

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Analýza účetních a daňových rezerv v obchodní korporaci

Vypracoval: Petra Veselá

Vedoucí práce: Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice

2020

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Petra VESELÁ**
Osobní číslo: **E17881**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Téma práce: **Analýza účetních a daňových rezerv v obchodní korporaci**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Provést analýzu účetních a daňových rezerv, zjistit vliv tvorby rezerv na základ daně z příjmů ve vybrané obchodní korporaci.

Postup zpracování:

1. Aktuální princip účetnictví.
2. Charakteristika rezerv a jejich členění.
3. Účetní rezervy.
4. Daňové rezervy.
5. Účtování o rezervách ve vybrané obchodní korporaci.
6. Vliv tvorby rezerv na základ daně z příjmů.

Rozsah pracovní zprávy: **40-50 stran formátu A4**

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

1. Dvořáková, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press.
2. Chalupa, J., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J. & Vlach, P. (2018). *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG
3. Jílek, J., Svobodová, J. (2012). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: GRADA Publishing.
4. Líbal, T. (2012). *Účetnictví, principy a techniky*. 2. vydání. Praha: IČU
5. Marková, H. (2018). *Daňové zákony: Úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: GRADA Publishing.
6. Pelc, V. (2008). *Daňové rezervy*. Praha: Linde Praha.
7. Ryneš, P. (2018). *Podvojné účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Hlaváčková**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 16. ledna 2019
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2020

V Českých Budějovicích dne 16. ledna 2019


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
15.
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


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

PROHLÁŠENÍ

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

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

V Českých Budějovicích dne

Podpis autora

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Haně Hlaváčkové, za její čas a pomoc při vedení práce. Děkuji také jednatele společnosti VIN-TRANS, s.r.o. za poskytnutí cenných údajů a spolupráci při vypracování bakalářské práce.

OBSAH

1. Úvod	3
2. Literární rešerše	5
2.1. Rezerva jako náplň aktuálního principu účetnictví.....	5
2.2. Charakteristika rezerv a jejich členění	6
2.3. Rezervy podle Mezinárodních účetních standardů (IFRS/IAS).....	7
2.4. Účetní uzávěrka.....	8
2.5. Účetní závěrka.....	8
2.5.1. Rozvaha	8
2.5.2. Výkaz zisku a ztrát.....	9
2.5.3. Příloha	9
2.5.4. Přehled o změnách vlastního kapitálu	9
2.5.5. Přehled o peněžních tocích	9
2.6. Tvorba rezerv	10
2.7. Rozpuštění rezerv	10
2.8. Účetní rezervy	11
2.9. Zákonné rezervy	12
2.9.1. Rezerva na opravy hmotného majetku.....	12
2.9.2. Rezerva na pěstební činnost.....	13
2.9.3. Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů.....	14
2.9.4. Rezerva na odbahnění rybníka.....	14
2.9.5. Rezerva na vypořádání důlních škod	14
2.9.6. Rezerva na sanaci pozemků dotčených stavbou	14
2.9.7. Bankovní rezervy	14
2.9.8. Rezervy v pojišťovnictví.....	15

3.	Metodika zpracování a cíl práce	16
3.1.	Cíl práce	16
3.2.	Metodika práce	16
4.	Účtování o rezervách ve vybrané obchodní korporaci	17
4.1.	Obchodní korporace	17
4.2.	Rozvaha.....	17
4.3.	Analýza rezerv ve vybrané obchodní korporaci.....	19
5.	Vliv tvorby rezerv na základ daně z příjmů právnických osob	20
5.1.	Výpočet daně z příjmů právnických osob	20
5.1.1.	Výpočet daně z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. v roce 2016.....	21
5.1.2.	Výpočet daně z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. v roce 2017.....	28
5.1.3.	Výpočet daně z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. v roce 2018.....	34
5.1.4.	Výpočet daně z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. v roce 2019.....	41
5.1.5.	Analýza provedených výpočtů.....	48
5.1.6.	Návrhy a doporučení.....	50
6.	Závěr.....	51
	Summary	53
	Seznam použité literatury:.....	54
	Seznam tabulek	1
	Seznam obrázků	2

1. Úvod

„Analýza účetních a daňových rezerv v obchodní korporaci“ je téma bakalářské práce, ale je rovněž pohledem na rezervy, kterými se účetní jednotka připravuje na budoucí předpokládaný výdaj, který je jasně definovaný, ale není přesně stanovena částka, ani období, kdy k výdaji dojde. Rezervy může tvořit fyzická i právnická osoba vedoucí účetnictví i daňovou evidenci. Rezervy se dělí na zákonné a ostatní. Zákonné rezervy jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů a je to položka snižující základ daně. Způsob tvorby a výši rezerv upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů, (dále jen ZoR).

Ostatní, neboli účetní rezervy, nemají vliv na základ daně z příjmu, jen slouží k dodržení základních právních předpisů a zásad účetnictví, které jsou v bakalářské práci také zmíněny.

V bakalářské práci se nachází charakteristika rezerv, jejich členění a účtování. Je zmíněna účetní uzávěrka, to jsou přípravné práce pro následnou účetní závěrku. Přípravné práce tvoří inventarizace a vyúčtování inventarizačních rozdílů, posouzení časového rozlišení, vytvoření dohadných položek, přecenění majetku a závazků v cizí měně, tvorba a rozpuštění rezerv a opravných položek, uzavření účetních knih na konci zdaňovacího období, převod konečných zůstatků do dalšího zdaňovacího období a výpočet daně z příjmů.

Na konci zdaňovacího období při uzávěrkových operacích v rámci účetní uzávěrky se účetní jednotka musí zabývat i odůvodněností a výší vytvořených rezerv, které podléhají dokladové inventuře.

Následná účetní závěrka je finální výstup účetnictví a znamená sestavení rozvahy, výkazu zisku a ztrát, přílohy k účetní závěrce, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Účetní závěrka může být řádná, mimořádná, mezitímní a konsolidovaná.

Řádnou účetní závěrku účetní jednotka sestavuje na konci zdaňovacího období, mimořádnou sestavuje ke dni mimořádné události, která může být např. zánik povinnosti vést účetnictví, den předcházejícímu dni vstupu do likvidace, nebo v případě zrušení obchodní korporace bez likvidace. Při mezitímní účetní závěrce nedochází k uzavření

účetních knih a sestavuje se např. v případě přeměny obchodní korporace. Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje za skupinu účetních jednotek jako celek.

Účetní výkazy se při účetní závěre se sestavují v plném nebo ve zkráceném rozsahu, podle zákonné povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem, která vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ). Ověření auditorem se vztahuje jen na určité kategorie účetních jednotek, o které účetní jednotka rozhodne sama na základě podmínek uvedených § 20 zákona č. 563/1991 Sb., ZoÚ (mikro, malá, střední a velká účetní jednotka).

Vyčíslení zůstatků rezerv při sestavení účetní závěrky se nachází v rozvaze na straně pasiv. Ve zdaňovacím období tvorby či rozpuštění rezervy se objeví ve výkazu zisku a ztrát náklad, který je v případě zákonných rezerv daňově účinný, v případě účetních rezerv je daňově neúčinný a stává se z něho připočitatelná položka k základu daně z příjmů.

Pro analýzu dopadu vlivu tvorby rezerv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů bylo čerpáno ze sběru dat u malé účetní jednotky VIN-TRANS, s.r.o. se sídlem Opletalova 1535/4, 110 00 Praha, provozující podnikatelskou činnost v oblasti autodopravy vnitrostátní a mezinárodní, která tvořila rezervu na opravu nemovitosti v roce 2016 a 2017. V následujících letech 2018 a 2019 došlo k rekonstrukci nemovitosti a odúčtování rezervy. Pro bakalářskou práci je položena základní otázka. Má tvorba rezerv vliv na základ daně z příjmů? K tomu, aby se dalo rozhodnout, zda tvorby rezerv mají nebo nemají vliv na základ daně z příjmů je potřeba provést analýzu, která tvoří praktickou část bakalářské práce.

2. Literární rešerše

Daňové a účetní rezervy

2.1. Rezerva jako náplň akruálního principu účetnictví

Rezervy slouží ke krytí nákladů a případně i závazků, jejichž povaha je jasně definovaná, je velmi pravděpodobné nebo jisté, že nastanou, ale není známá jejich přesná výše nebo okamžik vzniku. Rezerva musí představovat nejlepší odhad těchto nákladů nebo v případě závazku částku, která je zapotřebí k vypořádání. Účetní jednotka musí mít řádné podklady pro vytvoření rezervy na úhradu nákladů či závazků. Rezervy jsou účetním nástrojem pro zahrnutí nákladů, do období se kterým věcně a časově souvisí. Tvorba a čerpání rezerv jsou odrazem zásady opatrnosti v účetnictví. (Ryneš, 2018)⁹

Účetní závěrka sestavená na akruálním principu odráží výsledky ekonomických skutečností v období, kdy k nim dochází, bez ohledu na peněžní toky. Tento předpoklad vyvolává potřebu časově rozlišit náklady, výnosy, vytvořit dohadné položky a rezervy. (Dvořáková, 2017)³

Dodržení akruálního principu není jedinou zásadou v účetnictví, které musí účetní jednotky podle zákona č. 563/1991 Sb., ZoÚ respektovat.

Účetní zásady představují ucelený soubor určitých pravidel a základních principů účetního myšlení, které jsou dodržovány všemi účetními jednotkami při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Mezi účetní zásady a principy patří:

- zásada věrného a poctivého zobrazení
- zásada účetní jednotky
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky
- zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech
- zásada nezávislosti účetních období (akruální princip)
- zásada stálosti metod (konzistence)
- zásada významnosti
- zásada zákazu kompenzace
- zásada opatrnosti
- princip podvojnosti
- princip souvztažnosti
- princip dokumentace

- bilanční princip
- bilanční kontinuita (návaznost)

Zobrazení účetnictví je věrné, jestliže obsah účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu. Účetnictví je poctivé, pokud jsou při účtování použity účetní metody, které vedou k dosažení věrnosti. Princip podvojnosti může být dodržen v rámci jednoduchého nebo složeného zápisu. Při jednoduchém zápisu je jeden účetní případ zapsán na strany „Má dáti“ i „Dal“ ve stejné výši. V případě složeného zápisu musí platit, že součet částek na různých číslech účtů na straně „Má dáti“ je roven součtu částek zaúčtovaných na straně „Dal“. Princip souvztažnosti představuje určení správných účtů pro zaznamenání účetního případu. Princip dokumentace znamená, že všechny účetní případy musí být řádně doloženy příslušnými dokumenty. (Šteker, Otrusinová 2016)¹²

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v § 7 odst. 6 ukládá účetní jednotce povinnost účtovat o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez vzájemné kompenzace. Rezervy patří mezi výjimku z tohoto zákazu vzájemného zúčtování. Účtování rezerv je možné provádět v průběhu zdaňovacího období, nebo až při uzavírání účetních knih na konci období. (Ryneš, 2018)⁹

Zdaňovacím obdobím se pro účely zákona o dani z příjmů pro právnickou osobu považuje 12 po sobě jdoucích měsíců nebo kratší než 12 měsíců v případě, kdy období začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka či případného rozdělení společnosti či družstva. Pro fyzickou osobu se za zdaňovací období považuje kalendářní rok. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)¹⁶

Na konci zdaňovacího období, před uzavřením účetních knih a sestavením účetní závěrky, je účetní jednotka povinna přezkoumat výši i odůvodněnost vytvořené rezervy podléhající dokladové inventuře, čímž je naplněna zásada opatrnosti.

2.2. Charakteristika rezerv a jejich členění

Rezervy se řadí mezi cizí zdroje z důvodu vytvoření výdaje v budoucím období, neboli vytvoření vnitřního dluhu účetní jednotky. Přesto, že se řadí mezi cizí zdroje, nevykazují se jako závazky (dluhy) účetní jednotky, protože v okamžiku jejich vzniku neexistuje faktický dluh v právním slova smyslu vůči třetím osobám. (Ryneš, 2018)⁹

Při účtování rezerv se účetní jednotka opírá zejména o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášku 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, Český účetní standard pro podnikatele č. 004 – Rezervy a nespočet dalších zákonů, vyhlášek a směrnic, které je účetní jednotka povinna při účtování dodržovat.

Ve vnitřním předpise účetní jednotka stanoví, které rezervy bude vytvářet s vymezením jejich obsahu, výše a způsobu tvorby i čerpání. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Vlach, 2018)⁶

Peněžní prostředky související s rezervou musí být převedeny na samostatný účet v bance, která má sídlo na území členského státu Evropské unie, vedený v eurech nebo v českých korunách. (Zákon č. 593/1992 Sb., ZoR)¹⁵

2.3. Rezervy podle Mezinárodních účetních standardů (IFRS/IAS)

Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards) byly pod touto značkou vydávány do roku 2002. Od roku 2003 jsou nové standardy vydávány pod zkratkou IFRS – International Financial Reporting Standards (mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Standardy na sebe nenavazují, každý má své číslování. IAS budou v platnosti do té doby, než budou aktualizovány novými IFRS. Hlavním smyslem Mezinárodních účetních standardů je sjednotit evropské podnikatelské prostředí, aby byla možnost ekonomické subjekty srovnávat a tím ulehčit situaci podnikům, které obchodují mimo tuzemsko. (Šrámková, Křivánková, 2017)¹¹

Pro obchodní korporace, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, platí povinnost výsledek hospodaření, který zjistily podle českých účetních předpisů, upravit podle mezinárodních účetních standardů. Jedná se zejména o úpravu v oblasti účtování výnosů, finančního leasingu, finančních instrumentů a používání oceňování reálnou hodnotou. (Ryneš, 2018)⁹

Standard IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, jsou použitelné pro všechny účetní jednotky při účtování rezerv a podmíněných závazků nebo aktiv, s výjimkou vyplývající z pojistných smluv, na které se vztahuje IAS 4 - Pojistné smlouvy. (Hennie van Greuning, 2005)⁵

2.4. Účetní uzávěrka

Účetní uzávěrkou se rozumí veškeré práce, které vedou k uzavření účetních knih a převodu zůstatků do dalšího účetního období. Účetní uzávěrka předchází účetní závěrce a je pro ni podkladem. Při uzávěrce se jedná o následující výčet účetních operací: zaúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek aktivních a pasivních, zaúčtování kurzových rozdílů při účtování v cizí měně, provedení inventarizace a vyčíslení inventarizačních rozdílů, zjištění jestli není potřeba vytvořit opravné položky nebo odpis pohledávek, tvorba a zaúčtování rezerv, výpočet a zaúčtování splatné nebo odložené daně. (Skálová, 2019)¹⁰

2.5. Účetní závěrka

Cílem účetní závěrky je poskytnout ucelené informace o finanční situaci účetní jednotky, které jsou užitečné nejen pro vnitřní potřebu podniku, ale i pro investory a věřitele při poskytování cizích zdrojů. Účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztrát, přílohy, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích. (Šrámková, Krivánková, 2017)¹¹

V případě mezinárodních účetních standardů jsou k dispozici obecné požadavky na sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS ve Standardu IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Cílem standardu IAS 1 je sjednocení požadavků na obsah účetní závěrky a zajištění jak srovnatelnosti účetní závěrky mezi účetními jednotkami, tak i srovnatelnosti obsahu účetních závěrek vybrané účetní jednotky v časové řadě. IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky se využívá na individuální i konsolidované účetní závěrky. (Dana Dvořáková, 2017)³

2.5.1. Rozvaha

Rozvaha představuje uspořádaný přehled majetku účetní jednotky v peněžním vyjádření. Na straně aktiv se nachází konkrétní seznam majetku vlastněný účetní jednotkou a na straně pasiv se uvádí zdroje krytí majetku. (Miroslav Máče, 2018)⁸

Rozvaha se sestavuje k rozvahovému dni, nejčastěji ke konci zdaňovacího období. V tom případě se jedná o účetní závěrku řádnou. Účetní závěrka může být i mimořádná, v případě sestavení ke dni mimořádné události a konsolidovaná účetní závěrka, která se sestavuje za více účetních jednotek jako celek. Při sestavení rozvahy musí být zachován bilanční princip, aktiva se musí rovnat pasivům.

Jednotlivé položky rozvahy se označují písmeny, římskými a arabskými číslicemi. Majetek v rozvaze se vykazuje celkem ve třech sloupcích, v brutto hodnotě, která je nesnížená o opravné položky a oprávký, ve sloupci korekce se vyplňuje výše oprávek a opravných položek aktiv a v netto hodnotě se nachází aktiva ponížená o korekci. Rezervy se vykazují v položkách pasiv pod písmenem B. (Líbal, 2018)⁷

2.5.2. Výkaz zisku a ztrát

Výkaz zisku a ztrát poskytuje uživatelům podrobnější informace o tvorbě výsledku hospodaření účetní jednotky. Sestavuje se ve dvou variantách a to v účelovém nebo druhovém členění. Při účelové struktuře se výkaz člení podle účelu spotřeby. V případě druhového členění se výkaz člení dle jednotlivých druhů nákladů a výnosů. (Líbal, 2018)⁷

2.5.3. Příloha

Příloha k účetní závěrce podrobně informuje o obsahu účetních výkazů, doplňuje informace a rozvádí rozvahu i výkaz zisku a ztrát. Nemá jednotný formulář, přílohu sestavuje účetní jednotka sama, dle uvážení důležitosti informací. (Líbal, 2018)⁷

2.5.4. Přehled o změnách vlastního kapitálu

Ve výkazu se nachází detailnější informace o účetních případech, které ovlivnily majetkovou strukturu podniku v průběhu účetního období. Forma přehledu není stanovena, záleží na účetní jednotce. (Líbal, 2018)⁷

2.5.5. Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích slouží ke sledování příjmů a výdajů peněžních prostředků. Výkaz se také nazývá Cash Flow. Doplnuje údaje obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztrát. Člení se na tři činnosti, provozní, investiční a finanční. (Líbal, 2018)⁷

2.6. Tvorba rezerv

Při tvorbě se rezervy zaúčtují na stranu „Má Dáti“ jako náklad skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti. V případě zákonných rezerv se jedná o nákladový účet 552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů a pasivní účet zákonné rezervy 451,⁽¹⁾. Pro účetní rezervu se využívá nákladový účet 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv a pasivní účet ostatních rezerv 459,⁽²⁾. V případě rezervy týkající se finanční oblasti se použije náklad ze skupiny 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti, nebo pro případ zaúčtování rezervy na daň z příjmů účetní jednotka použije nákladový účet 599 – Změna stavu rezervy na daň z příjmů a pasivní účet 454 – Rezerva na daň z příjmů. (Líbal, 2018)⁷

Zákonné rezervy se tvoří způsobem a k účelu, který vymezuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (ZoR).

2.7. Rozpuštění rezerv

V případě pomnutí důvodu pro existenci rezervy, nebo v případě čerpání, je nutné rezervu zrušit či ponížít. Učiní se tak opačným zápisem oproti zaúčtování tvorby rezervy.

Ke zrušení dojde také vždy při přerušení či ukončení podnikatelské činnosti, nebo den předcházejícímu dni zahájením vstupu do likvidace či vyhlášení konkursu, nebo při pachtu obchodního závodu. (Ryneš, 2018)⁹

Rezervy se nezruší v případě, kdy peněžní prostředky jsou vázány na samostatném bankovním účtu, a dojde k přeměně obchodní korporace. Nástupnická obchodní korporace může pokračovat v tvorbě rezervy. Rezervy nesmějí být tvořeny na pořízení hmotného či nehmotného majetku. (Zákon č. 593/1992 Sb., ZoR)¹⁵

2.8. Účetní rezervy

Účetní rezervy obchodní korporace tvoří podle vnitřního předpisu na náklady a závazky, které očekává, že v budoucnu nastanou. Jedná se o daňově neuznatelné náklady na:

- a) garanční opravy, soudní spory, restrukturalizaci (tj. program, který výrazně mění předmět činnosti, nebo způsob jakým byla činnost prováděna)
- b) důchody a podobné závazky
- c) nevyčerpanou dovolenou
- d) daň z příjmů

(Ryneš, 2018)⁹

Vykázání účetních rezerv v rozvaze:

V rozvaze se rezervy vykazují v samostatné položce označené písmenem B, dělí se na podkategorie podle druhu rezervy.

Položka B. 1. rezerva na důchody a podobné závazky

Rezervu vytváří účetní jednotka, pokud má povinnost vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky, které jí ukládá smlouva či vnitřní předpis. Zůstatek rezervy se zjistí na účtu 452 – Rezervy na důchody a podobné závazky. V České republice není vyplácení důchodů obvyklé. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Vlach, 2018)⁶

Položka B. 2. rezerva na daň z příjmů

Rezervu na daň u příjmů tvoří účetní jednotka, pokud okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádnému vyčíslení daňové povinnosti. Vytvoří se v předpokládané výši daně z příjmů. S rezervou je spojen účet 453 – Rezerva na daň z příjmů. V rozvaze se rezerva na daň z příjmů uvádí snižená o zaplacené zálohy. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Vlach, 2018)⁶

Položka B. 4. ostatní rezervy

Ostatní rezervy nejsou považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejsou daňově uznatelným nákladem. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)¹⁶

2.9. Zákonné rezervy

Zákonné rezervy vymezuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. (Ryneš, 2018)⁹

Pokud právní předpis nestanoví jiný způsob tvorby zákonné rezervy, vytváří se procentem z určitého základu nebo v absolutní výši. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Vlach, 2018)⁶

Vykázání zákonných rezerv v rozvaze

Zákonné rezervy se evidují pod položkou B. 3. – Rezervy podle zvláštních právních předpisů, konkrétně na účtu 451 – Zákonné rezervy. Za zvláštní právní předpisy se považují např. zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Vlach, 2018)⁶

2.9.1. Rezerva na opravy hmotného majetku

Zákonná rezerva na opravu hmotného majetku lze vytvořit jen na dlouhodobý majetek, jehož odpisová doba je delší než 5 let, tzn. patřící do 2. – 6. odpisové skupiny.

1. Odpisová skupina: počítače a periferní zařízení, zařízení na vyvažování pneumatik,
2. Odpisová skupina: osobní automobily, motorová vozidla nákladní, přívěsy, návěsy, kontejnery, nábytek
3. Odpisová skupina: klimatizační zařízení, sejfy, trezory, vybavení kanceláře z obecných kovů
4. Odpisová skupina: oplocení, vnější osvětlení budov a staveb,
5. Odpisová skupina: dálnice, silnice, účelové komunikace, budovy
6. Odpisová skupina: budovy hotelů a jiných ubytovacích zařízení, budovy administrativní, budovy obchodních domů

Majetek musí mít účetní jednotka buď přímo ve vlastnictví, nebo musí mít právo s ním hospodařit, či musí mít majetek pronajatý a jako nájemce musí být k opravám smluvně zavázán. Rezerva se nesmí vytvořit v případě plánované modernizace a

rekonstrukce na majetek, který je určen k likvidaci a na opravy v souvislosti se škodami a jinými nepředvídatelnými událostmi, nebo na pravidelně se opakující opravy. (Ryneš, 2018)⁹

Výše rezervy se stanoví podle druhu hmotného majetku a charakteru opravy na základě rozpočtu podle platných cen v daném roce tvorby rezervy. Rezerva se vytváří rovnoměrně v jednotlivých letech, podle počtu let mezi rokem zahájení tvorby a předpokládaným termínem zahájení opravy. Nesmí být tvořena jen jedno zdaňovací období. Zákon o rezervách stanoví nejen minimální dobu tvorby, ale i dobu maximální podle jednotlivých odpisových skupin. (Ryneš, 2018)⁹

Maximální doba tvorby rezervy:

2. Odpisová skupina – tři zdaňovací období
3. Odpisová skupina – šest zdaňovacích období
4. Odpisová skupina – osm zdaňovacích období
5. a 6. Odpisová skupina – deset zdaňovacích období

Účetní jednotka, která je plátcem daně z přidané hodnoty, vychází z rozpočtu nákladů bez DPH¹. Celý proces tvorby, na kterou byla rezerva vytvořena je nutno náležitě účetní jednotkou zdokumentovat. Zákon o rezervách nestanoví přesný vymezení, ale může se jednat o plán oprav, rozpočet nákladů, inventární karta rezervy, vnitropodniková směrnice, ve které jsou uvedeny metodické poznámky k tvorbě a čerpání rezervy. Účetní jednotka je povinna sledovat účetní období, které bylo předpokládáno pro zahájení opravy majetku. Rezerva se musí v tomto období rozpustit. (Ryneš, 2018)⁹

2.9.2. Rezerva na pěstební činnost

Zákon o rezervách definuje pěstební činnost jako obnovu lesa, ochranu lesa a opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou. Rezervu lze tvořit jen na vymezené výkony uvedené v příloze zákona o rezervách. Výši rezervy si účetní jednotka stanoví sama podle rozpočtu nákladů na pěstební činnost.

¹ Daň z přidané hodnoty

2.9.3. Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů

Rezerva může být tvořena účetní jednotkou, která je provozovatelem solární elektrárny a je povinna zajistit financování, zpravování, využití a odstranění elektroodpadu. (Ryneš, 2018)⁹

Ostatní zákonné rezervy:

2.9.4. Rezerva na odbahnění rybníka

Odbahněním rybníka se rozumí odstranění nánosů ze dna rybníka způsobených erozí v okolí. Tvorba rezervy na odbahnění rybníka lze vytvářet maximálně deset po sobě jdoucích zdaňovacích období. (Zákon č. 593/1992 Sb., ZoR)¹⁵

2.9.5. Rezerva na vypořádání důlních škod

Mezi ostatní zákonné rezervy se řadí i rezerva na vypořádání důlních škod, která je podle zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horního zákona), ve znění pozdějších předpisů, nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle tohoto zákona je organizace povinna zajistit sanaci všech pozemků dotčených těžbou a monitorování úložného místa po ukončení jeho provozu. Za sanaci se podle horního zákona považuje odstranění škod na krajině komplexní úpravou území a územních struktur. K zajištění této činnosti je společnost povinna vytvořit finanční rezervu. Výše rezervy musí odpovídat potřebám sanace pozemků dotčených dobýváním.

2.9.6. Rezerva na sanaci pozemků dotčených stavbou

Rezerva se vytváří na obnovu pozemků a na škody způsobené těžební činností. Výše rezervy souvisí s odhadem nákladů na rekultivaci narušených pozemků. (Dvořáková, 2017)³

2.9.7. Bankovní rezervy

Banky mohou vytvářet zákonné rezervy na záruky za úvěry. Celková výše tvorby rezervy za zdaňovací období nesmí přesáhnout 2 % průměrného počtu poskytnutých bankovních záruk. Bankovní zárukou se rozumí podle zákona ZoR záruka, která byla poskytnuta subjektu za dluhy. (Zákon č. 593/1992 Sb., ZoR)¹⁵

2.9.8. Rezervy v pojišťovnictví

Pojišťovny jsou podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví ve znění pozdějších předpisů, povinny vytvářet technické rezervy k plnění závazků z jí provozované pojišťovací nebo zajišťovací činnosti. Technické rezervy v pojišťovnictví jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pojišťovny jsou povinny tvořit rezervy na nezasloužené pojistné, rezervy na pojistná plnění, rezervy pojistného životního a neživotního pojištění.

3. Metodika zpracování a cíl práce

3.1. Cíl práce

Cílem bakalářské práce je provést analýzu dopadu tvorby rezerv účetních a daňových na základ daně z příjmů ve vybrané obchodní korporaci.

K analýze obchodní korporace byla vybrána společnost s ručením omezeným VIN-TRANS, s.r.o., která tvořila zákonnou rezervu na opravu dlouhodobého nehmotného majetku v roce 2016 a v roce 2017 v celkové výši 2 000 000 Kč. Pro zjištění dopadu tvorby rezerv na základ daně z příjmů byla provedena analýza jednotlivých let, ve kterých obchodní korporace o rezervách účtovala.

3.2. Metodika práce

První metodou byl sběr dat. Pro bakalářskou práci byly poskytnuty společností VIN-TRANS, s.r.o. ⁽³⁾ účetní závěrky za roky 2016 – 2019, které obsahují rozvahy a výkazy zisků a ztrát a byly pro tuto práci použity.

Na získaných datech byla stanovena hypotéza, zda tvorba rezervy má vliv na základ daně z příjmů. Pokud ano, bude dokázáno, jak velkým vlivem tvorba rezervy disponuje, pokud ne, bude dokázáno, že neovlivní výsledek hospodaření.

Po stanovení hypotézy byly vypočítány daňové povinnosti v jednotlivých letech. Teoretická část výpočtu se nachází v kapitole 5.1.

Ze získaných dat byly spočteny výsledky hospodaření v jednotlivých letech. Provozní výsledek hospodaření se změnil o případné položky upravující výsledek hospodaření. V případě společnosti VIN-TRANS, s.r.o. by se jednalo o tvorbu či rozpuštění účetních rezerv.

Upravený výsledek hospodaření se nazývá základ daně, ze kterého byla vypočtena daňová povinnost ve výši 19 %.

Byl proveden experiment, vytvoření situace, jak by vypadal výpočet daně z příjmů v případě, kdy by společnost vytvořila účetní rezervu a pokud by nevytvořila žádnou rezervu.

Po provedení všech výpočtů byla provedena analýza vlivu tvorby rezerv na základ daně z příjmů, ze které vznikl závěr, tedy odpověď na hypotézu a její odůvodnění.

4. Účtování o rezervách ve vybrané obchodní korporaci

4.1. Obchodní korporace

Obchodní firma: VIN-TRANS s.r.o.

Sídlo: Praha 1 – Nové Město, Opletalova 1535/4, 110 00

Identifikační číslo: 28105583

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Datum vzniku: 8. června 2009

Spisová značka: C 190823 vedená u Městského soudu v Praze

Předmět podnikání: silniční motorová doprava – nákladní vnitrostátní a mezinárodní provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny a nad 3,5 tuny

4.2. Rozvaha

Tabulka 1: Rozvaha společnosti VIN-TRANS, s.r.o. (netto hodnoty s tis. Kč)

	2016	2017	2018	2019 ²
Aktiva celkem	18 350	26 038	34 326	25 837
Dlouhodobý hmotný majetek	6 135	6 436	8 064	8 668
<i>Pozemky</i>	1 040	2 092	2 092	2 092
<i>Stavby</i>	2 721	2 628	2 534	2 440
<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	2 374	1 716	3 482	3 276
<i>Nedokončený DHM³</i>			-44	
Dlouhodobý finanční majetek			3 296	860
Oběžná aktiva	11 835	18 932	21 576	15 104
<i>Zásoby – materiál</i>		1 685	1 405	346

² Z důvodu zpracování daňového přiznání daňových poradcem ještě není uzavřené zdaňovací období 2019, a proto jsou v rozvaze pro rok 2019 uvedeny předběžné hodnoty.

³ Dlouhodobý hmotný majetek

Pohledávky	9 839	10 875	15 520	10 443
<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	9 356	10 265	14 646	8 132
<i>Pohledávky ostatní</i>	483	610	874	2 311
<i>Stát – daňové pohledávky</i>				139
<i>Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>	38	7	15	55
<i>Jiné pohledávky</i>	445	603	859	2 117
Peněžní prostředky	1 996	6 372	4 651	4 315
Časové rozlišení	380	670	1 390	2 065

Pasiva celkem	18 350	26 038	34 326	25 837
Vlastní kapitál	3 795	7 084	9 956	12 923
<i>Základní kapitál</i>	200	200	200	200
<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	1 005	3 645	6 884	9 759
<i>Nerozdělený zisk minulých let</i>	2 632	3 595	6 834	9 709
<i>Neuhrazená ztráta minulých let</i>	-1627			
<i>Jiný výsledek hospodaření minulých let</i>		50	50	50
<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období</i>	2 590	3 239	2 875	2 964
Cizí zdroje	14 506	18 897	24 330	12 856
Rezervy	1 000	2 000	1 000	
Závazky	13 506	16 897	23 330	12 856
<i>Dlouhodobé závazky</i>	4 696	2 208	7 955	6 841
<i>Závazky k úvěrovým institucím</i>	4 696	2 208	7 955	6 841

<i>Krátkodobé závazky</i>	8 810	14 689	15 375	6 015
<i>Závazky z obchodních vztahů</i>	3 444	8 271	13 642	4 347
<i>Závazky ostatní</i>	5 366	6 418	1 733	1 668
<i>Závazky ke společníkům</i>	2 228	2 232	200	
<i>Závazky k zaměstnancům</i>	316	292	459	374
<i>Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění</i>	174	167	179	225
<i>Stát – daňové závazky a dotace</i>	1 012	902	223	
<i>Dohadné účty pasivní</i>		26	64	816
<i>Jiné závazky</i>	1 636	2 799	608	253
<i>Časové rozlišení</i>	49	57	37	58

Zdroj: Rozvaha VIN-TRANS, s.r.o.

4.3. Analýza rezerv ve vybrané obchodní korporaci

Společnost VIN-TRANS, s.r.o. tvořila rezervu podle zákona č. 593/1992 Sb., ZoR poprvé ve zdaňovacím období 2016 a v následujícím období 2017. V letech 2018 a 2019 došlo k čerpání rezervy. Vytvořením rezervy v letech 2016 – 2017 společnost VIN-TRANS, s.r.o. naplnila zásadu opatrnosti.

Rezerva byla vytvořena na rekonstrukci dlouhodobého nehmotného majetku, jedná se o areál v Bavorově v jižních Čechách.

5. Vliv tvorby rezerv na základ daně z příjmů právnických osob

5.1. Výpočet daně z příjmů právnických osob

Provozní výsledek hospodaření se nachází v rozvaze i ve výkazu zisku a ztrát. V obou výkazech musí být ve shodné výši. Vypočte se jako rozdíl mezi výnosy a náklady účetní jednotky za zdaňovací období.

Po zjištění rozdílu mezi výnosy a náklady se provede úprava výsledku hospodaření o položky snižující nebo zvyšující zjištěný provozní výsledek hospodaření.

Mezi položky zvyšující provozní výsledek hospodaření patří tvorba ostatních, (účetních) rezerv, náklady na reprezentaci, poskytnutá bezúplatná plnění, tvorba nedaňových opravných položek, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (účetní > daňové).

Naopak mezi položky snižující provozní výsledek hospodaření se řadí příjmy osvobozené od daně, rozpuštění účetních rezerv a opravných položek a rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetní < daňové).

Po úpravě provozního výsledku hospodaření vznikne základ daně. Základ daně se upravuje o odčitatelné položky, těmi jsou odpočet daňové ztráty vzniklé v minulých letech, kterou účetní jednotka může odečítat následujících 5 let po vzniku, poskytnuté bezúplatné plnění na podporu výzkumu a vývoje nebo na odborné vzdělání.

Ze sníženého základu daně se již počítá daň z příjmů. U právnických osob činí sazba 19 % ze sníženého základu daně. Vypočtená daň se poníží o případné slevy na dani při zaměstnání pracovníků se zdravotním postižením.

Vypočtená daňová povinnost se redukuje o již zaplacené zálohy na daň z příjmů. V případě daňové povinnosti vyšší než 30 000 Kč jsou daňové subjekty povinny hradit zálohy. Podle výše daňové povinnosti jsou určeny jednotlivé splátky zálohy, která jsou čtvrtletní nebo pololetní.

Zaučtování zálohy na daň z příjmů a výsledné splatné daňové povinnosti se nachází v tabulce č. 2.

Tabulka 2: Zaúčtování daňové povinnosti

Účetní případ	Má dáti	Dal
Záloha na daň z příjmů v průběhu zdaňovacího období	341	221
Zaúčtování daňové povinnosti	591	341

Zdroj: Vlastní kontace

5.1.1. Výpočet daně z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. v roce 2016

V roce 2016 VIN-TRANS, s.r.o. tvořila rezervu podle zákona č. 593/1992 Sb., ZoR, ve výši 1 000 000 Kč. Rezerva byla zaúčtována na daňový účet 552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů. Tvorbu daňové rezervy a vliv na daň z příjmů ukazuje tabulka č. 3, tabulka č. 6, tabulka č. 9 a tabulka č. 15.

a) Tvorba rezervy podle zvláštních právních předpisů

Tabulka 3: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2016 (v tis. Kč při vytvoření zákonné rezervy)

Výnosy celkem	49 530
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	48 292
III. Ostatní provozní výnosy	1 238
<i>III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku</i>	140
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	4
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	1 094
VII. Ostatní finanční výnosy	59
Náklady celkem	46 092
A. Výkonová spotřeba	34 501
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	15 220
<i>A.3. Služby</i>	19 281
D. Osobní náklady	5 235

<i>D.1. Mzdové náklady</i>	3 916
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	1 319
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	598
<i>E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku</i>	570
<i>E.2. Odpis pohledávek</i>	28
F. Ostatní provozní náklady	5 758
<i>F.3. Daně a poplatky</i>	3 070
<i>F.4. Rezervy v provozní oblasti</i>	1 000
<i>F.5. Jiné provozní náklady</i>	1 688
*Provozní výsledek hospodaření	3 438
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	147
K. Ostatní finanční náklady	152
*Finanční výsledek hospodaření	-240
**Výsledek hospodaření před zdaněním	3 198
Daň z příjmů	608
**Výsledek hospodaření po zdanění	2 590

Zdroj: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2016

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

3 439 016 – 240 439 = **3 198 577 Kč**

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

3 198 577 + 219 530 = 3 418 107 Kč

Daňové odpisy: 615 290 Kč

Účetní odpisy: 569 614 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - **45 676 Kč**

Základ daně

3 418 107 – 45 676 = **3 372 431 Kč**

Daň z příjmů právnických osob

3 372 000 Kč * 0,19 = **640 680 Kč**

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 32 286 Kč

Daň splatná po slevách

640 680 – 32 286 = **608 394 Kč**

V roce 2016, kdy společnost začala tvořit rezervu ve výši jedné poloviny celkové částky 1 000 000 Kč, vyšla splatná daň z příjmů právnických osob **608 394 Kč**.

Pro srovnání je uveden příklad, jak by vypadal výpočet daňové povinnosti, pokud by společnost VIN-TRANS, s.r.o. žádnou rezervu nevytvořila, to ukazuje tabulka č. 4, tabulka č. 7, tabulka č. 11 a tabulka č. 17.

b) nevytvoření rezervy

Tabulka 4: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2016 (v tis. Kč při nevytvoření rezervy)

Výnosy celkem	49 530
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	48 292
III. Ostatní provozní výnosy	1 238
<i>III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku</i>	140
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	4
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	1 094
VII. Ostatní finanční výnosy	59
Náklady celkem	45 092
A. Výkonová spotřeba	34 501
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	15 220
<i>A.3. Služby</i>	19 281
D. Osobní náklady	5 235

D.1. Mzdové náklady	3 916
D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění	1 319
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	598
E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku	570
E.2. Odpis pohledávek	28
F. Ostatní provozní náklady	5 758
F.3. Daně a poplatky	3 070
F.4. Rezervy v provozní oblasti	
F.5. Jiné provozní náklady	1 688
*Provozní výsledek hospodaření	4 438
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	147
K. Ostatní finanční náklady	152
*Finanční výsledek hospodaření	-240
**Výsledek hospodaření před zdaněním	4 198
Daň z příjmů	798
**Výsledek hospodaření po zdanění	3 400

Zdroj: Vlastní

Výsledek hospodaření před zdaněním

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

4 439 016 – 240 439 = **4 198 577 Kč**

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

4 198 577 + 219 530 = 4 418 107 Kč

Daňové odpisy: 615 290 Kč

Účetní odpisy: 569 614 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - **45 676 Kč**

Základ daně

4 418 107 – 45 676 = **4 372 431 Kč**

Daň z příjmů právnických osob

4 372 000 Kč * 0,19 = **830 680 Kč**

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 32 286 Kč

Daň splatná po slevách

830 680 – 32 286 = **798 394 Kč**

V případě nevytvoření rezervy se výsledek hospodaření liší právě o nezaúčtovanou rezervu, tedy o 1 000 000 Kč. Splatná daň z příjmů v tomto případě by vyšla **798 394 Kč**.

Pokud by došlo k vytvoření účetní rezervy, daňově neúčinné rezervy, vypadal by výpočet daňové povinnosti podle následující tabulky č. 5, tabulky č. 8, tabulky č. 13 a tabulky č. 19.

c) tvorba účetní rezervy

Tabulka 5: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS s.r.o. 2016 (v tis. Kč při vytvoření účetní rezervy)

Výnosy celkem	49 530
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	48 292
III. Ostatní provozní výnosy	1 238
<i>III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku</i>	140
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	4
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	1 094
VII. Ostatní finanční výnosy	59
Náklady celkem	46 092
A. Výkonová spotřeba	34 501
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	15 220
<i>A.3. Služby</i>	19 281

D. Osobní náklady	5 235
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	3 916
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	1 319
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	598
E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku	570
E.2. Odpis pohledávek	28
F. Ostatní provozní náklady	5 758
F.3. Daně a poplatky	3 070
F.4. Rezervy v provozní oblasti	1 000
F.5. Jiné provozní náklady	1 688
* Provozní výsledek hospodaření	3 438
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	147
K. Ostatní finanční náklady	152
* Finanční výsledek hospodaření	-240
**Výsledek hospodaření před zdaněním	4 198
Daň z příjmů	798
**Výsledek hospodaření po zdanění	3 400

Zdroj: Vlastní

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

3 439 016 – 240 439 = **3 198 577 Kč**

Položky upravující výsledek hospodaření: 1 000 000 Kč

3 198 577 + 1 000 000 = **4 198 577 Kč**

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

4 198 000 + 219 530 = **4 418 107 Kč**

Daňové odpisy: 615 290 Kč

Účetní odpisy: 569 614 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - **45 676 Kč**

Základ daně

$4\,418\,107 - 45\,676 = \mathbf{4\,372\,431\,Kč}$

Daň z příjmů právnických osob

$4\,372\,000\,Kč * 0,19 = \mathbf{830\,680\,Kč}$

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 32 286 Kč

Daň splatná po slevách

$830\,680 - 32\,286 = \mathbf{798\,394\,Kč}$

Účetní rezerva má stejný dopad na základ daně jako v případě nevytvoření žádné rezervy, z důvodu přičtení nedaňové položky 1 000 000 Kč. Daňová povinnost při vytvoření účetní rezervy by vyšla **798 394 Kč**.

**5.1.2. Výpočet daně z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o.
v roce 2017**

V roce 2017 VIN-TRANS, s.r.o. vytvořila druhou část rezervy ve výši 1 000 000 Kč.

a) Tvorba rezervy podle zvláštních právních předpisů

Tabulka 6: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2017 (v tis. Kč při vytvoření zákonné rezervy)

Výnosy celkem	77 958
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	72 705
III. Ostatní provozní výnosy	5 253
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	3 917
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	1 336
VII. Ostatní finanční výnosy	212
Náklady celkem	73 494
A. Výkonová spotřeba	54 624
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	18 712
<i>A.3. Služby</i>	35 912
D. Osobní náklady	7 241
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	5 436
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	1 805
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	780
<i>E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku</i>	753
<i>E.2. Odpis pohledávek</i>	27
F. Ostatní provozní náklady	10 849
<i>F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu</i>	3 611
<i>F.3. Daně a poplatky</i>	4 037
<i>F.4. Rezervy v provozní oblasti</i>	1 000
<i>F.5. Jiné provozní náklady</i>	2 201

*Provozní výsledek hospodaření	4 464
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	231
K. Ostatní finanční náklady	392
*Finanční výsledek hospodaření	-411
**Výsledek hospodaření před zdaněním	4 035
Daň z příjmů	814
**Výsledek hospodaření po zdanění	3 239

Zdroj: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2017

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

$4\,464\,093 - 411\,114 = 4\,052\,979 \text{ Kč}$

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

$4\,052\,979 + 278\,108 = 4\,331\,087 \text{ Kč}$

Daňové odpisy: 615 290 Kč

Účetní odpisy: 569 614 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - 45 676 Kč

Základ daně

$4\,331\,087 - 45\,676 = 4\,285\,411 \text{ Kč}$

Daň z příjmů právnických osob

$4\,285\,000 \text{ Kč} * 0,19 = 814\,150 \text{ Kč}$

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **814 150 Kč**

Splatná daň z příjmů v roce 2017 byla u společnosti VIN-TRANS, s.r.o. **814 150 Kč**.

b) Nevytvoření rezervy

Tabulka 7: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2017 (v tis. Kč při nevytvoření rezervy)

Výnosy celkem	77 958
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	72 705
III. Ostatní provozní výnosy	5 253
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	3 917
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	1 336
VII. Ostatní finanční výnosy	212
Náklady celkem	72 494
A. Výkonová spotřeba	54 624
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	18 712
<i>A.3. Služby</i>	35 912
D. Osobní náklady	7 241
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	5 436
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	1 805
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	780
<i>E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku</i>	753
<i>E.2. Odpis pohledávek</i>	27
F. Ostatní provozní náklady	10 849
<i>F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu</i>	3 611
<i>F.3. Daně a poplatky</i>	4 037
<i>F.4. Rezervy v provozní oblasti</i>	
<i>F.5. Jiné provozní náklady</i>	2 201
*Provozní výsledek hospodaření	5 464
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	231

K. Ostatní finanční náklady	392
*Finanční výsledek hospodaření	-411
**Výsledek hospodaření před zdaněním	5 053
Daň z příjmů	1 004
**Výsledek hospodaření po zdanění	4 049

Zdroj: Vlastní

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

$5\,464\,093 - 411\,114 = 5\,052\,979 \text{ Kč}$

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

$5\,052\,979 + 278\,108 = 5\,331\,087 \text{ Kč}$

Daňové odpisy: 615 290 Kč

Účetní odpisy: 569 614 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - **45 676 Kč**

Základ daně

$5\,331\,087 - 45\,676 = 5\,285\,411 \text{ Kč}$

Daň z příjmů právnických osob

$5\,285\,000 \text{ Kč} * 0,19 = 1\,004\,150 \text{ Kč}$

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **1 004 150 Kč**

V případě nevytvoření rezervy v roce 2017 by společnost VIN-TRANS, s.r.o. odvedla daň z příjmů ve výši **1 004 150 Kč**.

c) Tvorba účetní rezervy

Tabulka 8: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2017 (v tis. Kč při vytvoření účetní rezervy)

Výnosy celkem	77 958
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	72 705
III. Ostatní provozní výnosy	5 253
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	3 917
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	1 336
VII. Ostatní finanční výnosy	212
Náklady celkem	73 494
A. Výkonová spotřeba	54 624
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	18 712
<i>A.3. Služby</i>	35 912
D. Osobní náklady	7 241
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	5 436
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	1 805
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	780
E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku	753
E.2. Odpis pohledávek	27
F. Ostatní provozní náklady	10 849
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	3 611
F.3. Daně a poplatky	4 037
F.4. Rezervy v provozní oblasti	1 000
F.5. Jiné provozní náklady	2 201
*Provozní výsledek hospodaření	4 464
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	231

K. Ostatní finanční náklady	392
*Finanční výsledek hospodaření	-411
**Výsledek hospodaření před zdaněním	4 053
Daň z příjmů	1 004
**Výsledek hospodaření po zdanění	3 049

Zdroj: Vlastní

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

$4\,464\,093 - 411\,114 = 4\,052\,979 \text{ Kč}$

Položky upravující účetní výsledek hospodaření: **1 000 000 Kč**

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

$5\,052\,979 + 278\,108 = 5\,331\,087 \text{ Kč}$

Daňové odpisy: 615 290 Kč

Účetní odpisy: 569 614 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: **- 45 676 Kč**

Základ daně

$5\,331\,087 - 45\,676 = 5\,285\,411 \text{ Kč}$

Daň z příjmů právnických osob

$5\,285\,000 \text{ Kč} * 0,19 = 1\,004\,150 \text{ Kč}$

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **1 004 150 Kč**

Při vytvoření účetní rezervy by byla daň z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. spočtena na částku **1 004 150 Kč**.

5.1.3. Výpočet daně z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. v roce 2018

V roce 2018 již rezervu společnost netvořila, ale došlo k čerpání naspořené částky. Byly přijaty faktury na opravu nemovitosti v celkové výši 1 000 000 Kč.

a) Rozpuštění rezervy podle zvláštních právních předpisů

Tabulka 9: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2018 (v tis. Kč při vytvoření zákonné rezervy)

Výnosy celkem	88 615
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	80 555
II. Tržby z prodeje zboží	521
III. Ostatní provozní výnosy	7 542
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	7 040
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	502
VII. Ostatní finanční výnosy	196
Náklady celkem	84 488
A. Výkonová spotřeba	62 063
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	17 658
<i>A.3. Služby</i>	44 405
D. Osobní náklady	7 204
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	5 591
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	1 613
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	1 018
<i>E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku</i>	1 044
<i>E.2. Odpis pohledávek</i>	-26
F. Ostatní provozní náklady	14 203
<i>F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu</i>	7 912
<i>F.3. Daně a poplatky</i>	3 996

F.4. Rezervy v provozní oblasti	
F.5. Jiné provozní náklady	2 295
*Provozní výsledek hospodaření	4 130
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	360
K. Ostatní finanční náklady	372
*Finanční výsledek hospodaření	-536
**Výsledek hospodaření před zdaněním	3 594
Daň z příjmů	719
**Výsledek hospodaření po zdanění	2 875

Zdroj: Výkaz zisků a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2018

Ve zdaňovacím období 2018 došlo k zúčtování rezervy:

Tabulka 10: Zúčtování rozpuštění rezervy 2018

Účetní případ	Částka (Kč)	Má dáti	Dal
FAP ⁽⁴⁾ 1 za opravu	298 950	511	321
FAP 2 za opravu	701 050	511	321
Rozpuštění části rezervy	1 000 000	451	552

Zdroj: Seznam faktur přijatých za opravu VIN-TRANS, s.r.o. 2018

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

4 129 462 – 536 156 = **3 593 306 Kč**

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

3 593 306 + 188 729 = **3 782 035 Kč**

⁴ Faktura přijatá

Daňové odpisy: 1 089 509 Kč

Účetní odpisy: 1 043 833 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - 45 676 Kč

Základ daně

$3\,782\,035 - 45\,676 = 3\,736\,359$ Kč

Daň z příjmů právnických osob

$3\,736\,000 * 0,19 = 709\,840$ Kč

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **709 840 Kč**

V roce 2018 při vytvoření daňově účinné rezervy společnost VIN-TRANS, s.r.o. odvedla daň z příjmů ve výši **709 840 Kč**.

b) Nevytvoření rezervy

Tabulka 11: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS s.r.o. 2018 (v tis. Kč při nevytvoření rezervy)

Výnosy celkem	88 615
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	80 555
II. Tržby z prodeje zboží	521
III. Ostatní provozní výnosy	7 542
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	7 040
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	502
VII. Ostatní finanční výnosy	196
Náklady celkem	85 488
A. Výkonová spotřeba	62 063
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	17 658

A.3. Služby	45 405
D. Osobní náklady	7 204
D.1. Mzdové náklady	5 591
D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění	1 613
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	1 018
E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku	1 044
E.2. Odpis pohledávek	-26
F. Ostatní provozní náklady	15 203
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	7 912
F.3. Daně a poplatky	3 996
F.4. Rezervy v provozní oblasti	
F.5. Jiné provozní náklady	2 295
*Provozní výsledek hospodaření	3 130
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	360
K. Ostatní finanční náklady	372
*Finanční výsledek hospodaření	-536
**Výsledek hospodaření před zdaněním	2 594
Daň z příjmů	520
**Výsledek hospodaření po zdanění	2 074

Zdroj: Vlastní

Tabulka 12: Zaúčtování opravy v roce 2018 v případě nevytvoření rezervy

Účetní případ	Částka (Kč)	Má dáti	Dal
FAP 1 za opravu	298 950	511	321
FAP 2 za opravu	701 050	511	321

Zdroj: Vlastní

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

3 129 462 – 536 156 = **2 593 306 Kč**

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

2 593 306 + 188 729 = **2 782 035 Kč**

Daňové odpisy: 1 089 509 Kč

Účetní odpisy: 1 043 833 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - **45 676 Kč**

Základ daně

2 782 035 – 45 676 = **2 736 359 Kč**

Daň z příjmů právnických osob

2 736 000 * 0,19 = 519 840 Kč

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **519 840 Kč**

Pokud by společnost VIN-TRANS, s.r.o. nevytvořila rezervu, daň z příjmů by byla **519 840 Kč**.

c) tvorba účetní rezervy

Tabulka 13: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2018 (v tis. Kč při vytvoření účetní rezervy)

Výnosy celkem	88 615
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	80 555
II. Tržby z prodeje zboží	521
III. Ostatní provozní výnosy	7 542

<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	7 040
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	502
VII. Ostatní finanční výnosy	196
Náklady celkem	84 488
A. Výkonová spotřeba	62 063
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	17 658
<i>A.3. Služby</i>	44 405
D. Osobní náklady	7 204
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	5 591
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	1 613
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	1 018
E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku	1 044
E.2. Odpis pohledávek	-26
F. Ostatní provozní náklady	14 203
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	7 912
F.3. Daně a poplatky	3 996
F.4. Rezervy v provozní oblasti	
F.5. Jiné provozní náklady	2 295
*Provozní výsledek hospodaření	4 130
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	360
K. Ostatní finanční náklady	372
*Finanční výsledek hospodaření	-536
**Výsledek hospodaření před zdaněním	3 594
Daň z příjmů	520
**Výsledek hospodaření po zdanění	3 074

Zdroj: Vlastní

Tabulka 14: Zaúčtování opravy a rozpuštění účetní rezervy 2019

Účetní případ	Částka (Kč)	Má dáti	Dal
FAP 1 za opravu	298 950	511	321
FAP 2 za opravu	701 050	511	321
Rozpuštění části účetní rezervy	1 000 000	459	554

Zdroj: Vlastní

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

4 129 462 – 536 156 = **3 593 306 Kč**

Položky upravující účetní výsledek hospodaření: - 1 000 000 Kč

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

2 593 306 + 188 729 = **2 782 035 Kč**

Daňové odpisy: 1 089 509 Kč

Účetní odpisy: 1 043 833 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - **45 676 Kč**

Základ daně

2 782 035 – 45 676 = **2 736 359**

Daň z příjmů právnických osob

2 736 000 * 0,19 = 519 840 Kč

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **519 840 Kč**

Pokud by společnost VIN-TRANS, s.r.o. vytvořila účetní rezervu místo zákonné rezervy, daň z příjmů by byla **519 840 Kč**.

5.1.4. Výpočet daně z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. v roce 2019

VIN-TRANS, s.r.o. v roce 2019 využila druhou část rezervy, 1 000 000 Kč, za přijaté faktury na opravu nemovitosti.

a) Tvorba rezervy podle zvláštních právních předpisů

Tabulka 15: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2019 (v tis. Kč při vytvoření zákonné rezervy)⁵

Výnosy celkem	93 480
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	91 692
III. Ostatní provozní výnosy	1 788
<i>III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku</i>	95
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	719
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	974
VII. Ostatní finanční výnosy	141
Náklady celkem	89 912
A. Výkonová spotřeba	65 628
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	29 571
<i>A.3. Služby</i>	36 057
D. Osobní náklady	11 770
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	9 103
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	2 667
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	1 605
<i>E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku</i>	1 605
F. Ostatní provozní náklady	10 909
<i>F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu</i>	718

⁵ Výsledek hospodaření v roce 2019 není ještě konečný z důvodu odložení účetní závěrky a podání daňového přiznání do 1. července 2020.

F.3. Daně a poplatky	6 279
F.4. Rezervy v provozní oblasti	
F.5. Jiné provozní náklady	3 912
* Provozní výsledek hospodaření	3 568
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	482
K. Ostatní finanční náklady	263
* Finanční výsledek hospodaření	-604
**Výsledek hospodaření před zdaněním	2 964
Daň z příjmů	579
**Výsledek hospodaření po zdanění	2 385

Zdroj: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2019

Tabulka 16: Zaúčtování opravy a rozpuštění zbylé části rezervy 2019

Účetní případ	Částka (Kč)	Má dáti	Dal
FAP 1 za opravu	1 000 000	511	321
Rozpuštění části účetní rezervy	1 000 000	451	552

Zdroj: Seznam faktur přijatých VIN-TRANS, s.r.o. 2019

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

$$3\,568\,595 - 604\,559 = 2\,964\,036 \text{ Kč}$$

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

$$2\,964\,036 + 126\,190 = 3\,090\,226 \text{ Kč}$$

Daňové odpisy: 1 650 641 Kč

Účetní odpisy: 1 604 969 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - 45 672 Kč

Základ daně

3 090 226 – 45 672 = **3 044 554 Kč**

Daň z příjmů právnických osob

3 044 000 * 0,19 = **578 360 Kč**

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **578 360 Kč**

Při tvorbě zákonné rezervy daň z příjmů společnost odvede **578 360 Kč**.

b) Nevytvoření rezervy

Tabulka 17: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS s.r.o. 2019 (v tis. Kč při nevytvoření rezervy)

Výnosy celkem	93 480
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	91 692
III. Ostatní provozní výnosy	1 788
<i>III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku</i>	95
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	719
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	974
VII. Ostatní finanční výnosy	141
Náklady celkem	90 912
A. Výkonová spotřeba	65 628
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	29 571
<i>A.3. Služby</i>	37 057
D. Osobní náklady	11 770
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	9 103
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	2 667

E. Úprava hodnot v provozní oblasti	1 605
E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku	1 605
F. Ostatní provozní náklady	10 909
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	718
F.3. Daně a poplatky	6 279
F.4. Rezervy v provozní oblasti	
F.5. Jiné provozní náklady	3 912
* Provozní výsledek hospodaření	2 568
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	482
K. Ostatní finanční náklady	263
* Finanční výsledek hospodaření	-604
**Výsledek hospodaření před zdaněním	1 964
Daň z příjmů	389
**Výsledek hospodaření po zdanění	1 575

Zdroj: Vlastní

Tabulka 18: Zaúčtování opravy 2019

Účetní případ	Částka (Kč)	Má dáti	Dal
FAP 1 za opravu	1 000 000	511	321

Zdroj: Vlastní

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

$$2\,568\,595 - 604\,559 = 1\,964\,036 \text{ Kč}$$

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

$$1\,964\,036 + 126\,190 = 2\,090\,226 \text{ Kč}$$

Daňové odpisy: 1 650 641 Kč

Účetní odpisy: 1 604 969 Kč

Základ daně

2 090 226 – 45 672 = **2 044 554 Kč**

Daň z příjmů právnických osob

2 044 000 * 0,19 = **388 360 Kč**

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **388 360 Kč**

Pokud by VIN-TRANS s.r.o. nevytvořila rezervu, daň z příjmů by byla **388 360 Kč**.

c) Tvorba účetní rezervy

Tabulka 19: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS s.r.o. 2019 (v tis. Kč při vytvoření účetní rezervy)

Výnosy celkem	93 480
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	91 692
III. Ostatní provozní výnosy	1 788
<i>III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku</i>	95
<i>III.2. Tržby z prodaného materiálu</i>	719
<i>III.3. Jiné provozní výnosy</i>	974
VII. Ostatní finanční výnosy	141
Náklady celkem	89 912
A. Výkonová spotřeba	65 628
<i>A.2. Spotřeba materiálu a energie</i>	29 571
<i>A.3. Služby</i>	36 057

D. Osobní náklady	11 770
<i>D.1. Mzdové náklady</i>	9 103
<i>D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění</i>	2 667
E. Úprava hodnot v provozní oblasti	1 605
E.1. Úprava hodnot dlouhodobého majetku	1 605
F. Ostatní provozní náklady	10 909
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	718
F.3. Daně a poplatky	6 279
F.4. Rezervy v provozní oblasti	
F.5. Jiné provozní náklady	3 912
*Provozní výsledek hospodaření	3 568
J. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	482
K. Ostatní finanční náklady	263
*Finanční výsledek hospodaření	-604
**Výsledek hospodaření před zdaněním	2 964
Daň z příjmů	389
**Výsledek hospodaření po zdanění	2 575

Zdroj: Vlastní

Tabulka 20: Zaúčtování opravy a rozpuštění zbylé části účetní rezervy

Účetní případ	Částka (Kč)	Má dáti	Dal
FAP 1 za opravu	1 000 000	511	321
Rozpuštění části účetní rezervy	1 000 000	459	554

Zdroj: Vlastní

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření)

Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

3 568 595 – 604 559 = **2 964 036 Kč**

Položky upravující účetní výsledek hospodaření: - **1 000 000 Kč**

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné

1 964 036 + 126 190 = **2 090 226 Kč**

Daňové odpisy: 1 650 641 Kč

Účetní odpisy: 1 604 969 Kč

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy: - **45 672 Kč**

Základ daně

2 090 226 – 45 672 = **2 044 554 Kč**

Daň z příjmů právnických osob

2 044 000 * 0,19 = **388 360 Kč**

Slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona ZDP: 0 Kč

Daň splatná po slevách: **388 360 Kč**

Při vytvoření účetní rezervy by výsledná daňová povinnost společnosti VIN-TRANS, s.r.o. vyšla **388 360 Kč**.

5.1.5. Analýza provedených výpočtů

Tabulka 21: Analýzy dopadu tvorby rezerv na daň z příjmů v roce 2016 (v Kč)

Vytvořená rezerva	Výsledek hospodaření	Základ daně	Daň z příjmů
Zákonné	3 198 577	3 372 431	608 394
Žádná	4 198 577	4 372 431	798 394
Účetní	3 198 577	4 372 431	798 394

Zdroj: Vlastní

Společnost VIN-TRANS, s.r.o. kvůli zaúčtování zákonné rezervy v roce 2016 odvedla daň z příjmů ve výši 608 394 Kč.

Pokud by ale rezervu nevytvořila, základ daně by byl o 1 000 000 Kč vyšší, protože by chyběl zaúčtovaný náklad tvorby rezervy na nákladový účet č. 552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních předpisů. Tím by se daňová povinnost zvedla na 798 394 Kč.

Při vytvoření účetní rezervy, by se základ daně zvýšil o 1 000 000 Kč z důvodu připočitatelné položky tvorby účetní rezervy k základu daně a tím by odvodová povinnost byla také 798 394 Kč.

Tabulka 22: Analýza dopadu tvorby rezerv na daň z příjmů v roce 2017 (v Kč)

Vytvořená rezerva	Výsledek hospodaření	Základ daně	Daň z příjmů
Zákonné	4 052 979	4 285 411	814 150
Žádná	5 052 979	5 285 411	1 004 150
Účetní	4 052 979	5 285 411	1 004 150

Zdroj: Vlastní

V roce 2017 společnost VIN-TRANS, s.r.o. z důvodu vytvoření druhé části rezervy odvedla daň ve výši 814 150 Kč. Když by společnost nevytvořila rezervu, daň z příjmů by se zvýšila o nezaúčtovaný náklad tvorby rezervy na 1 004 150 Kč. Při vytvoření účetní rezervy z důvodu připočitatelné položky by byla daň z příjmů 1 004 150 Kč.

Tabulka 23: Analýza dopadu tvorby rezerv v roce 2018 (v Kč)

Vytvořená rezerva	Výsledek hospodaření	Základ daně	Daň z příjmů
Zákonná	3 593 306	3 736 359	709 840
Žádná	2 593 306	2 736 359	519 840
Účetní	3 593 306	2 736 359	519 840

Zdroj: Vlastní

V roce 2018 byla daň z příjmů společnosti VIN-TRANS, s.r.o. ve výši 709 840 Kč. Pokud by nedošlo k vytvoření rezervy, daň z příjmů by byla nižší ve výši 519 840 Kč. K poklesu daně z příjmů by došlo z důvodu zaúčtováním nákladu na opravu dlouhodobého majetku, který není vyrovnán odúčtováním rezervy, jako je to v případě zákonné rezervy. Tvorba účetní rezervy by pro společnost znamenala nižší daň z příjmů 519 840 Kč, z důvodu odečtení rozpuštění účetní rezervy od základu daně.

Tabulka 24: Analýza dopadu tvorby rezerv v roce 2019 (v Kč)

Vytvořená rezerva	Výsledek hospodaření	Základ daně	Daň z příjmů
Zákonná	2 964 036	3 044 554	578 360
Žádná	1 964 036	2 044 554	388 360
Účetní	2 964 036	2 044 554	388 360

Zdroj: Vlastní

V roce 2019 společnost odvede 578 360 Kč při vytvoření zákonné rezervy, z důvodu zaúčtování opravy nemovitosti a zároveň odúčtování zákonné rezervy jako odečtení nákladu. Pro případ nevytvoření rezervy a vytvoření účetní rezervy by daň z příjmů společnosti byla snížena na 388 360 Kč. Při nevytvoření rezervy z důvodu zaúčtování nákladu na opravu v plné výši bez započtení odúčtování rezervy, základ daně by byl nižší o 1 000 000 Kč. Při vytvoření účetní rezervy je snížení daně z příjmů způsobeno zaúčtováním nákladu na opravu a zároveň odečtením 1 000 000 Kč od základu daně z důvodu rozpuštění účetní rezervy.

Tabulka 25: Celková vypočtená daňová povinnost v letech 2016 - 2019

Rezerva	Daň z příjmů
Zákonná	2 710 744
Žádná	2 710 744
Účetní	2 710 744

Zdroj: Vlastní

Tabulka č. 25 ukazuje, že společnost v součtu let, kdy účtovala o rezervě, odvede daň z příjmů ve stejné výši, ale liší se v jednotlivých letech vždy o 190 000 Kč, což je 19 % z účtované částky 1 000 000 Kč.

5.1.6. Návrhy a doporučení

Společnosti VIN-TRANS, s.r.o. se doporučuje na základě zákonné zásady opatrnosti vytvářet rezervy. Výhodnější je tvorba zákonných rezerv, z důvodu odložení daňové povinnosti. V letech tvorby rezervy je daň z příjmů snížena o zaúčtování daňového nákladu tvorby rezervy. V letech využití rezervy je sice náklad z tvorby rezervy snížen, ale snížení je kompenzováno nákladem na opravu, či jiným nákladem souvisejícím s realizací plánu spojeného s rezervou.

Společnosti s ohledem na stávající situaci a ekonomickou činnost navrhuji v následujících letech vytvořit zákonnou rezervu na opravu tahače Mercedes Actros patřícího do 2. odpisové skupiny, který je z důvodu opotřebení nepojízdný. Rozpočet byl stanoven na 345 135 Kč. Rezervu je možné tvořit maximálně tři zdaňovací období, ale doporučuji tvořit rezervu pouze dvě zdaňovací období, z důvodu dřívější provedení opravy a možnosti zařazení tahače opět do provozu. V roce 2020 by mohla společnost VIN-TRANS, s.r.o. vytvořit jednu polovinu celkové částky 172 568 Kč, o kterou si sníží základ daně z příjmů.

6. Závěr

Rezervou by se účetní jednotka měla z důvodu opatrnosti připravit na budoucí výdaj, který pravděpodobně nastane, ale není jasně stanoveno období, kdy k výdaji dojde, ani jeho přesná výše. Teoretická část bakalářské práce obsahuje podrobnou charakteristiku rezerv podle českých i mezinárodních účetních standardů, zmiňuje účetní uzávěrku a následnou účetní závěrku zdaňovacího období, ukazuje tvorbu a rozpuštění rezerv, členění účetních a daňových rezerv, jejich účtování a vykázání v rozvaze.

V teoretické části bakalářské práce bylo zmíněno, že vytvořením rezervy účetní jednotka dodržuje a naplňuje základní zásady a principy vedení účetnictví. Proč tomu tak je, vysvětluje provedená analýza v praktické části bakalářské práce, ve které byly provedeny výpočty výsledků hospodaření, základů daně a následně vypočtení daňových povinností společnosti v letech 2016 - 2019. Analýza dopadu vlivu tvorby rezervy na základ daně z příjmů byla provedena ve vybrané obchodní korporaci VIN-TRANS, s.r.o., která tvořila zákonnou rezervu v letech 2016 a 2017 na opravu dlouhodobého nehmotného majetku. V následujících dvou letech 2018 a 2019 došlo k opravě nemovitosti a rozpuštění rezervy.

V každém roce byl proveden výpočet se zákonnou rezervou, kterou společnost VIN-TRANS, s.r.o. ve skutečnosti vytvořila. Pro analýzu vlivu tvorby na základ daně z příjmů byly nastíněné situace, kdy by společnost vytvořila účetní rezervu, daňově neúčinnou nebo kdyby společnost rezervu vůbec nevytvořila.

Rezervou účetní jednotka dodržuje hlavně akruální princip účetnictví, to znamená, že účtuje do zdaňovacího období, do kterého správně náklad patří a tím nedojde k ovlivnění základu daně z příjmů.

V součtu zmíněných let 2016 – 2019, kdy společnost účtovala o rezervě, odvede na dani z příjmů stejnou částku v případě vytvoření zákonné rezervy, účetní rezervy i v případě nevytvoření žádné rezervy, jak ukazuje tabulka č. 25. Vytvořením daňově účinné rezervy jen společnost odloží daňovou povinnost do let, kdy dojde k rozpuštění rezervy. Snížení nákladu z důvodu rozpuštění rezervy je ale kompenzováno nákladem, který vznikne při opravě majetku.

Pokud účetní jednotka rezervu nevytvoří, tak ovlivňuje základ daně v roce provedení opravy, jak je vidět z tabulek č. 23 a č. 24. V roce 2018 a v roce 2019, kdy byly

vynaloženy náklady na opravu majetku, byla vypočtena nižší daňová povinnost, než při vytvoření daňové rezervy.

Na základě studia teoretické části bakalářské práce a propojení s praktickou částí spojenou se sběrem dat, stanovením hypotézy a provedením výpočtů, byl dokázán vliv tvorby rezerv na základ daně z příjmů.

Pro vybranou obchodní korporaci se doporučuje vytvářet na základě zákonné povinnosti rezervy. Pokud je to účetní jednotce umožněno, bylo by přínosnější tvořit daňovou rezervu místo účetní rezervy z důvodu odložení daňové povinnosti. Společnosti VIN-TRANS, s.r.o. bylo navrženo vytvořit rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku, tahače a tím snížení základu daně v roce 2020 a v následujícím zdaňovacím období o 172 568 Kč.

Summary

The bachelor thesis describes the provision of reserves and examines their impact on the economic result and thus on the amount of tax liability of the accounting unit. The accounting unit fulfills the basic purpose of accounting by creating reserves and thus giving a true and honest view of the unit's economic performance. The bachelor thesis lists the accounting principles which the accounting unit must observe. It also cites laws, decrees, accounting standards that are related to the accounting itself. Primarily, the law for securing the income tax base according to which the individual reserves are assessed, is analysed. The practical part gives an analysis of the impact that creation of reserves has on the income tax base of a specific business corporation and is compared with the case of a business corporation that would not create any reserve provisions.

Keywords: accounting, accounting unit, reserve, expense, tax base, income tax.

Seznam použité literatury:

1. Český účetní standard pro podnikatele č. 004 – Rezervy
2. *Daňové zákony: úplná znění platná k ...* (1999). Praha: Grada.
3. Dvořáková, D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (5. aktualizované a přepracované vydání). Brno: BizBooks.
4. Ferjenčík, J. (2010). *Úvod do metodologie psychologického výzkumu: jak zkoumat lidskou duši* (Vyd. 2). Praha: Portál.
5. Greuning, H. van, & Greuning, H. van. (c2005). *International financial reporting standards: a practical guide* (Newly revised ed). World Bank.
6. Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., et al. (2003). *Abeceda účetnictví pro podnikatele ...* Olomouc: ANAG.
7. Líbal, T. ([2018]). *Účetnictví: principy a techniky* (5. aktualizované vydání). Praha: ICU.
8. Máče, M. (2018). *Finanční účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada.
9. Ryneš, P. (1995). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ...* Olomouc: ANAG.
10. Skálová, J. (1992-). *Podvojně účetnictví ...* Praha: Grada.
11. Šrámková, A., & Křivánková, M. ([2017]). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace* (Sedmé aktualizované vydání). Praha: Institut certifikace účetních.
12. Šteker, K., & Otrusínová, M. (2016). *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví* (2., aktualizované a rozšířené vydání). Praha: Grada Publishing.
13. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví
14. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
15. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
16. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

17. Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů
18. Zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů

Elektronické zdroje:

1. <https://tatulda.cz> – Pavel Semerád
2. <https://www.du.cz>
3. <https://or.justice.cz>

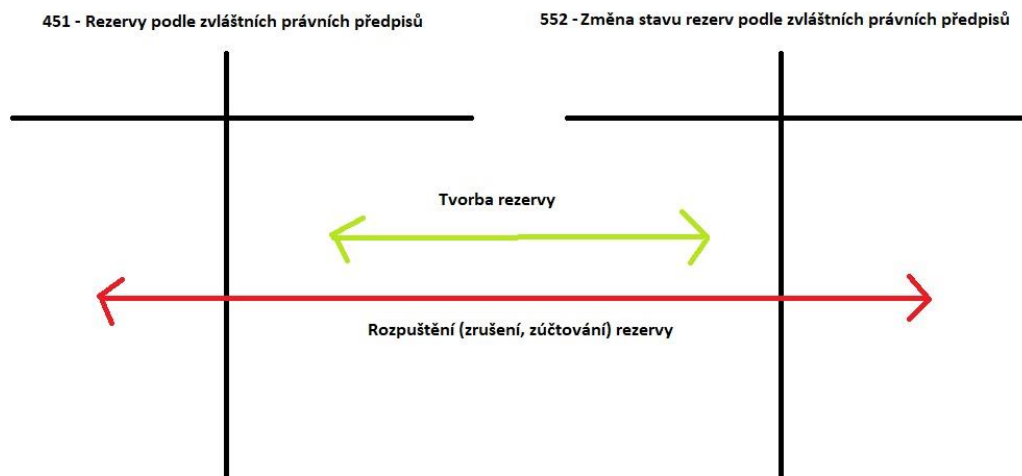
Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozvaha společnosti VIN-TRANS, s.r.o. (netto hodnoty s tis. Kč).....	17
Tabulka 2: Zaúčtování daňové povinnosti.....	21
Tabulka 3: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2016 (v tis. Kč při vytvoření zákonné rezervy).....	21
Tabulka 4: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2016 (v tis. Kč při nevytvoření rezervy).....	23
Tabulka 5: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS s.r.o. 2016 (v tis. Kč při vytvoření účetní rezervy).....	25
Tabulka 6: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2017 (v tis. Kč při vytvoření zákonné rezervy).....	28
Tabulka 7: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2017 (v tis. Kč při nevytvoření rezervy).....	30
Tabulka 8: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2017 (v tis. Kč při vytvoření účetní rezervy).....	32
Tabulka 9: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2018 (v tis. Kč při vytvoření zákonné rezervy).....	34
Tabulka 10: Zaúčtování rozpuštění rezervy 2018.....	35
Tabulka 11: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS s.r.o. 2018 (v tis. Kč při nevytvoření rezervy).....	36
Tabulka 12: Zaúčtování opravy v roce 2018 v případě nevytvoření rezervy.....	37
Tabulka 13: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2018 (v tis. Kč při vytvoření účetní rezervy).....	38
Tabulka 14: Zaúčtování opravy a rozpuštění účetní rezervy 2019.....	40
Tabulka 15: Výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS, s.r.o. 2019 (v tis. Kč při vytvoření zákonné rezervy).....	41
Tabulka 16: Zaúčtování opravy a rozpuštění zbylé části rezervy 2019.....	42

Tabulka 17: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS s.r.o. 2019 (v tis. Kč při nevytvoření rezervy)	43
Tabulka 18: Zaúčtování opravy 2019	44
Tabulka 19: Upravený výkaz zisku a ztrát VIN-TRANS s.r.o. 2019 (v tis. Kč při vytvoření účetní rezervy)	45
Tabulka 20: Zaúčtování opravy a rozpuštění zbylé části účetní rezervy	46
Tabulka 21: Analýzy dopadu tvorby rezerv na daň z příjmů v roce 2016 (v Kč)	48
Tabulka 22: Analýza dopadu tvorby rezerv na daň z příjmů v roce 2017 (v Kč)	48
Tabulka 23: Analýza dopadu tvorby rezerv v roce 2018 (v Kč)	49
Tabulka 24: Analýza dopadu tvorby rezerv v roce 2019 (v Kč)	49
Tabulka 25: Celková vypočtená daňová povinnost v letech 2016 - 2019	50

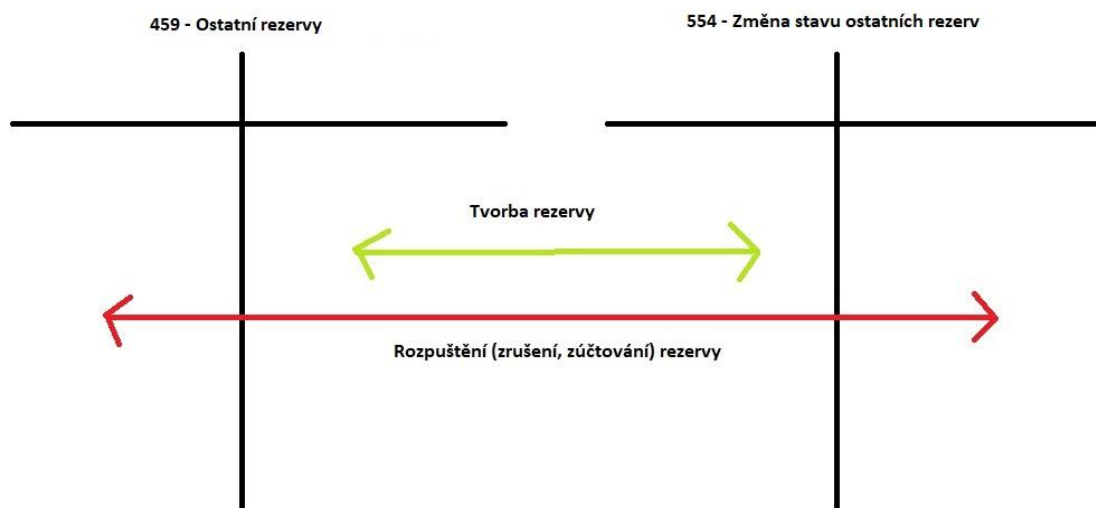
Seznam obrázků

Obrázek 1: Zaúčtování zákonné rezervy Zdroj: (Líbal, 2018)	3
Obrázek 2: Zaúčtování ostatní (účetní) rezervy Zdroj: (Líbal, 2018).....	3
Obrázek 3: Souhlas se zpracováním dat VIN-TRANS s.r.o.....	4



Obrázek 1: Zaúčtování zákonné rezervy

Zdroj: (Líbal, 2018) ⁷



Obrázek 2: Zaúčtování ostatní (účetní) rezervy

Zdroj: (Líbal, 2018) ⁷

Souhlas se zpracováním údajů společnosti

Poskytl jsem účetní závěrky a daňová přiznání za roky 2016 – 2018 společnosti VIN-TRANS s.r.o. pro bakalářskou práci a souhlasím se zpracováním údajů společnosti.

v Krašlovicích, dne 07.04.2020

VIN-TRANS s.r.o.
Opletalova 1535/4
110 00 Praha 1 - Nové Město
IČ: 281 05 583
DIČ: CZ28105583


.....

jednatel společnosti VIN-TRANS, s.r.o.

Obrázek 3: Souhlas se zpracováním dat VIN-TRANS, s.r.o.