

- subjekt daně
- předmět daně
- základ daně
- sazba daně

Jiní autoři, např. Vančurová (2012) uvádějí ještě další daňové náležitosti, jako jsou osvobození od daně, zdaňovací období, slevy a odpočty.

Subjekt daně je osoba, která je povinna platit daň, tato osoba může být jak fyzická, tak i právnická. Vančurová (2010, s.14) uvádí: "Daňový subjekt je podle zákona osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň." Zde se vyskytují dva termíny - odvádět a platit, to rozděluje subjekty daně na dvě skupiny - poplatníky a plátce. V případě poplatníka se jedná se o osobu, která nese daňové břemeno ze svého příjmu či majetku a musí svou daňovou povinnost vypočítat a odvést daň. Plátce daně sice odvádí daň do veřejných rozpočtů, ale disponuje možností promítnout daň v ceně svých výrobků či služeb, takže nesnižuje svůj disponibilní důchod a daň vybere od konečného spotřebitele. Jiný typický případ je, kdy zaměstnavatel srazí a odvede zálohu na daň zaměstnanci, tudíž zaměstnanec se v tomto vztahu vyskytuje jako poplatník. Pro sražení a odvod daně v kategorii daní přímých se používá termín srážka u zdroje. Tento způsob je jednodušší jak pro osobu podléhající dani, tak i pro stát. Pokud banka vyplácí úroky, srazí daň z úroků odvede ji prostřednictvím správce daně a poplatník už nemůže ovlivnit svou

daňovou povinností. To zamezuje daňovým únikům a daň se rychle odvede po vzniku daňové povinnosti. (Vančurová, Láchová, 2012, Pavlásek, Hejduková, 2010).

Předmět daně je skutečnost na jejímž vzniku je možné uložit daňovou povinnost, může to být pobírání důchodu, spotřebovávání výrobků a služeb nebo vlastnictví majetku. Předmět daně je jednoznačně určen daným zákonem, jeho vymezení je široké a na předměty zákonem vyňaté se nevztahuje daňová povinnost. Vyjmutí z předmětu daně jednoznačně určuje, co již nepodléhá dani a nevznikají tak pochybnosti u daňových subjektů. Vynětí také zamezuje dvojímu zdanění. Další daňovou úlevou definuje osvobození od daně, je to část předmětu, ze které poplatník nezaplatí daň. V některých případech musí poplatník ve svém daňovém přiznání uvést osvobození od daně. Odlišuje se úplné osvobození, částečné osvobození nebo také nezdanitelné minimum (Vančurová, Láchová, 2012, Pavlásek, Hejduková, 2010).

Základ daně je již upravený předmět daně a vyjádřený v měřitelných jednotkách. Ty mohou mít fyzikální charakter (m^2 nebo hektolitry), u tzv. specifických daní, nebo to jsou peněžní jednotky, u hodnotových daní neboli ad valorem. Základ daně se ještě v některých případech upravuje o nezdanitelné části a odčitatelné položky, výsledkem je upravený základ daně. Základ daně se zjišťuje za stanovené období, tzv. zdaňovací období, zpravidla kalendářní rok nebo kratší interval v případě daní ze spotřeby. Podle toho, jestli se základ daně stanoví k určitému okamžiku hovoříme o základu daně jako stavové veličině. Pokud se základ daně zjišťuje během celého období, tak se jedná o tokovou veličinu (Vančurová, Láchová, 2012, Pavlásek, Hejduková, 2010).

Sazba daně stanovuje, jak velká daň se odvede z upraveného základu daně. Podle druhu předmětu daně nebo poplatníka rozeznáváme:

- jednotná sazba - je stejná pro všechny předměty zdanění, např. daň z převodu nemovitostí,
- diferencovaná sazba - je to rozdílná sazba pro různé předměty daně, např. u daně z přidané hodnoty rozeznáváme základní a sníženou sazbu.

Podle základu daně rozeznáváme:

- pevná sazba - vztahuje se k fyzikálním jednotkám a vyjadřuje se absolutní částkou, což je uvedeno v tabulce č. 1,
- relativní sazba - vyjadřuje se procentně a používá u hodnotových daní, relativní sazba se dělí podle toho jak rychle roste daň vůči základu daně. U lineární sazby roste daň ve stejném poměru jako základ daně, tedy proporcionálně a při změně daňového základu se sazba nemění. Progresivní sazba daně se užívá v případech, kdy stát chce zvýšit redistribuční funkci. Daň roste relativně rychleji než základ daně, který se rozdělí do několika pásem a každé pásmo má jinou sazbu. Zde se využívá klouzavá progresse u níž se příjem zdaňuje příjem postupně ve všech pásmech. Stupňovitá progresse používá jiný způsob a pro větší demotivaci se v praxi nepoužívá. Poslední rozdělení podle růstu základu daně je regresivní daň, u které s růstem základu klesá daňová sazba, v našem daňovém systému se nepoužívá.

Tabulka č. 1: Sazba daně ve vztahu k základu daně

ZÁKLAD DANĚ		
<i>Vyjádření základu daně</i>	Specificky (fyz. jednotky)	Hodnotově (Kč)
<i>Druh sazby daně</i>	Pevná (v Kč)	Relativní (%)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013, dle Vančurová, Láchová, 2012

Podle Vančurové (2012) je důležitým konstrukčním prvkem také sleva na dani. Na rozdíl od položek odčitatelných od základu daně slevy na dani snižují už samotnou vypočtenou daň. Slevy na dani rozdělujeme podle určitých kritérií. Pokud je sleva dána pevnou částkou hovoříme o absolutní slevě, jsou to např. sleva na poplatníka nebo sleva zaměstnance se zdravotním postižením. Tyto slevy bývají nazývány také jako standardní. Druhá kategorie slev jsou relativní slevy, které snižují daň procentně, takové nalezneme v silniční dani u kombinované přepravy, kde se snižuje daň podle využívání kombinované přepravy (Vančurová, Láchová, 2012, Pavlásek, Hejduková, 2010).

2. DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Daň z příjmů právnických osob je univerzální důchodová daň uvalená na příjmy společností, právnických osob. V daňových systémech je to poměrně mladá daň.

2.1 Náležitosti daně z příjmů právnických osob

Poplatník je podle zákona o dani z příjmů definován jako osoba, která není fyzickou osobou nebo to jsou organizační složky státu, podílové fondy, fondy penzijních společností. Poplatníci se rozdělují podle dvou kritérií.

První kritérium je **sídlo společnosti**. Společnost mající sídlo nebo vedení na území České republiky je daňovým rezidentem, u kterého podléhají dani z příjmů právnických osob všechny jeho příjmy jak tuzemské, tak i zahraniční. V případě, že právnická osoba má sídlo i vedení v zahraničí, tak se jedná o daňového nerezidenta a dani podléhají pouze příjmy dosažené na území České republiky. Ke zdrojům příjmů patří příjmy ze stále provozovny, např. dílna, která je místem výkonu daňového nerezidenta.

Dalším aspektem pro potřeby daně z příjmů je to, zda poplatník daně je **podnikatelský subjekt** nebo **nepodnikatelský**. Podnikatelský subjekt je jednoduše ten, který byl založen za účelem podnikání. Veškeré jejich příjmy z činnosti a nakládání s majetkem jsou předmětem daně. Nepodnikatelské subjekty nevznikly za účelem dosažení zisku, ale přínosu pro společnost. Jejich zdanění je rozdílné, postihuje hlavně příjmy z doplňkové činnosti (Vančurová, Láchová, 2012, Dvořáková a kol., 1997).

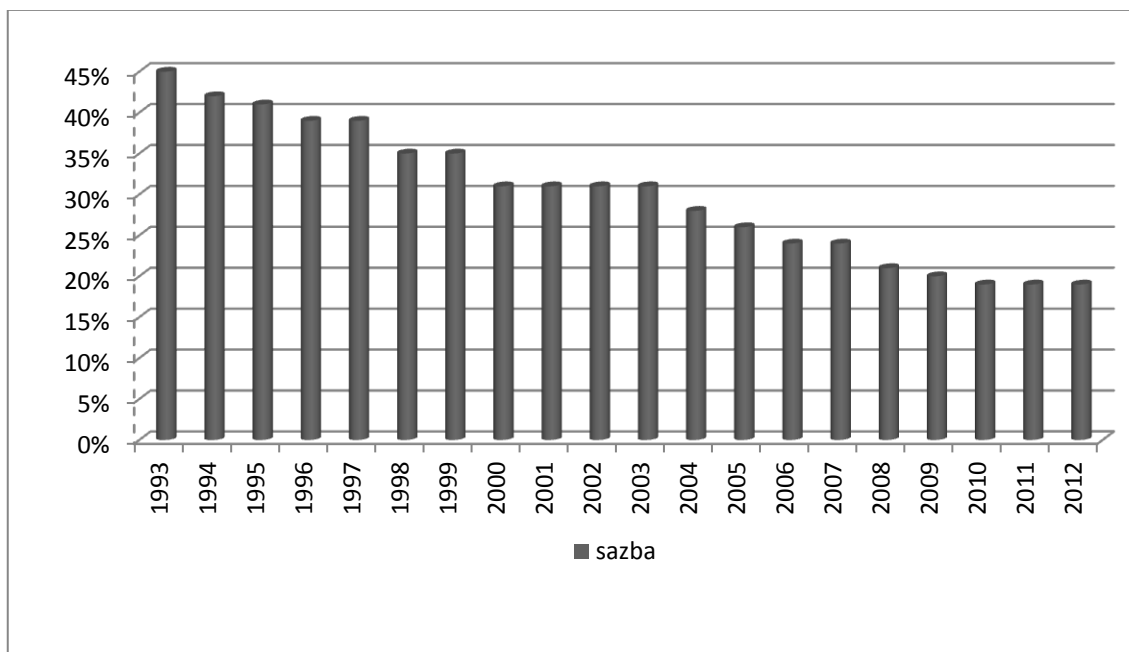
Předmětem daně jsou všechny příjmy z činnosti a dále z nakládání s majetkem, který náleží poplatníkovi. Jedná se například o pronájem nebo prodej. Zákon o dani z příjmů definuje také příjmy, které nejsou předmětem daně. Jedná se např. o nabytí movitého nebo nemovitého majetku zděděním či darováním a jiné příjmy podle zvláštních zákonů (Vančurová, Láchová, 2012, Dvořáková a kol., 1997).

Základ daně je upravený výsledek hospodaření před zdaněním, což je rozdíl mezi výnosy a náklady zjištěnými z účetnictví za **zdaňovací období**. U právnických osob bývá zdaňovacím obdobím většinou kalendářní rok nebo také hospodářský rok. V některých případech může být období kratší, například při vstupu do likvidace. Po

účetní uzávěrce je znám výsledek hospodaření společnosti před zdaněním, ale ten ještě musí být transformován na základ daně (Vančurová, Láchová, 2012, Dvořáková a kol., 1997).

Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární a od roku 2010 zatím neměnná ve výši 19 %. Výjimku tvoří investiční společnosti a fondy pro penzijní fondy, ty jsou zdaňovány sazbou ve výši 5%. Jak je vidět na obrázku č. 1, v zájmu politiků je snižování daňové sazby, to již bylo řečeno v minulé kapitole o tendencích na změnách přímých daní vůči nepřímým. Po daňové reformě v roce 1993 začínala sazba pro daň z příjmů právnických osob na úrovni 45% a postupně se snižovala až na 19% od roku 2010 do dnes (Vančurová, Láchová, 2012).

Obrázek č. 2: Vývoj sazby daně



Zdroj: Vlastní zpracování, 2011, dle Ministerstva financí

2.2 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně

Výsledek hospodaření z účetního hlediska se zjišťuje pomocí uzávěrkových prací. Zjednodušeně řečeno: uzavřou se nákladové a výnosové účty a převedou na účet 710 - Účet zisků a ztrát. Saldo tohoto účtu je výsledek hospodaření před zdaněním, může to být zisk nebo ztráta. Výsledek se dále převádí na konečný rozvažný účet.

V případě zisku ve prospěch účtu 702 - Konečný účet rozvažný, u ztráty se převádí na vrub tohoto účtu (Šebestíková, 2005).

Podle postupu úpravy výsledku hospodaření, který je naznačen v tabulce č. 2, se první úprava výsledku hospodaření týká snížení o příjmy vyňaté z předmětu daně, jak již bylo řečeno, jedná se o přijaté dary. Osvobozené příjmy pro běžné podnikající právnické osoby jsou pouze příjmy z provozování ekologických zařízení stanovených zákonem po dobu pěti let, dále to jsou úroky z přeplatku na dani zaviněné správcem daně. Osvobozeny mohou být také určité příjmy převáděné mezi mateřskou a dceřinou společností. Další úpravou je snížení o příjmy nezahrnované do základu daně. Do této skupiny patří příjmy, které již byly zdaněny pro stejného poplatníka podle zákona o dani z příjmů a dále to je **samostatný základ daně**. Podle § 20b zákona o dani z příjmu se do samostatného základu daně zahrnují příjmy, u kterých byla sražena daň a odvedena jiným plátcem. Tento postup zamezuje dvojímu zdanění a jedná se hlavně o příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku (Vančurová, Láchová, 2012, Dvořáková a kol., 1997).

Tabulka č. 2: Základ daně z příjmů právnických osob

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM
- příjmy vyňaté z předmětu daně
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
- očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+ - účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+ - vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li
= ZÁKLAD DANĚ

Zdroj: Vančurová, 2012

Důležitá a také složitější část je úprava o **daňově neuznatelné náklady**, dle § 25 zákona o daních z příjmů. V účetnictví jsou zobrazovány účetní náklady. Ty ale nemusí přesně odpovídat nákladům pro daňové účely nebo z nich mohou být úplně vyloučeny. Podle § 24, odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou **daňově uznatelnými náklady**:

"Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané a ve výši stanovené tímto a zvláštními předpisy." Rozlišení mezi daňově uznatelnými a neuznatelnými náklady jsou věnovány další podkapitoly. Po úpravě o nedaňové náklady dostaneme základ daně, ze kterého bude vypočítána daň z příjmů právnických osob, viz. dále. V případě, že základ daně bude záporný, jedná se o **daňovou ztrátu** (Vančurová, Láchová, 2012, Dvořáková a kol., 1997).

2.2.1 Daňově uznatelné náklady

Účetní náklady musí splňovat určité podmínky, aby mohli být uznané pro daňové účely. Jedná se o:

- **náklad je nutný pro dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů** - tyto náklady zcela prokazatelně souvisejí s účelem podnikání, ostatní daňové náklady jsou vymezeny dalšími odstavci § 24 zákona o daních z příjmů,
- **náklad souvisí se zdanitelnými příjmy** - v případě, že je náklad vázán na příjmy, které jsou vyňaty ze základu daně nebo osvobozeny, nelze jej uplatnit,
- **náklad musí být prokázán** - dokazování nákladů probíhá na základě účetních dokladů, smluv, atd. a musí být opodstatněné (Vančurová, Láchová, 2012).

Zákon o daních z příjmů definuje mnoho daňově uznatelných nákladů. Pro daňovou optimalizaci jsou nejdůležitější náklady ovlivňující základ daně uvedeny v následujících kapitolách a prakticky použity pro společnost DATA Expres, a. s. V této podkapitole jsou představeny některé vybrané ostatní nákladové položky:

Finanční pronájem:

Tento druh financování lze charakterizovat jako pronájem dlouhodobého majetku nájemci, který ho používá dle stanovených podmínek ve smlouvě. V praxi tzv. leasingová smlouva je kombinací několika smluv podle Obchodního zákoníku a Občanského zákoníku. Ve smlouvě se může jednat o vztah tří stran - výrobce/dovozce, leasingová společnost a nájemce. Po splnění podmínek může být finanční pronájem zahrnut do daňových nákladů. Tyto podmínky jsou například: doba trvání

(stanovena zákonem) a kupní cena (po skončení nájmu nesmí být vyšší než zůstatková) (Vančurová, Láchová, 2012, Hrdý, Horová, 2009).

" Díky několika novelizacím ZDP je nutno rozlišovat šest druhů smluv o finančním leasingu:

- 1) finanční leasing uzavřený před 1. 1. 2008,
- 2) finanční leasing uzavřený v době od 1. 1. 2008 do 31. 3. 2009,
- 3) finanční leasing uzavřený v době od 1. 4. 2009 do 31. 12. 2010 (s výjimkou ad 4),
- 4) tzv. mimořádný finanční leasing leasing vybraného nového majetku uzavřený v době od 20. 7. 2009 do 30. 6. 2010,
- 5) finanční leasing uzavřený počínaje 1. 1. 2011
- 6) finanční leasing "fotoelektráren".

Pro každý z těchto leasingů platí i nadále poněkud jiné podmínky pro daňovou účinnost nájmemného" (Brychta, 2011, s. 493 - 495).

Nevýhodou leasingového financování je výše splátek, které převyšují cenu najatého majetku. To je kompenzováno daňově uznatelnými splátkami (po splnění podmínek definovaných zákonem o daních z příjmů v § 24). Do daňových nákladů vstupují celé leasingové splátky, tím vzniká daňová úspora. To je se nazýváno jako leasingový daňový štít, rovnající se součinu splátky a daňové sazby (Hrdý, Horová, 2009).

Náklady na zaměstnance:

Ve většině případů nejvyšším daňově uznatelným nákladem, který se týká nákladů na zaměstnance, jsou odvody na tzv. zdravotní a sociální pojištění.

- **všeobecné zdravotní pojištění:** na toto pojištění odvádí zaměstnavatel 9 % z vyměřovacího základu zaměstnance,
- **sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti:** v nejčastějších případech odvádí zaměstnavatel 25 % z vyměřovacího základu, z toho:

- 2,3 % na nemocenské pojištění
- 21,5 % na důchodové pojištění
- 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti

Pokud si zaměstnavatel vybere speciální variantu, tj. odvod ve výši 26 % z vyměřovacího základu, je odvod u nemocenského pojištění navýšen o 1 procentní bod. Toto navýšení je kompenzováno refundací 1/2 vyplacené náhrady mzdy za dočasnou pracovní neschopnost. Pojistné stává daňovým nákladem pouze tehdy pokud je zapláceno nejpozději do konce měsíce po skončení zdaňovací období nebo do termínu odevzdání daňového přiznání, pokud subjekt podává daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období.

Dle zákona o nemocenském pojištění je dalším daňově uznatelným nákladem **náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti či karanténě**. Daňově účinným nákladem pro zaměstnavatele je náhrada mzdy ve výši 60 % průměrného výdělku. Náhrada je poskytována od 1. do 21. dne karantény a od 4. až 21. dne dočasné pracovní neschopnosti. Pokud by se jednalo o již zmíněnou refundaci, byla by daňovým nákladem částka, která není refundována při dočasné pracovní neschopnosti. Zákoník práce nezakazuje poskytovat vyšší náhradu mzdy. I vyšší náhrada je daňově uznatelný náklad, ovšem tato náhrada nesmí převýšit průměrný příjem (Brychta, 2001).

2.2.2 Daňově neuznatelné náklady

Zákon uvádí některé náklady, kterou jsou daňově neuznatelné. Jedná se o náklady, které nevedou k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a někdy se můžou definovat jako nežádoucí náklady. To je případ **manka a škod**. Tyto náklady nelze zahrnout do základu daně až některé výjimky jako je například škoda způsobená živelnou pohromou a manko z důvodu úbytku zásob přirozeným způsobem. **Pokuty a penále** také nevstupují do základu daně. Jedná se o sankce, které jsou uděleny správními orgány. Výjimka se vztahuje na smluvní pokuty a penále z obchodních vztahů, které jsou daňově uznatelné. Další kategorií jsou **nadlimitní náklady**. Zde se jedná o vyplácení vyšších náhrad za cestovné než určí zákon nebo nadlimitní závodní stravování. Brychta

uvádí také skupinu daňově neuznatelných nákladů - **finanční náklady při nízké kapitalizaci**. Za určitý podmínek to jsou úroky z úvěrů a půjček a ještě související náklady. Část finančních nákladů, která u právnických osob převyší čtyřnásobek vlastního kapitálu za zdaňovací období, nelze daňově uznat. Co se týče vlastního kapitálu je třeba také zmínit **nedaňové náklady spojené se změnami vlastního kapitálu**. Zákonem definované to jsou výdaje na zvýšení základního kapitálu, vyplacené podíly na zisku, dividendy a tantiémy. Poslední zde uvedenou skupinou jsou **výdaje na reprezentaci**. V zákoně jsou uvedeny konkrétní druhy reprezentace jako pohoštění, občerstvení a dary. Z těchto nedaňových nákladů jsou vyloučeny náklady na propagaci a reklamu. Pokud je například reklamní předmět opatřen ochrannou známkou nebo označením obchodní firmy, nepřesáhne hodnotu 500 Kč a nepodléhá spotřební dani, pak může být zahrnut do daňových nákladů (Vančurová, Láchová, 2012, Brychta 2011).

2.3 Výpočet daně

Ve druhé kapitole byl naznačen postup ke stanovení základu daně. Pro výpočet daně, která má být subjektem zaplacená, je třeba ještě upravit základ daně. Nejprve se upraví o odčitatelné položky. Prvním odpočtem je daňová ztráta, která vznikla v předchozích obdobích. Ztrátu lze odčítat buď najednou nebo postupně během pěti zdaňovacích obdobích v libovolných částkách. Aby výdaje na výzkum a vývoj byly také odčitatelnou položkou musejí splňovat daňovou uznatelnost a dále jejich realizace nesmí být kryta z veřejných zdrojů. Další běžně odčitatelnou položkou jsou dary pro veřejně prospěšné účely. Částky darů pro odpočet mají svou minimální hranici, tj, 2 000 Kč a maximum je stanoveno ve výši 5 % základu daně. Pokud se ale jedná o dary vzdělávacím a vědeckým institucím je maximální částka výši 10 % základu daně.

Takto vypočtený základ daně se nyní zaokrouhlí na celé tisíce dolů a vynásobí sazbou daně. Výsledkem je daň, která musí být ještě upravena o slevy na dani. Pro právnické osoby lze využít slev na zaměstnance se zdravotním postižením ve výši 18 000 Kč nebo 60 000 Kč na zaměstnance s těžším postižením. Další možností jsou investiční pobídky, ale to se týká pouze zahraničních investorů. Po odečtení slev je již známa konečná daň po slevě.

3. PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Obchodní firma: DaTa Expres, a. s.,

Předmět podnikání: silniční motorová doprava,
opravy silniční vozidel,
výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3
živnostenského zákona,

Akcie: 100 ks akcie na jméno ve jmenovité hodnotě 10 000,- Kč, akcie
jsou kmenové a v listinné podobě,

Základní kapitál: 1 000 000,- Kč, splaceno 100 % (Obchodní rejstřík).

Akciová společnost, na jejíchž účetních podkladech je postavena praktická část této práce provozuje nepravidelnou autobusovou přepravu osob. Jde o jednu z největší firem z tohoto odvětví v Plzeňském kraji. Společnost se snaží poskytovat vysoce kvalitní služby svým zákazníkům a vyhovět jejím požadavkům na přepravu. K provozování autobusové dopravy vlastní společnost 8 velkých autobusů pro 51 cestujících, 5 autobusů značky Karosa, 1 malý autobus a 7 mikrobusů. Pro servisní potřeby má společnost ještě 2 dodávky. K nejčastějším zákazníkům patří např. sportovní kluby, školy, různé spolky a jiní. Obchodní styk je prováděn na základě závazné písemné objednávky.

Firma DaTa Expres, a. s. má mnohaletou historii. Ze začátku se jednalo o cestovní kancelář založenou v roce 1990. O dva roky později se firma spojila se strategickým partnerem a začala provozovat i autobusovou přepravu. Jejich spolupráce skončila v roce 1996, kdy se obě firmy začaly věnovat svým činnostem a tak vznikla firma DT Expres s. r. o. Ta byla kvůli restrukturalizaci majetkově převedena pod společnost Chemodata, a. s. a tato společnost byla v roce 2009 přejmenována na dnešní DaTa Expres, a. s. (interní informace).

4. DAŇOVÁ OPTIMALIZACE POHLEDÁVEK

V této kapitole bude nejprve uvedeno teoretické minimum k problematice nesplacených pohledávek, dále bude popsáno efektivní řízení nesplacených pohledávek z daňového a účetní pohledu a rozčlenění na jednotlivé druhy pohledávek. Následuje přepočítání opravných položek u nesplacených pohledávek a závěrečné zhodnocení pro jejich efektivní správu, neboť pohledávky jsou velice důležitým faktorem pro řízení cash-flow a jejich nesplacení příčinou druhotné platební neschopnosti.

V případě neuhrazených a nepromlčený pohledávek má poplatník možnost vytvoření zákonných opravných položek, které jsou uznány jako daňový náklad. Zákon o rezervách (ZoR) definuje tři druhy opravných položek. První z nich jsou **opravné položky k nepromlčeným pohledávkám** upravené § 8a ZoR. Pokud u této pohledávky uplynulo více než 6 měsíců od sjednané splatnosti může být vytvořena opravná položka až do výše 20 % neuhrazené částky, od roku 2008 to platí pouze pro pohledávky jejichž hodnota nepřesáhne hodnotu 200 000 Kč. Tato definice se nachází konkrétně v odstavci 1 zmíněného paragrafu. Bylo-li u nesplacených pohledávek zahájeno soudní vymáhání nebo jiné (správní řízení, rozhodčí řízení), pak je třeba se odkázat na § 8a odst. 2 a 3 ZoR. V těchto odstavcích se liší podmínky tvorby opravných položek v částkách pohledávek, doby po splatnosti a v procentní sazbě. V odstavci 2 je psáno, že lze k vymáhaným pohledávkám do 200 000,- tvořit po uplynutí 12 měsíců opravnou položku ve výši 33 % rozvahové hodnoty neuhrazené pohledávky. Vytvořit opravnou položku v celkové hodnotě pohledávky je možné postupně až po uplynutí více jak 36 měsíců. Podobná definice stanovení opravných položek se nabízí v odstavci 3. Zde je rozdíl v tom, že se jedná o pohledávky nad 200 000,- Kč a opravné položky mohou být uplatňovány už po 6 měsících po splatnosti ve výši 20 % rozvahové hodnoty pohledávky. Také po 36 měsících se můžou postupně vytvořit opravné položky v celkové částce pohledávky (Drbohlav, 2012, Brychta 2012).

Dalším druhem opravných položek, který ovšem nemá praktické využití v této práci, jsou **opravné položky k pohledávkám vzniklých z titulu ručení za celní dluh**. Pokud poplatník nevyužije jeden z výše uvedených druhů může ještě uplatnit možnost tvorby **opravné položky v ostatních případech** podle § 8c ZoR. Splní-li poplatník

3 stanovené podmínky, lze odepsat 100 % hodnoty neuhrazené pohledávky. Podmínky jsou následující:

- rozvahová hodnota pohledávky není vyšší než 30 000 Kč,
- uplynulo minimálně 12 měsíců od sjednané splatnosti,
- ve zdaňovacím období nepřesáhne hodnota pohledávek 30 000 Kč k dlužníkovi, u které je již postup uplatňován.

Pohledávku je možné také přímo a jednorázově zahrnout do daňových nákladů - odpisem pohledávky. Tento postup se používá v případě postoupení neboli prodeji pohledávky. Poté se odepíše účetní hodnota pohledávky v maximální výši příjmu z jejího prodeje. Pokud byla vytvořena opravná položka, bude oproti příjmu rozpuštěna (Drbohlav, 2012, Brychta 2012).

4.1 Analýza nesplacených pohledávek za rok 2011

V knize nesplacených faktur k 31.12. 2011 jsou pohledávky v celkové výši 4 378 291 Kč. Z takto vysokého čísla lze usuzovat dlouhou dobu splatnosti nebo příliš špatnou platební morálku odběratelů. Ze záznamu nesplacených faktur byly dlužné částky roztrženy podle doby po splatnosti a také podle bonity odběratele. Podnik ze svých vlastních zkušeností ví, kteří odběratelé se snaží dostát všem závazkům, i když s časovou prodlevou. U těchto pohledávek je možné vytvořit účetní opravné položky, aby byl zachycen věrný obraz účetnictví. Ke každému odběrateli se přistupuje individuálním přístupem, tzn.- pokud významný odběratel postupně uhrazuje své závazky neuplatňují se u něj opravné položky. Na druhé straně pokud se jde o neznámého odběratele, který nemá snahu hradit své závazky, jsou opravné položky důležité pro věrné zobrazení.

4.2 Daňově účinné opravné položky

Pro opravné položky, které nabývají daňové uznatelnosti lze pro tuto podkapitolu využít výše uvedený § 8a odst. 1 a 2 ZoR a prakticky uplatnit pro společnost DaTa Expres. Z celkových pěti soudně vymáhaných pohledávek se u jedné pohledávky nesmí uplatnit daňově uznatelná opravná položka. Tato konkrétní pohledávka ve výši 41 419,- Kč

nesplňuje minimální dobu po splatnosti, tj, více než 6 měsíců. Opravné položky ve výši 50 % jsou tvořeny pro tři pohledávky starší 18 měsíců po splatnosti, které splňují podmínky odstavce 2, nepřesahují totiž 200 000,- Kč, jsou soudně vymáhány a od jejich splatnosti uplynulo více než 12 měsíců. Poslední pohledávka splňuje podmínky odstavce 1. Uplatní se 20 % opravná položka, protože pohledávka nabyla doby po splatnosti více než 6 měsíců. V tomto odstavci není řečeno nic o soudním ani jiném vymáhání, proto nebylo pro účely tohoto zákona nutné předání správy pohledávky inkasní společnosti. V tabulce č. 3 je uveden souhrn soudně vymáhaných pohledávek a jejich opravné položky.

Tabulka č. 3: Soudně vymáhané pohledávky

Partner	Prodlení ve dnech	K úhradě v Kč	Výše opr. položky v %	Výše opr. položky v Kč
A	149	41 419	0	0
B	554	16 800	50	8 409
C	593	37 592	50	18 796
D	593	12 000	50	6 000
E	227	70 000	20	14 000
				47 205

Zdroj: vlastní zpracování, dle interních informací

Tyto daňové opravné položky jsou proúčtovány dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019, odst. 3.7 v účtové třídě 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti*. Souvztažný účet pro zaúčtování tvorby opravných položek je ve třídě 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování*. Konkrétně se částky účtují ve prospěch účtu 558 - *Tvorba zákonné opravné položky* a na vrub účtu 391 - *Opravná položka k pohledávkám*. Tyto náklady jsou ve výkazu zisku a ztráty obsaženy v položce *G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů*, dle § 26 vyhlášky 500/2002 Sb., kde je popsáno obsahové vymezení této položky ve výsledovce.

4.3 Další možné daňově účinné opravné položky

V knize nesplacených faktur se nachází další druhy pohledávek, z nichž některé mají dlouhé prodlení. Proto by společnost mohla uplatnit větší částku daňově uznatelných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám a to sice podle § 8a odst. 1 ZoR.

V některých případech se nedá s určitostí očekávat splacení pohledávek. Všechny tyto položky jsou v době vzniku účtovány do výnosů podléhající dani z příjmů. Je tedy vhodné části pohledávek zahrnout do nákladů pro snížení daně z příjmů a tím zmírnit ekonomické dopady z nepřijatých úhrad. V této subkapitole jsou rozděleni dlužníci na skupiny podle svých závazků, aby opravné položky k nim efektivně odpovídaly výše zmíněným paragrafům.

Pro ukázkou efektivního stanovení opravných položek pro daňové účely mohou sloužit 4 nesplacené pohledávky od jednoho konkrétního odběratele, který nesplatil celkem 7 pohledávek. Ovšem pouze čtyři splňují podmínku doby po splatnosti 6 měsíců. Ke konci účetního období bylo prodlení od 183 do 316 dní. Z důvodu představení efektivního způsobu tvoření opravných položek bylo v druhém bodě počítáno s tím, že teoreticky od lhůty splatnosti uplynulo více než 12 měsíců. Proto do výpočtu, pouze pro teoretickou ukázkou mohla být zahrnuta i jiná část zákona, tj. § 8c ZoR.

- § 8a odst. 1: V tomto případě je možné ze všech čtyřech pohledávek odepsat 20 % rozvahové hodnoty. Jejich celková suma činí 55 473,- Kč a opravná položka je ve výši **11 095,- Kč**. Daňová úspora je zde **2 108,- Kč**.
- § 8c: Tento paragraf omezuje hodnotu pohledávek u jednoho odběratele na částku 30 000,- Kč. Pokud by se vybraly dvě pohledávky do toho limitu, bude jejich součet 29 040,- Kč. Paragraf upravuje sazbu na vytvoření opravné položky na 100 % dlužné částky. Z toho vyplývá, že opravná položka k pohledávkám by zůstala ve výši **29 040,- Kč** a daňová úspora zde činí **5 518,- Kč**.

Z porovnání těchto dvou způsobů vyplývá, že je vhodné propočítat jednotlivé varianty stanovení opravných položek pro daňovou optimalizaci, aby se snížil základ daně. V případě, že by tyto pohledávky byly soudně nebo jiným způsobem vymáhány, byly by daňově účinné opravné položky ve stejné výši jako u prvního ukázkového příkladu. Nebyla by zde možnost uplatnění § 8a odst. 2 ZoR. Pohledávky totiž nejsou ve skutečnosti starší 12 měsíců, a proto by sazba byla opět 20 %. V tomto případě se ve nabízí pouze první možnost tvorby opravných položek pro dodržení zákona podle §8a odst. 1 ZoR. Ukázka jak je možné tento případ zaúčtovat uvádí tabulka č. 4. V další

části podkapitoly budou představeny jiné možné opravné položky, které mohly teoreticky být tvořeny účetní jednotkou během zdaňovacího období.

Tabulka č. 4: Účtování opravných položek

datum uplatnění	datum splatnosti	účetní případ	MD	D	Kč
24.4.2011	16.5.2011	faktura za služby: cena celkem základ daně DPH	311	604 343	24 000 20 000 4 000
13.5.2011	3.6.2011	faktura za služby: cena celkem základ daně DPH	311	604 343	5 040 4 200 840
během účetního období nebo na konci		tvorba zákonné opravné položky	558	391	5 518

Zdroj: vlastní zpracování , dle interních informací

Účtování začíná vystavením faktury za odběratelem, tj. účet 311 - *Odběratelé* a dále průúčtování na straně Dal do výnosů na účet odvodu daně z přidané hodnoty. Vypočtená částka opravné položky vstupuje do nákladů na účtu 558 - *Tvorba zákonné opravné položky*, souvztažně na účet 391 - *Opravná položka k pohledávkám*.

Ostatní nesplacené pohledávky je vhodné pro další postup rozdělit podle doby po splatnosti na více než 6 měsíců a více než 12 měsíců. V době mezi šesti a dvanácti měsíci se v knize nevyrovnaných faktur vyskytuje osm neuhrazených pohledávek od stejného počtu dlužníků. Celková hodnota činí 164 860,- Kč. V kategorii pohledávek po splatnosti více než dvanáct měsíců je situace horší. Celkem jedenáct neuhrazených položek je od sedmi odběratelů ve výši 177 805,- Kč.

V prvním případě, kdy pohledávky nejsou splaceny mezi 6. a 12. měsícem je možné tvořit opravné položky dle § 8a odst. 1 ZoR u osmi pohledávek. Pokud by tyto pohledávky byly vymáhány, na výši opravných položek by to nemělo vliv z důvodu

výše nesplacených částek a doby po splatnosti. Všechny dlužné faktury za odběrateli a výše opravných položek jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5: Ostatní možné opravné položky

Partner	Prodlení ve dnech	K úhradě v Kč	Výše opr. položky v %	Výše opr. položky v Kč
F	236	6 192	20	1 238
G	194	9 840	20	1 968
H	236	30 000	20	6 000
I	296	6 522	20	1 304
J	341	6 637	20	1 327
K	191	24 922	20	4 984
L	222	22 987	20	4 597
M	190	56 760	20	11 352
				32 770

Zdroj: vlastní zpracování, dle interních informací

V souvislosti se snížením základu daně by společnost DaTa Expres, a.s. mohla uplatnit celkem o **32 770,- Kč** více zákonných opravných položek než pouze částku 47 205,- Kč u soudně vymáhaných položek. V případě, že by účetní jednotka postupovala takto v řešení problémů týkající se správy neuhrazených pohledávek, mohla by z hlediska daňové úspory ušetřit částku **6 226,- Kč** vypočtenou dle platné sazby daně z příjmů. Zaúčtování těchto případů by proběhlo stejně jako bylo nastíněno v tabulce č. 4. Pokud by tyto pohledávky byly vymáhány, byla by větší pravděpodobnost uhrazení částky dlužníkem. Opravné položky z tabulky č. 5 by neměly jinou hodnotu z důvodu kratší uplynulé lhůty splatnosti. V případě úhrady by bylo nutné zrušit zákonné opravné položky, které byly zaúčtovány. Jestliže by skutečně v dalším zdaňovacím období nastala situace, že by pohledávka byla uhrazena, bylo by účtování následující:

- úhrada pohledávky: částka bude připsána ve prospěch účtu 221 - *Bankovní účty* a na straně Dal se podle principu podvojnosti vyruší pohledávka za odběratelem na účtu 311 - *Odběratelé*,

- zrušení opravné položky: opět podle principu podvojnosti musí být zrušena položka, tzn. že původní zápis tvorby opravné položky bude zapsán opačně - na straně Má dáti účet 391 - *Tvorba zákonné opravné položky* a na straně Dal účet 558 - *Tvorba zákonné opravné položky*. Částka této zákonné opravné položky byla daňovým nákladem, ale v novém zdaňovacím období toto rozpuštění zvýší základ daně, tzn. že výsledek hospodaření naroste o tu samou částku, v jaké byla tvořena opravná položka.

Dalším závažným problémem pro společnost, který se týká pohledávek, jsou dlužné částky přesahující dobu po splatnosti více než rok. Tyto pohledávky by měly být vymáhány, ale doposud nejsou. Objevují se mezi nimi i pohledávky po splatnosti okolo 500 dnů. Zde zmíněné pohledávky budou také součástí pro další postup v příští podkapitole, vzhledem k tomu, že nebyly vymáhány a proto je zde nízká pravděpodobnost možné budoucí úhrady. Nejprve budou opět představeny účinky zákona o rezervách pro tvorbu daňově účinných opravných položek v případě, že by byly vymáhány a také pokud by vymáhány nebyly. Jelikož se jedná o lhůtu po splatnosti delší než 12 měsíců lze postupovat podle § 8c ZoR jako v ukázce na začátku kapitoly 4.1.2. U dlužníka N je třeba vybrat pro použití daného paragrafu ty pohledávky, které nepřesáhnou 30 000,- Kč. Nejlépe možnou kombinací částek neuhrazených faktur byla pro toho obchodního partnera stanovena hodnota 28 348,- Kč.

Tabulka č. 6: Dlouhodobé pohledávky

Partner	Prodlení ve dnech	K úhradě v Kč	Soudní vymáhání		Bez vymáhání	
			Výše opr. položky v %	Výše opr. položky v Kč	Výše opr. položky v %	Výše opr. položky v Kč
N	404	39 757	33	13 120	100	28 348
O	681	25 056	50	12 528	100	25 056
P	442	11 530	33	3 805	100	11 530
Q	495	15 629	33	5 158	100	15 629
R	408	16 800	33	5 544	100	16 800
S	780	6 831	66	4 508	100	6 831
	390	2 202	33	727	100	2 202
				43 390		106 396

Zdroj: vlastní zpracování, dle interních informací

Ve sloupci sazby opravných položek při soudním vymáhání je dobře rozeznatelný rozdíl opravných položek podle doby stáří. Sazba 66 % je sice dvojnásobná než u většiny zbylých pohledávek, ale je zde také vysoká pravděpodobnost neuhrazení. Jelikož ve skutečnosti žádné z pohledávek nejsou soudně ani jiným způsobem vymáhány, je třeba dále postupovat podle posledních dvou sloupců tabulky č. 6. V případě vytvoření a zaúčtování opravných položek dle § 8c ZoR by se výsledek hospodaření snížil o **106 396,- Kč**, následná daňová úspora by byla ve výši **20 215,- Kč**. Tyto pohledávky, u kterých byla tvořena 100 % opravná položka je třeba vést v analytické evidenci, jak uvádí zákon.

4.4 Účetní opravné položky a odpisy pohledávek

Mimo tvorby zákonných opravných položek má účetní jednotka také právo, nikoliv povinnost, tvořit účetní opravné položky k pohledávkám. Zde je třeba odkázat na § 7 odst. 1 Zákona o účetnictví, kde je řečeno, že účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví, aby podávaly věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace. Dále je nezbytný také § 25 odst. 2 téhož zákona, který upozorňuje na zohlednění všech možných rizik a ztrát. Pro potřeby společnosti DaTa Expres, a.s. by bylo vhodné vytvořit účetní opravné položky u soudně vymáhaných pohledávek. Výše těchto položek se dopočítá do celkové rozvahové hodnoty neuhrazených pohledávek. Vzhledem k nesolventnosti partnera A je možné vytvořit opravnou položku v celé částce pohledávky, přestože zde ještě nemohla být uplatněna zákonná opravná položka. Pro přehlednost jsou částky uvedeny v tabulce č. 7.

Tabulka č. 7: Účetní opravné položky

Partner	Prodlení ve dnech	K úhradě v Kč	Výše zák. opr. položky v %	Výše zák. opr. položky v Kč	Výše úč. opr. položky v %	Výše úč. opr. položky v Kč
A	149	41 419	0	0	100	41 419
B	554	16 800	50	8 409	50	8 409
C	593	37 592	50	18 796	50	18 796
D	593	12 000	50	6 000	50	6 000
E	227	70 000	20	14 000	80	56 000
				47 205		130 624

Zdroj: vlastní zpracování, dle interních informací

Celková suma účetních opravných položek tvořená z důvodu opatrnosti bude sice snižovat účetní výsledek hospodaření o danou částku, ale podle § 25 odst. 1 písm. v) ZDP nemůže být zahrnuta do daňových výdajů. Vyjadřuje pouze reálnou hodnotu aktiv. Účtování těchto položek se řídí Českým účetním standardem pro podnikatele č. 005. Opět při tvorbě použit účet 391 - *Opravná položka k pohledávkám* na straně Dal a na straně Má dáti je oproti daňovým opravným položkám změna v podobě účtu 559 - *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti*. Účet 391 by měl být analyticky rozlišen od účtu, kde jsou vedeny opravné položky podle Zákona o rezervách. Nechť jako příklad slouží pohledávka dlužníkem E:

Účetní případ	Částka	MD	D
Tvorba zák. opr. pol. ve výši 20 %	14 000	558 náklad	391.1 zákonná opr. položka
Dotvoření úč. opr.pol. ve výši 80%	56 000	559 nedaň. náklad	391.2 účetní opr. položka

Zde bude daňově uznatelným nákladem dvacetiprocentní zákonná opravná položka a vytvoření účetní opravné položky již nesmí být zahrnuto do daňových nákladů. Je nutno zdůraznit, že se jedná o subjektivní účetní jednotky pocit založený na situaci jak věřitele, tak i dlužníka.

Svou roli při správě pohledávek mohou hrát také účetní odpisy pohledávek, ať už zahrnované do daňově uznatelných nákladů nebo ne. Účetní nedaňové opravné položky je možné tvořit například k pohledávkám, které nesplňují náležitosti § 8c ZoR a byl by u nich vysoký poměr nákladů na vymáhání vůči hodnotě pohledávky. Odpisy se účtují na účtu 546 - *Odpis pohledávky* a i zde se vhodná analytická evidence. Jako příklad slouží pohledávka k odběrateli E ve výši 6 192,- Kč:

- účtování v roce 2011 bylo zmíněno v podkapitole 4.1.2, tj. vytvoření opravné položky ve výši 20 % na účtech 558 / 391 v částce 1 238,- Kč,
- tato operace se stala na konci zdaňovacího období a pro další zdaňovací období může účetní jednotka zvolit odpis pohledávky: nejprve je třeba rozpustit

opravnou položku opačným zápisem na účtech 391 / 558 a následně se vytvoří odpis na analytických účtech - v částce 1 238,- Kč na 546.1 / 311 a 4 954,- Kč na 546.2 / 311.

V roce 2011 byla opravná položka daňově uznatelným nákladem. V dalším období bude rozpuštění opravné položky navyšovat základ daně, ale odpis pohledávky na účtu 546.1 ho zase sníží. Tato částka je daňově uznatelná podle § 24 odst. 2 písm. y). Zbytek hodnoty pohledávky na účtu 546.2 je daňově neuznatelný. Po vytvoření tohoto odpisu se pohledávka sleduje v podrozvahové evidenci, ale ani tehdy nezaniká právo vymahatelnosti. To zaniká až okamžikem prekluze, viz. § 408 odst. Obchodního zákoníku. Jiný příklad účetního odpisu pohledávek může nastat v kategorii dlouhodobých pohledávek. U těchto pohledávek byly vytvořeny opravné položky ve výši 100 % rozvahové hodnoty. Například během účetního období byla tvořena opravná položka u jedné nesplacené pohledávky dlužníkem S v hodnotě 6 231,- Kč. Na konci zdaňovacího období je možné tuto opravnou položku rozpustit, opět zápisem 391 / 558. Poté se vytvoří účetní odpis pohledávky. Částka 6 231,- Kč zaúčtovaná na analytický účet 546.1 / 311 je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. y). V případě úhrady v dalším zdaňovacím období by se jednalo zdanitelný výnos.

4.5 Shrnutí k pohledávkám

Z provedených výpočtů je možné posoudit, že účetní jednotka tvoří nižší zákonné opravné položky k pohledávkám než, které by využitím zákona o rezervách mohla vytvářet navíc. Autorem zjištěný rozdíl mezi skutečnými a navrhovanými opravnými položkami je **138 274,- Kč**. Celková hodnota v této kapitole vypočítaných opravných položek je 185 479,- Kč, původní hodnota činí pouze 47 205,- Kč. Podle platné sazby pro daň z příjmů je daňová úspora z nového výpočtu **35 241,- Kč**. K daňově uznatelným opravným položkám byly ještě dopočítány účetní opravné položky pro zachycení věrného obrazu účetnictví. Jejich hodnota je **130 624,- Kč**. Z analýzy nesplacených pohledávek je patrné, že společnost nedůsledně vymáhá své peníze od dlužníku a nabízí se zde zmínění římské zásady *vigilantis iura scripta sunt* - právo pro bdělé. Tzn., že zákony jsou psány pro ty, kteří dovedou své právo uplatnit. S touto formulací se autor plně souhlasí, protože společnost nevyužívá plně možnosti vydobytí svých pohledávek.

5. DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK A ODLOŽENÁ DAŇ

5.1 Rezervy

Stejně jako v předchozí kapitole i zde bude představena další kategorie účetních a daňových nákladů s praktickým využitím pro společnost DaTa Expres, a. s. a to sice rezervy. Jednou z rezerv definovaných zákonem č. 593/1992 Sb. je **rezerva na opravy hmotného majetku**. Mohou ji vytvářet fyzické a právnické osoby, které mají vlastnické právo nebo právo hospodařit s daným majetkem nebo jsou nájemci se smluvní povinností oprav. Aby tato rezerva byla daňově uznatelný náklad musí splňovat určité podmínky - peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy musí být uloženy na zvláštním bankovním účtu, převod peněz musí být proveden před podáním daňového přiznání, čerpání z účtu je možné pouze pro účely určené pro tvorbu rezervy. Zrušení rezerv musí proběhnout v případě, že oprava neproběhne v následujícím zdaňovacím období po předpokládané opravě nebo v případě, že prostředky nebyly vyčerpány v následujícím zdaňovacím po začátku realizace oprav. Rezervy není možné tvořit např. na technické zhodnocení, na opravy majetku, který je určen k likvidaci nebo se u něj pravidelně každý rok vyskytují opravy (Pilátová, 2010, Brychta 2012).

Společnost DATA Expres, a.s. nevytváří daňově uznatelné položky. Je to jednak z důvodu špatného vývoje cash-flow a také, že nelze splnit podmínku přesného uplatnění rezervy v konkrétním roce - nelze s přesností odhadnout generální opravy. Proto může účetní jednotka vytvářet pouze účetní rezervy podle § 26 zákona o účetnictví, kde je popsáno, že rezervami se rozumí také technické rezervy, což je právě případ zde popisované firmy. Rezervy jsou dále upraveny vyhláškou 500/2002 Sb. podle § 16 - vymezení rozvahové položky *Ostatní rezervy*, § 26 - obsahové vymezení rezerv ve výkazu zisku a ztráty a § 57 - postup tvorby rezerv a jejich použití.. Tyto úpravy jsou doprovázeny ještě Českým účetním standardem č. 004. V bodě 3.2 písm. c je definováno, že o rozvahové položce zatříděné ve skupině B.I.4 *Ostatní rezervy* rozhoduje účetní jednotka sama.

5.1.1 Tvorba a zúčtování rezerv

Na základě těchto předpisů by se účetní jednotka mohla rozhodnout pro tvorbu rezerv na budoucí generální opravu motorů. Neboť repase motorů bývá nejnákladnější opravou a po několika letech užívání se dá s velkou pravděpodobností očekávat. Z vozového parku, kde je mnoho starších autobusů, byly vybrány dva nové autobusy. U těchto autobusů probíhá stále finanční pronájem a po jeho skončení se očekává ještě dlouhá doba jejich životnosti. Ostatní autobusy jsou již zastaralé a lze předpovídat spíše jejich obměnu novými než generální opravy. Generální opravy motorů jsou vyčísleny podle náročnosti od 100 000,- Kč až po 150 000,- Kč. Odhad doby, kdy bude nutná oprava je 8 až 10 let od uvedení do provozu. Autobus značky Volvo byl uveden do provozu v roce 2007 a druhý značky Scania na konci roku 2008. Pro tvorbu rezerv je kalkulováno s nejvyšší hranicí ceny opravy a doba tvorby byla sjednocena na 10 let od doby zařazení do užívání prvního autobusu. Opravy se tedy očekávají v roce 2017, ale jedná se pouze o odhad, který se může v konečné podobě lišit stejně tak jako cena.

Výpočet je nastaven tak, že se účetní jednotka rozhodla účtovat tvorbu rezerv až roce 2011. Je to čtyři roky od uvedení prvního autobusu a do plánovaných oprav motorů tedy zbývá ještě 7 let včetně roku 2011. V těchto letech bude konstantně rozloženo tvoření účetních rezerv. Každým rokem bude přibližně částka **42 857,- Kč** proúčtována na vrub nákladů. V následujícím schématu je zobrazen možný předpis účtování tvorby rezerv a následné rozpuštění.

Rok 2011

Účetní případ	Částka	MD	D
Tvorba rezervy na generální opravu	42 857	554	459
		náklad	tvorba rezervy
Převedení zůstatku účtu 459 na Konečný účet rozvažný	42 857	459	702
			KÚR
Převod účtu 554 na Účet zisků a ztrát	42 857	710	554
		ÚZZ	

Rok 2012

Účetní případ	Částka	MD	D
Převedení počáteč. zůstatku účtu 459 na Počáteční účet rozvažný	42 857	701	459
Tvorba rezervy na generální opravu	42 857	554	459
Převedení zůstatku účtu 459 na Konečný účet rozvažný	85 714	459	702
Převod účtu 554 na Účet zisků a ztrát	42 857	710	554

Tvorba rezervy je položka účtována na vrub nákladů účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti*. Souvztažný zápis probíhá na účtu skupiny 45 - *Rezervy*. Zůstatky rezerv se převádí do dalších let. Nastane-li v roce 2017 skutečně generální oprava, bude účtování čerpání rezerv probíhat opačným zápisem. Celá kumulovaná částka se запиše ve prospěch nákladů, tj. 459 - *Ostatní rezervy* / 554 - *Tvorba a zúčtování ostatních rezerv*. Hodnota tvořená na účtu 459 - *Ostatní rezervy* navyšuje rozvahovou položku B.I.4. *Ostatní rezervy* na straně pasiv. Vliv na účetní výsledek hospodaření se promítne ve výkazu zisku a ztráty v části G. *Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období*. Pokud by účetní jednotka dodržela zákonná ustanovení - vázala by peněžní prostředky na bankovní účet a částku by čerpala v určeném roce, mohla by si snížit základ daně. Ovšem z důvodu současné finanční situace to není možné.

5.2 Odpisy hmotného a nehmotného majetku

Velký význam pro stanovení základu daně z příjmů mají nákladové položky odpisů majetku. Většinou jednorázová investice do majetku ovlivňuje výsledek hospodaření více let a proto ji nelze zahrnout pouze do jednoho účetního období. Pro daňové účely se rozlišují dva druhy majetku - **hmotný a nehmotný majetek**, jsou vlastně podkategorie účetního rozdělení dlouhodobého majetku. V účetnictví je zahrnován navíc ještě dlouhodobý drobný majetek. **Hmotný majetek**, odvozen od účetního dlouhodobého hmotného majetku, se dělí na samostatné movité věci, které jako jediné musí splnit podmínku vstupní ceny v minimální výši 40 000 Kč a dále jejich provozně

- technická funkce musí být delší než 1 rok. Další skupinou jsou budovy a stavby, pěstitelské celky trvalých porostů a poslední skupinou jsou dospělá zvířata. **Nehmotný majetek**, odvozen od účetního dlouhodobého nehmotného majetku, je takový majetek, který byl nabyt za úplatou, případně získán darováním, nebo byl vytvořen vlastní činností. Vstupní cena je stanovena v minimální výši 60 000 Kč (Vančurová, Láchová, 2012).

Odpisování majetku může být definováno jako: "Odpisováním se pro účely ZDP rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka (majetek uvedený do užívání podle účetních předpisů), který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu." (Brychta, 2011, s. 364)

Z časového hlediska se odepisování rozděluje na roční (někdy též standardní) a měsíční. Měsíční odpisy jsou stanoveny pro nehmotný majetek a dále např. pro otvírky nových lomů nebo hmotný majetek, který má stanovenou životnost právním předpisem. U standardních odpisů pro hmotný majetek je nutné zmínit jednu rozdílnou charakteristiku a tj., že na rozdíl od měsíčních odpisů lze standardní odpisy odložit či přerušit (Vančurová, Láchová, 2012).

Rovnoměrné odpisování je jedním druhem odpisu hmotného majetku. V této metodě jsou odpisy majetku ve stejné výši, kromě prvního roku, který má jinou sazbu. Každý majetek podle skupiny, ve které je dle Zákona o dani z příjmu zařazen, má stanovenou svou odpisovou sazbu pro první rok odepisování a další roky. Odepisuje se dle vzorce:

$$O_1 = \frac{VC \times S_1}{100}$$

kde: O_1 = odpis v prvním roce,
 VC = vstupní cena,
 S_1 = odpisová sazba v prvním roce.

V dalších letech se odpisy stanoví dle vzorce:

$$O_n = \frac{VC \times S}{100}$$

kde: O_n = odpisy v dalších letech,
 S = odpisová sazba v dalších letech.

Zde je možné využít ještě urychlení odepisování. Ve většině případů to znamená navýšení odpisové sazby o 10 % a to má důsledek zvýšení odpisu v první roce a snížení v následujících letech. Dalším druhem je **zrychlené odepisování**. Rozdíl oproti rovnoměrné metodě je ten, že větší část vstupní ceny se dostane rychleji do daňových nákladů. Při výpočtu se postupuje opět dle vzorců:

$$O_1 = \frac{VC}{k_1}$$

kde: k_1 = koeficient pro odepisování v první roce.

$$O_n = \frac{2 \times ZC_{n-1}}{k - (n - 1)}$$

kde: n = rok odepisování,

ZC_{n-1} = zůstatková cena po předešlém roku,

k = koeficient pro odepisování v dalších letech,

$n-1$ = počet let kdy se odepisovalo.

Také ve zrychleném odepisování je možné využít urychlení a zákon stanoví navýšení odpisu o určité procento (Vančurová, Láchová, 2012, Brychta 2011, Zákon o dani z příjmů, 2012).

U obou metod odpisů může do výpočtu vstoupit tzv. zvýšená vstupní (zůstatková) cena. V tom případě se jedná o technické zhodnocení, které přesáhlo částku 40 000 Kč za jedno zdaňovací období a poplatník je povinen navýšit vstupní cenu. Technické zhodnocení je možné jak pro hmotný majetek, tak i nehmotný (Vančurová, Láchová, 2012).

5.3 Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Mimo již popsaných daňových odpisů může účetní jednotka ještě pracovat se účetními odpisy majetku. Zde je větší benevolence stanovení odpisů, protože nejsou striktně omezeny zákony. A proto je v této podkapitole prostor pro výpočty účetních odpisů. Účetní jednotky, které evidují dlouhodobý majetek jsou povinny jej odepisovat - vyjádřit trvalé snížení majetku, které odpovídá skutečné opotřebovanosti. Podle vyhlášky 500/2002 Sb. mají účetní jednotky povinnost sestavovat plán účetních odpisů. V některých případech se účetní odpisy rovnají odpisům pro daňové účely. Společnost DaTa Expres, a. s. eviduje také část majetku, který se shodně odepisuje jak účetně, tak

daňově. U ostatního majetku je použito procento opotřebení pro různá období životnosti. V další části jsou představeny dvě možnosti stanovení jiného odpisového plánu než, který je využíváný společností. Jedná o časové a výkonové odpisy.

5.3.1 Časové účetní odpisy

Časová metoda odpisů se uplatňuje podle předpokládané doby použitelnosti. V případě společnosti DaTa Expres, a. s. je vhodné použít metodu zpomalených odpisů. Majetek je odpisován tak, že bude více ztrácet na své hodnotě ke konci životnosti než na začátku - s každým dalším obdobím budou účetní odpisy vyšší než předcházející. Lze

postupovat podle vzorce:
$$O = \frac{2 \times VC \times i}{t(t+1)},$$

kde: VC - vstupní cena,

t - doba odpisování,

i - rok odpisování.

Z majetku společnosti bylo vybráno pět položek z kategorie samostatných movitých věcí, konkrétně se jedná o autobusy. Výběr stanoven na základě několika kritérií. Jsou to např. stáří autobusu, vytíženost, vstupní cena a nebo uvažovaná doba použitelnosti. Některé z nich jsou již účetně odepsány, ale stále provozují činnost. Tato situace nedodrжуje pravidlo zobrazení skutečného stavu majetku a jeho opotřebení. Poměrně složité je stanovení předpokládané doby životnosti autobusů v letech. Vzhledem k tomu, že majetku společnosti se nachází autobus roku výroby z počátku 90. let, je možné odhadnout dobu provozu na 20 let od roku výroby. U autobusů, které byly provozovány již dříve se počítají roky po odpisování od začátku nového roku po roce výroby. Dále je také počítáno s určitou zbytkovou hodnotou po vyřazení majetku. Může se jednat o cenu prodeje autobusu, rozprodání na náhradní díly atd. Tato částka je odhadována ve výši 5 % z pořizovací ceny. Postup pro stanovení účetních odpisů je následující:

- **Autobus č. 1:** do majetku společnosti byl zařazen v roce 2005 a stejný je i rok výroby, ve skutečnosti byl účetně odepisován stejně jako pro daňové účely a odepsán byl již v roce 2009, zde je prostor sestavení jiného účetního odpisového plánu, pořizovací cena byla 1 670 000,- Kč a po odečtení zůstatkové

bude vstupní cena 1 586 500,- Kč, účetní odpis začne v měsíci následujícím po zařazení, tj. v srpnu 2005 a trvat bude zmíněných 20 let, účetní odpis v roce 2011 bude činit **48 477,- Kč**, vypočten byl podle vzorce:

$$\frac{7}{12} \times \frac{2 \times 1586500 \times 6}{20 \times (20 + 1)} + \frac{5}{12} \times \frac{2 \times 1586500 \times 7}{20 \times (20 + 1)},$$

- **Autobus č. 2:** zařazení tohoto dopravního prostředku do majetku společnosti proběhlo 30. června 2006, tento model byl vyroben v roce 2001 - odpisování bude trvat do roku 2021, tzn., že účetní odpisy budou rozpočítány na 16 let (od roku 2006 a částečně budou odpisy zasahovat do zdaňovacího období 2022), ve skutečnosti jsou odpisy nastaveny opačně než je tomu v těchto navržených odpisových plánech - v prvních letech byla procentní sazba vysoká a po několika letech čtyřnásobně nižší, po odečtení zůstatkové hodnoty bude vstupní cena ve výši 3 703 100,- Kč, odpis tedy podle vzorce je pro rok 2011 stanoven na částku **149 758,- Kč**: $\frac{6}{12} \times \frac{2 \times 3703100 \times 5}{16 \times (16 + 1)} + \frac{6}{12} \times \frac{2 \times 3703100 \times 6}{16 \times (16 + 1)},$

- **Autobus č. 3:** tento autobus vyrobený v roce 1997 byl zařazen do evidence dlouhodobého majetku 1. 9. 2006, skutečné účetní odpisy byly tvořeny stejně jako u druhého autobusu - procentní sazbou, podle návrhu nového odpisového plánu se bude autobus odpisovat po dobu 12 let do roku 2017, cena pořízení 1 972 000,- Kč upravená o 5 % zůstatkové ceny dává vstupní cenu ve výši 1 873 400,- Kč, po výpočtu dle vzorce je účetní odpis v roce 2011 **128 096,- Kč**: $\frac{8}{12} \times \frac{2 \times 1873400 \times 5}{12 \times (12 + 1)} + \frac{4}{12} \times \frac{2 \times 1873400 \times 6}{12 \times (12 + 1)},$

- **Autobus č. 4:** jeden z nejstarší dopravních prostředků v evidenci majetku společnosti - rok výroby 1992, zařazen a odpisován byl 1. 8. 2009, pořizovací cena činila 166 000,- Kč, po úpravě o zbytkovou cenu se odepisuje částka 257 000,- Kč, odpisování bude částečně probíhat ještě v roce 2013 (do července), odpis byl stanoven na částku **38 111,- Kč**, výpočet v roce 2011: $\frac{7}{12} \times \frac{2 \times 157700 \times 2}{4 \times (4 + 1)} + \frac{5}{12} \times \frac{2 \times 157700 \times 3}{4 \times (4 + 1)},$

- **Autobus č. 5:** do majetku byl zařazen 30. 6. 2006 v pořizovací ceně 1 692 000,- Kč a odpisován na začátku dalšího měsíce, po odečtení 5 % z pořizovací ceny činí vstupní cena 1 607 400,- Kč, rok výroby je 1998 a odpisy budou probíhat 13 let pro dodržení doby životnosti 20 let, odpis v roce je **97 151,- Kč** podle vzorce:
$$\frac{6}{12} \times \frac{2 \times 1607400 \times 5}{13 \times (13 + 1)} + \frac{6}{12} \times \frac{2 \times 1607400 \times 6}{13 \times (13 + 1)}.$$

Celková suma účetních odpisů vycházející z výše uvedeného odpisového plánu u těchto pěti vybraných autobusů činí 461 593,- Kč, což je o 53 243,- Kč více než podle skutečného odpisování, které provádí účetní jednotka. Je možné konstatovat, že nový návrh odpisového plánu více odpovídá reálnému opotřebení.

5.3.2 Výkonové účetní odpisy

Další možností tvořit účetní odpisy je výkonová metoda. Tato varianta by více odpovídala potřebám společnosti při stanovení odpisového plánu. Do jednotlivých let by byly promítnuty odpisy podle skutečného ročního výkonu konkrétního autobusu a tedy by odpisy více odpovídaly opravdové míře opotřebení. Pro stanovení výkonových odpisů se využívá odpisový koeficient, který vychází ze vstupní ceny a předpokládané životnosti odpisovaného majetku:

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{VC}{PPU_{km}},$$

kde: VC - vstupní cena,

PPU_{km} - předpokládaný počet ujetých kilometrů.

Podle násobku koeficientu a počtem ujetých kilometrů daného roku budou vypočítány odpisy pro rok 2011. Důležité je stanovení počtu předpokládaných kilometrů, které může autobus najet po dobu své životnosti. Dle zjištěných informací a zkušeností z firmy by autobus měl najet 1 500 000 km. Méně kilometrů ujede během své životnosti mikrobuse, pro účely výpočtu je uvažováno s 1 000 000 km. Stanovení účetních výkonových odpisů by mohlo probíhat takto:

- Autobus č. 1: tento autobus spadá do nižší kategorie - mikrobusů a je u něj počítáno s nižším počtem ujetých kilometrů, v roce 2011 mikrobus najel 33 835 km a odpisy v tomto roce činí **53 680,- Kč** podle vzorce: odpisový koeficient $= \frac{1586500}{1000000} = 1,5865$; odpis $= 1,5865 \times 33835$,
- Autobus č. 2: uvedený autobus patří do kategorie autobusů, u kterých se očekává vyšší životnost - 1 500 000 km, v roce 2011 ujel autobus 85 320 km a po výpočtu dle vzorce je odpis ve výši **210 629,- Kč**: odpisový koeficient $= \frac{3703100}{1500000} = 2,4687$; odpis $= 2,4687 \times 85320$,
- Autobus č. 3: autobus značky Scania má za rok 2011 najeto 82 319 km a proto je odpis v tomto roce stanoven na částku **102 809,- Kč** vypočítaný podle vzorce: odpisový koeficient $= \frac{1873400}{1500000} = 1,2489$; odpis $= 1,2489 \times 82319 = 102809$,
- Autobus č. 4: tento nejstarší autobus ve vozovém parku společnosti ujel v roce 2011 28 535 km, nízký počet kilometrů je z důvodu malé vytíženosti kvůli stáří autobusu a také díky nízké vstupní ceně je účetní odpis pouze ve výši **3 000,- Kč**: odpisový koeficient $= \frac{157700}{1500000} = 0,1051$; odpis $= 0,1051 \times 28535$,
- Autobus č. 5: poslední vybraný autobus najel v roce 2011 30 948 km a po výpočtu je účetní odpis také nižší než u předcházející metody – činí **33 164,- Kč**: odpisový koeficient $= \frac{1607400}{1500000} = 1,0716$, odpis $= 1,0716 \times 30948$.

Použitím výkonové metody byly vypočítány celkově nejnižší účetní odpisy. Suma odpisů činí 403 282,- Kč, což je o 58 311,- Kč méně než u předchozí časové metody. Nižší celková částka je způsobena zejména vstupní cenou některých autobusů, zejména u autobusu č. 4. Dalším faktorem je rozdělování tras pro starší autobusy. Ty nejsou nasazovány na delší trasy, proto jejich ročně najeté kilometry jsou nižší a samozřejmě od toho se odvíjí i částka ročních odpisů výkonovou metodou.

5.3.3 Shrnutí a doporučení k účetním odpisům

Z výše uvedeného představení použití metod pro stanovení účetních odpisů je patrné, že skutečně záleží na správném sestavení odpisového plánu. Ten je v plné kompetenci účetní jednotky a proto je možné ho sestavit individuálně pro jednotlivé části dlouhodobého majetku. Plánování odpisů by mělo plně odpovídat míře opotřebení. Na základě toho odpisy účetní jednotky úplně správně nevypovídají o této skutečnosti. Hlavním důvodem v zde zmiňované problematice je, že starší autobusy ztrácejí více na svém ocenění po delší době užívání než na začátku doby po zařazení do majetku účetnictví společnosti. V tabulce č. 8 je možné vidět přehled účetních odpisů pěti vybraných autobusů dle různých metod pro následné rozhodnutí o stanovení odpisového plánu.

Tabulka č. 8: Shrnutí metod účetních odpisů za rok 2011

Autobus	skutečný odpis	časová metoda	výkonová metoda
1	0	48 477	53 680
2	116 940	149 758	210 629
3	59 160	128 096	102 809
4	20 750	38 111	3 000
5	211 500	97 151	33 164
Σ	408 350	461 593	403 282

Zdroj: vlastní zpracování, dle interních informací

Souhrnná tabulka přehledně zobrazuje rozdíly částek mezi různými metodami odpisů. Zvýrazněné částky účetních odpisů se dle autora jeví jako nejvíce vhodné účetní pro konkrétní části dlouhodobého majetku v rámci jejich reálného zobrazení míry opotřebovanosti. V úvahu je také brát výši odpisů, např. odpis autobusu č. 5, který je skutečně účtován společností DaTa Expres, a. s. má příliš vysokou hodnotu vůči své vstupní ceně a byl by rychleji odepsán, než je skutečná doba jeho použitelnosti. Autor navrhuje zvolit metodiku pro stanovení odpisového plánu v závislosti na odpisovém koeficientu. V případě, že tento koeficient bude vyšší než 1,5 by měla účetní jednotka postupovat dle výkonové metody, v opačném případě je vhodné použití časové metody.

Při účtování tohoto druhu nákladu se postupuje podle Českého účetního standardu č. 013 – *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*. V případě zde zvolené nové metodiky bude využit také standard č. 019 - *Náklady a výnosy*. Zápis probíhá na vrub nákladů. Odpisy se rozdělí na dvě části - na část, která by měla být za účtována podle původního odpisového plánu a na část po zvolení nové účetní metody. První část odpisů se zaúčtuje do nákladové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* a souvztažně na účtech skupiny 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. V případě, že by odpisy byly stanoveny podle zde navržené metodiky, snížil by se účetní výsledek hospodaření o **119 317,- Kč**. To je rozdíl mezi částkou skutečně zaúčtovaných odpisů a částkou navrhovaných odpisů a také částka, která bude účtována do nákladové skupiny 58 - *Mimořádné náklady*. Účetní zápis proběhne na účtech 551 – *Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku* na straně Má dáti a také 581 - *Náklady na změnu metody*. Na straně Dal 082 – *Oprávký v samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí*. Tento účet je promítnut do rozvahy na stranu aktiv ve sloupci *Korekce*. V části B.II by se řádek č. 16 *Samostatné movité věci a soubor movitých věcí* změnil o částku zaúčtovanou na zmíněném účtu, tzn. nárůst *Korekce* o **119 317,- Kč** a pokles ve sloupci *Netto* o stejnou sumu. Z daňového hlediska nebudou mít tyto odpisy na výpočet zisku po zdanění žádný vliv, jedná se o daňově neuznatelné náklady. V letošním roce vstoupila v platnost novelizace, která upravuje změnu účetní metody. Změněná částka by se účtovala na účtovou skupinu 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*. Konkrétně nově vytvořený účet je 426 - *Jiný výsledek hospodaření*, jedná se rozvahovou položku pasiv.

5.4 Odložená daň

Na základě předchozích návrhů v oblasti účetních nákladů vzniká rozdílný pohled na účetní a daňové položky. V případě společnosti DaTa Expres, a. s vedoucí účetnictví v plném rozsahu to znamená, že je povinna pro tento odlišný pohled účtovat o odložené dani. Neúčtování tohoto druhu daně by narušilo princip věrného a pravdivého obrazu účetnictví. Pro výpočty odložené daně se zjišťují rozdílné stavy zejména u ceny dlouhodobého majetku, opravných položek k zásobám a pohledávkám, dále u rezerv a nerealizovaných ztrát minulých let. Z výpočtu následně vzejde daňová pohledávka

nebo závazek. O závazku musí společnost účtovat vždy. Důležité je zdůraznit, že se ve skutečnosti nejedná o peněžní plnění jako v případě splatné daně.

5.4.1 Účetní a daňové rozdíly v rámci odložené daně

V roce 2011 byly na základě předchozích návrhů zjištěny tyto rozdíly mezi účetním a daňovým pojetím vymezených položek:

- celková hodnota oprávek upravená o navrhované odpisy z předchozí kapitoly je ve výši 11 598 317,- Kč, oprávky daňového odpisování mají hodnotu 18 080 279,- Kč, pro výpočet odložené je důležité znát zůstatkové ceny dlouhodobého majetku - účetní zůstatková cena je 7 216 322,- Kč a daňová 914 672,- Kč,
- daňově uznatelné opravné položky, o kterých účtuje firma společně s navrhovanými v kapitole 4. jsou ve výši 197 466,- Kč, účetní opravné položky byly stanoveny na částku 130 624,- Kč a tato hodnota bude také vstupovat do výpočtu odložené daně z titulu opravných položek,
- rezerva tvořená v roce 2011 s rozvahovou hodnotou 42 857,- Kč bude vstupovat do výpočtu jako odložená daňová pohledávka.

Postup výpočtu odložené daně je následující:

Vybraná položka	Stav k 31.12.2011
Rozdíl účetních a daňových zůstatkových cen DHM	-6 301 650
Účetní opravné položky k pohledávkám	130 624
Účetní rezervy	42 857
Celkem	-6 128 169
Odložená daňový závazek	1 164 352

V prvním případě účetní hodnota majetku převyšuje hodnotu majetku pro daňové účely. Jedná se zde o daňový závazek, proto je zde znaménko mínus. U ostatních zvolených

položek vychází odložené daňové pohledávky. Jejich částky jsou ovšem nízké a celkově vychází odložený daňový závazek ve výši 1 164 352,- Kč.

5.4.2 Účtování odloženého daňového závazku a vliv na bilanci

Vypočítaný daňový závazek bude zaúčtován na účtech skupin 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka* a 59 - *Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů*. Souvztažné zaúčtování se rozlišuje podle toho, jestli se jedná odloženou pohledávku nebo závazek. Pro vypočítaný odložený daňový závazek bude částka 1 164 352,- Kč zaúčtována na straně Má dáti na nákladový účet 592 - *Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená*, na straně Dal probíhá zápis na účtu 481 - *Odložený daňový závazek a pohledávka*. Pokud by vyšla daňová pohledávka, bylo by na rozhodnutí účetní jednotky, zda-li odloženou daňovou pohledávku zaúčtovat. Účetní zápis pohledávky byl opačný než je tomu tak u závazku

Hodnota daňového závazku 1 164 352,- Kč vstoupí do rozvahy na stranu pasiv. Ovlivnění této strany bilance probíhá přes položku B.II.10 - *Odložený daňový závazek*, Odložená daňová pohledávka by navyšovala stranu aktiv. Praktická výhoda této účetní operace spočívá ve strategii vyplácení dividend akcionářům. Zaúčtováním daňově odloženého závazku se snižuje výsledek hospodaření z důvodu věrného zobrazení ekonomické situace a síle podniku. Proto by podnik mohl vykázat nižší zisk a zamezit vyplácení vysokých hodnot dividend. Společnost DaTa Expres, a. s. by z důvodu účetní ztráty nevyužila možnost použití daňově odloženého závazku pro optimalizaci výplaty dividend. Účetní jednotka společnosti ve skutečnosti o odložené dani vůbec neúčtuje, i když se jedná o akciovou společnost.

6. SRHNUTÍ A NÁVRH MOŽNÉHO OPATŘENÍ

V praktické části této práce byla rozebrána účetní problematika některých nákladových položek, které ovlivňují účetní výsledek hospodaření a někdy také základ. Výběr položek byl nastaven pro konkrétní potřeby společnosti DaTa Expres, a. s. Dle autora výše popsané metody lépe vystihují účetní stav a ekonomickou situaci podniku. Základním pravidlem je dodržování věrného a poctivé zobrazení skutečností v účetnictví podle zákona o účetnictví. Mnoho účetních jednotek se ale řídí svým pravidlem - "co není přikázáno, tak se nemusí". V konečném důsledku to může někdy mít špatný vliv nejen např. na ocenění majetku, viz. podkapitola o účetních odpisech, ale účetní jednotka může mít také problémy při kontrole finančním úřadem a to právě z důvodu nedodržení věrného obrazu účetnictví.

6.1 Dopady na účetní výkazy

Všechny operace provedené v kapitolách výše měly určitý vliv na hodnoty jak v rozvaze aktiv a pasiv, tak i ve výkazu zisku a ztráty. V tabulkách č. 9, 10 a 11 je možné vidět změny hodnot jednotlivých položek oproti poslední sloupci, který byl převzat výkazů společnosti DaTa Expres, a. s. V rozvaze na straně aktiv jsou tučně zvýrazněny změněné hodnoty na základě předcházejících výpočtů. Částka "Netto" je výsledkem úpravy hrubé hodnoty majetku "Brutto" o "Korekci". V případě samostatných movitých věcí (SMV) je myšleno korekcí suma odpisů, tedy oprávkou. U pohledávek to jsou stanovené opravné položky. Porovnáním posledních dvou sloupců v řádku "Aktiva celkem" je na první pohled, že hodnota majetku se snížila. To je způsobeno věrnějším zobrazením účetního stavu majetku a ekonomické situace. Při sestavování rozvahy je nejdůležitější zásada bilanční rovnosti, tzn., že celková hodnota aktiv a pasiv se musí rovnat.

Tabulka č. 9: Rozvaha, strana aktiv

Označení	Aktiva	Brutto	Korekce	Netto	Původní hodnota
	AKTIVA CELKEM	26 881	11 914	14 967	15 499
B.	Dlouhodobý majetek	20 820	11 598	9 222	9 646
B. II.	DHM	20 820	11 598	9 222	9 646
B. II. 3	SMV	18 815	11 598	7 217	7 336
C.	Oběžná aktiva	6 615	316	6 299	6 568
C. I.	Zásoby	649	0	649	649
C. III.	Krátkodobé pohledávky	4 378	316	4 062	4 589
C. III. 1.	Pohledávky	3 710	316	3 394	4 331
C. IV.	Krátkodobý fin. majetek	1 588	0	1 588	1 588
D. I.	Časové rozlišení	-554	0	-554	-554

Zdroj: vlastní zpracování dle interní informací a výpočtů

Do části pasiv v rozvaze společnosti vstoupily také dvě změněné položky jako tomu bylo u aktiv. Významnou hodnotu zde hraje odložený daňový závazek. Hodnota toho závazku je téměř stejně vysoká jako má společnost závazky z obchodních vztahů. Záporný výsledek hospodaření vstupuje rozvahy z výkazu zisku a ztráty, viz. tabulka č. 11. Na stranu pasiv je možné nahlížet jako na způsob financování majetku na straně aktiv. Po zaúčtování odloženého daňového závazku je vidět, že se rozdíl mezi financováním z cizích a vlastních zdrojů zmenšuje než je tomu tak u skutečné rozvahy společnosti.

Tabulka č. 10: Rozvaha, strana pasiv

Označení	Pasiva	Účetní období	Původní hodnota
	PASIVA CELKEM	14 967	15 355
A.	Vlastní kapitál	8 515	10 109
A. V.	Výsledek hosp. bež. úč. období	- 3 413	- 1 819
B.	Cizí zdroje	6 294	5 088
B. I.	Rezervy	42	0
B. I. 4	Ostatní rezervy	42	0
B. II.	Dlouhodobé závazky	1 164	0
B. II. 10	Odložený daňový závazek	1 164	0
B. III	Krátkodobé závazky	5 088	5 088
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	0	0
C. I.	Časové rozlišení	158	158

Zdroj: vlastní zpracování dle interní informací a výpočtů

Výkaz zisku a ztráty informuje o finanční výkonnosti, viz. tabulka č. 11. Do tohoto výkazu vstupují hodnoty vypočítaných nákladů v předchozích kapitolách v podobě účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku, opravných položek k pohledávkám a rezervy. Položka G. je upravená už původní hodnotu opravných položek ve výši 47 000,- Kč. Doposud nezahrnutá položka R. - *Mimořádné odpisy* představuje zmíněné účtování změny metody odpisového plánu. Po sečtení průběžných výsledků hospodaření vyjde na konci výkazu výsledek hospodaření za účetní období -3 413 000,- Kč. Z této ztráty není odváděná daň a od její částky je odvozen základ daně pro výpočet daně z příjmů, respektive daňové ztráty.

Účetní výsledek hospodaření bude pro účely vypracování daňového přiznání právnických osob navýšen o některé nákladové položky, které nejsou daňově uznatelné. Jde především o účetní odpisy dlouhodobého majetku. Mimo původních odpisů stanovených účetní jednotkou se přičte ještě navíc částka 119 317,- Kč, což je navýšení odpisů podle nové metodiky. Dále se výsledek hospodaření zvýší o účetní rezervy v hodnotě 42 857,- Kč, o účetní opravné položky v hodnotě 130 624,- Kč. Nově zaúčtovaná odložená daň také není daňovým nákladem a proto se musí její částka 1 163 000,- Kč přičíst. Naopak nově vypočítaný výsledek hospodaření oproti

skutečnému je snížen pro daňové účely o 138 274,- Kč, to představuje dodatečně vytvořené zákonné opravné položky. Z tohoto zjištění vyplývá, že účetní hospodářský výsledek -3 413 000,- Kč je zvýšen o celkovou částku 1 455 798,- Kč a po odečtení daňově uznatelných opravných položek vychází daňová ztráta **2 095 476,- Kč**.

Tabulka č. 11: Výkaz zisku a ztráty

Označení	Text	Vypočítané období	Původní období
+	Přidaná hodnota	8 527	8 527
C	Osobní náklady	7 406	7 406
D	Daně a poplatky	955	955
E	Odpisy DHM a DNM	1 131	1 131
III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	125	125
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	285	-26
IV.	Ostatní provozní výnosy	835	835
H	Ostatní provozní náklady	1 824	1 824
*	Provozní výsledek hospodaření	-2 114	- 1 803
X.	Výnosové úroky	26	26
N.	Nákladové úroky	59	59
XI.	Ostatní finanční výnosy	103	103
O.	Ostatní finanční náklady	86	86
*	Finanční výsledek hospodaření	-16	-16
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost (odložená daň)	1 164	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-3 294	-1 819
R	Mimořádné náklady	119	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	-119	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-3 413	- 1 819
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	-3 413	- 1 819

Zdroj: vlastní zpracování dle interní informací a výpočtů

6.2 Závěrečné doporučení

Z výpočtu provedených v praktické části této práce lze stanovit některé návrhy na zlepšení účetních metod. Pokud by společnost vykázala zisk nebylo by pochyb o snaze co nejvíce snížit účetní výsledek hospodaření. Jelikož je ale výsledkem hospodaření ztráta, záleží na účetní jednotce do jaké míry chce prohlubovat účetní ztrátu pomocí dodatečných nákladů, které byly vypočítány a následně daňovou ztrátu. Jistě není pro celkový obraz firmy příznivá příliš velká ztráta, na druhou stranu je ale možnost čerpání větší daňové ztráty v příštích letech. Autor se shoduje s formulací, že účetní závěrka by měla představovat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Proto by účetní jednotka měla provést úpravy v metodice stanovení účetních odpisů, aby se pouze ve výjimečných případech stalo, že již odepsaný hmotný majetek pořád provozuje svou činnost. Také je lepší pro řízení nákladů, když jsou odpisy efektivně rozloženy do jednotlivých let, aby nedocházelo k případům, že na začátku zařazení majetku do evidence budou příliš vysoké částky odpisů a po krátké době se budou rapidně snižovat. Zásadním problémem společnosti je správa nesplacených pohledávek. Měla by lépe vymáhat dlužné částky od svých odběratelů. Pokud jsou pohledávky z nějakého důvodu těžko vymahatelné např. více než rok po splatnosti, pak by měla účetní jednotka minimálně vytvářet opravné položky z důvodu daňové úspory a tudíž částečného zmírnění důsledků vyplývajících z nesplacených pohledávek.

7. ZÁVĚR

V úvodní části této práce byla obecně představena daň a daňová povinnost pro bližší seznámení s pojmy týkající se této problematiky. Také byla popsána historie daní a specifikování jejich jednotlivých druhů. Další část se již věnovala konkrétnímu zaměření daňové povinnosti na daný subjekt také z teoretického hlediska, tj. dani z příjmů právnických osob. Rozebrány byly zásadní náležitosti, které jsou důležité pro stanovení daně zmíněných ekonomických subjektů, jaké možnosti mohou uplatňovat účetní jednotky pro snížení daně a naopak co je zákonem omezeno. V tomto výkladu byl představen i způsob postupu výpočtu daně z příjmů.

Druhá část se věnovala konkrétním tématům v souvislosti daňové a účetní problematiky zvoleného podniku. Z účetních podkladů byly vybrány položky, které spolu úzce souvisí jak z daňového, tak i z účetního hlediska. V této kapitole byly použity výpočty, kterým předcházela krátký teoretický úvod pro bližší seznámení s tématem. Nastavení výpočtů bylo takové, aby co nejlépe vyhovovalo účetní jednotce a na základě některých propočtů by firma mohla lépe využívat některých daňových nebo účetních předpisů ve svůj prospěch. To se týká hlavně neuhrazených pohledávek. Firma v má zahrnuto ve svém majetku velké množství pohledávek za svými odběrateli, které těžce vymáhá. Proto bylo v praktické části k tomuto tématu nastaveno z daňového hlediska alespoň zmírnění důsledků, které plynou z neuhrazení fakturovaných částek obchodním partnerům. Další zásadní bod v provázání daní a účetnictví byl zjištěn u odpisů dlouhodobého hmotného majetku. Účetní jednotka má svůj vlastní postup pro stanovení odpisů, který ne ve všech ohledech je nastaven správně pro vybrané položky majetku.

Na základě výpočtů a zaúčtování popsaných účetních položek byly sestaveny účetní výkazy s novými údaji, které se jeví jako vhodné pro potřeby účetní jednotky a odpovídají možnostem, které by mohla využívat. Společnost se nenachází v příznivé ekonomické situaci a proto si některé stanovené návrhy nemůže dovolit nebo nemá potřebu jich využít. Ovšem v závěrečném shrnutí bylo popsáno, které zlepšující opatření by byly pro ni vhodné.

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Sazba daně ve vztahu k základu daně	15
Tabulka č. 2 Základ daně z příjmů právnických osob	18
Tabulka č. 3: Soudně vymáhané pohledávky	26
Tabulka č. 4: Účtování opravných položek	28
Tabulka č. 5: Ostatní možné opravné položky	29
Tabulka č. 6: Dlouhodobé pohledávky	30
Tabulka č. 7: Účetní opravné položky	31
Tabulka č. 8: Shrnutí metod účetních odpisů za rok 2011	43
Tabulka č. 9: Rozvaha, strana aktiv	48
Tabulka č. 10: Rozvaha, strana pasiv	49
Tabulka č. 11: Výkaz zisku a ztráty	50

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Daňový systém ČR.....	11
Obrázek č. 2: Vývoj sazby daně.....	17

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

DPH Daň z přidané hodnoty

KÚR Konečný účet rozvažný

PÚR Počáteční účet rozvažný

ÚZZ Účet zisků a ztrát

VZZ Výkaz zisku a ztráty

ZDP Zákon o dani z příjmů

ZoR Zákon o rezervách

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BRYCHTA, Ivan a kol. *Daň z příjmů 2011*. 8. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 604 s., Meritum. ISBN 978-80-7357-623-3.

České účetní standardy pro podnikatele.

DRBOHLAV, Josef a POHL, Tomáš. *Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu*. 3. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 244 s., Daňová řada. ISBN 978-80-7357-599-1.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia a kol. *Daně I*. Praha: Bilance, 1997. 251 s., Vzdělávání účetních v ČR.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia a kol. *Daně II*. Praha: Bilance, 1998. 474 s., Vzdělávání účetních v ČR.

FÍŠEROVÁ, Eva a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*. 7. vydání, Olomouc: ANAG, 2009. 455 s., Účetnictví. ISBN 978-80-7263-522-1.

HINKE, Jana a BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2010. 231 s., ISBN 978-80-247-3516-0.

HRDÝ, Milan a HOROVÁ, Michaela. *Finance podniku*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 179 s., ISBN 978-80-7357-492-5.

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

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16., aktualiz. vydání, Praha: Polygon, 2006. 418 s., ISBN 80-7273-130-0.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 275 s., ISBN 978-80-7357-574-8.

Obchodní rejstřík. [cit. 10. 4. 2013] dostupné z <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>

PAVLÁSEK, Vlastimil a HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance a daně v České republice*. 1. vydání, Plzeň: Nava, 2010. 215 s., ISBN 978-80-7211-360-6.

PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 3., přeprac. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2005. 527 s. ISBN 80-7357-049-1.

PILÁTOVÁ, Jana a RICHTER, Jaroslav. *Pohledávky a jejich řešení v podnikové praxi*. 1. vydání, Olomouc: ANAG, 2009. 111 s., Účetnictví. ISBN 978-80-7263-534-4.

PRUDKÝ, Pavel a LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2011*. 13. aktualiz. vydání, Olomouc: ANAG, 2011. 303 s., Daně. ISBN 978-80-7263-660-0.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 2., aktualiz. a přeprac. vydání. Praha: Grada, 2008. 294 s., Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2760-8.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012: právní stav k 1.1. 2011*. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s., Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3803-1.

VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2012*. 11., aktualiz. vydání, Praha: 1. VOX, 2012. 368 s., Ekonomie. ISBN 978-80-87480-05-2.

Vyhláška č. 500/2002 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.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

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

Zákon ČNR č. 593/1922 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Rozvaha společnosti DaTa Expres, a. s.

Příloha B: Výkaz zisku a ztráty společnosti DaTa Expres, a. s.

Příloha C: Plán účetních odpisů dlouhodobého majetku

Příloha D: Plán daňových odpisů dlouhodobého majetku

Příloha E: Odpisové karty dlouhodobého majetku

Příloha A: Rozvaha společnosti DaTa Expres, a. s.

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	ROZVAHA (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky DaTa EXPRES, a.s.
	ke dni 31.12.2011	
	IČ	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
	250 19 180	Papírnická 1654/8
		Plzeň
		32600

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	26881	11526	15355	15499	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	20820	11479	9341	9646	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	20820	11479	9341	9646	
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	18815	11479	7336	8467	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	2005	0	2005	1179	
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	6615	47	6568	6070	
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	649	0	649	152	
C. I.	1. Materiál	033	643	0	643	148	
	5. Zboží	037	6	0	6	4	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	4378	47	4331	4589	
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049	3710	47	3663	3761	
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	145	0	145	98	
	8. Dohadné účty aktivní	056	22	0	22	369	
	9. Jiné pohledávky	057	501	0	501	361	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	1588	0	1588	1329	
C. IV.	1. Peníze	059	1232	0	1232	280	
	2. Účty v bankách	060	356	0	356	1049	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	-554	0	-554	-217	
D. I.	1. Náklady příštích období	064	-554	0	-554	-217	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	15355	15499
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	10109	4538
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	1000	1000
A. I. 1.	Základní kapitál	070	1000	1000
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	7390	0
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	7390	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	24	24
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	24	24
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	3514	5795
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	3514	5795
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	-1819	-2281
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	5088	10870
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	5088	10825
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	1780	8152
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	691	85
	5. Závazky k zaměstnancům	108	655	364
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	264	402
	7. Stát - daňové závazky a dotace	110	1124	633
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	111	2	2
	10. Dohadné účty pasivní	113	499	207
	11. Jiné závazky	114	73	980
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	0	45
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	118	0	45
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	158	91
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	158	91

Finservis ZC
s. r. o.
Kotěrovská 10/326 00 Plzeň
Tel: +420 777 666 509
IČO: 28008448

Sestaveno dne: 26.6.2012

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: nepravidelná silniční motorová doprava

Podpisový záznam: Jiří Novák Alena Zikmundová

Příloha B: Výkaz zisku a ztráty společnosti DaTa Expres, a. s.

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky DaTa EXPRES, a. s.
	ke dni <u>31.12.2011</u>	
	IČ 250 19 180	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky Papírnická 1654/8 Plzeň 32600


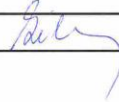
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	138	89
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	61	114
+	Obchodní marže (f. 01 - 02)	03	77	-25
II.	Výkony (f. 05 až 07)	04	25659	29104
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	25659	29104
B.	Výkonová spotřeba (f. 09 + 10)	08	17209	19548
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	9843	10906
B. 2.	Služby	10	7366	8642
+	Přidaná hodnota (f. 03 + 04 - 08)	11	8527	9531
C.	Osobní náklady (f. 13 až 16)	12	7406	8220
C. 1.	Mzdové náklady	13	5421	5956
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1744	1939
C. 4.	Sociální náklady	16	241	325
D.	Daně a poplatky	17	955	935
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1131	2056
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f. 20 + 21)	19	125	0
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	125	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-26	74
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	835	1865
H.	Ostatní provozní náklady	27	1824	2329
*	Provozní výsledek hospodaření [f. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	-1803	-2218

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
X.	Výnosové úroky	42	26	63
N.	Nákladové úroky	43	59	15
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	103	6
O.	Ostatní finanční náklady	45	86	117
*	Finanční výsledek hospodaření [[f. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]]	48	-16	-63
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (f. 30 + 48 - 49)	52	-1819	-2281
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (f. 52 + 58 - 59)	60	-1819	-2281
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (f. 30 + 48 + 53 - 54)	61	-1819	-2281


Sestaveno dne: 26.6.2012

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: nepravidelná silniční motorová doprava

Podpisový záznam: Jiří Novák  Alena Zikmundová 

Finservis ZC s. r. o.
Koteryovská 10, 326 00 Pízeň
Tel.: +420 777 666 509
IČO: 28008448



Příloha C: Plán účetních odpisů dlouhodobého majetku

14.11.2012 15:31:57

DataEXPRES, a.s. / číslo licence uživatele: #265280

Plán účetních odpisů dlouhodobého majetku k 31.12.2011

Inv. číslo	Název	OS	Odpis	Oprávy	Zůstatková cena	Vstupní cena	Prodejní cena
MAJ0000001	Kamerový systém HUNT DVR-04/500	Z0	5 881,03	8 328,00	38 716,20	47 044,20	0,00
MAJ0000079	bus Sprinter 413 CDI (2P6 1150)	R2	0,00	1 670 000,00	0,00	1 670 000,00	0,00
MAJ0000080	minibus FIAT Ducato 2,8 TDI (2P6 2021)	R2	0,00	507 000,00	0,00	507 000,00	0,00
MAJ0000081	bus PMA 91 - 81	Z0	124 900,00	840 473,02	408 526,98	1 249 000,00	0,00
MAJ0000082	bus PMA 91 - 56	Z0	88 150,00	1 098 201,98	664 798,02	1 763 000,00	0,00
MAJ0000083	bus PMA 92 - 01	Z0	58 900,00	733 795,73	444 204,27	1 178 000,00	0,00
MAJ0000084	bus PT 67 - 71	Z0	30 500,00	904 198,02	620 801,98	1 525 000,00	0,00
MAJ0000085	bus PMV 03 - 88	Z0	116 940,00	2 350 169,27	1 547 830,73	3 898 000,00	0,00
MAJ0000086	bus PMT 30 - 44	Z0	211 500,00	1 180 875,00	511 125,00	1 692 000,00	0,00
MAJ0000087	bus PMB 42 - 63	Z0	19 020,00	382 249,27	251 750,73	634 000,00	0,00
MAJ0000088	bus IPS 0253	Z0	59 160,00	1 127 326,76	844 673,24	1 972 000,00	0,00
MAJ0000089	Přívěs 2P7 7374	Z1	0,00	19 047,10	0,00	19 047,10	0,00
MAJ0000090	os.auto Škoda Octavia RS (2P7 4285)	Z0	40 000,00	96 640,00	223 360,00	320 000,00	0,00
MAJ0000091	minibus FIAT Ducato (2P2 6492)	Z0	25 000,00	60 400,00	139 600,00	200 000,00	0,00
MAJ0000092	bus Karosa LC736 (PMA 96-21)	Z0	20 750,00	50 132,00	115 868,00	166 000,00	0,00
MAJ0000093	bus Karosa LC736 (PMB 05-04)	Z0	20 750,00	50 132,00	115 868,00	166 000,00	0,00
MAJ0000094	bus Karosa LC736 (PMA 96-18)	Z0	20 750,00	50 132,00	115 868,00	166 000,00	0,00
MAJ0000095	přívěs AL-KO (34PMA89)	Z0	12 500,00	30 200,00	69 800,00	100 000,00	0,00
MAJ0000096	přívěs SPORT JACHT (32PKS36)	Z0	12 500,00	30 200,00	69 800,00	100 000,00	0,00
MAJ0000098	VW Transporter (1P1 9541)	Z0	18 750,00	45 300,00	104 700,00	150 000,00	0,00
MAJ0000099	bus IVECO (4P2 0820)	Z0	6 000,00	112 200,00	487 800,00	600 000,00	0,00
MAJ000101	FORD TRANSIT (3P0 1184)	Z0	18 750,00	37 500,00	112 500,00	150 000,00	0,00
MAJ000102	IVECO DAILY (4P4 8097)	Z0	17 608,00	34 512,00	106 348,00	140 860,00	0,00
MAJ000103	FORD TRANSIT (4P4 1823)	Z0	50 250,00	60 300,00	341 700,00	402 000,00	0,00

Středisko , Budova , (24)			978 559,00	11 479 312,15	7 335 639,15	18 814 951,30	0,00

Středisko , Budova (24)			978 559,00	11 479 312,15	7 335 639,15	18 814 951,30	0,00

Středisko (24)			978 559,00	11 479 312,15	7 335 639,15	18 814 951,30	0,00

Příloha D: Plán daňových odpisů dlouhodobého majetku

14.11.2012 15:32:16

DataEXPRES, a.s., číslo licence uživatele: #265280

Plán daňových odpisů dlouhodobého majetku k 31.12.2011

Inv. číslo	Název	OS	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena	Vstupní cena	Prodejní cena
MAJ00000071	kamerový systém HUNT DVR-04/500	ZZ	15 055,00	24 464,00	22 380,20	47 041,20	0,00
MAJ00000079	bus Sprinter 413 CDI (2P6 1150)	RZ	0,00	1 670 000,00	0,00	1 670 000,00	0,00
MAJ00000080	minibus FIAT Ducar 2,8 TDI (2P6 2021)	RZ	0,00	507 000,00	0,00	507 000,00	0,00
MAJ00000081	bus PMA 91 - 81	ZZ	0,00	1 249 000,00	0,00	1 249 000,00	0,00
MAJ00000082	bus PMA 91 - 56	ZZ	0,00	1 763 000,00	0,00	1 763 000,00	0,00
MAJ00000083	bus PMA 92 - 01	ZZ	94 240,00	1 178 000,00	0,00	1 178 000,00	0,00
MAJ00000084	bus PT 67 - 71	ZZ	0,00	1 525 000,00	0,00	1 525 000,00	0,00
MAJ00000085	bus PMV 03 - 88	ZZ	0,00	3 898 000,00	0,00	3 898 000,00	0,00
MAJ00000086	bus PMT 30 - 44	ZZ	0,00	1 692 000,00	0,00	1 692 000,00	0,00
MAJ00000087	bus PMB 42 - 63	ZZ	0,00	634 000,00	0,00	634 000,00	0,00
MAJ00000088	bus IP5 0253	ZZ	0,00	1 972 000,00	0,00	1 972 000,00	0,00
MAJ00000089	přívěs 2P7 7374	Z1	0,00	19 047,10	0,00	19 047,10	0,00
MAJ00000090	os. auto Škoda Octavia RS (2P7 4285)	ZZ	76 800,00	243 200,00	76 800,00	320 000,00	0,00
MAJ00000091	minibus FIAT Ducato (2P2 6492)	ZZ	48 000,00	152 000,00	48 000,00	200 000,00	0,00
MAJ00000092	bus Karosa LC736 (PMA 96-21)	ZZ	39 840,00	126 160,00	39 840,00	166 000,00	0,00
MAJ00000093	bus Karosa LC736 (PMB 05-04)	ZZ	39 840,00	126 160,00	39 840,00	166 000,00	0,00
MAJ00000094	bus Karosa LC736 (PMA 96-18)	ZZ	39 840,00	126 160,00	39 840,00	166 000,00	0,00
MAJ00000095	přívěs AL-KO (34PMA89)	ZZ	24 000,00	76 000,00	24 000,00	100 000,00	0,00
MAJ00000096	přívěs SPORT JACHT (32PMS36)	ZZ	24 000,00	76 000,00	24 000,00	100 000,00	0,00
MAJ00000097	přívěs SPORT JACHT (38PMA09)	ZZ	12 000,00	64 000,00	36 000,00	100 000,00	50 000,00
MAJ00000098	VW Transporter (1P1 9541)	ZZ	36 000,00	114 000,00	36 000,00	150 000,00	0,00
MAJ00000099	bus IVECO (4P2 0830)	ZZ	144 000,00	456 000,00	144 000,00	600 000,00	0,00
MAJ0000100	FORD TRANZIT (3P0 1187)	ZZ	12 800,00	28 800,00	51 200,00	80 000,00	0,00
MAJ0000101	FORD TRANZIT (3P0 1184)	ZZ	48 000,00	78 000,00	72 000,00	150 000,00	0,00
MAJ0000102	IVECO DAILY (4P4 8097)	ZZ	45 076,00	73 248,00	67 612,00	140 860,00	0,00
MAJ0000103	FORD TRANZIT (4P4 1823)	ZZ	128 640,00	209 040,00	192 960,00	402 000,00	0,00
Sředitisko, Budova , (26)			828 131,00	18 080 279,10	9 14 672,20	18 994 951,30	140 000,00
Sředitisko , Budova (26)			828 131,00	18 080 279,10	9 14 672,20	18 994 951,30	140 000,00
Sředitisko (26)			828 131,00	18 080 279,10	9 14 672,20	18 994 951,30	140 000,00

Příloha E: Odpisové karty dlouhodobého majetku

DaTaEXPRES, a.s. , číslo licence uživatele: #265280

10.04.2013 14:29:08

bus Sprinter 413 CDI (2P6 1150)

Inventární číslo: MAJ0000079

SKP: 34.10.54

Typ: Hmotný

Odp.sk.: R2

Účty: Zař.: Sam. mov. věci a soubory movit 022 --> 042
Odp.: Samost. movité věci a soubory 551 --> 082

Vztah: Vlastní Podíl: 100%

Datum pořízení: 31.07.2005

Datum zařazení: 31.07.2005

Doklad:

Způsob pořízení: Nákup

Vstupní cena: 1 670 000,00

Zvýšená vstupní cena: 1 670 000,00

Odpis(daň.): R2

Odpis(úč.): R2

Rovnoměrné odpisování - 5 let

Oprávky daň.: 1670000,00

Oprávky úč.: 1670000,00

Zůst.cena(daň): 0,00

Zůst.cena(úč.): 0,00

Odepsáno: 31.12.2009

Odepsáno: 31.12.2009

Průběh daňového odpisování

Datum	Odpis	Oprávky	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	371 575	1 670 000,00	0,00	1 670 000,00	R 22,25
31.12.10	0	1 670 000,00	0,00	1 670 000,00	R 22,25
31.12.11	0	1 670 000,00	0,00	1 670 000,00	R 22,25

Průběh účetního odpisování

Datum	Odpis	Oprávky	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	371 575	1 670 000,00	0,00	1 670 000,00	22,25%
31.12.10	0	1 670 000,00	0,00	1 670 000,00	22,25%
31.12.11	0	1 670 000,00	0,00	1 670 000,00	22,25%

bus PMV 03 - 88

Inventární číslo: MAJ0000085 SKP: 34.10.54
 Typ: Hmotný Odp.sk.: Z2
 Účty: Zař.: Sam. mov. věci a soubory movit 022 --> 042
 Odp.: Samost. movité věci a soubory 551 --> 082

Vztah: Vlastní Podíl: 100%

Datum pořízení: 30.06.2006 Datum zařazení: 30.06.2006
 Doklad: Způsob pořízení: Nákup

Vstupní cena: 3 898 000,00 Zvýšená vstupní cena: 3 898 000,00

Odpis(daň.): Z2
 Zrychlené odpisování - 5 let
 Odpis(úč.): Z0
 Speciální odpis (časový plán)
 Sazba % Do roku
 12,50 2
 3,00 3

Oprávk. daň.: 3898000,00 Oprávk. úč.: 2350169,27
 Zůst.cena(daň): 0,00 Zůst.cena(úč.): 1547830,73
 Odepsáno: 31.12.2010

Průběh daňového odpisování

Datum	Odpis	Oprávk.	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	623 680	3 586 160,00	311 840,00	3 898 000,00	Z2
31.12.10	311 840	3 898 000,00	0,00	3 898 000,00	Z2
31.12.11	0	3 898 000,00	0,00	3 898 000,00	Z2

Průběh účetního odpisování

Datum	Odpis	Oprávk.	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	487 250	1 745 979,27	2 152 020,73	3 898 000,00	12,50%
31.12.10	487 250	2 233 229,27	1 664 770,73	3 898 000,00	12,50%
31.12.11	116 940	2 350 169,27	1 547 830,73	3 898 000,00	3,00%

bus 1P5 0253

Inventární číslo: MAJ0000088 SKP: 34.10.54
 Typ: Hmotný Odp.sk.: Z2
 Účty: Zař.: Sam. mov. věci a soubory movit 022 --> 042
 Odp.: Samost. movité věci a soubory 551 --> 082

Vztah: Vlastní Podíl: 100%

Datum pořízení: 01.09.2006 Datum zařazení: 01.09.2006
 Doklad: Způsob pořízení: Nákup

Vstupní cena: 1 972 000,00 Zvýšená vstupní cena: 1 972 000,00

Odpis(daň.): Z2
 Zrychlené odpisování - 5 let
 Oprávk. (úč.): Z0
 Speciální odpis (časový plán)
 Sazba % Do roku
 12,50 2
 3,00 3

Oprávk. daň.: 1972000,00 Oprávk. úč.: 1127326,76
 Zůst.cena(daň): 0,00 Zůst.cena(úč.): 844673,24
 Odepsáno: 31.12.2010

Průběh daňového odpisování

Datum	Odpis	Oprávk.	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	315 520	1 814 240,00	157 760,00	1 972 000,00	Z2
31.12.10	157 760	1 972 000,00	0,00	1 972 000,00	Z2
31.12.11	0	1 972 000,00	0,00	1 972 000,00	Z2

Průběh účetního odpisování

Datum	Odpis	Oprávk.	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	246 500	821 666,76	1 150 333,24	1 972 000,00	12,50%
31.12.10	246 500	1 068 166,76	903 833,24	1 972 000,00	12,50%
31.12.11	59 160	1 127 326,76	844 673,24	1 972 000,00	3,00%

bus Karosa LC736)PMA 96-18

Inventární číslo: MAJ0000094 SKP: 34.10.54
 Typ: Hmotný Odp.sk.: Z2
 Účty: Zař.: Sam. mov. věci a soubory movit 022 --> 042
 Odp.: Samost. movité věci a soubory 551 --> 082

Vztah: Vlastní Podíl: 100%

Datum pořízení: 01.08.2009 Datum zařazení: 01.08.2009
 Doklad: 22090016 Způsob pořízení: Nákup

Vstupní cena: 166 000,00 Zvýšená vstupní cena: 166 000,00

Odpis(daň.): Z2
 Zrychlené odpisování - 5 let
 Odpis(úč.): Z0
 Speciální odpis (časový plán)
 Sazba % Do roku
 5,20 1
 12,50 7

Oprávk. daň.: 126160,00 Oprávk. úč.: 50132,00
 Zůst.cena(daň): 39840,00 Zůst.cena(úč.): 115868,00

Průběh daňového odpisování

Datum	Odpis	Oprávk.	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	33 200	33 200,00	132 800,00	166 000,00	Z2
31.12.10	53 120	86 320,00	79 680,00	166 000,00	Z2
31.12.11	39 840	126 160,00	39 840,00	166 000,00	Z2

Průběh účetního odpisování

Datum	Odpis	Oprávk.	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	8 632	8 632,00	157 368,00	166 000,00	5,20%
31.12.10	20 750	29 382,00	136 618,00	166 000,00	12,50%
31.12.11	20 750	50 132,00	115 868,00	166 000,00	12,50%

bus PMT 30 - 44

Inventární číslo: MAJ0000086

SKP: 34.10.54

Typ: Hmotný

Odp.sk.: Z2

Účty: Zař.: Sam. mov. věci a soubory movit 022 --> 042

Odp.: Samost. movité věci a soubory 551 --> 082

Vztah: Vlastní

Podíl: 100%

Datum pořízení: 30.06.2006

Datum zařazení: 30.06.2006

Doklad:

Způsob pořízení: Nákup

Vstupní cena: 1 692 000,00

Zvýšená vstupní cena: 1 692 000,00

Odpis(daň.): Z2

Odpis(úč.): Z0

Zrychlené odpisování - 5 let

Speciální odpis (časový plán)

Sazba % Do roku
12,50 8

Oprávký daň.: 1692000,00

Oprávký úč.: 1180875,00

Zůst.cena(daň): 0,00

Zůst.cena(úč.): 511125,00

Odepsáno: 31.12.2010

Průběh daňového odpisování

Datum	Odpis	Oprávký	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	270 720	1 556 640,00	135 360,00	1 692 000,00	Z2
31.12.10	135 360	1 692 000,00	0,00	1 692 000,00	Z2
31.12.11	0	1 692 000,00	0,00	1 692 000,00	Z2

Průběh účetního odpisování

Datum	Odpis	Oprávký	Zůst.cena	(Zv.)vst.cena	Sazba
31.12.09	211 500	757 875,00	934 125,00	1 692 000,00	12,50%
31.12.10	211 500	969 375,00	722 625,00	1 692 000,00	12,50%
31.12.11	211 500	1 180 875,00	511 125,00	1 692 000,00	12,50%

ABSTRAKT

NĚMEČEK, Ota. *Daň z příjmů právnických osob a její provázání s účetnictvím.* Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 58 s., 2013

Klíčová slova: charakteristika daně, daň z příjmů právnických osob, daňové a účetní náklady

Předložená práce řeší problematiku a daní s návazností na účetní předpisy. V první části je popsána teorie týkající se daní. Úvodní kapitola představuje daň z obecného hlediska, její historii a rozdělení. Druhá kapitola se již týká konkrétních náležitostí daně z příjmů právnických osob. V praktické části je představena společnost, jejíž účetní podklady jsou dále analyzovány pro daňovou efektivnost. Čtvrtá kapitola se věnuje pohledávkám a k nim opravným položkám pro daňové a účetní potřeby. V páté kapitole jsou k rozboru použity další daňové a účetní náklady. Jedná se o rezervy, odpisy dlouhodobého majetku a odloženou daň. Další kapitola obsahuje shrnutí výsledků provedených v předchozích částech a aplikování v účetních výkazech. Na konec je navrženo opatření pro vhodnou synchronizaci účetních a daňových metod.

ABSTRACT

NĚMEČEK, Ota. *Tax on corporate income and its linkage with the accounting*. Bachelor thesis. Pilsen: Faculty of Economics, WBU in Pilsen, 58 p., 2013

Key words: characteristics of taxes, corporate income tax, tax costs, accounting costs

This thesis examines the issue of taxes in connection with accounting regulations. The first part describes the theory of taxes. The opening chapter is about general aspects of taxes, history and distribution. The second part describes specific requirements of corporate income taxes. The practical part reviews the company, which accounting documents are analyzed for tax efficiency. Fourth part defines receivables and provisions for tax and accounting purposes. Tax and accounting costs are discussed in the fifth part of this thesis and this is mainly about reserves, depreciations of fixed assets and deferred tax. The next chapter contains a summary of results from previous sections. The final part suggests a several recommendations that should be implemented to synchronize accounting and tax methods.