

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**

**Fakulta financí a účetnictví**

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

# **Problematika odložené daně**

Autor diplomové práce: Lucie Stančíková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Michal Šindelář, Ph.D.

Rok obhajoby: 2019

**Čestné prohlášení:**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Problematika odložené daně“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V ..... dne .....

Podpis .....

**Poděkování:**

Mé poděkování patří Ing. Michalu Šindeláři, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za jeho pomoc a cenné rady po celou dobu psaní.

## **Abstrakt**

Cílem diplomové práce je zachytit základní problematiku účtování odložené daně, která vychází zejména z nedostatečné úpravy české legislativy. První kapitola definuje pojem odložená daň včetně zachycení jejího vztahu k dani splatné. Druhá kapitola se zaměřuje na její vývoj, a to nejen z hlediska českých účetní standardů, tak i z hlediska mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V třetí kapitole je poté popsán samotný výpočet výše odložené daně a jejího vykazování v rámci účetní závěrky a přílohy v účetní závěrce. Na tuto kapitolu poté navazuje praktická část, která se již věnuje statistice vykazování odložené daně na daném vzorku společností.

## **Klíčová slova**

odložená daň, splatná daň, IFRS, přechodné rozdíly

## **Abstract**

The main aim of the diploma thesis is to capture the basic issues of the deferred tax in the accounting, which is based on the insufficiency of the Czech legislation. The first chapter tries to define the concept of the deferred tax, including its relation to the income tax. The second chapter describes the development of the deferred tax from the point of view of both the Czech legislation and the International Financial Reporting Standards. The third chapter elaborates the calculation of the amount of the deferred tax and its reporting in the financial statements and the notes. The next chapter includes the statistics of the reporting of the deferred tax, which is based on the sample of companies.

## **Key words**

deferred tax, income tax, IFRS, temporary differences

## Obsah

|                                                                          |           |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Úvod .....</b>                                                        | <b>6</b>  |
| <b>1. Charakteristika odložené daně.....</b>                             | <b>9</b>  |
| <b>2. Vykazování odložené daně a jeho vývoj .....</b>                    | <b>15</b> |
| 2.1. Vykazování odložené daně a její vývoj v rámci IFRS.....             | 15        |
| 2.2. Vykazování odložené daně a její vývoj v rámci České republiky ..... | 17        |
| <b>3. Metoda výpočtu a způsob vykazování odložené daně.....</b>          | <b>20</b> |
| 3.1. První účtování o odložené dani .....                                | 22        |
| 3.2. Odložená daň v účetní závěrce.....                                  | 25        |
| 3.3. Tituly pro vykázání odložené daně .....                             | 26        |
| <b>4. Statistika vykazování odložené daně .....</b>                      | <b>40</b> |
| 4.1. Charakteristika sledovaných společností .....                       | 40        |
| 4.2. Analýza vykazování odložené daně.....                               | 46        |
| <b>Závěr .....</b>                                                       | <b>55</b> |
| Seznam použitých zdrojů.....                                             | 57        |
| Seznam tabulek, grafů a schémat .....                                    | 60        |
| Seznam zkratk.....                                                       | 61        |
| Přílohy .....                                                            | 62        |

## Úvod

Základním ukazatelem finanční stability a výkonnosti podniku je účetní závěrka, kterou mají povinnost sestavovat všechny účetní jednotky definované zákonem o účetnictví. Účetní závěrka představuje hlavní zdroj informací pro mnoho lidí – od samotných vlastníků a investorů, až po externí uživatele, na jehož základě tyto osoby dělají různá ekonomická rozhodnutí. Při sestavování účetních výkazů by tedy mělo být dbáno na to, aby účetní závěrka poskytovala co nejpresnější zachycení skutečné finanční situace společnosti. Z tohoto důvodu existuje v účetnictví mnoho účetních kategorií jako jsou časová rozlišení, dohadné položky aktivní i pasivní, opravné položky, rezervy apod. Tyto nástroje účetnictví mají zajistit dodržení základních účetních principů a pravidel – poskytnutí věrného a poctivého obrazu účetních výkazů, zajištění srovnatelnosti účetních informací či zásady opatrnosti. A mezi tyto položky se řadí také odložená daň – fenomén poslední doby, který se dostává více a více do povědomí účetních jednotek, a to zejména z důvodu rozšiřování skupiny, jež je povinna o odložené dani účtovat.

Ačkoliv jde o mladou účetní kategorii, prošla tato položka již mnohými proměnami a dotkla se jí celá řada zásadních změn účetní legislativy. Zásadní zásahy ovlivňující tuto položku často představují právě reakci na změny mezinárodních standardů účetního výkaznictví, kde se pojem odložená daň objevil poprvé. Nicméně v mnoha případech vedení společností, které mají povinnost o odložené dani účtovat, ani nevědí, co odložená daň je, co vlastně představuje a proč je vykazována v rámci účetní závěrky. A jelikož odložená daň nepředstavuje žádný závazek či pohledávku, která by znamenala pohyb peněz nebo nějakou podobnou povinnost vůči jiné osobě, není ji ani ze strany vedení společností často věnována taková pozornost, jakou by si odložená daň zasloužila. Existuje však celá řada důvodů, proč by společnosti neměly podcenit význam odložené daně a měly by znát důvod jejího účtování – ve většině případů totiž jde o nemalé částky ovlivňující vlastní kapitál společnosti, a to ať už přímo v rámci výsledku hospodaření běžného období, nebo v rámci výsledku hospodaření dosaženého během minulých let. Nevykázání odložené daně tak může způsobit řadu problémů, které však na první pohled nemusí být úplně patrné. Odložená daň může negativně i pozitivně ovlivnit výsledek hospodaření společnosti, což může vést k nesprávnému stanovení výše dividend, které mají být vyplaceny vlastníkům. V tom horším případě je vlastníkům totiž vyplaceno víc, než by mělo, jelikož neúčtováním o odložené dani nedojde ke snížení zisku, které se poté projeví až v budoucnosti, kdy se již účetní jednotka může nacházet ve ztrátě, jež nemá

být čím pokryta, jelikož v minulosti bylo vyplaceno až moc. K takové ztrátě by však nemuselo dojít právě vykázáním odložené daně, která by vedla k rozdělení zisku pouze v takové výši, aby se společnost nedostala v budoucnosti do daných problémů. Odložená daň tak může představovat jakýsi záchranný kruh, jehož prostřednictvím může společnost podchytit rizika, které mohou vyplout na hladinu až později.

Nicméně nedostatečnou znalostí účtování odložené daně nemusí dojít jen k nevykázání žádné odložené daně. Taková neznalost může vést například také k vykázání odložené daně v nesprávné výši, k nedostatečnému popisu vzniku odložené daně v příloze v účetní závěrce nebo dokonce k vyhýbání se jejímu účtování v případě, kdy účetní jednotka nemá povinnost účtovat o odložené dani ze zákona. V praxi, a to nejen té účetní, se totiž rozšiřuje postoj, že když něco neplyne ze zákona, tak se tím člověk nemusí zabývat vůbec. To také vede ke skutečnosti, že v mnoha případech účetní jednotka vykazuje jen nezbytně nutné informace v minimální možné podobě vzhledem k povinnosti plynoucí ze zákona, ale bez ohledu na skutečnou vypovídající schopnost těchto informací pro uživatele. V mnoha případech také dochází k netestování odložené daňové pohledávky vzhledem k její uplatnitelnosti v budoucnosti a pouze její nevykázání s frází „s ohledem na zásadu opatrnosti“, která se tak stává bezvýznamnou postrádající obsah.

Bohužel domnívám se, že neznalost vedení společností o odložené dani a chybovost v jejím účtování je podpořena také skutečností, že zákony a další legislativní úpravy poskytují nedostatečné informace k jejímu účtování. Dle mého názoru poskytuje česká legislativa pouze velice obecná vysvětlení, která však nepředstavující dostatečný základ pro účtování o odložené dani. V některých případech dochází k tomu, že i samotní auditoři hledají oporu přímo v mezinárodních standardech účetního výkaznictví namísto české účetní legislativy, která je v tomto směru nedostatečná. Navíc trendem posledních let není tento problém nijak řešit, a tak musí být nedostatečnost české legislativy řešena jinými nástroji jako jsou interpretace Národní účetní rady, které však nejsou nijak závazné a představují pouze jakési doporučení založená na principu tzv. best practice – osvědčené postupy a procesy, jež vedly k dosažení dobrých výsledků ve více případech. Problém odložené daně tedy nespočívá jen v tom, že ze zákona vyplývá povinnost účtování jen některým účetní jednotkám, ale také v tom, že samotná složitost a nedostatečnost zákona podporuje postoj jednotek se touto položkou raději vůbec nezabývat, pokud k tomu nejsou povinni. Bohužel ani tak nedochází k žádným významným legislativním úpravám a ke zjednodušení praxe.

Cílem této diplomové práce je zachytit základní problematiku účtování odložené daně, která vychází zejména z nedostatečné legislativní úpravy. Teoretická část by tak měla zejména doplnit mezery, které vznikají v povědomí společností. Seznámením se s problematikou odložené daně pak může dojít k přesvědčení společností, aby účtovaly o odložené dani, ačkoliv dle zákona k tomu nejsou povinni. Hlavní úkol praktické části je poté analýza vykazování odložené daně s cílem zachycení základních titulů pro vznik odložené daně, na něž by se mělo zaměřit, protože se v praxi vyskytují nejčastěji, a tudíž představují nejčastější problém pro účetní jednotky. Praktická část je založena na finančních informacích společností, jež představují významné účetní jednotky zejména z pohledu velikosti. Celá praktická část je opřena o informace zachycené v části teoretické, jež je praktickou částí doplněna a podpořena analýzou vycházející z praxe. Sekundárním cílem diplomové práce je tedy také zdůraznění významnosti odložené daně vzhledem k celému účetnictví společnosti jako celku, a to nejen z hlediska jejího dopadu do jednotlivých položek účetní závěrky, tak z hlediska její výše v porovnání s těmito položkami. Účetní jednotky i externí uživatelé účetních výkazů by měli mít alespoň základní povědomí o odložené dani, z čehož diplomová práce vychází v rámci zaměření se na nejčastější tituly jejího vzniku vycházející z analýzy skutečných účetních závěrek.

## 1. Charakteristika odložené daně

Ačkoliv se může na první pohled zdát, že odložená daň souvisí s oblastí daní, a její úpravu by proto člověk měl hledat v daňových zákonech, ve skutečnosti jde o účetní záležitost. Odložená daň je pojem používaný teprve krátce, neboť k jejímu vzniku a zavedení došlo teprve koncem 20. století.<sup>1</sup> Lze ji tedy považovat za docela mladou účetní kategorii vzhledem k tomu, jak dlouho již samotné účetnictví existuje, a to nejen v podobě, v jaké ho známe dnes. Co se týče vztahu mezi odloženou daní a daní splatnou, existuje celá řada jak společných, tak rozdílných znaků a vlastností mezi těmito „dvěma daněmi“. Obě daně ovlivňují daňovou povinnost – zatímco splatná daň ovlivňuje výslednou daňovou povinnost účetní jednotky v daném účetním období, odložená daň může ovlivnit daňovou povinnost účetní jednotky v budoucnosti. Také splatná ani odložená daň nepředstavuje daňově uznatelný náklad – při výpočtu daně z příjmů nedochází k zahrnutí nákladu na odloženou daň ani do výsledku hospodaření, z kterého se pro kalkulaci daně vychází na řádku 10 daňového přiznání, ani do žádné jiné položky, která by představovala dodatečnou úpravu tohoto výsledku hospodaření pro odvození základu daně. Nicméně základním rozdílem mezi daní splatnou a odloženou je zejména skutečnost, že zatímco splatná daň představuje budoucí odtok peněz, jelikož představuje závazek za státem, odložená daň je pouze jednou z položek účetní závěrky, která však nezakládá důvod pro pohyb peněz – nikdy nedojde k jejímu zániku prostřednictvím úhrady a nikdy se ani nestane předmětem zkoumání samotného správce daně. Druhý výrazný rozdíl vychází z chování těchto dvou daní – zatímco splatná daň vždy představuje závazek, tudíž vždy snižuje výsledek hospodaření, odložená daň může představovat jak závazek, tak pohledávku, tudíž může dojít jak ke snížení výsledku hospodaření, tak k jeho zvýšení.

Odložená daň vychází z dočasných rozdílů, které vznikají z rozdílného pohledu účetnictví a daní na jednu a tutéž záležitost. Jelikož jde pouze o rozdíly přechodné, dojde dříve nebo později k jejich vymizení a sjednocení těchto dvou rozdílných pohledů. Cílem odložené daně je poté eliminovat dopad těchto dočasně vzniklých rozdílných pohledů tak, aby výsledek hospodaření po zdanění vykázaný v účetní závěrce za dané období zohledňoval i skutečnost, že v budoucnosti vznikne účetní jednotce vyšší či nižší daňová povinnost, kdy podnět k jejímu vzniku se objevil již v daném účetním období. V případě,

---

<sup>1</sup> RANDÁKOVÁ, Monika. *Odložená daň z příjmů v České republice*. Český finanční a účetní časopis, 2007, roč. 2, č. 4.

že jde o rozdíly trvalé, nevzniká důvod pro účtování o odložené dani, protože se tento rozdíl odrazí již přímo ve výpočtu daně splatné trvalým zvýšením nebo snížením základu daně v rámci přípravy daňového přiznání.

Ačkoliv se může na první pohled zdát, že účtování o odložené dani není vůbec důležité, protože ve skutečnosti nedochází hned k žádnému odtoku peněžních prostředků, tak je potřeba si uvědomit, že hraje velice významnou roli pro jinou skupinu uživatelů než samotný stát. Investoři, vlastníci a řada dalších externích uživatelů účetních informací mohou pomocí odložené daně vidět rozdíl mezi výsledkem hospodaření po splatné dani, který je považován ze strany státu jako konečný zisk společnosti, a disponibilním výsledkem hospodaření, který je důležitý právě pro vlastníky, protože představuje zisk, který je dále k dispozici a který zároveň v sobe odráží i skutečnosti, které by se normálně objevily až v budoucnosti. Pokud dojde k zaúčtování odložené daně, nemůže nastat situace, že v jednom roce bude rozdělen tak vysoký zisk, že další rok dojde k tomu, že ačkoliv bude společnost ve ztrátě, bude ztráta ještě prohloubena splatnou daní a společnost bude působit navenek jako velmi ztrátová.

Prostřednictvím odložené daně tedy dochází k naplnění základních zásad a principů účetnictví – od zásady opatrnosti, přes aktuální princip až po samotné pravdivé a věrné zobrazení předmětu účetnictví. Naplnění zásady opatrnosti je založeno na tom, že účetní jednotka účtuje o všech předpokládaných ztrátách, rizicích a znehodnocení, jejichž výše často úplně jistá, proto musí dojít k jejímu odhadu. Na druhé straně účetní jednotka účtuje jen o dosažených a jistých ziscích. K tomu slouží řada účetních nástrojů jako jsou dohadné položky, rezervy, opravné položky apod. Odložená daň tuto zásadu naplňuje také a to tím, že představuje předpokládané riziko, které by se za normálních okolností projevilo někdy v budoucnosti, nicméně příčina tohoto rizika již existuje v daném účetním období. V návaznosti na to aktuální princip říká, že k účtování nákladů a výnosů by mělo dojít v tom období, s jakým časově a věcně souvisí. Odložená daň odráží skutečnost, že v budoucnosti dojde ke snížení či zvýšení výsledku hospodaření na základě zvýšení či snížení daňové povinnosti účetní jednotky. Nicméně tento efekt bude vyvolán nákladem, jehož příčina souvisí již s daným účetním obdobím. Pokud by tak nedošlo k zaúčtování odložené daně, došlo by k projevení tohoto nákladu až v jednom z budoucích účetních období, ačkoliv byl náklad již znám dříve – dopad daně se tak odrazí do výsledku hospodaření již v období, v němž přináší určitý ekonomický prospěch, a nikoliv v období, v němž ho uznají samotné daňové zákony. Dochází tak i k zajištění určité srovnatelnosti účetních informací za jednotlivá účetní období. Účetní jednotky jsou

dále povinny vést účetnictví tak, aby podávalo pravdivý a věrný obraz předmětu účetnictví. Prostřednictvím odložené daně dochází k vykázání reálnější výše výsledku hospodaření po zdanění, neboť tento výsledek hospodaření představuje skutečný disponibilní zisk, tj. zisk, který může být opravdu rozdělen mezi vlastníky ve formě dividend. Lze tedy jednoduše říci, že odložená daň je jedním z nástrojů účetnictví.

Ačkoliv jedním z úkolů účetnictví je také poskytnout informační základ pro výpočet a stanovení daně z příjmů, je zde určitě i snaha poskytnout dostatečné informace pro řízení společnosti z pohledu vlastníků a jiných osob, kterým plyne prospěch zejména na základě toho, jak se společnosti daří. Zjednodušeně lze zachytit základní cíl odložené daně prostřednictvím efektivní daňové sazby, jež je definována jako podíl daně z příjmů (splatné i odložené) a výsledku hospodaření před zdaněním. Matematicky lze efektivní daňovou sazbu zachytit následovně:

$$\text{efektivní daňová sazba} = \frac{\text{daň z příjmů}}{\text{výsledek hospodaření před zdaněním}}$$

Celý efekt si lze vysvětlit na následujícím příkladu:

*Existují dvě účetní jednotky Alfa a Beta, které dosahují stejného výsledku hospodaření před zdaněním ve výši 1.000.000 Kč po celé sledované období X1 – X4. Sazba daně z příjmů je po celé sledované období také stejná a činí 20 %. Obě účetní jednotky vlastní stejný dlouhodobý majetek v pořizovací ceně 100.000 Kč, který odepisují rozdílně pro účetní a daňové účely – vývoj výše účetních a daňových odpisů během celého sledovaného období lze zachytit prostřednictvím následující tabulky.*

**Tabulka 1:** Účetní a daňové odpisy a jejich dopad na základ daně

| <b>Rok</b>    | <b>Účetní odpisy</b> | <b>Daňové odpisy</b> | <b>Úprava VH</b> |
|---------------|----------------------|----------------------|------------------|
| <b>X1</b>     | 25.000               | 40.000               | -15.000          |
| <b>X2</b>     | 25.000               | 30.000               | -5.000           |
| <b>X3</b>     | 25.000               | 30.000               | -5.000           |
| <b>X4</b>     | 25.000               | 0                    | 25.000           |
| <b>Celkem</b> | <b>100.000</b>       | <b>100.000</b>       | <b>0</b>         |

*Zdroj: vlastní zpracování.*

*Jak si lze povšimnout, rozdíl v odepisování z pohledu účetnictví a daní, a tudíž rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku představuje přechodný rozdíl, který bude v budoucnosti vyrovnán. Z důvodu vzniku přechodného*

rozdílu tedy vzniká i důvod pro účtování o odložené daně. Nejdříve je však důležité vypočítat daň splatnou.

**Tabulka 2:** Výpočet splatné daně

|                           | <b>X1</b>      | <b>X2</b>      | <b>X3</b>      | <b>X4</b>      |
|---------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| <b>VH před zdaněním</b>   | 1.000.000      | 1.000.000      | 1.000.000      | 1.000.000      |
| <b>Úprava VH o odpisy</b> | -15.000        | -5.000         | -5.000         | 25.000         |
| <b>Základ daně</b>        | 985.000        | 995.000        | 995.000        | 1.025.000      |
| <b>Daň splatná (20 %)</b> | <b>197.000</b> | <b>199.000</b> | <b>199.000</b> | <b>205.000</b> |

Zdroj: vlastní zpracování.

Z výše uvedených skutečností se zdá, že mezi společnostmi Alfa a Beta není žádný rozdíl. Nicméně jeden rozdíl mezi nimi opravdu je – účetní jednotka Alfa neučtuje o odložené dani, zatímco účetní jednotka Beta o odložené dani účtuje. Vývoj výsledku hospodaření účetní jednotky Alfa, která neučtuje o odložené dani, zachycuje ve zjednodušené podobě následující tabulka.

**Tabulka 3:** Výsledek hospodaření účetní jednotky Alfa (bez účtování o odložené dani)

| <b>Rok</b>                     | <b>X1</b> | <b>X2</b> | <b>X3</b> | <b>X4</b> |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <b>VH před zdaněním</b>        | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 |
| <b>Splatná daň<sup>2</sup></b> | -197.000  | -199.000  | -199.000  | -205.000  |
| <b>VH po zdanění</b>           | 803.000   | 801.000   | 801.000   | 795.000   |

Zdroj: vlastní zpracování.

Jelikož účetní jednotka Beta účtuje o odložené dani, je potřeba nejprve vypočítat také vývoj její výše. Ačkoliv se pro výpočet používá rozvahová metoda, pro účely tohoto příkladu je použita metoda výsledková, která lépe zobrazuje dopad odložené daně.

**Tabulka 4:** Výpočet odložené daně

| <b>Rok</b> | <b>Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy</b> | <b>Změna výše odložené daně (20 %)</b> | <b>Výše odloženého daňového závazku (-) / pohledávky (+)</b> |
|------------|-----------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| <b>X1</b>  | -15.000                                       | -3.000                                 | -3.000                                                       |
| <b>X2</b>  | -5.000                                        | -1.000                                 | -4.000                                                       |
| <b>X3</b>  | -5.000                                        | -1.000                                 | -5.000                                                       |
| <b>X4</b>  | +25.000                                       | +5.000                                 | 0                                                            |

Zdroj: vlastní zpracování.

---

<sup>2</sup> Tabulka č. 2

Následně vývoj výsledku hospodaření účetní jednotky Beta, která o odložené dani účtuje, zachycuje další tabulka taktéž ve zjednodušené podobě.

**Tabulka 5:** Výsledek hospodaření účetní jednotky B (s účtováním o odložené dani)

| Rok                            | X1        | X2        | X3        | X4        |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <b>VH před zdaněním</b>        | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 |
| <b>Splatná daň<sup>3</sup></b> | -197.000  | -199.000  | -199.000  | -205.000  |
| <b>Odložená daň</b>            | -3.000    | -1.000    | -1.000    | +5.000    |
| <b>VH po zdanění</b>           | 800.000   | 800.000   | 800.000   | 800.000   |

Zdroj: vlastní zpracování.

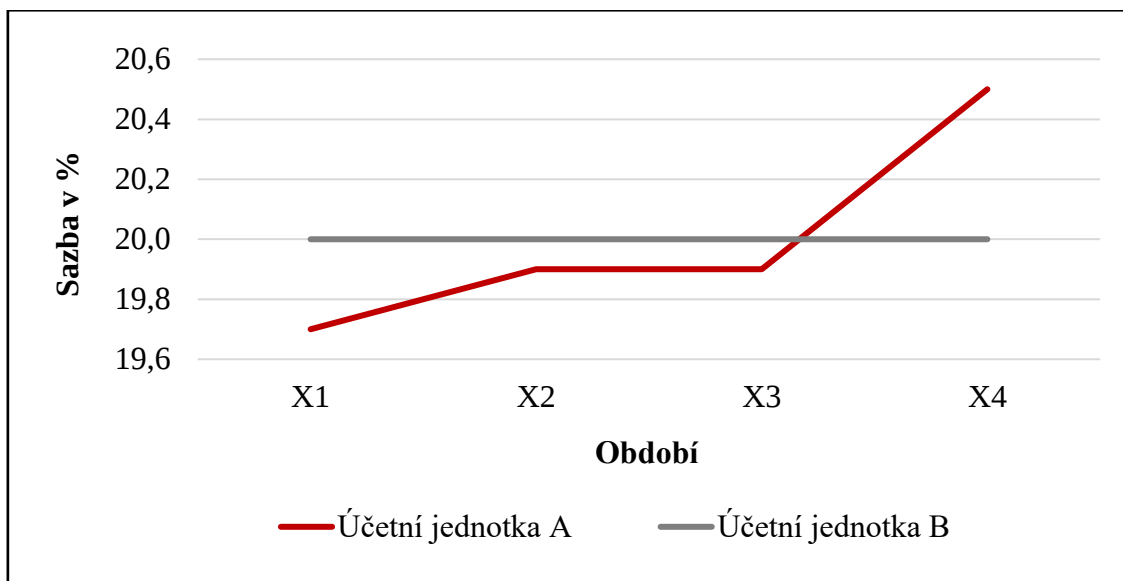
Ačkoliv se na první pohled zdá, že účetní jednotky se liší pouze v absolutní výši výsledku hospodaření po zdanění, tak se liší také v již výše zmíněné efektivní sazbě daně. Její vývoj a porovnání zachycuje následující tabulka a graf.

**Tabulka 6:** Vývoj efektivní sazby daně v %

| Rok                      | X1   | X2   | X3   | X4   |
|--------------------------|------|------|------|------|
| <b>Účetní jednotka A</b> | 19,7 | 19,9 | 19,9 | 20,5 |
| <b>Účetní jednotka B</b> | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |

Zdroj: vlastní zpracování.

**Graf 1:** Vývoj efektivní daňové sazby v %



Zdroj: vlastní zpracování.

<sup>3</sup> Tabulka č. 2

*Za předpokladu, že účetní jednotky nemají žádné další přechodné rozdíly a že výsledek hospodaření není upravován ani o jiné trvalé rozdíly, tak vykázáním odložené daně je dosaženo toho, že efektivní sazba daně se rovná sazbě daně z příjmů, která stanovena daňovými zákony.*

*Ve společnosti Beta tedy dochází k vykázání reálnější výše disponibilního zisku. V případě, že vlastníci obou společností by například rozhodli o výplatě podílů na zisku (dividend) za každé sledované období v plné výši zisku, který mají k dispozici, mohlo by se na první pohled zdát, že vlastníci společnosti Alfa si polepší, protože jejich výše disponibilního zisku je vyšší po celé první tři sledovaná období X1 – X3. Nicméně v posledním sledovaném období dojde k výraznému obratu, kdy naopak vlastníci společnosti Beta budou mít disponibilní zisk vyšší. Následující tabulka je tak jen shrnutím již výše uvedených výsledků.*

**Tabulka 7:** Vývoj disponibilního zisku k rozdělení mezi vlastníky

| <b>Rok</b>    | <b>Účetní jednotka A</b> | <b>Účetní jednotka B</b> | <b>Rozdíl</b> |
|---------------|--------------------------|--------------------------|---------------|
| <b>X1</b>     | 803.000                  | 800.000                  | 3.000         |
| <b>X2</b>     | 801.000                  | 800.000                  | 1.000         |
| <b>X3</b>     | 801.000                  | 800.000                  | 1.000         |
| <b>X4</b>     | 795.000                  | 800.000                  | -5.000        |
| <b>Celkem</b> | <b>3.200.000</b>         | <b>3.200.000</b>         | <b>0</b>      |

*Zdroj: vlastní zpracování.*

*Jak si lze povšimnout nikdy nedojde k tomu, že by jedna společnost byla určitým způsobem znevýhodněna z důvodu rozhodnutí o účtování o odložené dani, protože celkový disponibilní zisk za celé sledované období X1 – X4 je totožný – dojde tedy k rozdělení stejné výše zisku mezi vlastníky společnosti Alfa i Beta, pouze v rozdílné výši vzhledem k jednotlivým obdobím. Zjednodušeně řečeno vlastníci společnosti Beta mohou již v prvním sledovaném období vidět odraz něčeho, čeho si vlastníci společnosti Alfa všimnou až v období posledním. Tato skutečnost však může často zabránit i případným obtížím společnosti, do kterých by se mohla dostat v případě, že společnost střídavě dosahuje zisku a ztráty za jednotlivá období. Zaučtováním odložené daně totiž může dojít k tomu, že ačkoliv po snížení výsledku hospodaření jen o splatnou daň společnost stále dosahuje zisku, po snížení i o daň odloženou může dojít k zabránění výplatě podílů na zisku, protože nakonec společnost skončí ve ztrátě.*

## 2. Vykazování odložené daně a jeho vývoj

Ačkoliv odložená daň vznikla teprve nedávno, stačila již projít menšími i většími změnami. Nicméně samotné účtování odložené daně a způsob jejího vykazování se liší také při porovnání účetnictví dle českých účetních předpisů a dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Z tohoto důvodu je tato kapitola rozdělena na dvě části – vykazování odložené daně a její vývoj v rámci IFRS a vykazování odložené daně a její vývoj v rámci České republiky.

### 2.1. Vykazování odložené daně a její vývoj v rámci IFRS

Základem pro účtování odložené daně v rámci IFRS se stává mezinárodní účetní standard IAS 12 – Daně ze zisku, v originále Income taxes. Jak však název napovídá, celý standard není věnován jen odložené dani, ale také výpočtu a způsobu vykazování daně splatné. Vznik tohoto standardu sahá až do 70. let 20. století, kdy se Výbor pro Mezinárodní účetní standard (IASC) začal zabývat problematikou účtování a vykazování daně z příjmů v rámci tzv. E13, což představoval diskusní návrh zabývající se právě touto problematikou. Na základě toho vznikl standard IAS 12, který tehdy nesl ještě původní označení Účtování o daních ze zisku (Accounting for Taxes on Income) s účinností od 1. ledna 1981.<sup>4</sup>

Původně si účetní jednotky mohly zvolit, zda pro výpočet odložené daně zvolí metodu závazkovou s výsledkovým přístupem nebo metodu odložení. V této době ještě docházelo k tomu, že se vycházelo zejména z informací vykazovaných v rámci výkazu zisku a ztráty, a proto byla upřednostňována zejména metoda odložení před metodou závazkovou – to znamenalo, že se při výpočtu vycházelo z rozdílů mezi výsledkem hospodaření a základem daně. Dalším charakteristickým prvkem mezinárodního účetního standardu IAS 12 byla také nemožnost vykazování odloženého daňového závazku či pohledávky v případě, že účetní jednotka neočekává její vyrovnání v následujících obdobích. Pokud však byl tento závazek či pohledávka přeci jen vykázána, objevila se jako krátkodobá položka rozvahy.

Zlom ve vývoji však přišel roku 1996, kdy standard již dostal nový název Daně ze zisku, který nese dodnes. Takto upravený standard začal být platný s účinností od

---

<sup>4</sup> Deloitte: IAS 12 – Income Taxes [online]. 2014 [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12>

1. ledna 1998. Tento zlom s sebou přinesl řadu důležitých změn vzhledem k tomu, jak se měnily požadavky uživatelů účetnictví. Jedna z největších změn zasáhla zejména způsob výpočtu odložené daně, kdy jedinou možnou metodou se stala metoda závazková, a metoda odložení tak byla zakázána. Závazková metoda byla také rozšířena o skutečnost, že začala být založena na tzv. rozvahovém přístupu – přechodné rozdíly byly vyčísleny jako rozdíl mezi účetní a daňovou základnou aktiv a pasiv vykázaných v rozvaze, proto také název rozvahový přístup – tím tedy došlo k přesunu od zaměření se na informace vykázané ve výkazu zisku a ztráty na informace vykázané v rozvaze. Změnu zažilo také samotné vykazování odloženého daňového závazku nebo pohledávky, kdy dle novelizované IAS 12 již odložený daňový závazek je vykazován vždy, nicméně odložená daňová pohledávka pouze v případě, že dojde k dosažení dostatečných budoucích zdanitelných zisků, aby mohla být odložená daňová pohledávka uplatněna. Obecně se dá říci, že došlo ke změně z přístupu „možnost vykazovat“ na přístup „povinnost vykazovat“. Novelizace IAS 12 zasáhla i oblasti, které nebyly dosud vůbec standardem upravovány, například vznik odložené daně při podnikových kombinacích. Také došlo ke změně ve vykazování odložené daně v rámci rozvahy – nový standard začal vyžadovat vykazování odložené daňové pohledávky, případně závazku v rámci dlouhodobých položek. Ačkoliv nový standard jasně určil, že bude odložený daňový závazek nebo pohledávka vykazována jako dlouhodobá, i tak nesmí dojít k jejímu diskontování.

Ačkoliv se může na první pohled zdát, že účetní standard neumožňuje kompenzaci odložené daňové pohledávky s odloženým daňovým závazkem, jelikož všechny účetní závěrky sestavené dle mezinárodních účetních standardů často obsahují jak pohledávky, tak závazku, v současnosti účetní standard umožňuje částečnou kompenzaci. Tato kompenzace je možná pouze v případě, že závazek a pohledávka se vztahují k daním z příjmů, které jsou spravovány totožným správcem daně a účetní jednotka by tak měla právo započítat tyto splatné daňové pohledávky a závazky vůči sobě.

Celkový historický vývoj odložené daně z hlediska IFRS lze tedy zachytit prostřednictvím následujícího schématu.

**Tabulka 8:** Historický vývoj odložené daně v rámci IFRS

| Kdy? | 1. ledna 1981                                                                                                                                                           | 1. ledna 1998                                                                                                                                                              |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jak? | <ul style="list-style-type: none"> <li>• metoda závazková s výsledkovým přístupem</li> <li>• metoda odložení</li> </ul>                                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• metoda závazková s rozvahovým přístupem</li> </ul>                                                                                |
| Kde? | <ul style="list-style-type: none"> <li>• krátkodobé závazky</li> <li>• krátkodobé pohledávky</li> </ul> Závazek i pohledávka vykázány jen v případě budoucího uplatnění | <ul style="list-style-type: none"> <li>• dlouhodobé závazky</li> <li>• dlouhodobé pohledávky</li> </ul> Závazek vykázán vždy, pohledávka jen v případě budoucího uplatnění |

Zdroj: vlastní zpracování.

## 2.2. Vykazování odložené daně a její vývoj v rámci České republiky

První zmínky o odložené dani se v české legislativě objevily již v 90. letech 20. století, nicméně od té doby došlo k jejímu vývoji a změnám, zejména vzhledem k vývoji odložené daně v rámci mezinárodních standardů účetního výkaznictví, na které určitým způsobem vždy české účetnictví reagovalo. A vzhledem k nedostatkům v legislativní úpravě účtování odložené daně dodnes dochází k čerpání inspirace v mezinárodních standardech účetního výkaznictví. Samotný pojem odložená daň přišel s reformou účetnictví účinnou od 1. ledna 1993. V úplných počátcích ale účtovaly o odložené dani pouze účetní jednotky, které tvořily skupinu podniků, proto se zprvu odložená daň nestala tak známou – týkala se pouze úzké skupiny společností. Nejdříve byla účtována odložená daň také pouze z jednoho titulu, a to z titulu rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku při použití budoucí sazby daně z příjmů. Jelikož se vykazovala odložená daň pouze z odpisů dlouhodobého majetku, metoda výpočtu byla založena pouze na závazkové metodě vycházející z výsledkového přístupu. Výsledná odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek pak byl vykazován v rámci krátkodobých položek rozvahy, k čemuž přispělo i její účtování v rámci účtové skupiny 37. Z toho vyplývá, že hned od počátku existovala určitá provázanost mezi mezinárodními a českými účetními standardy.

Po zavedení odložené daně i v České republice v roce 1993 se dalším mezníkem ve vývoji staly až období mezi roky 2001 až 2003, kdy došlo k řadě změnám zejména jako reakce na nedávnou novelizaci mezinárodního účetního standardu IAS 12, která vstoupila v platnost počátkem roku 1998, a zároveň jako reakce na kritiku dosavadního účtování a vykazování odložené daně. Důvody kritiky byly především její platnost na užší skupinu účetních jednotek a vykazování odložené daně pouze z jednoho titulu, ačkoliv ve

skutečnosti titulů existovala celá řada. Tak došlo k první výrazné změně, kdy účetní jednotky začaly od roku 2001 nepovinně účtovat odloženou daň i z jiných přechodných titulů než jen rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku. Vznikla tak odložená daň například z titulu účetních rezerv či účetních opravných položek. Od roku 2002 se také rozrostla skupina s povinností účtování o odložené dani o společnosti s povinným auditem. U ostatních účetních jednotek je účtování o odložené dani založeno na jejich vlastním dobrovolném rozhodnutí. V návaznosti na skutečnost, že tak vznikla povinnost o odložené dani účtovat nově u mnoha společností, muselo dojít také k definici toho, jak společnosti mají účtovat o odložené dani vůbec poprvé. V rámci těchto změn začala být odložená daň také počítána na základě závazkové metody založené na rozvahovém přístupu. Stejně jako u mezinárodních standardů účetního výkaznictví došlo k překlasifikování vykazování odložené daňové pohledávky, případně závazku mezi dlouhodobé položky rozvahy. Ačkoliv nejdříve začala být odložená daň vykazována od roku 2002 jen na straně pasiv jako rezerva s debetním (pohledávka vykázána s mínusem) či kreditním zůstatkem (závazek vykázán s plusem) dle konečné povahy, zjistilo se, že odložená daň nesplňuje charakteristiku účetní rezervy, neboť u rezervy účetní jednotka nezná částku ani období, kterého se týká. A proto došlo hned od roku 2003 ke změně, kdy se odložená daň začala vykazovat jako dlouhodobý závazek, případně pohledávka, což platí dodnes. Od roku 2003 došlo také ještě k jedné drobné úpravě v souvislosti s účetními jednotkami povinnými účtovat o odložené dani, kdy této povinnosti obecně začaly podléhat konsolidační celky a účetní jednotky povinny sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu, což jistým způsobem navázalo na povinnost auditu. V současné době se o odložené dani účtuje ve stejných případech jako v rámci IFRS – v případě vzniku odloženého daňového závazku dochází k vykázání vždy, nicméně v případě odložené daňové pohledávky pouze v případech, že účetní jednotka očekává, že v budoucnosti dojde k jejímu uplatnění, tzn. účetní jednotka dosáhne dostatečného základu daně, proti kterému bude moci být pohledávka uplatněna.

**Tabulka 9:** Historický vývoj odložené daně v České republice

| <b>Kdy?</b> | <b>1. ledna 1993</b>                                                                                 | <b>1. ledna 2002</b>                                                                              | <b>1. ledna 2003</b>                                                                                                |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Kdo?</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• skupiny podniků</li></ul>                                    | <ul style="list-style-type: none"><li>• skupiny podniků</li><li>• ÚJ s povinným auditem</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• konsolidační celek</li><li>• ÚJ s účetní závěrkou v plném rozsahu</li></ul> |
| <b>Jak?</b> | závazková metoda s výsledkovým přístupem                                                             | závazková metoda s rozvahovým přístupem                                                           |                                                                                                                     |
| <b>Kde?</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• krátkodobý závazek</li><li>• krátkodobá pohledávka</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• rezerva</li></ul>                                         | <ul style="list-style-type: none"><li>• dlouhodobý závazek</li><li>• dlouhodobá pohledávka</li></ul>                |

Zdroj: vlastní zpracování.

### 3. Metoda výpočtu a způsob vykazování odložené daně

V současné době se účtování o odložené dani a její vykazování v České republice opírá zejména o tři základní pilíře:

- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“),
- Český účetní standard č. 003 – Odložená daň (dále jen „standard č. 003“).

Vyhláška se věnuje odložené dani jen krátce, neboť jí věnuje pouze jeden paragraf, kde obsahuje definici toho, kdo se musí vůbec účtováním o odložené dani zabývat a jakým způsobem dochází k jejímu výpočtu. Dle § 59 vyhlášky jde totiž konkrétně o společnosti, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu nebo tvoří konsolidační celek – ostatní účetní jednotky mohou o odložené dani účtovat na základě svého vlastního rozhodnutí, které by mělo být zakotveno ve vnitropodnikové směrnici. Nicméně zde je potřeba nahlédnout také do samotného zákona o účetnictví, který definuje, jaké společnosti povinnost sestavení účetní závěrky v plném rozsahu vlastně mají – z toho vyplývá, že o odložené dani jednoduše účtují společnosti podléhající povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Zvláštním případem povinnosti účtování o odložené dani, který stojí za zmínku, je ale také případ, kdy účetní jednotka je účastníkem přeměny (fúze, rozdělení) – v tomto případě totiž společnosti může vzniknout povinnost ověření účetní závěrky auditorem poprvé a poprvé tedy také povinnost účtování o odložené dani. V případě, že alespoň jedna ze společností účastnící se přeměny má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, musí svou konečnou účetní závěrku nechat ověřit auditorem všechny společnosti, které se přeměny také účastní.<sup>5</sup> Tato povinnost se navíc rozšiřuje také na zahajovací rozvahu v případě, že účetní závěrku musí mít ze zákona ověřenou všechny tyto společnosti. A právě z tohoto důvodu mnoha společnostem může vzniknout povinnost účtování o odložené dani vůbec poprvé.

Výpočet odložené daně probíhá prostřednictvím závazkové metody založené na rozvahovém přístupu, která, jak již bylo zmíněno v přechozí kapitole, byla zavedena až počátkem roku 2002. V rámci této metody jsou porovnány účetní a daňové hodnoty aktiv a pasiv, jejichž rozdíl se tak stává základem pro výpočet odložené daně, zatímco v minulosti používaný výsledkový přístup porovnával rozdíl mezi základem daně a

---

<sup>5</sup> Dle § 12, odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

výsledkem hospodaření. Základ odložené daně je vždy vynásoben sazbou daně z příjmů, která bude platná v období, kdy dojde k vyrovnání odložené daňové pohledávky či závazku. Pokud však tato sazba ještě účetní jednotce není známa, pak se pro výpočet použije sazba platná v nejbližším následujícím období. Na bedrech samotné účetní jednotky je však povinnost hlídat vývoj sazby daně z příjmů, protože pokud se sazba kdykoliv změní, vždy je nutno výši odložené daňové pohledávky či závazku znova přepočítat a vzniklý rozdíl doúčtovat.<sup>6</sup> Ačkoliv by se mohlo zdát, že se změna sazby týká i minulých let, změna se projeví vždy prospektivně. Zde hraje velkou výhodu právě přechod z výsledkového přístupu na rozvahový, protože v případě změny sazby daně nemusí docházet k přepočtu výše odložené daně, pokud se vychází právě z účetních a daňových hodnot aktiv a pasiv, neboť k tomuto přepočtu dojde již v rámci běžného výpočtu odložené daně. U výsledkového postupu bylo vždy nutno zpětně přepočíst výši nákladu odložené daně za každé uplynulé období, jelikož se vždy vycházelo z rozdílu mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně vzniklé za dané účetní období, zatímco v současnosti se během výpočtu zjistí výše zůstatku odložené daně a potřebný rozdíl (mezi počátečním a konečným zůstatkem odložené daně) je pak doúčtován.

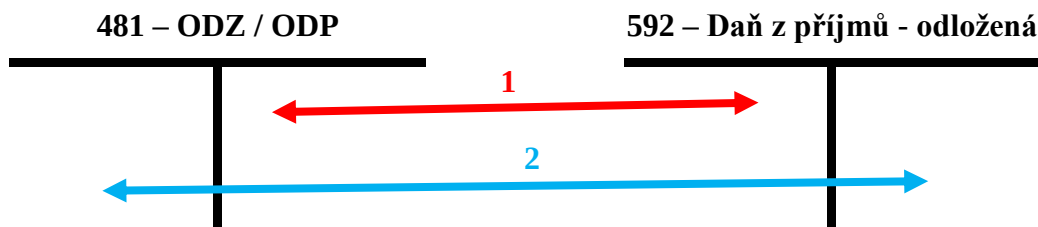
Prostřednictvím prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví stanovuje Ministerstvo financí ČR směrnou účtovou osnovu určující účtové třídy a skupiny, které jsou závazné pro různé typy účetních jednotek – výjimku tvoří banky, pro které jsou závazně dány i samotné účty, a pojišťovny, kde jsou závazně dány zase jen třídy a skupiny, ale bez čísel. V případě směrné účtové osnovy závazné pro podnikatele, která je součástí vyhlášky, je pro účtování odložené daně vymezena účtová skupina 48, kde bývá v praxi využíván účet 481 - *Odložený daňový závazek nebo pohledávka*, protože celá tato účtová skupina je určena výlučně pro účtování právě odložené daně. Zajímavostí tohoto účtu je fakt, že konečný stav tohoto účtu může mít jak aktivní, tak pasivní zůstatek, což vyplývá ze samotné povahy odložené daně, která nemusí představovat pouze položku snižující výsledek hospodaření, ale také položku zvyšující – z tohoto důvodu se může jednat o odloženou daňovou pohledávku nebo odložený daňový závazek. Změna výše ať už odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku je pak vykázána také ve výkazu zisku a ztráty společně s daní splatnou – obě tyto položky jsou považovány za náklad, ačkoliv v případě odložené daně někdy náklad zvyšující výsledek hospodaření (vykázán jako nákladová položka s mínusem). Pro účtování změny výše odložené daně

---

<sup>6</sup> Dle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele.

se používá nákladový účet 592 - *Daň z příjmů – odložená*. Souvislost pohybů v rámci rozvahy a v rámci výkazu zisku a ztráty lze znázornit prostřednictvím následujícího schématu.

**Schéma 1:** Účtování o odložené dani



1 Účtování odloženého daňového závazku (náklad snižující výsledek hospodaření)

2 Účtování odložené daňové pohledávky (náklad zvyšující výsledek hospodaření)

Zdroj: vlastní zpracování.

Jelikož je odložená daň počítána na základě rozvahového přístupu, kterým se zjistí jen výsledná výše odloženého daňového závazku či pohledávky představující konečný stav, je nutno porovnat již vykazovanou výši odložené daňové pohledávky či závazku s nově vypočtenou hodnotou a rozdíl poté zaúčtovat dle výše uvedeného schéma. Stejně účtování platí také v případě, že dojde ke změně sazby daně z příjmů a výše odložené daně se musí přepočítat novou sazbou – rozdíl se zaúčtuje rovněž oproti účtu 592 - *Daň z příjmů – odložená*. Vyšší nová sazba daně z příjmů zvyšuje odložený daňový závazek nebo snižuje odloženou daňovou pohledávku, zatímco nižší nová sazba daně z příjmů snižuje odložený daňový závazek nebo zvyšuje odloženou daňovou pohledávku.

### 3.1. První účtování o odložené dani

Vzhledem k povinnosti účtování o odložené dani, které podléhá jen určitá skupina účetních jednotek, a navíc jen v případě odloženého daňového závazku, se může stát, že účetní jednotce tato povinnost vznikne kdykoliv během její existence – málokdy to je hned v účetním období vzniku společnosti, kdy společnosti nedosahují potřebných kritérií. Nicméně v roce, kdy účetní jednotce tato povinnost přece jen vznikne, je důležité vyřešit dvě základní otázky. První otázkou je, zda v daném roce vychází odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek – v případě pohledávky totiž účetní jednotka

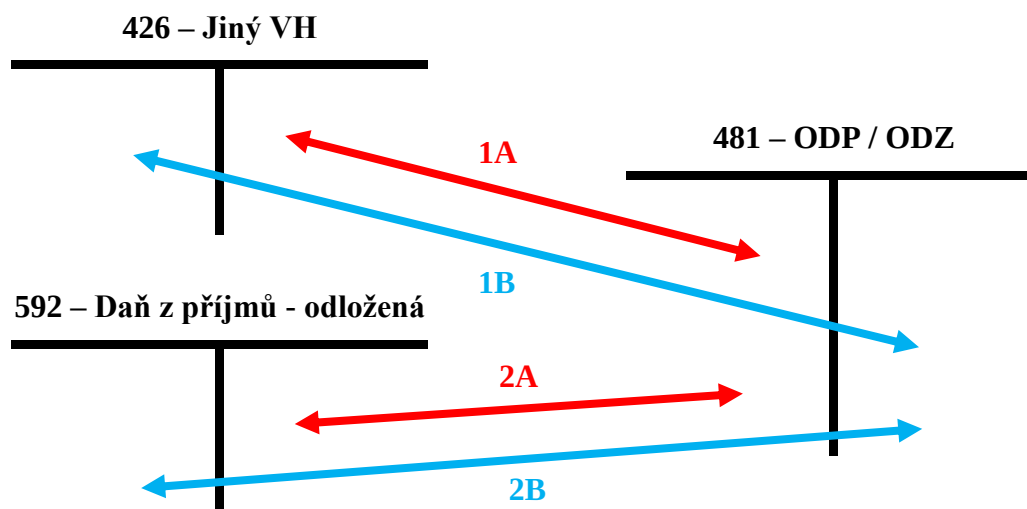
nemusí z důvodu zásady opatrnosti odloženou daň zaúčtovat a vykazovat, nicméně v případě závazku se mění tato možnost na povinnost. Pokud tedy společnost musí účtovat o odloženém daňovém závazku nebo se rozhodne účtovat o odložené daňové pohledávce poprvé, nastává okamžik pro druhou otázku – zda již v předchozích účetních obdobích existovaly nějaké přechodné rozdíly, které představovaly důvod pro účtování o odložené dani. V tomto případě totiž nedochází k běžnému účtování odložené daně, jako to bylo popsáno ve schéma č. 3. Výše odložené daně musí být vypočtena s ohledem na výši, která se vztahuje k obdobím minulým, a na výši, která se vztahuje k běžnému období. V tomto směru hrál důležitou roli také přechod výpočtu odložené daně na závazkovou metodu založenou na rozvahovém přístupu, která při prvním účtování je výhodnější, přehlednější a samozřejmě zejména jednodušší, protože není nutné se zpětně vracet k jednotlivým výsledkovým operacím, ale výše odložené daně vztahující se k předchozím obdobím je vypočtena přímo na základě rozvahových hodnot vykazovaných jako počáteční stavy daného účetního období. Výše odložené daně běžného období je pak vypočtena z rozvahových hodnot k rozvahovému dni běžného období.

Jelikož je účtování o odložené dani poprvé považováno za změnu účetní metody, zaúčtuje se poměrná výše související s předchozími obdobími oproti účtu 426 – *Jiný výsledek hospodaření*, který je poté vykázán s příslušným znaménkem vždy na straně pasiv v rámci Výsledku hospodaření minulých let.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> NÚR. I-9: Odložená daň – první vykázání. *Národní účetní rada* [online]. Praha: 18.12.2006 [cit. 2018-12-25]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-09/>

**Schéma 2:** První rok účtování o odložené dani



- 1A Účtování výše odložené daňové pohledávky vztahující se k minulým obdobím (zvýšení výsledku hospodaření minulých let)
- 1B Účtování výše odloženého daňového závazku vztahující se k minulým obdobím (snížení výsledku hospodaření minulých let)
- 2A Účtování výše odložené daňové pohledávky vztahující se k danému období (náklad zvyšující výsledek hospodaření)
- 2B Účtování výše odloženého daňového závazku vztahující se k danému období (náklad snižující výsledek hospodaření)

Zdroj: vlastní zpracování.

Výše odložené daně vztahující se k předchozím obdobím se vypočte k okamžiku otevření knih daného účetního období a zaúčtuje dle výše uvedeného schéma (bod 1A nebo 1B). Poté se postupuje již standardním způsobem a na konci daného účetního období se vypočte výše odložené daňové pohledávky či závazku, který má být vykázán k rozvahovému dni daného účetního období – rozdíl je poté zaúčtován dle bodu 2A nebo 2B. Jak si lze povšimnout, účtování dle bodu 2A a 2B je stejné jako v přechozím schéma č. 3 popisující běžné účtování o odložené dani.

Účet 426 – *Jiný výsledek hospodaření* patří také mezi mladé účetní kategorie, protože se začal používat až po novelizaci českých účetních předpisů s účinností od 1. ledna 2013. Účet vznikl za účelem účtování oprav chyb z minulých let a změn účetních metod. Ačkoliv někteří lidé se přiklánějí k názoru, že účet jiný výsledek hospodaření se používá ještě pro první účtování odložené daně jako třetí skupinu využití této účetní kategorie, ve skutečnosti se řadí první účtování odložené daně opravdu ke změnám

účetních metod,<sup>8</sup> proto není potřeba ji zvlášť uvádět – zde se však názory expertů občas rozcházejí.

### 3.2. Odložená daň v účetní závěrce

Jak již bylo uvedeno, konečný zůstatek účtu 481 - *Odložený daňový závazek nebo pohledávka*, kde je odložená daňová pohledávka, případně závazek účtován, může mít aktivní i pasivní charakter – dle konečného stavu je pak účet vykázán buď v rámci aktiv jako položka dlouhodobých pohledávek (položka C.II.1.4.), nebo v rámci pasiv jako položka dlouhodobých závazků (položka C.I.8.).<sup>9</sup> Je důležité ale upozornit, že nikdy není rozdělena na část krátkodobou a dlouhodobou, vždy jde o dlouhodobou položku rozvahy, a to i v případě, že případný přechodný rozdíl by měl zaniknout hned další účetní období. Jako náklad je pak odložená daň, nebo lépe řečeno změna výše odloženého daňového závazku či pohledávky zachycena v položce daně z příjmů, která je dále členěna právě na již zmíněnou daň splatnou (položka L.1.) a daň odloženou (položka L.2.).

Pokud účetní jednotka vypočte odloženou daň, vykáže ji v účetní závěrce. Pokud k jejímu vykázání nedojde z důvodu vzniku pohledávky, informuje účetní jednotka o této skutečnosti alespoň v příloze v účetní závěrce – jako důvod se uvádí často právě nerealizovatelnost odložené daňové pohledávky v budoucnosti. Obecně informaci o odložené dani a jejím vývoji mají povinnost uvést ve své příloze v účetní závěrce všechny střední a velké účetní jednotky.<sup>10</sup> Zde by mělo dojít k poskytnutí více informací o odložené dani jako je titul, z jakého vznikla, a použitá sazba daně z příjmů pro její výpočet vzhledem k vývoji v čase. Nicméně odložená daň nebude v rámci přílohy popsána jen v části dlouhodobých závazků, příp. pohledávek a v části daně z příjmů. Informaci o odložené dani je možné nalézt také v rámci informacích o vlastním kapitálu, konkrétně o jiném výsledku hospodaření v případě, že jej účetní jednotka využila pro první účtování o odložené dani, které bylo popsáno výše – zde by měl uživatel účetních výkazů najít informaci o výši odložené daně, která se vztahuje k minulým obdobím v okamžiku, kdy o odložené dani bylo poprvé účtováno. Pokud účetní jednotka začne účtovat o odložené dani, je velice důležité nezapomenout, že jde o změnu účetní metody

---

<sup>8</sup> Český účetní standard č. 003 – Odložená daň. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2018-12-30]

<sup>9</sup> Deloitte: Účetní závěrka 2018 dle české účetní legislativy. Praha 3.1.2018 [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/audit/solutions/cze-audit-ucetni-zaverka-2018-dle-ceske-ucetni-legislativy.html>

<sup>10</sup> Dle § 39b, odst. 5, písm. g) vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele

a je potřeba její účtování popsat i v rámci použitých účetních postupů a metod na začátku přílohy.

Je však důležité upozornit, že účetní jednotka nesmí nikdy vykázat jak odloženou daňovou pohledávku na straně aktiv, tak odložený daňový závazek na straně pasiv zároveň. V případě, že účetní jednotka eviduje tituly jak pro vznik pohledávky, tak pro vznik závazku, dojde ke vzájemnému započtení dílčích odložených daňových pohledávek a závazků vycházející z různých titulů a vykázání finální výše dle výsledné povahy na straně aktiv či pasiv.

Nicméně při prvním vykázání odložené daně si musí účetní jednotka uvědomit, zda má opravdu dojít k prvnímu účtování o odložené dani či pouze k tomu, že účetní jednotka dříve z důvodu opatrnosti nevykazovala žádnou odloženou daňovou pohledávku a jen jí vznikl odložený daňový závazek, který již vykázat musí – v tomto případě nejde o první účtování odložené daně. Tento přechod však není upravován žádným účetním předpisem, a neexistuje tak návod pro účetní jednotky, jak v tomto případě postupovat. Aby ale nedocházelo k rozdílným výkladům účetních jednotek na tuto problematiku, byla celá záležitost rozebrána Národní účetní radou v rámci interpretace č. 9. Jak již bylo řečeno, účetní jednotka je povinna zaúčtovat část odložené daně vztahující se k minulým obdobím oproti vlastnímu kapitálu, neboť dochází ke změně účetní metody, a to i v případě, že účetní jednotka eviduje odloženou daňovou pohledávku, kterou se nakonec rozhodne nevykázat v rozvaze, ale pouze uvést důvod nevykázání v rámci přílohy. Nicméně dle interpretace se nepovažuje nevykázání odložené daně a její následné vykázání za změnu účetní metody, ale pouze za změnu výše odhadu. Z toho vyplývá, že změna odhadu se vždy účtuje oproti výsledku hospodaření daného období.

Každoročně však odložená daňová pohledávka, případně závazek musí podléhat také inventarizaci dle § 29 zákona o účetnictví. To zahrnuje ověření, zda výše vykázané odložené daňové pohledávky, případně závazku odpovídá výši přechodných rozdílů, které jsou platné k danému okamžiku inventarizace – to zahrnuje posouzení uplatnitelnosti odložené daňové pohledávky vůči základu daně.

### **3.3. Tituly pro vykázání odložené daně**

V dnešní době již existuje řada titulů pro vznik odložené daně. Vzhledem k tomu, že se odložená daň chová jako náklad, ale také jako výnos, existují dva typy titulů pro vznik odložené daně – tituly pro vznik odloženého daňového závazku, které budou

v budoucnosti zvyšovat daňový základ pro výpočet splatné daně, a tituly pro vznik odložené daňové pohledávky, které budou naopak základ daně snižovat. Obecně lze tedy tyto tituly rozdělit do dvou základních skupin:

- tituly vycházející z přičitatelných (zdanitelných) přechodných rozdílů,
- tituly vycházející z odčitatelných přechodných rozdílů.

Samozřejmě existují i takové tituly odložené daně, které splňují podmínky obou výše uvedených skupin – záleží na výsledném charakteru daného titulu.

### Rezervy

Jedním z důvodů pro vznik a účtování odložené daně je tvorba a následné čerpání účetních rezerv, které jsou tvořeny k budoucím, daňově uznatelným nákladům. Nejčastějším příkladem takových rezerv jsou rezervy tvořené na záruční opravy nebo rezervy na nevyčerpanou dovolenou a bonusy pro zaměstnance, nicméně těm je zvlášť věnována hned následující část zaměstnanecké benefity.

V době, kdy dojde ke tvorbě účetní rezervy, musí dojít také ke zvýšení základu daně prostřednictvím řádku č. 40 daňového přiznání, protože rezerva je pouze účetní a je tedy daňově neuznatelným nákladem.<sup>11</sup> Podnět k účtování o odložené daňové pohledávce vzniká z toho důvodu, že v době, kdy dojde k čerpání této rezervy, dojde také ke vzniku nákladu, ke kterému byla rezerva původně vytvořena – v období rozpuštění je tedy výsledný dopad na výsledek hospodaření vykazovaný v účetnictví nulový (v ideálním případě by měl být odhad výše rezervy přesný), nicméně jelikož je vzniklý náklad daňově účinný a rezerva je pouze účetní, tedy daňově neúčinná, musí být základ daně snížen na řádku č. 112 daňového přiznání.<sup>12</sup> Dochází tak k naplnění základní podmínky pro vznik odložené daně vypočtené rozvahovou metodou – vznik rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou, který se stává základem pro výpočet. V tomto případě tedy vždy vzniká důvod pro účtování odložené daňové pohledávky. Pokud by však byla rezerva vytvořena k daňově neúčinnému nákladu, nevznikl by žádný důvod pro účtování o odložené dani.

Na druhé straně tvorba a čerpání zákonných neboli daňových rezerv, které jsou zároveň daňově uznatelným nákladem ihned při jejich tvorbě, nevzniká žádný důvod pro účtování o odložené dani, neboť nedochází ke vzniku dočasného rozdílu mezi účetní a daňovou základnou. Příkladem zákonných rezerv můžou být rezervy na opravu

---

<sup>11</sup> Dle § 24, odst. 2, písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

<sup>12</sup> Dle § 23, odst. 3, písm. c), bodu 3. zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

dlouhodobého hmotného majetku, rezervy pojišťovnictví nebo bankovní rezervy – obecně jde o rezervy, které jsou definovány přímo zákonem o rezervách.<sup>13</sup> Poslední dobou se uživatel v praxi setká se zákonnými rezervami méně a méně, protože zákon o rezervách zpřísňuje podmínky pro jejich tvorbu a čerpání. Důvodem je zejména skutečnost, že rezervy představují ve většině případů vysokou částku, která je daňově uznatelným nákladem. Aby tak nedocházelo ke zneužívání účetními jednotkami, je potřeba vše podchytit v zákoně. Podmínky pro tvorbu zákonných rezerv je například povinnost jejich tvorby po delší časový úsek, po který je účetní jednotka povinna vést peněžní prostředky na tuto tvorbu na zvláštním účtu, což pro účetní jednotku představuje odložení významné výše peněžních prostředků bokem na delší časový úsek.

### Zaměstnanecké benefity

V návaznosti na rezervy je nutno hned zmínit také zaměstnanecké benefity. V praxi existuje totiž celá řada zaměstnaneckých benefitů podléhajících různému daňovému režimu, zejména tedy z pohledu daně splatné. Zaměstnanecké benefity lze rozdělit do 4 základních skupin – zaměstnanecké benefity představující:

- I. daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele a osvobozený příjem na straně zaměstnance (stravování do limitu, kurzy a školení související s činností účetní jednotky, příspěvky na penzijní a životní pojištění do limitu, ochranné pomůcky a oděvy potřebné pro výkon povolání apod.),
- II. daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele a zdanitelný příjem na straně zaměstnance (mzda, dovolená a tzv. sick days, firemní automobil pro služební i soukromé účely apod.),
- III. daňově neuznatelný náklad na straně zaměstnavatele a osvobozený příjem na straně zaměstnance (poskytnutí rekreace a jiného nepeněžního příspěvku do limitu, dar dle Fondu kulturních a sociálních potřeb, nealkoholické nápoje na pracovišti, stravování nad limit apod.),
- IV. daňově neuznatelný náklad na straně zaměstnavatele a zdanitelný příjem na straně zaměstnance (ostatní dary, poskytnutí rekreace a jiného nepeněžního příspěvku nad limit apod.).

Nejznámějším zaměstnaneckým benefitem s dopadem do výpočtu odložené daně je dovolená poskytována zaměstnancům. Ačkoliv v praxi se o ní účtuje jako o rezervě na

---

<sup>13</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

nevyčerpanou dovolenou, pro účely praktické části této diplomové práce byl tento titul zařazen zvlášť do skupiny zaměstnaneckých benefitů. Nicméně důvod pro zařazení nevyčerpané dovolené do výpočtu o odložené dani je totožný jako u výše zmíněných účetních rezerv – jde o daňově neuznatelnou rezervu na náklad, který v budoucnosti bude daňově uznatelný. U tohoto typu rezervy je však důležité upozornit na fakt, že základ pro výpočet odložené daně není jen samotný náklad na nevyčerpanou dovolenou, ale také náklad na pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem vztahující se právě k hodnotě nevyčerpané dovolené – tzn. výše nevyčerpané dovolené navýšené o 34 %, což odpovídá aktuální sazbě pojistného v České republice placené zaměstnavatelem (pojistné na veřejné zdravotní pojištění ve výši 9% a pojistné na sociální zabezpečení ve výši 25 %).<sup>14</sup>

Úplně stejný režim odpovídá také rezervě na bonusy zaměstnanců, u jejichž tvorby se účtuje také o pojistném na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, a tak i zde se základem pro výpočet odložené daně stává celá výše rezervy účtována do nákladů včetně pojistného placeného zaměstnavatelem.

Dle vnitropodnikové směrnice však účetní jednotky mohou účtovat o řadě dalších rezerv na zaměstnanecké požitky, které mohou vycházet například z pracovněprávních či kolektivních smluv. Jde například o požitky související s pracovními jubilei (určitý počet let odpracovaný u dané společnosti), životními jubilei (odchod do penze, na mateřskou dovolenou) apod. Řada těchto požitků je upravena právě Fondem kulturních a sociálních potřeb,<sup>15</sup> který upravuje ve většině případů nejen okamžik, ke kterému se požitek může vztahovat, ale také výši těchto požitků. Pokud tedy daný požitek splňuje podmínky stanovené danou právní úpravou, je možno tyto požitky považovat za daňově uznatelné v okamžiku jejich vzniku, a tak případná tvorba účetní rezervy bude představovat důvod pro účtování o odložené dani. V případě, že jde o jiné požitky nedefinované zákonem, tento důvod nevzniká, protože se nebude jednat o daňově uznatelný náklad.

### Opravné položky

Prostřednictvím opravné položky dochází k dočasnému snížení hodnoty aktiv, ať už dlouhodobého majetku, zásob nebo pohledávek. Nicméně jelikož jde v mnoha

---

<sup>14</sup> Dle § 7, odst. 1, písm. a) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a dle § 9, odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů

<sup>15</sup> Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb.

případech pouze o účetní opravné položky, dochází k rozdílné výši účetní a daňové základny tohoto majetku, které zakládají také důvod pro účtování o odložené dani, konkrétně vždy o účtování odložené daňové pohledávky.

V případě opravných položek k zásobám je zde velká podobnost s účetními rezervami. Jelikož opravné položky k zásobám nikdy nepředstavují daňově uznatelný náklad, základ daně je vždy o jejich výši zvýšen v roce jejich tvorby prostřednictvím řádku č. 40 daňového přiznání.<sup>16</sup> Nicméně se předpokládá, že zásoby, k nimž jsou opravné položky vytvořeny, budou v budoucnosti prodány, spotřebovány či jinak využity a jejich pořizovací cena bude představovat daňově uznatelný náklad na prodané zboží nebo výrobky – ta pořizovací cena, na jejíž část byla vytvořena účetní opravná položka. Z tohoto důvodu vzniká důvod pro účtování o odložené daňové pohledávce – v budoucnosti dojde k uznání celé pořizovací ceny zásob a snížení základu daně na řádku č. 112 daňového přiznání z důvodu zrušení účetní opravné položky,<sup>17</sup> která byla v minulosti vytvořena. Jde tedy o stejný princip jako u účetních rezerv.

V případě opravných položek k dlouhodobému majetku je postup totožný, nicméně je zde velice důležité si dát pozor zejména na to, aby v budoucnosti došlo ke vzniku daňově uznatelného nákladu, ať už ve formě daňových odpisů nebo daňově uznatelné ztráty z prodeje tohoto dlouhodobého majetku.

U opravných položek k pohledávkám je zde ale menší komplikace, jelikož ne všechny opravné položky jsou pouze účetní – dle zákona o rezervách existují také zákonné opravné položky, kdy nevzniká důvod pro účtování o odložené dani. Nicméně zákonné opravné položky jsou pouze opravné položky tvořené k určitým pohledávkám a za určitých podmínek stanovených zákonem. Z pohledu daní lze tvořit zákonné opravné položky pouze k nepromlčeným pohledávkám, které při svém vzniku byly účtovány ve výnosech a zároveň nedošlo k jejich osvobození od daně z příjmů nebo nezahrnutí do základu daně nebo zahrnutí do samostatného základu daně. Maximálně lze však tvořit opravné položky do výše rozvahové hodnoty. Rozvahovou hodnotou se poté rozumí buď jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena. Zákon také taxativně vyjmenovává konkrétní tituly pohledávek, ke kterým opravné položky nebudou nikdy daňově účinné – jde o pohledávky z titulu cenných papírů, úvěrů, zápůjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu apod.<sup>18</sup> Obecně jsou vymezeny čtyři skupiny pohledávek, ke kterým

---

<sup>16</sup> Dle § 24, odst. 2, písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

<sup>17</sup> Dle § 23, odst. 3, písm. c), bodu 3. zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

<sup>18</sup> Dle § 2, odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

je možné vytvořit daňově účinnou opravnou položku, a to pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení, pohledávky po určité době splatnosti, k pohledávky z titulu ručení za clo a tzv. drobné pohledávky. Všechny tyto skupiny však musí stále splňovat výše uvedené obecně platné podmínky. Zákonnou opravnou položku až do výše 100 % rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky lze tvořit u první jmenované skupiny pouze v tom zdaňovacím období, kdy dojde k jejímu přihlášení u soudu. Dle výsledku insolvenčního řízení se poté zákonné opravné položky zruší. K druhé, v praxi největší skupině pohledávek se tvoří zákonná opravná položka vždy dle doby po splatnosti, která činí buď 18 měsíců po splatnosti, kdy je opravná položka ve výši 50 % rozvahové položky, nebo 30 měsíců po splatnosti, kdy je vytvořena ve výši 100 % rozvahové položky. Nicméně je důležité si pohlídat nepromlčení pohledávky, jenž nastává po 36 měsících po splatnosti. V rámci této skupiny však tvoří určitou výjimku pohledávky nabyté postoupením, kde je navíc nutné si hlídat i její původní výši, která pokud překročila hranici 200 000 Kč, tak pro tvorbu zákonných opravných položek dle doby po splatnosti je nutné zahájení soudního, rozhodčího nebo správního řízení. Jelikož se ale zákony neustále vyvíjí a mění, mění se i doba po splatnosti, kdy je možno vytvořit zákonnou opravnou položku v určité výši – z toho vyplývá, že zákonná opravná položka se tvoří dle zákona platného ke dni vzniku pohledávky. Proto se není čemu divit, když účetní jednotka vytvoří zákonnou opravnou položku v rozdílné výši, než zrovna stanovuje aktuálně platný zákon. U pohledávek z titulu cla však žádné takové podmínky nejsou – zákonná opravná položka může být vytvořena až do 100 % hodnoty pohledávky z titulu ručení za clo bez jakýchkoliv omezení. V rámci poslední skupiny pohledávek je také možnost tvorby 100 % zákonné opravné položky, která však může být vytvořena pouze k pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota je nižší než 30 000 Kč vůči jednomu dlužníkovi a zároveň je tato pohledávka déle než 12 měsíců po splatnosti. V praxi se využívá postupu, že nejdříve je stanoveno, zda nelze vytvořit 100 % zákonnou opravnou položku z důvodu drobné pohledávky a pokud ne, tak se vytvoří běžná 50 % zákonná opravná položka dle doby po splatnosti.

Účetní jednotka je však povinna vždy zhodnotit, zda přechodný rozdíl v daném případě vzniká, a to nejen vzhledem k dostatečnému budoucímu zisku k uplatnění vzniklé odložené daňové pohledávky, ale také vzhledem ke skutečnosti, že v budoucnosti bude dosažen daňově účinný náklad ať už ve formě daňových odpisů, daňově uznatelného odpisu pohledávky, daňových opravných položek nebo prodeji zásob.

### Odečitatelné položky od základu daně – daňová ztráta, podpora výzkumu a vývoje, podpora odborného vzdělání

Nejtypičtější titulem pro tvorbu odložené daně je určité daňová ztráta minulých let, samozřejmě jen ta, o kterou lze snížit základ daně v následujících zdaňovacích obdobích, tzn. daňová ztráta maximálně za pět předchozích zdaňovacích období,<sup>19</sup> případně se zohledněním dalších podmínek stanovených zákonem o dani z příjmů, konkrétně § 38na, kdy daňovou ztrátu je nutno i testovat. Testování je založeno na dvou základních podmínkách – daňovou ztrátu nelze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích v případě, že dojde k podstatné změně ve složení osob (větší než 25 %), které se přímo podílí na kapitálu či kontrole účetní jednotky, a zároveň ještě dojde k podstatné změně ve struktuře tržeb (více než 20 %), které mají odrážet případnou změnu v předmětu podnikání.

Jelikož se v budoucnosti předpokládá, že účetní jednotka se bude snažit uplatnit maximální výši daňové ztráty během těchto následujících pěti let, vzniká tak přechodný rozdíl v podobě odložené daňové pohledávce. Základem pro výpočet odložené daňové pohledávky se tak stává samotná výše daňové ztráty.

Daňová ztráta je považována za jednu z odčitatelných položek, není však jedinou odčitatelnou položkou zakládající důvod k účtování o odložené daňové pohledávce. Další odčitatelné položky od základu daně jsou odpočty na podporu výzkumu a vývoje a odpočty na podporu odborného vzdělání. I tyto položky lze uplatnit v následujících 3 zdaňovacích obdobích v případě, že v daném období je není možno odečíst z důvodu nedostatečného základu daně.

### Pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení

Daňová uznatelnost pojistného na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem je dle zákona o dani z příjmů podmíněno jeho včasnou úhradou. Jak již bylo zmíněno, výše veřejného zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení tvoří celkem 34 % z vyměřovacího základu. Aby byla úhrada považována za včasnou, je nutno její provedení do konce měsíce následujícího po uplynutí daného zdaňovacího období – například do konce měsíce ledna v případě kalendářního roku jako zdaňovacího období. Pokud tedy k úhradě nedojde včas, společnost svůj základ daně musí upravit v rámci přípravy daňové přiznání – dojde ke zvýšení základu daně o výši neuhrazeného pojistného

---

<sup>19</sup> Dle § 34, odst. 1 – 3 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení na řádku č. 40 daňového přiznání.<sup>20</sup> Nicméně po úhradě tohoto pojistného může zase dojít ke snížení základ daně, ale to až v tom období, kdy k úhradě opravdu dojde, a to na řádku č. 160 daňového přiznání – v tomto případě se tedy předpokládá, že dojde ke snížení základu daně v budoucnosti a zároveň ke snížení daňové povinnosti, tudíž vzniká důvod pro účtování o odložené daňové pohledávce. Odložená daň vzniká zejména z důvodu, že pojistné je zaúčtováno v období, se kterým věcně a časově souvisí bez ohledu na pohyb peněz, nicméně jelikož není uhrazeno, nemůže být daňově účinné – zde tedy vzniká dočasná rozdílnost pohledu účetnictví a daní.

Ačkoliv stejná podmínka pro daňovou uznatelnost platí i pro pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení sražené zaměstnancům v celkové výši (4,5 % na veřejné zdravotní pojištění a 6,5 % na sociální zabezpečení),<sup>21</sup> nelze v tomto případě mluvit o odložené dani, protože zaměstnanecká část pojistného je účtována pouze rozvahově jako srážka, zatímco zaměstnavatelská část je účtována výsledkově. Výše nehrazeného pojistného sražené zaměstnancům je pouze vyloučeno na řádku č. 30 daňového přiznání a po zaplacení zahrnuto prostřednictvím řádku č. 111.<sup>22</sup>

### Investiční pobídka

Řada českých společností využívá v rámci svého podnikání investičních pobídek – státní podpory, které mají přimět podniky chovat se určitým způsobem. Investiční pobídka může být poskytnuta v následujících formách:

- úleva na dani z příjmů ve formě slevy,
- převod pozemku za zvýhodněnou cenu,
- podpora při tvorbě nových pracovních míst,
- podpora při rekvalifikaci zaměstnanců.

Aby bylo možné investiční pobídku získat, doprovází to často povinnost splnit celou řadu podmínek. Obecně jsou investiční pobídky její podmínky upraveny zákonem o investičních pobídkách.

---

<sup>20</sup> Dle § 24, odst. 2, písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

<sup>21</sup> Dle § 7, odst. 1, písm. b) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a dle § 9, odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů

<sup>22</sup> Dle § 23, odst. 3, písm. a), bodu 3. a dle § 23, odst. 3, písm. b), bodu 2. zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

Pro účely odložené daně ale hraje důležitou roli pouze investiční pobídka ve formě slevy na dani z příjmů. Tato sleva lze poskytnout nejen právnickým osobám, ale také fyzickým osobám v rámci příjmů ze samostatné činnosti a může být buď úplná (pro nové společnosti), nebo částečná (pro stávající společnosti rozšiřující jejich dosavadní výrobu). Její maximální výše, kterou je možno čerpat, se vypočte jako výše stropu poskytnuté veřejné podpory snížené o investiční pobídku ve formě finanční podpory pro tvorbu nových pracovních míst a rozdíl mezi tržní a kupní zvýhodněnou cenu pozemku poskytovaného v rámci investiční pobídky. Takto vzniklou slevu lze čerpat po dobu maximálně pěti bezprostředně po sobě následujících zdaňovacích období. V rámci těchto pěti období se tedy dostává účetní jednotka do stavu, kdy ví, že bude v budoucnosti čerpat určitou slevu na dani, a dojde tak v budoucnosti ke snížení její daňové povinnosti – jde tedy o přechodný rozdíl, který zakládá důvod pro účtování o odložené daňové pohledávce.

#### Rozdílná účetní a daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku

Tento titul vzniká z odlišného pohledu účetnictví a daní na dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek a řadí se také mezi nejčastější tituly pro vznik odložené daně v praxi. V návaznosti na předchozí kapitolu zachycující vývoj účtování odložené daně si lze také povšimnout, že jde zároveň o nejstarší titul. Zatímco účetní odpisy jsou stanoveny na základě subjektivního rozhodnutí účetní jednotky s ohledem na hodnotu daného dlouhodobého majetku a jeho předpokládanou ekonomickou životnost, daňové odpisy jsou dány pevně zákonem o dani z příjmů bez ohledu na jakékoliv jiné skutečnosti. Pro účely účetnictví si účetní jednotka může zvolit hranici pořizovací ceny, nad kterou je majetek považován za dlouhodobý. Nicméně takto zvolený dlouhodobý majetek nemusí být vždy odepsán celý. Pokud účetní jednotka například předpokládá, že majetek v budoucnosti prodá, měla by do odepisování promítnout i tzv. zbytkovou hodnotu – hodnota, za kterou společnost předpokládá prodej majetku v budoucnosti a která zároveň nevstupuje do účetních odpisů. Pořizovací hodnota je tedy snížena o tuto zbytkovou hodnotu pro účely výpočtu odpisů. Na druhé straně zákon o dani z příjmů stanovuje dobu odepisování dlouhodobého majetku na základě jeho rozdělení do 6 odepisových skupin a také to, co vlastně je považováno za dlouhodobý majetek s ohledem na vstupní cenu, která musí být vyšší než 40.000 Kč v případě hmotného majetku a než 60.000 Kč v případě nehmotného majetku, aby byl majetek zařazen jako dlouhodobý a následně odepisován. Veškerý majetek, který je pak z účetního hlediska považován za dlouhodobý, ale

nesplňuje hranici pro jeho zařazení z pohledu daní, je poté považován za tzv. drobný dlouhodobý majetek – v takovém případě jsou účetní odpisy považovány za daňový výdaj.<sup>23</sup> Nicméně z pohledu daní je majetek odepisován vždy celý, neexistuje žádná zbytková hodnota dlouhodobého majetku.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy tak může vzniknout nejen například rozdílnou dobou odepisování, ale také rozdílnou základnou vstupující do odepisování, kdy účetní odpisy se nemusí rovnat mohou zohledňovat ještě zbytkovou hodnotu majetku. Ačkoliv je ale výsledek hospodaření upravován o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy prostřednictvím řádku č. 50 (zvyšování základu daně) nebo č. 150 daňového přiznání (snížování základu daně),<sup>24</sup> v budoucnosti dojde k vyrovnání jejich kumulované výše, a tak vzniká příčina k účtování o odložené dani. Vzhledem k možnosti zohlednění zbytkové hodnoty dlouhodobého majetku v rámci účetních odpisů může dojít k vyrovnání až při samotném prodeji tohoto majetku, kdy je zůstatková cena zaúčtována do nákladů, tzn. že tato hodnota se nedostane do nákladů ve formě účetních odpisů.

Jelikož je výpočet odložené daně založen na rozvahovém přístupu, její výše je vypočtena porovnáním účetní hodnoty dlouhodobého majetku uvedené v rozvaze a daňové hodnoty dlouhodobého majetku evidované pro daňové účely – rozdíl pak tvoří základ pro výpočet odložené daňové pohledávky či závazku. V praxi může dojít pouze ke dvěma situacím:

- účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku je menší než daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku → vznik odložené daňové pohledávky, jelikož účetní odpisy, o které se dosud zvyšoval základ daně, protože byly daňově neuznatelným nákladem, budou nakonec daňově uznatelným nákladem až v budoucnosti a tím dojde v budoucnosti zase ke snížení základu daně a snížení daňové povinnosti,
- účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku je větší než daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku → vznik odloženého daňového závazku, jelikož rozdíl mezi odpisy, o který se dosud snižoval základ daně, bude v budoucnosti již daňově uznatelným nákladem, neboť o něj již byl v minulosti snížen základ daně, dojde tak ke zvýšení základu daně a daňové povinnosti

---

<sup>23</sup> Dle § 24, odst. 2, písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

<sup>24</sup> Dle § 24, odst. 2, písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

v budoucnosti, což představuje podnět pro účtování odloženého daňového závazku.

Jelikož v mnoha případech představuje základ pro výpočet odpisů velmi vysokou částku, tvoří dlouhodobý majetek nejen jeden z nejčastějších titulů odložené daně, ale také nejvýznamnější v porovnání výše základů pro výpočet odložené daně ostatních titulů.

#### Smluvní pokuty a úroky z prodlení z obchodních vztahů

Dle zákona o dani z příjmů se stávají smluvní pokuty a úroky z prodlení daňově uznatelnými až zaplacením, a to jak ty nákladové vznikající z přijatých faktur, tak výnosové související s fakturami vystavenými. Z toho vyplývá, že pokud smluvní pokuty a úroky z prodlení nebudou včas zaplacený, dojde při výpočtu daně z příjmů za dané období k ovlivnění výše základu daně o výši neuhrazených smluvních pokut a úroků z prodlení. Včasná úhrada ale tentokrát nepředstavuje konec měsíce následujícího po konci zdaňovacího období, jak tomu bylo u pojistného na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, ale již konec daného zdaňovacího období. Nicméně úprava základu daně není ani ve prospěch či neprospěch daňového subjektu, neboť jakmile dojde zase k jejich úhradě, dojde k opačnému ovlivnění základu daně za toto období. V praxi může dojít pouze ke dvěma situacím:

- Neuhrazené výnosové smluvní pokuty a úroky z prodlení – v daném období dojde ke snížení základu daně prostřednictvím řádku č. 111 daňového přiznání a jakmile budou smluvní pokuty a úroky z prodlení uhrazeny, je účetní jednotka povinna základ daně za období, kdy došlo k úhradě, zase zvýšit na řádku č. 30.<sup>25</sup> Jelikož v budoucnosti se tedy očekává, že základ daně a tím i daňová povinnost budou zvýšeny, jelikož dojde k úhradě, vzniká příčina pro účtování o odloženém daňovém závazku.
- Neuhrazené nákladové smluvní pokuty a úroky z prodlení – v daném období dojde ke zvýšení základu daně prostřednictvím řádku č. 40 daňového přiznání a jakmile budou smluvní pokuty a úroky z prodlení uhrazeny, je účetní jednotka povinna základ daně za období, kdy došlo k úhradě, zase snížit na řádku č. 111.<sup>26</sup> Jelikož v budoucnosti se tedy očekává, že základ daně a tím i

---

<sup>25</sup> Dle § 23, odst. 3, písm. a), bodu 6. a dle § 23, odst. 3, písm. b), bodu 1. zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

<sup>26</sup> Dle § 24, odst. 2, písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

daňová povinnost budou sníženy, jelikož dojde k úhradě, vzniká odložená daňová pohledávka.

Odložená daň vzniká zejména z důvodu, že smluvní pokuty a úroky z prodlení jsou zaúčtovány v období, se kterým věcně a časově souvisí bez ohledu na pohyb peněz, nicméně jelikož nejsou hrazeny, nemohou být daňově účinné. Vzniká tak přechodný rozdíl, který úhradou zanikne.

Zvláštní skupinou, které je také ale důležité věnovat určitou pozornost, jsou pokuty a penále, jež nevychází ze smluvních vztahů a nejsou tedy daňově uznatelných nákladem nikdy<sup>27</sup> – jedná se například o sankce finančních úřadů jako jsou penále z částky doměřené daně, úroky z prodlení za opožděnou platbu daně, pokuty za opožděné podání tvrzení daně apod. Nicméně nejde jen o sankce vyplývající ze vztahu s finančními úřady, ale také například v souvislosti s pojistným na sociální zabezpečení nebo na veřejné zdravotní pojištění. Jelikož tyto sankce nejsou nikdy daňově uznatelným nákladem, představují tak trvalý rozdíl jednorázově vyloučený prostřednictvím řádku č. 40 daňového přiznání – z toho vyplývá, že nevzniká důvod pro účtování o odložené dani. Tento typ daňově neuznatelných sankcí je také účtován zvlášť ve prospěch účtu 545, zatímco daňově uznatelní smluvní pokuty a úroky z prodlení z obchodních vztahů popsány výše se účtují prostřednictvím účtu č. 544.

#### Finanční deriváty zajišťující budoucí peněžní tok

Finanční deriváty jsou instrumenty představující termínovaná obchod, kdy k jeho uzavření a poté plnění nedochází ve stejném časovém okamžiku. V rámci tohoto časového okamžiku tak může dojít ke změně jejich hodnoty, jež vychází z tzv. podkladového aktiva. V praxi existuje celá řada těchto finančních derivátů, nejznámější jsou například futures, forwardy, swapy či opce. Oblíbené jsou zejména z toho důvodu, že v dnešní době existuje mnoho faktorů ovlivňující hodnotu obchodovaných aktiv – změny měnových kurzů, úrokových sazeb a dalších, které s sebou nesou řadu rizik pro obchodníky. Finanční deriváty tak představují nástroj vedoucí k pojištění proti nejrůznějším druhům rizik. Dle zákona o účetnictví jsou tyto deriváty zajišťující budoucí peněžní tok oceňovány reálnou hodnotou s dopadem do účtové skupiny 41.<sup>28</sup> Následně jsou zaúčtovány ve prospěch nákladů/výnosů v okamžiku, kdy jsou zaúčtovány i samotné zajišťované položky do výsledku hospodaření. Dojde-li tedy ke zvýšení vlastního kapitálu

---

<sup>27</sup> Dle § 25 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

<sup>28</sup> Dle § 52, odst. 2 zákona č. 563/1991, Sb. o účetnictví

z důvodu změny hodnoty finančního derivátu, odložená daň tento účinek zase sníží a naopak. Zvláštností u odložené daně z tohoto titulu je, že je účtována tam, kde samotný titul – ve prospěch vlastního kapitálu, konkrétně ve prospěch výsledku hospodaření minulých let.

### Další tituly

Jelikož podniky, které jsou součástí konsolidačního celku, mají povinnost sestavit nejen konsolidovanou účetní závěrku, ale také podléhají povinnosti účtovat o odložené dani, je důležité věnovat určitou pozornost i samotné konsolidaci a celému tomuto procesu. V rámci konsolidované účetní závěrky se totiž může objevit položka odložená daň hned ze dvou důvodů. První důvod je ten, že jednotlivé podniky skupiny vykazují v rámci svých individuálních účetních závěrek odloženou daň z běžných titulů. Druhý důvod se však již vztahuje k samotnému procesu konsolidace. Odložená daň totiž může vzniknout i z titulu změny ocenění majetkové účasti, což znamená, že tato odložená daň se může objevit pouze v případě použití metody ekvivalence (protihodnoty), tzn. v případě, že jde o majetkové účasti s podstatným vlivem – takové podniky bývají nazývány jako přidružené podniky.<sup>29</sup> Při použití metody ekvivalence dochází k přecenění této majetkové účasti na aktuální hodnotu vyjádřenou jako podíl na vlastním kapitálu přidruženého podniku. Dochází tak ke vzniku rozdílu mezi pořizovací cenou majetkové účasti a hodnoty představující podíl investora na vlastním kapitálu konsolidované účetní jednotky. Zatímco výše pořizovací ceny majetkové účasti, lépe řečeno pořizovací náklady majetkové účasti, jsou uvedeny přímo v individuální účetní závěrce dané účetní jednotky držící tento majetkový podíl, výše majetkové účasti je poté v rámci zahrnutí individuální účetní závěrky do konsolidované účetní závěrky zachycena ve fair value. Ekvivalenční metoda tak umožňuje uživatelům konsolidované účetní závěrky poskytnout informaci o tom, jaký skutečný podíl společnost má na majetku přidružené společnosti – jde o tzv. vlastnickou koncepci.

Z důvodu vzniku výše uvedeného rozdílu se tak někteří přiklánějí k názoru, že by měla vzniknout odložená daň. Bohužel v rámci legislativních úprav nikdy nedošlo ke zpracování této problematiky, proto je jen na každé účetní jednotce, jak se k tomu postaví. Pouze Národní účetní rada poskytuje jakési doporučení v podobě interpretace nesoucí označení I – 4 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí

---

<sup>29</sup> Dle § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

metodou ekvivalence. Nicméně jak již bylo několikrát řečeno, interpretace Národní účetní rady nejsou závazné a slouží jen jako inspirace, jak se účetně vypořádat s některými problematickými oblastmi. Vykázání odložené daně z titulu přecenění majetkových účastí metodou ekvivalence v rámci konsolidace se může opírat hned o několik skutečností. Každý investor investuje své finanční prostředky z určitých důvodů – u dlouhodobé držby, za kterou lze považovat určitě i podstatný vliv, u níž se používá metoda ekvivalence, tento důvod bývá většinou možnost podílet se na řízení určité společnosti prostřednictvím majetkové účasti v ní. Takové řízení společnosti však je často spojeno se získáním odměny ve formě podílů na zisku. Pokud tedy v budoucnosti dojde ke zdanění těchto budoucích příjmů, měla by být také vykázána odložená daň. Takové typy příjmů však z daňového hlediska mohou být zdaněny buď srážkovou daní ve výši 15 % nebo jsou osvobozeny. Osvobození nastává jen pokud jde o výplatu dividend ve vztahu matka a dcera, kdy podíl na dceřiné společnosti je vyšší než 10 % a zároveň je držen déle než 12 po sobě jdoucích měsíců. Přichází zde tedy v úvahu neosvobození dividend pouze v případě, že je porušen časový test, jelikož podíl nemůže být porušen nikdy, jinak by nemohla být použita metoda ekvivalence.

Odložená daň by v tomto případě měla být vykázána výsledkově, a to nejen v návaznosti na český účetní standard č. 003, ale také na samotný český účetní standard č. 020 – Konsolidace. V rámci tohoto standardu je totiž vykázána i změna výše ocenění majetkové účasti v rámci výsledku hospodaření běžného účetního období. Obecně se lze tedy držet postupu, že odložená daň z určitého titulu by měla následovat cestu daného titulu.

## 4. Statistika vykazování odložené daně

Jelikož je povinnost vykazování odložené daně ukotvena v zákoně a tato povinnost vzniká zejména větším společnostem, je možné určitým způsobem sledovat a analyzovat vykazování odložené daně ať už to, z jakého titulu vlastně vznikla, nebo to, v jaké výši je například vzhledem k celkové bilanční sumě. Pro analýzu vykazování odložené daně jsem si vybrala vzorek o celkové velikosti 100 účetních jednotek, které se umístily v žebříčku 100 nejvýznamnějších firem ČR každoročně připravovaného a zveřejňovaného společností CZECH TOP 100, a.s. Tento žebříček je založen na tržbách dosažených jednotlivými společnostmi za sledovaný rok bez ohledu na to, v jakém odvětví společnosti působí, což znamená velkou různorodost působností společností, a tudíž i různorodost s ohledem na tituly odložené daně.

Tyto společnosti byly vybrány zejména z toho důvodu, že jde o velké společnosti, u nichž není pochybnost, že by nepodléhaly povinnosti vykazování odložené daně, kterou zákon ukládá. Pro účely této diplomové práce byl použit žebříček 100 nejvýznamnějších firem ČR za rok 2016,<sup>30</sup> který vychází z účetních závěrek společností za účetní období počínající 1. lednem 2016 v případě kalendářního roku nebo později v případě hospodářského roku. Žebříček za tento rok byl vybrán zejména vzhledem ke skutečnosti, že v roce 2016 došlo k významné novelizaci zákona o účetnictví a také že společnosti již s velkou pravděpodobností budou mít své účetní závěrky zveřejněny bez větších problémů k jejich získání pro potřeby této analýzy. Některé, zejména menší účetní jednotky totiž nezveřejňují své účetní závěrky ve sbírce listin rejstříkového soudu ani přes skutečnost, že při porušení zveřejnění účetní závěrky hrozí sankce ve výši 3 % hodnoty aktiv dané společnosti.<sup>31</sup>

Vzhledem ke skutečnosti, že sledovaný vzorek společností je velice různorodý, je praktická část rozdělena do dvou částí. První část seznamuje se sledovaným vzorkem bez ohledu na jejich účetní výsledky a druhá část již obsahuje analýzu samotného vykazování odložené daně.

### 4.1. Charakteristika sledovaných společností

V rámci žebříčku mohou být umístěny společnosti působící v nejrůznějším průmyslu. Pro vytvoření si určité představy o sledovaném vzorku zachycuje následující

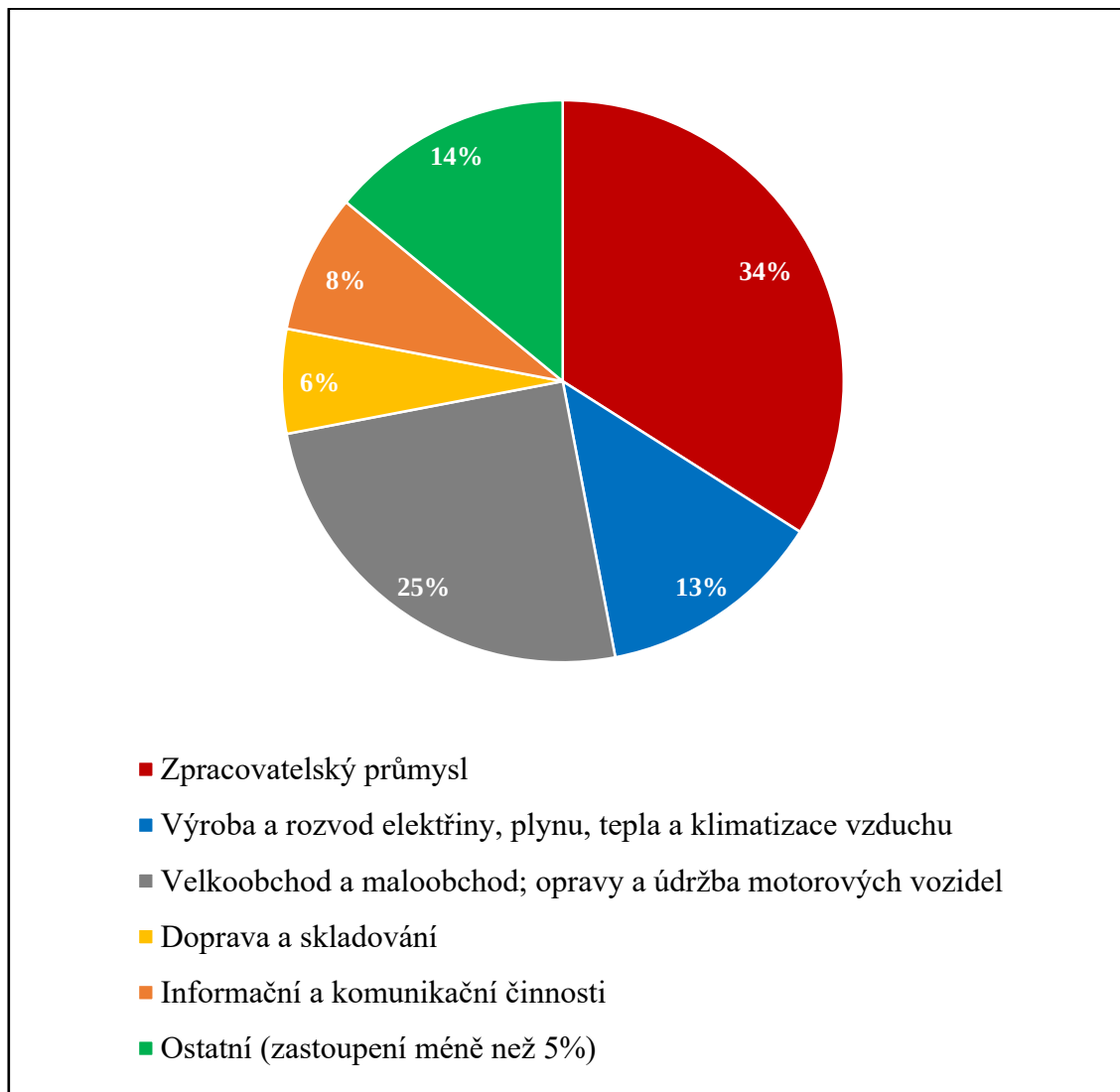
---

<sup>30</sup> Příloha č. 1 – Žebříček 100 nejvýznamnějších firem ČR za rok 2016

<sup>31</sup> Dle § 37, odst. 2, písm. b) zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

graf rozdělení společností dle jednotlivých typů průmyslů, v němž mají svůj hlavní obor podnikání.

**Graf 2:** Průmysl sledovaných společností



Zdroj: vlastní zpracování.

Rozdělení průmyslů vychází z klasifikace ekonomických činností (NACE), která je vydávána Evropskou komisí již od roku 1970, ale v České republice je používána až od roku 2008 pod označením CZ-NACE, kdy tato klasifikace nahradila dříve používanou odvětvovou klasifikaci ekonomických činností (OKEČ). V rámci České republiky je tato klasifikace spravována Českým statistickým úřadem s rozdělením na jednotlivé skupiny a podskupiny – pro účely této analýzy bylo vybráno jen základní rozdělení na 21 sekcí.<sup>32</sup>

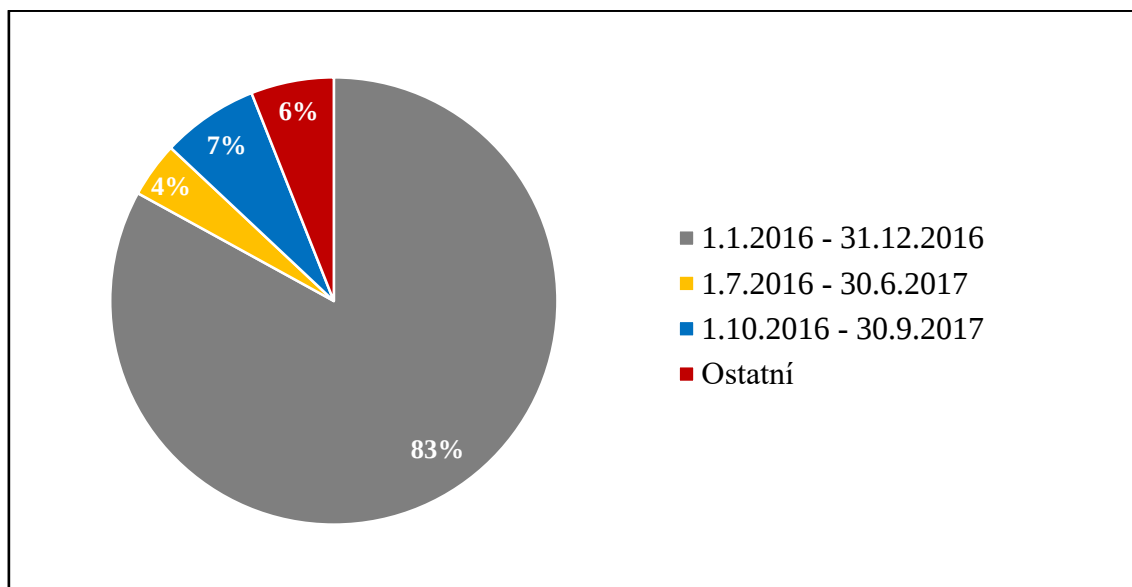
<sup>32</sup> Příloha č. 2 – Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)

Nejvíce firem sledovaného vzorku působí jako výrobci elektroniky, technologických zařízení a automobilových součástek – obecně jde o výrobní podniky (zpracovatelský průmysl). Dále významné zastoupení mají i výrobci a distributoři energií a velkoobchody a maloobchody. Z důvodu přehlednosti je průmysl, jehož zastoupení činí méně než 5 % včetně, zachycen jako jedna položka grafu – průmysly s tímto zanedbatelným zastoupením jsou následující:

- Zemědělství, lesnictví, rybářství,
- Těžba a dobývání,
- Zásobování vodou; činnosti související s odpady a sanacemi,
- Stavebnictví,
- Zdravotní a sociální péče,
- Kulturní, zábavní a rekreační činnost.

Sledovaný vzorek 100 firem sestavují účetní závěrky jak za kalendářní rok, tak za hospodářský rok, nicméně s ohledem na žebříček roku 2016 jde vždy o účetní závěrky za rok počínající 1. lednem 2016 a později. Přehled společností a jejich použitých účetních období zachycuje následující graf.

**Graf 3:** Účetní období sledovaných společností



Zdroj: vlastní zpracování.

Nejčastěji vykazovaným obdobím je kalendářní rok a hospodářský rok počínající 1. říjnem, který je typický zejména pro společnosti vyrábějící elektroniku a jinou

telekomunikační a informační technologii. Účetní období počínající jiným dnem již mají zanedbatelné zastoupení. Ve sledovaném vzorku, konkrétně v rámci položky ostatní, jsou však zahrnuty i dvě mimořádné účetní závěrky, které nemají typickou délku účetního období 12 po sobě následujících měsíců – jedná se o společnost s ručením omezeným IKEA Česká republika, s.r.o., která sestavila svou mimořádnou účetní závěrku pouze za období 5 po sobě následujících měsíců počínající 1. zářím 2016 z důvodu prodeje některých ze svých nákupních parků. Druhou společností je státní podnik Česká pošta, s.p., která sestavila svou mimořádnou účetní závěrku za období 6 po sobě následujících měsíců počínající 1. lednem 2016 – tento státní podnik tak učinil z důvodu uskutečnění rozdělení společnosti odštěpením s následným sloučením, kdy došlo k odštěpení části podniku, který byl následně sloučen s jiným státním podnikem. Rozhodným dnem přeměny se stal 1. červenec 2016, a k datu předcházející tomuto odštěpení se sloučením, tj. k 30. červnu 2016, tak musela být sestavena mimořádná účetní závěrka, jinak nazývána také jako konečná účetní závěrka, která je sestavována právě ke dni předcházející rozhodný den – v některých případech se může jednat i o řádnou účetní závěrku, a to v případě, že den předcházející rozhodný den je také den konce běžného účetního období dané účetní jednotky (kalendářní nebo hospodářský rok).<sup>33</sup>

Ačkoliv nebyl problém u velkého počtu sledovaných společností získání jejich účetních závěrek, v některých případech se objevil spíše problém se získáním individuálních účetních závěrek. Konsolidovanou účetní závěrku sestavují skupiny podniků, jejíž součástí jsou ovládající osoba (konsolidující účetní jednotka) a ovládané osoby (konsolidované účetní jednotky). Konsolidovaná účetní závěrka je vždy ověřována auditorem a povinnost jí sestavit mají všechny skupiny podniků, které jsou buď střední skupinou podniků, nebo velkou skupinou podniků – obecně se jedná skupiny podniků překračující k rozvahovému dni alespoň dva ze tří následujících kritérií:<sup>34</sup>

- aktiva celkem 100 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců 50.

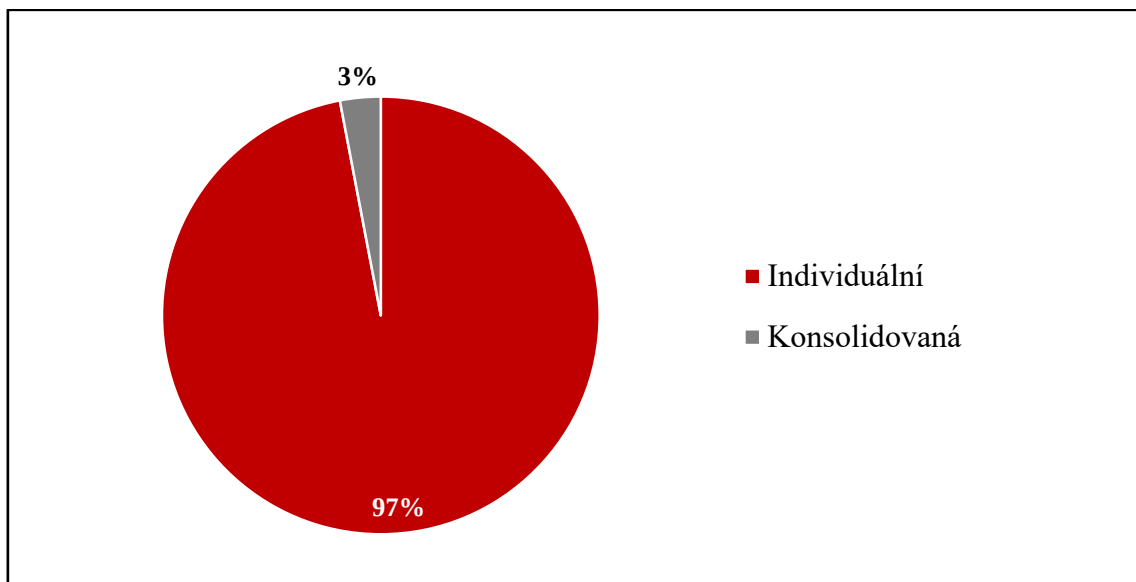
---

<sup>33</sup> Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>34</sup> Dle § 1c zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

V některých případech byly proto pro účely analýzy použity konsolidované účetní závěrky, které byly součástí výroční zprávy, kde nebyla k dispozici individuální účetní závěrka.

**Graf 4:** Individuální vs. Konsolidovaná účetní závěrka



Zdroj: vlastní zpracování.

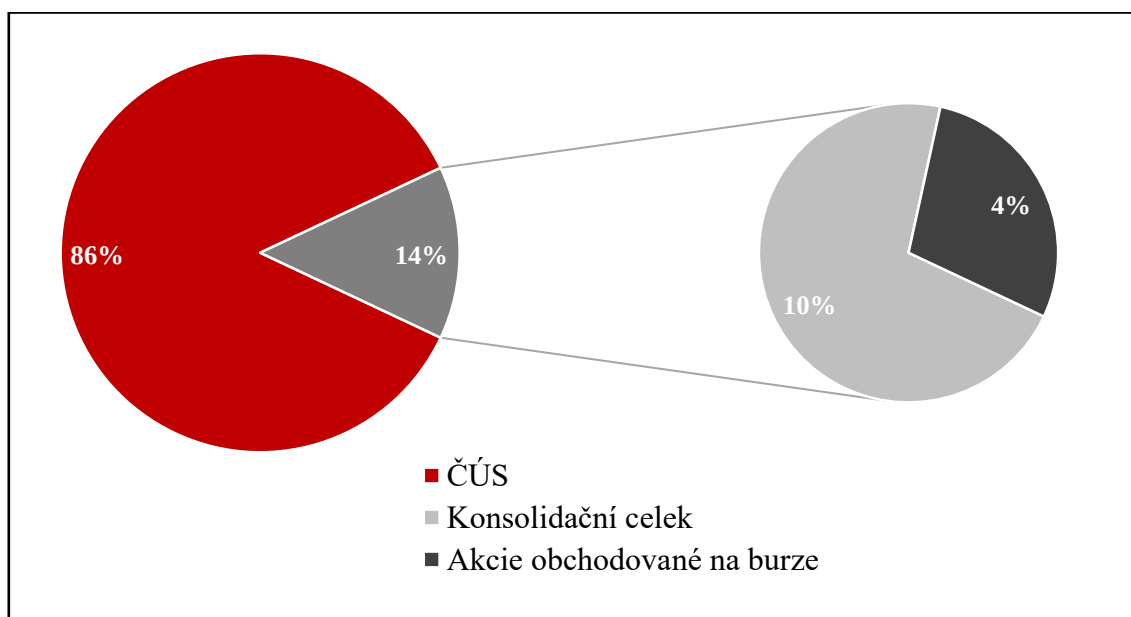
Jelikož i konsolidační celky mají povinnost účtovat o odložené dani, nebyly tyto konsolidované účetní závěrky vyřazeny ze sledovaného vzorku. Celkem se ve vzorku nacházely 3 konsolidované účetní závěrky. Konkrétně se jedná o konsolidovanou účetní závěrku jedné z největších automobilových koncernů Volkswagen, jehož součástí je i lídr sledovaného žebříčku ŠKODA AUTO a.s. Poté také společnost innogy Česká republika a.s. patří do skupiny, za níž sestavuje konsolidovanou účetní závěrku německá mateřská společnost innogy AG. Poslední společností tvořící konsolidační celek je společnost W.A.G. payment solutions, a.s., kde však na rozdíl od dříve zmíněných společností sestavuje konsolidovanou účetní závěrku sama česká společnost, protože má řadu rozhodujících vlivů v jiných českých i zahraničních společnostech. Z tohoto důvodu je konsolidovaná účetní závěrka sestavena společností W.A.G payment solutions, a.s. jako jediná dle českých účetních standardů. Ostatní dvě konsolidované účetní závěrky jsou sestaveny dle IFRS.

Ačkoliv byl v jedné z předchozích kapitol vymezen rozdíl mezi vykazování odložené daně v rámci účetních závěrek sestavovaných dle české účetní legislativy a dle

mezinárodních standardů účetního výkaznictví, byly do analýzy zahrnuty také některé účetní závěrky, které jsou sestaveny právě dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. A dvě z nich již byly zmíněny v rámci konsolidované účetní závěrky.

Obecně v České republice musí sestavovat svou individuální účetní závěrku dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které jsou emitentem investičních cenných papírů obchodovatelných na evropském regulovaném trhu – to stejné platí i pro sestavení konsolidované účetní závěrky v případě, že emitentem je konsolidující účetní jednotka.<sup>35</sup> Existuje ale také možnost se rozhodnout pro použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro sestavení individuální účetní závěrky, a to v případě, že samotná účetní jednotka je součástí skupiny podniků, jejíž konsolidovaná účetní závěrka je sestavená právě dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V takovém případě je použití dobrovolné a rozhoduje o něm nejvyšší orgán dané společnosti. Následující graf tak zachycuje podíl těchto účetních závěrek na celkovém počtu sledovaného vzorku, které jsou dále ještě rozděleny dle toho, zda jde o akciovou společnost, jejíž akcie jsou přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu, nebo o společnost, která je součástí konsolidačního celku připravující konsolidovanou účetní závěrku dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

**Graf 5:** Účetní závěrky dle české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví



Zdroj: vlastní zpracování.

<sup>35</sup> Dle § 19a § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Jak si lze povšimnout, společnosti sestavující účetní závěrku dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví tvoří zrovna malou zanedbatelnou skupinu. Nicméně pouze 4 společnosti tvoří tuto účetní závěrku z důvodu obchodovatelnosti jejich investičních cenných papírů na burze – konkrétně se jedná o akciovou společnost ČEZ, a.s., UNIPETROL, a.s., O2 Czech Republic a.s. a Philip Morris ČR a.s. Je zde nezbytné ale připomenout, že se jedná o data za rok 2016, protože dnes by tato skupina byla již menší. Nezahrnovala by společnost UNIPETROL, a.s., jejíž akcie byly naposledy kótovány dne 25. září 2018.<sup>36</sup> Ostatní společnosti sestavují účetní závěrku dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví jen z toho důvodu, že tak rozhodl jejich nejvyšší orgán, protože patří do konsolidačního celku sestavující konsolidovanou účetní závěrku dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

## 4.2. Analýza vykazování odložené daně

Na základě vybraného vzorku o celkové velikosti 100 společností jsem vytvořila analýzu, která se týká samotného vykazování odložené daně. Všechny analyzované společnosti byly povinny o odložené dani účtovat, nebylo tedy potřeba ze sledovaného vzorku některé společnosti vyjmout. Nicméně bylo potřeba sledovaný vzorek přeci jen upravit, a to z důvodu toho, že dvě společnosti zahrnuté v žebříčku představují větší skupinu společností – jedná se o Bosch Group ČR, která je předním dodavatelem technologií a služeb, a Veolia Voda ČR, která představuje skupinu společností zajišťující vodohospodářské služby. Z tohoto důvodu došlo k jejich nahrazení jednou ze společností skupiny a jelikož jsou již některé společnosti z těchto dvou skupin v žebříčku obsaženy, došlo k nahrazení společnostmi, které ještě v žebříčku nejsou. U skupiny Bosch Group ČR došlo k nahrazení společností Bosch Termotechnika s.r.o. a u skupiny Veolia Voda ČR společností Severočeské vodovody a kanalizace, a.s. Také žebříček uvedený jako příloha č. 1 tuto úpravu reflektuje.

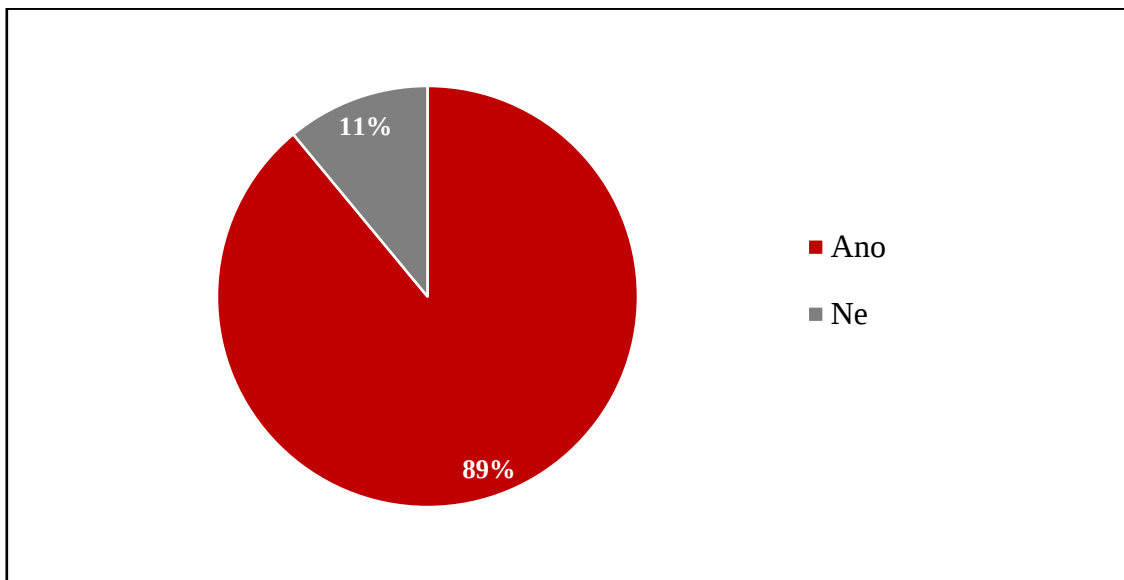
Nicméně součástí sledovaného vzorku jsou i společnosti, které ačkoliv mají povinnost o odložené dani účtovat, z určitého důvodu ji nevykazují v účetní závěrce – důvod nevykázání je poté uveden v příloze v účetní závěrce. Ve všech případech se jedná o nevykázání odložené daňové pohledávky z důvodu její neuplatnění v budoucnosti – společnosti nepředpokládají dosažení dostatečného základu daně pro její uplatnění

---

<sup>36</sup> J&T BANKA: *Unipetrol: Dnes je poslední den obchodování s akciemi firmy na hlavním trhu BCPP*. Praha: 25.9.2018 [online]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/467813-unipetrol-dnes-je-posledni-den-obchodovani-s-akciemi-firmy-na-hlavnim-trhu-bcpp/>

v následujících zdaňovacích obdobích. Následující graf tak zachycuje podíl společností, které odloženou daň vykazují a které nikoliv.

**Graf 6:** Vykazování odložené daně

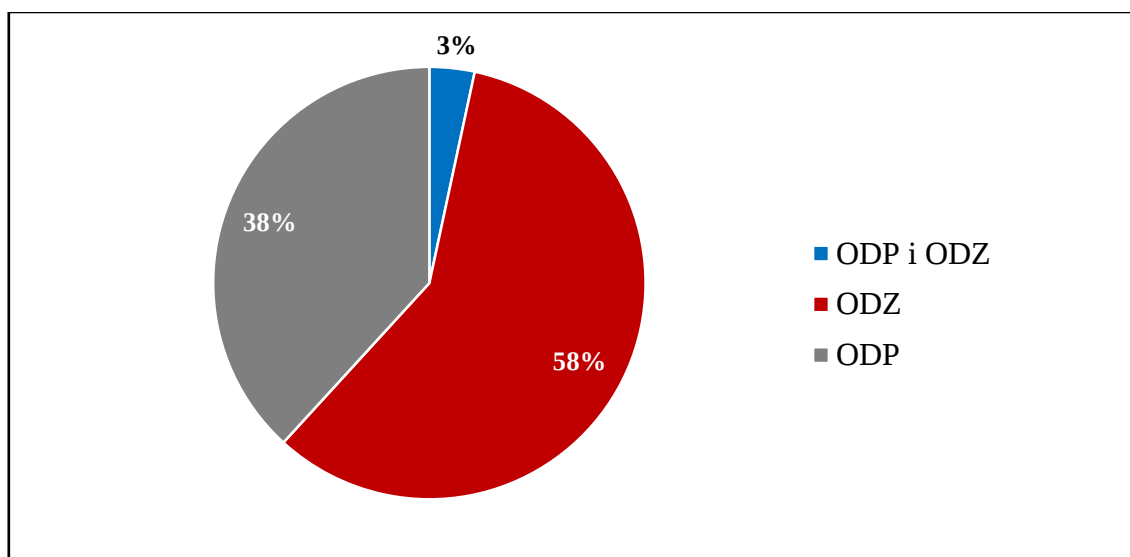


Zdroj: vlastní zpracování.

Sledovaný vzorek se tedy přeci jen zúží z celkového počtu 100 sledovaných společností na 89 společností, které o odložené dani účtují a zároveň ji i vykazují. Zbýlých 11 společností nevykazuje odloženou daňovou pohledávku z výše uvedeného důvodu.

Těchto 89 společností účtuje jak o odložené daňové pohledávce, tak o odloženém daňovém závazku, v některých případech o obou těchto položkách. Jak z výše uvedených definic vyplývá, o obojím mohou účtovat jen ty společnosti, které sestavují účetní závěrku dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, neboť česká legislativa neumožňuje účtovat jak o odložené daňové pohledávce, tak o odloženém daňovém závazku – v tomto případě dochází k jejich vzájemného zápočtu a vykázání dle výsledného charakteru.

**Graf 7:** Odložená daňová pohledávka (ODP) a odložený daňový závazek (ODZ)



Zdroj: vlastní zpracování.

Ačkoliv je procento vykazující jak závazek, tak pohledávku velice malé, je důležité zde upozornit na jednu zajímavost – pouze dvě společnosti ze tří patřící do této skupiny vykazují obojí z důvodu sestavování účetní závěrky dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, kterým je již jednou zmíněná společnost ŠKODA AUTO a.s. a innogy Česká republika a.s. Zbývá jedna společnost vykazuje závazek i pohledávku v účetní závěrce sestavené dle českého účetního výkaznictví, nicméně se jedná o společnost, jejíž účetní závěrka je konsolidovaná a byla již také zmíněna v rámci přípravy konsolidované účetní závěrky – jedná se o společnost W.A.G. payment solutions, a.s. Zde vznikl jak odložený daňový závazek, tak odložená daňová pohledávka z toho důvodu, že jedna z konsolidovaných účetních jednotek vykazovala odložený daňový závazek, zatímco ostatní konsolidované účetní jednotky a také konsolidující účetní jednotka vykazovaly odloženou daňovou pohledávku.

Sledovaných 89 sledovaných účetních jednotek vykazují odloženou daň z různých titulů, kterých je ve většině případů větší množství, tzn. účetní jednotka eviduje například odložený daňový závazek z titulu odlišného odepisování dlouhodobého majetku z pohledu účetnictví a daní a zároveň odloženou daňovou pohledávku z titulu tvorby účetní opravné položky. Ačkoliv tato účetní jednotka ve výsledku vykazuje jen odloženou daňovou pohledávku, protože po vzájemném zápočtu má výše odložené daně charakter pohledávky, jsou v rámci analýzy sledovány všechny tituly pro vznik odložené daně s ohledem na jejich dopad na výslednou výši. Pro účely analýzy byly stanoveny základní

tituly vzniku odložené daně s rozdělením na tituly vedoucí ke vzniku odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku. Všechny tyto tituly byly také rozebrány v rámci kapitoly č. 3.3. Tituly použity pro účely analýzy jsou tedy následující.

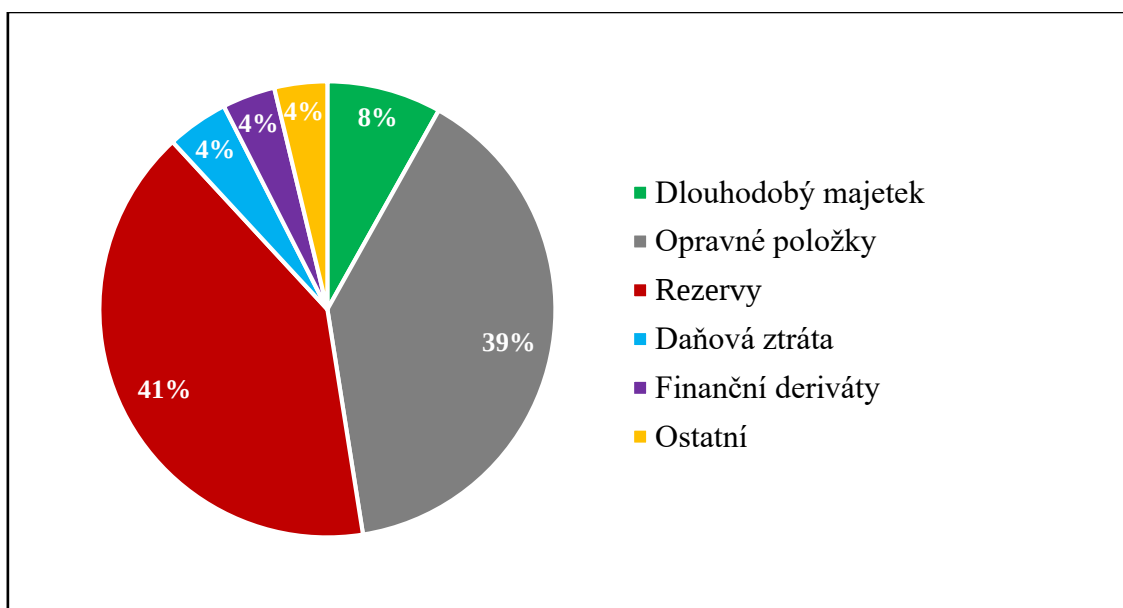
**Tabulka 10:** Tituly pro vznik odložené daně

| <b>Titul</b>                                                              | <b>Odložená daňová pohledávka</b> | <b>Odložený daňový závazek</b> |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------|
| Dlouhodobý majetek                                                        | X                                 | X                              |
| Opravné položky                                                           | X                                 |                                |
| Rezervy                                                                   | X                                 |                                |
| Daňová ztráta                                                             | X                                 |                                |
| Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (přeměny společností)                 | X                                 | X                              |
| Zaměstnanecké benefity                                                    | X                                 |                                |
| Podpora výzkumu a vývoje                                                  | X                                 |                                |
| Podpora odborného vzdělávání                                              | X                                 |                                |
| Neuhrazené pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení | X                                 |                                |
| Investiční pobídka                                                        | X                                 |                                |
| Smluvní pokuty a úroky z prodlení                                         | X                                 | X                              |
| Finanční deriváty                                                         | X                                 | X                              |

Zdroj: vlastní zpracování.

Všechny výše uvedené tituly zakládají důvod pro účtování buď o odložené daňové pohledávky, nebo o odloženém daňovém závazku, nebo obojí. Celkově sledované společnosti vykazovaly 83 titulů zakládající důvod pro účtování o odloženém daňovém závazku, zatímco pro odloženou daňovou pohledávku až 160 titulů, které se samozřejmě ve většině případech opakují. Nejčastější tituly pro vykazování odložené daně zachycují následující dva grafy, kde pro lepší přehlednost jsou tituly se zastoupením méně než 5 % včetně zachyceny jednou položkou jako ostatní.

**Graf 8:** Tituly pro vykazování odložené daňové pohledávky

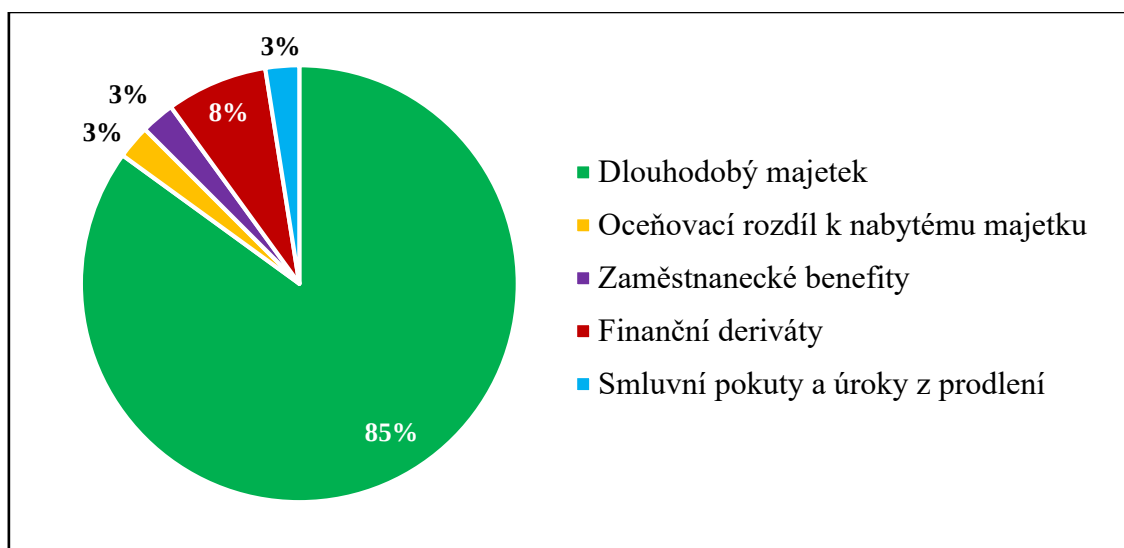


Zdroj: vlastní zpracování.

Jak si lze povšimnout, nejčastějším titulem pro účtování o odložené daňové pohledávce jsou účetní rezervy a účetní opravné položky, které představují zhruba stejný podíl a společně tvoří podíl ve výši až 80 % – všechny ostatní tituly lze tedy považovat za zanedbatelné. To může být vyvoláno tím, že rezervy a opravné položky představují položky, o kterých je velice často účtováno (společně i s dlouhodobým majetkem). Zajímavostí proto může být u tohoto grafu i skutečnost, že mezi významnější tituly pro vznik odložené daňové pohledávky se probojovaly finanční deriváty, které jsou typičtější spíše pro větší podniky.

Z pohledu odloženého daňového závazku vypadá graf následovně.

**Graf 9:** Tituly pro vykazování odloženého daňového závazku

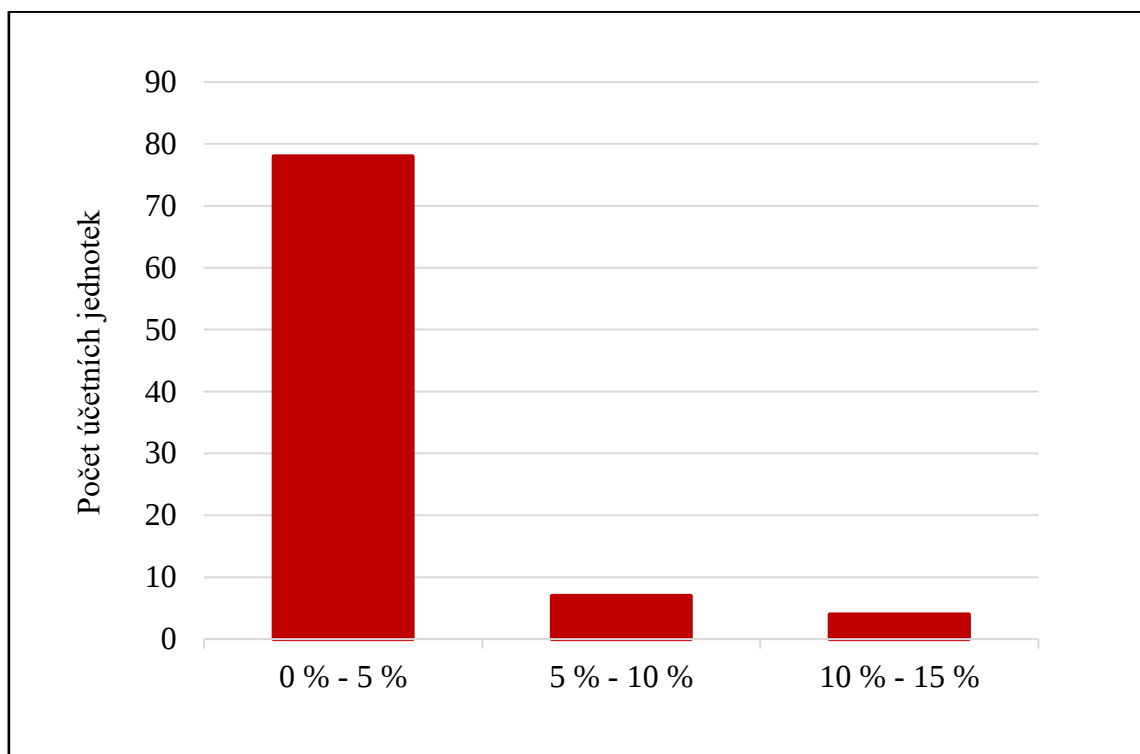


Zdroj: vlastní zpracování.

Zatímco odložená daň z titulu dlouhodobého majetku byla zanedbatelná u grafu pro vykazování odložené daňové pohledávky, pro vykazování závazku je však tento titul nejčastěji se vyskytujícím, a to výrazně, kdy dosahuje podílu přes 80 %. To může být způsobeno zejména tím, že jde o nejstarší titul vykazování odložené daně, jak bylo popsáno v jedné z předchozích kapitol. Jednotlivé tituly nasvědčují právě tomu, že odložená daň vede k vyrovnaní asymetrie mezi účetním ziskem a základem daně.

Pokud by však uživatel chtěl zkoumat opravdový význam a důležitost odložené daně v rámci účetní závěrky, je možné sledovat podíl samotné výše odložené daně (rozvahové i výsledkové položky) na určitých ukazatelích v účetních výkazech (v rámci rozvahy nebo v rámci výkazu zisku a ztráty). V případě rozvahové položky lze význam vyjádřit podílem výše odloženého daňového závazku či pohledávky na celkové bilanční sumě s rozdělením na tři základní skupiny – podíl menší než 5 %, podíl v rozmezí 5 % až 10 % a podíl v rozmezí 10 % až 15 %.

**Graf 10:** Podíl výše odloženého daňového závazku či odložené daňové pohledávky na bilanční sumě účetní jednotky

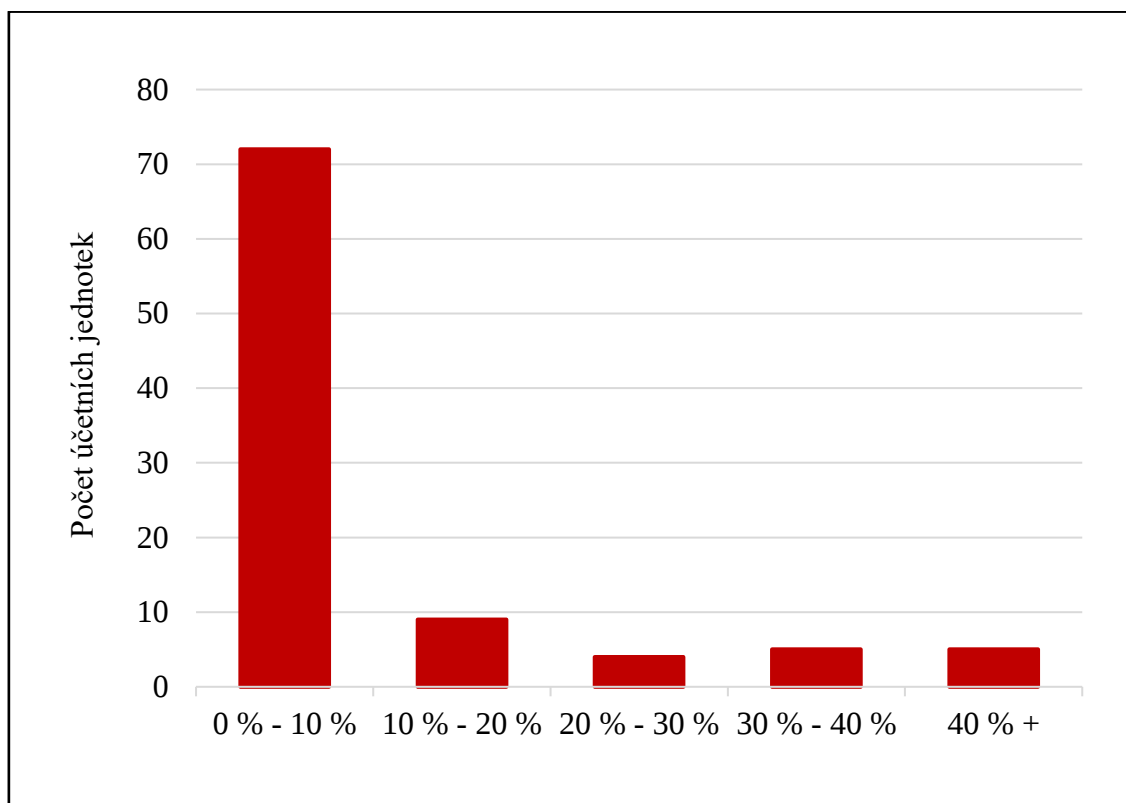


Zdroj: vlastní zpracování.

Podíl odložené daně na celkové bilanční sumě je ve většině případech opravdu zanedbatelný – z toho důvodu by se dalo považovat odloženou daňovou pohledávku, případně závazek za nevýznamnou vzhledem k ostatním položkám účetní závěrky, které na první pohled hrají důležitější roli. V takovém případě je ale velice důležité si připomenout základní cíl odložené daně – zachycení skutečné výkonnosti a finanční situace účetní jednotky, neboť odložená daň je základním účetním nástrojem sloužící zejména k dodržení základních účetních zásad a principů.

Bohužel ani pohled na odloženou daň jako výsledkovou položku nevyvrací mylnou domněnku o nevýznamnosti odložené daně. Významnost odložené daně jako položky výkazu zisku a ztráty lze zachytit jako podíl absolutní výše změny odložené daně, tzn. výše nákladu, na absolutní výši výsledku hospodaření před zdaněním, což zachycuje následující graf s rozdělením na skupiny po deseti procentních bodech.

**Graf 11:** Podíl absolutní výše změny odložené daně na absolutní výši výsledku hospodaření před zdaněním účetní jednotky



Zdroj: vlastní zpracování.

I zde bohužel největší podíl tvoří skupina o nejmenších procentech, tj. do 10 %, a to i přes skutečnost, že jde o účetní jednotky významné z pohledu jejich velikostí. Je však důležité upozornit na celou řadu výše zmíněných skutečností vedoucích k tomu, aby o odložené dani bylo účtováno – její nevykázání vede zejména k menší srozumitelnosti a spolehlivosti účetních výkazů, k negativnímu důsledku při rozdělování disponibilního zisku či ke vzniku velkých rozdílů při přeměnách společností a s nimi související due dilligence.

Ačkoliv v úvodní kapitole bylo řečeno, že odložený daňový závazek či pohledávka nemůže být nikdy vyrovnán pohybem peněz, odložená daň i tak určitou souvislost s cash flow účetní jednotky má – odložená daň upozorňuje na skutečnost, že v budoucnosti bude účetní jednotka povinna platit v souvislosti s daní z příjmů právnických osob více (v případě odloženého daňového závazku), nebo méně (v případě odložené daňové pohledávky). Nevykázání odložené daně tak může způsobit neupozornění na budoucí nižší cash flow, které může být způsobené vyššími platbami na daň z příjmů právnických osob, a to dokonce již ve formě samotných záloh na splatnou daň. A neočekávané nižší

cash flow pak může překazit případné plány společnosti s volnými peněžními prostředky, s kterými v budoucnosti počítala pro případnou výhodnou investici či jinou finanční příležitost.

## Závěr

Ačkoliv se to na první pohled nezdá a ze zákona nevyplývá, neúčtováním o odložené daně může docházet k porušování základních účetních pravidel a principů stanovených zákonem. Základní důvod pro účtování o odložené dani lze spatřit zejména v dodržení jedné ze základních zásad účetnictví – zásady opatrnosti. V teoretické části diplomové práce byla zachycena základní rizika spojená s účtováním, respektive neúčtováním odložené daně a zdůraznění důvodů, proč právě vykazování odložené daně je tak důležitá v účetní závěrce. Teoretická část také poskytuje definice základních pojmů nezbytných ke stanovení správné výše odložené daně, zejména tedy vysvětlení trvalého a dočasného rozdílu tak, aby došlo ke správné identifikaci příčiny vzniku odložené daně. Pro zjednodušení je celý proces účtování zachycen prostřednictvím několika základních kroků, které musí účetní jednotka provést od stanovení toho, zda je vůbec povinna o odložené dani účtovat, až po samotný výpočet výše odloženého daňového závazku či pohledávky a správné zaúčtování změny její výše. Na základě seznámení se s nejčastějšími tituly zakládající důvod pro účtování o odložené dani došlo k zachycení základní logiky odložené daně vzhledem k porovnání účetní a daňové legislativy a jejich rozdílů jako základní příčina jejího vzniku. Nástroj, jakým je odložená daň, se tak může na první pohled zdát jako velmi složitý, ale nakonec také jako nezbytný pro zachycení skutečné finanční situace účetní jednotky.

Nicméně důležitost odložené daně nebyla v diplomové práci zachycena pouze v rámci teoretické části, kde je kladena pozornost zejména na legislativní rámec – aby účetní jednotka splňovala všechny zákonem stanovené povinnosti. Důležitost byla zdůrazněna také prostřednictvím porovnání odložené daně a jiných položek účetní závěrky v rámci části praktické. Důvodem pro provedení analýzy opřené o účetní závěrky velkých společností bylo zejména zjištění skutečného stavu odložené daně zahrnující nejen její vykazování, ale také příčiny jejího vzniku. Aby bylo možné zachytit vykazování odložené daně, musely být použity účetní závěrky společností podléhající povinnosti o odložené dani účtovat. Není se tedy čemu divit, že všechny sledované účetní jednotky tuto povinnost splňovat musely, a navíc příloha v jejich účetní závěrce poskytovala dostatečné doplňující informace pro potřeby analýzy. Výsledky analýzy lze tedy považovat za aplikovatelné na všechny účetních jednotek povinné účtovat o odložené dani. Praktická část také seznamuje s méně častými tituly odložené daně, se kterými se běžný uživatel někdy nemusí setkat nikdy v životě, neboť některé z titulů jsou zejména

typické pro větší společnosti. Diplomová práce tak seznamuje i s jinými tituly, než je rozdílné odepisování dlouhodobého majetku či účetní rezervy a opravné položky, které na základě analýzy stojí na prvních příčkách nejčastěji se vyskytujících titulů.

Ačkoliv analýza nijak nepotvrzuje skutečnost, že se účetní jednotky vyhýbají vykazování odložené daně, protože je založena na vzorku velkých účetních jednotek povinných k jejímu účtování ze zákona, je stále velká skupina společností, které o odložené dani přeci jen neúčtují, a to ať už dobrovolně, nebo povinně. Důvodem může být zejména neexistence žádné sankce za její nevykázání, které tedy nijak nemotivuje účetní jednotky ke změně jejich postoje k této účetní kategorii.

## Seznam použitých zdrojů

### Seznam použité literatury

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
- [2] MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.
- [3] SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 180 s. ISBN 978-80-7552-832-2.
- [4] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2018*. Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-0868-8.
- [5] HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP s.r.o., 2018. ISBN 978-80-905899-7-1.
- [6] VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. Praha: 1. VOX a.s., 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.

### Seznam použité legislativy, standardů a kodexů

- [7] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2018-12-23]
- [8] Český účetní standard č. 003 – Odložená daň. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2018-12-30]
- [9] Český účetní standard č. 020 – Konsolidace. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2019-02-03]
- [10] Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2018-12-30]
- [11] KAČR. K účtování o odložené dani. *KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. Praha: 2003 [cit. 13.1.2019]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/k-uctovani-o-odlozene-dani>
- [12] Deloitte: IAS 12 – Income taxes [online]. 2014 [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12>
- [13] NÚR. I-9: Odložená daň – první vykazání. *Národní účetní rada* [online]. Praha: 18.12.2006 [cit. 2018-12-25]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-09/>

- [14] NÚR. I-1: Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv. *Národní účetní rada* [online]. Praha: 28.2.2005 [cit. 2018-12-25]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-01/>
- [15] NÚR. I-2: Odložená daň – první vykázání. *Národní účetní rada* [online]. Praha: 28.2.2005 [cit. 2018-12-25]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-02/>
- [16] NÚR. I-4: Odložená daň – první vykázání. *Národní účetní rada* [online]. Praha: 14.12.2005 [cit. 2018-12-25]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-04/>
- [17] Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2018-12-28]
- [18] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2018-12-28]
- [19] Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2018-12-28]
- [20] Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2019-02-24]
- [21] Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2019-02-24]
- [22] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 2019-02-24]

## Seznam použitých internetových zdrojů

- [23] Český statistický úřad: *Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)*. Praha: 21.11.2018 [online]. Dostupné z: [https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace\\_ekonomickych\\_cinnosti\\_cz\\_nace](https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace)
- [24] Veřejný rejstřík a Sběrka listin. *Justice.cz* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>
- [25] CZECH TOP 100: *Žebříček 100 nejvýznamnějších firem ČR*. Praha [online]. Dostupné z: <https://www.czechtop100.cz/cs/projekty/zebricky/100-nejvyznamnejsich>
- [26] J&T BANKA: *Unipetrol: Dnes je poslední den obchodování s akcemi firmy na hlavním trhu BCPP*. Praha: 25.9.2018 [online]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/467813-unipetrol-dnes-je-posledni-den-obchodovani-s-akciemi-firmy-na-hlavnim-trhu-bcpp/>

- [27] Deloitte: *Účetní závěrka 2018 dle české účetní legislativy*. Praha 3.1.2018 [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/audit/solutions/cze-audit-ucetni-zaverka-2018-dle-ceske-ucetni-legislativy.html>

## Seznam ostatních zdrojů

- [28] SKÁLOVÁ, Jana. *Odložená daň při přeměnách*. Český finanční a účetní časopis, 2012, roč. 7, č. 3.
- [29] HOLEČKOVÁ, Jaroslava. *Relationship between accounting and taxation in the Czech Republic*. European Accounting Review, 1996, č. 5.
- [30] RANDÁKOVÁ, Monika. *Odložená daň z příjmů v České republice*. Český finanční a účetní časopis, 2007, roč. 2, č. 4.
- [31] ŽÁROVÁ, Marcela. *Impact of IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in the Czech Republic*. European Financial and Accounting Journal, 2011, č. 1.
- [32] JINDRA, M. *Rychlý exkurs do problematiky odložené daně při různých metodách ocenění aktiv*. Auditor. 2012, roč. 19, č. 4.
- [33] VÁCHA, P. *Teoretický rámec odložené daně*. Auditor. 2012, roč. 19, č. 4, s. 8–10.

## Seznam tabulek, grafů a schémat

### Seznam tabulek

|                                                                                              |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tabulka 1: Účetní a daňové odpisy a jejich dopad na základ daně .....                        | 11 |
| Tabulka 2: Výpočet splatné daně.....                                                         | 12 |
| Tabulka 3: Výsledek hospodaření účetní jednotky Alfa (bez účtování o odložené dani)<br>..... | 12 |
| Tabulka 4: Výpočet odložené daně .....                                                       | 12 |
| Tabulka 5: Výsledek hospodaření účetní jednotky B (s účtováním o odložené dani) ...          | 13 |
| Tabulka 6: Vývoj efektivní sazby daně v %.....                                               | 13 |
| Tabulka 7: Vývoj disponibilního zisku k rozdělení mezi vlastníky .....                       | 14 |
| Tabulka 8: Historický vývoj odložené daně v rámci IFRS .....                                 | 17 |
| Tabulka 9: Historický vývoj odložené daně v České republice .....                            | 19 |
| Tabulka 10: Tituly pro vznik odložené daně .....                                             | 49 |

### Seznam schémat

|                                                    |    |
|----------------------------------------------------|----|
| Schéma 1: Účtování o odložené dani .....           | 22 |
| Schéma 2: První rok účtování o odložené dani ..... | 24 |

### Seznam grafů

|                                                                                                                                 |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Graf 1: Vývoj efektivní daňové sazby v %.....                                                                                   | 13 |
| Graf 2: Průmysl sledovaných společností .....                                                                                   | 41 |
| Graf 3: Účetní období sledovaných společností .....                                                                             | 42 |
| Graf 4: Individuální vs. Konsolidovaná účetní závěrka .....                                                                     | 44 |
| Graf 5: Účetní závěrky dle české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů<br>.....                                 | 45 |
| Graf 6: Vykazování odložené daně .....                                                                                          | 47 |
| Graf 7: Odložená daňová pohledávka (ODP) a odložený daňový závazek (ODZ).....                                                   | 48 |
| Graf 8: Tituly pro vykazování odložené daňové pohledávky .....                                                                  | 50 |
| Graf 9: Tituly pro vykazování odloženého daňového závazku .....                                                                 | 51 |
| Graf 10: Podíl výše odloženého daňového závazku či odložené daňové pohledávky na<br>bilanční sumě účetní jednotky .....         | 52 |
| Graf 11: Podíl absolutní výše změny odložené daně na absolutní výši výsledku<br>hospodaření před zdaněním účetní jednotky ..... | 53 |

## **Seznam zkratek**

|     |                            |
|-----|----------------------------|
| ODZ | Odložený daňový závazek    |
| ODP | Odložená daňová pohledávka |
| VH  | Výsledek hospodaření       |
| ÚJ  | Účetní jednotka            |

## **Přílohy**

**Příloha č. 1:** Žebříček 100 nejvýznamnějších firem ČR za rok 2016

**Příloha č. 2:** Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)

**Příloha č. 1: Žebříček 100 nejvýznamnějších firem ČR za rok 2016**

| <b>Pořadí</b> | <b>Název společnosti</b>                                                               |
|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.            | ŠKODA AUTO a.s.                                                                        |
| 2.            | ČEZ, a. s.                                                                             |
| 3.            | AGROFERT, a.s.                                                                         |
| 4.            | Energetický a průmyslový holding, a.s.                                                 |
| 5.            | FOXCONN CZ s.r.o.                                                                      |
| 6.            | UNIPETROL, a.s.                                                                        |
| 7.            | ALPIQ ENERGY SE                                                                        |
| 8.            | Continental Barum s.r.o.                                                               |
| 9.            | Bosch Group ČR – skupina nahrazena společností Bosch Termotechnika s.r.o.              |
| 10.           | ČEPRO, a.s.                                                                            |
| 11.           | innogy Česká republika a.s.                                                            |
| 12.           | Tesco Stores ČR a.s.                                                                   |
| 13.           | MOL Česká republika, s.r.o.                                                            |
| 14.           | České dráhy, a.s.                                                                      |
| 15.           | GECO, a.s.                                                                             |
| 16.           | O2 Czech Republic a.s.                                                                 |
| 17.           | Porsche Česká republika s.r.o.                                                         |
| 18.           | Metrostav a.s.                                                                         |
| 19.           | VEOLIA Česká republika, a.s.                                                           |
| 20.           | T-Mobile Czech Republic a.s.                                                           |
| 21.           | PHOENIX lékárenský velkoobchod, s.r.o.                                                 |
| 22.           | Siemens, s.r.o.                                                                        |
| 23.           | Globus ČR, k.s.                                                                        |
| 24.           | BILLA, spol. s r.o.                                                                    |
| 25.           | BOSCH DIESEL s.r.o.                                                                    |
| 26.           | AT Computers a.s.                                                                      |
| 27.           | Česká telekomunikační infrastruktura a.s.                                              |
| 28.           | Robert Bosch, spol. s r.o.                                                             |
| 29.           | ČEPS, a.s.                                                                             |
| 30.           | Pražská energetika, a.s.                                                               |
| 31.           | Automotive Lighting s.r.o.                                                             |
| 32.           | Česká pošta, s.p.                                                                      |
| 33.           | AVAST Software s.r.o.                                                                  |
| 34.           | Alza.cz                                                                                |
| 35.           | Veolia Voda ČR – skupina nahrazena společností Severočeské vodovody a kanalizace, a.s. |
| 36.           | Iveco Czech Republic, a.s.                                                             |
| 37.           | METALIMEX a. s.                                                                        |
| 38.           | Alliance Healthcare s.r.o.                                                             |
| 39.           | Shell Czech Republic, a.s.                                                             |
| 40.           | ŠKODA TRANSPORTATION a.s.                                                              |
| 41.           | ČESKÁ LÉKÁRNA HOLDING, a.s.                                                            |
| 42.           | Tank ONO s.r.o.                                                                        |

|     |                                           |
|-----|-------------------------------------------|
| 43. | W.A.G. payment solutions, a.s.            |
| 44. | ABB s.r.o.                                |
| 45. | EP ENERGY TRADING, a.s.                   |
| 46. | GasNet, s.r.o.                            |
| 47. | EUROVIA CS, a.s.                          |
| 48. | AAA Auto International a.s.               |
| 49. | Adient Czech Republic k.s.                |
| 50. | Continental HT Tyres, s.r.o.              |
| 51. | SAZKA a.s.                                |
| 52. | Pražská plynárenská, a.s.                 |
| 53. | DEK a.s.                                  |
| 54. | Ferona, a.s.                              |
| 55. | Imperial Tobacco CR, s.r.o.               |
| 56. | PHARMOS, a.s.                             |
| 57. | Veolia Energie ČR, a.s.                   |
| 58. | ČD Cargo, a.s.                            |
| 59. | Continental výroba pneumatik, s.r.o.      |
| 60. | SWS a.s.                                  |
| 61. | Philip Morris ČR a.s.                     |
| 62. | Lesy České republiky, s.p.                |
| 63. | Johnson Controls Autobaterie spol. s r.o. |
| 64. | Severočeské doly a.s.                     |
| 65. | NET4GAS, s.r.o.                           |
| 66. | ViaPharma s.r.o.                          |
| 67. | Bidfood Czech Republic s.r.o.             |
| 68. | CARBOUNION HOLDING, a.s.                  |
| 69. | Sev.en EC, a.s.                           |
| 70. | IKEA Česká republika, s.r.o.              |
| 71. | TOYOTA TSUSHO EUROPE S.A.                 |
| 72. | HP Invest a.s.                            |
| 73. | FAST ČR a.s.                              |
| 74. | WITTE Nejdek, spol. s r.o.                |
| 75. | KIEKERT-CS, s.r.o.                        |
| 76. | HP TRONIC Zlín, spol. s r.o.              |
| 77. | Benteler ČR s.r.o.                        |
| 78. | Tyco Electronics Czech s.r.o.             |
| 79. | JUTA a.s.                                 |
| 80. | Pražská teplárenská a.s.                  |
| 81. | Miele technika s.r.o.                     |
| 82. | Brembo Czech s.r.o.                       |
| 83. | PREOL, a.s.                               |
| 84. | Ředitelství silnic a dálnic ČR            |
| 85. | HENKEL ČR, spol. s r.o.                   |
| 86. | Volvo Group Czech Republic, s.r.o.        |
| 87. | DEZA, a.s.                                |
| 88. | SAINT-GOBAIN ADFORS CZ s.r.o.             |

|      |                                          |
|------|------------------------------------------|
| 89.  | CENTROPOL ENERGY, a.s.                   |
| 90.  | BORGERS CS spol. s r.o.                  |
| 91.  | dm drogerie markt s.r.o.                 |
| 92.  | Pražské vodovody a kanalizace, a.s.      |
| 93.  | DHL Express (Czech Republic) s.r.o.      |
| 94.  | GRAMMER CZ, s.r.o.                       |
| 95.  | Sokolovská uhelná, právní nástupce, a.s. |
| 96.  | Glencore Agriculture Czech s.r.o.        |
| 97.  | LETIŠTĚ PRAHA, a.s.                      |
| 98.  | Krajská zdravotní, a.s.                  |
| 99.  | Fehrer Bohemia s.r.o.                    |
| 100. | Mountfield a.s.                          |

**Příloha č. 2: Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)**

| <b>Sekce</b> | <b>Popis</b>                                                  |
|--------------|---------------------------------------------------------------|
| A            | Zemědělství, lesnictví, rybářství                             |
| B            | Těžba a dobývání                                              |
| C            | Zpracovatelský průmysl                                        |
| D            | Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizace vzduchu |
| E            | Zásobování vodou; činnosti související s odpady a sanacemi    |
| F            | Stavebnictví                                                  |
| G            | Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel  |
| H            | Doprava a skladování                                          |
| I            | Ubytování, stravování a pohostinství                          |
| J            | Informační a komunikační činnosti                             |
| K            | Peněžnictví a pojišťovnictví                                  |
| L            | Činnosti v oblasti nemovitostí                                |
| M            | Profesní, vědecké a technické činnosti                        |
| N            | Administrativní a podpůrné činnosti                           |
| O            | Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení         |
| P            | Vzdělávání                                                    |
| Q            | Zdravotní a sociální péče                                     |
| R            | Kulturní, zábavní a rekreační činnosti                        |
| S            | Ostatní činnosti                                              |
| T            | Činnosti domácností                                           |
| U            | Činnosti exteritoriálních organizací a orgánů                 |