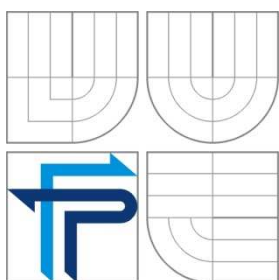


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ODLOŽENÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ V OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI

DEFERRED TAX IN CAPITAL COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

MICHAELA BAČÍKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ANNA FEDOROVÁ, CSc.

BRNO 2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Bačíková Michaela

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Odložená daň z příjmu v obchodní společnosti

v anglickém jazyce:

Deferred Tax in Capital Company

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Výpočet odložené daně z příjmů v prvním roce jejího vykázání

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce „Školním dílem“. Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně. Podmínkou externího využití této práce je uzavření „Licenční smlouvy“ dle autorského zákona.

Seznam odborné literatury:

KOVANICOVÁ, D.: Finanční účetnictví – světový koncept. Praha, BOVA POLYGON, 2006. ISBN 80-7273-095-9.

JANOUSHKOVÁ, J.: Odložená daň z příjmů. Praha, Grada, 2007. ISBN 80-247-1852-9.

PILAŘOVÁ, I: Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2008. Praha, Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2539-0.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2008/2009.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 25. 05. 2009

Anotace

Bakalářská práce se zaměřuje na problematiku odložené daně z příjmu. Zásadní část představuje výpočet a zaúčtování odložené daně z příjmů v prvním roce vykázání a postup v dalších letech vykazování. Tento výpočet a účtování je určeno pro konkrétní účetní jednotku společnosti s ručením omezeným.

Annotation

This bachelor's thesis is focused on a deferred tax on income. The main part of the thesis is a tax calculation and a posting of deferred income tax in the first year of presenting financial data and also subsequent processes in following years. This calculation and booking is designed for a particular accounting entity Ltd.

Klíčová slova

Odložená daň z příjmů, daň z příjmů, přechodné rozdíly, účetnictví.

Keywords

Deferred tax on income, income tax, temporary differences, accounting.

Bibliografická citace

BAČÍKOVÁ, M. *Odložená daň z příjmů v obchodní společnosti*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 65 s. Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a že jsem ji zpracovala samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 29. května 2009

Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala doc. Ing. Anně Fedorové, CSc. za cenné rady, odborné připomínky a podnětné komentáře.

Dále bych ráda poděkovala zaměstnancům firmy za poskytnutí spolupráce a cenných informací, bez kterých by má práce nemohla být zpracována.

Obsah

| | |
|---|-----------|
| Úvod | 10 |
| 1 Vymezení problému a cíle práce..... | 11 |
| 2 Teoretická východiska práce | 12 |
| 2.1 Podstata a význam odložené daně z příjmů | 12 |
| 2.2 Historický vývoj odložené daně z příjmů v ČR..... | 13 |
| 2.3 Odložená daň z příjmů dle současné účetní úpravy..... | 14 |
| 2.4 Jednotky účtující o odložené dani z příjmů | 16 |
| 2.4.1 Konsolidace | 16 |
| 2.4.2 Účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu | 17 |
| 2.5 Časové rozlišení | 18 |
| 2.6 Rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem | 19 |
| 2.7 Odložený daňový závazek | 21 |
| 2.8 Odložená daňová pohledávka | 22 |
| 2.9 Vykazování odložené daně z příjmů..... | 23 |
| 2.9.1 Rozvaha..... | 23 |
| 2.9.2 Výkaz zisku a ztráty | 23 |
| 2.9.3 Příloha | 24 |
| 3 Seznámení se společností a současnou situací | 25 |
| 3.1 Společnost ABC, s. r. o..... | 25 |
| 3.2 Předmět podnikání | 25 |
| 3.3 Výrobní program..... | 26 |
| 3.4 Výrobky | 27 |
| 3.5 Vývoj celkových tržeb | 28 |
| 3.6 Vývoj celkových nákladů | 29 |
| 3.7 Vývoj výsledku hospodaření za účetní období..... | 30 |
| 3.8 Struktura aktiv..... | 31 |
| 3.9 Struktura pasiv | 33 |
| 3.10 Současná situace | 35 |
| 4 Výpočet odložené daně z příjmů..... | 36 |

| | | |
|--|--|-----------|
| 4. 1 | Metody výpočtu odložené daně z příjmů..... | 36 |
| 4. 2 | Výpočet dílčích základů odložené daně z příjmů | 37 |
| 4. 2. 1 | Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku | 37 |
| 4. 2. 2 | Smluvní pokuty a úroky | 39 |
| 4. 2. 3 | Ztráta | 40 |
| 4. 2. 4 | Odčitatelné položky od základu daně | 41 |
| 4. 2. 5 | Daňové závazky | 42 |
| 4. 2. 6 | Nezaplacené pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 43 |
| 4. 2. 7 | Účetní rezervy | 44 |
| 4. 2. 8 | Opravné položky k zásobám | 45 |
| 4. 2. 9 | Opravné položky k dlouhodobému majetku | 46 |
| 4. 2. 10 | Opravné položky k pohledávkám..... | 47 |
| 4. 3 | Konečný výpočet odložené daně z příjmů..... | 49 |
| 4. 4 | Výpočet odložené daně z příjmů v dalších letech..... | 50 |
| 4. 5 | První vykazání v roce 2009 | 51 |
| 5 | Účtování o odložené dani z příjmů | 53 |
| 5. 1 | Účtování v prvním roce | 53 |
| 5. 2 | Účtování v následujících letech | 56 |
| Závěr | | 57 |
| Seznam literatury | | 59 |
| Seznam tabulek, grafů a obrázků | | 61 |
| Seznam zkratk | | 63 |
| Seznam příloh | | 63 |
| Přílohy | | 64 |

Úvod

Účetnictví je nástroj, který slouží k zobrazení stavů, toků a výsledků podnikatelské činnosti v peněžních jednotkách. Myslím, že mnozí si představí pouze MÁ DÁTI – DAL. Účetnictví ale není jenom o tom.

Účetnictví se nevede pouze jako podklad pro povinné vyhotovení daňového přiznání. Je důležité pro vedoucí pracovníky a pro majitele firmy jako podklad vedoucí ke správnému rozhodování. Banky se na základě účetních výkazů rozhodnou o tom, zda účetní jednotce poskytnou či neposkytnou úvěr. U investorů jsou účetní výkazy jeden z nejdůležitějších ukazatelů pro správné rozhodnutí, zda investovat či neinvestovat do dané firmy.

Účetnictví je obor, který musí dodržovat a respektovat řadu podmínek. Z hlediska významnosti uvádím na první místo zákony a vyhlášky, dále České účetní standardy pro podnikatele a za zmínku stojí také vnitropodnikové směrnice vytvořené danou účetní jednotkou. Nesmí se opomíjet skutečnost, že neustále probíhají změny v účetnictví. Nejsou to jenom změny v rámci České republiky. Stále větší důraz se klade na celosvětový vývoj.

Má práce se zabývá čistě účetní problematikou, i když někdy může čtenáři připadat, že se ocitá spíše v daňové problematice. Jedná se o nástroj podvojného účetnictví, jehož snahou je odstranit nesrovnalosti, které vznikly díky nedodržení zásady časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím. Tím nástrojem je odložená daň z příjmů.

Odložená daň z příjmů vyplývá z časově rozdílného pohledu účetních a daňových předpisů na některé účetní položky, které se promítají do rozdílů mezi základem daně z příjmů a účetním výsledkem hospodaření před zdaněním. Ve skutečnosti odložená daň nemá žádný vliv na placení daně z příjmů, tedy odloženou daň účetní jednotka nikomu neodvádí. Jedná se o ryze účetní nástroj, který se snaží přiřadit náklady, které mohou ovlivnit daň z příjmů, do správného účetního období. [1]

1 Vymezení problému a cíle práce

Jak již výše bylo zmíněno, má práce se bude zabývat problematikou odložené daně z příjmů. Pro upřesnění půjde o výpočet v prvním roce vykázání. Tento první výpočet je patrně složitější než výpočty v dalších letech vykazování. Složitost tkví v tom, že musí dojít ke srovnání za předchozí účetní období, v tomto případě za rok 2007, a za běžné účetní období, za rok 2008.

Účetní jednotka, která mi poskytla podklady pro daný výpočet, ještě nevykazovala odloženou daň z příjmu. Důvodem je, že ještě nesplnila podmínky uvedené v zákoně, které směřují k povinnému vykazování odložené daně z příjmů. V zákoně ale také stojí, že se účetní jednotka může rozhodnout na základě vlastního uvážení.

Primárním cílem práce je výpočet odložené daně z příjmů v prvním roce vykázání pro konkrétní účetní jednotku společnosti s ručením omezeným, která si nepřeje být jmenována. Z tohoto důvodu budu v nadcházejícím textu označovat danou společnost společností ABC, s. r. o. Tomuto výpočtu budou předcházet dílčí výpočty za předchozí a běžné účetní období. Výstupem práce budou nejenom výpočty týkající se odložené daně, ale také zaúčtování výsledných údajů.

V následujících kapitolách se budu nejprve snažit přiblížit danou problematiku z hlediska teoretického včetně jejího zasazení do účetní legislativy. V dalším kroku se pokusím čtenáře seznámit s danou společností. Po tomto seznámení přistoupím k dosažení cíle práce, k němuž je zapotřebí si přesně ujasnit z jakých titulů odložená daň z příjmů vzniká a po té přejít k dílčím výpočtům, které umožní provést konečný výpočet. Na základě výsledků výpočtů se určí, zda jde o odložený daňový závazek či odloženou daňovou pohledávku. Nakonec dojde k zaúčtování.

2 Teoretická východiska práce

V teoretické části práce vymezím základní pojmy dané problematiky, vývoj a právní úpravu odložené daně. V návaznosti na právní úpravu se pokusím vyčlenit účetní jednotky, které vykazují odloženou daň. Dále určím, z jakých titulů odložená daň vzniká, a jak se pozná odložený daňový závazek či odložená daňová pohledávka. Závěr teoretické části se zaměřuje na vztah odložené daně k účetní závěrce.

2.1 Podstata a význam odložené daně z příjmů

Označení pojmu odložená daň z příjmů navozuje dojem, že se jedná o termín daňový. Ale tento pojem se váže výhradně k problematice účetní. Na začátek práce uvádím některé účetní zásady, ke kterým má odložená daň z příjmů relativně těsné vazby.

Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. [5]

Akruální princip

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věčně a časově souvisejí – tento princip požaduje zachycení transakcí a jiných událostí v období vzniku bez ohledu na okamžik zaplacení. [5]

Zásada opatrnosti

Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků. V souladu s § 26 zákona o účetnictví se tato zásada naplňuje pomocí rezerv, opravných položek a odpisů. [5]

I když odložená daň z příjmů nemá žádný vliv na placení daně z příjmů, jedná se o důležitý účetní instrument, který ovlivňuje dodržování základního požadavku kladeného na účetnictví – věrné a poctivé zobrazení ekonomické reality účetní jednotky. Jejím nezaúčtováním může být ohrožen i princip opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření. [1]

Daňová povinnost k dani z příjmů je účetním nákladem. Daňové dopady některých účetních operací však přicházejí v jiném období – se zpožděním, případně s předstihem. Úkolem odložené daně je omezit tyto časové rozdíly a vyjádřit v aktuálním účetním období výsledek dané účetní operace včetně souvisejících daňových dopadů, které buď již nastaly, nebo nastanou v budoucnosti. [2]

2. 2 Historický vývoj odložené daně z příjmů v ČR

Přijetí této účetní kategorie se váže k 1. lednu 1993. Od tohoto data začal platit nový zákon o účetnictví, který přinesl povinnost účtovat o odložené dani pouze účetním jednotkám, které tvořily skupinu podniků. Jednalo se o podniky s podstatným vlivem, podniky s rozhodujícím vlivem a mateřské společnosti.

Metodou výpočtu, dnes už nepoužívanou, byla závazková metoda výsledkového přístupu. Byla to metoda založená na porovnávání účetních a daňových odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Způsob výpočtu byl založen na sledování rozdílů mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy. Vycházelo se tedy především z výsledkových účtů. Drobná změna přišla v roce 2001, kdy metoda výpočtu zůstává stejná, ale k původním ustanovením dala účetní právní norma možnost, nikoli však povinnost, vycházet při výpočtu i z ostatních dočasných rozdílů. Za dočasný rozdíl lze například považovat odčitatelnou daňovou ztrátu či tvorbu opravných položek.

Další změny proběhly k 1. 1. 2002, kdy se výrazně rozšířil okruh účetních jednotek podléhající povinnosti účtovat o odložené dani. Vedle podniků ve skupině se povinnými staly i účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování odložené daně ponechává v jejich kompetenci.

V témže roce se změnila i metoda výpočtu, kdy se přešlo od závazkové metody výsledkového přístupu na závazkovou metodu rozvahového přístupu, která se používá dodnes. Tato metoda vychází z rozdílu mezi účetní a daňovou základnou aktiv či pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze. [2]

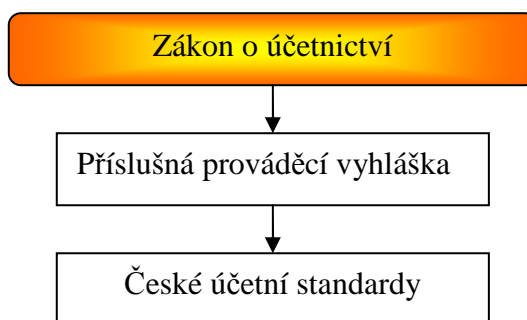
2.3 Odložená daň z příjmů dle současné účetní úpravy

V současné době je problematika odložené daně upravena v rámci účetní legislativy.

Jedná se o:

- **zákon** č. 563/1991 Sb., **o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů,
- **vyhlášku** č. **500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- samostatný **Český účetní standard pro podnikatele** č. 003 – Odložená daň

Do konce roku 2004 byla oblast účetnictví upravována zákonem o účetnictví a opatřeními, kterými se stanovila účtová osnova a postupy účtování. V souladu s právem Evropské unie začala od roku 2004 platit nová legislativní struktura pro oblast účetnictví:



Obrázek 1- **Legislativní struktura účetnictví** [2]

Za nejdůležitější legislativní zdroj informací o odložené dani z příjmů považuji Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň. Standard zahrnuje obsahové vymezení a postupy účtování o odložené dani.

V Prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví pro podnikatele č. 500/2002 Sb., konkrétně v § 59, je popsána metoda výpočtu odložené daně z příjmů a určení účetních jednotek, které jsou povinny vykazovat a účtovat o odložené dani z příjmů.

Zákon o účetnictví přesně vymezuje, v § 18, které účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Důležitý je i § 20, který stanovuje povinnost ověřování účetní závěrky auditorem. Tato povinnost se určuje na základě kritérií uvedených v odstavci 1 téhož paragrafu.

Dále chci upozornit na novelu zákona o daních z příjmů, která přináší postupné snižování sazby daně v letech 2008 až 2010 z 21 % na 19 %. Právě sazba daně z příjmů právnických osob se používá pro výpočet odložené daně. Pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008, se sazba daně snížila z 24 % na 21 %. S účinností od 1. 1. 2009 sazba daně klesla na 20%. Ve zdaňovacím období za rok 2010 lze očekávat sazbu daně ve výši 19 %.

2. 4 Jednotky účtující o odložené dani z příjmů

Povinnost zjišťovat a účtovat o odložené dani je uvedena v § 59 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů:

O odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky stanoví, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji.

2. 4. 1 Konsolidace

Konsolidační celek neboli konsolidace znamená v obecném pojetí upevňování vnitřních poměrů. V ekonomickém pojetí se tím rozumí například sjednocení různých závazků v jeden závazek. Z hlediska zákona o účetnictví je konsolidace specifikována v souvislosti s konsolidovanou účetní závěrkou.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek má účetní jednotka, která je obchodní společností a je řídicí osobou nebo ovládající osobou. Účetní jednotka, která má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, je **konsolidující účetní jednotkou**. Účetní jednotky, které jsou řízené, ovládané nebo ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv, má povinnost se podrobit sestavení konsolidované účetní závěrky. V tomto případě se jedná o **konsolidované účetní jednotky**.¹ [9]

Konsolidující účetní jednotka je **osvobozena od povinnosti konsolidovat**, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za které se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, konsolidované účetní jednotky na základě svých posledních řádných účetních závěrek nepřekročily nebo nedosáhly alespoň **dvou ze tří uvedených kritérií**:

¹ § 22 odst. 2 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

1. aktiva celkem více než 350 mil. Kč,
2. roční úhrn čistého obratu více než 700 mil. Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 250.

Uvedené osvobození nelze použít u účetních jednotek, které jsou bankami nebo účetními jednotkami provozující činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů.² [9]

2. 4. 2 Účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu

Účetní jednotky s právní formou akciové společnosti jsou povinny sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu vždy. Ostatní účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném rozsahu za předpokladu, že jsou povinny ji ověřovat auditorem.

Ověřovat účetní závěrku auditorem jsou povinny:

- a) ***akciové společnosti***, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly ***alespoň jednoho ze tří kritérií***:
 1. aktiva celkem více než 40 mil. Kč,
 2. roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč,
 3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50;
- b) ***ostatní obchodní společnosti, družstva, podnikající zahraniční osoby a fyzické osoby podnikatelé, účtující v soustavě podvojného účetnictví***, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly ***alespoň dvou ze tří kritérií***.³ [9]

² § 22 odst. 3 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

³ § 20 odst. 1 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Ověřit účetní závěrku auditorem musí také účetní jednotky, které jsou označovány za **nepodnikatelské subjekty**, jako jsou:

- a) nadace a nadační fondy,
- b) politické strany a politická hnutí,
- c) obecně prospěšné společnosti apod. [2]

Existuje zde i **úleva z povinnosti ověřování účetní závěrky auditem**, a to pro účetní jednotky:

- a) v průběhu konkurzu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců,
- b) které sestavují mimořádnou účetní závěrku ke dni předcházejícímu dni, kdy nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- c) pokud došlo ke zrušení konkurzu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,
- d) pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.⁴ [9]

Z výše uvedeného je patrné, že odloženou daň z příjmů vykazují a účtují o ní účetní jednotky, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem a akciové společnosti. Akciovým společnostem ukládá zákon o účetnictví sestavovat účetní závěrku vždy v plném rozsahu, a to i za předpokladu, že povinnému auditu účetní závěrky nepodléhají. Ostatní účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenu auditorem, mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.⁵ [9]

2. 5 Časové rozlišení

Časové rozlišení slouží k uplatňování principu přiřazování nákladů a výnosů k odpovídajícímu účetnímu období. Znamená to dostát požadavku, aby jako náklady a výnosy běžného účetního období nebyly automaticky vykázány všechny výsledkové

⁴ § 20 odst. 2 zákona o účetnictví č. 563/1991Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵ § 18 odst. 3 zákona o účetnictví č. 563/1991Sb., ve znění pozdějších předpisů

transakce v tomto období uskutečněné, ale jen ty, které se k běžnému účetnímu období váží. A dále dostát požadavku, aby jako náklady a výnosy běžného účetního období byly vykazovány i ty případy, které se sice projeví jako příjem či výdaj až v příštích obdobích, ale které s běžným účetním obdobím souvisejí.

Je zapotřebí náklady a výnosy časově rozlišovat. Tento požadavek má za následek, že:

- vliv transakce, která přechází časovou hranici z přítomnosti do budoucnosti a která byla v daném období uskutečněna a zaznamenána, nemá vliv na vykazované účetní období.
- Vliv transakce, která přechází časovou hranici z budoucnosti do přítomnosti a která sice v daném období nenastala, ale s daným obdobím časově souvisí, bude mít vliv na vykazované období.

Protože tyto položky přecházejí mezi obdobími, označují se souborně jako **přechodné položky**. Pro přechodné položky je charakteristické, že období jejich vzniku nesouhlasí s obdobími, do něhož věcně náležejí. Je proto za potřebí je časově rozlišit. [3]

Tuto kapitolu jsem do své práce zařadila z důvodu, že je zapotřebí si uvědomit rozdíl mezi přechodnou položkou a přechodným rozdílem. **Pro výpočet odložené daně z příjmu jsou závazné pouze přechodné rozdíly.**

2. 6 Rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem

O majetku a jiných aktivech, o závazcích a jiných pasivech, o nákladech a výnosech, účetní jednotka účtuje v účetním období, s kterým tyto položky časově a věcně souvisí. Podle zákona o daních z příjmů některé náklady a výnosy neovlivňují základ daně. Díky tomu vznikají rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem.

Příčinou vzniku **trvalých rozdílů** jsou ty účetní náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů nezahrnuje do výdajů na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Tyto náklady a výnosy se sice účetně vztahují k určitému účetnímu období, ale daňovým nákladem se nestanou nikdy. Z výše uvedeného je patrné, že trvalých rozdílů se odložená daň netýká. [2]

Trvalé rozdílů způsobují například náklady na reprezentaci, cestovní náhrady nad limity stanovené zákonem o cestovních náhradách, odměny statutárních orgánů, dědická daň, darovací daň a jiné.

Přechodné rozdílů vznikají díky výnosům a nákladům, které naopak zákon o daních z příjmů uznává, ale v jiném zdaňovacím období. Prakticky je tedy tento rozdíl jen časový. Nakonec se totiž účetní a daňové náklady vyrovnají. Nejčastěji uváděným příkladem přechodného rozdílů je rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého odpisovaného majetku. [2]

Pro výpočet odložené daně z příjmů jsou důležité všechny přechodné rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového hodnocení účetních operací. Přechodné rozdílů však můžeme ještě rozdělit na zdanitelné (připočitatelné) a odčitatelné.

Zdanitelné rozdílů jsou takové přechodné rozdílů, které budou zvyšovat daňový základ a tím i zvýší účetní výsledek hospodaření. V konečném důsledku vedou ke vzniku odloženého daňového závazku.

Tabulka 1 - **Zdanitelné přechodné rozdílů**

| Případ vzniku | Příklad |
|---|---|
| Účetní hodnota aktiva je vyšší než daňová hodnota aktiva. | $ZC_{\text{ÚČETNÍ}} > ZC_{\text{DAŇOVÁ}}$ |
| Neuhrazené výnosy vzniklé z titulu smluvních sankcí. | výnosově účtované úroky z prodlení |
| | výnosově účtované smluvní pokuty |

Pramen: [4]

Odčitatelné rozdíly jsou takové přechodné rozdíly, které naopak budou snižovat daňový základ a tím i snižují účetní výsledek hospodaření budoucích období. V tomto případě se jedná o vznik odložené daňové pohledávky.

Tabulka 2 - **Odčitatelné přechodné rozdíly**

| Případ vzniku | Příklad |
|--|--|
| Účetní hodnota aktiva je nižší než daňová hodnota aktiva. | $ZC_{\text{ÚČETNÍ}} < ZC_{\text{DAŇOVÁ}}$ |
| Tvorba daňově neúčinných rezerv na v budoucnosti daňově účinné náklady. | rezerva na záruční opravy |
| | rezerva na úroky z prodlení |
| Daňově neúčinné náklady, jejichž daňová neúčinnost je způsobena nezaplacením. | nezaplacené SP a ZP do zákonného termínu |
| | náklady vzniklé z titulu smluvních sankcí, které budou uhrazeny v dalším zdaňovacím období |
| | nezaplacená daň z nemovitosti a daň z převodu nemovitosti |
| Dosud neuplatněná odčitatelná položka, která sníží základ daně a daňovou povinnost v dalších letech. | vyměřená daňová ztráta |

Pramen: [4]

2.7 Odložený daňový závazek

Odloženým daňovým závazkem se rozumí část daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích. Odložený daňový závazek představuje v účetnictví připočitatelný přechodný rozdíl. Odložený daňový závazek účtujeme vždy.

Vzniká když:

Tabulka 3 - **Vznik odloženého daňového závazku**

| | | |
|-----------------------|---|-----------------------------|
| daňový základ aktiva | < | účetní základ aktiva |
| daňový základ závazku | > | účetní základ závazku |
| základ daně | < | účetní výsledek hospodaření |

Pramen: Vlastní zpracování.

Účetní jednotka tedy v důsledku zaplatí na dani méně, než kdyby daň z příjmů odváděla z účetního výsledku hospodaření. Poněvadž se musí vše vyrovnat, tak bude muset účetní jednotka v příštích obdobích zaplatit vyšší daň.

2. 8 Odložená daňová pohledávka

Odloženou daňovou pohledávkou se naopak rozumí ta část daně z příjmů, která bude uplatněna v příštích obdobích. Odložená daňová pohledávka představuje v účetnictví odčitatelný přechodný rozdíl. O odložené daňové pohledávce se účtuje jen v případě, kdy účetní jednotka vyhodnotí, že nebude narušen princip opatrnosti.

Vzniká když:

Tabulka 4 - **Vznik odložené daňové pohledávky**

| | | |
|-----------------------|---|-----------------------------|
| daňový základ aktiva | > | účetní základ aktiva |
| daňový základ závazku | < | účetní základ závazku |
| základ daně | > | účetní výsledek hospodaření |

Pramen: Vlastní zpracování.

Odložená daňová pohledávka *nevzniká* v případě tvorby účetní rezervy na v budoucnu daňově neúčinné náklady. Jedná se především o rezervy na daňové penále a rezervy na

ztrátu z prodeje obchodního podílu. Druhým případem je tvorba zákonné rezervy na v budoucnu daňově účinné náklady. Zde nevzniká rozdíl mezi účetními a daňovými náklady, protože tvorba zákonné rezervy je daňově účinným nákladem a budoucí náklady jsou také daňově účinné. Tento případ se týká rezerv na opravu hmotného majetku, rezerv na péstební činnost a některé další rezervy tvořené podle zvláštních zákonů. [4]

Důsledkem odložené daňové pohledávky, pokud se účetní jednotka rozhodne o ní účtovat, je zaplacení vyšší daně z příjmu než kdyby se odváděla z účetního výsledku hospodaření. V příštím období se rozdíl obrátí a účetní jednotka bude na dani platit méně.

2. 9 Vykazování odložené daně z příjmů

Odložená daň z příjmů se promítne v účetní závěrce. Hodnota odložené daně se objeví v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty. Důležité je i uvést informace o vykazování odložené daně v příloze účetní závěrky.

2. 9. 1 Rozvaha

Odložená daň se v rozvaze vykazuje jako dlouhodobý závazek na straně pasiv či jako dlouhodobá pohledávka na straně aktiv. Je třeba zdůraznit, že v rámci rozvahy je odložená daňová povinnost vždy klasifikována jako dlouhodobá položka.

2. 9. 2 Výkaz zisku a ztráty

Odložená daň, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se ve výsledovce vykazuje jako součást daně z příjmu, jež se dělí na daň splatnou a daň odloženou. Stejně jako splatná daň, tak také odložená daň se vykazuje v členění na daň z běžné činnosti a daň z mimořádné činnosti.

2. 9. 3 Příloha

Příloha k účetní závěrce nemá zvláštní požadavky na komentář k odložené dani. V příloze je zejména zapotřebí uvést metodu výpočtu odložené daňové povinnosti a výši použité sazby daně z příjmů stanovené zákonem o dani z příjmů. Dále se uvádí rozpis odloženého daňového závazku či pohledávky. Konkrétně se uvedou jednotlivé přechodné tituly vedoucí k účtování o odložené dani tak, aby bylo zřejmé, z jakých položek se vykazovaná odložená daň skládá. [2]

3 Seznámení se společností a současnou situací

Tato část práce je věnována identifikaci účetní jednotky, především jejímu vývoji a současnému stavu. Vývoj tržeb, nákladů a výsledku hospodaření uvádím od roku 2004. Důvodem je především vstup České republiky do Evropské unie. Tímto vstupem se pro společnost zjednodušilo obchodování v rámci Evropského společenství. Dále uvádím vývoj struktury aktiv a pasiv podniku v letech 2007 – 2008. Nakonec vyjádřím dosavadní vztah účetní jednotky k problematice odložené daně z příjmů.

3.1 Společnost ABC, s. r. o.

Firma byla založena již v roce 1991. Společností s ručením omezeným se stala až v roce 1997 zapsáním do Obchodního rejstříku. Výše splaceného základního kapitálu činí Kč 100 000,--.

Společnost měla v roce 2008 průměrný stav zaměstnanců 25. V rámci kvalifikace podniků z hlediska počtu zaměstnanců podle Statistického úřadu Evropské unie se jedná o **střední podnik**. Podle kvalifikace velikosti organizací zavedenou Českou správou sociálního zabezpečení se jedná o **organizaci**, která má 25 a více zaměstnanců. V případě, že by došlo k poklesu počtu zaměstnanců, společnost se stane malou organizací. [6]

3.2 Předmět podnikání

Jedná se o výrobní společnost, jejíž **předmět podnikání** je zpracování gumárenských směsí a následný prodej vlastních výrobků gumárenské povahy. Konkrétně se jedná o cyklistické pláště a galusky pro plášťový ráfek.

V současné době se společnost stala přední špičkou českého gumárenského průmyslu. Úspěšně se jí daří pronikat na trh Evropského společenství, a také na trhy třetích zemí.

3.3 Výrobní program

Tabulka 5 - Výrobní program

| |
|--|
| I. FÁZE |
| Výběr vhodných materiálů, ze kterých se vytváří směs – běhounová směs. |
| II. FÁZE |
| Vytvořená běhounová směs je podrobena laboratorním testům. Výstupem je protokol kvality, který je následně archivován. |
| III. FÁZE |
| Výroba testovací série. <i>Test je prováděn v dynamické zkušebně při extrémní zátěži.</i> |
| IV. FÁZE |
| Výroba tzv. hotových výrobků. <i>Každý hotový výrobek je označen jedinečným sériovým číslem tzv. „rodný list výrobku“, podle něhož je patrné kdo a kdy produkt vyrobil a jaký materiál nosné kostry a běhounové směsi byl použit.</i> |
| V. FÁZE |
| Proces vulkanizace, který je řízen a kontrolován počítačem. |
| VI. FÁZE |
| Test vzduchotěsnosti. <i>Výrobek je nahuštěn na 10 bar po dobu 24 hodin.</i> |
| VII. FÁZE |
| Kontrola výstupním kontrolorem. <i>Kontrola se zaměřuje na kruhovitost („házivost“), správnost rozměru a celkové provedení. Kontrola probíhá nejprve vizuálně, a pak hmatem místo po místě. Správnost rozměru se kontroluje na speciálním měřícím zařízení.</i> |

Pramen: [12]

3.4 Výrobky

Produkty hlavního výrobního programu jsou charakteristické vysokým podílem ruční práce.

- **Galusky a plášt'ovky**
 - pro silniční cyklistiku,
 - pro triatlon,
 - pro dráhovou cyklistiku,
 - pro cyklokros,
 - pro krasojízdu,
 - pro kolovou,
 - pro vozíčky,
 - pro MTB.

- **Zapletená kola**

- **Příslušenství pro cyklistiku**
 - lepící pásy,
 - tmely,
 - ventilky,
 - univerzální klíče,
 - oblečení. [12]



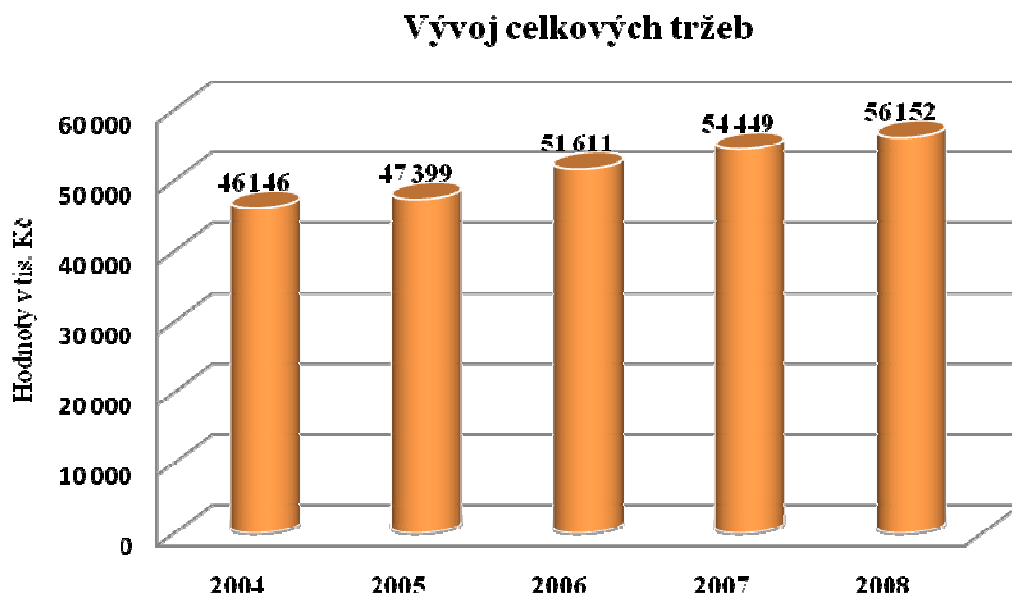
Obrázek 2 – Výrobek [12]

3. 5 Vývoj celkových tržeb

Tabulka 6 - Vývoj tržeb v tis. Kč

| Rok | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Celková tržba | 46 146 | 47 399 | 51 611 | 54 449 | 56 152 |
| Nárůst v % | - | 2,7 | 8,9 | 5,6 | 3,1 |

Pramen: Vlastní zpracování na základě firemních materiálů.



Graf 1 - Vývoj celkových tržeb

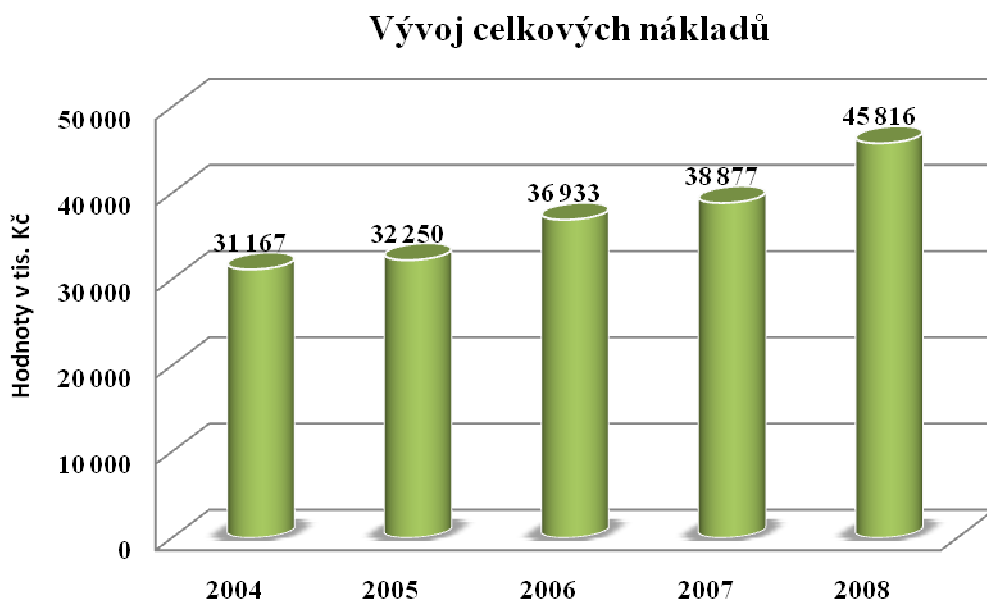
Z výše uvedeného grafu a tabulky lze vyčíst, že společnost se každoročně snaží o nárůst celkových tržeb. V roce 2006 se společnosti podařilo zvýšit tržby o 8,9 %. V dalších letech se růst tržeb zpomaluje. V roce 2007 se jednalo o nárůst ve výši 5,6 %. Za rok 2008 došlo k nárůstu jen o 3,1 %. Jedná se o výrobní společnost, tudíž největší podíl na celkových tržbách mají tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb.

3. 6 Vývoj celkových nákladů

Tabulka 7 - Vývoj celkových nákladů v tis. Kč

| Rok | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|-----------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Celkové náklady | 31 167 | 32 250 | 36 933 | 38 877 | 45 816 |
| Nárůst v % | - | 3,5 | 14,5 | 5,3 | 17,8 |

Pramen: Vlastní zpracování na základě firemních materiálů.



Graf 2 - Vývoj celkových nákladů

Náklady účetní jednotky se za sledované období neustále zvyšují. Nejdynamičtější nárůst byl zaznamenán v roce 2006, o 14,5 %, a v roce 2008, kdy náklady vzrostly o 17,8 %. Rostoucí tempo celkových nákladů je zapříčiněno vysokou hodnotou odpisů dlouhodobého majetku a neustále se zvyšující požadavky na osobní (mzdové) náklady.

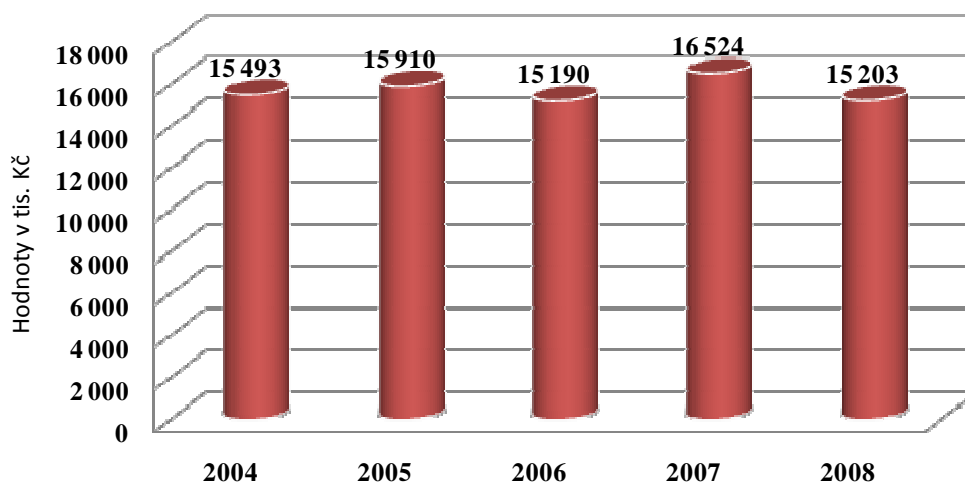
3.7 Vývoj výsledku hospodaření za účetní období

Tabulka 8 - Vývoj výsledku hospodaření za účetní období v tis. Kč

| Rok | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| VH | 15 493 | 15 910 | 15 190 | 16 524 | 15 203 |
| Nárůst v % | - | 2,7 | - 4,5 | 8,8 | - 8,0 |

Pramen: Vlastní zpracování na základě firemních materiálů.

Vývoj VH za účetní období



Graf 3 - Vývoj VH za účetní období

Vývoj výsledku hospodaření za celé sledované období nezaznamenává výrazné změny. V roce 2008 ale zaznamenává pokles o 8 %. Tento pokles není zapříčiněn snížením poptávky po výrobcích, ale důvodem jsou především neustále se zvyšující náklady. Do budoucna je třeba počítat spíše s klesající tendencí.

3.8 Struktura aktiv

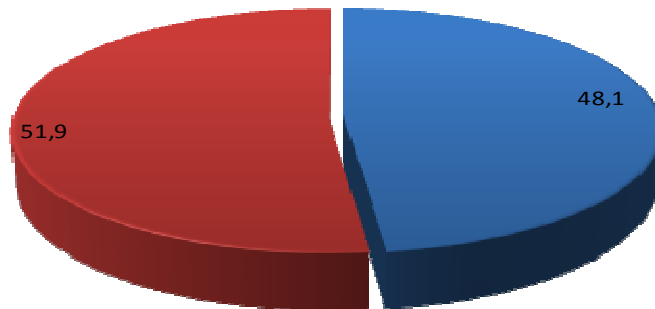
Tabulka 9 - Struktura aktiv

| <i>Položky</i> | Absolutní hodnoty v tis. Kč | | % | |
|---------------------------|-----------------------------|---------------|-------------|-------------|
| | 2007 | 2008 | 2007 | 2008 |
| AKTIVA celkem | 66 339 | 103 843 | 100,0 | 100,0 |
| Dlouhodobý majetek | 31 877 | 76 510 | 48,1 | 73,7 |
| DHM | 31 754 | 76 303 | 47,9 | 73,5 |
| DNM | 123 | 207 | 0,2 | 0,2 |
| DFM | 0 | 0 | 0,0 | 0,0 |
| Oběžný majetek | 34 462 | 27 333 | 51,9 | 26,3 |
| Zásoby | 10 953 | 14 695 | 16,5 | 14,1 |
| Dlouhodobé pohledávky | 0 | 0 | 0,0 | 0,0 |
| Krátkodobé pohledávky | 19 186 | 8 793 | 28,9 | 8,5 |
| Kr. finanční majetek | 4 323 | 3 845 | 6,5 | 3,7 |
| Ostatní aktiva | 0 | 0 | 0,0 | 0,0 |

Pramen: Vlastní zpracování na základě firemních materiálů.

V rámci struktury aktiv převažuje dlouhodobý (stálý) majetek, což je typické pro výrobní společnost. V roce 2008 vzrostla hodnota dlouhodobého hmotného majetku o 140 %. Tuto změnu způsobilo pořízení nových výrobních prostor. Dlouhodobý nehmotný majetek má v aktivech zanedbatelný podíl. U dlouhodobého nehmotného majetku se převážně jedná o ekonomický software. Dlouhodobý finanční majetek nemá účetní jednotka v evidenci, je to vzhledem k právní formě a předmětu podnikání pochopitelné. U krátkodobých pohledávek došlo v roce 2008 k jejich snížení o 54 %, což je v rámci zdravé účetní jednotky pozitivní. Zásoby a krátkodobý finanční majetek nezaznamenávají výrazné výkyvy.

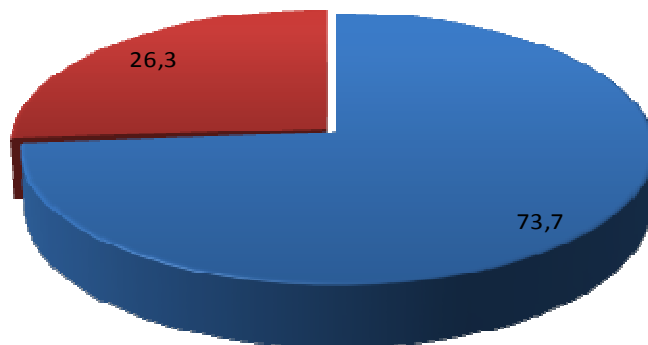
Struktura aktiv v roce 2007



■ Dlouhodobý majetek ■ Oběžný majetek ■ Ostatní aktiva

Graf 4 - **Struktura aktiv v roce 2007**

Struktura aktiv v roce 2008



■ Dlouhodobý majetek ■ Oběžný majetek ■ Ostatní aktiva

Graf 5 - **Struktura aktiv v roce 2008**

3.9 Struktura pasiv

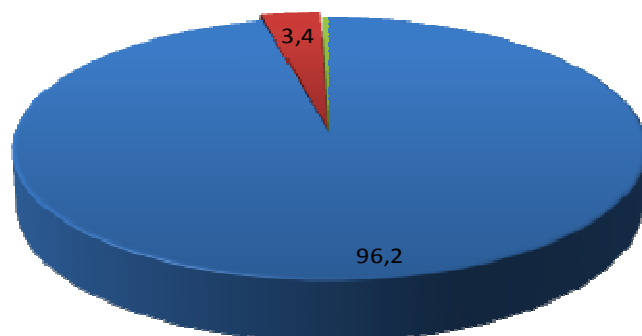
Tabulka 10 - Struktura pasiv

| Položky | Absolutní hodnoty v tis. Kč | | % | |
|---------------------------|-----------------------------|---------------|-------------|-------------|
| | 2007 | 2008 | 2007 | 2008 |
| PASIVA celkem | 66 339 | 103 843 | 100,0 | 100,0 |
| Vlastní kapitál | 63 819 | 79 022 | 96,2 | 76,1 |
| Základní kapitál | 100 | 100 | 0,2 | 0,1 |
| Kapitálové fondy | 0 | 0 | 0,0 | 0,0 |
| Fondy ze zisku | 90 | 90 | 0,1 | 0,1 |
| VH z minulých let | 47 105 | 63 629 | 71,0 | 61,3 |
| VH za účetní období | 16 524 | 15 203 | 24,9 | 14,6 |
| Cizí zdroje | 2 265 | 24 427 | 3,4 | 23,5 |
| Rezervy | 0 | 0 | 0,0 | 0,0 |
| Dlouhodobé závazky | 0 | 0 | 0,0 | 0,0 |
| Krátkodobé závazky | 2 265 | 24 427 | 3,4 | 23,5 |
| Bankovní úvěry a výpomoci | 0 | 0 | 0,0 | 0,0 |
| Ostatní pasiva | 255 | 394 | 0,4 | 0,4 |

Pramen: Vlastní zpracování na základě firemních materiálů.

V roce 2008 byla účetní jednotce poskytnuta půjčka na rozšíření výrobních kapacit, která způsobila výrazný nárůst krátkodobých závazků, které se zdesetinásobily. Výsledek hospodaření za účetní období i výsledky hospodaření z minulých let nezaznamenávají významné výkyvy. Ve struktuře pasiv mají zanedbatelný podíl fondy tvořené ze zisku, základní kapitál a časové rozlišení (ostatní pasiva). Společnost od svého vzniku nezměnila výši svého základního kapitálu. Účetní jednotka za sledované období netvoří kapitálové fondy, ani rezervy. Bankovních úvěrů nebylo taktéž využito.

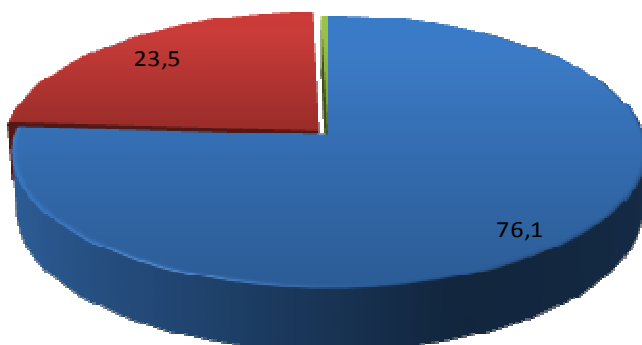
Struktura pasiv v roce 2007



■ Vlastní kapitál ■ Cizí zdroje ■ Ostatní pasiva

Graf 6 - **Struktura pasiv v roce 2007**

Struktura pasiv v roce 2008



■ Vlastní kapitál ■ Cizí zdroje ■ Ostatní pasiva

Graf 7 - **Struktura pasiv v roce 2008**

3. 10 Současná situace

Daná účetní jednotka patří mezi tu skupinu účetních jednotek, které nejsou povinny vykazovat odloženou daň z příjmů. Tato účetní jednotka sestavuje účetní závěrku pouze ve zjednodušeném rozsahu a není povinna ověřovat účetní závěrku auditorem. Rovněž ani nesplňuje podmínky, které by korespondovaly s touto povinností.

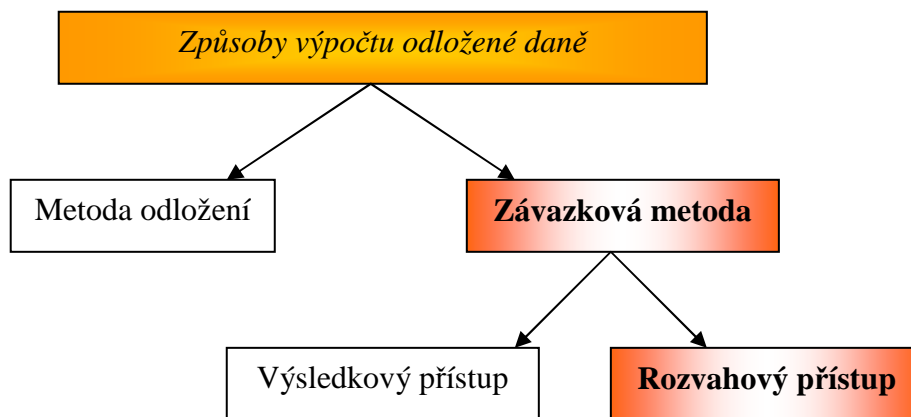
Konkrétně přesahuje prozatím pouze jedno ze tří kritérií – aktiva celkem jsou vyšší jak 40 milionu korun. V případě kritéria výše celkového čistého obratu, se účetní jednotka domnívá, že by mohla dosáhnout přibližně za dvě účetní období. Vše ale závisí na úspěšnosti sjednaných obchodních kontraktů.

Tato účetní jednotka ještě nevykazovala odloženou daň z příjmů. Důvody jsem již výše zmínila. Na druhou stranu zákon uvádí, že se účetní jednotka může rozhodnout na základě vlastního uvážení. Vzhledem k dodržování účetních zásad, především snaha o poctivé a věrné zobrazení předmětu účetnictví, doporučuji výši odložené daně zjišťovat a účtovat o ní i v rámci těch účetních jednotek, které tuto povinnost ještě nemají uloženu zákonem.

4 Výpočet odložené daně z příjmů

4.1 Metody výpočtu odložené daně z příjmů

Samotný výpočet odložené daně je ve své podstatě jednoduchý. Pokud jde o metody výpočtu odložené daně, lze vycházet z několika přístupů.



Obrázek 3 - Způsoby výpočtu odložené daně [2]

Princip **metody odložení** spočívá v tom, že dochází k přesunu výnosů a nákladů zahrnovaných do základu daně do dalších období. Pro výpočet odložené daně se použije sazba daně platná v období, kdy daná položka ovlivnila hospodářský výsledek. **Tento princip výpočtu české účetní předpisy neumožňují.** [2]

Stěžejní při výpočtu se stává **metoda závazková**. Princip této metody je založen na tom, že odložená daň bude uplatněna, placena či ušetřena, v pozdějším období. Při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém bude daňový závazek či daňová pohledávka uplatněna. Pokud tato sazba daně není známa, použije se sazba platná v příštím účetním období. [2]

U závazkové metody **výsledkového přístupu** se vychází především z výsledkových účtů. Sledují se rozdíly mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy. Tato

koncepce byla u nás uplatňována do konce roku 2001, kdy se odložená daň počítala zejména z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy. [2]

Při samotném výpočtu se řídíme metodou závazkovou, která vychází z **rozvahového přístupu** k přechodným rozdílům mezi účetními a daňovými hodnotami jednotlivých aktiv a závazků v rozvaze. Legislativní úprava zdůrazňuje (*Český účetní standard pro podnikatele č. 003 v bodě 2.4*), že odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů vztahujících se k aktivům nebo závazkům, a nikoli pouze k rozdílům mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného. [8]

Ve výpočtu dojde ke vzájemnému započtení odčitatelných a zdanitelných přechodných rozdílů. Výsledkem bude buď odložená daňová pohledávka, nebo odložený daňový závazek.

4. 2 Výpočet dílčích základů odložené daně z příjmů

Po správném určení metody výpočtu odložené daně a identifikaci sazby daně z příjmů, která bude použita pro správné vyčíslení hodnoty odložené daně, je zapotřebí konkretizovat tituly vedoucí ke vzniku odložené daně. U některých titulů, které se nevyskytují ve vybrané účetní jednotce, uvedu příklad. Pro výpočet odložené daně použiji sazbu daně platnou pro následující zdaňovací období.

4. 2. 1 Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku

Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku je nejčastějším titulem pro vznik odložené daně v českém účetnictví. Při výpočtu musíme porovnat účetní zůstatkovou hodnotu s daňovou. Odlišnosti vznikají díky rozdílnému způsobu a rozdílné rychlosti odpisování, který je zapříčiněn existencí požadavků z účetních předpisů, na jedné straně, a existencí požadavků zákona o daních z příjmů, na straně druhé. [2]

Níže uvedená tabulka zobrazuje výpočet odložené daně z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku. Jedná se o dílčí základ odložené daně za rok 2007, kdy jsem použila sazbu daně z příjmů ve výši **21 %**. **Výsledkem je odložený daňový závazek ve výši Kč 1 060 263,-**. Lze konstatovat, že tento druh rozdílu vzniká téměř u všech účetních jednotek, které při vedení účetnictví dodržují základní účetní zásady.

Tabulka 11 - Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC DM v Kč za rok 2007

| Položka | Účetní ZC | Daňová ZC | + / - | Rozdíl | Odložená daň |
|------------------|------------|------------|-------|-----------|------------------|
| DNM | 118 921 | 118 921 | | 0 | 0 |
| Software | 19 220 | 19 220 | | 0 | 0 |
| Ocenitelná práva | 99 701 | 99 701 | | 0 | 0 |
| DHM | 31 739 411 | 26 690 544 | + | 5 048 867 | 1 060 263 |
| Stavby | 23 758 834 | 22 251 580 | + | 1 507 254 | 316 524 |
| Sam. mov. věci | 7 403 077 | 3 861 464 | + | 3 541 613 | 743 739 |
| | | | | | 1 060 263 |

Pramen: Vlastní zpracování na základě firemních materiálů.

Další tabulka zobrazuje výpočet dílčího základu odložené daně v rámci rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku za rok 2008, kdy jsem použila sazbu daně z příjmů ve výši **20 %**.

Tabulka 12 - **Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC DM v Kč za rok 2008**

| Položka | Účetní ZC | Daňová ZC | + / - | Rozdíl | Odložená daň |
|------------------|------------|------------|-------|-----------|------------------|
| DNM | 203 467 | 203 467 | | 0 | 0 |
| Software | 118 538 | 118 538 | | 0 | 0 |
| Ocenitelná práva | 84 929 | 84 929 | | 0 | 0 |
| DHM | 76 287 251 | 68 869 444 | + | 7 417 807 | 1 483 562 |
| Stavby | 62 733 836 | 59 294 517 | + | 3 439 319 | 687 864 |
| Sam. movité věci | 7 647 888 | 3 669 400 | + | 3 978 488 | 795 698 |
| | | | | | 1 483 562 |

Pramen: Vlastní zpracování na základě firemních materiálů.

Výsledkem je opět **odložený daňový závazek ve výši Kč 1 483 562,-**. Růst hodnoty odloženého daňového závazku je zapříčiněn především rozsáhlým nákupem nemovitostí.

4. 2. 2 Smluvní pokuty a úroky

Z hlediska účetní úpravy se o smluvních pokutách a úrocích účtuje v tom účetním období, se kterým tyto pokuty či úroky věcně a časově souvisí. Avšak z hlediska daňové úpravy se jejich relevantnost váže až na okamžik jejich úhrady. V případě faktur za vystavené smluvní pokuty či úroky z prodlení jsou daňově účinným nákladem u přijatých faktur a daňově účinným výnosem u vystavených faktur. Způsobují tedy vznik odloženého daňového závazku na straně dodavatele a odložené daňové pohledávky na straně odběratele. [2]

Příklad

Účetní jednotka A na konci účetního období zjistila, že má zaúčtované, ale nezaplacené přijatelné faktury za úroky z prodlení ve výši Kč 120 000,-- vůči účetní jednotce B.

Řešení

V případě, že účetní jednotka A tento závazek v příštím účetním období uhradí, může si vyčíslit odloženou daňovou povinnost. Pro výpočet bude použita sazba ve výši 21 %. Na straně zmiňované účetní jednotky A, jakožto odběratele, vznikne odložená daňová pohledávka ve výši Kč 25 200,-- ($120\,000 \times 0,21$). Naproti tomu, účetní jednotka B, jakožto dodavatel, může účtovat o odloženém daňovém závazku ve stejné výši.

U analyzované společnosti ABC, s. r. o. odložená daň z tohoto titulu nevzniká.

4. 2. 3 Ztráta

Ztráta, kterou lze považovat za dílčí základ pro výpočet odložené daně, je dosud nerealizovatelná daňová ztráta z předchozích let. V takové podobě je možné o ní účtovat jako o odložené daňové pohledávce v rozsahu předpokládaného uplatnění převedené daňové ztráty. [2]

Uplatnitelnost daňové ztráty vychází ze Zákona o daních z příjmů podle § 34 odst. 1:

Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle 5 zdaňovacích období následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Za předpokladu, že je vykázána daňová ztráta a nebyla uplatněna daň z příjmů, pak lze tuto ztrátu uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně v příštím období, čímž dojde ke snížení daňové povinnosti.

Příklad

Účetní jednotka za sledované účetní období vykázala daňovou ztrátu ve výši Kč 500 000,--. Předpokládá ale, že v dalším účetním období dosáhne zisku a bude si moci uplatnit daňovou ztrátu.

Řešení

Vykázaná daňová ztráta vede k výpočtu odložené daňové pohledávky ve výši Kč 105 000,-- ($500\,000 \times 0,21$), při použití sazby 21 %. Pokud tedy bude dosaženo zisku, pak účetní jednotka využije úspory na splatné dani, ze které může pokrýt odloženou pohledávku. Z toho vyplývá, že účetní jednotka dodrží princip opatrnosti.

Společnost ABC, s. r. o., nevykazuje za dané období daňovou ztrátu, tudíž tento dílčí základ odložené daně neovlivní výslednou odloženou daň.

4. 2. 4 Odčitatelné položky od základu daně

Vedle jedné z nejvýznamnější odčitatelných položek od základu daně – daňové ztráty, existuje další titul pro vznik odložené daňové pohledávky. Jedná se o možnost odečtení 100 % výdajů, které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Odpočet lze uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích, která následovala po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. Další podmínky přesněji specifikuje Zákon o daních z příjmů.⁶ [10]

Tento odpočet představuje použitelný titul jen v případě, že ho nelze v daném období uplatnit. Důvodem může být daňová ztráta nebo hodnota základu daně je nižší než celková hodnota možného odpočtu. [2]

V případě sledované účetní jednotky nelze tento titul uplatnit.

⁶ § 34 odst. 4 a § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

4. 2. 5 Daňové závazky

Daňové závazky jsou považovány z hlediska daně z příjmů za náklad a mohou být posuzovány jako odčitatelné přechodné rozdíly. Kritériem pro jejich posouzení je okamžik jejich uznatelnosti a okamžik jejich úhrady.

Tabulka 13 - Jednotlivé druhy daní a jejich vztah k základu daně z příjmů

| Druh daně | Daňová uznatelnost | Vazba na úhradu |
|---------------------------|--------------------|-----------------|
| Daň z nemovitosti | ano | ano |
| Daň z převodu nemovitosti | ano | ano |
| Silniční daň | ano | ne |
| Daň dědická | ne | - |
| Daň darovací | ne | - |
| Daň z příjmů | ne | - |

Pramen: [2]

Z tabulky vyplývá, že v případě neuhrazené daně z nemovitosti či daně z převodu nemovitosti může vzniknout odložená daňová pohledávka.

Příklad

Účetní jednotka na konci účetního období zjistila, že má zaúčtovanou, ale nezaplacenou daň z převodu nemovitosti ve výši Kč 200 000,--. V příštím účetním období ji určitě zaplatí.

Řešení

Za dané účetní období bude účetní jednotka účtovat o odložené daňové pohledávce ve výši Kč 42 000,--, při sazbě 21 %. V účetním období, kdy dojde k zaplacení, bude tato odložená daňová pohledávka rozpuštěna.

Sledovaná účetní jednotka za sledované období **neviduje** ve svém účetnictví nezaplacenou daň z nemovitosti či nezaplacenou daň z převodu nemovitosti.

4. 2. 6 Nezaplacené pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Jedná se o situaci, kdy zaměstnavatel sice částku zaměstnanci srazil z jeho hrubé mzdy, ale tato částka nebyla odvedena do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Tento účetní náklad je vázán na uhrazení a stává se daňově uznatelným až při zaplacení. Ve zdaňovacím období, kdy nedošlo k úhradě, vzniká připočitatelný přechodný rozdíl. V daném zdaňovacím období dochází ke zvýšení hospodářského výsledku, který ale bude o tu samou částku snížen následující zdaňovací období, pokud dojde k zaplacení částky. Tato situace vyvolává vznik odložené daňové pohledávky. [2]

Příklad

Účetní jednotka za běžné účetní období nestihla do zákonem stanoveného termínu zaplatit pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Účtovala o mzdách:

Tabulka 14 - Účtování o mzdách

| Případ | Kč | MD | Dal |
|--|---------|-----|-----|
| Hrubé mzdy zaměstnanců | 900 000 | 521 | 331 |
| Srážka SZP z příjmů zaměstnanců (12,5 %) | 112 500 | 331 | 336 |
| Předpis SZP hrazeného zaměstnavatelem (35 %) | 315 000 | 524 | 336 |
| VBÚ: Úhrada SZP za zaměstnance | 112 500 | 336 | 221 |

Pramen: Vlastní zpracování.

Řešení

Za dané účetní období lze účtovat o odložené daňové pohledávce ve výši Kč 66 150,-- ($315\,000 \times 0,21$), při sazbě 21 %. V následujícím účetním období dojde k zaplacení

závazku vůči správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně. Poté může účetní jednotka rozpustit odloženou daňovou pohledávku.

Sledovaná účetní jednotka včasné platí pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění do 31. 1. následujícího účetního období.

4. 2. 7 Účetní rezervy

Do této kategorie spadají pouze daňově neúčinné rezervy na v budoucnosti daňově účinné náklady. Jedná se o tvorbu rezerv, které nejsou tvořeny podle zákona o rezervách. Typickým příkladem jsou:

- rezervy na záruční opravy,
- rezervy na úroky z prodlení podle obchodního zákoníku,
- rezervy na restrukturalizaci,
- rezervy na mzdy za nevybranou dovolenou a zákonné pojistné k těmto mzdám,
- rezervy na daň z převodu nemovitostí,
- atd. [4]

Tvorba takového druhu rezerv vede ke vzniku odložené daňové pohledávky. V tomto případě nebude tento druh titulu ve sledované účetní jednotce vést ke vzniku odložené daně. **Účetní jednotka takový typ rezerv nevytváří.**

Příklad

Účetní jednotka XY, s. r. o., podniká v realitách. Pravidelně každý rok vytváří rezervu na daň z převodu nemovitosti. Výši rezervy stanovila na základě propočtu svých úspěšných koupí nemovitostí za minulé období 3 let. Rezerva je tvořena na částku Kč 600 000,--. Účetní jednotka předpokládá i nadále kladný výsledek hospodaření.

Řešení

Tvorba rezervy na daň z převodu nemovitosti je daňově neuznatelným nákladem. Daňově uznatelným se stane až v okamžiku předpisu a zaplacení daně. Z důvodu, že se jedná o rezervu účetní, bude daňová hodnota rezervy nulová. Z toho vyplývá, že velikost přechodného rozdílu odpovídá částce Kč 600 000,--. Z této částky se stanoví hodnota odložené daňové pohledávky, která činí Kč 126 000,-- ($600\,000 \times 0,21$), při použití sazby 21 %.

4. 2. 8 Opravné položky k zásobám

Opravná položka k zásobám je nedaňová, neboli není zdanitelným výdajem, který lze odečíst z daňového základu pro výpočet daňové povinnosti. Ale v situaci budoucího prodeje zásob se ztrátou či v případě likvidace zásob se stane daňově účinným nákladem. Opravné položky k zásobám jsou relativně jistý přechodný rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou aktiv v rozvaze, který vede k odložené daňové pohledávce. [2]

Příklad

Účetní jednotka má na skladě zásoby zboží v pořizovací ceně Kč 8 000 000,--. Jejich reálná hodnota je Kč 5 000 000,--. Z toho důvodu bylo rozhodnuto o tvorbě opravné položky k zásobám ve výši Kč 3 000 000,--. Daňová sazba bude za sledované období neměnná, ve výši 21 %.

Řešení

Účetní jednotka vytvořila opravnou položku k zásobám ve výši Kč 3 000 000,--. Z této částky vypočítá hodnotu odložené daňové pohledávky ve výši Kč 630 000,--.

Na následujícím příkladu lze ukázat, jaký má odložená daňová pohledávka vliv na účetní výsledek hospodaření po zdanění, za předpokladu, že zmiňovaná účetní jednotka dosáhla účetního výsledku hospodaření před zdaněním ve výši Kč 20 000 000,--.

Tabulka 15 - Vliv odložené daňové pohledávky na VH po zdanění

| Neúčtuje se o odložené dani | Dopad na VH po zdanění v Kč |
|--|-----------------------------|
| Základ daně | 20 000 000 |
| Tvorba opravné položky k zásobám | - 3 000 000 |
| Daň z příjmů (21 %) | - 4 200 000 |
| Účetní výsledek hospodaření po zdanění | 12 800 000 |
| Účtuje se o odložené dani | |
| Základ daně | 20 000 000 |
| Tvorba opravné položky k zásobám | - 3 000 000 |
| Odložená daňová pohledávka | + 630 000 |
| Daň z příjmů (21 %) | - 4 200 000 |
| Účetní výsledek hospodaření po zdanění | 13 430 000 |

Pramen: [2]

Z příkladu je patrné, že tvorba odložené daňové pohledávky má výrazný vliv na účetní výsledek hospodaření po zdanění. V běžném období dojde k jeho zvýšení. V následujícím období, kdy dojde k prodeji zboží a ke snížení hodnoty odložené daňové pohledávky, bude naopak snížen.

Opravné položky k zásobám účetní jednotka společnosti ABC, s. r. o., nevytváří.

4.2.9 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Tvorba opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku vede k výpočtu odložené daňové pohledávky. Riziko, které je důvodem účtování o opravné položce, se v daňovém základu promítne buď ve formě odpisů anebo v podobě ztráty z prodeje tohoto majetku. V tomto případě se jedná o odčitelný přechodný rozdíl.

V případě pozemků, jakožto neodpisovaného dlouhodobého majetku je například ztráta z prodeje daňově neuznatelná. V tomto případě se jedná o trvalý rozdíl, který nevstoupí do výpočtu odložené daně. [2]

Tento titul vedoucí k odložené dani se v praxi vyskytuje velmi zřídka. Ani **v případě sledované účetní jednotky nepovede k výpočtu odložené daně.**

4. 2. 10 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám lze rozdělit na účetní a zákonné. Je tedy nutné rozlišovat tvorbu účetních opravných položek od tvorby zákonných opravných položek. Tvorba účetní opravné položky k pohledávkám je většinou stanovena ve vnitřních účetních směrnících dané účetní jednotky. Tvorba zákonných opravných položek se řídí ustanoveními zákona o rezervách.

Dle zákona o rezervách lze vytvořit opravnou položku k nepromlčeným pohledávkám, pokud rozvahová hodnota těchto opravných položek v okamžiku vzniku nepřesáhne částku Kč 200 000,--, a od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené hodnoty pohledávky.⁷ [11]

Vyšší opravné položky lze vytvářet k pohledávkám, bylo-li ohledně nich zahájeno rozhodčí řízení, soudní řízení nebo správní řízení, jehož se poplatník daně řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než

- a) 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- c) 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- d) 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,

⁷ § 8a odst. 1 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

e) 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.⁸ [11]

Pokud účetní jednotka nepočítá se splněním těchto podmínek, ani s prohlášením konkurzu na dlužníka, nelze počítat odloženou daň.

Z hlediska problematiky odložené daně mají důležité postavení účetní opravné položky. Jedná se konkrétně o takové účetní opravné položky vytvořené k pohledávkám, které se v budoucím období přemění na opravné položky daňové. Jde o situaci, kdy účetní náklady předcházejí daňovým nákladům.

Účetní jednotka tvořila za dané období pouze opravné položky účetní, tudíž jsou daňově neúčinné a vedou ke vzniku odložené daňové pohledávky. V účetním období za rok 2008 vstoupila společnost, za kterou měla účetní jednotka pohledávku, do konkurzu. Za těchto podmínek se stala opravná položka k pohledávce daňově účinnou.

Tabulka 16 - **Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám v Kč**

| Rok | Účetní opravná položka | Daňová opravná položka | +/- | Rozdíl | Odložená daň |
|------|------------------------|------------------------|-----|--------|--------------|
| 2007 | 17 253 | 0 | - | 17 253 | 3 623 |
| 2008 | 26 556 | 0 | - | 26 556 | 5 312 |

Pramen: Vlastní zpracování na základě firemních materiálů.

Při výpočtu odložené daňové pohledávky za rok 2007 byla použita sazba daně ve výši 21 %. V roce 2008 došlo ke snížení sazby daně, tudíž je použita sazba ve výši 20 %.

⁸ § 8a odst. 2 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

4.3 Konečný výpočet odložené daně z příjmů

Pro výpočet odložené daně se používá sazba daně z příjmů platná pro následující zdaňovací období. V případě že dojde ke změně sazby, je nutné zůstatek odložené daně přepočítat s použitím nové sazby.

Tabulka 17 – Stav odložené daňové povinnosti v Kč

| Rok | Odložený závazek | Odložená pohledávka | Výsledná odložená daň | |
|------|------------------|---------------------|-----------------------|------------------|
| 2007 | 1 060 263 | 3 623 | 1 056 640 | odložený závazek |
| 2008 | 1 483 562 | 5 312 | 1 478 250 | odložený závazek |

Pramen: Vlastní zpracování.

Následně dojde k přepočtu zůstatku odložené daně k 31. 12. 2007 podle vzorce:

$$OD_N = (OD_P : SD_P) * SD_N$$

kde

OD_N – nový zůstatek odložené daně

OD_P – původní zůstatek odložené daně

SD_P – původní sazba

SD_N – nová sazba

Teprve po tomto přepočtu se zjistí odložená daň za dané účetní období. [2]

$$OD_N = (1\,056\,640 : 0,21) * 0,20 = 1\,006\,324$$

Nový zůstatek odložená daně k 31. 12. 2007 činí Kč 1 006 324,--. Došlo ke snížení odloženého daňového závazku o Kč 50 316,--. Právě rozdíl mezi nově zjištěným zůstatkem k 31. 12. 2007 a vypočtenou odloženou daní za účetní období 2008 je výslednou odloženou daňovou povinností. Prakticky se zjišťuje pouze změna stavu.

1 478 250 – 1 006 324 = **471 926**

Výsledný stav odložené daně k 31. 12. 2008 je Kč 471 926,--. Výslednou odloženou daň lze klasifikovat jako odložený daňový závazek. Dosažený výsledek byl především zapříčiněn tím, že daňové odpisy převyšovaly účetní odpisy dané účetní jednotky. Jednoduše řečeno, daňové odpisování je v dané účetní jednotce rychlejší než účetní odpisování.

Odložený daňový závazek se v konečném důsledku projeví na výsledné výši účetního výsledku hospodaření, kdy dojde k jeho celkovému snížení. Díky odloženému daňovému závazku dojde v běžném účetním období k úspoře na dani z příjmů. Tato úspora ale představuje závazek, který je třeba v budoucích obdobích uhradit.

4. 4 Výpočet odložené daně z příjmů v dalších letech

U výpočtu odložené daně v nadcházejících letech se postupuje podobným způsobem jako u výpočtu v prvním roce vykázání. V prvním roce je výpočet pouze zkomplikován tím, že probíhá dvakrát. Za předchozí období a za běžné období. V dalších letech se tedy provede pouze jeden výpočet, a to ze stavů k rozvahovému dni běžného období.

Opět se zjišťuje, které tituly vedou ke vzniku odložené daně. Sečtou se dílčí základy odložené daně. Součet dílčích základů odložené daně je výsledným základem odložené daně běžného období. Kladný základ odložené daně se zahrnuje vždy, ale u záporného základu odložené daně musí být aplikována zásada opatrnosti. Účetní jednotka musí posoudit, zda tento základ odložené daně bude možné uplatnit v budoucnu, v závislosti na dosaženém zisku účetní jednotky.

Dále dojde k vynásobení zjištěného základu odložené daně příslušnou sazbou daně z příjmů, která bude platná v příštím zdaňovacím období. Takto zjištěná odložená daň je

stavem k 31. 12. běžného období. Tento stav se srovná se stavem k 31. 12. předcházejícího období. Rozdíl mezi nimi se zaúčtuje.

Při srovnávání stavů je nutné brát na zřetel, zda nedochází ke změnám sazby daně z příjmů. V případě že ano, musí dojít k jejich přepočítání podle vzorce uvedeného v předchozí kapitole 4. 3. Při snížení sazby daně dojde i ke snížené odložené daně, při zvýšení sazby daně, pak ke zvýšení hodnoty odložené daně. Rozdíl ve změně stavu se projeví při účtování v podobě zvýšení či snížení výsledku hospodaření daného účetního období. [2]

4. 5 První vykazání v roce 2009

V případě, že se účetní jednotka rozhodne začít vykazovat odloženou daň za účetní období roku 2009, pak se bude řídit podle algoritmu výpočtu, který uvádím ve své práci s drobnými změnami.

Při výpočtu se bude brát v úvahu předchozí období – účetní období za rok 2008 – a běžné období – účetní období za rok 2009. Stav odložené daně k 31. 12. 2008 jsem již vypočítala v rámci své práce. Při zjišťování odložené daně za rok 2009 musí účetní jednotka brát v potaz, že během daného účetního období mohlo dojít ke vzniku dalších titulů vedoucích k odložené daňové povinnosti. Nemusí se totiž nutně jednat pouze o tituly, které se projeví v roce 2008. Konkrétně se jednalo o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku a dále opravné položky k pohledávkám.

Odložená daňová povinnost za rok 2008 činila Kč 1 478 250,--, při čemž byla použita sazba daně z příjmů ve výši 20 %. Za účetní období 2009 si musí stav odložené daňové povinnosti účetní jednotka zjistit sama. Lze ale předpokládat, že opět povede k odloženému daňovému závazku. Za účetní období 2009 se použije pro výpočet odložené daně sazba ve výši 19 %. Z důvodu, že opět dochází ke změnám sazeb daně z příjmů, je nutné stav k 31. 12. 2008 přepočítat podle vzorce, který uvádím v kapitole 4. 3. Takto vypočtený nový stav odložené daně k 31. 12. 2008 porovnáme s vypočtenou

odloženou daní za rok 2009 a rozdíl mezi nimi se zaúčtuje jako výsledná daňová povinnost.

V následující kapitole uvádím postupy účtování, kterými se účetní jednotka může řídit. Je třeba brát v úvahu, že v prvním roce vykázání je účtování odlišné od účtování v dalších letech vykazování. Volba stran příslušných účtů se řídí podle toho, zda vychází odložená daňová pohledávka či odložený daňový závazek.

5 Účtování o odložené dani z příjmů

Postup účtování o odložené dani je upraven i legislativně. Konkrétně se jedná o:

- a) Účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň.
- b) Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, konkrétně v Příloze č. 2 – Postupy účtování pro podnikatele v článku X – Daňový náklad – odložený daňový závazek, popř. pohledávka.

5.1 Účtování v prvním roce

Výpočet i účtování o odložené dani v prvním roce vykázání je jiný než v dalších letech. Rozdíl je především v tom, zjišťujeme odloženou daň jak za předchozí období, tak za běžné období.

Účtování pak probíhá následujícím způsobem:

- část odložené daně, která se vztahuje k předchozímu účetnímu období, se zaúčtuje na příslušných účtech účtové skupiny **42** – *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*,
- část odložené daně, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se zaúčtuje na příslušných účtech účtové skupiny **59** – *Daň z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*. [2]

K datu účetní závěrky prvního vykázání se zjistí rozdíl mezi počátečním (vypočteným a zaúčtovaným) a konečným (vypočteným) stavem odložené daně. Účtuje se tedy pouze změna stavu odložené daně k 31. 12. běžného účetního období.

Důvodem rozdělení výpočtu odložené daně mezi období minulé a běžné je zamezení vlivu odložené daně za minulá období na výsledek hospodaření běžného účetního období. Z tohoto důvodu se vypočtená odložená daň za předchozí období účtuje:

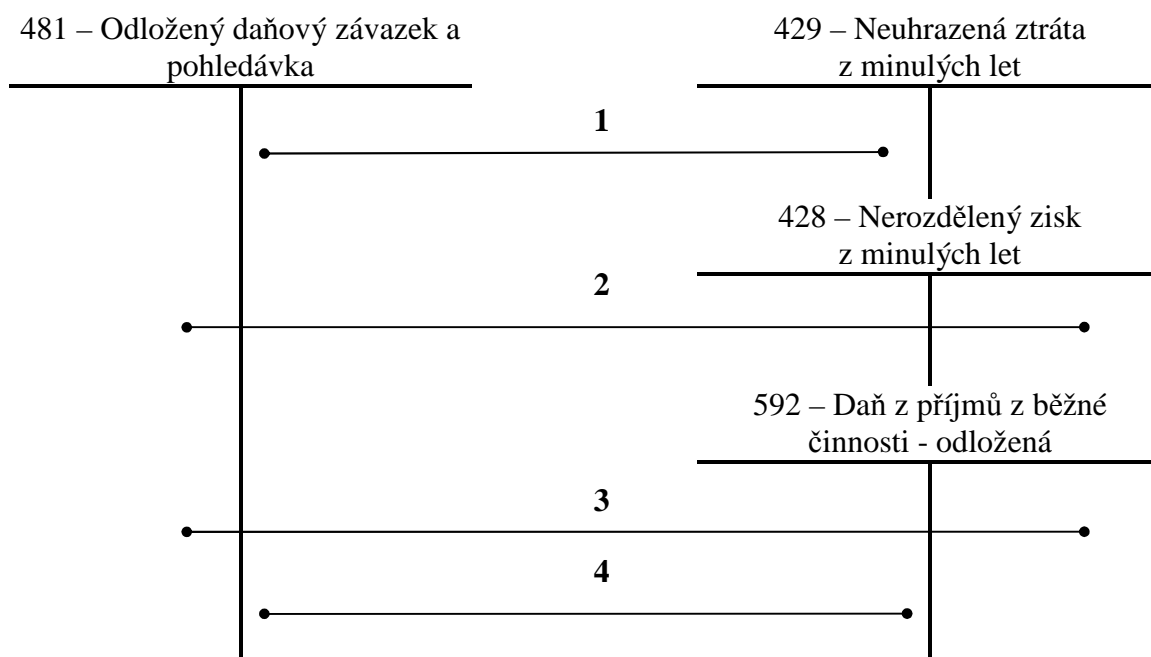
- v případě vzniku **odloženého daňového závazku** na stranu Má dáti účtu **429** – *Neuhrazená ztráta z minulých let*,

- v případě vzniku **odložené daňové pohledávky** na stranu Dal účtu **428 – Nerozdělený zisk z minulých let**. [2]

Odložená daň, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, má přímý vliv na výsledek hospodaření běžného účetního období. Účtuje se:

- v případě vzniku **odloženého daňového závazku** na stranu Má dáti účtu **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená**,
- v případě vzniku **odložené daňové pohledávky** na stranu Dal účtu **592 – Daň z příjmu z běžné činnosti – odložená**.

K zachycení výsledné odložené daňové povinnosti se používá účet **481 – Odložený daňový závazek a pohledávka**.



Obrázek 4 - Schéma účtování o odložené dani

Tabulka 18 - **Popis účetních operací**

| Číslo účetní operace | Účetní operace | Má dáti | Dal |
|---|----------------------------|---------|-----|
| Účtování v předchozím období - 2007 | | | |
| 1. | Odložený daňový závazek | 429 | 481 |
| 2. | Odložená daňová pohledávka | 481 | 428 |
| Účtování v běžném období – změna stavu odložené daně - 2008 | | | |
| 3. | Odložená daňová pohledávka | 481 | 592 |
| 4. | Odložený daňový závazek | 592 | 481 |

Pramen: Vlastní zpracování.

Odložená daň podobně jako splatná daň lze členit na činnost běžnou a mimořádnou. V případě že by účetní jednotka vykazoval odloženou daň z mimořádné činnosti, bude účtovat podobně jako u běžné činnosti s tím rozdílem, že místo účtu 592 použije účet 594.

V následující tabulce uvádím účtování o výsledné odložené dani zjištěné u účetní jednotky společnosti ABC, s. r. o. Výsledkem výpočtu je odložený daňový závazek jak v předchozím, tak v běžném účetním období.

Tabulka 19 - **Zaúčtování výsledné odložené daňové povinnosti v Kč**

| Účetní operace | Částka | Má dáti | Dal |
|---|-----------|---------|-----|
| Účtování v předchozím období - 2007 | | | |
| Odložený daňový závazek | 1 056 640 | 429 | 481 |
| Účtování v běžném období – změna stavu odložené daně - 2008 | | | |
| Odložený daňový závazek | 471 926 | 592 | 481 |

Pramen: Vlastní zpracování.

5.2 Účtování v následujících letech

V následujících letech se na účtu **481 – Odložený daňový závazek a pohledávka** účtuje meziroční změna – zvýšení či snížení stavu odložené daně.

Tabulka 20 - **Účtování v následujících letech**

| Účetní operace | Má dáti | Dal |
|----------------------------|---------|-----|
| Odložený daňový závazek | 592 | 481 |
| Odložená daňová pohledávka | 481 | 592 |

Pramen: Vlastní zpracování.

Závěr

Pro účely správného a věrného zobrazení předmětu účetnictví se rozlišují dvě položky daně z příjmů. Jedná se o splatnou daň a odloženou daň. Jsou mezi nimi zásadní rozdíly. **Splatná daň** je částka vypočtená ze základu daně zjištěného na základě platné daňové legislativy, který je odvozen od výsledku hospodaření. Tento proces probíhá mimo účetnictví. Splatná daň je účetním nákladem a současně i závazkem účetní jednotky. Částku splatné daně je třeba odvést příslušnému správci daně. **Odložená daň** je také účetním nákladem, který je daňově neutrální záležitostí. Odložená daň se stanovuje na základě účetní legislativy, pouze výše sazby daně se řídí daňovou legislativou. Odložená daň je ryze účetním nástrojem, tudíž nedochází k jejímu odvodu příslušnému správci daně.

Cílem mé bakalářské práce bylo vypočítat a kvalifikovat odloženou daňovou povinnost u vybrané účetní jednotky ve společnosti s ručením omezeným. K dosažení cíle bylo zapotřebí nastudovat dostatečné teoretické znalosti, především pak kritéria české účetní legislativy. Právě z účetní legislativy vyplývá, jakou metodu a jakou sazbu daně lze pro výpočet použít. Česká účetní legislativa dovoluje aplikovat výhradně závazkovou metodu rozvahového přístupu. Na základě této metody se použije výše sazby daně, která bude platná pro příští zdaňovací období. S měnící se výší sazby daně mohou nastat problémy. Pokud dochází během vykazování odložené daně ke změnám v sazbě daně, je nutné provádět přepočet zůstatku odložené daně. Po stanovení metody a výše sazby daně je nutné zjistit, z jakých titulů odložená daňová povinnost vzniká. Nejčastěji se vyskytujícím titulem je rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku. U konkrétní účetní jednotky se vyskytly pouze dva tituly. Jednalo se právě o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku a z titulu opravných položek k pohledávkám.

Výpočet odložené daně v prvním roce vykazování je složitější. Důvodem je to, že musíme zjistit odloženou daň za dvě období – předchozí a běžné. Zjištěná odložená daň za předchozí účetní období se účtuje proti kapitálovým účtům (428,429), ale odložená daň za běžné účetní období se zaúčtuje proti nákladovým účtům (592,594). V dalších letech

se pouze sleduje možný vznik či změna titulů vedoucích ke vzniku odložené daňové povinnosti a s tím související změna stavu na účtu 481, který zachycuje odloženou daňovou povinnost. Po celou dobu vykazování odložené daně je třeba brát na zřetel měnící se výši sazby daně z příjmů.

Výsledkem mé práce je odložený daňový závazek ve výši Kč 471 926,--. Odložený daňový závazek zvyšuje náklady běžného období, tudíž je třeba ho zaúčtovat vždy. Účetní jednotka tedy zaplatí na dani méně, než kdyby daň z příjmů odváděla z účetního výsledku hospodaření neupraveného o odloženou daň. V případě vybrané účetní jednotky, která ještě nevykazovala odloženou daň, protože se na ni tato povinnost ještě nevztahuje, má možnost volby.

Odložená daň je účetní kategorií, kterou nelze ještě nazvat tradicí v českém účetním právu. Souvisí s přijetím nového zákona o účetnictví v roce 1993. Dlouhou dobu nevešla do povědomí, protože se týkala jen úzkého okruhu účetních jednotek. Domnívám se, že každá účetní jednotka je povinna se seznámit s podstatou odložené daně. Jde totiž o významný nástroj účetnictví, který zlepšuje vypovídající schopnost účetnictví. Na jedné straně podává poctivější a věrnější obraz účetnictví a na druhé straně zrealňuje výsledek hospodaření po zdanění.

Seznam literatury

Knižní publikace

- [1] FIŠEROVÁ, E. a spol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2008*. ANAG, 2008. 448 s. ISBN 978-80-7263-389-0.
- [2] JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů*. GRADA, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1.
- [3] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS*. BOVA POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [4] PILAŘOVÁ, I. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2008*. GRADA, 2008. 171 s. ISBN 978-80-247-2539-0.
- [5] SVATOŠOVÁ, J. TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2008*. ANAG, 2008. 351 s. ISBN 978-80-7263-439-2.
- [6] VEBER, J., SRPOVÁ J. a kolektiv. *Podnikání malé a střední firmy*. GRADA, 2005. 304 s. ISBN 80-247-1069-2.

Vyhlášky a zákony

- [7] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

[8] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů; (České účetní standardy pro podnikatele)

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

[10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[11] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Ostatní

[12] Firemní materiály společnosti ABC, s. r. o.

Seznam tabulek, grafů a obrázků

Seznam tabulek

| | |
|--|----|
| Tabulka 1 - Zdanitelné přechodné rozdíly | 20 |
| Tabulka 2 - Odčitatelné přechodné rozdíly..... | 21 |
| Tabulka 3 - Vznik odloženého daňového závazku | 22 |
| Tabulka 4 - Vznik odložené daňové pohledávky..... | 22 |
| Tabulka 5 - Výrobní program | 26 |
| Tabulka 6 - Vývoj tržeb v tis. Kč..... | 28 |
| Tabulka 7 - Vývoj celkových nákladů v tis. Kč | 29 |
| Tabulka 8 - Vývoj výsledku hospodaření za účetní období v tis. Kč | 30 |
| Tabulka 9 - Struktura aktiv | 31 |
| Tabulka 10 - Struktura pasiv..... | 33 |
| Tabulka 11 - Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC DM v Kč za rok 2007 | 38 |
| Tabulka 12 - Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC DM v Kč za rok 2008 | 39 |
| Tabulka 13 - Jednotlivé druhy daní a jejich vztah k základu daně z příjmů..... | 42 |
| Tabulka 14 - Účtování o mzdách..... | 43 |
| Tabulka 15 - Vliv odložené daňové pohledávky na VH po zdanění | 46 |
| Tabulka 16 - Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám v Kč..... | 48 |
| Tabulka 17 – Stav odložené daňové povinnosti v Kč..... | 49 |
| Tabulka 18 - Popis účetních operací..... | 55 |
| Tabulka 19 - Zaúčtování výsledné odložené daňové povinnosti v Kč | 55 |
| Tabulka 20 - Účtování v následujících letech..... | 56 |

Seznam grafů

| | |
|--|----|
| Graf 1 - Vývoj celkových tržeb | 28 |
| Graf 2 - Vývoj celkových nákladů..... | 29 |
| Graf 3 - Vývoj VH za účetní období..... | 30 |
| Graf 4 - Struktura aktiv v roce 2007 | 32 |
| Graf 5 - Struktura aktiv v roce 2008 | 32 |
| Graf 6 - Struktura pasiv v roce 2007..... | 34 |
| Graf 7 - Struktura pasiv v roce 2008..... | 34 |

Seznam obrázků

| | |
|--|----|
| Obrázek 1- Legislativní struktura účetnictví | 15 |
| Obrázek 2 – Výrobek | 27 |
| Obrázek 3 - Způsoby výpočtu odložené daně | 36 |
| Obrázek 4 - Schéma účtování o odložené dani..... | 54 |

Seznam zkratek

| | |
|-----------------|--|
| ČR | = Česká republika |
| DFM | = dlouhodobý finanční majetek |
| DHM | = dlouhodobý hmotný majetek |
| DM | = dlouhodobý majetek |
| DNM | = dlouhodobý nehmotný majetek |
| MTB | = horské kolo (z anglického <i>mountain bike</i>) |
| OD _N | = nový zůstatek odložené daně |
| OD _P | = původní zůstatek odložené daně |
| SD _N | = nová sazba daně |
| SD _P | = původní sazba daně |
| SP | = sociální pojištění |
| SZP | = sociální a zdravotní pojištění |
| VBÚ | = výpis z bankovního účtu |
| VH | = výsledek hospodaření |
| ZC | = zůstatková cena |
| ZD | = základ daně |
| ZP | = zdravotní pojištění |

Seznam příloh

Příloha 1 – Pomocná tabulka pro výpočet odložené daně v dalším účetním období

Příloha 2 – Pomocná tabulka pro výpočet odložené daně v prvním roce vykázání

Přílohy

Příloha 1 – Pomocná tabulka pro výpočet odložené daně v dalším účetním období

| Položka | Stav k 31. 12. 2009 | | | | |
|---------------------------|---------------------|----------------|--------|--------|--------------|
| | Účetní hodnota | Daňová hodnota | + - | Rozdíl | Odložená daň |
| DHM | | | | | |
| DNM | | | | | |
| Daňová ztráta | | | | | |
| Daňové závazky | | | | | |
| Odčitatelné položky od ZD | | | | | |
| Nezaplacené SZP | | | | | |
| Opravné položky | | | | | |
| a) k zásobám | | | | | |
| b) k DM | | | | | |
| c) k pohledávkám | | | | | |
| Účetní rezervy | | | | | |
| Výnosové pokuty | | | | | |
| Nákladové pokuty | | | | | |
| Ostatní | | | | | |
| Kontrolní Σ | | | | | |

Pozn.: Pro vykazování odložené daně v dalších letech postačí sledovat změny či vznik nových titulů vedoucích k odložené daňové povinnosti. Je to z toho důvodu, že z tabulky vypočtená daň se porovná se stavem k 31. 12. předcházejícího účetního období. Rozdíl mezi nimi se zachytí na účtu 481. Prakticky jde pouze o změnu stavu na účtu 481, vykazující hodnotu odložené daňové povinnosti.

Příloha 2 – Pomocná tabulka pro výpočet odložené daně v prvním roce vykázání

| Položka | Stav k 31. 12. 2007 | | | | | Stav k 31. 12. 2008 | | | | |
|---------------------------|---------------------|----------------|--------|--------|--------------|---------------------|----------------|--------|--------|--------------|
| | Účetní hodnota | Daňová hodnota | + - | Rozdíl | Odložená daň | Účetní hodnota | Daňová hodnota | + - | Rozdíl | Odložená daň |
| DHM | | | | | | | | | | |
| DNM | | | | | | | | | | |
| Daňová ztráta | | | | | | | | | | |
| Daňové závazky | | | | | | | | | | |
| Odčitatelné položky od ZD | | | | | | | | | | |
| Nezaplacené SZP | | | | | | | | | | |
| Opravné položky | | | | | | | | | | |
| <i>a) k zásobám</i> | | | | | | | | | | |
| <i>b) k DM</i> | | | | | | | | | | |
| <i>c) k pohledávkám</i> | | | | | | | | | | |
| Účetní rezervy | | | | | | | | | | |
| Výnosové pokuty | | | | | | | | | | |
| Nákladové pokuty | | | | | | | | | | |
| Ostatní | | | | | | | | | | |
| Kontrolní Σ | | | | | | | | | | |