

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2018

Veronika Kučerová

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Odložená daň v českém legislativním prostředí

Autor bakalářské práce: Veronika Kučerová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jaroslava Janhubová

Rok obhajoby: 2018

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Odložená daň v českém legislativním prostředí vypracovala samostatně a že jsem veškerou použitou literaturu a další prameny řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne

.....
Veronika Kučerová

Poděkování:

Ráda bych na tomto místě poděkovala Ing. Jaroslavě Janhubové za odborné vedení mé bakalářské práce, za cenné rady, připomínky a podporu ve chvílích, kdy jsem je potřebovala.

Abstrakt

Název práce: Odložená daň v českém legislativním prostředí

Autor: Veronika Kučerová

Vedoucí práce: Ing. Jaroslava Janhubová

Katedra: Katedra finančního účetnictví a auditingu

Klíčová slova: odložená daň, splatná daň, odložená daňová pohledávka, odložený daňový závazek, přechodné rozdíly, závazková metoda rozvahového přístupu

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku odložené daně z příjmů v českém legislativním prostředí. Prvotním cílem práce je podrobně poskytnout vysvětlení dané účetní kategorie a to m. j. pomocí názorných příkladů. Dalším cílem je provést výpočet odložené daně v konkrétní české společnosti a následně ověřit správnost jejího vykázání v účetní závěrce společnosti za rok 2016. Práce se zabývá vývojem odložené daně, její současnou právní úpravou, metodami výpočtu, účtováním a vykazováním v účetní závěrce. Velký prostor je věnován titulům, které vedou ke vzniku odložené daně. V závěru práce je zahrnut vlastní rozbor výpočtu odložené daně ve vybrané společnosti.

Abstract

Title: Deferred tax in the Czech legislative environment

Author: Veronika Kučerová

Supervisor: Ing. Jaroslava Janhubová

Department: Department of Financial Accounting and Auditing

Keywords: deferred tax, current tax, deferred tax asset, deferred tax liability, temporary differences, balance sheet liability method.

The bachelor thesis is focused on issues of deferred income tax in the Czech legislative environment. The primary objective of the bachelor thesis is to provide detailed explanation of the indicated accounting category using illustrative examples. Another objective is to calculate deferred tax in a specific Czech company and then try to verify the accuracy of its disclosure in the financial statements in 2016. The thesis is based on the development of the deferred tax, its valid legal regulations, the method of calculation, accounting and reporting in the financial statements. Large space is devoted to titles suitable for deferred tax. At the end of the bachelor thesis is included analysis of the deferred tax in the specific company.

SEZNAM ZKRATEK

DHM	-	dlouhodobý hmotný majetek
DHN	-	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	-	daň z přidané hodnoty
DZC	-	daňová zůstatková cena
KS	-	konečný stav
MF	-	Ministerstvo financí
OD	-	odložená daň
OD_Δ	-	počítaný rozdíl odložené daně
OD_{NS}	-	nový stav odložené daně
ODP	-	odložená daňová pohledávka
OD_{PS}	-	původní stav odložené daně
ODZ	-	odložený daňový závazek
OP	-	opravná položka
PC	-	pořizovací cena
SD_{NS}	-	nová sazba daně z příjmů
SD_{PS}	-	původní sazba daně z příjmů
ÚZC	-	účetní zůstatková cena
ZC	-	zůstatková cena

OBSAH

ÚVOD.....	8
1 DAŇ Z PŘÍJMŮ.....	10
1.1 SPLATNÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ.....	10
1.2 ODLOŽENÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ	11
1.2.1 Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka	12
1.2.2 Povinnost zjišťování odložené daně	14
2 VÝVOJ ODLOŽENÉ DANĚ V ČESKÉ REPUBLICE	15
2.1 OBDOBÍ OD 1. LEDNA 1993 DO 31. PROSINCE 2000.....	15
2.2 OBDOBÍ OD 1. LEDNA 2001 DO 31. PROSINCE 2001.....	15
2.3 OBDOBÍ OD 1. LEDNA 2002 DO 31. PROSINCE 2002.....	16
2.4 OBDOBÍ OD 1. LEDNA 2003 DO SOUČASNOSTI.....	16
3 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ODLOŽENÉ DANĚ	18
4 PŘÍČINY VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ.....	19
4.1 TRVALÉ ROZDÍLY	19
4.2 ČASOVÉ ROZDÍLY	19
4.3 PŘECHODNÉ ROZDÍLY	19
4.3.1 Zdanitelné (přípočitatelné) rozdíly	19
4.3.2 Odčitatelné rozdíly.....	20
5 METODY VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ	21
5.1 ZÁVAZKOVÁ METODA	21
5.1.1 Závazková metoda výsledkového přístupu.....	21
5.1.2 Závazková metoda rozvahového přístupu	22
5.1 METODA ODLOŽENÍ.....	22
5.2 METODA HYBRIDNÍ [9].....	23
6 TITULY VEDOUcí K ODLOŽENÉ DANI	24
6.1 ROZDÍL MEZI DAŇOVOU A ÚČETNÍ HODNOTOU DLOUHODOBÉHO MAJETKU	25
6.2 OPRAVNÉ POLOŽKY	27
6.2.1 Opravné položky k dlouhodobému majetku	27
6.2.2 Opravné položky k zásobám.....	28
6.2.3 Opravné položky k pohledávkám	29
6.2.4 Daňová ztráta minulých let a neuplatněné odpochy	30
6.3 ÚČETNÍ REZERVY	31
6.4 POHLEDÁVKY A ZÁVAZKY Z TITULU SMLUVNÍCH SANKCÍ A ÚROKŮ Z PRODLENÍ.....	32

6.5	ZÁVAZKY Z TITULU NEZAPLACENÉHO SOCIÁLNÍHO POJISTNÉHO	33
6.6	DAŇOVÉ ZÁVAZKY	34
7	VÝPOČET A ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ	36
7.1	VÝPOČET KONEČNÉHO ZŮSTATKU ODLOŽENÉ DANĚ	36
7.2	VÝPOČET A ÚČTOVÁNÍ V PRVNÍM ROCE.....	38
7.3	VÝPOČET A ÚČTOVÁNÍ V DALŠÍCH LETECH.....	40
8	VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	42
8.1	INVENTARIZACE ODLOŽENÉ DANĚ	42
8.2	VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ	42
8.2.1	Rozvaha	43
8.2.2	Výkaz zisku a ztrát.....	44
8.2.3	Příloha	45
8.2.4	Přehled o změnách vlastního kapitálu	45
9	VÝPOČET A VYKÁZÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ VE SPOLEČNOSTI XY, S.R.O. ...	47
9.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI	47
9.2	VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ	47
9.3	VÝVOJ ODLOŽENÉ DANĚ.....	54
	ZÁVĚR	56
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	58
	SEZNAM TABULEK.....	61
	SEZNAM SCHÉMAT	62
	SEZNAM GRAFŮ	62
	SEZNAM PŘÍKLADŮ	62
	SEZNAM VZORCŮ	62
	PŘÍLOHA 1.....	63

ÚVOD

Bakalářská práce na téma „Odložená daň v českém legislativním prostředí“ objasňuje problematiku daně účetní kategorie vykázané v individuálních účetních závěrkách společností. Přestože je pojem odložené daně zakotven v českých účetních předpisech již od roku 1993, stále představuje pro mnohé účetní jednotky velmi komplikovanou záležitost. O odložené dani z příjmů účtují účetní jednotky z důvodu uplatnění účetní zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace podniku. Splatná daň z příjmů se zjišťuje ze základu daně, který ovšem kvůli řadě skutečností plynoucích z odlišných účetních a daňových pravidel většinou neodpovídá výsledku hospodaření před zdaněním. To má za následek zkreslení disponibilního výsledku hospodaření kvůli přiřazení nákladu daně do nesprávného účetního období. Vykázáním odložené daně se tak vyřeší (časové) rozdíly dopadů některých účetních operací, které se promítnou do základu daně se zpožděním či předstihem [1].

Zjištění výše uvedených rozdílů je velmi důležitým krokem, jelikož jejich celkový součet představuje základ pro stanovení výše odložené daně. Jejich správná identifikace je však značně složitá z hlediska znalosti nejen účetních, ale i daňových předpisů. Vzhledem k nedostatečnému zpracování takto obtížné problematiky odbornou literaturou jsem si pro svoji bakalářskou práci zvolila právě téma odložené daně. Touto prací bych ráda poskytla studentům či případně samotným účetním jednotkám komplexnější charakteristiku odložené daně s názornou ukázkou jejího výpočtu.

Primárním cílem mé práce je snaha podat „ucelený obraz“ kategorie odložené daně z příjmů zjišťované na základě českých účetních předpisů. Druhým cílem je uvedení jednotlivých kroků výpočtu odložené daně konkrétní české společnosti, zjištění jejího typu a ověření správnosti jejího vykázání v účetní závěrce za rok 2016.

Práce je rozdělena celkem do devíti kapitol, ve kterých se prolínají teoretické poznatky s jejich praktickou aplikací. Postupně jsou v nich popsány jednotlivé kroky výpočtu odložené daně dle platné české legislativy včetně zvolených metod a způsobů propočtu její výše. Pro ucelenější přehled je dále uveden 25letý vývoj odložené daně v České republice. To vše je završeno poslední kapitolou, ve které analyzuji výpočet odložené daně z příjmů a prověřuji správnost jejího vykázání v účetní závěrce jedné české účetní jednotky.

První kapitola se zabývá úvodem do problematiky, kde se budu zabírat obecným vyjádřením daně z příjmů jako celku. Vysvětlím zde pojem splatné daně, jejíž princip výpočtu je důležitý pro správné pochopení konceptu daně odložené. Následně se zaměřím na základní charakteristiku odložené daně. V českých účetních předpisech je pojem odložená daň zakotven od roku 1993. Od té doby prošel proces jejího výpočtu, účtování a vykazování několika značnými změnami. Ty jsou popsány ve druhé kapitole s názvem *Historický vývoj odložené daně*. Třetí kapitola naopak pojednává o současném stavu pravidel stanovení odložené daně obsažených v dnešní účetní legislativě. V následující

části práce se specializují na konkrétní kroky výpočtu odložené daně. Prvním důležitým krokem je správná identifikace rozdílů mezi výší hrubého výsledku hospodaření a základu daně, z nichž se odložená daň zjišťuje. Rozdíly mohou být trojího typu. Důvodem vzniku odložené daně jsou ale pouze dva z nich (časový, přechodný). Krátký popis všech tří rozdílů je uveden ve čtvrté kapitole. Pátá kapitola rozebírá tři možné metody výpočtu odložené daně. V současné době je legislativou povolena pouze metoda závazková.

Velká pozornost bude věnována šesté kapitole, a to jednotlivým titulům vedoucím ke vzniku odložené daně, které budou ve většině případů doplněny o praktickou ukázkou. Samotné tituly představují konkrétní přechodné rozdíly vzniklé z odlišného účetního a daňového pohledu položek zachycených v účetnictví. Po identifikaci zmíněných titulů se přejde ke zjištění roční výše odložené daně a jejímu zaúčtování. Výpočet v jednotlivých letech je popsán v sedmé kapitole, jejíž součástí jsou i praktické příklady. Vykazování odložené daně v účetní závěrce společností (včetně jí předcházející povinné inventarizace) je vyličen v předposlední osmé kapitole. Bakalářská práce je završena devátou kapitolou, ve které je proveden můj vlastní rozbor částky odložené daně v konkrétní české společnosti. Jsou zde popsány jednotlivé tituly identifikované společností a jim odpovídající výpočet konečné a zaúčtovatelné výše odložené daně. Jejich správnost vykazování v účetní závěrce společnosti jsem se pokusila ověřit a zhodnotit. Dále jsem doplnila dlouhodobý vývoj odložené daně dané společnosti, kde jsem analyzovala typy vykazované odložené daně v rozmezí osmnácti let.

Podkladem k sepsání bakalářské práce mi byly informace a údaje čerpané jak z odborných knih, odborných internetových zdrojů a zákonných norem, tak i z účetní závěrky vybrané společnosti XY, s. r. o. za rok 2016. Veškeré názvy účtů použitých v této práci lze nalézt v Příloze č. 1, kde je uveden vzorový účtový rozvrh pro podnikatele pro rok 2018, který je shodný s účtovým rozvrhem používaným danou společností v roce 2016.

1 DAŇ Z PŘÍJMŮ

Daň z příjmů se v české legislativě vyskytuje ve dvojí podobě, a to jako daň z příjmů splatná a daň z příjmů odložená (dále jen splatná a odložená daň). Přitom se jedná o dvě zcela odlišné problematiky. Odložená daň má s daní splatnou společnou pouze sazbu daně z příjmů stanovenou zákonem o daních z příjmů a skutečnost, že se při výpočtu základu daně vychází z účetního výsledku hospodaření [2]. Splatná daň představuje daňovou povinnost každé účetní jednotky. Odložená daň se snaží eliminovat rozdíly mezi účetními položkami obsaženými ve výsledku hospodaření a jejich daňovými důsledky promítnutými do základu daně, aby se dosáhlo věrnějšího zobrazení skutečnosti v rámci účetní závěrky.

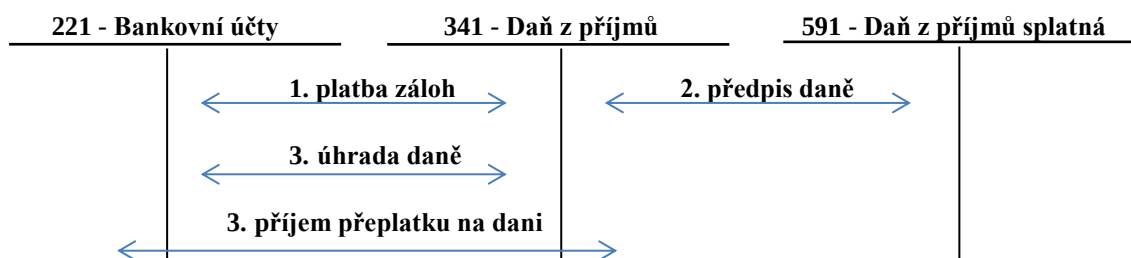
1.1 Splatná daň z příjmů

Splatná daň, neboli běžná či standardní daň se řídí převážně zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů). Vypočítávají ji jak fyzické, tak právnické osoby. V rámci této bakalářské práce se zaměřím pouze na daň z příjmu právnických osob, které jsou zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích považovány právě za obchodní korporace (s.r.o., a.s., v.o.s., k.s. a družstvo).

Právnické osoby při výpočtu splatné daně vždy vycházejí z hrubého účetního výsledku hospodaření za dané účetní období očištěného o vliv Mezinárodních účetních standardů. Tento výsledek hospodaření před zdaněním se upravuje o položky, které jsou zákonem o daních z příjmů považovány za daňově neuznatelné a dále o položky odčitatelné od základu daně. Z takto upraveného a na celé tisíce dolů zaokrouhleného základu daně se vynásobením platnou daňovou sazbou zjistí celková daňová povinnost. Pro rok 2018 je sazba stanovena na 19 %. Skutečnou daňovou povinnost však získáme až odečtením případných slev na dani.

Zjištění základu daně a samotný výpočet daně splatné je především daňovou problematikou. Do účetnictví se promítne až její konečná výše, která se zaúčtuje jako účetní náklad (daňově neuznatelný) a zároveň krátkodobý závazek vůči místně příslušnému správci daně. Po zaúčtování splatné daně se z hrubého výsledku hospodaření získá čistý výsledek hospodaření.

Schéma 1: Účtování splatné daně z příjmů



Zdroj: SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2017*

1.2 Odložená daň z příjmů

Odloženou daň lze mylně chápat jako daň z příjmů s pozdější splatností. Ve skutečnosti se však jedná zejména o účetní problematiku, která nemá na placení daně žádný vliv. Účtování odložené daňové povinnosti vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále zákon o účetnictví). Ten stanovuje účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. S tím jde ruku v ruce zásada opatrnosti, na jejímž základě se do výsledku hospodaření zahrnují pouze zisky, které byly v běžném účetním období dosaženy, a dále se v něm promítají veškerá předvídatelná rizika, možné ztráty a znehodnocení majetku [3].

Při výpočtu splatné daně z příjmu se vychází ze základu daně (upraveného výsledku hospodaření). Z důvodů rozdílného vnímání nákladů a výnosů vstupujících do výpočtu daňové povinnosti vznikají mezi daňovým základem a účetním výsledkem hospodaření značné rozdíly [4]. Cílem odložené daně je minimalizace těchto rozdílů, čímž se „eliminuje zkreslení výsledku hospodaření běžného účetního období“ [5]. Splatná daň pak bude odpovídat výši, které by dosáhla, kdyby byl základ daně totožný s výsledkem hospodaření [6]. Důležitost vykazování odložené daně je znázorněna Příkladem 1.

Příklad 1: Vliv opravné položky na výši splatné daně [14]

Společnost Z, a.s. má na skladě zásoby ve výši 2 000 Kč. Jejich reálná hodnota je ale k rozvahovému dni pouhých 1 200 Kč. Společnost předpokládá, že v následujícím roce zásoby za tuto cenu prodá. To znamená, že účetní jednotka vytvoří účetní (nedaňovou) opravnou položku ve výši 800 Kč, která bude v souvislosti se ztrátou z prodeje v následujícím roce čerpána. Výsledek hospodaření společnosti bude pro jednoduchost ve všech letech 10 000 Kč a sazba daně z příjmu 20 %.

Tabulka 1: Vliv opravné položky na výši splatné daně (v celých Kč)

	20X1	20X2
Výsledek hospodaření	10 000	10 000
Změna opravné položky	- 800	+ 800
Výsledek hospodaření před zdaněním	9 200	10 800
Úprava na základ daně	+ 800	- 800
Základ daně	10 000	10 000
Daň z příjmů (20 %)	2 000	2 000
Podíl daně z příjmů na výsledku hospodaření před zdaněním (efektivní sazba daně)	21,74 %	18,52 %

Zdroj: HORAD, Daniel. Odložená daň (od úplného začátku). *Účetnictví v praxi*. 2014, upraveno

Jak je z tabulky patrné, opravná položka ovlivňuje jen výsledek hospodaření. Kvůli své daňové neuznatelnosti neovlivňuje daňový základ. Z tohoto důvodu mezi nimi vzniká určitý rozdíl, kvůli kterému společnost platí v roce 20X1 vyšší daň než v roce 20X2 i přesto, že má nižší výsledek hospodaření. Jak bude vypadat situace v případě eliminace těchto rozdílů pomocí odložené daně, znázorňuje tabulka níže.

Tabulka 2: *Eliminace rozdílů VH a ZD pomocí odložené daně (v celých Kč)*

	20X1	20X2
Změna opravné položky	- 800	+ 800
Výsledek hospodaření před zdaněním	9 200	10 800
Základ daně	10 000	10 000
Daň z příjmů (20 %)	2 000	2 000
Odložená daň ($\pm 800 \cdot 0,2$)	- 160	+ 160
Očištění daně z příjmů ($2\,000 \pm 160$)	1 840	2 160
Podíl očištěné daně z příjmů na výsledku hospodaření před zdaněním (efektivní sazba daně)	20 %	20 %

Zdroj: HORAD, Daniel. Odložená daň (od úplného začátku). *Účetnictví v praxi*. 2014, upraveno

Výpočtem odložené daně se podíl očištěné daně z příjmů na výsledku hospodaření před zdaněním ustálil na 20 % (tj. sazba daně z příjmů). Proto v obou letech společnost zaplatí na daních stejnou výši, a to bez ohledu nižšího či vyššího výsledku hospodaření. Společnost tedy vykazuje náklad daně z příjmů, který věcně i časově souvisí s dosaženým výsledkem hospodaření, což je v podstatě jeden z projevů akruálního principu.

Vedle tohoto principu naplňuje odložená daň další základní účetní zásady, a to zásadu opatrnosti a předpoklad nepřetržitého trvání podniku [7]. Akruálním principem se rozumí přiřazení nákladu daně z příjmů do „správného“ účetního období, ve kterém vznikl rozdíl vedoucí k výpočtu odložené daně.

Princip opatrnosti spočívá v projevu určité skepse při vykazování výsledku hospodaření. Nezaúčtováním odložené daně, konkrétně odloženého daňového závazku, by mohl být tento princip narušen. Naopak neexistuje-li jistota dosažení dostatečného základu daně v příštích zdaňovacích obdobích, neměla by se odložená daňová pohledávka vůbec vykazovat. Při účtování odložené daně musí být vždy splněn předpoklad dlouhodobého trvání podniku. V případě, že si je podnik vědom, že mohou nastat události ohrožující existenci podniku, musí tyto předpoklady uvést v příloze účetní závěrky [7].

1.2.1 Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka

Jak bylo výše uvedeno, odložená daň má podobu odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky. Odloženým daňovým závazkem se rozumí částka daně z příjmů splatná v budoucím období, dojde-li k vyrovnání rozdílů mezi účetní hodnotou

a daňovou základnou položek. V budoucnu tedy bude společnost podléhat vyšší daňové povinnosti, než by odpovídala dosaženým ziskům společnosti [8]. Závazek tak představuje jakousi „rezervu“ na tuto daň, o kterou se sníží disponibilní zisk [9]. Tím dojde k zabránění nadměrného rozdělení zisku, které by v době zvýšené daňové povinnosti mohlo být příčinou finančních problémů dané společnosti [10]. Proto se o odloženém daňovém závazku vždy účtuje.

Naopak odložená daňová pohledávka znamená pro společnost v budoucnu „úsporu“ na dani, které bude dosaženo uplatněním odčitatelných přechodných rozdílů oproti dostatečnému základu daně [8]. Touto úsporou se z disponibilního zisku uhradí odložená daňová pohledávka zaúčtovaná v běžném období, čímž se zvýší disponibilní zisk [9]. Pohledávka tedy představuje budoucí nárok na nižší základ daně, než jaký by vyplýval ze skutečně dosaženého hospodářského výsledku [10]. Z hlediska zásady opatrnosti se o odložené daňové pohledávce účtuje pouze za předpokladu vykázání dostatečného základu daně pro uplatnění všech odčitatelných přechodných rozdílů.

Schéma 2: Vliv odložené daně na disponibilní výsledek hospodaření

ÚČETNICTVÍ

Výnosy

- náklady

Hrubý účetní výsledek hospodaření

- splatná daň

Čistý výsledek hospodaření

± odložená daň ¹

Disponibilní výsledek hospodaření

DANĚ

Hrubý výsledek hospodaření

+ daňově neuznatelné náklady

- výnosy nepodléhající zdanění

Základ daně

- nestandardní odpočty

Upravený základ daně

* sazba daně z příjmů

Daň z příjmů

- slevy na dani

Splatná daň

Zdroj: RANDÁKOVÁ, Monika, Jiřina BOKŠOVÁ a Jiří STROUHAL. *Finanční účetnictví v České republice*. 2015, upraveno

¹ Odložená daňová pohledávka (+); odložený daňový závazek (-)

1.2.2 Povinnost zjišťování odložené daně

Dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (dále jen vyhláška), mají povinnost účtovat o odložené dani ty účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, a ty, které tvoří konsolidační celek. Zákon o účetnictví stanovuje povinnost sestavení účetní závěrky v plném rozsahu všem jednotkám, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a všem akciovým společnostem. Ostatní účetní jednotky, stanoví-li si tak ve své vnitropodnikové směrnici, mohou účtovat o odložené dani dobrovolně.

2 VÝVOJ ODLOŽENÉ DANĚ V ČESKÉ REPUBLICE

Pojem odložená daň se vyskytuje v České republice od roku 1993, kdy byl v rámci rozsáhlé novelizace účetní a daňové legislativy vytvořen a přijat zákon o účetnictví [11]. Koncept odložené daně (jako zcela nové účetní kategorie) vznikl „s cílem postupného přechodu na tržní hospodářství a adaptaci na podmínky evropské legislativy“ [7]. Během své existence prošla odložená daň několika podstatnými změnami, které jsou popsány v následujících podkapitolách.

2.1 Období od 1. ledna 1993 do 31. prosince 2000

Začátkem roku 1993 byla úzké skupině podniků udělena povinnost účtovat a vykazovat odloženou daň. Postup včetně vymezené skupiny podniků upravovalo Opatření MF č. j. V/20 100/1992. Konkrétně se jednalo o podniky s podstatným vlivem, podniky s rozhodujícím vlivem a mateřské společnosti.

Pro výpočet odložené daně se využívala metoda závazková s výsledkovým přístupem. Jediným důvodem účtování o odložené dani bylo zjištění přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy tehdy investičního majetku (dnes dlouhodobý majetek) [6]. Ve skutečnosti existovalo několik důvodů vedoucích k přechodným rozdílům, ke kterým účetní jednotky v souladu s legislativou nepřihlížely. Proto byl dopad na disponibilní výsledek hospodaření zcela minimální [11].

Pro výpočet konečné výše odložené daně se používala sazba daně z příjmů platná v aktuálním zdaňovacím období. K zaúčtování odložené daně se používal účet 371 - *Odložená daňová pohledávka a závazek*. V rozvaze se pak odložená daň vykazovala jako krátkodobá pohledávka či závazek [10]. Souvztažně byla zaúčtována na výsledkovém účtu 592 - *Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená* nebo na účtu 594 - *Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená*. O odložené dani se účtovalo vždy, bez ohledu na to, zda se jednalo o odloženou daňovou pohledávku či závazek, čímž nebyla respektována zásada opatrnosti. S každým vznikem odložené daňové pohledávky se zvyšoval disponibilní zisk nehledě na to, zda se v budoucnu dosáhlo dostatečného základu daně, proti kterému by se mohly uplatnit odčitatelné přechodné rozdíly [11].

2.2 Období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2001

Během roku 2001 došlo ke změně v koncepci účtování ve snaze o sblížení české legislativy s Mezinárodními účetními standardy. Novinkou byla nová Opatření MF č. j. 281/84 064/2000, kde byla vyjádřena možnost rozhodnout se, zda při výpočtu odložené daně budou společnosti vycházet i z jiných přechodných rozdílů než doposud. Jednalo se tak například o dočasné rozdíly z titulu tvorby rezerv, opravných položek nebo odčitatelné daňové ztráty. [10].

V účetních předpisech byl ale stále zakotven postup výpočtu pouze z rozdílů účetních a daňových odpisů. Ostatní skutečnosti, jako jsou subjekty mající povinnost účtovat o odložené dani, její výpočet se zaúčtováním a vykázáním, zůstaly v tomto roce beze změny.

2.3 Období od 1. ledna 2002 do 31. prosince 2002

Ve snaze dalšího přiblížení k Mezinárodním účetním standardům proběhla roku 2002 podstatná změna v celé problematice odložené daně. V zákoně o účetnictví byla mimo jiné zdůrazněna zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví, ke kterému přispívá i metoda odložené daně [11].

Opatřením MF č. j. 281/89 759/2001, které stanovilo účtovou osnovu a postupy účtování pro podnikatele, došlo k „přejmenování“ účtu odložené daně na účet *481 - Odložený daňový závazek a pohledávka*. V rozvaze se odložená daň najednou vykazovala mezi rezervami [6].

Také se rozšířil okruh účetních jednotek povinných vykazovat odloženou daň o společnosti, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem [7]. U ostatních účetních jednotek byla opět legislativou ponechána volnost rozhodnutí o jejím účtování.

Další novinkou byla změna zjišťování přechodných rozdílů z důvodu přechodu z výsledkového přístupu na rozvahový. Od této doby se začaly sledovat již všechny přechodné rozdíly z pohledu účetní a daňové hodnoty příslušných aktivních nebo pasivních položek [6].

2.4 Období od 1. ledna 2003 do současnosti

Počátkem roku 2003 nabyla účinnosti vyhláška, která nahradila Opatření MF doposud upravující problematiku odložené daně. Součástí této změny byl přechod na směrnou účtovou osnovu, na jejímž základě se odložená daň stále vyazuje ve skupině *48 - Odložený daňový závazek a pohledávka* [6].

Od roku 2004 v souladu s novou vyhláškou, se opět rozšířila skupina účetních jednotek podléhající povinnému účtování odložené daně o dceřiné a přidružené podniky mateřských společností a o účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní společnosti se mohou rozhodnout, zda o odložené dani chtějí účtovat. Následující tabulka shrnuje výše popsany historický vývoj odložené daně v rámci českých účetních předpisů.

Tabulka 3: *Vývoj legislativní úpravy vykazování a účtování odložené daně v ČR*

Období	Povinnost účtování	Přechodné rozdíly	Metody zjišťování
Do 31. 12. 1992	-	-	-
1. 1. 1993 - 31. 12. 2000	Podniky ve skupině	Jen rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy	Závazková metoda výsledkového přístupu
1. 1. 2001 - 31. 12. 2001	Podniky ve skupině	Povinně rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a nepovinně další dočasné rozdíly	Závazková metoda výsledkového přístupu
1. 1. 2002 - 31. 12. 2002	Podniky ve skupině + auditované účetní jednotky	Většina přechodných rozdílů	Závazková metoda rozvahového přístupu
1. 1. 2003 - 31. 12. 2003	Podniky ve skupině + auditované účetní jednotky	Všechny přechodné rozdíly	Závazková metoda rozvahového přístupu
1. 1. 2004 - Současnost	Konsolidované účetní jednotky + sestavující závěrku v plném rozsahu	Všechny přechodné rozdíly	Závazková metoda rozvahového přístupu

Zdroj: MACHALA, Otakar. *Odložená daň z příjmů 2002: metodika, postupy výpočtu a účtování v rámci současných předpisů a ve vztahu na Mezinárodní účetní standardy*. 2002, upraveno

3 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ODLOŽENÉ DANĚ

V současné době je odložená daň upravena v rámci české legislativy těmito předpisy:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Zákonem č. 586/2002 Sb., o daních z příjmů,
- Vyhláškou č. 500/2002 Sb. a
- Českými účetními standardy pro podnikatele.

Z mezinárodního pohledu je pak zachycení odložené daně vymezeno v Mezinárodním účetním standardu IAS 12 - Daně ze zisku.

Největší zastoupení má dnes v české legislativě Český účetní standard č. 003 - *Odložená daň upravující postupy účtování odložené daně*. Zde je popsán postup účtování odloženého daňového závazku a pohledávky. Vyhláška, konkrétně § 59 - *Metoda odložené daně*, popisuje (jak je z názvu patrné) metodu zjišťování odložené daně. Zákon o účetnictví stanoví rozsah povinnosti účtovat o odložené dani a základní principy jejího vyčíslení. Přestože je pojem odložená daň ryze účetní problematikou, zákon o daních z příjmů upravuje daňovou uznatelnost nákladové položky odložená daň vykázané na účtu 592 - *Daň z příjmů odložená*.

Vzhledem ke komplikované problematice odložené daně vyvolávající řadu otázek od samotných účetních jednotek, vydala Národní účetní rada tyto interpretace týkající se odložené daně:

- I - 1 - Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv,
- I - 2 - Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech,
- I - 4 - Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence a
- I - 9 - Odložená daň - první vykázání [8].

„Národní účetní rada je nezávislou odbornou institucí k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí [12]. Vyjadřuje odborný názor poskytující návody jak postupovat při řešení daných problémů, které nejsou řešeny českými účetními předpisy, nebo je jejich řešení pro praktickou aplikaci nedostatečné. Interpretace Národní účetní rady nejsou právně závazným názorem.

4 PŘÍČINY VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ

Odložená daňová povinnost, jak bylo vysvětleno v první kapitole, vyplývá z rozdílného pojetí účetních a daňových předpisů vybraných účetních položek, které se promítají do rozdílů mezi účetním výsledkem hospodaření a zdanitelným ziskem [13]. Dle zákona o účetnictví musí účetní jednotka zahrnout do výsledku hospodaření veškeré skutečně vynaložené náklady v daném období. Podle zákona o daních z příjmů nejsou všechny tyto náklady nutné k dosažení, udržení a zajištění příjmů, a nevstupují tak do základu daně. Nesoulad mezi výsledkem hospodaření a základem daně z příjmu může být způsoben rozdíly trvalého nebo (časového) dočasného charakteru.

4.1 Trvalé rozdíly

Trvalé rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně vznikají v běžném účetním období v důsledku nedaňových nákladů, které v budoucnu nijak neovlivní výši daňového základu. Tyto rozdíly tedy nikdy nezaniknou [14]. To znamená, že z těchto trvalých rozdílů nevzniká důvod účtovat o odložené dani. Příkladem mohou být známé náklady na reprezentaci.

4.2 Časové rozdíly

Časové rozdíly jsou způsobeny časovým nesouladem účetních nákladů a výnosů, které se zahrnují do daňového základu v jiném období, než je o nich skutečně účtováno. Důsledkem je vznik odložené daně [15]. Tyto rozdíly byly dříve využívány při závazkové metodě výsledkového přístupu. Dnes se považují za součást přechodných rozdílů.

4.3 Přechodné rozdíly

Přechodné rozdíly nejsou v české legislativě nikde definovány, můžeme proto brát v úvahu definici uvedenou v IAS 12 jako „rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou“ [16] [6]. Lze je vysvětlit jako rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně, které v jednom z účetních období vzniknou a v některém z následujících účetních obdobích zaniknou [14].

V současné době se takové rozdíly využívají při použití závazkové metody založené na rozvahovém přístupu a nabývají dvou podob: zdanitelných (připočitatelných), ze kterých vzniká odložený daňový závazek, nebo odpočitatelných, ze kterých vzniká odložená daňová pohledávka.

4.3.1 Zdanitelné (připočitatelné) rozdíly

Jedná se o zdanitelné rozdíly, které v budoucích letech vyústí do připočitatelných částek a způsobí tím zvýšení daňového základu [5]. Účetní jednotky tak budou v budoucnu podléhat vyšší daňové povinnosti (daňový závazek se odkládá do budoucna), což vede k odloženému daňovému závazku.

Důvodem vzniku zdanitelných přechodných rozdílů jsou výnosy vstupující do daňového základu v pozdějších zdaňovacích obdobích, než je o nich účtováno. Dále náklady, které se promítnou do základu daně dříve než do účetnictví. Nakonec pokles (zvýšení) daňového základu aktiva (pasiva) není zohledněn v účetnictví nebo naopak zvýšení či snížení účetní hodnoty závazku nebylo upraveno pro daňové účely [4].

4.3.2 Odčitatelné rozdíly

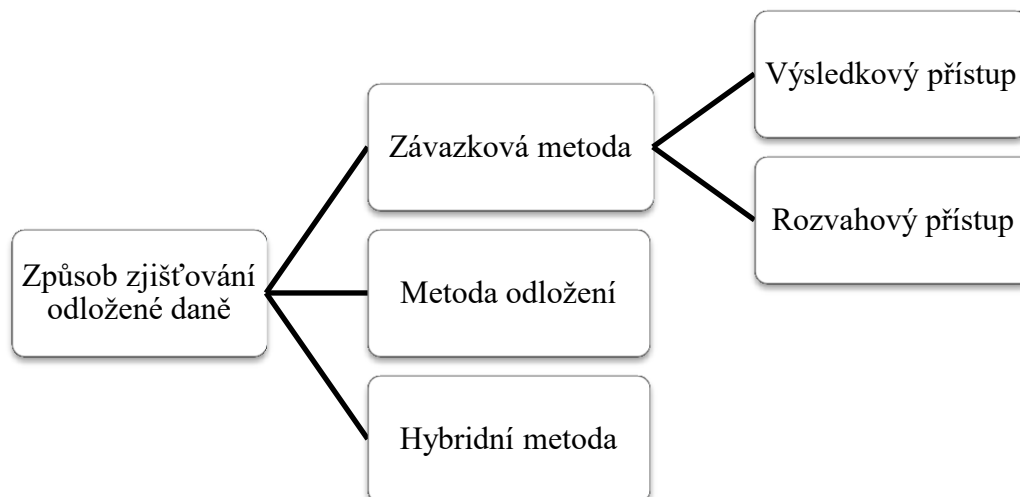
Naproti tomu odčitatelné přechodné rozdíly přejdou v budoucnosti na částky snižující účetním jednotkám základ daně z příjmů a tím i výši splatné daně. To znamená, že v budoucnu vznikne účetní jednotce ekonomický prospěch v podobě úspory na dani [10]. Z odčitatelných přechodných rozdílů tak vzniká odložená daňová pohledávka.

Důvodem pro vznik odčitatelných přechodných rozdílů jsou v takovém případě výnosy, které vstupují do základu daně dříve, než jsou promítnuty do účetnictví, a náklady vstupující do základu daně v pozdějších zdaňovacích obdobích, než je o nich skutečně účtováno. Další příčinou vzniku rozdílů může být zvýšení (snížení) daňového aktiva (pasiva) nezohledněné v účetnictví. Nevyužité převoditelné daňové ztráty a daňové odpočty [4] se také řadí mezi možné odčitatelné rozdíly.

5 METODY VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ

Ke správnému výpočtu výše odložené daně lze použít celkem tři metody. Ty se od sebe liší způsobem stanovení daňové sazby použitelné pro zjištění částky odložené daně. Konkrétní metody jsou podrobněji rozebrány v následujících podkapitolách.

Schéma 3: *Koncepce způsobu výpočtu odložené daně*



Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 2016, upraveno

5.1 Závazková metoda

Závazková metoda je zaměřena na přesné vykázání odloženého daňového zůstatku v rozvaze z hlediska budoucnosti. Vykazuje tak skutečnost, že díky odložené dani bude v následujících zdaňovacích obdobích na dani ušetřeno nebo naopak zapláceno více. Pro zjištění výše odložené daně se proto použije sazba daně z příjmů platná pro období, ve kterém se předpokládá zohlednění přechodných rozdílů v základu daně z příjmů. Zmíněnou sazbou se přepočítává i zůstatek odložené daně [10].

V mnoha případech nelze s přesností určit, ve kterém z účetních období dojde k zohlednění jednotlivých položek základu daně, a jaká bude přesná výše daňové sazby. Při neznalosti vývoje sazeb připouští vyhláška použít sazbu platnou v příštím zdaňovacím období, v případě neznalosti konkrétního účetního období by měla účetní jednotka v rámci kvalifikovaného odhadu zvolit nejvyšší z daňových sazeb (při odložené daňové pohledávce) nebo nejnižší z daňových sazeb (u odloženého daňového závazku) [17].

5.1.1 Závazková metoda výsledkového přístupu

Výsledkový přístup, jak sám název napovídá, vychází z výsledkových účtů. Metoda se zakládá na sledování časových rozdílů nákladů a výnosů, které mohou za rozdíl mezi daňovým základem a účetním výsledkem hospodaření [18].

Nevýhoda této metody se projevuje v nutnosti přepočtu konečného zůstatku odložené daně v rozvaze při změně daňové sazby [11]. Další nevýhodou je nemožnost prvního vykázání odložené daně, jelikož nejsou dostupné potřebné informace ke zjištění její hodnoty [4]. Se změnou legislativy se výsledkový přístup v praxi od začátku roku 2002 v českých předpisech nepoužívá.

5.1.2 Závazková metoda rozvahového přístupu

Metoda rozvahového přístupu se zakládá na informacích z rozvahových položek. „*Vychází se z přechodných rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv v netto výši (případně pasiv) a jejich daňovou základnou, která bude v budoucnu uplatitelná jako daňově uznatelný výdaj*“ [19]. Při posuzování rozdílů mezi účetní a daňovou základnou aktiv je vhodné vycházet ze zůstatkových účetních a daňových cen, poněvadž vstupní ceny aktiv jsou ve většině případů shodné z účetního i daňového hlediska [20].

Výhodou tohoto přístupu je (oproti tomu výsledkovému) možnost jeho využití i při prvním účtování o odložené dani a nepře počítávání zůstatku odložené daně při změně daňové sazby, neboť je do nákladů zaúčtována pouze změna stavu jejího konečného zůstatku [11]. Podrobnější výpočet je uveden v sedmé kapitole *Výpočet odložené daně*. V současné době je tento způsob metody brán českými i mezinárodními účetními předpisy jako jediný správný pro stanovení odložené daně.

5.1 Metoda odložení

Metoda odložení se orientuje na přesné vykázání hospodářského výsledku ve výkazu zisku a ztráty tím, že zjišťuje konkrétní výši přechodných rozdílů, které ovlivnily v daném období výsledek hospodaření [4].

Princip metody spočívá „*v přesunu výnosů a nákladů zahrnovaných do základu daně z daného účetního a zdaňovacího období do období pozdějších*“ [7]. Pro výpočet odložené daně je proto používána sazba daně z příjmů platná pro období vzniku přechodných rozdílů. V momentě, kdy se přechodné rozdíly obrátí (dojde k jejich zpětnému vyrovnání), původní odložená daň se stane splatnou a odúčtuje se ve stejné hodnotě, ve které byla zaúčtována [4].

Neměnné daňové sazby v jednotlivých obdobích zapříčiní, že se zůstatek odložené daně nepře počítává a vždy odpovídá zjištěné výši v době vzniku přechodných rozdílů. Z toho vyplývá, že odložená daň vyjádřená v rozvaze může mít sníženou vypovídací schopnost [6]. Ze zmíněných důvodů nebyla nikdy tato metoda v českých účetních předpisech schválena.

5.2 Metoda hybridní [9]

Hybridní metoda je z teoretického hlediska považována za velmi přínosnou, v praxi se ovšem kvůli její komplikovanosti nepoužívá. Při výpočtu odložené daně využívá kombinaci dvou již zmíněných metod (odložení a závazkovou). Vzniklé přechodné rozdíly jsou rozděleny do dvou skupin dle okamžiku jejich vstupu do základu daně. Na každou skupinu je dále použita jedna z výše uvedených metod.

Do první skupiny se řadí náklady a výnosy, které jsou zaúčtovány v běžném účetním období, ale do základu daně z příjmů jsou promítnuty až v obdobích následujících. Jelikož nejsou známy veškeré budoucí důsledky zdanění těchto výsledkových položek, nelze se stoprocentní přesností určit výši odložené daně. Z tohoto důvodu je pro výpočet odložené daně používána metoda závazková, která aplikuje daňovou sazbu platnou v době uplatnění odložené daně. Změní-li se v následujícím zdaňovacím období výše daňové sazby, musí se přepočítat konečný zůstatek odložené daně.

Ve druhé skupině jsou naopak zahrnuty náklady a výnosy uplatněné v základu daně dříve, než jsou skutečně zachycené v účetnictví. Z toho vyplývá, že daňové důsledky položek jsou již známy a lze tak s jistotou určit výši odložené daně. Pro tyto účely je využívána metoda odložení, která používá sazby daně z příjmů platných v období vzniku odložené daně. Její výše se tak nemusí v důsledku změn sazeb přepočítávat.

6 TITULY VEDOUcí K ODLOŽENÉ DANI

Za tituly (vedoucími ke vzniku odložené daně) jsou považovány veškeré přechodné rozdíly vznikající z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v konečné rozvaze. Správná identifikace těchto rozdílů je základním předpokladem pro stanovení přesné výše odložené daně. Nejprve je důležité vymezit základní pravidlo pro stanovení odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky (Tabulka 4).

Tabulka 4: *Pravidla při stanovení odložené daně*

Odložený daňový závazek	Odložená daňová pohledávka
Daňový základ aktiva < účetní základ aktiva	Daňový základ aktiva > účetní základ aktiva
Daňový základ závazku > účetní základ závazku	Daňový základ závazku < účetní základ závazku
Účetní zůstatková cena > daňová zůstatková cena	Účetní zůstatková cena < daňová zůstatková cena
Základ daně < účetní výsledek hospodaření	Základ daně > účetní výsledek hospodaření

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví podnikatelů*. 2006, upraveno

Tabulka 5: *Tituly vedoucí ke vzniku odložené daně*

Zdanitelné přechodné rozdíly (odložený daňový závazek)	Odčitatelné přechodné rozdíly (odložená daňová pohledávka)
Vyšší účetní zůstatková cena než zůstatková cena daňová	Nižší účetní zůstatková cena než zůstatková cena daňová
Nesplacené pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení	Účetní opravné položky
	Účetní rezervy
	Nevyužitá daňová ztráta
	Nevyužité daňové odpočty
	Nezaplacené smluvní pokuty a úroky z prodlení
	Nezaplacené zdravotní a sociální pojištění

Zdroj: JANOUSKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007, upraveno

Z tabulky je patrné, že odložená daňová pohledávka vzniká z podstatně více titulů než odložený daňový závazek. Popis jednotlivých titulů včetně názorných příkladů je podrobně uveden v následujících podkapitolách.

6.1 Rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku

Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou je v České republice nejvíce zastupovaným titulem pro vznik odložené daně. V letech 1993 - 2001 (kdy se využívala závazková metoda výsledkového přístupu) se při zjištění odložené daně vycházelo pouze z odpisů dlouhodobého majetku. Tento postup nebyl zcela správný. Pokud by do těchto odpisů byly zahrnuty i odpisy v průběhu roku vyřazeného majetku (který na začátku roku nebyl plně účetně i daňově odepsán), odložená daň by se vypočítávala i z majetku, který by v rozvaze již dávno nebyl [21].

Od roku 2002, kdy se přešlo k metodě závazkové založené na rozvahovém přístupu, vstupuje do výpočtu zůstatková cena dlouhodobého majetku.

$$ZC = PC - \text{odpisy v jednotlivých letech (oprávky)} \quad (1)$$

kde:

ZC ... zůstatková cena dlouhodobého majetku

PC ... pořizovací cena dlouhodobého majetku

Oprávky ... součet odpisů za dobu užívání

Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou vzniká, jak již bylo několikrát poznamenáno, v důsledku odlišných požadavků účetní a daňové legislativy. Účetní předpisy vychází ze životnosti a reálného využití jednotlivých složek majetku, kdežto zákon o daních z příjmů stanovuje maximální výši daňových odpisů, které lze uznat jako daňově uznatelný náklad. Vlivem rozdílného způsobu a rychlosti odpisování z účetního a daňového hlediska mohou vznikat přechodné rozdíly zdanitelné i odčitatelné [7].

$\dot{U}ZC > DZC$	→	zdanitelný přechodný rozdíl	→	odložený daňový závazek
$\dot{U}ZC < DZC$	→	odčitatelný přechodný rozdíl	→	odložená daňová pohledávky

Vzhledem k rychlejšímu daňovému odpisování dochází ve většině případů k vyšším daňovým odpisům, které zapříčiní nižší daňovou zůstatkovou cenu a způsobí vznik odloženého daňového závazku [20].

Příklad 2: *Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou* [7]

Firma Z, a.s. eviduje v obchodním majetku stroj, který je zařazen do druhé odpisové skupiny. Pořizovací cena stroje činí 600 000 Kč. Do majetku byl zařazen 20. října 20X1. Doba účetního odpisování je stanovena vnitřní směrnicí po dobu 5 let formou lineárního odpisování. Daňové odpisování je stanoveno zákonem o daních z příjmů taktéž na 5 let. Firma zvolila formu zrychleného odpisování. Daňová sazba 20 % je platná pro všechny roky.

Řešení:

Účetním a daňovým odpisováním se dojde k odlišným zůstatkovým cenám majetku. Rozdílem v těchto cenách vzniká přechodný rozdíl zdanitelný (odložený daňový závazek) nebo odčitatelný (odložená daňová pohledávka). Následující tabulka znázorňuje výpočet přechodného rozdílu ze zůstatkových cen a jeho vliv na odloženou daň.

Tabulka 6: *Výpočet přechodného rozdílu (v celých Kč)*

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	ÚZC		DZC	Přechodný rozdíl	Vliv na KS OD
20X1	20 000	12 000	580 000	<	588 000	+ 8 000	ODP
20X2	120 000	235 000	460 000	>	353 000	- 107 000	ODZ
20X3	120 000	176 000	340 000	>	177 000	- 163 000	ODZ
20X4	120 000	118 000	220 000	>	59 000	- 161 000	ODZ
20X5	120 000	59 000	100 000	>	0	- 100 000	ODZ
20X6	100 000	0	0	=	0	0	X

Zdroj: JANOŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007, upraveno

V prvním roce bude v rozvaze vykázána odložená daňová pohledávka. V dalších letech bude konečným stavem v rozvaze odložený daňový závazek. Do účetnictví se však zahrne pouze změna stavu konečných zůstatků odložené daně. Tyto částky jsou i s výpočtem uvedeny v tabulce níže.

Tabulka 7: *Účtování odložené daně (v celých Kč)*

Rok	Zůstatek účtu 481	OD účtovaná	Účtový předpis	
20X1	$- 8\,000 \times 0,2 = - 1\,600$	1 600	481	592
20X2	$+ 107\,000 \times 0,2 = + 21\,400$	$21\,400 - 1\,600 = 19\,800$	592	481
20X3	$+ 163\,000 \times 0,2 = + 32\,600$	$32\,600 - 21\,400 = 11\,200$	592	481
20X4	$+ 161\,000 \times 0,2 = + 32\,200$	$32\,200 - 32\,600 = 400$	481	592
20X5	$+ 100\,000 \times 0,2 = + 20\,000$	$20\,000 - 32\,200 = 12\,200$	481	592
20X6	0	$0 - 20\,000 = 20\,000$	481	592

Zdroj: JANOŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007, upraveno

Z tabulky je patrné, že v prvním roce společnost zaúčtuje odloženou daňovou pohledávku ve výši zůstatku účtu 481 - *Odložený daňový závazek a pohledávka*. Ke zjištění částky zaúčtovatelné odložené daně v dalších letech dojde pomocí změny stavu jejího nového a původního zůstatku. V letech dva a tři tak vznikne odložený daňový závazek, zatímco ve zbylých letech účtuje účetní jednotka o odložené daňové pohledávce. Souvztažným účtem je ve všech uvedených případech 592 - *Daň z příjmů odložená*.

6.2 Opravné položky

Opravné položky vyplývají ze zásady opatrnosti. Jejich pomocí se na základě provedené inventarizace vyjádří dočasné snížení účetní hodnoty aktiv. Tím se do účetnictví promítnou všechna předvídatelná rizika a možné ztráty [22]. Dočasným snižováním hodnoty majetku dochází ve většině případů k odčitatelnému přechodnému rozdílu, který vede ke vzniku odložené daňové pohledávky.

Při výpočtu odložené daně z titulu opravných položek se musí brát v potaz budoucí způsob vyřazení majetku z hlediska jeho daňového dopadu. Je-li ztráta vzniklá dočasným snížením hodnoty majetku dle zákona o daních z příjmů uznatelná, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vyústí v odloženou daňovou pohledávku. Pokud se jedná např. o ztrátu z důvodů bezúplatného plnění nebo mank a škod, které jsou daňově neúčinné, vzniká trvalý rozdíl, ze kterého se odložená daň nepočítá.

Tabulka 8: Rozdíly mezi účetními a daňovými opravnými položkami k majetku

Situace	Rozdíl
Účetní opravné položky se rovnají daňovým	Nevzniká
Účetní opravné položky se v budoucnu mohou změnit na daňové	Přechodný
Účetní opravné položky se v budoucnu nemohou změnit na daňové	Trvalý

Zdroj: HORAD, Daniel. Odložená daň (od úplného začátku). *Účetnictví v praxi*. 2014

Opravné položky se dělí na účetní a daňové (zákonné). Účetní opravné položky jsou tvořeny dle zákona o účetnictví k většině aktiv. Naproti tomu zákonné opravné položky jsou vytvářeny na základě zákona o daních z příjmů, považují se za daňově uznatelné a mohou se tvořit pouze k pohledávkám.

6.2.1 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Vytvořením účetní opravné položky k dlouhodobému majetku dosáhne účetní jednotka dočasného snížení jeho účetní hodnoty, přičemž daňová základna zůstane nezměněná. Přestože je účetní zůstatková cena majetku najednou nižší než daňová, nemusí vždy ze vzniklé difference vyplynout přechodný rozdíl.

Pokud je tvořena opravná položka k majetku vyloučenému z odpisování (např. pozemky, umělecká díla), nepovažuje se dle zákona o daních z příjmů za daňově uznatelnou. V běžném účetním období vznik opravné položky sice základ daně ovlivní, ale v roce jejího čerpání již k žádnému „protipohybu“ nedochází. V běžném období se tedy jedná o trvalý rozdíl [14], ze kterého se odložená daň nepočítá.

6.2.2 Opravné položky k zásobám

U zásob ležících na skladě dochází k postupnému snižování jejich hodnoty. Z hlediska dodržení zásady opatrnosti musí účetní jednotka zmíněné zásoby na základě inventarizace přecenit na skutečnou reálnou hodnotu pomocí účetní opravné položky.

Účetní opravné položky však představují v běžném účetním období dle zákona o daních z příjmů daňově neuznatelnou ztrátu z prodeje či spotřeby zásob. Do základu daně se pak promítne jako daňově uznatelný náklad (ve výši pořizovací ceny zásob) až při jejich samotném prodeji nebo spotřebě. Tvorbou odložené daňové pohledávky se v běžném účetním období zvýší výsledek hospodaření, čímž se vykompenzuje ztráta vzniklá poklesem reálné ceny. V dalším roce, při realizaci zásob, bude odložená daňová pohledávka uhrazena z úspory splatné daně ze zisku [7].

Příklad 3: *Odložená daň z titulu opravných položek k zásobám* [18]

Společnost Z, a.s. eviduje na skladě v roce 20X1 zásoby zboží s pořizovací cenou 400 000 Kč. Na základě inventarizace došla ke zjištění, že reálná cena tohoto zboží odpovídá částce 350 000 Kč. V následujícím účetním období společnost očekává prodej zboží ve výši 370 000 Kč (pro jednoduchost se nebere v úvahu DPH). Sazba splatné daně činí v obou letech 20 %.

Řešení:

Snížení účetní hodnoty zboží dává za vznik daňově neúčinné opravné položce ke zboží, a to ve výši 50 000 Kč. Jelikož společnost očekává v příštím období prodej zboží, který se promítne do daňových nákladů, lze považovat tvorbu účetní opravné položky za přechodný rozdíl. Zároveň s prodejem dojde i k vyrovnání přechodného rozdílu a odúčtování odložené daňové pohledávky. Postup výpočtu včetně zaúčtování je zobrazen v následující tabulce.

Tabulka 9: *Tvorba odložené daně z titulu opravné položky k zásobám (v celých Kč)*

Operace	Částka	Účtový předpis	
20X1			
Tvorba účetní opravné položky ke zboží	$400\,000 - 350\,000 = 50\,000$	559	196
Odložená daňová pohledávka	$50\,000 \times 0,2 = 10\,000$	481	592
20X2			
Tržba za prodané zboží	370 000	221	604
Úbytek prodaného zboží	400 000	504	132
Rozpuštění opravné položky ke zboží	50 000	196	559
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	10 000	592	481

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví podnikatelů*. 2006, upraveno

Účetní hodnota zboží vykázaná v konečné rozvaze roku 20X1 činí 350 000 Kč, zatímco jeho daňová hodnota je ve výši 400 000 Kč. Tvorba opravné položky na budoucí daňově uznatelný náklad znamená v budoucnosti snížení daňového základu. Proto tento odčitatelný přechodný rozdíl vyústí v odloženou daňovou pohledávku.

6.2.3 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám jsou jediným případem, kdy se vedle účetních opravných položek mohou tvořit ještě opravné položky daňové. Tímto se stává výpočet odložené daně z takového titulu značně komplikovanější. Pro jeho lepší pochopení bude nejprve vymezeno, za jakých podmínek je možné tvořit zákonnou opravnou položku.

Dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách (dále jen zákon o rezervách) může být tvořena 100% daňově uznatelná opravná položka pouze k pohledávkám přihlášeným v insolvenčním řízení. Dále k pohledávkám do 30 000 Kč, které jsou nejmeně 12 měsíců po lhůtě splatnosti, a k pohledávkám nad 30 000 Kč (vzniklých po začátku roku 2014), které jsou 30 měsíců po době splatnosti. Pokud je tato pohledávka po lhůtě splatnosti více jak 18 měsíců, lze k ní vytvořit zákonnou opravnou položku až do výše 50 %.

Aby mohla být vytvořená opravná položka zahrnuta do výpočtu odložené daně, musí se nejprve zjistit, zda má charakter trvalého nebo přechodného rozdílu [20]. Jedná-li se dle zákona o rezervách o daňově neuznatelnou opravnou položku, představuje tak vytvořená účetní opravná položka rozdíl trvalý. O přechodný rozdíl se bude jednat pouze v případě, kdy lze k pohledávce vytvořit účetní i zákonnou opravnou položku do výše 100 % hodnoty pohledávky [5]. To znamená, že bude s největší pravděpodobností zaúčtována nejprve účetní opravná položka, která se v budoucnosti stane daňově účinnou [10]. Účetním jednotkám tedy plyne povinnost důkladného zvážení jednotlivých pohledávek z hlediska jejich budoucí daňové uznatelnosti. Příklad 4 názorně popisuje situaci odložené daně při tvorbě opravné položky k pohledávce.

Příklad 4: *Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám* [27]

Společnost Z, a.s. eviduje v roce 20X1 pohledávku z obchodního styku ve výši 100 000 Kč, která je pouhých 8 měsíců po splatnosti. Podle vnitřní směrnice společnosti lze na takovou pohledávku vytvořit 50% účetní opravnou položku. Až bude pohledávka 12 měsíců po splatnosti, může společnost vytvořit 100% účetní opravnou položku. Společnost v následujícím účetním období nepředpokládá úhradu této pohledávky. Sazba daně z příjmů činí pro veškeré roky 20 %.

Řešení:

Společnost vytvoří v roce 20X1 dle vnitřní účetní směrnice účetní opravnou položku ve výši 50 000 Kč. Jelikož společnost nepředpokládá v budoucnu splacení pohledávky a doba po splatnosti bude činit více jak 18 měsíců, lze v souladu s vnitřní směrnicí zaúčtovat 100% účetní opravnou položku a v souladu se zákonem o daních z příjmů účtovat v roce 20X2 o 50% zákonné opravné položce. To znamená, že dojde k přeměně

účetní (nedaňové) opravné položky na daňově uznatelnou. Z toho vyplývá, že v běžném účetním období se bude vykazovat odložená daň. V souvislosti s tím se v roce 20X2 rozpustí odložená daňová pohledávka za rok 20X1 a zároveň se vytvoří nová pro rok 20X2 vzniklá z rozdílu nově zaúčtované účetní opravné položky a z ní v budoucnu vzniklé zákonné opravné položky.

Tabulka 10: *Tvorba odložené daně z titulu opravných položek k pohledávce (v celých Kč)*

Operace	Částka	Účtový předpis	
20X1			
Tvorba účetní OP k pohledávce	$100\,000 \times 0,5 = 50\,000$	559	391
Tvorba odložené daňové pohledávky	$50\,000 \times 0,2 = 10\,000$	481	592
20X2			
Dotvoření účetní OP k pohledávce	$100\,000 \times 0,5 = 50\,000$	559	391
Tvorba daňové OP k pohledávce	$100\,000 \times 0,6 = 60\,000$	558	391
Rozpuštění části účetní OP k pohledávce	50 000	391	559
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	10 000	592	481
Tvorba odložené daňové pohledávky	$50\,000 \times 0,2 = 10\,000$	481	592

Zdroj: STROUHAL, Jiří. Účtování o odložené dani. 2016, upraveno

6.2.4 Daňová ztráta minulých let a neuplatněné odpočty

Vyazuje-li účetní jednotka za běžné účetní období ztrátu, daň z příjmů je vykazována v nulové výši. Dle zákona o daních z příjmů může společnost v následujících pěti zdaňovacích obdobích uplatnit vykázanou daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku od základu daně. To znamená, že v roce, ve kterém účetní jednotka uplatní daňovou ztrátu, si sníží daňovou povinnost a „ztráta tak bude uhrazena z úspory na dani.“ [7] Odložená daňová pohledávka se vypočte z výše uplatněné daňové ztráty.

V souladu se zásadou opatrnosti vykazují odloženou daň jen ty účetní jednotky, které předpokládají v příštích zdaňovacích obdobích kladný výsledek hospodaření. Dosáhnou tak dostačujícího základu daně, od kterého daňovou ztrátu odečtou. Dále musí prokázat, že ztrátu stihnou v pětileté zákonné lhůtě uplatnit [10]. Na stejném principu fungují i dosud neuplatněné odpočty, které dle zákona můžeme uplatnit ve stoprocentní výši v nejbližším zdaňovacím období, nejdéle však 3 roky.

Příklad 5: *Odložená daň z titulu daňové ztráty [18]*

Společnost Z, a.s. vykazovala kvůli neočekávanému poklesu poptávky po výrobcích v roce 20X0 daňovou ztrátu ve výši 250 000 Kč. V roce 20X1 společnost plánuje přijít na trh s novým výrobkem, přičemž očekává zvýšení poptávky po zmíněných produktech. Toho společnost skutečně dosáhla a na konci roku 20X1 vykazovala dostatečný kladný výsledek hospodaření i základ daně.

Vedle daňové ztráty má společnost v roce 20X1 neuplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši 50 000 Kč. Odpočet a daňovou ztrátu má společnost v úmyslu uplatnit v následujícím zdaňovacím období. Sazba daně z příjmu je pro všechny roky 20 %.

Řešení:

Společnost bude vykazovat v roce 20X1 odloženou daň z odčitatelných přechodných rozdílů, jelikož v následujícím roce dosáhla kladného zdanitelného zisku, ze kterého může uplatnit jak daňovou ztrátu, tak i odpočet na výzkum a vývoj. Z tohoto uplatnění snižující základ daně dosáhne společnost úspory na dani, ze které v roce 20X2 pokryje odloženou daňovou pohledávku.

Tabulka 11: *Tvorba odložené daně z titulu daňové ztráty (v celých Kč)*

Operace	Částka	Účtový předpis	
20X1			
Tvorba odložené daňové pohledávky			
- z daňové ztráty	$250\,000 \times 0,2 = 50\,000$	481	592
- z odpočtu na výzkum a vývoj	$50\,000 \times 0,2 = 10\,000$	481	592
20X2			
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	60 000	592	481

Zdroj: vlastní zpracování dle MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví podnikatelů*. 2006, upraveno

6.3 Účetní rezervy

Rezervy jsou dle zákona o účetnictví společnostmi vytvářeny za účelem pokrytí budoucích závazků nebo nákladů, u kterých si jsou účetní jednotky vědomy, že pravděpodobně nastanou, ale neznají jejich konkrétní výši nebo okamžik vzniku. Vedle účetních rezerv tvoří účetní jednotky rezervy zákonné, které jsou upraveny zákonem o rezervách stejně, jako tomu bylo u opravných položek k pohledávkám. Tvorba zákonné rezervy je považována za daňově uznatelnou a je vytvořena na budoucí daňově uznatelné náklady. Z toho vyplývá, že nevznikají žádné přechodné rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně [5], ze kterých by se zjišťovala odložená daň. Příkladem takové rezervy může být v ČR velmi často tvořená rezerva na opravu hmotného majetku.

Na základě účetních (nedaňových) rezerv může a nemusí vzniknout přechodný rozdíl. Zda k němu dojde, závisí na účelu tvorby rezervy. Přechodné rozdíly vznikají z předpokladu tvorby těchto rezerv na budoucí daňově uznatelné náklady. Příkladem mohou být rezervy na záruční opravy nebo restrukturalizaci. Pokud je rezerva tvořena na daňově neúčinné náklady, vzniká trvalý rozdíl a odložená daň se nepočítá [7].

Příklad 6: *Odložená daň z titulu účetních rezerv [27]*

Společnost Z, a.s. každoročně vytváří rezervu na záruční opravy svých výrobků. Ze zkušeností ví, kolik z prodaných výrobků bude přibližně odběrateli reklamováno, a stanovila si tak na rok 20X1 tvorbu rezervy ve výši 200 000 Kč. V následujícím účetním období došlo skutečně k několika reklamacím v hodnotě 250 000 Kč. Sazba daně činí 20 % pro všechny roky. Společnost očekává v příštím období kladný výsledek hospodaření.

Řešení:

Tvorba rezervy na uvedené účely není daňově uznatelným nákladem. Tím jsou až samy uskutečněné reklamace. Z tohoto důvodu vznikne odčitatelný přechodný rozdíl a společnost bude účtovat o odložené daňové pohledávce. Ta bude v následujícím období uhrazena z úspory na splatné dani ze zisku z titulu daňově účinné ztráty, které dosáhne úhradou nákladů na reklamace.

Tabulka 12: *Tvorba odložené daně z titulu účetních rezerv (v celých Kč)*

Operace	Částka	Účtový předpis	
20X1			
Tvorba účetní rezervy na záruční opravy	200 000	554	459
Tvorba odložené daňové pohledávky	$200\,000 \times 0,2 = 40\,000$	481	592
20X2			
Uznané reklamace	250 000	518	321
Rozpuštění účetní rezervy	200 000	459	554
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	40 000	592	481

Zdroj: STROUHAL, Jiří. Účtování o odložené dani. 2016, upraveno

6.4 Pohledávky a závazky z titulu smluvních sankcí a úroků z prodlení

Na základě zásady věrného zobrazení účetnictví se o těchto pohledávkách a jejich výnosu účtuje v okamžiku vystavení faktur. Zákon o daních z příjmů pohlíží na pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení jako na daňově uznatelné výnosy až ve chvíli, kdy jsou dlužníkem uhrazeny [7]. V běžném zdaňovacím období tak dochází z hlediska jejich prvotní neuznatelnosti ke snižování daňového základu, kdežto v následujícím období, dojde-li k zaplacení, se základ daně zvýší. Taková skutečnost dává za vznik zdanitelnému přechodnému rozdílu, který vyústí v odložený daňový závazek.

Závazky ze smluvních sankcí jsou jako některé další závazky účtovány souvztažně do nákladů. Zda bude na tyto náklady pohlíženo jako na daňově účinné, závisí naopak na jejich skutečném zaplacení [20]. Daňová základna takového závazku je tudíž nulová a účetní hodnota je tak rovna celkové výši závazku [10]. Tento odčitatelný přechodný rozdíl dále vyústí do odložené daňové pohledávky. Zjištění přechodných rozdílů v případě úroků z prodlení je založen na stejném principu. Do okamžiku jejich úhrady se jedná o odčitatelný nebo zdanitelný přechodný rozdíl.

Příklad 7: Odložená daň z titulu smluvních sankcí a úroků z prodlení [7]

Společnost Z, a.s. eviduje na konci roku 20X1 v účetnictví nezaplacenou přijatou fakturu za smluvní úroky z prodlení ve výši 20 000 Kč a nezaplacenou vystavenou fakturu za smluvní úroky z prodlení v částce 30 000 Kč. V roce 20X2 se s velkou pravděpodobností očekává jejich celková úhrada. Daňová sazba je pro všechny roky stanovena na 20 %.

Řešení:

V běžném účetním období se v obou případech jedná o daňově neuznatelný náklad, jelikož se čeká na jejich úhradu (ze strany jejich odběratelů i samotné společnosti). Za předpokladu úhrady jmenovaných faktur v následujícím období dojde k přeměně zatím nedaňového nákladu na daňově uznatelný. Společnost bude na základě takové skutečnosti účtovat o odložené dani. Nejprve vypočte odložený daňový závazek z titulu jí nezaplacené vystavené faktury, dále odloženou daňovou pohledávku z jí nesplacené faktury přijaté. Účetní předpisy připouštějí kompenzaci vzniklé odložené daňové pohledávky a závazku. Výsledkem proto bude odložený daňový závazek. Následující tabulka znázorňuje, jak se k takovému výsledku lze dopracovat.

Tabulka 13: Tvorba odložené daně z titulu smluvních sankcí a úroků z prodlení (v celých Kč)

Operace	Částka	Účtový předpis	
20X1			
Pohledávka za smluvními úroky	30 000	311	644
Závazek ze smluvních úroků	20 000	544	321
Tvorba odloženého daňového závazku	$6\,000 - 4\,000 = 2\,000$	592	481
- odložený daňový závazek	$30\,000 \times 0,2 = 6\,000$	592	481
- odložená daňová pohledávka	$20\,000 \times 0,2 = 4\,000$	481	592
20X2			
Úhrada pohledávky	30 000	221	311
Úhrada závazku	20 000	321	221
Rozpuštění odloženého daňového závazku	2 000	481	592

Zdroj: JANOŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007, upraveno

6.5 Závazky z titulu nezaplaceného sociálního pojistného

Daňová uznatelnost nákladů sociálního a zdravotního pojištění závisí stejně jako v již zmíněných případech na jejich úhradě. Lhůta pro odvod sraženého pojistného je do konce následujícího měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Sražené, ale nezaplacené pojistné zvyšuje v běžném účetním období výsledek hospodaření. Jakmile dojde k jeho úhradě, výsledek hospodaření se naopak sníží. To dává za vznik přechodnému odčitatelnému rozdílu, který vyústí v odloženou daňovou pohledávku.

Příklad 8: *Odložená daň z titulu nezaplaceného sociálního pojistného* [18]

Společnosti Z, a.s. vznikly v souvislosti s výpočtem mezd zaměstnanců za prosinec 20X1 následující účetní případy: hrubé mzdy zaměstnanců činily 100 000 Kč. Zákonné pojistné hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance (34 %) je ve výši 34 000 Kč. Vedle něho společnost strhla z hrubých mezd zaměstnanců pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, které si „hradí“ sami zaměstnanci (11 %) v částce 11 000 Kč.

Společnost však kvůli neočekávané události uhradila do konce ledna 20X2 pouze část pojistného ve výši 15 000 Kč s tím, že v průběhu následujícího účetního období uhradí zbytek pojistného. Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti se z důvodu jednoduchosti neuvažuje. Daňová sazba pro všechny roky činí 20 %. Účetním obdobím je kalendářní rok a společnost očekává v příštím období kladný výsledek hospodaření.

Řešení:

Jelikož společnost neodvedla do konce následujícího měsíce po uplynutí zdaňovacího období celou výši zákonného pojistného, nepovažují se tyto náklady za daňově účinné. Společnost dále předpokládá, že zbytek bude uhrazen do konce roku 20X2. Tyto náklady na pojistné již daňově uznatelné budou. To znamená, že v roce 20X1 bude společnost vykazovat odloženou daňovou pohledávku z prozatím nesplacené částky pojistného.

Tabulka 14: *Tvorba odložené daně z titulu nezaplaceného sociálního pojistného (v celých Kč)*

Operace	Částka	Účtový předpis	
20X1			
Hrubé mzdy zaměstnanců	100 000	521	331
Sražené pojistné	45 000		
- hrazené zaměstnanci	$100\,000 \times 0,11 = 11\,000$	331	336
- hrazené zaměstnavatelem	$100\,000 \times 0,34 = 34\,000$	524	336
Odvod části pojistného	15 000	336	221
Tvorba odložené daňové pohledávky	$(45\,000 - 15\,000) \times 0,2 = 6\,000$	481	592
20X2			
Úhrada zbytku pojistného	30 000	336	221
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	6 000	592	481

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví podnikatelů*. 2006, upraveno

6.6 Daňové závazky

Jak samotný název napovídá, jedná se o závazky z titulu platby daní. Některé z daňových závazků jsou zákonem o daních z příjmů považovány přímo za daňově neuznatelné náklady (např. daň z příjmů). Aby mohly být daňové závazky titulem vedoucím ke vzniku

odložené daňové pohledávky, musí být splněny podmínky daňové uznatelnosti a vazby na jejich úhradu. Dobrým příkladem pro pochopení dané problematiky může být silniční daň. Ta je sice zákonem o daních z příjmů považována za daňově uznatelnou, ale na druhou stranu nesplňuje podmínku uznatelnosti vázanou na úhradu. Odložená daň z takového titulu nevzniká. Výčet některých druhů daní a jejich dopad na vznik odložené daně je uveden v Tabulce 15.

Tabulka 15: *Tituly jednotlivých daní pro vznik odložené daně*

Druh daně	Daňová uznatelnost	Vazba na úhradu	Odložená daň
Daň z nemovitých věcí	ANO	ANO	ANO
Daň z nabytí nemovitostí	ANO	ANO	ANO
Poplatky	ANO	ANO	ANO
Silniční daň	ANO	NE	NE
Daň dědická	NE	X	NE
Daň darovací	NE	X	NE
Daň z příjmů	NE	X	NE

Zdroj: JANOUSHKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007, upraveno

7 VÝPOČET A ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ

7.1 Výpočet konečného zůstatku odložené daně

Základem pro výpočet odložené daně je správná identifikace všech odčitatelných a zdanitelných přechodných rozdílů vzniklých z odlišných účetních a daňových základů. Součtem těchto rozdílů vznikne dle převahy konečný odčitatelný nebo zdanitelný přechodný rozdíl, který se dále násobí sazbou daně z příjmů.

Z teoretického pohledu by měla být použita daňová sazba platná v období, ve kterém bude odložená daň uplatněna. V praxi je obtížné předem stanovit dobu její realizace a o to těžší je v daném období zjištění přesné výše daňové sazby [10]. Vyhláška v těchto případech umožňuje aplikovat sazbu daně z příjmů platnou v následujícím zdaňovacím období, kterou všichni díky zákonu o daních z příjmů dobře znají. Jakmile jsou známy veškeré přechodné rozdíly a sazba daně z příjmů, může se přejít k samotnému výpočtu odložené daně, pro který se využívá následující vzorec:

$$OD = PR \times SD \quad (2)$$

kde:

OD ... odložená daň

PR ... výsledný přechodný rozdíl

SD ... sazba daně z příjmů [7]

Je třeba si uvědomit, že v rámci komplikovanosti odložené daně nepředstavuje tento výsledek výši odložené daně vhodné k zaúčtování, ale pouze její konečný zůstatek k poslednímu dni běžného účetního období. Částkou k zaúčtování se konkrétněji zabývá podkapitola 7.3 *Výpočet a účtování v dalších letech*.

Změní-li se v následujícím období sazba daně z příjmů, dochází před výpočtem odložené daně běžného účetního období k přepočtu jejího konečného zůstatku novou sazbou [20].

Přepočet lze provést následujícím vzorcem:

$$OD_{NS} = (OD_{PS} / SD_{PS}) \times SD_{NS} \quad (3)$$

kde:

OD_{NS} ... nový stav odložené daně

OD_{PS} ... původní stav odložené daně

SD_{NS} ... nová sazba daně z příjmů

SD_{PS} ... původní sazba daně z příjmů [2]

Následně se vypočítá nový zůstatek účtu 481 a zaúčtuje se změna stavu zůstatku odložené daně. Změnu stavu lze zjistit pomocí jednoduchého vzorce, viz níže.

$$OD_{\Delta} = OD_{NS} - OD_{PS} \quad (4)$$

kde:

OD_{Δ} ... počítaný rozdíl odložené daně

OD_{NS} ... nový stav odložené daně

OD_{PS} ... původní stav odložené daně

Zmíněný postup je ovšem zdoluhavý a místo něj lze v případě korigování stávajícího zůstatku odložené daně (nejsou zjištěny nové tituly pro vznik odložené daně) použít pouze vzorec pro změnu stavu konečného zůstatku odložené daně [18]. Pro snadnější představu jsou v Příkladu 9 znázorněny oba přístupy.

Příklad 9: *Výpočet odložené daně při změně daňové sazby (v celých Kč) [18]*

Společnost Z, a.s. vykazovala v jednotlivých letech rozdílné výše účetních a daňových zůstatkových cen dlouhodobého majetku. Předpokladem výpočtu je změna daňové sazby v každém roce o 2 %.

Tabulka 16: *Zůstatkové ceny dlouhodobého majetku*

Rok	Daňová sazba (v %)	ÚZC		DZC	Přechodný rozdíl	Vliv na OD
20X1	20	580 000	<	588 000	+ 8 000	ODP
20X2	18	460 000	>	353 000	- 107 000	ODZ
20X3	16	340 000	>	177 000	- 163 000	ODZ

Zdroj: JANOUSHKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007, upraveno

Řešení:

Společnost může vypočítat konečný zůstatek odložené daně pomocí dvou metod. První metodou bude přepočet zůstatku na novou hodnotu. Druhá metoda bude představovat výpočet změny stavu porovnáním nového a původního zůstatku odložené daně. Tento způsob výpočtu je o něco jednodušší než v případě prvního způsobu. Nicméně v obou případech jsou výsledkem stejné zůstatky odložené daně.

Tabulka 17: *Přepočet zůstatku odložené daně na novou hodnotu (v celých Kč)*

Rok	Přepočet zůstatku odložené daně	Částka k zaúčtování	Účtový předpis	
20X1	$8\,000 \times 0,2 = 1\,600$	1 600	481	592
20X2	$(1\,600/0,20) \times 0,18 = 1\,440$ $107\,000 \times 0,18 = 19\,260$	$1\,440 - 1\,600 = 160$ $19\,260 - 1\,440 = 17\,820$	481 592	592 481
20X3	$(19\,260/0,18) \times 0,16 = 17\,120$ $163\,000 \times 0,16 = 26\,080$	$17\,120 - 19\,260 = 2\,140$ $26\,080 - 17\,120 = 8\,960$	481 592	592 481

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví podnikatelů*. 2006, upraveno

V prvním zvoleném způsobu se během let 20X2 a 20X3 do účetnictví promítnou dva případy odložené daně (odložená daňová pohledávka a odložený daňový závazek). Jako první se pracuje se zůstatkem odložené daně minulého účetního období, který se přepočte na nový konečný stav novou sazbou daně. Poté se mezi nimi zjistí rozdíl, který je následně zaúčtován na příslušné účty.

Tabulka 18: *Porovnání nového a původního zůstatku odložené daně (v celých Kč)*

Rok	Přepočet zůstatku odložené daně	Částka k zaúčtování	Účtový předpis	
20X1	$8\,000 \times 0,2 = 1\,600$	1 600	481	592
20X2	$107\,000 \times 0,18 = 19\,260$	$19\,260 - 1\,600 = 17\,660$	592	481
20X3	$163\,000 \times 0,16 = 26\,080$	$26\,080 - 19\,260 = 6\,820$	592	481

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví podnikatelů*. 2006, upraveno

V druhém (lehčím) případě se každý rok konečný zůstatek odložené daně vypočítá dle aktuálně platné sazby daně. Do účetnictví se promítne pouze jedna částka jako rozdíl konečných stavů odložené daně.

7.2 Výpočet a účtování v prvním roce

Zjištění odložené daně v prvním roce je oproti těm následujícím značně složitější. ČÚS č. 003 uvádí, že účetní jednotka musí účtovat o odložené dani nejen za běžné, ale i za předcházející účetní období, a to tak, aby nezkreslovala výsledek hospodaření v běžném období [10]. To znamená, že se vypočítává ze všech přechodných rozdílů vzniklých za celou dobu existence účetní jednotky po rozvahový den předešlého účetního období [4].

Z tohoto důvodu se částka týkající minulého účetního období zahrne do vlastního kapitálu jako změna metody na účet 426 - *Jiný výsledek hospodaření minulých let*. Část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se zaúčtuje do nákladů na účet 592 - *Daň z příjmů odložená* [19]. Výsledek hospodaření tak ovlivní pouze část vzniklá v běžném období. Souvztažně je celková výše odložené daně zaúčtována na účtu 481 - *Odložený daňový závazek a pohledávka*.

Co se týče praktické implementace uvedeného pravidla, v praxi dříve existovaly různé názory na to, co je považováno za skutečné prvotní vykázání odložené daně. Z hlediska ČÚS č. 003 lze vykazovat odloženou daňovou pohledávku v rozvaze pouze za předpokladu její budoucí realizace. Z toho lze vyvodit dvě situace.

První situací je, že ji společnosti z těchto důvodů nikdy v rozvaze neuváděly, a najednou, z důvodů jejího prvního uznání jako aktiva nebo zjištěného odloženého daňového závazku, musí provést výpočet vhodný pro první vykázání odložené daně. Za druhou situaci lze považovat skutečnost, že společnost po několik let vykazovala odložený daňový závazek, poté z důvodu opatrnosti žádnou hodnotu nevykazovala, a v běžném účetním období opět začala vykazovat odloženou daňovou pohledávku či závazek [23].

V důsledku těchto nejasností vznikla v roce 2006 Interpretace *I - 9 Odložená daň - její první vykázání*, kde Národní účetní rada popsala řešení tohoto problému tak, že nevykazování odložené daňové pohledávky na základě dodržení zásady opatrnosti a její opětovné vykázání (nebo odloženého daňového závazku) je považováno za změnu odhadu, která je vždy promítnuta do výsledku hospodaření běžného účetního období. Důsledky takové změny odhadu se projevují pouze v běžném nebo budoucích obdobích a nikdy se neprojeví zpětně do období minulých. Proto se výše odložené daně nemůže v tomto případě účtovat do vlastního kapitálu a nejde tak o první vykázání odložené daně [23].

Příklad 10: První rok účtování o odložené dani [19]

Společnosti X, s.r.o. vznikla v roce 20X1 povinnost prvního vykázání odložené daně v účetní závěrce z důvodu ověření účetní závěrky auditorem. K předešlému účetnímu období byly společností zjištěny veškeré tituly vedoucí ke vzniku odložené daně (Tabulka 19). Následně se společnost zaměřila na identifikaci všech přechodných rozdílů k rozvahovému dni běžného účetního období (Tabulka 20).

Tabulka 19: Zjištěné tituly společnosti X, s.r.o. k 1. 1. 20X1 (v celých Kč)

Položka v rozvaze (31.12.20X0)	Účetní hodnota		Daňová hodnota	Rozdíl OD	OD	Typ OD
Dlouhodobý majetek	25 000	>	20 000	+ 5 000	+ 1 000	ODZ
Zásoby	10 000	<	18 000	- 8 000	- 1 600	ODP
Pohledávky	42 000	<	44 000	- 2 000	- 400	ODP
Celkem	X		X	- 5 000	- 1 000	ODP

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Jana SKÁLOVÁ. *Daně v účetnictví ČR: příklady a testy pro výuku předmětu 1FU350*. 2016, upraveno

Tabulka 20: Zjištěné tituly společnosti X, s.r.o. k 31. 12. 20X1 (v celých Kč)

Položka v rozvaze (31.12.20X1)	Účetní hodnota		Daňová hodnota	Rozdíl OD	OD	Typ OD
Dlouhodobý majetek	20 000	>	13 000	+ 7 000	+ 1 400	ODZ
Rezervy na záruční opravy	6 000	<	0	- 6 000	- 1 200	ODP
Celkem	X		X	+ 1 000	+ 200	ODZ

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Jana SKÁLOVÁ. *Daně v účetnictví ČR: příklady a testy pro výuku předmětu IFU350*. 2016, upraveno

Řešení:

Z důvodů prvního vykázání odložené daně musí společnost zjistit její výši vztahující se jak k běžnému účetnímu období, tak i k těm předchozím. Jak je vidět z Tabulky 19, část za minulé účetní období představuje odloženou daňovou pohledávku ve výši 1 000 Kč. Následně společnost vypočítá část odložené daně týkající se běžného účetního období, která činí 200 Kč a představuje konečný stav odloženého daňového závazku. Jak se tyto události promítnou do účetnictví, znázorňuje následující tabulka.

Tabulka 21: Odložená daň promítnutá do účetnictví společnosti X, s.r.o. (v celých Kč)

Datum	Účetní případ	Kč	Účtový předpis	
1. 1. 20X1	Počáteční stav odložené daně	1 000	481	426
31. 12. 20X1	Změna stavu odložené daně	$1\,000 - 200 = 800$	592	481
31. 12. 20X1	Konečný stav odložené daně	200		481

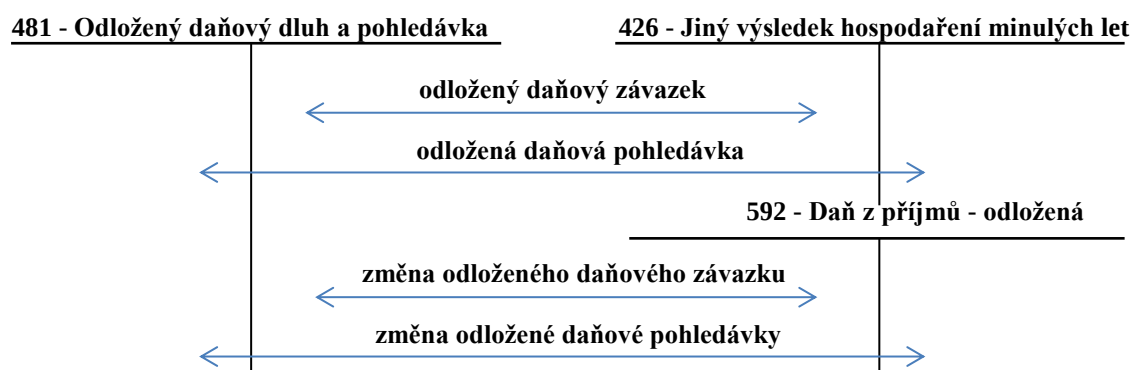
Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Jana SKÁLOVÁ. *Daně v účetnictví ČR: příklady a testy pro výuku předmětu IFU350*. 2016, upraveno

Prvotní zachycení odložené daně (konkrétně odložené daňové pohledávky) jako jiného výsledku hospodaření za minulé období ovlivní výši vlastního kapitálu společnosti a představuje tzv. počáteční stav odložené daně (1 000 Kč). Od tohoto stavu se odečte část vypočtená za běžné účetní období, která se promítne do výkazu zisku a ztráty (800 Kč) a získá se konečný zůstatek odložené daně daného období (200 Kč).

7.3 Výpočet a účtování v dalších letech

V prvním roce se částka odložené daně zaúčtovala ve výši konečného zůstatku účtu 481. V následujících letech se na tomto účtu účtuje pouze o zvýšení či snížení meziročně vypočtené odložené daně souvztažně se zápisem na účtu 592 [7]. Popsaný stav zaúčtovatelné výše odložené daně se vypočítá rozdílem mezi původní hodnotou a novým stavem konečné výše odložené daně (viz. vzorec č. 4). ČÚS č. 003 dále uvádí, že v případě změny metody (tj. i způsob počítání odložené daně) se rozdíly mezi počátečním a konečným stavem zaúčtují na účet 426. Zde se účtuje i odložená daň při přeměnách společností a při vkladech majetku.

Schéma 4: Účtování odložené daně



Zdroj: HINKE, Jana, Dana BÁRKOVÁ a Zdeněk HRUŠKA. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 2. 2016, upraveno

8 VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Každá účetní jednotka musí dle zákona o účetnictví sestavit k rozvahovému dni účetní závěrku, která může být sestavována v plném nebo zkráceném rozsahu. Účetní závěrce předchází účetní uzávěrka. Ta představuje veškeré práce vedoucí k uzavření účetních knih a následnému sestavení řádné účetní závěrky. Součástí těchto uzávěrkových prací je i provedení inventarizace majetku a závazků.

8.1 Inventarizace odložené daně

V rámci celkové inventarizace majetku a závazků dochází také k prověření zůstatku odložené daně z příjmů. Inventarizace se týká především ověření:

- výše a existence jednotlivých titulů, které vyvolaly vznik odložené daně a
- pravděpodobnosti dosažení zdanitelného zisku v případě vykázání odložené daňové pohledávky [10].

Existence a výše jednotlivých přechodných rozdílů se zjišťuje zejména proto, aby v případě jejich změny nebo dokonce zániku nezůstávala z jejich titulu na účtu 481 odložená daň [4]. Konkrétně se jedná o sledování těchto rozdílů:

- kontrola účetní a daňové zůstatkové hodnoty dlouhodobého majetku,
- opravné položky k zásobám, pohledávkám, případně k dalším aktivům,
- výši účetních rezerv,
- závazky a pohledávky z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení,
- závazky (případně úhrady) z titulu zdravotního a sociálního pojištění,
- výše daňové ztráty, kterou lze v budoucnu uplatnit a
- výše neuplatněných odpočtů, které lze v budoucnu uplatnit [15].

Dosažení dostatečné výše základu daně je předpoklad pro uplatnění (realizaci) odložené daňové pohledávky (části nebo celé). Nedosahuje-li zdanitelný zisk takové výše, musí se snížit účetní hodnota odložené daňové pohledávky do výše jejího pravděpodobného budoucího uplatnění [10].

8.2 Vykazování odložené daně

Účetní závěrka je důležitým dokumentem účetní jednotky. Zobrazují se zde informace dané společnosti ohledně její majetkové a finanční situace. Odložená daň se do účetní závěrky promítne z důvodu nezkreslení hospodářského výsledku vzniklého nesouladem daňového základu a výsledku hospodaření. Účetní závěrka může obsahovat až pět částí:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztrát,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích a
- přehled o změnách vlastního kapitálu [24].

Rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu tvoří účetní jednotky povinně. Pro povinné sestavení přehledů o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu jsou zákonem o účetnictví vymezeny konkrétní subjekty.

Dále se daná podkapitola zabývá účetními výkazy v plném rozsahu, do kterých se může odložená daň promítnout. Plný rozsah není zvolen náhodně, ale vychází z předpokladu, že o odložené dani účtují účetní jednotky sestavující závěrku právě v plném rozsahu.

8.2.1 Rozvaha

Odložená daň je promítnuta v rozvaze jako položka odložené daňové pohledávky či odloženého daňového závazku nebo také jako položka jiného výsledku hospodaření. Výši odložené daně pro vykázání v rozvaze zjistíme z jejího konečného zůstatku na účtu 481, kde dochází k vzájemnému zúčtování odloženého daňového závazku a pohledávky [17].

Tabulka 22: *Vykázání odložené daňové pohledávky v rozvaze*

označ a	AKTIVA B	řád c	Běžné účetní období			Minulé úč. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
C. II	Pohledávky (ř. 47 + 57)	046				
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047				
1.1	Pohledávky z obchodních	048				
1.2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049				
1.3	Pohledávky - podstatný vliv	050				
1.4.	Odložená daňová pohledávka	051				
1.5.	Pohledávky ostatní	052				

Zdroj: vlastní zpracování

Odložená daňová pohledávka se nachází mezi dlouhodobými pohledávkami v aktivech na řádce 051 pod označením **C. II. 1.4.** Odložený daňový závazek se vyskytuje v pasivech pod dlouhodobými závazky na řádce 118 s označením **C. I. 8.** V pasivech se dále vykazuje část odložené daně zjištěné za minulé období při jejím prvním vykázání, a to na řádce 098 s označením **A. IV. 3.**

Tabulka 23: Vykázání odloženého daňového závazku v rozvaze

označ a	PASIVA B	Řád c	Běžné účetní období			Minulé úč. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (ř. 96 až 98)	095				
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	096				
2	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	097				
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)					
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107				
C. I	Dlouhodobé závazky	108				
C. I. 1	Vydané dluhopisy	109				
2	Závazky k úvěrovým institucím	112				
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	113				
4	Závazky z obchodních vztahů	114				
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	115				
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116				
7	Závazky - podstatný vliv	117				
8	Odložený daňový závazek	118				
9	Závazky - ostatní	119				

Zdroj: vlastní zpracování

8.2.2 Výkaz zisku a ztrát

Do konce roku 2015 se odložená daň (stejně tak daň splatná) dělila na běžnou a mimořádnou činnost. V současné době se odložená daň ve výkazu zisku a ztrát vykazuje jako součást daně z příjmů na řádku 52, pod označením **L. 2**, a to pouze část vztahující se k běžnému období (viz 1. rok účtování o odložené dani).

Tabulka 24: *Vykázání odložené daně ve výkazu zisku a ztráty*

Označení a	TEXT B	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	50		
1	Daň z příjmů splatná	51		
2	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		

Zdroj: vlastní zpracování

8.2.3 Příloha

Příloha účetní závěrky slouží k podrobnějším informacím vztahujících se k výkazům obsaženým v účetní závěrce. Vzhledem ke složitému stanovení výše odložené daně je způsob jejího výpočtu v příloze okomentován.

Uvádí se zde rozpis jednotlivých titulů, ze kterých vzniká odložená daňová pohledávka nebo závazek [10]. Dále se uvádí použitá sazba daně z příjmu a zvolená metoda výpočtu odložené daně [7], a to i v případě, že vznikla odložená daňová pohledávka, o které se ze zásady opatrnosti neúčtuje. Vykazuje-li účetní jednotka odloženou daň ve vlastním kapitálu (první rok vykázání či změna metody), uvede se do přílohy i tato informace [4]. Rozhodne-li se účetní jednotka neúčtovat o odložené daňové pohledávce, stále je povinna popsat způsob jejího výpočtu a zdůvodnit příčiny nevykázání [2].

8.2.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu představuje souhrn pohybů jednotlivých položek týkající se vlastního kapitálu společnosti. Dle zákona o účetnictví je sestavován pouze středními a velkými účetními jednotkami. Jednotlivé pohyby mohou představovat transakce týkající se vlastníků (např. zvýšení/snížení základního kapitálu, rozdělení zisku, atd.) a transakce týkající se ostatních operací (např. změny účetních metod, opravy významných účetních chyb, atd.) [25]. Účtuje-li společnost o odložené dani prvním rokem, zahrne tuto účetní operaci právě do přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Závazná struktura výkazu není doposud žádným účetním předpisem blíže upravena. Z tohoto důvodu vydala Národní účetní rada interpretaci *I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu*. Na řádcích se objevují transakce měnící výši či strukturu vlastního kapitálu. V sloupcích jsou uvedeny jednotlivé složky vlastního kapitálu členěné stejně jako v rozvaze [26]. Následující tabulka představuje (na základě informací uvedených v interpretaci I-32) jednu z možností, jak může vypadat přehled o změnách kapitálu.

Tabulka 25: Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu					
	Základní kapitál	Ážio a kapitálové fondy	Fondy ze zisku	Kumulovaný výsledek hospodaření	Suma
Počáteční stav (1.1.20X1)					
Oprava účetních chyb minulých období a změny metod					
Upravený stav (1.1.20X1)					
Změny základního kapitálu					
Zálohy na výplatu podílů					
Výplata dividend/ podílů na zisku					
Převod výsledku hospodaření sledovaného období					
Příděly ze zisku do fondů					
Stav (31.12.20X1)					
Změny základního kapitálu					
Odložená daň (1. vykázání)					
Další výše uvedené položky					
Stav (31.12.20X2)					

Pozn.: Kumulovaný výsledek hospodaření obsahuje výsledek hospodaření minulého i běžného účetního období

Zdroj: *Přehled o změnách vlastního kapitálu* [online]. 11.01.2017 [cit. 2018-05-01]. Dostupné z: <https://www.febmat.com/clanek-prehled-o-zmenach-vlastniho-kapitalu/>

V případě prvního vykázání odložené daně se výše části vztahující k předchozím účetním období promítne do sloupce kumulovaný výsledek hospodaření (kam se řadí m. j. i jiný výsledek hospodaření minulých let) a do řádku odložená daň (1. vykázání).

9 VÝPOČET A VYKÁZÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ VE SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.

Následující podkapitoly se budou zabývat výpočtem odložené daně společnosti XY, s.r.o. (dále jen společnost) za rok 2016. Společnost si z důvodů anonymity nepřála být jmenována. Veškeré číselné údaje a informace použité v této kapitole jsou čerpány z individuální účetní závěrky společnosti za rok 2016 zveřejněné ve Sbírce listin a dále z interních materiálů poskytnutých ekonomickým oddělením společnosti.

9.1 Základní údaje o společnosti

Společnost byla založena roku 1991. Od té doby prošla několikanásobnou změnou vedení a tím způsobenou změnou předmětu podnikání. Hlavní činností je od roku 2011 montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení. Společnost tvoří spolu s dalšími dvěma spřízněnými společnostmi konsolidační celek, což je hlavním důvodem pro výpočet a vykázání odložené daně z příjmů v individuální účetní závěrce společnosti. V souvislosti s novelou zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky spadá společnost od 1. ledna 2016 do kategorie středních účetních jednotek, která má dle zákona o účetnictví povinnost auditu. I z tohoto důvodu musí společnost dle Českého účetního standardu č. 003 - *Odložená daň* vykazovat odloženou daň. Účetním obdobím této účetní jednotky je kalendářní rok. Výkazy jsou sestavovány v souladu s platnou českou legislativou.

9.2 Výpočet odložené daně

Odložená daňová povinnost dle přílohy společnosti *„odráží daňový dopad přechodných rozdílů mezi zůstatkovými hodnotami aktiv a pasiv z hlediska účetnictví a stanovení základu daně z příjmů s přihlédnutím k období realizace“*. Výpočet odložené daně v roce 2016 tedy vychází ze závazkové metody rozvahového přístupu. Aplikovaná sazba daně z příjmů pro následující zdaňovací období (2017) je ve výši 19 %. Účetní závěrka k 31. 12. 2016 byla sestavena za předpokladu nepřetržitého trvání společnosti. Dále společnost očekávala v budoucím období dosažení dostatečné výše základu daně, který by byl schopný pokrýt případnou odloženou daňovou pohledávku.

Z přílohy a také interních materiálů lze vyčíst, že společnost vykazovala v roce 2016 nejen přechodné rozdíly z titulu odlišných účetních a daňových zůstatkových cen dlouhodobého majetku, ale i opravných položek k pohledávkám a tvorby rezervy na záruční opravy.

Odložená daň z titulu rozdílné účetní a daňové hodnoty dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (dále DHM a DNM) oceňuje společnost v pořizovacích cenách, které obsahují jak cenu pořízení, tak náklady s pořízením související (doprava, clo, atd.). DHM vytvořený vlastní činností je oceňován vlastními náklady, které zahrnují náklady přímé (materiálové a mzdové náklady) a nepřímé (výrobní režie). Společnost taktéž vykazuje drobný dlouhodobý majetek, který v době pořízení

odepisuje v celé výši přímo do spotřeby (nákladů). Tyto účetní náklady jsou zároveň daňově uznatelné. Hranice vstupní ceny pro určení drobného hmotného majetku je do 40 000 Kč, u drobného nehmotného majetku je hranice do 60 000 Kč.

Dlouhodobý nehmotný majetek, jehož vstupní cena přesahuje 60 000 Kč, je odepisován postupně do nákladů pomocí účetních odpisů. Ty jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti konkrétního majetku. Předpokládaná doba životnosti je u softwaru stanovena na 3 roky, zatímco u ocenitelných práv dle smluv pořízení.

Dlouhodobý hmotný majetek, jehož vstupní cena překračuje hranici 40 000 Kč je taktéž účetně odepisován postupně do nákladů na základě pořizovacích cen a předpokládané doby životnosti, která je stanovena tímto počtem let:

- výpočetní technika - 4 roky,
- stroje, přístroje a zařízení - 6 let,
- obytné kontejnery - 12 let a
- budovy - 30 let.

Pro výpočet účetních odpisů stanovila společnost ve své vnitropodnikové směrnici rovnoměrný způsob odepisování. Vedle účetních odpisů, odepisuje majetek v souladu se zákonem o daních z příjmů také daňově. Společnost si pro tyto potřeby stanovila zrychlený způsob odepisování.

Výši daňově uznatelných odpisů lze získat z *Příznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016*, konkrétně ze sekce *B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku*. V této sekci jsou uvedeny jak daňové odpisy dlouhodobého majetku zařazeného do jednotlivých odpisových skupin, tak odpisy drobného majetku, které jsou dle zákona o daních z příjmů taktéž považovány za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jednotlivé výše jsou vykázány v následující tabulce.

Tabulka 26: *Výše daňových odpisů společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)*

Název položky	Výše daňových odpisů
Odpisy DHM a DNM - odpisová skupina 1	1 318
Odpisy DHM a DNM - odpisová skupina 2	462
Odpisy DHM a DNM - odpisová skupina 3	35
Odpisy DHM - odpisová skupina 4	129
Odpisy DHM - odpisová skupina 5	436
Drobný DHM a DNM	2 119
Celkem daňové odpisy	4 499

Zdroj: vlastní zpracování dle Příznání k dani z příjmů právnických osob společnosti za rok 2016

Skutečnou hodnotu účetních odpisů je možné vyčíst z výkazu zisku a ztrát za rok 2016 na řádku č. 16 *Úpravy hodnot DNM a DHM - trvalé*, která dosahuje výše 4 897 tis. Kč. Suma účetních odpisů uvedená ve výkazu zisku a ztrát však neodpovídá celkové částce účetních odpisů vykazované v příloze účetní závěrky. To z důvodu, že v příloze jsou u jednotlivých druhů majetku obsaženy obecnější číselné údaje účetních odpisů. Konkrétní výše zmíněných odpisů je znázorněna v Tabulce 27.

Tabulka 27: *Výše účetních odpisů společnosti XY, s.r.o. v příloze účetní závěrky (v tis. Kč)*

Název položky	Výše účetních odpisů
Dlouhodobý nehmotný majetek	
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	192
Software	1 160
Ostatní ocenitelná práva	20
Dlouhodobý hmotný majetek	
Stavby	517
Hmotné movité věci a jejich soubory	3 296
Celkem účetní odpisy (příloha)	5 185

Zdroj: vlastní zpracování dle přílohy účetní závěrky společnosti za rok 2016

Z tabulky výše je zřejmé, že údaje vykázané v příloze účetní závěrky skutečně neodpovídají výši účetních odpisů uvedených ve výkazu zisku a ztráty (4 897 tis. Kč). Tato nesrovnalost vzniká z důvodu, že příloha poskytuje podrobnější informace o rozvaze ohledně pořízení, vyřazení a prodeji majetku. To znamená, že jsou v příloze vykazovány odpisy včetně zůstatkových cen vyřazeného majetku. Ve výkazu zisku a ztrát je promítnut pouze obrát nákladového účtu 551 - *Odpisy DNM a DHM*.

Odečte-li se z hodnoty účetních odpisů uvedené v příloze (5 185 tis. Kč) zůstatkové ceny dlouhodobého majetku z titulu prodeje či vzniklé škody, získá se částka „skutečných“ účetních odpisů uvedených ve výkazu zisku a ztráty (4 897 tis. Kč). Dle interních materiálů společnosti se jedná o zůstatkové ceny ve výši 263 tis. Kč a 25 tis. Kč. Konkrétní výpočet je znázorněn Tabulkou 28.

Tabulka 28: *Výpočet účetních odpisů z přílohy účetní závěrky společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)*

Celkem účetní odpisy (příloha)	5 185
Zůstatkové ceny prodaného majetku	- 263
Zůstatkové ceny vyřazeného majetku z důvodů škod	- 25
Celkem účetní odpisy (výsledovka)	4 897

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů z interních materiálů společnosti za rok 2016

Po zjištění konkrétní výše účetních a daňových odpisů přijde na řadu výpočet zůstatkových cen dlouhodobého majetku k rozvahovému dni v roce 2016, který je zobrazen v Tabulce 29. Výše zůstatkových cen majetku k 31. 12. 2015 je převzata z údajů společnosti použitých při výpočtu odložené daně téhož roku.

Tabulka 29: *Výpočet zůstatkových cen dlouhodobého majetku společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)*

Zůstatkové ceny dlouhodobého majetku		
	Účetní	daňové
Zůstatková cena (k 31. 12. 2015)	13 583	10 601
Odpisy za rok 2016	- 4 897	- 4 499
Zůstatková cena (k 31. 12. 2016)	8 686	6 102

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů z interních materiálů společnosti za rok 2016

Z tabulky je patrné, že účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku je o 2 584 tis. Kč vyšší než daňová zůstatková cena. Vzniklý odčitatelný přechodný rozdíl následně vyústí v odložený daňový závazek.

Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám z obchodních vztahů

Pohledávky jsou v době jejich vzniku oceňovány jmenovitou hodnotou. U nesplacených a zároveň pochybných pohledávek snižuje společnost výši jejich ocenění v účetnictví pomocí účetních opravných položek, a to na základě individuálního posouzení jednotlivých odběratelů a stáří pohledávek. Část těchto opravných položek je tvořena zákonnými opravnými položkami, které jsou považovány za daňově uznatelné. Tvorba opravných položek je vykázána v následující tabulce.

Tabulka 30: *Opravné položky k pohledávkám společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)*

OP k pohledávkám	Počáteční stav 1. 1. 2016	Netto změna	Konečný stav 31. 12. 2016
Zákonné	3 107	21 136	24 243
Ostatní	5 313	251	5 564
Celkem	8 420	21 387	29 807

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů převzatých z přílohy účetní závěrky společnosti za rok 2016

Celková výše účetních opravných položek činí 29 807 tis. Kč, zatímco zákonná (daňová) opravná položka jen 24 243 tis. Kč. Zde je patrný odčitatelný přechodný rozdíl, který vyústí v odloženou daňovou pohledávku.

Odložená daň z titulu tvorby účetních rezerv

Společnost tvořila v roce 2016 pouze dvě rezervy. Jednu na záruční opravy svých výrobků, montáží, atd., u kterých předpokládala, že byly tvořeny na budoucí daňově uznatelné náklady a druhou tvořila na ostatní účely. U těch se předpokládala v budoucnu jejich daňová neuznatelnost. V následující tabulce jsou vyčísleny jednotlivé druhy tvořených rezerv v roce 2016.

Tabulka 31: *Rezervy společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)*

Tvorba rezerv	Počáteční stav 1. 1. 2016	Netto změna	Konečný stav 31. 12. 2016
Na záruční opravy (účetní rezerva)	1 529	- 485	1 044
Ostatní	0	2 000	2 000
Celkem	1 529	1 515	3 044

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů převzatých z přílohy účetní závěrky společnosti za rok 2016

V roce 2016 došlo k čerpání účetní rezervy na záruční opravy ve výši 485 tis. Kč. Celková výše k rozvahovému dni tedy činila 1 044 tis. Kč. V tomto roce společnost nevykazovala žádné zákonné rezervy, a proto se celá účetní hodnota rezervy stává odpočitatelným přechodným rozdílem, který se přemění na odloženou daňovou pohledávku.

Veškeré přechodné rozdíly plynoucí z rozdílů účetních a daňových hodnot rozvahových položek jsou již identifikovány a lze přikročit k samotnému výpočtu odložené daně. Ten je znázorněn Tabulkou 32.

Tabulka 32: *Výpočet odložené daně společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)*

Položky	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Přechodný rozdíl	Odložená daň (19 %)²
Odpisy dlouhodobého majetku	4 897	4 499	398	- 76
Opravné položky k pohledávkám	29 807	24 244	- 5 563	+ 1 057
Rezerva na záruční opravy	1 044	0	- 1 044	+ 198
Celkem	X	X	- 6 209	+ 1 179

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti za rok 2016

Částka 1 179 tis. Kč představuje odloženou daňovou pohledávku, a to pouze její konečný zůstatek, který se promítne do konečné rozvahy roku 2016. Pro zaúčtování konkrétní výše odloženého daňového závazku či pohledávky potřebujeme znát hodnotu počátečního stavu

² (-) odložený daňový závazek, (+) odložená daňová pohledávka

účtu 481 - *Odložený daňový závazek a pohledávka* v roce 2016. Tento stav zjistíme z konečné rozvahy za rok 2016 ve sloupci „minulé účetní období“. Výpočet konkrétní částky odložené daně a účtový předpis znázorňující její zaúčtování je zobrazen v tabulce níže.

Tabulka 33: *Výpočet zaúčtovatelné výše odložené daně společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)*

Položky	Účetní hodnota	Vliv na odloženou daň	Účtový předpis
PS odložené daně	741	Odložená daňová pohledávka	481/701
KS odložené daně	1 179	Odložená daňová pohledávka	702/481
Výpočet zaúčtovatelné +částky odložené daně	$1\,179 - 741 = 438$	Odložená daňová pohledávka	481/592

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti za rok 2016

Jak je z výše uvedené tabulky zřejmé, společnost zjišťuje odloženou daň v roce 2016 na základě rozvahového přístupu (opravné položky k pohledávkám a rezerva na záruční opravy) a zároveň výsledkovým přístupem (odpisy dlouhodobého majetku). Z teoretické části mé bakalářské práce je však patrné, že české předpisy shledávají pro výpočet odložené daně rozvahový přístup jako jediný správný. Proto se domnívám, že konečný stav odložené daně ve výši 1 179 tis. Kč je vypočten v daném roce chybně. A to pomímám skutečnost, že by při zjišťování odložené daně z přechodného rozdílu odpisů měla být zaznamenána odložená daňová pohledávka místo odloženého daňového závazku (viz. Tabulka 32)

V případě rozvahového přístupu se o odložené dani účtuje jako o změně stavu mezi vypočtenou částkou a dosavadním zůstatkem odložené daně. U výsledkového přístupu se odložená daň účtuje rovnou ve výši vypočtené částky. V tomto případě společnost směšuje dva přístupy dohromady. Odložená daň zjištěná z přechodného rozdílu účetních a daňových odpisů je tak zahrnuta do konečného stavu, ze kterého se dále vypočítá změna stavu. Z tohoto důvodu by se měla odložená daň z titulu dlouhodobého majetku počítat z jejich zůstatkových cen (rozvahový přístup).

Výpočet zaúčtovatelné částky odložené daně z (dle mého názoru) chybně vypočteného základu znázorňuje Tabulka 33. Z rozdílu počátečního a konečného zůstatku účtu 481 firma vypočetla odloženou daňovou pohledávku v celkové výši 438 tis. Kč.

Společnost předpokládá v následujícím účetním období dosažení dostatečného základu daně pro uplatnění odložené daňové pohledávky. A proto společnost účtuje a vykazuje v roce 2016 odloženou daňovou pohledávku. V rozvaze je odložená daňová pohledávka vykazována v částce 1 179 tis. Kč. Ve výkazu zisku a ztráty je odložená daň uvedena ve výši rozdílu 438 tis. Kč.

Pokud by společnost identifikovala veškeré přechodné rozdíly dle závazkové metody rozvahového přístupu, vypadal by výpočet konečného stavu odložené daně způsobem znázorněným v tabulce níže.

Tabulka 34: Výpočet odložené daně společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)

Položky	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Přechodný rozdíl	Odložená daň (19 %)
ZC dlouhodobého majetku	8 686	6 102	2 584	- 491
Opravné položky k pohledávkám	29 807	24 244	- 5 563	+ 1 057
Rezerva na záruční opravy	1 044	0	- 1 044	+ 198
Celkem	X	X	- 6 209	+ 764

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti za rok 2016

Tabulka 35: Výpočet zaúčtovatelné výše odložené daně společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)

Položky	Účetní hodnota	Vliv na odloženou daň	Účtový předpis
PS odložené daně	741	Odložená daňová pohledávka	481/701
KS odložené daně	764	Odložená daňová pohledávka	702/481
Výpočet zaúčtovatelné částky odložené daně	$764 - 741 = 23$	Odložená daňová pohledávka	481/592

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti za rok 2016

Schéma 5: Zaúčtování výše odložené daně společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)

481 - Odložený daňový závazek a pohledávka		592 - Daň z příjmů odložená	
PS	741	1) 23	
1)	23		Obrat 23
KS	764		

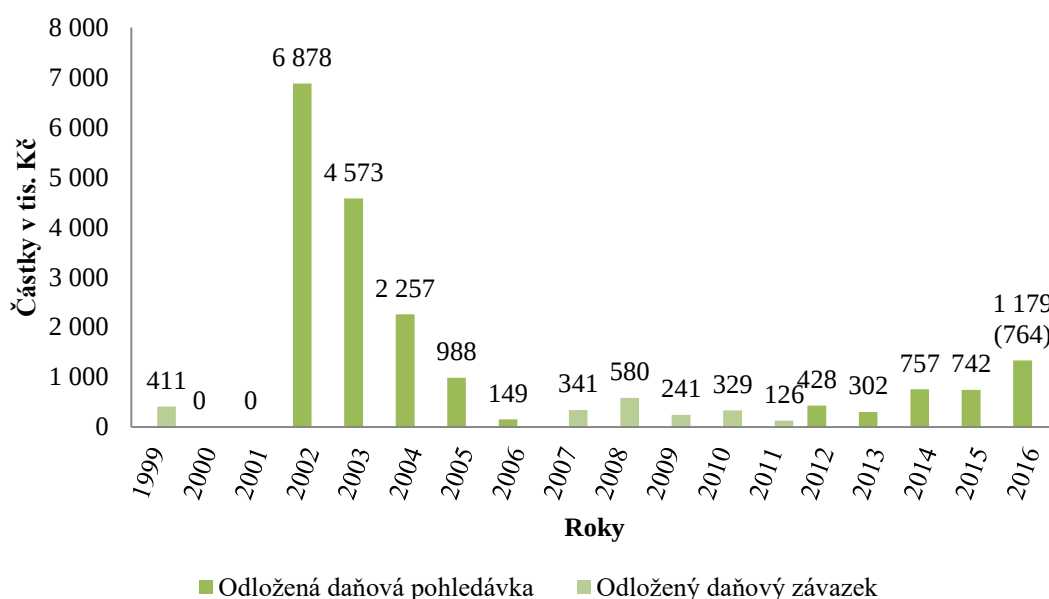
Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výše uvedených Tabulek 34, 35 a Schématu 5 je patrné, že společnost by v roce 2016 měla zaúčtovat na stranu „má dáti“ účtu 481 odloženou daňovou pohledávku ve výši 23 tis. Kč. Spolu s počátečním stavem 741 tis. Kč tvoří konečný zůstatek odložené daňové pohledávky 764 tis. Kč, který by byl zároveň uveden na řádku 051 mezi dlouhodobými pohledávkami v rozvaze. Obrat účtu 592 (změna stavu účtu 481) by byl zobrazen ve výkazu zisku a ztráty na řádku 52 pod daní z příjmů.

9.3 Vývoj odložené daně

V této podkapitole je graficky znázorněn vývoj odložené daně mnou vybrané společnosti XY, s.r.o. za posledních osmnáct let. Společnost vykazuje odloženou daň již od roku 1993, kdy byla poprvé v české účetní legislativě zaznamenána problematika odložené daně z příjmů. Tehdy vykazovala odloženou daň pouze velmi úzká skupina podniků. Společnost XY, s.r.o., jejíž odloženou daň v této kapitole popisují, se do této skupiny řadila jako podnik s rozhodujícím vlivem. To znamená, že mateřská společnost vlastnila více než 50% podíl na základním kapitálu této společnosti.

Graf 1: Konečný zůstatek účtu 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka (v tis. Kč)



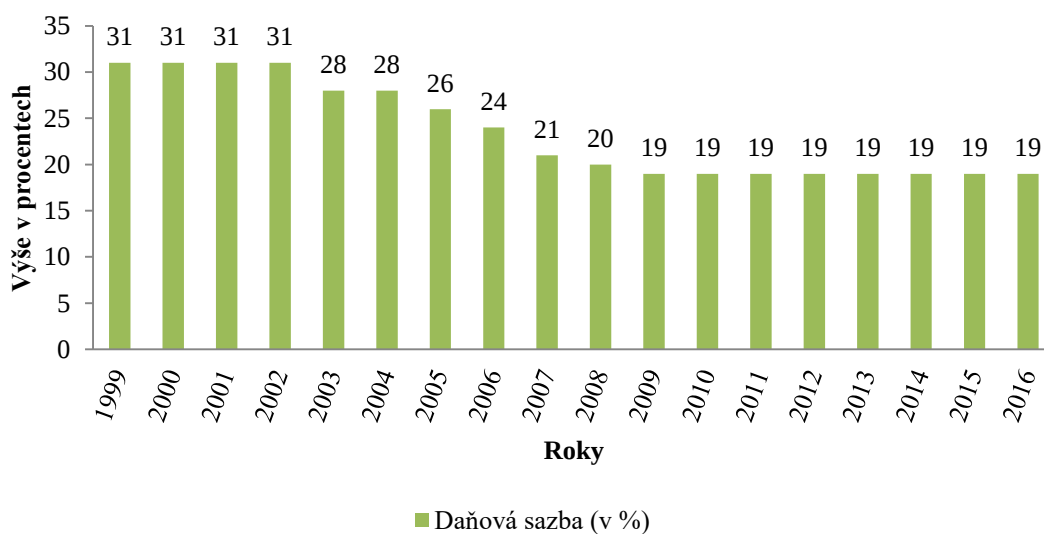
Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z účetních závěrek společnosti ve Sbírce listin

Z grafu je zřejmé, že konečné stavy odložené daně vykázané v rozvaze během 18 let značně kolísají. V roce 1999 činil odložený daňový závazek částku 411 tis. Kč. Tehdy se zjišťovaly rozdíly pouze mezi účetními a daňovými odpisy. Přestože byla v letech 2000 a 2001 odložená daňová pohledávka vypočítána, není její výše vykazována z důvodu pochybnosti o jejím možném daňovém uplatnění v následujících účetních obdobích.

Od roku 2002, kdy se při výpočtu odložené daně vycházelo z většiny přechodných rozdílů, vykazovala společnost doposud nejvyšší částku odložené daňové pohledávky. Mimo rozdílu mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami, evidovala účetní jednotka přechodné rozdíly z nezaplacených úroků, opravných položek nedokončené výroby, pohledávek a zásob, účetních rezerv a daňové ztráty. Do roku 2006 docházelo k postupnému snižování jednotlivých odpočitatelných přechodných rozdílů, které mají za následek snižování konečné výše odložené daňové pohledávky.

V roce 2007 se přehoupla výše zdanitelného přechodného rozdílu přes odpočitatelné přechodné rozdíly a vznikl tak po několika letech opět odložený daňový závazek, který společnost vykazovala až do roku 2011. V letech 2012 až 2015 byly zjišťovány přechodné rozdíly jen z titulů odlišných zůstatkových cen majetku, opravných položek k pohledávkám a zásobám a tvorby účetních rezerv na záruční opravy. Situace v roce 2016 je popsána v předchozí podkapitole. Na základě dlouhodobého sledování vykazované hodnoty odložené daně může společnost očekávat v následujícím roce 2017 opět konečný zůstatek v podobě odložené daňové pohledávky.

Graf 2: *Vývoj sazby daně z příjmů použité při výpočtu odložené daně*



Zdroj: vlastní zpracování dle údajů převzatých z účetních závěrek společnosti ve Sbírce listin

V Grafu 2 je pak znázorněn vývoj daňových sazeb použitých při výpočtu odložené daně. V roce 1999 počítala společnost odloženou daň pomocí daňové sazby ve výši 31 %. Od té doby prošla sazba značným vývojem, ve kterém se její výše několikrát snížila. Ustálila se až v roce 2009 na 19 %. Takový vývoj použitých daňových sazeb má taktéž nemalý význam ohledně kolísání vykazované odložené daně.

Společnost XY, s.r.o. vykazuje a vypočítává odloženou daň celé roky dle platné české legislativy. V roce 2016 společnost začala vykazovat přechodné rozdíly z daňových odpisů majetku místo zůstatkových cen dlouhodobého majetku. Společnost mi dále neposkytla dostačující materiály pro objasnění této zásadní změny, proto se domnívám, že v roce 2016 je konečná výše odložené daně vypočtena chybně. Pomine-li se „nesprávně“ vypočtený konečný zůstatek odložené daně za rok 2016, společnost XY, s. r. o. vykazuje odloženou daň v účetní závěrce správně. Konečný stav odložené daňové pohledávky je v rozvaze uveden mezi dlouhodobými pohledávkami. Do výkazu zisku a ztrát zahrnuje společnost taktéž správně částku odložené daně ve výši obratu účtu 592. V příloze účetní závěrky společnosti je řádně popsána zvolená metoda výpočtu odložené daně, dále jsou uvedeny veškeré identifikované tituly vedoucí k jejímu vzniku a nakonec je zmíněna konkrétní výše použité sazby daně z příjmů v daném roce.

ZÁVĚR

Odložená daň z příjmů je považována za poměrně komplikovanou oblast účetnictví. Výpočet odložené daně je založen na znalostech nejen účetních, ale i daňových. Mezi hrubým výsledkem hospodaření a základem daně vznikají kvůli odlišnému pojetí účetních a daňových předpisů rozdíly, které zkreslují čistý výsledek hospodaření běžného účetního období. Při propočtu splatné daně z příjmů se vychází ze základu daně, který představuje hrubý výsledek hospodaření daného roku upravený podle daňových pravidel. To má za následek, že náklad splatné daně je zařazen do „špatného období“, čímž dochází ke zmíněnému zkreslení hospodářského výsledku vykázaného v účetní závěrce společnosti. Odložená daň z příjmů je proto zjišťována za účelem eliminace rozdílů mezi výsledkem hospodaření a základem daně, čímž přispěje k věrnosti účetní závěrky.

V bakalářské práci byly vytyčeny dva hlavní cíle. Prvním z nich byl „celistvý výklad“ pojmu odložená daň z příjmů a jejího výpočtu z teoretického i praktického pohledu. Druhým cílem bylo uvedení jednotlivých kroků vedoucích ke stanovení celkové výše a typu vzniklé odložené daně dané společnosti za rok 2016 a následně prokázat její správné vykázaní v účetní závěrce.

Práce je členěna celkem do devíti kapitol. Za účelem obecného vstupu do dané problematiky jsem se v první kapitole krátce zabývala tématem daně z příjmů. Zde jsem charakterizovala pojetí splatné a odložené daně z příjmů včetně příkladu, který znázorňuje důležitost výpočtu odložené daně. Odloženou daň vykazují veškeré auditované společnosti, akciové společnosti a účetní jednotky tvořící konsolidační celek. Výsledkem jejího konečného zůstatku může být odložený daňový závazek či odložená daňová pohledávka.

Druhá kapitola obsahuje zjištěné poznatky z hlediska historického vývoje odložené daně v českých účetních předpisech rozdělených do jednotlivých etap. Výčet současné platné legislativy upravující v České republice odloženou daň je současně s jejím stručným popisem uveden ve třetí kapitole. Při určování výše odložené daně se vychází především z platných českých předpisů (zákon o účetnictví, vyhláška, české účetní standardy) a dále z interpretací Národní účetní rady.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na příčiny vzniku rozdílů mezi výsledkem hospodaření a základem daně, které mohou nebo nemusí vyústit v odloženou daň. V této kapitole se zabývám především jejich porovnáním a vysvětlením důležitosti při určování výše odložené daně. V dnešní době se při propočtu odložené daně vychází ze všech přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a závazků. Ty se dále dělí na rozdíly zdanitelné a odčitatelné. Zdanitelné rozdíly představují v budoucnosti navýšení daňového základu a tím zvýšení daňové povinnosti, což vede k odloženému daňovému závazku. Odčitatelné přechodné rozdíly, vedoucí k odložené daňové pohledávce, naopak v budoucnu sníží celkovou daňovou povinnost.

Charakteristika tří metod využívaných při výpočtu odložené daňové pohledávky nebo závazku jsou součástí páté kapitoly. Koncept způsobu zjištění odložené daně spočívá v současnosti v závazkové metodě rozvahového přístupu. To znamená, že se vychází z rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou rozvahových položek. Konečný zůstatek odložené daně se vypočte pomocí sazby daně z příjmů platné v období, ve kterém se přechodné rozdíly zohlední ve výpočtu daňového základu.

Téma šesté kapitoly úzce souvisí s přechodnými rozdíly a navazuje tak na čtvrtou kapitolu. Jedná se o nejčastější tituly vedoucí ke vzniku odložené daně společností, které jsou zde detailně popsány. Na takto charakterizované tituly navazují názorné příklady, jejichž účelem je snadnější pochopení dané problematiky. Důležitost této kapitoly spočívá ve správné identifikaci všech titulů (přechodných rozdílů), z jejichž celkového součtu se vypočte konečná výše odložené daně. Nejčastějším titulem vedoucím ke vzniku odložené daně je v českých účetních jednotkách rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou zůstatkových cen dlouhodobého majetku.

Samotný výpočet odložené daně je uveden v kapitole číslo sedm. Zde se věnuji jejímu konkrétnímu propočtu a účtování v jednotlivých letech. Rozlišuje se výpočet odložené daně v prvním roce (vztahuje k předcházejícím účetním období) od výpočtu v následujících letech (vztahuje se k běžnému účetnímu období). Komplikovanost ve vykazování částky v příštích letech spočívá v tom, že se od konečného stavu odložené daně zjištěného pomocí platné daňové sazby v následujícím období odečte počáteční konečný zůstatek odložené daně za předcházející období a zjistí se tak zaúčtovatelná částka v jednotlivých letech. Osmá kapitola dále řeší problematiku vykazování odložené daně v účetních výkazech s názornou ukázkou vybraných částí těchto výkazů.

V poslední deváté kapitole je uveden můj vlastní přínos práce. Zmíněná část je věnována identifikaci všech přechodných rozdílů plynoucích konkrétní české společnosti. Dále se zabývá výpočtem konečného stavu odložené daně, ze kterého se následně zjistí zaúčtovatelná částka odložené daně. Zároveň jsem zde zhodnotila, zda daná společnost počítá odloženou daň v souladu s českou legislativou. Následně je provedena analýza typu vykazované odložené daně v účetní závěrce společnosti po dobu osmnácti let. V závěru kapitoly je vymezen prostor pro celkové zhodnocení výpočtu a vykazování odložené daně provedené danou společností v účetní závěrce.

Problematika odložené daně z příjmů je velice specifickou účetní kategorií, která je náročná především z hlediska dobré znalosti daňových zákonů. Výpočet odložené daně vyžaduje individuální přístup každé společnosti, jelikož každá účetní jednotka vykazuje rozdílné přechodné rozdíly vedoucí k jejímu výpočtu. V bakalářské práci jsem se proto pokusila o detailnější charakteristiku této oblasti, kterou jsem doplnila o názorné příklady pro snadnější pochopení daných situací. Zjištěné poznatky z „teoretické části“ jsem dále analyzovala na konkrétní české společnosti, abych ověřila správnost jejího vykazování v účetní závěrce společnosti. Tímto bych v závěru uvedla, že cíle mé bakalářské práce byly splněny.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] VANČUROVÁ, Pavlína. *Odložená daň – kdy ji budete platit?* [online]. 4. 6. 2013 [cit. 2018-05-07]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Ucetnictvi-a-danova-evidence/odlozena-dan-kdy-ji-budete-platit.html>
- [2] VANČUROVÁ, Pavlína. *Odložená daň v praxi. Účetnictví v praxi 2013/5* [online]. Wolters Kluwer (ČR), 2013, 30. 4. 2013 [cit. 2018-05-07]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d41725v52681-odlozena-dan-v-praxi/>
- [3] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*. In: Česká republika, 1991. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- [4] MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. *Účetnictví a daně* (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.
- [5] BRYCHTA, Ivan a kol. *Účetnictví podnikatelů: 2016*. 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. xiv, 530 stran. Meritum. ISBN 978-80-7552-050-0.
- [6] RAUŠ, Jiří. *Odložená daň - vývoj vykazování v ČR* [online]. 2009 [cit. 2018-02-24]. Dostupné z: <http://kuaa.sk/uploads/Odlo%C5%BEen%C3%A1%20da%C5%88%20%E2%8093%20v%C3%BDvoj%20vykazov%C3%A1n%C3%AD%20v%20C4%8CR.pdf>
- [7] JANOUSHKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada, 2007. *Účetnictví a daně* (Grada). ISBN 978-80-247-1852-1.
- [8] SKÁLOVÁ, Jana. *Odložená daň při přeměnách. Český finanční a účetní časopis* [online]. 2012, 7(3) [cit. 2018-02-24]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=319.pdf>
- [9] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Odložená daň - výmysl teoretiků účetnictví, nebo položka praktického významu? Daňový expert*. 2015, (4), 7-14.
- [10] MACHALA, Otakar. *Odložená daň z příjmů 2002: metodika, postupy výpočtu a účtování v rámci současných předpisů a ve vztahu na Mezinárodní účetní standardy*. Praha: Balance, 2002. Svaz účetních. ISBN 80-863-7120-4.
- [11] RANDÁKOVÁ, Monika. *Odložená daň z příjmů v České republice. Český a finanční účetní časopis* [online]. 2007, 2(4) [cit. 2018-02-24]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=246.pdf>

- [12] *Stanovy Národní účetní rady* [online]. Praha, 1999 [cit. 2018-02-24]. Dostupné z: <http://nur.cz/o-nas/stanovy-nur/>
- [13] CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. Olomouc: ANAG, 2016. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7554-001-0.
- [14] HORAD, Daniel. Odložená daň (od úplného začátku). *Účetnictví v praxi*. 2014, (10), 20-29.
- [15] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Odložená daň*. 4. přednáška kurzu 1FU350 Daně v účetnictví ČR. Katedra finančního účetnictví a auditingu, 2016.
- [16] *International Accounting Standard 12: Income Taxes*. In: . IFRS Foundation, 2016. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias12_en.pdf
- [17] BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-064-7.
- [18] MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví podnikatelů*. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-735-7163-3.
- [19] MÜLLEROVÁ, Libuše a Jana SKÁLOVÁ. *Daně v účetnictví ČR: příklady a testy pro výuku předmětu 1FU350*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. ISBN 978-80-245-2160-2.
- [20] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. Olomouc: ANAG, 2017. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-061-4
- [21] PŠENIČKOVÁ, Zuzana. Odložená daň. In: *Otázky a odpovědi (Wolters Kluwer)* [online]. ASPI, 28. 05. 2014, s. 11 [cit. 2018-04-19].
- [22] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Opravné položky k majetku*. In: Portál DAUC.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 9. 9. 2009. [cit. 2018-04-19]. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=34380>. ISSN 2533-4484
- [23] *Interpretace I - 9: Odložená daň - první vykazání* [online]. Národní účetní rada, 2016 [cit. 2018-04-29]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/odlozena-dan-prvni-vykazani_901.pdf

- [24] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2017*. Dvacáté třetí vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0423-9.
- [25] *Přehled o změnách vlastního kapitálu od 1. 1. 2016* [online]. In: . 9.12.2016 [cit. 2018-05-02]. Dostupné z: <http://www.auditdane.cz/novinka.php?id=17>
- [26] *I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu* [online]. Národní účetní rada, 2015 [cit. 2018-04-29]. Dostupné také z: <https://www.ucetni-portal.cz/interpretace-nur/>
- [27] STROUHAL, Jiří. Účtování o odložené dani. *Účetnictví v praxi (Wolters Kluwer)* [online]. ASPI, 27. 04. 2017, (4), s. 15 [cit. 2018-04-20].

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: <i>Vliv opravné položky na výši splatné daně</i>	11
Tabulka 2: <i>Eliminace rozdílů VH a ZD pomocí odložené daně</i>	12
Tabulka 3: <i>Vývoj legislativní úpravy vykazování a účtování odložené daně v ČR</i>	17
Tabulka 4: <i>Pravidla při stanovení odložené daně</i>	24
Tabulka 5: <i>Tituly vedoucí ke vzniku odložené daně</i>	24
Tabulka 6: <i>Výpočet přechodného rozdílu</i>	26
Tabulka 7: <i>Účtování odložené daně</i>	26
Tabulka 8: <i>Rozdíly mezi účetními a daňovými opravnými položkami k majetku</i>	27
Tabulka 9: <i>Tvorba odložené daně z titulu opravné položky k zásobám</i>	28
Tabulka 10: <i>Tvorba odložené daně z titulu opravných položek k pohledávce</i>	30
Tabulka 11: <i>Tvorba odložené daně z titulu daňové ztráty</i>	31
Tabulka 12: <i>Tvorba odložené daně z titulu účetních rezerv</i>	32
Tabulka 13: <i>Tvorba odložené daně z titulu smluvních sankcí a úroků z prodlení</i>	33
Tabulka 14: <i>Tvorba odložené daně z titulu nezaplaceného sociálního pojistného</i>	34
Tabulka 15: <i>Tituly jednotlivých daní pro vznik odložené daně</i>	35
Tabulka 16: <i>Zůstatkové ceny dlouhodobého majetku</i>	37
Tabulka 17: <i>Přepočet zůstatku odložené daně na novou hodnotu</i>	38
Tabulka 18: <i>Porovnání nového a původního zůstatku odložené daně</i>	38
Tabulka 19: <i>Zjištění tituly společnosti X, s.r.o. k 1. 1. 20X1</i>	39
Tabulka 20: <i>Zjištění tituly společnosti X, s.r.o. k 31. 12. 20X1</i>	40
Tabulka 21: <i>Odložená daň promítnutá do účetnictví společnosti X, s.r.o.</i>	40
Tabulka 22: <i>Vykázání odložené daňové pohledávky v rozvaze</i>	43
Tabulka 23: <i>Vykázání odloženého daňového závazku v rozvaze</i>	44
Tabulka 24: <i>Vykázání odložené daně ve výkazu zisku a ztrát</i>	45
Tabulka 25: <i>Přehled o změnách vlastního kapitálu</i>	46
Tabulka 26: <i>Výše daňových odpisů společnosti XY, s.r.o.</i>	48
Tabulka 27: <i>Výše účetních odpisů společnosti XY, s.r.o. v příloze účetní závěrky</i>	49
Tabulka 28: <i>Výpočet účetních odpisů z přílohy účetní závěrky společnosti XY, s.r.o.</i>	49
Tabulka 29: <i>Výpočet zůstatkových cen dlouhodobého majetku společnosti XY, s.r.o.</i>	50
Tabulka 30: <i>Opravné položky k pohledávkám společnosti XY, s.r.o.</i>	50
Tabulka 31: <i>Rezervy společnosti XY, s.r.o.</i>	51
Tabulka 32: <i>Výpočet odložené daně společnosti XY, s.r.o.</i>	51
Tabulka 33: <i>Výpočet zaúčtovatelné výše odložené daně společnosti XY, s.r.o.</i>	52
Tabulka 34: <i>Výpočet odložené daně společnosti XY, s.r.o.</i>	53
Tabulka 35: <i>Výpočet zaúčtovatelné výše odložené daně společnosti XY, s.r.o.</i>	53

SEZNAM SCHÉMAT

Schéma 1: Účtování splatné daně z příjmů	10
Schéma 2: Vliv odložené daně na disponibilní výsledek hospodaření.....	13
Schéma 3: Koncepce způsobu výpočtu odložené daně	21
Schéma 4: Účtování odložené daně	41
Schéma 5: Zaučtování výše odložené daně společnosti XY, s.r.o.	53

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Konečný zůstatek účtu 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka	54
Graf 2: Vývoj sazby daně z příjmů použité při výpočtu odložené daně	55

SEZNAM PŘÍKLADŮ

Příklad 1: Vliv opravné položky na výši splatné daně	11
Příklad 2: Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou.....	25
Příklad 3: Odložená daň z titulu opravných položek k zásobám.....	28
Příklad 4: Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám	29
Příklad 5: Odložená daň z titulu daňové ztráty	30
Příklad 6: Odložená daň z titulu účetních rezerv	32
Příklad 7: Odložená daň z titulu smluvních sankcí a úroků z prodlení.....	33
Příklad 8: Odložená daň z titulu nezaplaceného sociálního pojistného	34
Příklad 9: Výpočet odložené daně při změně daňové sazby.....	37
Příklad 10: První rok účtování o odložené dani	39

SEZNAM VZORCŮ

Vzorec 1: Výpočet zůstatkových cen dlouhodobého majetku	25
Vzorec 2: Výpočet odložené daně	36
Vzorec 3: Výpočet nového zůstatku odložené daně	36
Vzorec 4: Výpočet rozdílu odložené daně.....	37

PŘÍLOHA 1

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH PRO PODNIKATELE (2018)

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

015 – Goodwill

016 – Povolenky na emise

017 – Preferenční limity

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 – Stavby

022 – Hmotné movité věci a jejich soubory

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 – Pozemky

032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách

062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

063 – Ostatní cenné papíry a podíly

065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti

066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba

068 – Ostatní zápůjčky a úvěry

- 067 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

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

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

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

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – ZÁSoby

11 – Materiál

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

12 – Zásoby vlastní výroby

- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary
- 123 – Výrobky
- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

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

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

151 – Poskytnuté zálohy na materiál

152 – Poskytnuté zálohy na zvířata

153 – Poskytnuté zálohy na zboží

19 – Opravné položky k zásobám

191 – Opravná položka k materiálu

192 – Opravná položka k nedokončené výrobě

193 – Opravná položka k polotovarům

194 – Opravná položka k výrobkům

195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám

196 – Opravná položka ke zboží

197 – Opravná položka k zálohám na materiál

198 – Opravná položka k zálohám na zvířata

199 – Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 – Peněžní prostředky v pokladně

211 – Pokladna

213 – Ceniny

22 – Peněžní prostředky na účtech

221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé úvěry

231 – Krátkodobé úvěry

232 – Eskontní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

241 – Emitované krátkodobé dluhopisy

249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobý finanční majetek

251 – Majetkové cenné papíry k obchodování

252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly

253 – Dluhové cenné papíry k obchodování

254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba

255 – Vlastní dluhopisy

256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti

257 – Ostatní cenné papíry

259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – Odběratelé

313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry

314 – Poskytnuté provozní zálohy

315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

321 – Dodavatelé

322 – Směnky k úhradě

324 – Přijaté provozní zálohy

325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 – Zaměstnanci

333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335 – Pohledávky za zaměstnanci

336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

341 – Daň z příjmů

342 – Ostatní přímé daně

343 – Daň z přidané hodnoty

345 – Ostatní daně a poplatky

346 – Dotace ze státního rozpočtu

347 – Ostatní dotace

349 – Spojovací účet k DPH

35 – Pohledávky za společníky

351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba

352 – Pohledávky - podstatný vliv

353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál

354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty

355 – Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace

358 – Pohledávky za společníky ve společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

36 – Závazky ke společníkům

- 361 – Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 – Závazky - podstatný vliv
- 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 – Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
- 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 – Závazky ke společníkům sdruženým ve společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

37 – Jiné pohledávky a závazky

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

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv

- 381 – Náklady příštích období
- 382 – Komplexní náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní

39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 – Opravná položka k pohledávkám
- 395 – Vnitřní zúčtování
- 398 – Spojovací účet při společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 – Základní kapitál
- 412 – Ážio
- 413 – Ostatní kapitálové fondy
- 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
- 417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací

- 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
- 419 – Změny základního kapitálu

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

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

43 – Výsledek hospodaření

- 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 – Zálohy na podíly na zisku

45 – Rezervy

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

46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

- 461 – Dlouhodobé úvěry

47 – Dlouhodobé závazky

- 471 – Dlouhodobé závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 472 – Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 – Emitované dluhopisy
- 474 – Závazky z nájmu a pachtu
- 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 – Jiné dlouhodobé závazky

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

49 – Individuální podnikatel

- 491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – NÁKLADY

50 – Spotřebované nákupy

- 501 – Spotřeba materiálu
- 502 – Spotřeba energie

- 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 – Prodané zboží

51 – Služby

- 511 – Opravy a udržování
- 512 – Cestovné
- 513 – Náklady na reprezentaci
- 518 – Ostatní služby
- 52 – Osobní náklady
- 521 – Mzdové náklady
- 522 – Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti
- 523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
- 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 – Ostatní sociální pojištění
- 526 – Zdravotní a sociální pojištění individuálního podnikatele
- 527 – Zákonné sociální náklady
- 528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

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

54 – Jiné provozní náklady

- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 – Prodaný materiál
- 543 – Dary
- 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 – Ostatní pokuty a penále
- 546 – Odpis pohledávky
- 547 – Mimořádné provozní náklady
- 548 – Ostatní provozní náklady
- 549 – Manka a škody z provozní činnosti

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

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

56 – Finanční náklady

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

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

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

58 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- 581 – Změna stavu nedokončené výroby
- 582 – Změna stavu polotovarů
- 583 – Změna stavu výrobků
- 584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat
- 585 – Aktivace materiálu a zboží
- 586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
- 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 – Daň z příjmů splatná
- 592 – Daň z příjmů odložená
- 593 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
- 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům v.o.s. a komplementářům k.s.
- 597 – Převod provozních nákladů
- 598 – Převod finančních nákladů
- 599 – Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 – VÝNOSY

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 – Tržby za vlastní výrobky
- 602 – Tržby z prodeje služeb
- 604 – Tržby za zboží

64 – Jiné provozní výnosy

- 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 – Tržby z prodeje materiálu
- 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
- 647 – Mimořádné provozní výnosy
- 648 – Ostatní provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

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

Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 – Účty rozvahné

- 701 – Počáteční účet rozvahný
- 702 – Konečný účet rozvahný

71 – Účet zisků a ztrát

- 710 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ