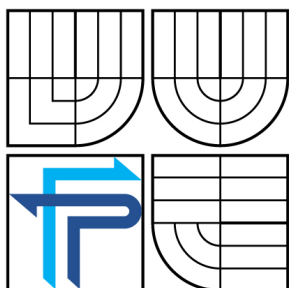


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ  
ÚSTAV INFORMATIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
INSTITUTE OF INFORMATICS

# ALGORITMIZACE VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ Z PŘÍJMŮ

ALGORITHM DEVELOPMENT OF DETERMINATION OF DEFERRED INCOM TAX

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

SVATAVA STAŇKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. ANNA FEDOROVÁ, CSc.

BRNO 2007

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

**Svatava Staňková**

---

6209R021 - Manažerská informatika

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

**Algoritmizace výpočtu odložené daně z příjmů**

**Algorithm development of determination of deferred incom tax**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Poznatky z literatury o odložené dani z příjmů

Struktura vlivů na odloženou daň

Návrh algoritmizace výpočtu odložené daně

Závěr a zhodnocení

---

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.

Rozsah grafických prací: dle potřeby

Rozsah původní zprávy: cca 40 stran

Seznam odborné literatury:

Machala, O.: Odložená daň z příjmů 2002. Praha, Bilance, 2002. ISBN 80-86371-20-4

Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2005. Olomouc, ANAG, 2005. ISBN 80-7263-251-5.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví.

ČÚS pro podnikatel č. 003 Odložená daň

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

Datum zahájení bakalářské práce: 31. října 2006

Datum odevzdání bakalářské práce: 31. května 2007



  
Ing. Jiří Kříž, Ph.D.  
Ředitel ústavu

  
Doc. Ing. Miloš Koch, CSc.  
Děkan

V Brně dne: 16. února 2007

# LICENČNÍ SMLOUVA POSKYTOVANÁ K VÝKONU PRÁVA UŽÍT ŠKOLNÍ DÍLO

uzavřená mezi smluvními stranami:

## 1. Pan/paní

Jméno a příjmení: Svatava Staňková

Bytem: Hlavní 123, 624 00 Brno

Narozen/a (datum a místo): 19.10.1984, Brno

(dále jen „autor“)

a

## 2. Vysoké učení technické v Brně

Fakulta podnikatelská

se sídlem Kolejní 2906/4, 612 00, Brno

jejímž jménem jedná na základě písemného pověření děkanem fakulty:

Ing. Jiří Kříž, Ph.D., ředitel Ústavu informatiky

(dále jen „nabyvatel“)

## Čl. 1 Specifikace školního díla

1. Předmětem této smlouvy je vysokoškolská kvalifikační práce (VŠKP):

- disertační práce
  - diplomová práce
  - bakalářská práce
  - jiná práce, jejíž druh je specifikován jako .....
- (dále jen VŠKP nebo dílo)

Název VŠKP: Algoritmizace výpočtu odložené daně z příjmů

Vedoucí/ školitel VŠKP: Doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Ústav: Ústav informatiky

Datum obhajoby VŠKP: Červen 2007

VŠKP odevzdal autor nabyvateli v \* :

- tištěné formě – počet exemplářů 1
- elektronické formě – počet exemplářů 1

---

\* hodící se zaškrtněte

2. Autor prohlašuje, že vytvořil samostatnou vlastní tvůrčí činností dílo shora popsané a specifikované. Autor dále prohlašuje, že při zpracovávání díla se sám nedostal do rozporu s autorským zákonem a předpisy souvisejícími a že je dílo dílem původním.
3. Dílo je chráněno jako dílo dle autorského zákona v platném znění.
4. Autor potvrzuje, že listinná a elektronická verze díla je identická.

## **Článek 2**

### **Udělení licenčního oprávnění**

1. Autor touto smlouvou poskytuje nabyvateli oprávnění (licenci) k výkonu práva uvedené dílo nevýdělečně užít, archivovat a zpřístupnit ke studijním, výukovým a výzkumným účelům včetně pořizování výpisů, opisů a rozmnoženin.
2. Licence je poskytována celosvětově, pro celou dobu trvání autorských a majetkových práv k dílu.
3. Autor souhlasí se zveřejněním díla v databázi přístupné v mezinárodní síti
  - ihned po uzavření této smlouvy
  - 1 rok po uzavření této smlouvy
  - 3 roky po uzavření této smlouvy
  - 5 let po uzavření této smlouvy
  - 10 let po uzavření této smlouvy(z důvodu utajení v něm obsažených informací)
4. Nevýdělečné zveřejňování díla nabyvatelem v souladu s ustanovením § 47b zákona č. 111/ 1998 Sb., v platném znění, nevyžaduje licenci a nabyvatel je k němu povinen a oprávněn ze zákona.

## **Článek 3**

### **Závěrečná ustanovení**

1. Smlouva je sepsána ve třech vyhotoveních s platností originálu, přičemž po jednom vyhotovení obdrží autor a nabyvatel, další vyhotovení je vloženo do VŠKP.
2. Vztahy mezi smluvními stranami vzniklé a neupravené touto smlouvou se řídí autorským zákonem, občanským zákoníkem, vysokoškolským zákonem, zákonem o archivnictví, v platném znění a popř. dalšími právními předpisy.
3. Licenční smlouva byla uzavřena na základě svobodné a pravé vůle smluvních stran, s plným porozuměním jejímu textu i důsledkům, nikoliv v tísní a za nápadně nevýhodných podmínek.
4. Licenční smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu oběma smluvními stranami.

V Brně dne: .....

.....  
Nabyvatel

.....  
Autor

## **Abstrakt**

Tato práce se zabývá algoritmizací výpočtu odložené daně z příjmů. Účetním jednotkám jsou doporučeny jednotlivé kroky výpočtu a následné zaúčtování odložené daně z příjmů.

## **Abstract**

This work puts mind to algorithm development computation of deferred income tax. Accounting entities are recommended individual steps computation and charging of deferred income tax.

## **Klíčová slova**

odložená daň z příjmů, daň z příjmů, účetnictví, přechodné rozdíly

## **Keywords**

deferred income tax, income tax, accounting, transient differences

## **Bibliografická citace**

STAŇKOVÁ, S. *Algoritmizace výpočtu odložené daně z příjmů*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2007. 44 s.

Vedoucí bakalářské práce Doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

## **Prohlášení o původnosti**

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.

Prohlašuji, že citace použitých zdrojů je úplná, že jsem neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským, ve znění pozdějších předpisů).

V Brně dne 22.5.2007

.....

podpis



## **Poděkování**

Chtěla bych poděkovat Doc. Ing. Anně Fedorové, CSc. za její poskytnutou odbornou pomoc při sepisování této práce.

Dále bych chtěla poděkovat za pomoc a podporu všem, díky kterým jsem mohla tuto práci vytvořit a kteří přispěli k jejímu zdárnému vytvoření.

# Obsah

<b>ÚVOD</b> .....	<b>11</b>
<b>1 POZNATKY Z LITERATURY</b> .....	<b>12</b>
1.1 HISTORIE ODLOŽENÉ DANĚ V ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPÍSECH .....	12
1.2 ROZDÍLY MEZI ÚČETNÍMI A DAŇOVÝMI PRAVIDLY.....	15
<b>2 PRÁVNÍ ÚPRAVA ODLOŽENÉ DANĚ Z PŘÍJMŮ</b> .....	<b>17</b>
<b>3 STRUKTURA VLIVŮ NA ODLOŽENOU DAŇ</b> .....	<b>19</b>
3.1 PŘECHODNÉ ROZDÍLY .....	20
3.1.1 Zdanitelné dočasné rozdíly.....	21
3.1.2 Odčitatelné dočasné rozdíly.....	22
3.1.2.1 Odložená daňová pohledávka nevzniká z:.....	23
3.1.2.2 Omezení možnosti uplatnění odčitatelných položek .....	23
3.2 ODLOŽENÝ DAŇOVÝ ZÁVAZEK .....	24
3.3 ODLOŽENÁ DAŇOVÁ POHLEDÁVKA .....	24
3.4 JEDNOTKY ÚČTUJÍCÍ O ODLOŽENÉ DANI Z PŘÍJMŮ .....	25
3.4.1 Konsolidační celek .....	25
3.4.1.1 Konsolidující účetní jednotky .....	25
3.4.1.2 Konsolidované účetní jednotky .....	26
3.4.2 Účetní jednotky sestavující účetní závěrku ověřenou auditorem.....	27
<b>4 NÁVRH ALGORITMIZACE VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ</b> .....	<b>28</b>
4.1 JEDNOTLIVÉ ZÁKLADY ODLOŽENÉ DANĚ .....	28
4.1.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	29
4.1.2 Daňová ztráta.....	29
4.2 VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ V PRVNÍM ROCE .....	30
4.3 VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ V DALŠÍCH LETECH.....	31
4.4 KONEČNÝ VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ .....	31
<b>5 ÚČTOVÁNÍ</b> .....	<b>34</b>
5.1 DŮVODY ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI: .....	34
5.2 ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ V PRVNÍM ROCE A DALŠÍCH LETECH .....	35
5.3 SCHÉMA ZAÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ.....	36
5.4 SCHÉMA PŘEVODŮ KONEČNÝCH ZŮSTATKŮ.....	36
<b>6 ZÁVĚR</b> .....	<b>38</b>
<b>SEZNAM LITERATURY</b> .....	<b>40</b>

<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>42</b>
<b>PŘÍLOHY.....</b>	<b>43</b>

## ÚVOD

V dnešní době se neustále mluví o daních, jejich výši, platbě atd. Hlavně o dani z příjmu. Je to ustálený pojem, který si může připsat jak kladné reakce, tak i ty záporné. Tak už to bývá, vše má své pro a proti. Ve světě existují odlišné zákony, zvyklosti a spousta dalších společenských i dalších věcí či událostí. Tedy existují i odlišná pravidla jak pro vedení účetnictví, tak pro sestavování daňového přiznání.

Položek daňově neúčinných, ale zároveň i účetních nákladů je mnoho. Takové položky můžeme rozdělit na trvale rozdílné a přechodné. Přechodné rozdíly jsou následně tvořeny buď jako účetní náklad a v budoucnu daňový náklad, nebo jako daňový náklad a v budoucnu účetní náklad. Tyto položky vykazují rozdíly mezi účetnictvím a daněmi a to musíme zohlednit takovým způsobem, abychom dosáhli pravdivého a poctivého zobrazení účetní jednotky.

Z takových přechodných rozdílů mezi účetní sférou (z pohledu společníků, majitelů společnosti) a daňovou sférou (pohled státu) vzniká právě odložená daňová pohledávka nebo závazek, tedy odložená daň z příjmu, které se budu věnovat v této práci.

Tato bakalářská práce bude vhodná pro účetní jednotky, které splňují podmínky povinnosti zjišťovat a účtovat o odložené dani. Zmíněné podmínky jsou začleněny v práci.

Cílem mé práce bude vytvořit vhodnou algoritmizaci výpočtu odložené daně z příjmů. Mělo by z ní být patrné, jak vhodně postupovat při stanovení odložené daňové povinnosti.

## 1 Poznatky z literatury

Odborné literatury o odložené dani z příjmů moc nenajdeme. Není to sice úplně nový problém, ale i tak není příliš zažitý mezi účetními jednotkami.

Obecně daňová povinnost vyplývá z ustanovení o dani z příjmů. Daň dělíme na *daň z běžné činnosti* (zahrnující činnost provozní a finanční) a *daň z mimořádné činnosti*.

### 1.1 Historie odložené daně v českých účetních předpisech

První zmínka o odložené dani se vyskytuje v roce 1993. Odložená daň se určitým způsobem zahrnuje pouze do účetnictví, nemá žádný vliv na placení daní, jak by se mohlo zdát podle názvu. Tento pojem se vyvíjel postupně.

Nejdříve používal tzv. *výsledkový přístup* (dnes již nepoužívaný). Byla to metoda založená na porovnání účetních a daňových odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Používala se do roku 2000. Změna přišla v roce 2001, kdy se k původním ustanovením (k rozdílům mezi odpisy) přidaly i další dočasné rozdíly zahrnující se do základu pro výpočet odloženého daňového závazku či pohledávky. Způsob výpočtu zůstává stejný – výsledkový přístup (rozdíl mezi účetním a daňovým nákladem). Mezi ty další dočasné rozdíly můžeme zahrnout např. opravné položky k zásobám, k pohledávkám, neuplatněná ztráta z minulých let atd.

Další změna proběhla v roce 2002, kdy se přešlo ve výpočtu odložené daně na tzv. *rozvahový přístup*, který se používá až do dnešní doby. Vychází z rozdílů mezi účetní a daňovou základnou aktiv či pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze.

V tabulce jsou uvedeny změny týkající se odložené daně z příjmů od roku 1993 až dosud. [18]

	<b>1.1.1993</b> - <b>31.12.2000</b>	<b>1.1.2001</b> - <b>31.12.2001</b>	<b>1.1.2002</b> - <b>31.12.2002</b>	<b>1.1.2003</b> - <b>31.12.2003</b>	<b>1.1.2004</b> - <b>dosud</b>
<b>Povinnost účtovat</b>	podniky ve skupině	podniky ve skupině	podniky ve skupině a spol. se zákonným auditem	podniky ve skupině a spol. se zákonným auditem	úč. jednotky v konsolidaci a sestavující závěrku v plném rozsahu
<b>Přechodné rozdíly</b>	rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy	rozdíly mezi úč. a daň. odpisy (povinně), další dočasné rozdíly (dobrovolně)	všechny identifikované přechodné rozdíly	všechny identifikované přechodné rozdíly	všechny identifikované přechodné rozdíly
<b>Způsob výpočtu</b>	výsledkový přístup	výsledkový přístup	rozvahový přístup	rozvahový přístup	rozvahový přístup
<b>Účet pro odloženou daňovou povinnost</b>	371 - Odložená daňová pohledávka a závazek	371 - odložená daňová pohledávka a závazek	481 - Odložený daňový závazek a pohledávka	účtová skupina 48	účtová skupina 48
<b>Vykazování v rozvaze</b>	krátkodobé pohledávky, krátkodobé závazky	krátkodobé pohledávky a krátkodobé závazky	rezervy +/-	dlouhodobé pohledávky a dlouhodobé závazky	dlouhodobé pohledávky a dlouhodobé závazky

tabulka 1 - Historie odložené daně z příjmů

Co to tedy vlastně odložená daň je? Publikace Účetní a daňové problémy právnických osob 2007 [5] uvádí, že odložená daň je nástrojem podvojného účetnictví sloužící k dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví. Účetnictví vychází ze zásady věcné a časové souvislosti, jejíž podstatou je přiřazení veškerých nákladů a výnosů účetních operací do období, s nímž daná operace časově a věcně souvisí. Daňová povinnost k dani z příjmů je i účetním nákladem. Daňové dopady některých účetních operací však přicházejí v jiném období, ať už s předstihem či se zpožděním. Úkolem odložené daně je eliminovat tyto časové rozdíly, tzv. přechodné rozdíly, a vyjádřit v aktuálním účetním období v účetnictví výsledek dané účetní operace včetně souvisejících daňových dopadů, které buď už nastaly a nebo nastanou v budoucnosti.

Zákon o účetnictví [13] ukládá účetním jednotkám zohlednit v účetní závěrce veškerá rizika a budoucí ztráty. Jedním z nástrojů zohlednění budoucích ztrát je právě i metoda odložené daně z příjmů. Do současné účetní závěrky promítá daň z příjmů, která bude placena, ať už ve vyšší či nižší výši, v období následujícím. Důvodem té nižší či vyšší daňové povinnosti v budoucnosti jsou dočasné rozdíly účetního a daňového pojetí aktiv a pasiv v současné účetní závěrce. Metoda odložené daně je popsána v Prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví pro podnikatele č. 500/2002 Sb., a to § 59. [10] Bližší informace o výpočtu, účtování a vykazování odložené daně jsou rozvedeny v Českém účetním standardu pro podnikatele 003. [11]

Článek Ing. Floriána popisuje odloženou daň následovně. [9] Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů mezi daňovým základem a jejich účetní hodnotou v rozvaze. Daň z příjmů se nevztahuje k účetnímu výsledku hospodaření, ale daňovému základu, kdežto účetní výsledek hospodaření se vztahuje ke všem položkám výkazu zisků a ztráty (tj. výnosům a nákladům). Proto musí být v účetních výkazech uplatněno něco, co odstraní ten rozdíl mezi daňovým základem a účetním výsledkem hospodaření, a to je právě ta odložená daň.

I z těchto důvodů byla v účetních předpisech od roku 2002 rozšířena povinnost zjišťování a účtování odložené daně na účetní jednotky tvořící konsolidační celek a

všechny účetní jednotky, které sestavují účetní závěrky v plném rozsahu. U ostatních účetních jednotek zůstává rozhodnutí o účtování na jejich svobodné vůli. Ovšem počínaje rokem 2004 o odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky tvořící konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu (§ 18 odst. 3 zákona o účetnictví). [13] Ostatní účetní jednotky si na základě vlastního rozhodnutí stanoví, jestli o odložené dani budou účtovat a vykazovat ji.

Odložená daň vyplývá z časově rozdílného (přechodného) pohledu účetních a daňových předpisů na vybrané účetní položky promítající se do rozdílů mezi základem daně z příjmů a účetním hospodářským výsledkem (před zdaněním). [1]

Publikace Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi se této problematice také věnuje, a to v kapitole 7 – odložená daňová povinnost. [5] O rozvahovém přístupu a závazkové metodě říká autorka: „Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období. Rozvahový přístup znamená, že závazková metoda vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv a výší aktiv, popřípadě pasiv uvedených v rozvaze (bilanci). Daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely“.

## **1.2 Rozdíly mezi účetními a daňovými pravidly**

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných (dočasných) rozdílů vznikajících z rozdílného účetního a daňového pohledu na jednotlivé položky zachycené v účetnictví. Pracuje s časovým nesouladem zobrazení některých operací v účetnictví a jejich daňových dopadů. Takovým rozdílům říkáme *přechodné rozdíly* z důvodu toho,



že účetní náklad se daňově účinným stane v budoucnu (nebo se stal daňově účinným nákladem v minulosti). [5]

**Rozdíly trvalé** jsou odrazem definitivní neuznatelnosti účetních nákladů daňovými zákony. Patří sem veškeré účetní náklady, které zákon o daních z příjmů nepovažuje za výdaje na zajištění a udržení příjmů (např. výdaje na reprezentaci, cestovné nad limit, atd.). Těchto trvalých rozdílů se odložená daň netýká, protože tyto náklady budou vždy účetními náklady, ne daňovými. Projeví se tedy ve výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření vypočítáme tak, že k účetnímu výsledku hospodaření (běžná a mimořádná činnost) přičteme náklady daňově neuznané a odečteme výnosy, které se nedaní. Zjistit výsledek hospodaření můžeme i dalším způsobem, sečteme všechny výnosy, které musíme dát ke zdanění a od nich odečteme pouze náklady daňově uznatelné. Vyjde nám stejný výsledek jako v předchozím případě. [9]

**Rozdíly přechodné** mohou být zdanitelné nebo odčitatelné.

*Zdanitelné přechodné rozdíly* jsou rozdíly mezi účetní hodnotou a daňovým základem, v případě, když je účetní hodnota vyšší než hodnota daňová. Zjištěný rozdíl se vynásobí sazbou daně z příjmů a výsledkem je odložená daň z příjmů právnických osob. Tento zdanitelný přechodný rozdíl vede k odloženému daňovému závazku. Účetní jednotka si musí být vědoma budoucí vyšší daňové povinnosti. Nejčastěji se daňový závazek uplatňuje v případě, když účetní zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku je vyšší než daňová zůstatková cena tohoto majetku.

*Odčitatelné přechodné rozdíly* vznikají za předpokladu, že účetní hodnota je v tomto případě nižší než daňová. Např.: tvorba účetní opravné položky k zásobám, tvorba účetních rezerv, uplatnění daňové ztráty, atd. Tento přechodný rozdíl vede k odložené daňové pohledávce, ze které plyne budoucí ekonomický prospěch. [9]

Více informací o přechodných rozdílech, jejich typech a také možnostech, kdy odložená daňová pohledávka nevzniká uvádím v kapitole 3.

## 2 Právní úprava odložené daně z příjmů

Odloženou daň z hlediska nové koncepce, tedy založené na rozvahovém přístupu, najdeme v novele zákona o účetnictví č. 353/2001 Sb. s účinností od 1.1.2002. Od počátku roku 2003 platí vyhláška č. 500/2002 Sb., kde koncepce výpočtu odložené daně zůstává stejná.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. provádějící některá ustanovení zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v části čtvrté upravuje činnost různých účetních metod, mezi tyto metody patří i metoda odložené daně, která je popsána v § 59 této vyhlášky. [10]

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období.

V prvním roce účtování o odložené dani se část odložené daně vztahující se k předchozím účetním obdobím zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 a část týkající se běžného účetního období se zaúčtuje na účty účtové skupiny 59. V dalších letech se účtuje na účtu účtové skupiny 48 zvýšení či snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. [10]

Je nutné počítat i se změnou sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů [14]. Pokud se změní sazba daně z příjmů, pak je nutné přepočítat zůstatek účtu odložené daňové povinnosti a daný rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu v účtové skupině 59. [10]

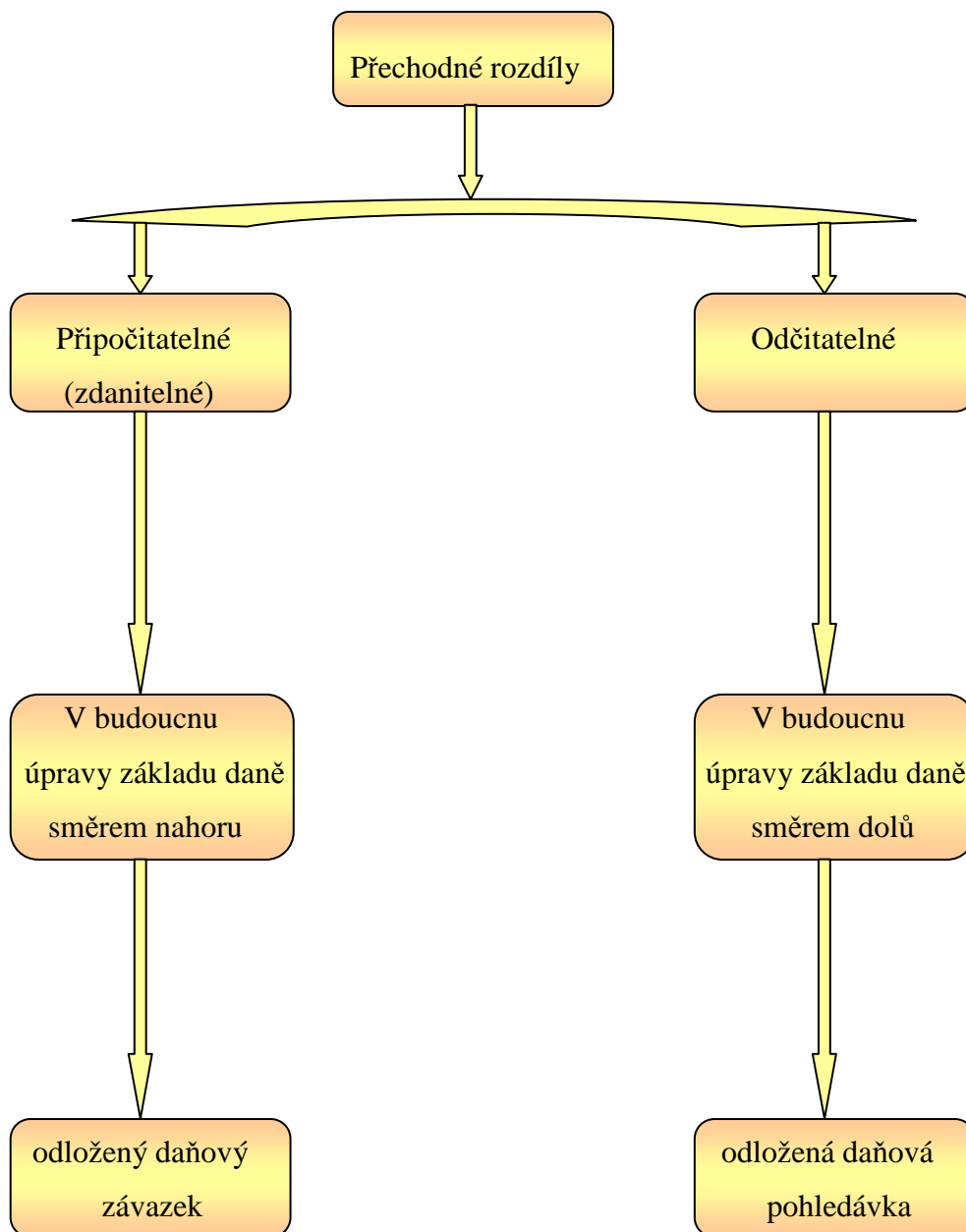
Zákonem č. 545/2005 Sb. se mění současný zákon o daních z příjmů, jsou v něm určité změny ovlivňující daňové povinnosti týkající se hlavně fyzických osob. Výrazné změny v zákoně o daních z příjmů jsou připraveny daňovou reformou na léta 2008 – 2010. Vše záleží na tom, jak se naši zákonodárci dohodnou a jestli případná reforma bude přijata. V ní se například počítá i s postupným snižováním sazby daně z příjmů

právnických osob. Při stanovení odložené daně z příjmů pro rok 2006 a 2007 použijeme stejnou sazbu, tedy 24 %.

Český účetní standard pro podnikatele č. 003 [11] se také zmiňuje o odložené dani z příjmů. Stanovuje podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví [13] a vyhlášky č. 500/2002 Sb. [10] základní postupy účtování o odložené dani za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami ve vykazovaných položkách. Odložená daňová povinnost je zde popsána jako rozdíly, které nastávají v momentě odlišného pohledu na určité účetní a daňové položky v účetnictví.

### 3 Struktura vlivů na odloženou daň

Následující schéma zobrazuje dělení přechodných rozdílů a následně vzniklých odložené daňové pohledávky či závazku. [18]



Obrázek 1 - Přechodné rozdíl

### 3.1 Přechodné rozdíly

Publikace Účetní a daňové problémy právnických osob [5] se vyjadřuje k přechodným rozdílům následovně. Dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje účetně i daňově rozdílně. Daňové odpisy, stejně jako daňové zůstatkové ceny nejsou součástí účetnictví, a proto je nutné je zjišťovat mimoúčetně. Díky tomu, že obojí odpisy se počítají ze stejné vstupní ceny, tak po ukončení účetního a daňového odpisování bude do účetních i daňových nákladů promítnuta stejná hodnota odpisů a zůstatková cena majetku bude nulová. Průběžný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je jen otázkou času => je přechodný. Stejně tak i rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku je jen *přechodný*. Z dočasných rozdílů tohoto typu je počítána odložená daň.

Podobná, ovšem složitější situace je v oblasti *účetních a zákonných opravných položek k pohledávkám*. K nedobytné pohledávce je možné (nutné) bez problémů vytvořit účetní opravnou položku do 100 % hodnoty pohledávky. To ovšem nemůžeme konstatovat také u zákonných opravných položek. Zákonné opravné položky ve výši 100 % hodnoty pohledávky lze tvořit jen v zákonem specificky daných situacích:

- \* je nutné s dlužníkem zahájit soudní, rozhodčí nebo správní řízení,
- \* přihlásit pohledávku do konkursu a účastnit se konkursního řízení ze zákonem stanovených podmínek.

Jestliže tato podmínka nebude splněna, zákonnou opravnou položku by bylo možné vytvořit jen do výše 20 % hodnoty pohledávky. Tento rozdíl mezi účetní a zákonnou opravnou položkou k pohledávce je *trvalý*. Z trvalých účetních a daňových hodnot aktiv se odložená daň nepočítá.

Pokud je možné tvořit zákonnou i účetní opravnou položku do 100 % hodnoty pohledávky, jde o *přechodný rozdíl*. Účetní opravná položka bude vytvořena zřejmě dříve než zákonná. Pro stanovení hodnoty rozdílů je lepší si definovat účetní a daňovou hodnotu pohledávky:

- \* *účetní hodnotou pohledávky* se rozumí účetní hodnota pohledávky snižená o účetní opravnou položku
- \* *daňovou hodnotou pohledávky* se rozumí účetní hodnota pohledávky snižená o zákonnou opravnou položku

Obě tyto hodnoty pohledávek jsou zachyceny v účetnictví, protože i zákonné opravné položky se musí průčtovat. Z takto vzniklých dočasných rozdílů účetních a daňových hodnot pohledávek počítáme odloženou daň. Z odlišného účetního a daňového pohledu vznikají rozdílly, které mají povahu přechodných rozdílů. Ty mohou být: [5]

- a) **zdanitelné** – vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k *odloženému daňovému závazku* (např. pokud je účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely)
- b) **odčitatelné** – vyústí v odčitatelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k *odložené daňové pohledávce* (např. pokud účetní hodnota pohledávek snižená o opravné položky je nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek)

### 3.1.1 Zdanitelné dočasné rozdílly

Případy vzniku zdanitelných přechodných rozdílů, které vedou k výpočtu odloženého závazku: [5]

- 1/ účetní hodnota aktiva je vyšší než její daňová hodnota (např. účetní zůstatková cena odpisovatelného majetku je vyšší než daňová)
- 2/ neuhrazené výnosy vzniklé z titulu smluvních sankcí (např. z výnosově účtovaných úroků z prodlení podle obchodního zákoníku [12], z výnosově účtovaných smluvních pokut)

### 3.1.2 Odčitatelné dočasné rozdíly

Případy vzniku odčitatelných přechodných rozdílů, které vedou k výpočtu odložené daňové pohledávky: [5]

- 1/ účetní hodnota aktiva je nižší než její daňová hodnota (např. účetní zůstatková cena odpisovatelného majetku je nižší než daňová; účetní hodnota pohledávky je nižší než daňová, jestliže jsou dané rozdíly přechodné)
- 2/ tvorba daňově neúčinné rezervy na náklady v budoucnosti daňově účinné (např. rezerva na záruční opravy, rezerva na úroky z prodlení, rezerva na restrukturalizaci, rezerva na předpokládanou náhradu škody na základě soudního sporu, rezerva na daň z převodu nemovitosti apod.)
- 3/ tvorba účetní opravné položky v situaci, kdy se budoucí prodej majetku se ztrátou stane daňově účinným nákladem (např. zásoby)
- 4/ vykazování daňově neúčinných nákladů, jejichž daňová neúčinnost se odvíjí od jejich nezaplacení např.:
  - \* do zákonného termínu nezaplacené povinné pojistné na zdravotní a sociální pojištění, které bude uhrazeno v budoucnu a tím se stane daňově účinným nákladem,
  - \* daňově neúčinné náklady vzniklé z titulu smluvních sankcí (např. úroky z prodlení), které budou v dalších zdaňovacích obdobích uhrazeny,
  - \* daňově neúčinné náklady, které vznikly z nezaplacení některých daní (daň z nemovitostí, z převodu nemovitostí),
  - \* daňově neúčinné náklady vzniklé z nezaplacení některých úroků z úvěrů a půjček apod.
- 5/ Vyměřená daňová ztráta vykazována jako potencionální dosud neuplatněná odčitatelná položka snižující základ daně a v následujících letech daňovou povinnost.
- 6/ Do konce roku 2004 vznikl nárok na reinvestiční odčitatelnou položku, ta ovšem nemohla být uplatněna z důvodu neustálého vykazování daňových ztrát.
- 7/ Vznikl nárok na odčitatelnou položku na vědu a výzkum, která ovšem nemohla být v roce svého vzniku uplatněna z důvodu vykázání daňové ztráty nebo nízkého základu daně a stane se jí tedy v průběhu třech následujících zdaňovacích období.

### **3.1.2.1 Odložená daňová pohledávka nevzniká z:**

- 1/ tvorby účetní rezervy na náklady v budoucnu daňově neúčinné (např. daňové penále, ztráta z prodeje obchodního podílu apod.)
- 2/ tvorby zákonné rezervy na náklady v budoucnu daňově účinné. V této situaci se nejedná o rozdíl mezi účetními a daňovými náklady (tvorba rezervy je daňově účinným nákladem a budoucí náklady taktéž). Mezi takové rezervy patří př.: [5]
  - \* rezerva na opravu hmotného majetku (tvorba je daňově účinná, náklady na opravu jsou také daňově účinné)
  - \* rezerva na pěstební činnost
  - \* rezervy tvořené dle zvláštních zákonů (atomový, zákon o odpadech) apod.

### **3.1.2.2 Omezení možnosti uplatnění odčitatelných položek**

Některé odčitatelné položky mají omezenou možnost uplatnění jako odčitatelné položky. Daňová ztráta jako odčitatelná položka od základu daně, která vznikla za zdaňovací období započaté 1.1.2004 může být použita v následujících 5 letech po jejím vzniku. Komplikací v uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky činí ustanovení § 38na zákona o dani z příjmů [14]. Toto ustanovení platné od 1.1.2004 pojednává o tom, že uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky od základu daně je ohroženo podstatnou změnou ve vlastnické struktuře společníků či akcionářů společnosti, pokud aspoň z 80 % nemá společnost stejnou strukturu příjmů podle předmětu činnosti v roce vzniku ztráty a jejího předpokládaného uplatnění. Tyto komplikace mohou vést až k tomu, že pro nejisté možnosti uplatnění se z daňové ztráty jako potencionální odčitatelné položky nebude odložená daň počítat.

Ve zdaňovacím období od 1.1.2005 je zrušena možnost uplatnění reinvestiční odčitatelné položky od základu daně. Ty, které vznikly dříve, ale neuplatněné reinvestiční odčitatelné položky bude možné ještě uplatnit, a to podle původních podmínek platných do konce roku 2004. Tento titul pro výpočet odložené daně bude postupně také zanikat. [5]



### 3.2 Odložený daňový závazek

Odloženým daňovým závazkem rozumíme částky daňových povinností na dani z příjmů vznikající v budoucích obdobích ze *zdanitelných dočasných rozdílů*. Můžeme ho zjistit i podle zůstatkové ceny majetku, pokud její účetní hodnota je vyšší než daňová, tak se jedná o odložený daňový závazek.

**daňová zůstatková cena aktiva < účetní zůstatková cena aktiva**

Účetní jednotka odvede méně na dani, než kdyby se daň odváděla z účetního výsledku hospodaření. V příštích obdobích se rozdíl obrátí a účetní jednotka bude muset zaplatit na dani více. Část zisku po zdanění zadrží (z důvodu opatrnosti) a vytvoří zdroj na budoucí vyšší splatnou daň. O odloženém daňovém závazku účetní jednotka účtuje vždy, za všech okolností. [5, 18]

### 3.3 Odložená daňová pohledávka

Odloženou daňovou pohledávkou rozumíme částky daně z příjmu, které budou ušetřeny nebo budou nižší z titulu uplatnění určitých odčitatelných položek či daňově účinných nákladů, tj. *odčitatelných dočasných rozdílů* v příštích obdobích. Tyto pohledávky pak mohou vzniknout z:

- \* odčitatelných přechodných rozdílů
- \* převedených nevyužitých daňových ztrát
- \* převedených nevyužitých daňových odpočtů a jiných časových nároků převoditelných do budoucna

Účetní jednotka odvede více na dani, než kdyby se daň odváděla z účetního hospodářského výsledku. V příštích obdobích se rozdíl obrátí a účetní jednotka bude platit méně na dani. Je možné taky rozdělit větší část zisku, která bude uhrazena z budoucí úspory na splatné dani (v případě, je-li tato podmínka jistá). Odložená daňová pohledávka se účtuje pouze v případech, kdy je pravděpodobné, že bude dosažen takový

výsledek hospodaření a daňový základ, který umožní využít odloženou daňovou pohledávku. [5, 18]

### **3.4 Jednotky účtující o odložené dani z příjmů**

Odloženou daň dle § 59 vyhlášky [10] vykazují a účtují o ní účetní jednotky tvořící konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu (§ 18 zákona o účetnictví).[13]. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování a vykazování odložené daně nechává v jejich kompetenci. *Počínaje rokem 2004 tedy o odložené dani účtují vždy účetní jednotky, které podléhají povinnému auditu a veškeré akciové společnosti, a to i za předpokladu, že nepodléhají povinnému auditu účetní závěrky.*

#### **3.4.1 Konsolidační celek**

Konsolidační celek vymezuje zákon o účetnictví [13], především § 22, § 23, a obchodní zákoník [12], především § 66a. Můžeme ho rozdělit na dvě skupiny.

##### **3.4.1.1 Konsolidující účetní jednotky**

Konsolidující účetní jednotky jsou účetními jednotkami řídicími nebo ovládajícími. Mají povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

*Řídící účetní jednotkou* je osoba ovlivňující řízení jednou nebo více osob. *Ovládající osobou*, podle obchodního zákoníku [12], je osoba, která fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné osoby. Vždy je to osoba, která:

- a) je většinovým společníkem (neplatí za podmínky, je-li ovládající osoba určena dle písmene b),
- b) disponuje většinou hlasovacích práv na základě dohody uzavřené s jiným společníkem či společníky,

- c) může prosadit jmenování, volbu nebo odvolání většiny osob, které jsou statutárním orgánem nebo jeho členem, anebo většiny osob, které jsou členy dozorčího orgánu právnické osoby, jejímž je společníkem.

I osoby jednající ve shodě, které společně disponují většinou hlasovacích práv na určité osobě, jsou ovládající osobou. Jednání ve shodě je upraveno obchodním zákoníkem § 66b. [12]

Jestliže jiná osoba nedisponuje stejným nebo vyšším množstvím hlasovacích práv, platí, že osoba disponující alespoň 40 % hlasovacích práv na určité osobě, je ovládající osobou. To stejné platí i pro osoby jednající ve shodě.

Je-li ovládající osobou společnost, jedná se o tzv. *mateřskou společnost* a jí ovládanou tzv. *dceřinnou společnost* (což je konsolidované účetní jednotka).

Zákon o účetnictví (§ 22) [13] říká, že konsolidující účetní jednotka je od povinnosti konsolidovat osvobozena, jestliže ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, nepřekročila nebo nedosáhla alespoň dvou ze tří následujících kritérií:

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 (zjištěným způsobem na základě zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů)

#### **3.4.1.2 Konsolidované účetní jednotky**

Konsolidované účetní jednotky jsou účetní jednotky řízené nebo ovládané konsolidující účetní jednotkou, a nebo ty, ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv. Tj. vliv na řízení nebo provozování podniku, který není rozhodující. Za podstatný vliv se považuje disponování s nejméně 20 % hlasovacích práv. [13]

### 3.4.2 Účetní jednotky sestavující účetní závěrku ověřenou auditorem

Informace o účetních jednotkách, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tedy sestavují účetní závěrky v plném rozsahu, nalezneme v zákoně o účetnictví (§20) [13]. Účetní jednotky mající tuto povinnost jsou následující:

- \* akciové společnosti, jestliže překročily nebo již dosáhly ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období předcházejícího alespoň jedno ze tří následujících 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, zjištěným způsobem na základě zákona č 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů
- \* ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií
- \* zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů (za předcházejících podmínek)
- \* fyzické osoby zapsány jako podnikatelé v obchodním rejstříku (za předcházejících podmínek)
- \* účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis

Pokud se účetní jednotka, i když nemá povinnost, rozhodne účtovat o odložené dani, měla by si zjistit, jestli se v jejím účetnictví vyskytují takové typy nákladů, které by byly důvodem pro vyčíslení odložené daně. [9, 13]

## 4 Návrh algoritmizace výpočtu odložené daně

Odložená daň a její výpočet vyplývá z rozdílů odlišného pohledu účetnictví a daňového zákona na určité položky, kdy dochází kvůli odlišnému pohledu k rozdílu mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem. Pak tedy vzniká účetní jednotce buď odložená pohledávka nebo odložený daňový závazek. Je předpokladem, že odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření se uplatní v budoucím období, tedy v době, kdy se bude lišit výsledek hospodaření a základ daně opačným směrem. [8]

Při výpočtu vycházíme z rozvahového přístupu – pro zjištění rozdílu je směrodatná rozvaha. Rozvahovým přístupem rozumíme, že se vychází z přechodných rozdílů – rozdílů mezi daňovou základnou (uplatnitelná hodnota v budoucnu pro daňové účely) aktiv, pasiv a jejich hodnotou vykázanou v rozvaze. Odloženou daň zjišťujeme ze všech přechodných rozdílů (zdanitelné, odčitatelné). [8]

Odloženou daňovou pohledávku nebo závazek zjistíme jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů (stanovena zákonem o dani z příjmů [14]) platné pro následující období, kdy bude odložená daňová pohledávka či závazek uplatňován, popř. se použije sazba daně z příjmů, která bude platit pro následující účetní období. Pokud se změni sazba daně z příjmů, je nutné **přepočítat zůstatek účtu odložené daně** a rozdíl následně zaúčtovat prostřednictvím účtu v účtové skupině 59. [5]

Nejdříve by si měla účetní jednotka zjistit, zda-li má povinnost vykazovat odloženou daňovou povinnost, popř. jestli se sama rozhodne ji vykazovat. Jak už bylo napsáno, povinnost mají ty účetní jednotky, které podléhají povinnému auditu a veškeré akciové společnosti.

### 4.1 Jednotlivé základy odložené daně

Účetní jednotka musí zjistit rozdíly mezi jednotlivými položkami, které mohou ovlivnit výpočet základu odložené daně. Mezi ty, které mohou vstupovat do výpočtu odložené daně za daných podmínek patří: *opravné položky k pohledávkám, opravné*

*položky k zásobám, rezervy tvořené nad rámec příslušných zákonů, nerealizovaná ztráta z předchozích let, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, nezaplacené nákladové úroky z prodlení, neinkasované výnosové úroky z prodlení, nezaplacené poplatky na sociální a zdravotní pojištění, nezaplacená daň z převodu nemovitosti a daň z nemovitosti, nezaplacené úroky z půjček a úvěrů.*

V následujících podkapitolách jsem blíže popsala dvě z výše jmenovaných jednotlivých položek. Kdybych měla popsat všechny, tak by mi bohužel vyhraněný rozsah mé práce nestačil.

#### **4.1.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek**

Porovnáváme při výpočtu účetní zůstatkovou hodnotu s daňovou. Je nutné porovnávat jednotlivé složky majetku tak, aby nedošlo k nadměrnému zvýšení pohledávky nebo snížení závazku. Tedy položku určíme z výše rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku k rozvahovému dni.

Pro přehled jsou v příloze uvedeny tabulky pro jednotlivé údaje. Částky vztahující se k předcházejícím obdobím zapíšeme do tabulky přílohy č. 1, do řádku 1 a údaje týkající se běžného období zapíšeme do tabulky přílohy č. 2, do řádku 1. Do sloupce s názvem účetní hodnota se zapíše účetní zůstatková cena, do sloupce s názvem daňová hodnota se zapíše daňová zůstatková cena a do sloupce rozdíl se zapíše vypočítaný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. Vzniklý základ daně se zapíše do sloupce s názvem základ odložené daňové povinnosti (ZOD). Musí však brát na zřetel všechny okolnosti, tedy hlavně v případě záporného rozdílu možnost budoucího uplatnění záporné hodnoty (pohledávky) proti budoucím ziskům, celý rozdíl nebo jen jeho část.

#### **4.1.2 Daňová ztráta**

Tato položka vzniká z dosud neuplatněných daňových ztrát podle zákona o daních z příjmů. [14] Může zde vzniknout možnost záporného základu odložené daně. Údaje výpočtu týkající se předcházejícího období se zapíšou do tabulky přílohy č. 1 a

údaje týkající se běžného účetního období se zapíše do tabulky přílohy č. 2. Do sloupce s názvem účetního hodnota se nezapíše nic, bude prázdná, a do sloupce s názvem daňová hodnota se zapíše ztráta dosud neuplatněná z minulých období. Do sloupce rozdíl se zapíše rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou, v tomto případě to bude stejná hodnota jako v sloupci daňová hodnota, tedy výše dosud neuplatněné ztráty z minulých let. Do sloupce základ odložené daňové povinnosti se zapíše buď celý rozdíl, nebo jen jeho část (s přihlédnutím ke všem okolnostem).

Daňová ztráta může po určité době „propadnout“, tzn. že pokud ji účetní jednotka neuplatní ve stanovené době, tak je nemůže uplatnit už vůbec. Daňová ztráta může být uplatněna 5 let (zdaňovacích období) po jejím vzniku.

**Příklad 2:** Pokud účetní jednotce vznikla ztráta v roce 2004, tak si ji může uplatnit nejpozději v roce 2009.

Je důležité správně posoudit, zda bude moci účetní jednotka tuto položku uplatnit. Pakliže účetní jednotka nepředpokládá, že bude mít dostatečně velké zisky (či je delší dobu ztrátovou), aby si mohla odečíst celou daňovou ztrátu, tak ji nesmí do výpočtu základu odložené daně zahrnout, popřípadě jen tu část, kterou uplatní.

## **4.2 Výpočet odložené daně v prvním roce**

Pokud účetní jednotka bude zjišťovat a následně vykazovat odloženou daň (ať už z povinnosti či z vlastního rozhodnutí), musí si v prvním roce zjišťování rozdělit zjištěnou daň na část vztahující se k předchozím účetním obdobím a část vztahující se k běžnému účetnímu období. Výpočet tedy provede účetní jednotka dvakrát. Pro výpočet části předchozího účetního období se použijí data (údaje) k rozvahovému dni předcházejícího účetního období. Pro výpočet části běžného účetního období se použije údajů k rozvahovému dni běžného účetního období.

**Příklad 1:** Když zjišťujeme odloženou daň poprvé za rok 2007, tak pro výpočet části k předchozím účetním obdobím použijeme údaje k 31.12.2006 a pro části běžného účetního období použijeme 31.12.2007.

Pokud tedy účetní jednotka bude odloženou daň vypočítávat a provedla rozdělení v prvním roce na části popsané v předcházejícím odstavci, je dále při výpočtu potřeba zjistit rozdíly mezi účetními a daňovými hodnotami (ty, co se vztahují jak k minulému tak i běžnému účetnímu období) z jednotlivých položek. Tuto zjištěnou sumu následně prozkoumat, zda-li daný základ není např. záporný. Musíme mít totiž na zřeteli zásadu opatrnosti, a tím rozhodnout v případě záporného výsledku, zda bude účetní jednotka tyto položky v následujících letech schopna uplatnit proti budoucím ziskům. Takto upravený základ odložené daně se vynásobí sazbou daně z příjmů následujícího období. Další postup je popsán v následujících kapitolách.

### **4.3 Výpočet odložené daně v dalších letech**

Při výpočtu odložená daně v dalších letech postupujeme obdobným způsobem jako při výpočtu v prvním roce. Pouze je rozdíl v tom, že provádíme jen jeden výpočet, a to z hodnot k rozvahovému dni běžného období.

Nejdříve je zapotřebí si zjistit rozdíly mezi účetními a daňovými hodnotami jednotlivých položek. Pro snadnou přehlednost můžeme použít tabulky přílohy č. 2. Ze všech zjištěných rozdílů dostaneme celkový základ odložené daně, který vynásobíme sazbou daně z příjmů. Bližší postup je popsán v následující kapitole.

### **4.4 Konečný výpočet odložené daně**

Pro stanovení výše odložené daně je potřeba určit jednotlivé položky základu odložené daně. Již bylo zmíněno, že **v prvním roce** se výpočet provádí dvakrát. Za běžné období a za předcházející období. Nejdříve se provede výpočet odložené daně za předcházející období.



Sečteme jednotlivé základy odložené daně, které jsme zjistili samostatnými výpočty. U sčítání jednotlivých položek musíme dát pozor na sčítání těch správných položek. Sečítáme ty položky, ve kterých byly použity vstupní údaje k prvnímu dni běžného období, tzn. k rozvahovému dni předcházejícího období. Po sečtení daných položek dostaneme celkový základ odložené daně za předcházející období. V příloze č. 1 je uvedena pomocná tabulka pro výpočet odložené daně za předcházející účetní období, která nám zpřehlední jednotlivé výsledné položky a následné zjištění odložené daně.

Pokud nám součet vyjde kladný (+), uplatníme ho vždy, pokud vyjde záporný (-), musíme prozkoumat, zda-li budeme moci tento základ daně v budoucích letech uplatnit proti budoucím ziskům.

Tabulka v příloze č. 1 nám usnadní zorientování se v jednotlivých položkách potřebných ke zjištění základu odložené daně a následné odložené daňové povinnosti. Vyplněním jednotlivých položek v tabulce dostaneme přehled o tom, jaké jednotlivé položky nám do základu odložené daně vstupují. Základ daně vynásobíme sazbou daně z příjmů. Vyjde-li částka kladná, dostáváme odložený daňový závazek za předcházející období, vyjde-li částka záporná, dostáváme odloženou daňovou pohledávku za předcházející období.

Po provedení výpočtu za předcházející období, následuje další krok, a to výpočet odložené daně běžného období.

Opět sečteme jednotlivé položky základu odložené daně. Znovu dáváme pozor na sčítání údajů, které jsou vypočteny z údajů k rozvahovému dni běžného období. Dostaneme tedy základ odložené daně běžného období, který zapíšeme do tabulky přílohy č. 2. Pomocná tabulka pro výpočet odložené daně běžného období usnadní přehlednost vstupujících jednotlivých položek.

Je opět nutné základ odložené daně běžného období, pokud vyjde kladný, zahrnout vždy. U záporného základu je ovšem nutné posoudit, zda-li daný základ bude možné v budoucnu uplatnit proti budoucím ziskům účetní jednotky.

Zjištěný základ odložené daně vynásobíme sazbou daně z příjmů a dostáváme odloženou daň běžného období. V případě kladného výsledku vznikl odložený daňový závazek běžného období, v případě záporného výsledku vznikla odložená daňová pohledávka běžného období.

**V dalších letech** se při výpočtu odložené daně postupuje obdobným způsobem jako při výpočtu v prvním roce. Ovšem rozdíl je v tom, že v dalších letech počítáme s údaji pouze k rozvahovému dni běžného období.

Sečteme jednotlivé položky základu odložené daně zjištěné při výpočtu jednotlivých položek. Získáme základ odložené daně běžného období. Pro snadnou přehlednost nám může sloužit tabulka přílohy č. 2.

Výsledný kladný základ odložené daně zahrneme vždy, u záporného základu odložené daně musíme posoudit, bude-li tento základ odložené daně možné uplatnit v budoucnu proti ziskům společnosti. Je zde uplatněna zásada opatrnosti.

Získaný základ odložené daně vynásobíme sazbou daně z příjmů. Vyjde-li částka kladná, dostaneme odložený daňový závazek, vyjde-li záporná částka, dostaneme odloženou daňovou pohledávku. Dále je nutné zjistit rozdíl, o kterém se účtuje. Stanovíme změnu mezi výší odložené daně vypočítané k rozvahovému dni běžného období a výší odložené daně předcházejícího období. Tuto změnu nazýváme jako meziroční změna odložené daně. Výsledný rozdíl se následně zaúčtuje.

## 5 Účtování

Úprava účtování je uvedena v Postupech účtování – článek X úvodních ustanovení. [16] Účtování neovlivňuje základ daně z příjmů ani výši daňové povinnosti v běžném zdaňovacím období, ale pouze výsledek hospodaření určený k rozdělení.

Jedná se o nástroj, díky kterému se uplatňuje obecná zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření. Hlavním smyslem je zjistit, jak velké bude daňové zatížení úč. jednotky z titulu přechodných rozdílů mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem – v období daňově výhodném (menší daňová povinnost a základ daně než výsledek hospodaření) má účetní jednotka k dispozici větší zisk na rozdělení, ale měla by se současně připravit na období daňově nevýhodné (daňový základ je větší než výsledek hospodaření) a část zisku nerozdělit, ale na toto období odložit.

### 5.1 Důvody účtování o odložené dani:

- \* **aktuální koncept** – účetní jednotka má povinnost vykázat náklady a výnosy v období, s nímž věcně a časově souvisí. Jelikož odložený daňový závazek či odložená daňová pohledávka se zachycuje na nákladovém účtu, je třeba ho vykázat v období, kdy dojde ke vzniku přechodného rozdílu.
- \* **zásada opatrnosti** – účetní jednotka je povinna vykazovat i potenciální závazky z důvodu opatrnosti a nesmí nadhodnocovat zisky. Odložený daňový závazek snižuje disponibilní zisk a představuje závazek, který bude muset účetní jednotka v budoucích obdobích splatit.
- \* **zachování majetkové podstaty** – pokud by podnik v období vzniku odloženého daňového závazku, o kterém neúčtoval, rozdělil celý disponibilní zisk, udělá to na úkor své majetkové podstaty a mohl by tím ohrozit svou budoucí existenci.
- \* **objektivizace finanční analýzy** – disponibilní zisk je jedním z údajů, který se používá pro výpočet řady finančních ukazatelů, zejména k výpočtu ukazatelů rentability. Tyto ukazatele bývají často používány k porovnání výkonnosti mezi jednotlivými podniky a tak by mohlo dojít ke zkreslení výsledků srovnávací analýzy.

Účtuje se prostřednictvím rozvahového účtu 481 – *Odložený daňový závazek a pohledávka* a výnosového účtu 592 – *Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená* a 594 – *Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená*. Účtuje se a vykazuje buď výsledný závazek nebo pohledávka, tedy zůstatek účtu 481. Pokud je změna sazby daně z příjmů, tak je nutné přepočítat zůstatek účtu 481 a zjištěný rozdíl zúčtovat podle povahy. Viz uvedené schéma v kapitole 5.3.

O odloženém daňovém závazku účtuje účetní jednotka vždy, za všech okolností. Kdežto o odložené daňové pohledávce účtuje účetní jednotka s ohledem na zásadu opatrnosti pouze v těch případech, kdy je pravděpodobné, že bude dosažena určitá výše výsledku hospodaření a daňového základu, který umožní využití odložené daňové pohledávky. Ke konci rozvahového dne by měla účetní jednotka prověřovat výši odložené pohledávky a popřípadě snižovat její výši.

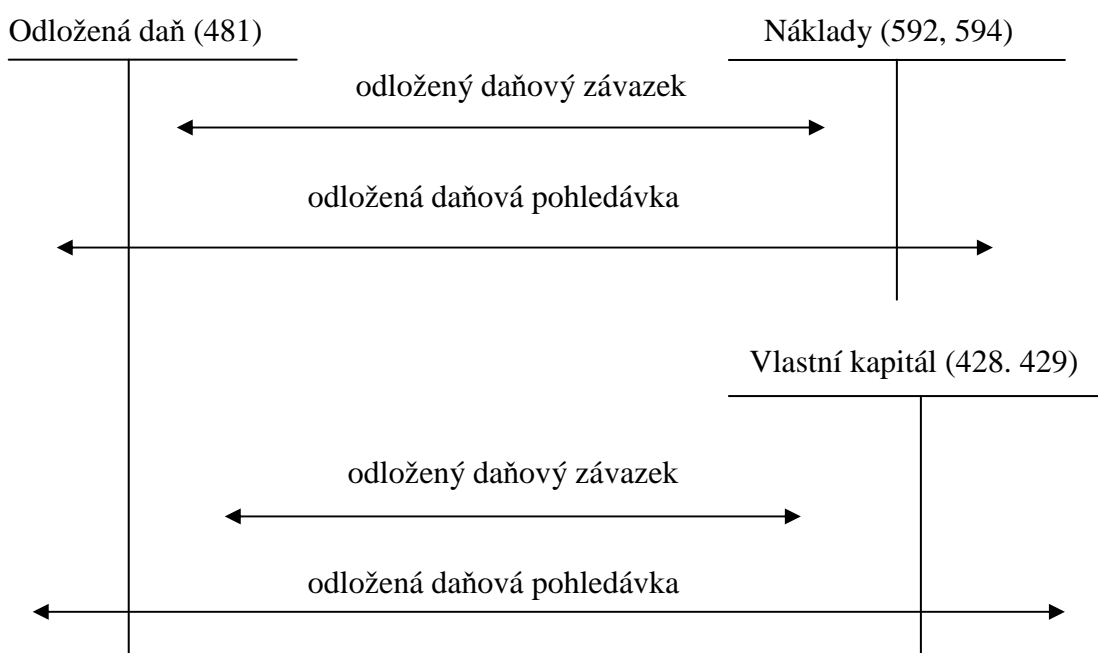
## **5.2 Účtování odložené daně v prvním roce a dalších letech**

V prvním roce účtování je nutné spočítat veškeré přechodné rozdíly za celou dobu existence účetní jednotky. Část daně vztahující se k minulým (předchozím) účetním obdobím se zúčtuje do vlastního kapitálu proti účtu 428 – *Nerozdělený zisk minulých let* nebo 429 – *Neuhrazená ztráta minulých let* podle povahy rozdílu. Část daně vztahující se k běžnému účetnímu období se zaúčtuje prostřednictvím příslušných účtů účtové skupiny 59 (592, 594).

V dalších letech se účtuje zvýšení či snížení odložené daně vypočtené ze všech přechodných rozdílů, které se týkají daného účetního období. Zaúčtování bude na výsledkových účtech účtové skupiny 59 a na účtu 481. Výsledkem účtování je následně stav, kdy zůstatek účtu 481 je shodný s výsledkem výpočtu odložené daně v každém roce. Je-li výsledkem odložená daňová pohledávka, je zůstatek účtu 481 na straně MD, jde-li o odložený daňový závazek, je zůstatek účtu na straně Dal [8]

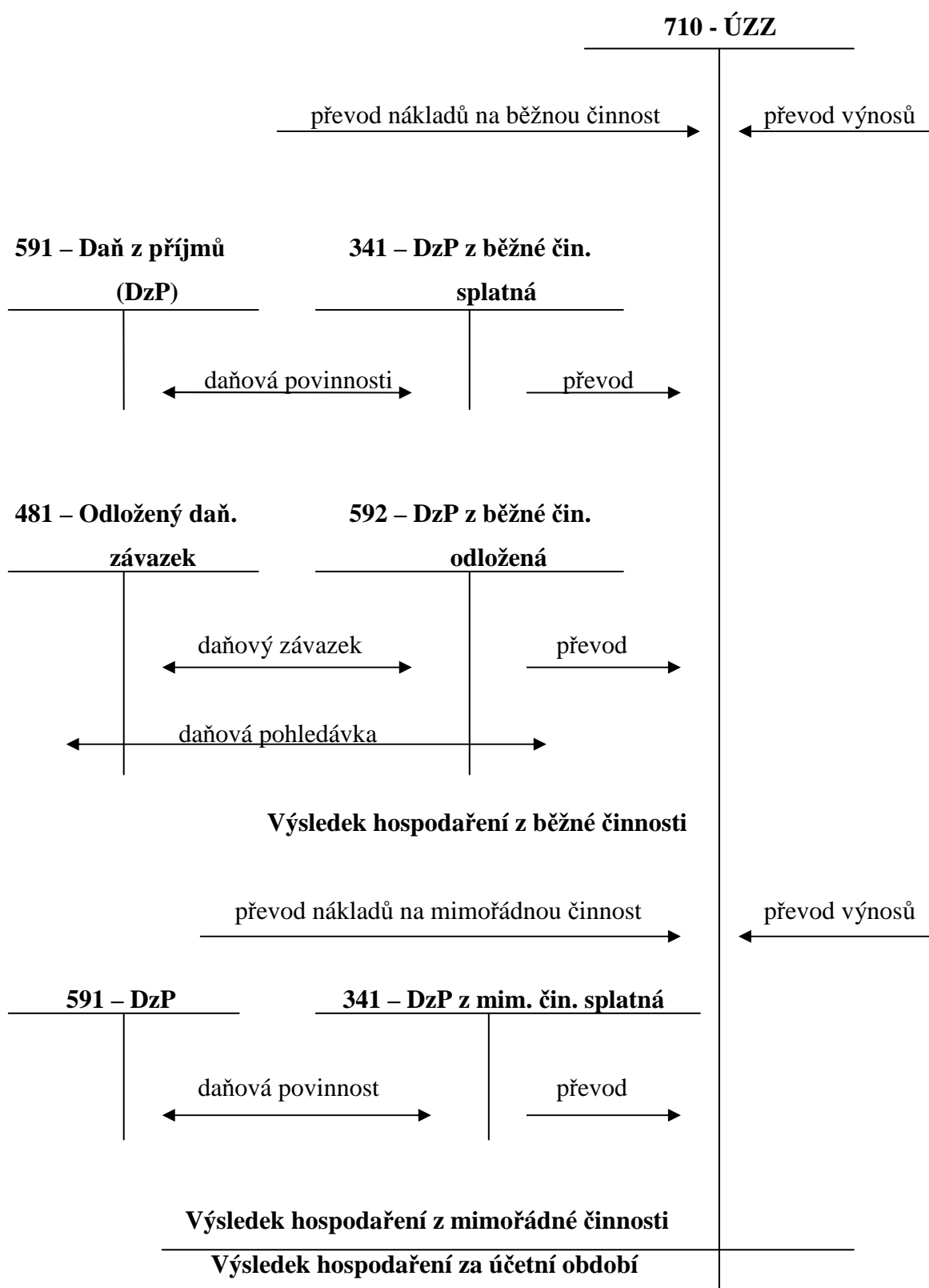
### 5.3 Schéma zaúčtování odložené daně

Následující schéma zobrazuje zaúčtování odložené daňové povinnosti, jak v prvním roce účtování, tak i v dalších letech. [8, 18]



### 5.4 Schéma převodů konečných zůstatků

Po zaúčtování daně z příjmů (splatné i odložené), se uzavřou účty a konečné zůstatky se převedou na závěrkové účty 710 – Účet zisků a ztrát (náklady a výnosy) a 702 – Konečný účet rozvahový (aktiva a pasiva). Na následujícím schématu jsou tedy ukázány jednotlivé převody účtů. [7]



## 6 Závěr

Rozdíly, které nám vznikají mezi účetními a daňovými pravidly je možné zachytit odloženou daní. Odložená daň zobrazuje jakési riziko z budoucího zvýšení základu daně z příjmů a tím i vyšší daňové povinnosti, z čehož vyplývá odložená daňový závazek.

Z výpočtů může vyjít i odložená daňová pohledávka, avšak o ni by se mělo účtovat s velkou opatrností, z hlediska zásady opatrnosti v účetnictví. Zmínila bych se o uplatnění odložené daňové pohledávky, a to z toho důvodu, že účetní jednotka si musí být bezpečně jista budoucími zisky. Prokázat se budoucí zisky dají až už vývojem trendu v daném oboru účetní jednotky, předběžných zakázek, nebo dalšími analýzami. Pokud účetní jednotka nemá jistotu, že bude dosahovat zisků, tak by neměla s odloženou daňovou pohledávkou počítat.

Při výpočtu sledujeme rozdíly mezi účetními a daňovými pravidly. Musíme sledovat celkový základ odložené daně, jednotlivé složky vstupující do základu odložené daně. Výpočet a účtování odložené daně rozdělujeme do dvou skupin. První je výpočet a účtování v prvním roce a druhou je výpočet a účtování v dalších letech.

V prvním roce počítáme odloženou daň vztahující se k předcházejícímu a poté k běžnému období. Při zaúčtování odložená daň, která se vztahuje k předcházejícímu období ovlivňuje položky vlastního kapitálu. Zaúčtuje se i odložená daň vztahující se k běžnému období, resp. její změna. Ta změna vychází z rozdílu mezi odloženou daní vztahující se k předcházejícímu období a k běžnému období.

V dalších letech se už odložená daň zjišťuje jen jednou, k danému účetnímu období. Vyčíslí se meziroční změna odložené daně, která se následně zaúčtuje. Pokud dojde ke změně sazby daně z příjmů, tak se zůstatek odložené daňové povinnosti musí přepočítat a o této změně se také účtuje.

Účtuje se také při přeměnách společností, při vkladech majetku, které dávají vzniknout rozdílům, které následně vyústí v odloženou daň.

Jednotlivé položky, které mohou vést k odložené dani jsou uvedeny v kapitole 4. Vztahující se k odložené dani z běžné činnosti. Známe však i odloženou daň z mimořádné činnosti, ale rozdíly mezi mimořádnými účetními a daňovými položkami zřejmě v praxi nemohou vzniknout.

Při prostudování materiálu jsem se zarazila nad tím, že žádný předpis neupravuje to, pokud účetní jednotka např. přestane být povinně auditovanou (tzn. povinně účtující o odložené dani) tak jaké by měly být podmínky pro ukončení účtování o odložené dani.

Díky tomu, že není žádný předpis, kde by se vyskytovaly všechny podmínky a položky vstupující do výpočtu odložené daně, je nutností neustále sledovat změny jak účetních, tak daňových předpisů. Tato práce má zpřehlednit daný problém a pomoci těm účetním jednotkám, které odloženou daňovou povinnost počítají a účtují o ní.



## Seznam literatury

- [1] FIŠEROVÁ, E. a spol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006*. ANAG, 2006. 423 s. ISBN 80-7263-329-5
- [2] MACHALA, O. *Odložená daň z příjmů*. Praha: Bilance, 2002. 96 s. ISBN 80-86371-20-4
- [3] PILAŘOVÁ, I. *Daňové a účetní chyby a problémy 2002*. GRADA, 2002. 192 s. ISBN 80-247-0165-0
- [4] PILAŘOVÁ, I. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2006*. GRADA, 2006. 144 s. ISBN 80-247-1608-9
- [5] PILAŘOVÁ, I. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2007*. GRADA, 2007. 156 s. ISBN 978-80-247-2115-6
- [6] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2005*. Olomouc: ANAG, 2005. ISBN 82-7263-251-5.
- [7] SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do evropské unie*. Praha: C. H. Beck, 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2
- [8] KOSINOVÁ, R. *Účetní závěrka pro podnikatele za účetní období roku 2002*. *Účetnictví v praxi*, 1/2003, č. 1, str. 10 – 14
- [9] FLORIÁN, Z. *Základní výklad odložené daně z příjmů*. *Účetnictví v praxi*, 10/2003, č. 10, s. 29 – 30
- [10] 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
- [11] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (České účetní standardy pro podnikatele)
- [12] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

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

[16] Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (Příloha č. 2 – Postupy účtování pro podnikatele)

[17] Český účetní standard pro podnikatele č. 003. Dostupné z <http://www.business.center.cz>. Převzato dne 5.4.2007.

[18] Dokument Fakulty financí a účetnictví, Vysoké školy ekonomické v Praze. Dostupné z [http://www.kfu.vse.cz/old/FU\\_350-8.pdf](http://www.kfu.vse.cz/old/FU_350-8.pdf). Převzato dne 8.11.2006.

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Pomocná tabulka výpočtu odložené daně z příjmů za předcházející účetní období

Příloha č. 2 – Pomocná tabulka výpočtu odložené daně z příjmů za běžné účetní období

## Přílohy

Příloha 1 – Pomocná tabulka výpočtu odložené daně z příjmů za předcházející účet. období

Ozn. řádku	Název položky	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	ZOD
1	Dlouhod. hmotný a nehmotný majetek				
2	Daňová ztráta				
3	Opravné položky:				
3a	a/ k pohledávkám				
3b	b/ k zásobám				
3c	c/ ostatní				
4	Rezervy nad rámec zákonných rezerv				
5	Nezaplacené ZP a SP				
6	Nákladové úroky z prodlení				
7	Výnosové úroky z prodlení				
8	Nezaplacená daň z nemovitosti a převodu nemovitosti				
9	Nezaplacené úroky z úvěrů, půjček				
10	Ostatní				
<b>ZOD</b>	Základ odložené daně				

tabulka 2 - Výpočet odložené daně z příjmů za předcházející období

Pozn.: V sloupci s názvem *rozdíl* bude zapsaná hodnota získaná odečtením daňové hodnoty od účetní hodnoty. ZOD značí základ odložené daně. Daný ZOD vynásobíme příslušnou sazbou daně a dostaneme odloženou daňovou povinnost. Vznikne-li odložený daňový závazek (+), zaúčtuje se na účet účtové skupiny 42 (na straně MD) a na účet účtové skupiny 48 (na straně Dal). Pokud vznikne odložená daňová pohledávka (-), tak ta se zaúčtuje na účet účtové skupiny 48 (MD) a na účet účtové skupiny 42 (Dal).

Příloha 2 – Pomocná tabulka výpočtu odložené daně z příjmů za běžné účetní období

Ozn. řádku	Název položky	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	ZOD
1	Dlouhod. hmotný a nehmotný majetek				
2	Daňová ztráta				
3	Opravné položky:				
3a	a/ k pohledávkám				
3b	b/ k zásobám				
3c	c/ ostatní				
4	Rezervy nad rámec zákonných rezerv				
5	Nezaplacené ZP a SP				
6	Nákladové úroky z prodlení				
7	Výnosové úroky z prodlení				
8	Nezaplacená daň z nemovitosti a převodu nemovitosti				
9	Nezaplacené úroky z úvěrů, půjček				
10	Ostatní				
<b>ZOD</b>	Základ odložené daně				

tabulka 3 - Výpočet odložené daně z příjmů běžného období

Pozn.: V sloupci s názvem rozdíl bude opět zapsána hodnota získaná odečtením daňové hodnoty od účetní hodnoty. ZOD značí základ odložené daně. Daný ZOD vynásobíme příslušnou sazbou daně a dostaneme odloženou daňovou povinnost. Porovná se s odloženou daňovou povinností z předchozího období a změna se zaúčtuje. Jestliže dojde ke zvýšení odloženého daňového závazku (+), tak se zaúčtuje na účet účtové skupiny 59 (na straně MD) a na účet účtové skupiny 48 (na straně Dal). Pokud dojde ke zvýšení odložené daňové pohledávky (-), tak se daná změna zaúčtuje na účet účtové skupiny 48 (MD) a na účet účtové skupiny 59 (Dal).