

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Katedra účetnictví a financí

---

Studijní program: Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



DIPLOMOVÁ PRÁCE

**VYUŽITÍ ODLOŽENÉHO DAŇOVÉHO ZÁVAZKU  
A DAŇOVÉ POHLEDÁVKY V OBCHODNÍ  
SPOLEČNOSTI**

Vedoucí práce:  
Ing. Zita Drábková

Autor práce  
Bc. Eva Dohnalová

---

2008

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eva DOHNALOVÁ**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
  
Název tématu: **Využití odloženého daňového závazku a daňové pohledávky v obchodní společnosti**

**Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :**

**Cíl práce:**

Cílem diplomové práce je podat základní přehled o problematice odloženého daňového závazku a daňové pohledávky, stručná charakteristika odložené daně, dále výpočet a způsob účtování odložené daně v konkrétní obchodní společnosti.

**Osnova:**

1. Úvod.

2. Teoretická část:

- Obecná charakteristika odložené daně.
- Odložený daňový závazek.
- Odložená daňová pohledávka.
- Účetní aspekty odložené daně.
- Daňové aspekty odložené daně.
- Nejčastější případy odložené daně - rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, opravné položky k pohledávkám, další případy účtování o odložené dani.

3. Praktická část:

- Výpočet a účtování odložené daně v konkrétním podniku.

4. Závěr.

Rozsah grafických prací:  
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 70 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, včetně novel**  
**Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, včetně novel**  
**Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, včetně novel**  
**Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, včetně novel**  
**Machala, O.: Odložená daň z příjmů 2002**  
**Sedláček, J.: Daňové a účetní odpisy 2006**  
**Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2005**  
**Mařík, M.: Odložená daň a oceňování podniku 2004**  
**Valouch, P.: Účetní a daňové odpisy 2007**  
**Pilařová, I.: Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2007**  
**Strouhal, J., Rokosová, E.: Účetní závěrka 2006**


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zita Drábková**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **1. března 2008**  
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2008**

  
prof. Ing. Magdaléna Hrabánková, CSc.

děkanka

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

  
prof. Ing. František Stěsáček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2008

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci na téma „Využití odloženého daňového závazku a daňové pohledávky v obchodní společnosti“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

Dále prohlašuji, že v souladu s § 47 b zákona č. 11/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách.

V Českých Budějovicích dne 29. dubna 2008

.....

Eva Dohnalová

Poděkování:

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Zitě Drábkové za její odborné vedení. Dále bych ráda poděkovala společnosti Bosch Diesel s.r.o. za umožnění zpracování praktické části, konkrétně panu Ing. Vlastimilovi Karbanovi a panu Ing. Petrovi Bínovi za ochotu při poskytování rad, informací a materiálů potřebných ke zpracování mé práce.

## **ABSTRACT**

The theme of my diploma project is **deferred tax and deferred tax lien in a business company**. The income tax is subdivided into *tax due* and deferred tax. The deferred tax falls within the scope of accounting, not taxation. It does not affect the payment of income tax. Deferred tax is applied, when the rules of taxation and accounting are different, which is the case of most countries. Deferred tax is applied when the rules of taxation and accounting are different in most of the countries. This discrepancy is caused by the difference in accounting results of overall company's economy and the tax base. This difference can be either long lasting or temporary. The deferred tax is a result of the temporary difference.

The aim of my diploma project is to characterize the accounting rules in the case of deferred tax on the basis of the Czech and international legislation and to analyze individual tax titles, which result in deferred tax. The practical part of my project is going to take place in Bosch Diesel Ltd. in Jihlava. It is a branch company of a multinational corporation Bosch. The sphere of business of this branch is production of car and packaging machines components. This part will involve the analysis of individual tax titles which result in deferred tax, calculation of deferred tax based on investment inducement and the tax calculation of deferred tax for 2005, 2006 and 2007.

### Key words:

Deferred tax, Tax value, Accounting value, Difference, Government grant

# OBSAH

<b>1. ODLOŽENÁ DAŇ DLE SOUČASNÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY.....</b>	<b>5</b>
<b>2. VYMEZENÍ ODLOŽENÉ DANĚ.....</b>	<b>6</b>
<b>3. ČESKÝ ÚČETNÍ STANDARD PRO PODNIKATELE</b>	
<b>Č. 003 – ODLOŽENÁ DAŇ.....</b>	<b>8</b>
3.1 KDO MÁ POVINNOST ÚČTOVAT O ODLOŽENÉ DANI.....	8
3.2 DŮVODY ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI.....	9
3.3 NÁPLŇ PRO ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI.....	10
3.4 ODLOŽENÁ DAŇ.....	11
3.4.1 <i>Odložený daňový závazek</i> .....	11
3.4.2 <i>Odložená daňová pohledávka</i> .....	12
3.5 METODY ZJIŠŤOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ.....	13
3.6 VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ.....	15
3.7 ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI.....	16
3.7.1 <i>Účtování v prvním roce</i> .....	16
3.7.2 <i>Účtování v následujících letech</i> .....	17
3.8 VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ.....	18
<b>4. ODLOŽENÁ DAŇ DLE MEZINÁRODNÍHO ÚČETNÍHO STANDARDU</b>	
<b>IAS 12 – DANĚ ZE ZISKU.....</b>	<b>19</b>
4.1 IAS 12 – INCOME TAXES.....	19
4.2 POJMY.....	20
4.3 KRITÉRIA MEZINÁRODNÍHO STANDARDU.....	20
4.4 NÁPLŇ PRO ÚČTOVÁNÍ.....	21
4.5 ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI.....	24
4.6 VYKAZOVÁNÍ.....	24
<b>5. TITULY, KTERÉ VEDOU KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ.....</b>	<b>27</b>
5.1 ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU ROZDÍLU MEZI DAŇOVOU A ÚČETNÍ HODNOTOU DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	27
5.2 VÝNOSY ZE SMLUVNÍCH POKUT A ÚROKŮ Z PRODLENÍ.....	29
5.3 OPRAVNÉ POLOŽKY.....	31

5.3.1	<i>Opravné položky k zásobám</i> .....	31
5.3.2	<i>Opravné položky k dlouhodobému majetku</i> .....	32
5.3.3	<i>Opravné položky k pohledávkám</i> .....	33
5.4	ÚČETNÍ REZERVY .....	36
5.5	NEZAPLACENÉ POJISTNÉ NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ .....	37
5.6	PŘECENĚNÍ AKTIV K ROZVAHOVÉMU DNI REÁLNOU HODNOTOU .....	38
5.7	ODLOŽENÁ DAŇ PŘI PŘEMĚNÁCH SPOLEČNOSTÍ A PŘI VKLADECH .....	42
5.8	ODLOŽENÁ DAŇ U FINANČNÍHO LEASINGU.....	44
5.9	NAVÝŠENÍ ZDANITELNÉHO ZISKU O ČÁSTKU NEUHRAZENÉHO ZÁVAZKU...	47
5.10	ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU ODČITATELNÝCH POLOŽEK OD ZÁKLADU DANĚ .	48
5.10.1	<i>Ztráta</i> .....	48
5.10.2	<i>100% odpočet výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj</i> .....	49
5.10.3	<i>10% reinvestiční odpočet</i> .....	50
5.11	INVESTIČNÍ POBÍDKY .....	51
<b>6.</b>	<b>METODIKA</b> .....	<b>54</b>
<b>7.</b>	<b>BOSCH DIESEL S.R.O.</b> .....	<b>55</b>
7.1	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI .....	55
7.2	VNITROPODNIKOVÝ PŘEDPIS UPRAVUJÍCÍ ODLOŽENOU DAŇ .....	57
7.3	TITULY, KTERÉ VEDOU KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ VE SPOLEČNOSTI BOSCH DIESEL S.R.O. ....	57
7.4	ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU INVESTIČNÍ POBÍDKY I. ....	60
7.5	ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU INVESTIČNÍ POBÍDKY II.....	64
7.6	VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ .....	66
7.7	HODNOCENÍ .....	72
<b>9.</b>	<b>SEZNAM LITERATURY</b> .....	<b>76</b>
<b>10.</b>	<b>SEZNAM TABULEK</b> .....	<b>78</b>
<b>11.</b>	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b> .....	<b>79</b>



# ÚVOD

Daň z příjmů je rozdělena na daň splatnou a na daň odloženou. Zatímco splatná daň je upravena převážně daňovou legislativou, odložená daň je téma ryze účetní a nemá žádný dopad na placení daní z příjmů. Odložená daň představuje skutečnost, že daňová a účetní pravidla jsou ve většině zemí odlišná, což způsobuje rozdíl mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem.

Odložená daň slouží v účetnictví k přiřazení nákladů vzniklých z titulu povinnosti placení daně z příjmů do správného účetního období. Tato kategorie vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného daňového a účetního pohledu na příslušné položky v účetnictví. Příčinou vzniku odložené daně jsou pouze rozdíly přechodné povahy. Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně se provádí formou připočitatelných nebo odčitatelných položek. V tomto případě nastává situace, kdy je základ daně buď vyšší nebo nižší než účetní výsledek hospodaření. Bude-li v budoucnu základ daně vyšší a účetní jednotka zaplatí na splatné dani více, než kdyby ji počítala z účetního výsledku hospodaření, v běžném období vytvoří na tuto budoucí splatnou daň určitou rezervu – odložený daňový závazek. Tím dojde ke snížení disponibilního zisku. Pokud v budoucnu základ daně bude nižší než účetní výsledek hospodaření, účetní jednotka bude mít určitou úsporu na splatné dani. V běžném období účetní jednotka zaúčtuje odloženou daňovou pohledávku v očekávání budoucí nižší splatné daně. Dojde ke zvýšení disponibilního zisku.

Cílem diplomové práce je popsat hlavní zásady účtování o odložené dani jak podle české, tak podle mezinárodní legislativy. Dále jde o vysvětlení a analýzu jednotlivých titulů, které vedou k odložené dani včetně výpočtu a účtování odložené daně v konkrétním podniku.

Teoretická část práce je zaměřena na vysvětlení příčiny vzniku odložené daně, právní úpravu, dále na charakteristiku vzniku přechodných rozdílů a vysvětlení nejčastějších titulů, které vedou k odloženému daňovému závazku nebo pohledávce. Praktická část diplomové práce proběhne ve společnosti Bosch Diesel s.r.o. v Jihlavě. Tato část obsahuje rozbor jednotlivých titulů odložené daně, které ve společnosti vznikají.

Dále jde o výpočet odložené daně z titulu investičních pobídek, které byly společnosti přislíbeny. V konečné fázi jde o výpočet odložené daně za rok 2005, 2006, 2007 a následné zhodnocení vlivu poklesu daňové sazby pro rok 2007.

# 1. ODLOŽENÁ DAŇ DLE SOUČASNÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY

V současné době je problematika odložené daňové povinnosti řešena v rámci účetní legislativy:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláškou 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,
- Českým účetním standardem pro podnikatele č. 003 – Odložená daň,
- Mezinárodní účetní standard IAS 12 – Daně ze zisku.

Tabulka 1: Historie legislativní úpravy problematiky odložené daně v ČR<sup>1</sup>

Období	Účtování o odložené dani	Zohledňované rozdíly	Metoda výpočtu
do 31.12.1992	NE	-	-
1.1.1993 – 31.12.2000	Povinně podniky ve skupině	Jen rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy	Závazková metoda výsledkového přístupu
1.1.2001 – 31.12. 2001	Povinně podniky ve skupině	Povinně rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a nepovinně další přechodné rozdíly	Závazková metoda výsledkového přístupu
Od 1.1.2002	Povinně podniky ve skupině a auditované účetní jednotky	Většina přechodných rozdílů	Závazková metoda rozvahového přístupu

<sup>1</sup> JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007

## 2. VYMEZENÍ ODLOŽENÉ DANĚ

Nejdříve je nutné definovat pojem odložené daně z příjmů a je nutné si uvědomit, že se nejedná o termín daňový, ale ryze účetní a nemá žádný dopad na placení daní z příjmů. Tato účetní kategorie slouží v rámci účetnictví k přiřazení nákladu vzniklého z titulu povinnosti placení daně z příjmů do správného účetního období.

Odložená daňová povinnost vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného účetního a daňového pohledu na určité položky v účetnictví. Odložená daň se stává nástrojem, jehož prostřednictvím se uplatňuje účetní zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření.<sup>2</sup>

Jelikož daňové zákony způsobují odlišnosti mezi účetním hospodářským výsledkem a daňovým základem, je zřejmé, že daň z příjmů placená účetní jednotkou se nevztahuje k účetnímu hospodářskému výsledku, ale k daňovému základu. Aby tedy byla v účetní závěrce dodržena zásada časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, musí existovat nástroj k odstranění vzniklého nesouladu – odložená daň.

Pokud je účetní jednotce známo, že vznikly přechodné rozdíly mezi účetními a daňovými pravidly, jejichž důsledkem bude vyšší splatná daň v budoucnu, měly by na její úhradu vytvořit zdroj z disponibilního zisku běžného období (odložený daňový závazek). Pokud naopak bude z důvodu přechodných rozdílů v budoucnu nižší splatná daň, je možné naopak disponibilní zisk běžného období zvýšit o částku, kterou bude schopná účetní jednotka z úspory na splatné dani uhradit (odložená daňová pohledávka).<sup>3</sup>

Výsledkem odložené daně je přiřazení nákladu na daň z příjmů do správného účetního období, a tím dochází ke zrealnění výsledku hospodaření běžného období ve vztahu k budoucímu vývoji daňové povinnosti.

---

<sup>2</sup> JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007

<sup>3</sup> MÜLLEROVÁ, L. IAS 12 – Daně ze zisku. *Auditor*, 2004, č. 9

Důležitým aspektem odložené daně je její významný vliv na posuzování ekonomické situace a finančního hospodaření. Zaúčtování odložené daně ovlivňuje výši vlastního kapitálu, výsledku hospodaření, ale i majetku a závazků, což jsou velmi důležité údaje například pro přístup k úvěrům.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> NOVOTNÝ, P. Zjišťování odložené daně a její účtování v roce 2004. *Účetnictví*, 2004, č. 9

### **3. ČESKÝ ÚČETNÍ STANDARD PRO PODNIKATELE Č. 003 – ODLOŽENÁ DAŇ**

#### **3.1 KDO MÁ POVINNOST ÚČTOVAT O ODLOŽENÉ DANI**

Odložená daň se zjišťuje u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek, a u všech účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování a vykazování odložené daně ponechává v jejich kompetenci.<sup>5</sup>

To znamená, že odloženou daň zjišťují účetní jednotky, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem a akciové společnosti bez ohledu na povinnost auditu.

Účetní závěrku podle zákona o účetnictví jsou povinny mít ověřenou auditorem:<sup>6</sup>

- akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka (§18 odst.3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:
  - 1) aktiva celkem více než 40 000 000 Kč,
  - 2) roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč,
  - 3) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50;
- ostatní obchodní společnosti a družstva, podnikající zahraniční osoby a fyzické osoby, podnikatelé účtující v soustavě účetnictví (to znamená, účetní jednotky dle §1 odst. 2 zákona o účetnictví), pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií;
- účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis; nejčastěji se jedná o nepodnikatelské subjekty, jako jsou nadace a nadační fondy, politické strany a politická hnutí, obecně prospěšné společnosti a tak dále.

---

<sup>5</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 59, odst. 1

<sup>6</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20, odst. 1, 2

Aktivy se v tomto případě rozumí aktiva „brutto“ (aktiva nesnížená o oprávky). Úhrnným obratem se rozumí třída 6 v účetnictví. Tam, kde účetní období trvalo méně nebo více než 12 měsíců je potřeba obrat přepočítat na 12 měsíců. Počtem 50-ti pracovníků se rozumí pracovníci přepočtení k poslednímu dni účetního období.

### 3.2 DŮVODY ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI<sup>7</sup>

**Akruální 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. Proto se o odloženém daňovém závazku účtuje vždy. K odložené daňové pohledávce je třeba přistupovat opatrně a účtovat jen tehdy, je-li dostatečná jistota její úhrady z budoucího disponibilního zisku.

**Zachování majetkové podstaty** – pokud by podnik v období, kdy mu vznikl odložený daňový závazek, o kterém neúčtoval, rozdělil celý disponibilní zisk, udělá to na úkor své majetkové podstaty a mohl by tím ohrozit svou budoucí existenci. Stejně tak by ohrozil majetkovou podstatu v případě, že by účtoval o odložené daňové pohledávce, aniž by měl jistotu její úhrady.

**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.

---

<sup>7</sup> KRÁL, B.; MÜLLEROVÁ, L. a kol. *Účetnictví II*. 2004

### 3.3 NÁPLŇ PRO ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI

#### **Trvalé rozdíly mezi účetními a daňovými náklady**

Trvalé rozdíly mezi účetními a daňovými náklady nejsou důvodem pro zjišťování odložené daně. Patří mezi ně veškeré účetní náklady, které zákon o daních z příjmů nepovažuje za výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Pro tyto účetní náklady je typické, že se účetně vztahují k danému účetnímu období, daňovým nákladem se však nestanou nikdy. Jde například o výdaje na reprezentaci, cestovní náhrady nad limit a tak dále.

#### **Přechodné rozdíly mezi účetními a daňovými náklady<sup>8</sup>**

Přechodné rozdíly mezi účetními a daňovými náklady jsou důvodem pro zjišťování odložené daně. Vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví. Zákon o daních z příjmů náklady a výnosy uznává, ale v jiném účetním období.

Přechodné rozdíly mohou být :

- zdanitelné, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období. Vedou k úpravě daňového základu směrem nahoru a odloženému daňovému závazku (např. je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely);
- odčitatelné, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období. To znamená, že vedou k úpravě daňového základu směrem dolů a odložené daňové pohledávce (např. je-li účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek).

Jestliže se z důvodu přechodných rozdílů základ daně liší od účetního výsledku hospodaření, potom se i splatná daň liší od daně, která by vyšla při respektování účetního výsledku hospodaření jako daňového základu. Pokud v běžném období je základ daně a tím i splatná daň ze zisku nižší, než by byla, kdyby se počítala z účetního

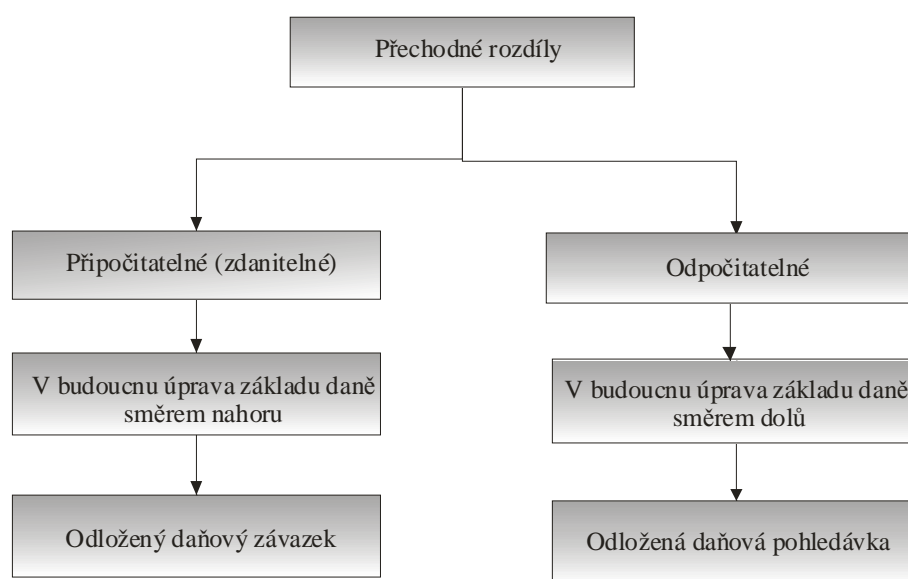
---

<sup>8</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 003



výsledku hospodaření, odvede účetní jednotka na dani méně, než kolik by činil odvod, kdyby se splatná daň počítala z účetního výsledku hospodaření. Aby podnik respektoval zásadu opatrnosti, neměl by nezdaněnou část účetního zisku vyplývající z přechodných rozdílů rozdělit, ale zadržet (ve formě odložené daně). Pokud naopak daňový základ a tím i daň ze zisku je vyšší, než by byla, kdyby se počítala z účetního zisku a podnik tedy odvádí více, jedná se z účetního hlediska o přeplacenou daň, která by měla být v budoucnu do zisku vrácena.<sup>9</sup>

### 3.4 ODLOŽENÁ DAŇ



#### 3.4.1 ODLOŽENÝ DAŇOVÝ ZÁVAZEK

Odloženými daňovými závazky se rozumí částky daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích z titulu rozdílů. Účetní jednotka účtuje o odloženém daňovém závazku vždy.<sup>10</sup>

- Daňový základ aktiv je menší než účetní základ aktiv.
- Daňový základ závazku je vyšší než účetní základ závazku.
- Základ daně je menší než účetní výsledek hospodaření.

<sup>9</sup> KRÁL, B.; MÜLLEROVÁ, L. a kol. *Účetnictví II*. 2004

<sup>10</sup> *Český účetní standard pro podnikatele č. 003*

## **Důsledky**

- V budoucnu vzniká připočitatelný přechodný rozdíl.
- 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 nutno zadržet (z důvodu opatrnosti) a vytvořit zdroj na budoucí vyšší splatnou daň.

## **Příčiny vzniku**

- Účetní odpisy jsou nižší než daňové (vyšší účetní zůstatková cena).
- Nezaplacená vystavená faktura za smluvní pokutu a úroky z prodlení.
- Zaplacené daně (z nemovitosti, z převodu nemovitostí) zaúčtované v nákladech minulého období.

### **3.4.2 ODLOŽENÁ DAŇOVÁ POHLEDÁVKA**

Odloženými daňovými pohledávkami se rozumí částky daně z příjmů uplatněné v příštích obdobích. Tyto pohledávky mohou vzniknout z titulu:

- odčitatelných přechodných rozdílů,
- převedených nevyužitých daňových ztrát,
- převedených nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků (nároků převoditelných do budoucna).

O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly, je dosažitelný. K tomu, aby základ daně mohl být považován za dosažitelný, musí existovat dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným správcům daní z příjmů a k téže zdaňované účetní jednotce, u níž se očekává vrácení:

- ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů;
- v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatnitelná nebo převedena do dalších období.

Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka zaúčtována v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají.<sup>11</sup>

- Daňový základ aktiva je vyšší než účetní základ aktiva.
- Daňový základ závazku je nižší než účetní základ závazku.
- Základ daně je vyšší než účetní výsledek hospodaření.

### **Důsledky**

- Vzniká v budoucnu odčitatelný přechodný rozdíl.
- Účetní jednotka odvede více na dani, než kdyby se daň odváděla z účetního výsledku hospodaření, v příštích obdobích se rozdíl obrátí a účetní jednotka bude platit méně na dani.
- Je možno rozdělit větší část zisku, která bude uhrazena z budoucí úspory na splatné dani (jen v případě, je-li tato podmínka jistá).

### **Příčiny vzniku**

- Účetní odpisy jsou vyšší než daňové (nižší účetní zůstatková cena).
- Nevyužitá daňová ztráta.
- Nevyužitý odpočet na reinvestice.
- Tvorba účetních opravných položek, které mohou být v budoucnu daňově uznatelné.
- Nezaplacená přijatá faktura na smluvní pokuty a úroky z prodlení.

## **3.5 METODY ZJIŠŤOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ<sup>12</sup>**

Z hlediska způsobu zjišťování odložené daně jsou rozlišovány:

- metoda odložení,
- metoda závazková, která může být prováděna z pohledu výsledovky nebo z pohledu rozvahy.

---

<sup>11</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 003

<sup>12</sup> MÜLLEROVÁ, L. Odložená daň. *Daňový expert*, 2005, č.4

### **Metoda odložení**

Tato metoda se zaměřuje na přesné vykázání odložené daně ve výsledovce a ne vždy je schopná přesně vykázat odloženou daň jako aktivní nebo pasivní položku v rozvaze. Tím, že nebere v úvahu změnu daňové sazby, odložená daň v rozvaze neodpovídá částce, která bude splatná v době převrácení přechodného rozdílu. Vzhledem k tomuto nedostatku většina mezinárodních účetních norem (IAS/IFRS a US GAAP) i Českého účetního standardu tuto metodu nedoporučuje.

### **Metoda závazková**

Klade důraz na přesné vykázání odložené daně v rozvaze. Tato metoda se snaží kvantifikovat odloženou daň jako závazek či pohledávku, která bude splatná, respektive o kterou podnik zaplatí méně na dani v budoucích obdobích. Dopad odložené daně do výkazu zisku a ztráty je chápán jako méně důležitý a jeho výše se odvíjí od výše odložení daně v rozvaze.

#### - Výsledkový přístup

Počítá odloženou daň z časových rozdílů nákladů a výnosů způsobujících rozdíl mezi základem daně a účetním výsledkem hospodaření. Nevýhodou tohoto postupu je nutnost přepočtu zůstatku odložené daně v rozvaze při změně daňové sazby a nelze ji použít v případě, kdy existující účetní jednotka začne o odložené dani účtovat poprvé.

#### - Rozvahový přístup

Počítá odloženou daň z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou rozvahových položek. Výhodou tohoto přístupu je, že není nutné přepočítávat zůstatek odložené daně v rozvaze, neboť výpočtem dostaneme částku, která představuje zůstatek odložené daně. Do nákladů se zaúčtuje vždy rozdíl mezi počátečním a koncovým stavem odložené daně v rozvaze.

V současné době jak Mezinárodní účetní standard IAS 12, tak Český účetní standard 003 předepisuje výpočet odložené daně pouze závazkovou metodou vycházející z rozvahového přístupu. Tato metoda vychází z předpokladu, že odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období. Rozvahový přístup znamená, že tato metoda vychází z přechodných rozdílů.

### 3.6 VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek se zjistí jako součin výsledného přechodného rozdílu (zdanitelného či odčitatelného) a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů pro období, ve kterém je pravděpodobné, že bude odložená daň uplatněna. Pokud tato sazba není dopředu známa, použije se sazba platná pro příští účetní a daňové období.<sup>13</sup>

$$\text{Odložená daň} = \text{Výsledný přechodný rozdíl} \times \text{Sazba daně}$$

Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 59.<sup>14</sup> Výpočet odložené daně závazkovou metodou s rozvahovým přístupem nevyžaduje přepočtení při změně sazby daně.

$$\text{Nový zůstatek odložené daně} = \frac{\text{Původní zůstatek odložené daně}}{\text{Původní sazba daně}} \times \text{nová sazba daně}$$

#### **Novela zákona o dani z příjmů pro rok 2008**

Novela zákona o daních z příjmů od roku 2008 snižuje sazbu daně z příjmů. Pro zdaňovací období započaté v roce 2008 bude platná sazba daně 21%, pro rok 2009 sazba daně 20% a pro rok 2010 sazba daně 19%.

Snižující se sazba má vliv na výpočty odložené daně u právnických osob, které se musí v rámci roční účetní závěrky k 31.12. 2007 přizpůsobit novým, snižujícím se sazbám.

---

<sup>13</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 003

<sup>14</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 003

### Příklad přepočtu odloženého daňového závazku:

Společnost musí přepočítat odložený daňový závazek nebo pohledávka na sazbu daně platnou pro následující účetní období.

Společnost má odložený daňový závazek vypočten sazbou daně 24% a činí 100 000 Kč. Pro následující rok 2008 je platná sazba daně 21%.

$$(100\ 000 / 24\%) \times 21\% = 87\ 500$$

$$100\ 000 - 87\ 500 = 12\ 500$$

Společnost musí zaúčtovat snížení výše závazku ve výši 12 500 Kč z titulu snížení sazby.

## **3.7 ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI**

### **3.7.1 ÚČTOVÁNÍ V PRVNÍM ROCE**

V prvním roce účtování o odložené dani se zúčtují celkové přechodné rozdíly, vzniklé za celou existenci účetní jednotky. Částka vztahující se k předchozím účetním obdobím se zaúčtuje na příslušných účtech účtové skupiny 42 (Rezervní fondy, nedělitelný fond, ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření) a částka vztahující se k běžnému účetnímu období se zaúčtuje výsledkově na účtech účtové skupiny 59 (Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů).<sup>15</sup>

Při výpočtu odložené daně za minulá období účetní jednotka vychází z rozvahového stavu k 31.12. toho roku, který předchází roku, za který se bude odložená daň poprvé zjišťovat. K datu účetní závěrky prvního roku účtování o odložené dani se znovu vypočte odložená daň k 31.12. běžného období. Společnost však neúčtuje o celé vypočtené částce odložené daně, ale pouze o rozdílu mezi počátečním a konečným stavem odložené daně (o změně stavu). Důvodem rozdělení výpočtu odložené daně mezi minulé období a běžné období je zamezení vlivu odložené daně za minulá období na výsledek hospodaření běžného účetního období<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Český účetní standard 003

<sup>16</sup> JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007

Tabulka č. 2: Účtování o odložené dani

Účetní operace	MD	D
Odložený daňový závazek – předchozí období	429	481
Odložená daňová pohledávka – předchozí období	481	428
Odložený daňový závazek – běžné období (změna stavu)	592	481
Odložená daňová pohledávka – běžné období (změna stavu)	481	592

### 3.7.2 ÚČTOVÁNÍ V NÁSLEDUJÍCÍCH LETECH

V následujících letech se na účtu 481 účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů.

V případě změny metody (i změna způsobu počítání odložené daně) se vzniklé rozdíly zaúčtují na příslušných účtech účtové skupiny 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond, ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření.<sup>17</sup>

Tabulka č. 3: Účtování při přepočtu zůstatku odloženého daňového závazku nebo pohledávky při změně metody

Účetní operace	MD	D
Výše snížení odloženého daňového závazku	481	594
Výše zvýšení odloženého daňového závazku	594	481
Výše snížení odložené daňové pohledávky	594	481
Výše zvýšení odložené daňové pohledávky	481	594

<sup>17</sup> JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007

### 3.8 VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ<sup>18</sup>

#### **Rozvaha**

Pro vykázání odložené daně v účetní závěrce je dána výjimka ze zákazu kompenzace dle zákona o účetnictví. Pokud bude mít výsledný přechodný rozdíl charakter zdanitelného rozdílu, bude se v rozvaze vykazovat odložený daňový závazek, při výsledném odčitatelném rozdílu bude v rozvaze vykázána odložená daňová pohledávka. Odložená daň je vykazována v rozvaze v pasivech mezi dlouhodobými závazky a v aktivech mezi dlouhodobými pohledávkami.

#### **Výsledovka**

Odložená daň účtovaná na vrub nebo ve prospěch výsledku hospodaření se rozdělí podle činností na běžnou a mimořádnou dle Českého účetního standardu 003. Každá činnost se vykáže zvlášť ve výkazu zisku a ztráty. Je vykazována jako součást daně z příjmu, která se dělí na daň splatnou a daň odloženou.

#### **Příloha**

V příloze je nutné uvést případnou kompenzaci odloženého daňového závazku a odložené daňové pohledávky. Účtování odložené daně přímo do vlastního kapitálu je obsaženo v oddíle přílohy zabývající se změnami ve vlastním kapitálu.

Dále by měla příloha obsahovat informace o použitých metodách, postupech zjišťování přechodných rozdílů a rozpis jednotlivých titulů přechodných rozdílů, které vedou k odložené dani.

Odložená daň není v rámci české legislativy příliš podrobně řešena. Z velké míry vychází z Mezinárodního účetního standardu IAS 12 – Income Taxes (Daně ze zisku), který se odložené dani věnuje podrobněji.

---

<sup>18</sup> MÜLLEROVÁ, L. IAS 12 – Daně ze zisku. *Auditor*, 2004, č. 9



## **4. ODLOŽENÁ DAŇ DLE MEZINÁRODNÍHO ÚČETNÍHO STANDARDU IAS 12 – DANĚ ZE ZISKU**

Problematika odložené daně je upravena Mezinárodním účetním standardem IAS/IFRS 12 – Daně ze zisku (Income Taxes), který se v účetnictví aplikuje jak pro účtování o odložené dani, tak i pro účtování splatných daňových pohledávek a závazků.

### **4.1 IAS 12 – INCOME TAXES<sup>19</sup>**

První podoba standardu zabývající se touto tematikou spadá do roku 1979, kdy byl přijat standard pod názvem Účtování o daních ze zisku. Za základní přístup byla přijata metoda odložení s alternativním využití závazkové metody s výsledkovým přístupem. Od této doby byl několikrát novelizován. Roku 1996 došlo k nahrazení původního standardu novelizovaným standardem s názvem Daně ze zisku, který musely podniky povinně aplikovat při sestavení účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1998. Nově revidovaný standard zakazuje metodu odložení a vyžaduje používat závazkovou metodu, založenou na rozvahovém přístupu.

V praxi je tedy nezbytné porovnat hodnotu aktiva či závazku v rozvaze, to znamená jeho účetní hodnotu s daňovou základnou. Daňová základna představuje částku přiřaditelnou danému aktivu či závazku při výpočtu daňového základu. Vznikne-li mezi těmito hodnotami nesoulad, pak se při splnění předepsaných podmínek vykáže odložená daňová pohledávka či závazek, a to ve výši odpovídající součinu vzniklého rozdílu a platné či v budoucnu platné daňové sazby. Ve výkazu zisku a ztráty se zúčtuje pouze změna stavu, tedy rozdíl mezi počátečním a konečným stavem odložené daně v rozvaze.

---

<sup>19</sup> JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007

## 4.2 POJMY

**Časové rozdíly** – rozdíly mezi zdanitelným ziskem a účetním ziskem.

**Přechodné rozdíly** - rozdíly mezi daňovou základnou aktiva nebo závazku a jeho účetní hodnotou v rozvaze.

**Daňová základna** – částka aktiva nebo závazku uznatelná pro daňové účely.

**Účetní zisk** – čistý zisk nebo ztráta za období před odečtením daňového nákladu.

## 4.3 KRITÉRIA MEZINÁRODNÍHO STANDARDU

- Analýza jednotlivých položek je vedena z pohledu rozvahy. Vše probíhá tak, jako by se sestavovala vedle účetní rozvahy daňová rozvaha, provádělo se jejich porovnání a zjišťovaly se rozdíly mezi jednotlivými rozvahovými položkami.
- Standard se vztahuje na daně ze zisku počítané z daňového zisku a placené doma i v zahraničí, i na srážkové daně u dividend vyplácených dceřinými společnostmi jejich mateřské společnosti.
- Standard se nezabývá daňovými doplatky nebo úlevami při zdanění zisků dosažených vyplacením dividend mateřskou společností. Dále nepojednává o metodách účtování státních dotací, ale zahrnuje přechodné rozdíly, které z nich mohou vzniknout.

## 4.4 NÁPLŇ PRO ÚČTOVÁNÍ<sup>20</sup>

### Zdanitelné přechodné rozdíly

U zdanitelných přechodných rozdílů dochází ke vzniku odloženého daňového závazku.

#### Odložený daňový závazek nevzniká:

- z goodwillu, jehož odpis není odčitatelný pro daňové účely;
- z výchozího uznání aktiv nebo závazků v transakci, která není podnikovou kombinací nebo v době transakce neovlivní účetní zisk, ani zdanitelný zisk (ztrátu).

Odložený daňový závazek je uznán u všech zdanitelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřinných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání s výjimkou případů, kdy mateřský podnik (investor nebo spoluvlastník) je schopen načasovat zrušení přechodných rozdílů a současně je pravděpodobné, že přechodné rozdíly nebudou zrušeny v dohledné budoucnosti.

### **Zdanitelné přechodné rozdíly, které mají charakter časových rozdílů:**

Úrokový výnos – je zahrnut v účetním zisku časově rozlišený. Daňová základna pohledávek vykázaných v rozvaze s ohledem na tyto výnosy se rovná nule, protože výnosy neovlivňují zdanitelný zisk, dokud nedojde k příjmu peněz.

Odpisy – odpisy používané pro určení zdanitelného zisku se mohou lišit od odpisů ovlivňujících účetní zisk. Přechodný rozdíl je rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a jeho daňovou základnou. Daňová základna je rozdíl mezi náklady na pořízení aktiva sníženého o všechny odpočty povolené příslušnými daňovými předpisy při určování zdanitelného zisku v běžném a předchozím období.

Pokud jsou daňové odpisy zrychlené, vzniká zdanitelný přechodný rozdíl (odložený daňový závazek). Pokud je daňový odpis méně rychlý než účetní, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl a vede k odložené daňové pohledávce.

---

<sup>20</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2003.

Náklady na vývoj – nemohou být aktivovány a odepisovány do účetního zisku v budoucích obdobích, ale odečteny pro určení zdanitelného zisku v období, ve kterém vznikly. Tyto náklady na vývoj mají daňovou základnu nulovou, protože již byly odečteny od zdanitelného zisku. Přechodný rozdíl je rozdíl mezi účetní hodnotou nákladů na vývoj a jejich nulovou daňovou základnou.

### **Zdanitelné přechodné rozdíly, které nemají charakter časových rozdílů:**

Náklad na podnikovou kombinaci, kterou je akvizice, je přiřazen k nabytým identifikovatelným aktivům a závazkům k vyjádření jejich reálné hodnoty (fair value), ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely. Účetní hodnota je zvýšena na reálnou, ale daňová základna zůstává stejná. Vede k odloženému daňovému závazku.

Aktiva jsou přeceněna bez odpovídající úpravy pro daňové účely. V některých legislativách přecenění nebo znovuvykázání v reálné hodnotě způsobuje daňový zisk (ztrátu) za běžné období. Daňová základna je upravena a žádné přechodné rozdíly nevznikají. V jiných legislativách přecenění neovlivní zdanitelný zisk v období přecenění nebo znovuvykázání, a proto daňová základna aktiva není upravena. Budoucí úhrada účetní hodnoty způsobí podniku zdanitelný ekonomický prospěch a částka, která bude odčitatelná pro daňové účely, se bude lišit od částky tohoto ekonomického prospěchu. Vzniká přechodný rozdíl a vede k odložené dani.

Goodwill (záporný goodwill) – standard nepřipouští uznání odloženého daňového závazku, protože goodwill je reziduální a uznání odloženého daňového závazku by zvyšovalo účetní hodnotu goodwillu.

Daňová základna aktiva nebo závazku – při výchozím uznání se liší od výchozí účetní hodnoty, např. když má podnik prospěch z nedaňových vládních dotací vztahujících se k aktivům.

Účetní hodnota investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků nebo podílů ve společném podnikání - liší se od daňové základny investice nebo podílu.

## **Odčitatelné přechodné rozdíly**

Odložená daňová pohledávka se uznává u všech odčitatelných přechodných rozdílů v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se bude moci využít odčitatelný přechodný rozdíl, bude dosažen, pokud odložená daňová pohledávka nevzniká ze:

- záporného goodwillu, s nímž se zachází stejně jako s odloženým výnosem podle IAS 22 – Podnikové kombinace;
- při výchozím uznání aktiva nebo závazku v transakci, která není podnikovou kombinací nebo v době transakce neovlivňuje ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

Při procesu uznávání závazků bude účetní hodnota uhrazena v budoucích obdobích prostřednictvím odlivu podnikových zdrojů, které jsou odčitatelné pro daňové účely.

Příklady odčitatelných přechodných rozdílů, jejichž důsledkem je odložená daňová pohledávka:

Náklady penzijních požitků – při určování zisku mohou být odečteny jako služba zaměstnancům. Při určování zdanitelného zisku mohou být odečteny v případě, že je příspěvek placen do fondu podniku nebo když jsou penzijní požitky placeny podnikem. Přechodné rozdíly vznikají mezi účetní hodnotou závazku a jeho daňovou základnou (daňová základna závazku je obvykle nula).

Náklady na výzkum – jsou uznány jako náklady při určování účetního zisku v období, ve kterém vznikly, ale není dovoleno je použít jako odpočet při určování zdanitelného zisku (ztráty) dříve, než v následujícím období. Účetní hodnota je nulová.

Určitá aktiva mohou být vykázána v reálné hodnotě, nebo mohou být přeceněna bez odpovídající úpravy pro daňové účely. Odčitatelný přechodný rozdíl vzniká, jestliže daňová základna aktiva převyšuje jeho účetní hodnotu.

## 4.5 ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI

Odložená daň se účtuje výsledkově a zahrnuje se do čistého zisku nebo ztráty za sledované účetní období.

Tabulka č. 4: Účtování o odložené dani dle Mezinárodního účetního standardu IAS 12

Účetní operace	MD	D
Odložený daňový závazek	Náklad	Odložený daňový závazek
Odložená daňová pohledávka	Odložená daňová pohledávka	Náklad

Mezinárodní účetní standard připouští, aby se určité položky zaúčtovaly přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu.

Například: změna účetní hodnoty vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení; úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku v zahajovací rozvaze; kursové rozdíly vznikající v účetních výkazech z přepočtu zahraničních měn.

## 4.6 VYKAZOVÁNÍ<sup>21</sup>

Na vykazování odložené daně ve výkazech účetní závěrky se dle Mezinárodního účetního standardu IAS 12 klade mnohem větší důraz než v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 003. V mezinárodním výkaznictví se klade velký důraz na podrobný komentář v příloze účetní závěrky.

### Rozvaha

Odložené daňové pohledávky a závazky se v rozvaze vykazují v pasivech mezi dlouhodobými závazky a v aktivech mezi dlouhodobými pohledávkami.

---

<sup>21</sup> KRÁL, B.; MÜLLEROVÁ, L. a kol. *Účetnictví II*. 2004

## Kompensace

Podnik by měl kompenzovat odložené daňové pohledávky a daňové závazky pouze tehdy, zda:

- má ze zákona právo kompenzace splatných daňových pohledávek proti splatným daňovým závazkům,
- odložené daňové pohledávky a závazky se vztahují k daním ze zisku, které jsou vybírané stejným daňovým úřadem buď za stejnou zdaňovanou činnost, nebo za odlišné zdaňované činnosti, které má podnik v úmyslu buď zaplatit jako výslednou čistou částku, nebo realizovat pohledávku a zaplatit závazek současně v každém budoucím období, ve kterém se očekává, že dojde k úhradě významných částek odložených závazků nebo vyrovnání pohledávek.<sup>22</sup>

## **Výsledovka**

Odložená daň se vykazuje jako výnos nebo náklad a zahrnuje se do čistého zisku nebo ztráty za období. Výsledná odložená daň je vykazována ve výsledovce s výjimkou případů, kdy se vztahuje k položkám zahrnutým přímo do vlastního kapitálu.

## **Příloha**

Příloha by měla zahrnovat:

- výši odčitatelných přechodných rozdílů, ze kterých nebyla vykázána odložená daňová pohledávka;
- úhrnná část přechodných rozdílů vztahujících se k investicím do dceřinných a přidružených podniků, za které nebyl vykázán odložený daňový závazek (je pravděpodobné, že přechodné rozdíly nebudou v dohledné době zrušeny);
- částka odložené daňové pohledávky a závazku v případě, že došlo k jejich kompenzaci;
- členění odložené daně podle jednotlivých přechodných rozdílů;
- odložený daňový náklad nebo výnos způsobený změnou daňové sazby;
- odložená daň účtovaná do vlastního kapitálu.

---

<sup>22</sup> MÜLLEROVÁ, L. IAS 12 – Daně ze zisku. *Auditor*, 2004, č. 9

Odložená daň je důsledkem přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými pravidly. Jsou-li přechodné rozdíly připočitatelné vzniká odložený daňový závazek, jsou-li odčitatelné, vzniká odložená daňová pohledávka. V následující kapitole jsou uvedeny nejčastější příklady situací, kdy dochází ke vzniku odloženého daňového závazku či odložené daňové pohledávky.

## **SROVNÁNÍ ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH NOREM**

Český účetní standard 003 z velké míry vychází z Mezinárodního účetního standardu IAS 12, který je řešen mnohem podrobněji než ČÚS.

Proto v rámci české legislativy existuje řada oblastí odložené daně, která není příliš podrobně řešena. Vyskytují se tak sporné a problematické oblasti, ke kterým mohou být rozdílné přístupy. Jde především o případy související s konsolidací, přeceňováním, přeměňováním společnosti, investičními pobídkami, atd.

Mezinárodní účetní standard IAS 12 přesně vymezuje přechodné rozdíly, ze kterých se odložená daň nevykazuje. Toto téma v ČÚS č. 003 není upraveno. ČÚS dále nepojednává o nerealizované odložené daňové pohledávce. Dle IAS 12 se nevykazuje, případně se sníží již vykázaná odložená daňová pohledávka. Mezinárodní účetní standard klade větší důraz na komentář v příloze účetní závěrky.



## **5. TITULY, KTERÉ VEDOU KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ<sup>23</sup>**

- odložená daň z titulu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku,
- odložená daň z titulu výnosů ze smluvních pokut a úroků z prodlení,
- odložená daň z titulu opravné položky,
- odložená daň z titulu účetní rezervy,
- odložená daň z titulu nezaplaceného pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- odložená daň z titulu přecenění aktiv k rozvahovému dni reálnou hodnotou,
- odložená daň z titulu přeměn společnosti a vkladů,
- odložená daň z titulu finančního leasingu,
- odložená daň z titulu navýšení zdanitelného zisku o částku neuhrazeného závazku,
- odložená daň z titulu odčitatelných položek od základu daně,
- odložená daň z titulu investiční pobídky.

### **5.1 ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU ROZDÍLU MEZI DAŇOVOU A ÚČETNÍ HODNOTOU DLOUHODOBÉHO MAJETKU**

Jedná se o nejznámější titul vzniku odložené daně v českých poměrech. Vzniká v důsledku rozdílného způsobu a rozdílné rychlosti odpisování tohoto majetku z hlediska požadavků účetních předpisů a požadavků zákona o daních z příjmů. Účetní legislativa stanovuje sazby odpisů ve vztahu k době použitelnosti nebo výkonům. Naproti tomu zákon o daních z příjmů předepisuje výši odpisů, které lze uplatnit jako daňový náklad.

---

<sup>23</sup> JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 2007

### Účetní zůstatková cena > daňová zůstatková cena

- vzniká zdanitelný přechodný rozdíl, který vede k odloženému daňovému závazku,
- dochází ke zvýšení nákladů na daň z příjmů,
- odložená daň sníží výsledek hospodaření běžného účetního období – je zadržena část zisku.

### Účetní zůstatková cena < daňová zůstatková cena

- vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vede k odložené daňové pohledávce,
- dochází ke snížení nákladů na daň z příjmů,
- dochází ke zvýšení aktuálního výsledku hospodaření,
- účtovat lze jen tehdy, předpokládáme-li v dalších letech výsledek hospodaření– zisk.

### **Příklad:**

Společnost vlastní dlouhodobý majetek v hodnotě 180 000 Kč. Majetek byl zařazen do používání v roce pořízení (únor - 2000).

Účetní odpisy: rovnoměrné po dobu 5 let.

Daňové odpisy: majetek je zařazen do 1. odpisové skupiny a jsou uplatňovány rovnoměrné odpisy. Sazba daně je 24%. (+ zvýšení nákladů, - snížení nákladů).

Tabulka č. 5: Schématické znázornění účtování odložené daně z titulu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou DM při neměnné daňové sazbě I.

Rok	Účetní odpis	Výpočet	ZC	Daňový odpis	Výpočet	ZC
2006	30 000	180 000/ 5= 36 000 36 000/ 12 = 3 000 3000 x 10 = 30 000	150 000	54 000	180 000 x 0,30	126 000
2007	36 000	180 000/5	114 000	63 000	180 000 x 0,35	63 000
2008	36 000	180 000/5	78 000	63 000	180 000 x 0,35	0
2009	36 000	180 000/5	42 000			
2010	36 000	180 000/5	6 000			
2011	6 000	3 000 x 2	0			

Tabulka č. 6: Schématické znázornění účtování odložené daně z titulu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou DM při neměnné daňové sazbě II.

Rok	Rozdíl	Odložený daňový náklad - 592	Výpočet	Zůstatek na účtu 481	Výpočet	
2006	24 000	5 760	$24\,000 \times 0,24$	5 760		ODZ
2007	51 000	6 480	$(51\,000 - 24\,000) \times 0,24$	12 240	$5\,760 + 6\,480$	ODZ
2008	78 000	6 480	$(78\,000 - 51\,000) \times 0,24$	18 720	$12\,240 + 6\,480$	ODZ
2009	42 000	- 8 640	$(42\,000 - 78\,000) \times 0,24$	10 080	$18\,720 - 8\,640$	ODP
2010	6 000	- 8 640	$(6\,000 - 42\,000) \times 0,24$	1 440	$10\,080 - 8\,640$	ODP
2011	0	- 1 440	$(0 - 6\,000) \times 0,24$	0	$1\,440 - 1\,440$	ODP

## 5.2 VÝNOSY ZE SMLUVNÍCH POKUT A ÚROKŮ Z PRODLENÍ

V souladu s účetními předpisy se o smluvních pokutách a úrocích z prodlení ze závazkových vztahů účtuje ve věcné a časové souvislosti. Zákon o daních z příjmů však váže daňovou relevantnost až na okamžik úhrady ze strany dlužníka. Toto platí i pro úroky z půjček a úroky z úvěrů, kdy je věřitelem fyzická osoba, která nevede účetnictví. Účetní výsledek hospodaření se podle zákona o daních z příjmů pro účely úpravy na základ daně z příjmů upraví o neuhrazené smluvní pokuty a úroky z prodlení ze závazkových vztahů. Do základu daně vstoupí až ve zdaňovacím období, kdy dojde k jejich zaplacení. Do doby jejich úhrady vzniká odložený daňový závazek.<sup>24</sup>

Tabulka č. 7: Výnosy ze smluvních pokut – odložená daňová pohledávka

Účetní operace	Částka	MD	D
<b>Běžné účetní období</b>			
Přijatá faktura za dlouhodobý hmotný majetek	100 000	042	321
Přijatá faktura za smluvní úroky z prodlení	10 000	544	321
Odložená daňová pohledávka ( $10\,000 \times 0,24 = 2400$ )	2 400	481	592

<sup>24</sup> Zákon o dani z příjmů, § 23, odst. 3, písm. b), bod 1

Úhrada faktury za dlouhodobý hmotný majetek	100 000	321	221
<b>Následující účetní období</b>			
Úhrada faktury za smluvní úroky z prodlení	8 000	321	221
Odložená daňová pohledávka (8 000 x 0,24) = 1 920 Pokles odl. daňové pohledávky o 1 920 Kč	1 920	592	481

Tabulka č. 8: Výnosy ze smluvních pokut – odložený daňový závazek

Účetní operace	Částka	MD	D
<b>Běžné účetní období</b>			
Vydaná faktura za dlouhodobý hmotný majetek	100 000	311	641
Vydaná faktura za smluvní úroky z prodlení	10 000	311	641
Odložený daňový závazek (10 000 x 0,24) = 2 400	2 400	592	481
Úhrada faktury	100 000	221	311
<b>Následující účetní období</b>			
Úhrada faktury za smluvní úroky z prodlení	8 000	221	311
Odložený daňový závazek (8 000 x 0,24) = 1 920 Snížení odloženého daň. závazku o 1920 Kč	1 920	481	592

Když má subjekt, který má problém s úhradou původního závazku, lze očekávat, že úhrada sankčních pohledávek bude značně nejistá. Pokud nedojde k úhradě závazku, společnost vytvoří v souvislosti se zásadou opatrnosti nedaňovou opravnou položku. Z toho plyne, že dopad na výsledek hospodaření i na základ daně z příjmů je nulový, přechodný rozdíl nevzniká a není důvod účtovat o odložené dani. Výnosy neovlivňují daňový základ, dokud nedojde k příjmu peněz.

## 5.3 OPRAVNÉ POLOŽKY

### 5.3.1 OPRAVNÉ POLOŽKY K ZÁSOBÁM

Opravné položky k zásobám vyjadřují dočasné snížení hodnoty majetku. Při inventarizaci účetní jednotka zjišťuje, zda ocenění uvedené v účetnictví souhlasí s tržním oceněním. Pokud je zjištěno, že účetní hodnota zásob je vyšší než tržní hodnota, dochází k tvorbě opravné položky. Rozdílem mezi daňovou základnou a účetní hodnotou aktiv v rozvaze vzniká přechodný rozdíl a je vhodné zaúčtovat odloženou daňovou pohledávku.

Opravné položky k zásobám jsou daňově neúčinné.

#### Příklad:

Účetní výsledek hospodaření společnosti činí 12 000 000 Kč. Zásoby v pořizovací ceně činí 1 200 000 Kč, jejich reálná hodnota činí 1 000 000 Kč. Sazba daně z příjmů v roce 2007 je 24%, v roce 2008 je 21%. Zásoby byly v následujícím roce prodány za 1 000 000 Kč.

Tabulka č. 9: Účtování odložené daně z titulu opravné položky k zásobám

Účetní operace	Částka	MD	D
<b>Běžné účetní období (2007)</b>			
Účetní výsledek hospodaření před zdaněním (bez opravné položky)	12 000 000	---	---
Tvorba opravné položky k zásobám	200 000	559	196
Odložená daňová pohledávka (200 000 x 0,21) = 42 000	42 000	481	592
Základ daně	12 000 000	---	---
Daň ze zisku 24 % (12 000 000 x 0,24) = 2 880 000	2 880 000	---	---
Disponibilní zisk 12 000 000 – 200 000 – 2 880 000 + 42 000	8 962 000	---	---

<b>Následující účetní období (2008)</b>			
Účetní výsledek hospodaření (před prodejem)	12 000 000	---	---
Tržba z prodeje zásob	1 000 000	311	604
Úbytek prodaného zboží	1 200 000	504	132
Rozpuštění opravné položky k zásobám	200 000	196	559
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	42 000	592	481
Základ daně $12\,000\,000 + 1\,000\,000 - 1\,200\,000 = 11\,800\,000$	11 800 000	---	---
Daň ze zisku 21 % $(11\,800\,000 \times 0,21) = 2\,478\,000$	2 478 000	---	---
Disponibilní zisk $12\,000\,000 + 1\,000\,000 + 200\,000 - 1\,200\,000 - 2\,478\,000 - 4\,200 = 9\,480\,000$	9 480 000	---	---

Odložená daňová pohledávka v běžném období (2007) zvyšuje disponibilní zisk. V následujícím období (2008), kdy došlo k prodeji zásob je odložená daňová pohledávka uhrazena z úspory splatné daně ze zisku.

Tvorba odložené daňové pohledávky v případě, kdy jsou k zásobám vytvářeny opravné položky jako daňově neuznaný náklad je vhodná pouze v případě, když je pravděpodobné, že tyto zásoby budou v příštích obdobích spotřebovány nebo prodány. Pouze v tomto případě se v okamžiku spotřeby nebo prodeje zásob stane tato položka daňově účinná a půjde tedy o přechodný rozdíl.

### **5.3.2 OPRAVNÉ POLOŽKY K DLOUHODOBÉMU MAJETKU**

V případě tvorby opravných položek k odepisovanému dlouhodobému majetku dochází ke vzniku odložené daňové pohledávky. Dočasné snížení hodnoty dlouhodobého majetku, které je důvodem účtování opravné položky se do daňového základu promítne buď formou odpisů nebo jako ztráta z prodeje tohoto majetku. Jedná se o přechodný rozdíl odčitatelný.

V případě neodpisovaného majetku (pozemků), u nichž ztráta z prodeje není podle zákona o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. t) daňově uznatelná se jedná o trvalý rozdíl.

### **5.3.3 OPRAVNÉ POLOŽKY K POHLEDÁVKÁM**

Při účtování odložené daně v případě, kdy je tvořena opravná položka k pohledávkám, je třeba předvídat, zda bude budoucí tvorba opravné položky daňově účinná nebo daňově neúčinná.

#### **Daňově účinné opravné položky**

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám po 31. 12. 1994 a opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení.

Výše opravné položky, tvořené dle zákona o rezervách nebo nad jeho rámec, nesmí přesáhnout 100 % hodnoty pohledávky.<sup>25</sup>

Od 1.1. 2008 dochází ke změně § 8a zákona o rezervách. Dle § 8a je možné tvořit opravnou položku až do výše 20% k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12. 1994, jejichž rozvahová hodnota nepřesáhne 200 000 Kč a od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo více než 6 měsíců.

Vyšší opravné položky umožňuje tvořit zákon o rezervách v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení nebo soudní řízení a nebo správní řízení, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva, a od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:<sup>26</sup>

- 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

---

<sup>25</sup> Český účetní standard 005 – Opravné položky

<sup>26</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách, §8a odst.3

K nepromlčeným pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku je vyšší než 200 000 Kč, je možné tvořit opravnou položku jen v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení.

Daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám nelze tvořit na pohledávky již odepsané na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami a na pohledávky z titulu úvěrů a půjček. V takovém případě tvorba účetní opravné položky není dočasným rozdílem a počítat odloženou daň nelze.

Ztráta z prodeje při prodeji pohledávky je daňově neuznatelná, proto se odložená daň nepočítá.<sup>27</sup>

Firma musí zvážit individuálně jednotlivé pohledávky nebo skupiny pohledávek. V případě, kdy je pravděpodobné, že firma bude moci k pohledávce v dalších letech vytvořit zákonnou opravnou položku, je vhodné počítat odloženou daň, která se vztahuje k tvorbě účetní opravné položky. V případech, kdy nepředpokládáme budoucí daňovou uznatelnost pohledávky, není možné počítat odloženou daň.

#### **Příklad:**

Společnost má pohledávku z obchodního styku 1 000 000 Kč po splatnosti 13 měsíců. Podle vnitřní směrnice tvoří na pohledávky po lhůtě splatnosti více než 12 měsíců 100% opravnou položku. V souladu se zákonem o rezervách vytvořila společnost daňově účinnou opravnou položku ve výši 20% z hodnoty pohledávky. V souladu s vnitřní směrnicí pak vytvořila daňově neúčinnou opravnou položku ve výši 80% (pohledávka není soudně vymáhána). Je pravděpodobné, že na firmu X bude vyhlášen konkurz. Společnost počítá s přihlášením pohledávky, jakmile bude konkurz prohlášen. Proto účtuje o odložené daňové pohledávce z účetní opravné položky. Sazba daně pro příští období je 24%.

---

<sup>27</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24 odst. 2 písm.c



V následujícím období byl prohlášen konkurz na firmu X a společnost přihlásila pohledávku u správce konkursní podstaty ve lhůtě, rozpustila daňově neúčinnou opravnou položku a vytvořila daňově účinnou do 100% hodnoty pohledávky.

Tabulka č. 10: Účtování odložené daně z titulu opravné položky k pohledávkám

Účetní operace	Částka	MD	D
<b>Běžné účetní období</b>			
Pohledávka z obchodního styku	1 000 000	311	
Tvorba daňově účinné opravné položky	200 000	558	391
Tvorba daňově neúčinné opravné položky	800 000	559	391
Tvorba odložené daně (800 000 x 0,24)	192 000	481	592
<b>Následující účetní období</b>			
Rozpuštění daňově neúčinné opravné položky	800 000	391	559
Tvorba daňově účinné opravné položky	800 000	558	391
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	192 000	592	481

## 5.4 ÚČETNÍ REZERVY

Účetní rezervy nejsou tvořeny podle zákona o rezervách. Odložená daňová pohledávka vzniká v případech, kdy je účetní rezerva tvořena na budoucí daňově uznatelné náklady. Jedná se například o: rezervy na záruční opravy, rezervy na úroky z prodlení, rezervy na odměny pracovníků, atd.

Odložená daň nevzniká v případě, že je rezerva tvořena na daňově neuznatelný náklad. V takovém případě se nejedná o dočasný rozdíl mezi účetními a daňovými náklady, ale o rozdíl trvalý.

### Příklad:

Společnost prodává své výrobky s roční záruční lhůtou. Výše rezervy byla stanovena na základě propočtu prodejů a uskutečněných reklamací za minulé období. Výše rezervy činí 500 000 Kč, obrat činí 10 000 000. Sazba daně je v roce 2007 24% a v roce 2008 21%.

Tabulka č. 11: Účtování odložené daně z titulu účetní rezervy

	Účetní hodnota k 31.12.	Daňová hodnota k 31.12.
Rezerva na záruční opravy	500 000	0
Přechodný rozdíl	500 000	

Účetní období	Částka	MD	D
<b>Běžné účetní období</b>			
Výsledek hospodaření před tvorbou rezervy	10 000 000	---	---
Tvorba účetní rezervy (daňově neuznatelné)	500 000	554	459
Tvorba odložené daňové pohledávky (500 000 x 0,21) = 105 000	105 000	481	592
Základ daně	10 000 000	---	---
Daň ze zisku (10 000 000 x 0,24) = 2 400 000	2 400 000	---	---

V následujícím účetním období (2008) přišla faktura za provedené záruční opravy v hodnotě 500 000 Kč.

Účetní operace	Částka	MD	D
Faktura za záruční opravy (daňově uznatelné)	500 000	518	321
Rozpuštění rezervy	500 000	459	554
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	105 000	592	481
Základ daně (10 000 000 – 500 000) = 9 500 000	9 500 000	---	---
Daň ze zisku (9 500 000 x 0,21) = 1 995 000	1 995 000	---	---

## 5.5 NEZAPLACENÉ POJISTNÉ NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ

Jedná se o případy, kdy zaměstnavatel částku zaměstnanci srazí ze mzdy, ale neodvede ji do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období.<sup>28</sup>

Tyto položky se stávají přechodnými rozdíly a způsobují tak vznik odložené daňové pohledávky. Účetní náklad, který vzniká je vázán na úhradu a stává se daňově uznatelným až při zaplacení. V účetním období, kdy k úhradě nedojde, vzniká přechodný rozdíl a vzniká odložená daňová pohledávka, která bude následně uhrazena z úspory na splatné dani v období, kdy bude pojištění zaplaceno.

### Příklad:

Společnost se dostala do dočasné platební neschopnosti a odvedla pouze část zdravotního a sociálního pojištění, které srazila svým zaměstnancům z jejich mzdy. Do konce ledna následujícího účetního období neodvedla pojištění hrazené zaměstnavatelem.

<sup>28</sup> Zákon o daních z příjmů, § 23, odst. 3

Tabulka č. 12: Účtování odložené daně z titulu nezaplaceného pojistného

Účetní operace	Částka	MD	D
<b>Běžné účetní období</b>			
Mzdy zaměstnanců	1 000 000	521	331
Vyúčtování srážky z příjmu zaměstnanců ze závislé činnosti na úhradu sociálního a zdravotního pojištění (12,5%)	125 000	331	336
Závazek zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance (35%)	350 000	524	336
Úhrada pojistného	125 000	336	221
Odložená daňová pohledávka (350 000 x 0,21) = 73 500	73 500	481	592
<b>Následující účetní období</b>			
Úhrada zdravotního a sociálního pojištění minulého období	350 000	336	221
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	73 500	592	481

## 5.6 PŘECENĚNÍ AKTIV K ROZVAHOVÉMU DNI REÁLNOU HODNOTOU

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

### Reálná hodnota

Pojem reálná hodnota je definován jako tržní hodnota – hodnota, která je vyhlášena na tuzemské nebo zahraniční burze nebo na jiném regulovaném trhu. Není-li tržní hodnota k dispozici, lze použít pro vyjádření reálné hodnoty ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Nelze-li stanovit ani takto, využije se zákona o oceňování.

Kurzové rozdíly cenných papírů a podílů se při ocenění ke konci rozvahového dne považují za součást ocenění reálnou hodnotou.

Na rozdíl od minulých let mohou účetní jednotky ocenění reálnou hodnotou provádět častěji než jen k rozvahovému dni. Záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Způsob a četnost reálného ocenění musí být uvedeno ve vnitropodnikové směrnici společnosti.

Při přecenění na reálnou hodnotu k okamžiku sestavení účetní závěrky vzniká oceňovací rozdíl mezi původním oceněním a reálnou hodnotou. Tento rozdíl je v českém účetnictví vykázán:

- výsledkově jako finanční náklad nebo výnos (určeno k obchodování s cílem dosažení zisku);
- rozvahově prostřednictvím účtů v účtové skupině 41.

Pokud je rozdíl z přecenění účtován do vlastního kapitálu, jedná se o zdanitelný nebo odčitatelný rozdíl - odložený daňový závazek nebo pohledávku, která bude stejně jako rozdíl z přecenění účtována do vlastního kapitálu.

Pokud se jedná o účtování rozdílů z přecenění do výsledku hospodaření, které daňové předpisy uznávají, nevzniká rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou aktiva nebo závazku a proto nevzniká ani přechodný rozdíl.

#### Daňově účinné oceňovací rozdíly:

U poplatníků, kteří vedou účetnictví se základ daně neupravuje o oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.<sup>29</sup>

- cenné papíry s výjimkou směnek,
- deriváty a část majetku a závazků zajištěného derivátem,
- závazek vrátit cenný papír, který poplatník zcizil a do okamžiku ocenění nezískal zpět,
- finanční umístění a technické rezervy u pojišťoven a zajišťoven.

---

<sup>29</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 23, odst. 17

## **Přecenění majetkových účastí ekvivalencí**

Přecenění majetkových účastí k datu účetní závěrky ekvivalencí neboli protihodnotou je dobrovolnou záležitostí, která plně závisí na zvážení každé účetní jednotky.

Přecenění se týká majetkové účasti, která se k rozvahovému dni upraví na hodnotu, jež odpovídá míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu ve společnosti, v níž má tato účetní jednotka podíl.

Přírůstky v ocenění jsou tedy zejména zdrojem pro výplatu dividend či podílů na zisku od dceřinných či přidružených podniků.

Odložená daň se vztahuje na daň z příjmů z dividend či podílů na zisku vybíranou srážkou. Dle současného zákona o daních z příjmů podléhá tato daň osvobození v případě dceřinných společností definovaných tímto zákonem. Pokud tedy bude oceňována ekvivalencí účast v takové, z hlediska daně z příjmů dceřinné společnosti, nebude odložená daň vykazována. To platí pro konsolidovanou i nekonsolidovanou účetní závěrku.<sup>30</sup> Výpočet odložené daně přichází v úvahu pouze tehdy, kdy je uplatňován rozhodující nebo podstatný vliv v účetní jednotce, která není dceřinou společností dle zákona o daních z příjmů.

Pokud je o odložené dani účtováno, měla by být v budoucnu zpětně odúčtována v návaznosti na výplatu dividend či podílů na zisku nebo v tom období, ve kterém příslušná společnost splní kriteria definice dceřinné společnosti.

### Dceřiná společnost dle zákona o dani z příjmů:<sup>31</sup>

- má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva nebo je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie,
- mateřská společnost má po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 15% podíl na jejím základním kapitálu.

---

<sup>30</sup> HARNA, L.; ŠEVCOVICOVÁ, E. Národní účetní rada. *Interpretace I-4: Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence*. 2006

<sup>31</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 19, odst. 3, písm. c)

Český účetní standard 003 konkrétně neřeší postup účtování odložené daně z titulu přecenění finančního majetku ekvivalencí, ale vyplývá z něj, že by účetní jednotka měla o odložené dani účtovat výsledkově. To platí i pro účetní jednotky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku. Naopak v případě nekonsolidované účetní závěrky je to v rozporu s účetními zásadami stanovenými v zákoně o účetnictví. Odložená daň by v takovém případě měla být účtována rozvahově.

Tabulka č. 13: Přecenění a účtování jednotlivých druhů cenných papírů

<b>Druh</b>	<b>Přecenění</b>	<b>Účtování</b>	<b>Účtová skupina</b>
Cenné papíry určené k obchodování	Reálná hodnota	Výsledkově	56.,66.
Deriváty k obchodování	Reálná hodnota	Výsledkově	56.,66.
Pohledávky určené k obchodování	Reálná hodnota	Výsledkově	56.,66.
Realizovatelné (ostatní) cenné papíry	Reálná hodnota	Rozvahově	41.
Cenné papíry s podstatným nebo rozhodujícím vlivem	Ekvivalence	Rozvahově	41.
Cenné papíry držené do splatnosti	Nepřeceňují se	---	---

## 5.7 ODLOŽENÁ DAŇ PŘI PŘEMĚNÁCH SPOLEČNOSTÍ A PŘI VKLADECH

Přeceněním aktiv při přeměnách společností (změna právní formy, fúze, rozdělení) a při vkladech majetku vznikají rozdíly, které vyústí v odloženou daň. Účetní hodnota majetku je většinou zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně.

### Přechodný rozdíl při přeměnách společností

#### Zanikající společnost

Rozdíly, které vznikají z přeceňovaných aktiv jsou zaúčtovány proti vlastnímu kapitálu. Odložená daň, která se vypočítá z těchto rozdílů se zaúčtuje stejným způsobem proti vlastnímu kapitálu ještě v konečné rozvaze zanikající společnosti.

#### Nástupnická společnost

V rámci sestavení zahajovací rozvahy převezme aktivní a pasivní rozvahové položky, včetně odložených daňových závazků a pohledávek.

### Přechodný rozdíl v případě vkladů do obchodních společností

Dochází k přecenění vkládaného majetku na reálnou hodnotu. V případě vkladu účtuje nabývající účetní jednotka odložený daňový závazek (odloženou daňovou pohledávku) proti neuhrazené ztrátě minulých let (nerozdělenému zisku minulých let).

Reálná hodnota přeceňovaného majetku je > než účetní hodnota majetku u vkládající společnosti.<sup>32</sup>

- odložená daňový závazek je zaúčtován proti neuhrazené ztrátě minulých let;
- dochází k ovlivnění vlastních a cizích zdrojů společnosti, do které byl majetek vložen;
- důsledkem může být záporný vlastní kapitál;

---

<sup>32</sup>MÜLLEROVÁ, L. Národní účetní rada. *Interpretace I-2: Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech*. 2005



- účetní jednotky se v takových případech brání vykazovat odloženou daň s odůvodněním, že se nejedná o přechodný rozdíl, ale o rozdíl trvalý.

Reálná hodnota přeceňovaného majetku je < než účetní hodnota majetku u vkládající společnosti:

- odložená daňová pohledávka je zúčtována proti nerozdělenému zisku minulých let;
- dochází ke zlepšení vykazované finanční pozice společnosti, do které byl majetek vložen;
- důsledkem může být porušení konceptu zachování majetkové podstaty a ohrožení předpokladu trvání účetní jednotky;
- zvýšení vlastního kapitálu vykazáním odložené daňové pohledávky s sebou nese povinnost provést test na uplatnitelnost odložené daňové pohledávky.

### **Rozdíl mezi Českým účetním standardem 003 a IAS 12**

Přecenění majetku při přeměnách a vkladech vede ke vzniku přechodných rozdílů. Takové přechodné rozdíly však nejsou časovými rozdíly a jejich dopady nesmí ovlivnit hospodářský výsledek za období. Rozdíl mezi ČÚS 003 a IAS 12 vzniká z odlišného způsobu zachycení goodwillu.

### **IAS 12<sup>33</sup>**

Odložené daňové závazky nebo pohledávky vzniklé z rozdílu mezi účetní hodnotou aktiva zvýšenou na fair value a daňovou základnou aktiva jsou zúčtovány proti goodwillu (zápornému goodwillu). Toto vychází ze zásady, že odložená daň má být zachycena stejným způsobem jako transakce, na základě které vznikla. U goodwillu může také vzniknout přechodný rozdíl mezi účetním oceněním a daňovou základnou. Standard však nepřipouští uznání vzniklé odložené daně, protože goodwill se oceňuje reziduálně a uznání odloženého daňového závazku by zvyšovalo účetní hodnotu goodwillu. Pokud v následujících účetních obdobích dojde ke snížení hodnoty goodwillu, není o změně odloženého daňového závazku účtováno, jako nebylo účtováno ani o původně vzniklém odloženém daňovém závazku.

---

<sup>33</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 2006

## ČÚS 003

Dopad odložené daně z titulu přechodných rozdílů při přeměnách a vkladech se musí vykázat proti vlastnímu kapitálu ještě v konečné rozvaze zanikající společnosti.

Vzniklý goodwill se dle české legislativy odepisuje rovnoměrně šedesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části. Daňově lze uplatnit odpočet adekvátní částky, ale účetní hodnota se nesnižuje. V rozsahu uplatněné částky je zaúčtován odložený daňový závazek.

## 5.8 ODLOŽENÁ DAŇ U FINANČNÍHO LEASINGU<sup>34</sup>

Finanční leasing a jeho vykázání je jednou z oblastí, kde existují zásadní rozdíly mezi českými účetními předpisy a IFRS pravidly. Je třeba si uvědomit, že z těchto rozdílů vychází i vliv na vykázání odložené daně.

Mezi leasingem účtovaným podle české úpravy účetnictví a mezinárodními standardy spatřujeme značné rozdíly ve způsob účtování, kde se rozcházejí především v zařazení leasovaného předmětu do obchodního majetku. Při leasingu dle českého účetnictví má předmět pronájmu zařazen v obchodním majetku pronajímatel a ten ho také odepisuje. Nájemce vede tento majetek v podrozvahové evidenci. Po skončení pronájmu přechází předmět pronájmu do obchodního majetku nájemce v případě jeho odkoupení. Oproti tomu účtování dle mezinárodních účetních standardů zařazuje pronajímaný předmět do obchodního majetku nájemce již při zahájení leasingu.

### **Kalkulace odložené daně z finančního leasingu dle IAS 12**

Finanční leasing dle IFRS ovlivňuje výpočet a zachycení odložené daně. Je třeba si uvědomit celkový daňový dopad leasingové smlouvy. Účetní zachycení odpisů a úroků se liší od daňového zachycení leasingových plateb. Z tohoto titulu vzniká odložená daň. Při výpočtu odložené daně vycházíme z účetních a daňových aktiv a závazků, nikoli z účetních a daňových nákladů.

---

<sup>34</sup> VAŠEK, L. Kalkulace odložené daně u finančního leasingu pro účely IFRS výkaznictví. *Účetnictví*, 2007, č. 4

**Příklad:**

Leasingová smlouva na 3 roky, leasingová splátka činí 32 000 Kč, první platba navýšena o akontaci 12 000 Kč, současná hodnota leasingových plateb činí 98 240 Kč, úroková míra 9% p. a.. Daňová sazba budoucího období 24 %.

Tabulka č. 14: Účtování odložené daně z titulu finančního leasingu I.

Období	Požizovací cena	Odpis	Zůstatková cena	Peněžní tok	Daňově uznatelný výdaj
0	98 240		98 240	12 000	
1	98 240	19 648	78 592	32 000	36 000
2	98 240	19 648	58 944	32 000	36 000
3	98 240	19 648	39 296	32 000	36 000
4	98 240	19 648	19 648	0	0
5	98 240	19 648	0	0	0
<b>Suma</b>	---	---	---	<b>108 000</b>	<b>108 000</b>

Daňově uznatelný výdaj

Příklad uvažuje s leasingovými splátkami 32 000 Kč a počáteční akontací 12 000 Kč. Z daňového pohledu je první leasingová splátka rovnoměrně rozložena na dobu trvání leasingu, tj.  $12\,000 / 3 \text{ roky} = 4\,000 \text{ Kč}$ . Daňově uznatelný výdaj = 32 000 + 4 000

Tabulka č. 15: Účtování odložené daně z titulu finančního leasingu II.

Období	Daňová hodnota leasingu	Daňová hodnota úroků	Daňová hodnota aktiva
0	108 000	9 760	98 240
1	72 000	6 600	65 400
2	36 000	2 037	33 963
3	0	0	0

### Daňová hodnota leasingu

Představuje celkovou částku, kterou bude možné po dobu trvání leasingu daňově uznat při výpočtu splatné daně. Postupně je snižována částkou 36 000 Kč. Protože finanční leasing dle IFRS má dopad na výsledek hospodaření prostřednictvím úroků ze závazku a odpisů z aktiva, je nutné daňovou hodnotu leasingu rozdělit.

### Úroky

Vznikají v okamžiku leasingové splátky. Jsou nákladovou položkou. Závazek z očekávaných úroků není vykazován, protože závazek z finančního leasingu je oceňován v současné hodnotě budoucích leasingových plateb. Úroky nevstupují do rozvahy a odložená daň se z nich neuvažuje.

Tabulka č. 16: Účtování odložené daně z titulu finančního leasingu III.

<b>Období</b>	<b>Účetní hodnota leasingu</b>	<b>Daňová hodnota leasingu</b>	<b>Přechodný rozdíl (zdanitelný)</b>	<b>Odložený daňový závazek</b>	<b>Odložený daňový náklad</b>
0	98 240	98 240	0	0	0
1	78 592	65 400	13 191	3 166	3 166
2	58 944	33 963	24 981	5 996	2 830
3	39 296	0	39 296	9 432	3 436
4	19 648	0	19 648	4 716	- 4 716
5	0	0	0	0	- 4 716

### Účetní hodnota závazku

Vyjadřuje budoucí splátky. Závazek z finančního leasingu nemá žádný daňový dopad v budoucích obdobích a není relevantní pro výpočet odložené daně.

### Účetní hodnota aktiva

Vyjadřuje budoucí zdanitelné zisky a je odepisována do nákladů. Je daňově uznatelná ve formě leasingových plateb. Jedná se o rozdíl celkové daňové hodnoty finančního leasingu a části připadající úrokům.

## Dle účetnictví v ČR

Odložená daň dle české legislativy v současné době nevzniká.

Novela zákona o daní z příjmů

- Pokud úhrnná hodnota leasingových splátek finančního leasingu daňového poplatníka za daňové období překročí 100 milionů Kč, bude se u smluv uzavřených po datu účinnosti novely ze splátek uznávat za daňový náklad pouze 99% hodnoty splátky.
- Prodlužuje se doba finančního leasingu u druhé a následujících odpisových skupin na dobu standardní délky odepisování.
- U finančního leasingu na osobní vozidla je zrušen limit pro daňovou uznatelnost celkové výše nájemného.

## 5.9 NAVÝŠENÍ ZDANITELNÉHO ZISKU O ČÁSTKU NEUHRAZENÉHO ZÁVAZKU

Podnikatelé si dle novelizovaného zákona o daní z příjmů musí od 1.1.2008 navýšit zdanitelný zisk o částku svých neuhrazených závazků.

Jedná se o závazky, které jsou více než 36 měsíců po splatnosti nebo jsou již promlčené.

Ustanovení se vztahuje na závazky, které se týkají daňově uznatelných nákladů.

V případě následného uhrazení závazku může být základ daně opětovně snížen.

Uvedená povinnost se však nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.<sup>35</sup>

Odložená daňová povinnost může vzniknout například v případě, že:

- zdanění daného závazku a jeho účetní odpis proběhnou v různých účetních obdobích (závazek bude zdaněn dle zákona o daní z příjmů při splatnosti delší než 36 měsíců, ale odúčtován bude až na základě promlčení po 4 letech),
- závazky jsou po splatnosti více než 36 měsíců, ale zaniknou později.

---

<sup>35</sup> DASHÖFER VERLAG. Daně a účetnictví. *Dodaňování neuhrazených závazků starších 3 let*. 2008

Tabulka č. 17: Účtování odložené daně z titulu navýšení zdanitelného zisku o částku neuhrazeného závazku

Operace	Částka	MD	D
2005 - Objednání služby (došla faktura)	10 000	518	321
2008 - Zahrnutí závazku do základu daně	10 000	---	---
2008 - Odložená daňová pohledávka (10 000 x 0,21) = 2 100	2 100	481	592
2010 – Úhrada závazku	10 000	321	221
2010 – Rozpuštění odložené daňové pohledávky	2 100	592	481

## 5.10 ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU ODČITATELNÝCH POLOŽEK OD ZÁKLADU DANĚ

### 5.10.1 ZTRÁTA

Daňová ztráta je dle legislativy České republiky významnou odčitatelnou položkou. Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.<sup>36</sup>

Daňovou ztrátu lze u fyzických osob odečíst pouze z dílčích základů daně podle §7, §8, §9 a §10 zákona o daních z příjmů.

Společnost účtuje o odložené daňové pohledávce v rozsahu předpokládané daňové ztráty. Společnost musí prokázat vysokou míru pravděpodobnosti, že daňovou ztrátu uplatní v zákonné lhůtě. (Předpokládá, že v následujícím účetním období dosáhne dostatečný zdanitelný zisk a daňovou ztrátu bude moci uplatnit). Pokud tomu tak není, účtuje o odložené daňové pohledávce v rozporu se zásadou opatrnosti.

<sup>36</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34, odst. 1

**Příklad:**

Společnost vykázala v roce 2006 daňovou ztrátu ve výši 1 500 000 Kč. Předpokládá, že v následujícím období v roce 2007 dosáhne dostatečný zdanitelný zisk a daňovou ztrátu bude moci uplatnit. Sazba daně z příjmů v období, kdy bude uplatněna daňová ztráta je 21 %. V následujícím účetním období společnost dosáhla zisku 2 000 000 Kč.

Tabulka č. 18: Účtování odložené daně z titulu daňové ztráty

Účetní operace	Částka	MD	D
<b>Běžné účetní období 2006</b>			
Odložená daňová pohledávka (1 500 000 x 0,21) = 315 000	315 000	481	592
<b>Následující účetní období 2007</b>			
Účetní výsledek hospodaření	2 000 000	---	---
Uplatnění ztráty z předchozího účetního období	1 500 000	---	---
Upravený daňový základ o daňovou ztrátu	500 000	---	---
Rozpuštění odložené daňové pohledávky	315 000	592	481

### 5.10.2 100% ODPOČET VÝDAJŮ (NÁKLADŮ) NA VÝZKUM A VÝVOJ

100% odečet výdajů (nákladů) na vědu a výzkum představuje přechodný rozdíl pouze v případě, že ho nelze v běžném období uplatnit a bude uplatněn až v období následujícím.

Přenos nároku do dalších let:

- z důvodu vykázání daňové ztráty,
- z důvodu nižšího základu daně, než je celková hodnota možného odpočtu.

Odpočet lze uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně vyšší než je hodnota možného odpočtu, nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

### 5.10.3 10% REINVESTIČNÍ ODPOČET

V České republice došlo od roku 2004 ke zrušení reinvestičního odpočtu. Stejně jako u 100% odečtu nákladů na vědu a výzkum, vznikal přechodný rozdíl pouze v případě, že reinvestiční odpočet nebyl uplatněn v běžném období, ale až v následujícím. Reinvestiční odpočet ve výši 10, 15 nebo 20 % pořizovací ceny hmotného majetku zařazeného ve skupinách 1 až 3 bylo možné naposledy uplatnit u majetku zaevidovaného do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004. Jako kompenzaci za zrušení tohoto odpočtu lze považovat možnost zvýšit odpisy v prvním roce odpisování.

#### Rozdíl mezi Českým účetním standardem a IAS 12

##### Český účetní standard 003<sup>37</sup>

České účetní předpisy stanoví, že odložená daň se účtuje ze všech přechodných rozdílů mezi daňovou základnou a účetní hodnotou majetku a závazků. Žádné další definice ani omezující podmínky nejsou českými účetními předpisy stanoveny. Z toho vyplývá, že dle českých účetních předpisů nebylo do roku 2004 účtování o odložené dani z reinvestičních odpočtů zakázáno.

##### IAS 12<sup>38</sup>

Podle standardu IAS12 by měla být odložená daňová pohledávka zaúčtována ze všech přechodných rozdílů, které bude společnost schopna uplatit proti budoucím ziskům s výjimkou transakcí, které:

- k okamžiku prvotního účtování vnikají jako výsledek podnikové kombinace,
- v okamžiku vzniku transakce nemají vliv na účetní nebo daňový zisk (ztrátu).

---

<sup>37</sup> TESAŘ, M.; ŠTĚPÁN, M. Odložená daň z 10% reinvestičního odpočtu. *Účetnictví*, 2006, č. 6

<sup>38</sup> INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005



Rozdíl v okamžiku vzniku transakce nemá vliv na účetní ani daňový zisk. To znamená, že nesplňuje kritéria pro účtování odložené daňové pohledávky. Současná podoba IAS neumožňuje účtovat o odložené dani z reinvestičních odpočtů.

Jedním z mála obvyklých titulů, který vede k odložené dani jsou investiční pobídky. V následující kapitole jsou obecně vysvětleny druhy investičních pobídek a podmínky, za kterých vznikají.

## **5.11 INVESTIČNÍ POBÍDKY<sup>39</sup>**

Investiční pobídky jsou jedním z důležitých nástrojů státní politiky podpory zvýšení přílivu investic do České republiky a také podpory rozšiřování a modernizace výroby tuzemských firem a společností. Investiční pobídky jsou upraveny zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Investiční pobídku lze poskytnout jakékoliv právnické nebo fyzické osobě, která splní všeobecné a zvláštní podmínky.

### **Druhy investičních pobídek**

- slevy na daních z příjmů,
- převod technicky vybaveného území za zvýhodněnou cenu,
- hmotná podpora vytváření nových pracovních míst,
- hmotná podpora rekvalifikace zaměstnanců,
- převod pozemků ve vlastnictví státu za zvýhodněnou cenu.

### **SLEVY NA DANI**

Sleva na dani je poskytována maximálně do výše stropu veřejné podpory po odečtení hmotné podpory na vytváření nových pracovních míst a rozdílu tržní a kupní ceny pozemku.

---

<sup>39</sup> MACHALA, O. Investiční pobídky v roce 2007. Účetnictví v praxi, 2007, č. 10

Slevu na dani poskytnuta právnickým osobám je rozdělena na:<sup>40</sup>

- úplná sleva na dani z příjmů právnických osob – u nových právních subjektů;
- částečná sleva na dani z příjmů právnických osob – u stávajících právních subjektů, kteří například významným způsobem rozšiřují výrobu.

U fyzických osob je sleva na dani poskytnuta na základě daňové povinnosti vypočtené z dílčího základu daně podle §7 zákona o daních z příjmů.

V případě dodatečného vyměření vyšší daňové povinnosti se výše slevy nemění a poplatník je povinen doměrek uhradit.

Slevu na dani lze uplatňovat nejdéle po dobu pěti bezprostředně následujících zdaňovacích období až do vyčerpání celkové výše investiční pobídky snížené o hodnotu skutečně čerpaných ostatních druhů investičních pobídek. Toto ustanovení platí od 2.7. 2007 (poslední novela zákona o investičních pobídkách). U investičních pobídek, které jsou poskytnuty před dnem novely zákona o investičních pobídkách lze uplatňovat slevu po dobu deseti bezprostředně následujících zdaňovacích období až do vyčerpání celkové výše investiční pobídky.

**Výpočet slevy na dani u stávajících poplatníků**

Sleva na dani představuje přírůstek daňové povinnosti oproti předem stanovené základně.

$$S = S1 - S2$$

S – výše slevy

S1 – daňová povinnost za období, za které bude sleva uplatněna

S2 – vyšší daňová povinnost ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé.

---

<sup>40</sup> CZECHINVEST. *Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu*. 2008

## **HMOTNÁ PODPORA VYTVÁŘENÍ PRACOVNÍCH MÍST A REKVALIFIKACE**

Tato podpora je upravena zákonem o zaměstnanosti. Hmotná podpora pro vytváření pracovních míst se poskytuje zaměstnavateli, který vytvoří nová pracovní místa v územní oblasti, ve které je v době předložení záměru získat investiční pobídku míra nezaměstnanosti minimálně o 50% vyšší, než průměrná míra nezaměstnanosti v ČR za dvě předcházející pololetí.

### Výše podpory je závislá na míře nezaměstnanosti v dané územní oblasti:

- 200 000 Kč na jedno pracovní místo v územní oblasti s mírou nezaměstnanosti nejméně o 50% vyšší než je průměrná míra nezaměstnanosti nebo nejméně o 20% vyšší, než je průměrná míra nezaměstnanosti, pokud tato územní oblast přímo sousedí s oblastí s mírou nezaměstnanosti vyšší než 50% než je průměrná míra nezaměstnanosti;
- 100 000 Kč na jedno nové pracovní místo zřízení v oblasti s mírou nezaměstnanosti nejméně o 20% vyšší, než je průměrná míra nezaměstnanosti.

## **PŘEVOD POZEMKŮ A TECHNICKY VYBAVENÝCH ÚZEMÍ**

Převod pozemků a převod technicky vybavených území za zvýhodněnou cenu nahrazují dřívější dotace obcím na technické vybavení území. Zákon o investičních pobídkách dále stanovuje obec jako subjekt oprávněný vyjadřovat se k předloženému záměru investora.

Situace, kdy vzniká odložená daň z titulu investiční pobídky, je podrobně vysvětlena na konkrétním případu v kapitole 7.3.6.

## **6. METODIKA**

Cílem této diplomové práce je popsat hlavní zásady účtování o odložené dani jak podle české, tak podle mezinárodní legislativy. Dále jde o vysvětlení a analýzu jednotlivých titulů, které vedou k odložené dani včetně výpočtu a účtování odložené daně v konkrétní společnosti. Pro splnění tohoto cíle je zapotřebí proniknout do dané problematiky, prostudovat odbornou literaturu a platnou legislativní úpravu týkající se daného tématu. Pro aplikaci poznatků a následné zpracování praktické části diplomové práce byla zvolena konkrétní obchodní společnost Bosch Diesel s.r.o. v Jihlavě. Nejdříve bylo nutné získat potřebná data ke zpracování praktické části, která jsem získávala při osobních konzultacích ve společnosti. Odpovědi na otázky a podklady pro vypracování práce mi byly poskytnuty finančním ředitelem společnosti.

Společnost Bosch Diesel se při zjišťování odložené daně řídí zákonem o účetnictví, zákonem o dani z příjmů, Českým účetní standardem 003, Mezinárodním účetním standardem IAS 12, IFRS manuálem mateřské společnosti a požadavky auditorů.

### **Odložená daň**

Odložená daň je u společnosti zjišťována z titulů: rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku, účetní rezervy, opravné položky k pohledávkám, opravné položky k zásobám, nezaplaceného pojištění sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, investičních pobídek.

Praktická část je zaměřena na výpočet odložené daně z titulu investičních pobídek. Společnosti byly poskytnuty dvě investiční pobídky – sleva na dani, které jsou v praktické části vypočteny samostatně a následně zahrnuty do celkového výpočtu odložené daně za rok 2005, 2006 a 2007.

## **7. BOSCH DIESEL S.R.O.**

Praktická část diplomové práce proběhla ve společnosti Bosch Diesel s.r.o. v Jihlavě. Tato společnost sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu a má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Z těchto důvodů má společnost Bosch Diesel s.r.o. povinnost účtovat o odložené dani.

Tato část diplomové práce je věnována rozboru jednotlivých titulů, které ve společnosti vedou k odložené daňové pohledávce nebo k odloženému daňovému závazku. Jde o analýzu skutečností, které vedou k přechodným rozdílům mezi zůstatkovou hodnotou aktiva nebo pasiva v rozvaze a jejich daňovou hodnotou., dále zjištění přechodných rozdílů a následný výpočet odložené daňové pohledávky či závazku.

### **7.1 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI**

Skupina BOSCH působí v následujících oblastech: automobilová technika, automatizační technika, balící technika, elektrické nářadí, tepelná technika, domácí spotřebiče, zabezpečovací technika a širokopásmové sítě.

#### **Historie**

Společnost byla založena Robertem Boschem v roce 1886 ve Stuttgartu. Na konci 19. století začala firma zakládat první zahraniční pobočky. Dnes zaměstnává firma Bosch více než 240 000 lidí ve svých 258 dceřiných společnostech, kdy 64 poboček je uvnitř Německa a zbytek po celém světě.

Na českém území je společnost Robert Bosch již od konce 19. století, kdy v České republice obchodovala především s firmou Laurin & Klement. První oficiální pobočka Bosch byla založena roku 1920 v Praze.

V České republice sídlí několik na sobě nezávislých dceřiných firem Robert Bosch GmbH Stuttgart. Obchodní aktivity Bosch zajišťují společnosti v Praze – firmy Robert Bosch odbytová s.r.o., Bosch Security Systems s.r.o., a částečně firma Bosch Rexroth, spol. s r.o., která sídlí v Brně.

V Praze sídlí také dceřiná firma Bosch-Siemens Hausgeräte GmbH, společnost s 50% majetkovou účastí Robert Bosch GmbH, která obchoduje s domácími spotřebiči. Výrobní závody Bosch se nacházejí v Jihlavě – Bosch Diesel s.r.o., v Českých Budějovicích – Robert Bosch spol. s r.o. a v Brně – Bosch Rexroth, spol. s r.o..

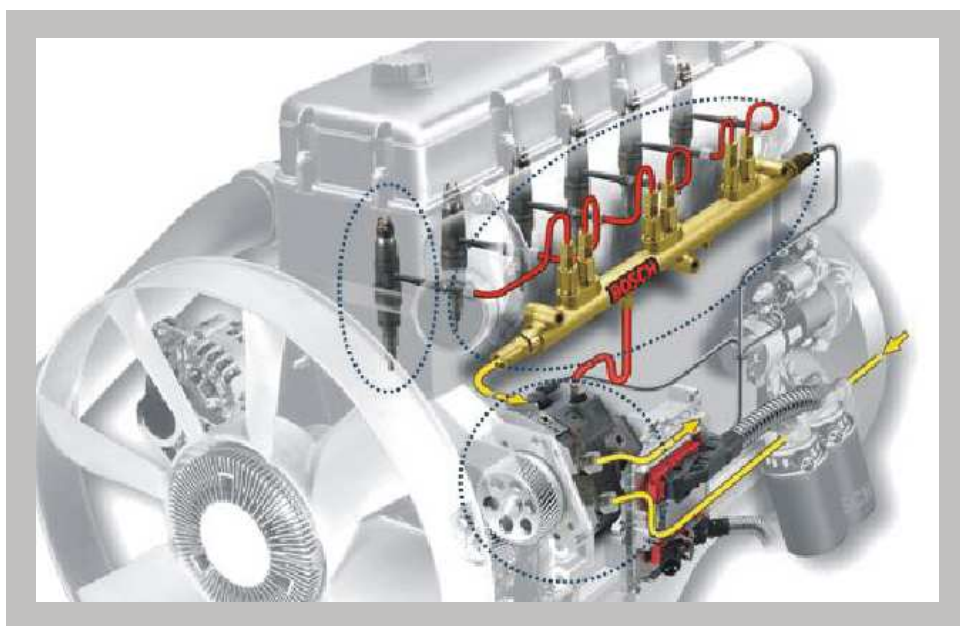
### **Společnost Bosch Diesel s.r.o. – Jihlava**

Společnost Bosch Diesel s.r.o. v Jihlavě byla založena 4. ledna 1993 jako společný podnik německé firmy Robert Bosch GmbH ze Stuttgartu a jihlavského strojírenského závodu Motorpal a.s. V roce 1996 se firma Robert Bosch GmbH stala jediným vlastníkem společnosti v Jihlavě. Výrobní program zahrnuje komponenty automobilové techniky pro divizi dieselové systémy. Od roku 1999 se začaly postupně vyrábět komponenty pro systém Common Rail, které tvoří v současné době hlavní výrobní program – vstříkovací čerpadla pro vznětové motory typu CP1 a CP3. Během dvanácti let zaznamenal závod velký vývoj a dnes s počtem přesahujícím 6 200 zaměstnanců, se stal největším zaměstnavatelem regionu Vysočiny.

### **Výrobní program firmy BOSCH Diesel s.r.o.**

Podstatnou část výrobního programu firmy tvoří komponenty palivového vstříkovacího systému Common Rail, které se používají při výrobě osobních a nákladních vozů.

Common Rail System (CRS)



## **7.2 VNITROPODNIKOVÝ PŘEDPIS UPRAVUJÍCÍ ODLOŽENOU DAŇ**

Společnost Bosch Diesel se při zjišťování odložené daně řídí zákonem o účetnictví, zákonem o dani z příjmů, Českým účetní standardem 003 a Mezinárodním účetním standardem IAS 12. Dále se společnost řídí IFRS manuálem skupiny a požadavky auditorů. Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Odložená daň se vykazuje u všech přechodných rozdílů mezi zůstatkovou hodnotou aktiva nebo pasiva v rozvaze a jejich daňovou hodnotou. Odložená daňová pohledávka je zaúčtována, pokud je pravděpodobné, že ji bude možné daňově uplatnit v budoucnosti.

## **7.3 TITULY, KTERÉ VEDOU KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ VE SPOLEČNOSTI BOSCH DIESEL S.R.O.**

### **ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU ROZDÍLU MEZI DAŇOVOU A ÚČETNÍ HODNOTOU DLOUHODOBÉHO MAJETKU**

Společnost účtuje o odložené dani z titulu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku v důsledku rozdílného způsobu a rozdílné rychlosti odpisování tohoto majetku z hlediska požadavků účetních předpisů a požadavků zákona o daních z příjmů. Účetní legislativa stanovuje sazby odpisů ve vztahu k době použitelnosti nebo výkonům. Zákon o daních z příjmů předepisuje výši odpisů, které lze uplatnit jako daňový náklad.

Pokud je účetní zůstatková cena vyšší než daňová zůstatková cena, vzniká zdanitelný přechodný rozdíl a vede k odloženému daňovému závazku.

Pokud je účetní zůstatková cena nižší než daňová zůstatková cena, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vede k odložené daňové pohledávce. Společnost vykazuje vyšší účetní zůstatkovou cenu než daňovou zůstatkovou cenu, proto z tohoto titulu vykazuje odložený daňový závazek. Rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku tvoří ve společnosti největší část přechodných rozdílů.

### **ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU ÚČETNÍ REZERVY**

Z titulu tvorby účetní rezervy se účtuje o odložené daňové pohledávce, která vzniká v případě, že účetní rezerva je tvořena na budoucí daňově uznatelné náklady.

O odložené daňové pohledávce se účtuje v roce, kdy došlo k tvorbě účetní rezervy jako daňově neuznatelného nákladu. Odložená daňová pohledávka je dále rozpouštěna v následujících obdobích podle toho, jak jsou uhrazovány vzniklé náklady, které jsou daňově uznatelné. Společnost tvoří účetní rezervy zejména na nevybranou dovolenou a na předpokládané ztráty vyplývající ze smluvních závazků.

### **ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU TVORBY OPRAVNÉ POLOŽKY K POHLEDÁVKÁM**

Opravná položka k pohledávkám je tvořena na základě věkové struktury pohledávek a individuálního posouzení bonity dlužníků. Odložená daň vzniká ve společnosti u ostatních pohledávek (nikoli u pohledávek z obchodního styku). Jedná se o pohledávky na vrácení DPH z Německa a Maďarska. Podle zkušeností není pohledávka vrácena v plné výši. V tomto případě společnost účtuje o nedaňové opravné položce a právě v tomto případě vzniká rozdíl pro odloženou daň. Tento rozdíl tvoří pouze malou část z celkových přechodných rozdílů.

### **ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU TVORBY OPRAVNÉ POLOŽKY K ZÁSOBÁM**

Opravná položka k zásobám vyjadřuje dočasné snížení hodnoty majetku. Při inventarizaci společnost zjišťuje, zda ocenění v účetnictví odpovídá tržnímu ocenění.

Ve společnosti je opravná položka k zásobám (materiálu, polotovarům, hotovým výrobkům) účtována na základě analýzy obrátkovosti a individuálního posouzení jejich využitelnosti. Společnost tvoří odloženou daňovou pohledávku z titulu opravné položky k zásobám v případě, že je pravděpodobné, že zásoby budou v následujícím období spotřebovány nebo prodány.

### **ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU NEZAPLACENÉHO POJISTNÉHO NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ**



Společnost svým zaměstnancům sráží i odvádí pojistné včas. To znamená do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Přechodný rozdíl z tohoto titulu vznikl ve společnosti poprvé v roce 2007 vlivem účtování časového rozlišení odměn managementu. Přechodný rozdíl z titulu nezaplaceného pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění tvoří velmi malou část z celkových přechodných rozdílů.

## **ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU INVESTIČNÍ POBÍDKY – SLEVA NA DANI**

Investiční pobídka jako taková, odloženou daň nevyvolává.

Společnost musí provést nejdříve aktivaci investiční pobídky ve výši, ve které předpokládá, že investiční pobídku vyčerpá. Aktivace se provádí formou odložené daňové pohledávky se souvztažným dopadem do výnosů příštích období.

Tato předpokládaná výše investiční pobídky se v následujících obdobích rozpouští jako odložený daňový náklad podle předpokládaného využití investiční pobídky. Toto rozpuštění se provádí na základě předpokládaného čerpání. Doba čerpání investiční pobídky nesmí přesáhnout stanovenou dobu, na kterou byla investiční pobídka přislíbena. Naproti tomu se v účetnictví rozpouští investiční pobídka podle životnosti podporované investice jako výnos příštích období. Vlivem tohoto nesouladu vzniká přechodný rozdíl, který vede k odložené daňové pohledávce.

### **Příklad:**

Společnosti X byla poskytnuta investiční pobídka – sleva na dani ve výši 1 000 mil. Kč. Investiční pobídka byla přislíbena ještě před novelou zákona o investičních pobídkách (v roce 2005), proto lze slevu na dani uplatnit v následujících 10 letech ode dne poskytnutí investiční pobídky. Společnost předpokládá, že využije celou výši investiční pobídky. Společnost slevy na dani využila poprvé v roce 2006 ve výši 300 mil. Kč a v roce 2007 využila slevu na dani ve výši 700 mil. Kč. V účetnictví se investiční pobídka ve výši 1 000 mil. Kč rozpustí podle doby životnosti investice. Životnost investice se předpokládá 10 let.

### Daňový pohled:

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
300	700	0	0	0	0	0	0	0	0

Účetní pohled:

1 000 mil. / 10 let = 1 00 mil. Kč

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

## 7.4 ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU INVESTIČNÍ POBÍDKY I.

Společnosti Bosch Diesel byla v roce 2001 poskytnuta investiční pobídka – sleva na dani v maximální výši 1 620 300 tis. Kč. Tuto slevu mohla společnost uplatnit nejpozději za zdaňovací období 2005. Společnost v letech 2001, 2002 a 2003 dosahovala ztráty, proto investiční pobídku poprvé využila až v roce 2004.

Společnost v této době účtovala o odložené dani z titulu investiční pobídky poprvé a nezaúčtovala ji zcela správně. Ještě než společnost začala s čerpáním pobídky, měla zaúčtovat aktivaci předpokládané výše čerpání investiční pobídky za celé období, ve kterém může investiční pobídku využít. Výnosy příštích období by se měly rozpouštět postupně každý rok na základě přepočtených opravek.

Účtování investiční pobídky I. – dle společnosti Bosch Diesel ( v tis. Kč)

Rok	Částka	MD	D	Výpočet	Komentář
2001	----	----	----	----	----
2002	----	----	----	----	----
2003	----	----	----	----	----
2004	184 100	----	----	----	První čerpání investiční pobídky.
	75 500	481	384	----	Předpokládaná výše čerpání pro rok 2005 - aktivace
2005	75 500	592	481	----	Rozpuštění odložené daňové pohledávky. Čerpání slevy na dani.
	62 917	384	592	$75\,500 / 6 = 12\,583$	Rozpuštění výnosů příštích

				12 583 x 5 = 62 917	období podle životnosti aktiva za 5 let.
2006	12 583	384	592	1/6 ze 75 500	Rozpuštění výnosů příštích období.

Společnost v roce 2004 aktivovala předpokládanou výši čerpání pro rok 2005. V roce 2005 došlo k čerpání investiční pobídky, to znamená, že společnost rozpustila odloženou daňovou pohledávku ve výši 75 500 tis. Kč. Za celou dobu poskytnutí investiční pobídky nebyly rozpouštěny výnosy příštích období, proto v roce 2005 společnost rozpustila výnosy příštích období za 5 předchozích let najednou. Životnost aktiva byla 6 let, proto byla v roce 2006 rozpuštěna poslední 1/6 výnosů příštích období.

Účtování investiční pobídky I. – návrh řešení, jak mohla společnost čerpání investiční pobídky zaúčtovat (v tis. Kč)

Rok	Částka	MD	D	Komentář
2001	259 600	481	384	Předpokládaná výše čerpání investiční pobídky
	43 267	384	592	Rozpuštění výnosů příštích období ve formě odloženého daňového výnosu.
2002	43 267	384	592	Rozpuštění výnosů příštích období. Odložený daňový výnos.
2003	43 267	384	592	Rozpuštění výnosů příštích období. Odložený daňový výnos.
2004	184 100	592	481	První čerpání slevy na dani.
	43 267	384	592	Rozpuštění výnosů příštích období. Odložený daňový výnos.
2005	75 500	592	481	Druhé čerpání slevy na dani.
	43 267	384	592	Rozpuštění výnosů příštích období. Odložený daňový výnos.
2006	43 267	384	592	Rozpuštění výnosů příštích období. Odložený daňový výnos.

Společnost měla v roce 2001 aktivovat předpokládanou výši čerpání poskytnuté investiční pobídky ve výši 259 600 tis. Kč. V roce 2002 a 2003 společnost nemohla uplatnit slevu na dani, protože dosahovala ztráty. Rozpuštění výnosů příštích období se odvíjí od doby životnosti podporované investice. Životnost této investice je 6 let, proto společnost od roku 2002 do roku 2006 každý rok rozpouští výnosy příštích období ve formě odloženého daňového výnosu. V roce 2004 došlo poprvé k čerpání investiční pobídky. Předpokládaná výše čerpání byla 184 100 tis. Kč. V roce 2005 mohla společnost naposledy uplatnit slevu na dani v předpokládané výši 75 500 tis. Kč.

Kdyby společnost účtovala o odložené dani z titulu investiční pobídky I. správně, v roce 2001 by byl odložený daňový závazek nižší o částku 259 600 tis. Kč, která představuje aktivaci. V letech 2002 a 2003 by byl odložený daňový závazek nezměněný, ale odložený daňový náklad by se každý rok snížil o rozpuštěné výnosy příštích období ve formě odloženého daňového výnosu ve výši 43 267 tis. Kč. V roce 2004 společnost využila slevu na dani. Odložená daňová pohledávka z titulu investiční pobídky by se snížila o částku čerpání 184 100 tis. Kč a výsledný odložený daňový závazek se tedy snížil na částku 75 500 tis. Kč ( $259\,600 - 184\,100$ ). Odložený daňový náklad se v roce 2004 zvýší o 184 100 tis. Kč a klesne o 43 267 tis. Kč. V roce 2005 společnost čerpala 75 500. Odložený daňový závazek by se nezměnil a odložený daňový náklad by se snížil místo o 62 917 tis. Kč o 43 267 tis. Kč.

Pro přehlednost jsou obě řešení znázorněna v tabulce na následující straně.

Srovnání řešení (v tis. Kč)

Rok	Správné řešení		Chybné řešení	
	Částka	Komentář	Částka	Komentář
2001	259 600	Předpokládaná výše čerpání – aktivace (pokles ODZ)	---	---
	43 267	Rozpuštění výnosů příštích období (pokles odloženého daň. nákladu)	---	---
2002	43 267	Rozpuštění výnosů příštích období (pokles odloženého daň. nákladu)	---	---
2003	43 267	Rozpuštění výnosů příštích období (pokles odloženého daň. nákladu)	---	---
2004	<b>184 100</b>	První čerpání investiční pobídky Pokles ODP z titulu IP Zvýšení odloženého daň. nákladu	<b>184 100</b>	První čerpání IP
	43 267	Rozpuštění výnosů příštích období (pokles odloženého daň. nákladu)	75 500	Předpokládaná výše čerpání – aktivace pro rok 2005
2005	<b>75 500</b>	Druhé čerpání investiční pobídky	<b>75 500</b>	Druhé čerpání IP
	43 267	Rozpuštění výnosů příštích období (pokles odloženého daň. nákladu)	62 917	Rozpuštění výnosů příštích období (pokles odloženého daň. nákladu)
2006	43 267	Rozpuštění výnosů příštích období (pokles odloženého daň. nákladu)	12 583	Rozpuštění výnosů příštích období (pokles odloženého daň. nákladu)

## 7.5 ODLOŽENÁ DAŇ Z TITULU INVESTIČNÍ POBÍDKY II.

V roce 2005 byla společnosti poskytnuta druhá investiční pobídka formou slevy na dani. Investiční pobídka byla stanovena ve výši sjednaného procentního podílu z vynaložených investičních nákladů.

Protože investiční pobídka byla poskytnuta před novelou zákona o investičních pobídkách (od 2.7. 2007 tento zákon omezil čerpání investiční pobídky na dobu 5 let), společnost může ještě slevu na dani uplatnit po dobu 10 let.

V okamžiku splnění podmínek spojených s čerpáním investiční pobídky je její předpokládaná výše čerpání zaktivována ve formě odložené daňové pohledávky se souvztažným dopadem do výnosů příštích období.

V tomto případě je odložená daň z titulu poskytnutých investičních pobídek zaúčtována a vypočtena správně. Při čerpání investiční pobídky je odložená daňová pohledávka zúčtována jako odložený daňový náklad v souladu s podmínkami investiční pobídky. Výnosy příštích období jsou rozpuštěny jako odložený daňový výnos na základě doby životnosti dlouhodobého majetku.

Investiční pobídka byla poskytnuta na vybudování výrobních kapacit.

### Plánované náklady na investici

<b>Položka</b>	<b>Plánované náklady</b>
Pozemky	12 000 000
Budovy	595 100 000
Stroje	2 492 500 000
<b>Celkem</b>	<b>3 100 000 000</b>

### Výše investiční pobídky

Procentní podíl	Základ pro výpočet	Výše investiční pobídky
do 50 mil. EUR 48%	1 581 600 000	759 120 000
nad 50 mi. EUR 24%	1 518 500 000	364 440 000
<b>Celkem</b>	---	<b>1 123 560 000</b>

### Koeficient pro krácení oprávek

(Koeficient pro přepočítání odpisů na investičně podporované odpisy pro rozpuštění výnosů příštího období).

$$(1\,123\,560\,000 \times 100) / 3\,100\,000\,000 = 36,24$$

Účtování (v tis. Kč)

Rok	Částka	MD	D	Výpočet	Komentář
2005	1 123 560	481	384	----	Celková investiční pobídka - aktivace
2006	462 160	592	481	----	Rozpuštění části pohledávky, v roce 2006 došlo k čerpání slevy na dani. Odložený daňový náklad.
	100 400	384	592	$277\,000 \times 0,3624$	Rozpuštění výnosů příštích období ve formě odloženého daňového výnosu.
2007	661 400	592	481	$1\,123\,560 - 462\,160$	Odložený daňový náklad. Čerpání slevy na dani. Zůstatek na účtu 481 je nulový.
	123 217	384	592	$617\,044 \times 0,3624 - 100\,400$	Odložený daňový výnos

Společnost předpokládala, že využije celou výši poskytnuté investiční pobídky, proto v roce 2005 aktivovala investiční pobídku ve výši 1 123 560 tis.Kč. V roce 2006 a 2007 společnost čerpala slevu na dani ve výši 462 160 tis. Kč a 661 400 tis. Kč. Čerpání

investiční pobídky je zaúčtováno jako odložený daňový náklad. Rozpouštění výnosů příštích období ve formě odloženého daňového výnosu provádí společnost od roku 2006 do doby, než bude rozpuštěn celý výnos příštích období 1 123 560 tis. Kč.

## 7.6 VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ

V této kapitole jde o názorný výpočet odložené daně společnosti Bosch Diesel za rok 2005, 2006 a 2007. Pro názornost jsem zvolila tři zdaňovací období, z toho důvodu, aby bylo patrné, jak se odložená daň z titulu investičních pobídek promítá do celkového výpočtu odložené daně.

### Výpočet odložené daně v roce 2005 ( v tis. Kč)

Položka	Daňová hodnota	Účetní hodnota	Přechodný rozdíl	
Hmotný dlouhodobý majetek	9 300 160	14 619 842	5 319 682	ODZ
Nehmotný dlouhodobý majetek	46 441	45 132	1 309	ODP
Zásoby	3 048 878	2 857 250	191 628	ODP
Pohledávky	2 410 123	2 410 123	0	ODP
Rezervy	41 046	132 171	91 125	ODP
<b>Celkový přechodný rozdíl</b> (5 319 682 – 1 309 - 191 628 - 91 125)			<b>5 035 620</b>	<b>ODZ</b>
Daňová sazba			24%	
Odložený daňový závazek (5 035 620 x 0,24 )			1 208 549	
- Odložená daňový závazek za rok 2004			961 985	
<b>Odložený daňový náklad vlivem odložené daně bez vlivu investiční pobídky</b> (1 208 549 – 961 985)			<b>246 564</b>	
Poskytnutá investiční pobídka II.			1 123 560	
<b>Odložený daňový závazek - 481</b> (1 208 549 – 1 123 560)			<b>84 989</b>	



Odložená daň – 594 (v tis. Kč)

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Odložený daňový náklad bez vlivu investiční pobídky	246 564	592	481
Odložený daňový náklad z investiční pobídky I. (Rozpuštění pohledávky)	75 500	592	481
Odložený daňový výnos z investiční pobídky I. 75 000 / 6 = 12 583 12 583 x 5 = 62 917	- 62 917	384	592
Odložená daň z mimořádných nákladů	84 745	594	481
<b>Odložená daň 2005</b> (246 564 + 75 500 – 62 917 + 84 745)	<b>174 402</b>		

### Výpočet odložené daně v roce 2006 (v tis. Kč)

Položka	Daňová hodnota	Účetní hodnota	Přechodný rozdíl	
Hmotný dlouhodobý majetek	7 967 507	13 783 363	5 818 856	ODZ
Nehmotný dlouhodobý majetek	29 085	31 748	2 663	ODZ
Zásoby	2 558 315	2 261 467	2 96 848	ODP
Pohledávky	3 228 508	3 222 468	6 040	ODP
Rezervy	68 544	142 359	73 815	ODP
<b>Celkový přechodný rozdíl</b> (5818856 + 2663 – 296848 – 6040 – 73 815)			<b>5 441 816</b>	<b>ODZ</b>
Daňová sazba			24%	
Odložená daňový závazek (5 441 816 x 0,24 )			1 306 036	
- Odložená daňový závazek za rok 2005			1 208 549	
<b>Odložený daňový náklad vlivem odložené daně bez vlivu investiční pobídky</b> (1 306 036 – 1 208 549)			<b>97 487</b>	
Investiční pobídka II. – zůstatek (1 123 560 – 462 160)			661 400	
<b>Odložený daňový závazek - 481</b> (1 306 036 – 661 400)			<b>644 636</b>	

### Odložená daň – 592 (v tis. Kč)

Položka	Částka	MD	D
Odložený daňový náklad bez vlivu investiční pobídky	97 487	592	481
Odložený daňový náklad z investiční pobídky II. (Čerpání investiční pobídky)	462 160	592	481
Odložený daňový výnos z investiční pobídky I. a II. (100 400 + 12 583)	-112 983	384	592
Odložená daň z mimořádných nákladů	0		
<b>Odložená daň 2006</b> (97 486 + 462 160 -112 983)	<b>446 664</b>		

**Výpočet odložené daně v roce 2007 (v tis. Kč)**

<b>Položka</b>	<b>Daňová hodnota</b>	<b>Účetní hodnota</b>	<b>Přechodný rozdíl</b>	
Hmotný dlouhodobý majetek	6 715 406	12 337 188	5 621 782	ODZ
Nehmotný dlouhodobý majetek	43 519	21 988	21 531	ODP
Zásoby	3 203 205	2 824 822	378 383	ODP
Pohledávky	549 497	545 878	3 619	ODP
Ostatní závazky	2 887 818	2 892 438	4 620	ODP
Rezervy	0	59 954	59 954	ODP
<b>Celkový přechodný rozdíl</b> (5 621 782 – 21 531 – 378 383 – 3 619 – 4 620 – 59 954)			<b>5 153 575</b>	ODZ

**Odložená daň při použití sazby 24% (v tis. Kč)**

$$5\,153\,575 \times 0,24 = 1\,236\,882$$

Přechodný rozdíl z dlouhodobého majetku bude vyrovnán během následujících let. Odložená daň je vypočtena jako součin přechodného rozdílu dlouhodobého majetku a daňové sazby, která je stanovena pro rok, kdy bude tento rozdíl vyrovnán.

2008.....21%

2009.....20%

2010 a později.....19%

<b>Položka</b>	<b>Přechodný rozdíl (v tis. Kč)</b>	
Dlouhodobý hmotný majetek	5 621 782	ODZ
Dlouhodobý nehmotný majetek	21 531	ODP
<b>Přechodný rozdíl dlouhodobého majetku</b> (5 621 782 – 21 531)	<b>5 600 251</b>	ODZ

<b>Položka</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Přechodný rozdíl dlouhodobého majetku rozdělen do jednotlivých období, ve kterých je známá odlišná daňová sazba	110 534	336 313	5 153 404

U ostatních titulů, které vedou k odložené dani se předpokládá, že budou spotřebovány, prodány nebo uhrazeny v následujícím účetním období 2008, proto se pro zjištění odložené daně použije daňová sazba 21%.

<b>Položka</b>	<b>Částka (v tis. Kč)</b>	
Opravná položka k zásobám	378 383	ODP
Opravná položka k pohledávkám	3 619	ODP
Nezaplacené sociální a zdravotní pojištění	4 620	ODP
Rezervy	59 954	ODP
<b>Přechodný rozdíl ostatních titulů, které vedou k odložené dani</b>	<b>446 576</b>	<b>ODP</b>

Odložená daň při použití sazby 21%

<b>Položka</b>	<b>Přechodný rozdíl (v tis. Kč)</b>	
Daňová sazba	21%	
Odložená daň z hmotného majetku (110 534 x 0,21) + (336 313 x 0,20) + (5 153 404 x 0,19)	1 069 622	ODZ
Odložená daň z ostatních titulů (446 576 x 0,21)	93 781	ODP
<b>Celkový odložený daňový závazek</b> (1 069 622 – 93 781)	<b>975 841</b>	<b>ODZ</b>
- Odložená daňový závazek za rok 2006	1 306 036	
<b>Odložená daňový výnos</b>	<b>330 195</b>	

V roce 2007 musí společnost nejdříve zaúčtovat snížení výše závazku ve výši:

$$1\,236\,882 - 975\,841 = 261\,041 \text{ tis. Kč}$$

Tento rozdíl představuje snížení závazku z titulu nižší sazby daně, který se zaúčtuje 481/592.

<b>Položka</b>	<b>Částka (v tis. Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Odložený daňový výnos bez vlivu investiční pobídky	330 195	481	592
Odložený daňový náklad z investiční pobídky II. (Čerpání investiční pobídky = 1 123 560 – 462 160)	661 400	592	481
Odložený daňový výnos z investiční pobídky II. (617 044 x 0,3624) – 100 400	123 217	384	592
Odložená daň z mimořádných nákladů	---	---	---
<b>Odložená daň 2007</b> (661 400 – 123 217 - 330195)	<b>207 998</b>		

V souvislosti s výpočtem a zaúčtováním odložené daně v roce 2007 musela společnost řešit změny, které přinesla novela zákona o daních z příjmů. Existuje několik metod řešení tohoto problému:

- společnost mohla veškeré přechodné rozdíly vzniklé v roce 2007 přepočítat aktuální daňovou sazbou pro rok 2008, což je 21%. Nedostatkem této metody je to, že některé přechodné rozdíly se projeví až v následujících letech, kdy bude platit odlišná daňová sazba. Pokud by společnost použila tuto metodu, odložený daňový závazek a pohledávka by byly nadhodnoceny;
- společnost mohla odloženou daňovou povinnost přepočítat průměrnou daňovou sazbou, při zohlednění časového faktoru. To znamená s přihlédnutím k tomu, v jakém období se projeví nejvíce přechodných rozdílů;
- dalším způsobem vyjádření odložené daně je vyčíslení odloženého daňového závazku tou nejvyšší daňovou sazbou a odložené daňové pohledávky sazbou nejnižší. Tato metoda upřednostňuje princip opatrnosti;

- nejpřesnější metodou je chronologické posouzení přechodných rozdílů a zjištění v jakých obdobích dojde k naplnění těchto rozdílů. Jednotlivým přechodným rozdílům je následně přiřazena daňová sazba platná pro dané období. Nevýhodou této metody je časová náročnost.

Použitá metoda při výpočtu odložené daně v případě změněné daňové sazby by měla být popsána v příloze účetní závěrky.

## **7.7 HODNOCENÍ**

Odložená daň nemá žádný vliv na placení daní z příjmů, ale má vliv na disponibilní zisk, který může snížit nebo zvýšit.

Společnost Bosch Diesel s.r.o. v letech 2005, 2006 a 2007 vykázala odložený daňový závazek. To znamená, že základ daně bude v budoucnu vyšší a společnost zaplatí na splatné dani v budoucnu více. Vykázáním odloženého daňového nákladu dochází ve společnosti ke snížení disponibilního zisku.

## ZNÁZORNĚNÍ VLIVU ODLOŽENÉ DANĚ NA DISPONIBILNÍ ZISK

Daňový systém	Účetní systém
	Výnosy účetního období - Náklady účetního období = <b>Účetní výsledek hospodaření</b>
<b>Výsledek hospodaření</b>	←
+ Daňově neuznatelné náklady - Daňově neuznatelné výnosy = Základ daně z běžné činnosti - Daňová ztráta - Odpočet výdajů vynaložených na výzkum a vývoj Mezisoučet - Dary = Základ daně x sazba daně Daň - Slevy na dani = Daňová povinnost	
→	- Daňová povinnost = Disponibilní zisk + <b>Odložený daňový závazek</b> (- odložená daňová pohledávka) = Disponibilní zisk k rozdělení

## 8. ZÁVĚR

Cílem teoretické části této diplomové práce bylo vysvětlení pojmu odložená daň, porovnání účtování a vykazování dle české a mezinárodní legislativy a rozbor titulů, které nejčastěji vedou k účtování o odložené dani.

Odložená daň je v první řadě nástroj pro uplatnění zásady opatrnosti. Daňové zákony způsobují, že účetní výsledek hospodaření a daňový základ nejsou totožné. Aby v účetní závěrce byla uplatněna zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, odložená daň se používá v účetnictví k odstranění tohoto nesouladu. Odložená daň má podobu odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky a vzniká pouze z přechodných rozdílů. Legislativní úprava odložené daně v České republice je zahrnuta v Českém účetním standardu č. 003 – Odložená daň. V rámci Mezinárodních účetních standardů zahrnuje pravidla pro zjišťování odložené daně a její vykazování v účetní závěrce standard IAS 12 – Daně ze zisku.

Český účetní standard 003 z velké části vychází z Mezinárodního účetního standardu IAS 12, který je velmi podrobně řešen. Řada oblastí odložené daně není v rámci české legislativy podrobně řešena. Existují tak sporné a problematické oblasti, ke kterým mohou být rozdílné přístupy. Jde především o případy související s konsolidací, přeceňováním, přeměňováním společnosti, investičními pobídkami, atd.

V teoretické části jsou dále rozebrány nejčastější tituly, které vedou k odloženému daňovému závazku či pohledávce.

Mezi tyto tituly jsem zařadila: odložená daň z titulu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku, odložená daň z titulu výnosů ze smluvních pokut a úroků z prodlení, odložená daň z titulu ztráty minulých let, odložená daň z titulu opravné položky, odložená daň z titulu účetní rezervy, odložená daň z titulu nezaplaceného pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, odložená daň z titulu přecenění aktiv k rozvahovému dni reálnou hodnotou, odložená daň z titulu přeměn společnosti a vkladů, odložená daň z titulu finančního leasingu, odložená daň z titulu navýšení zdanitelného zisku o částku neuhrazeného závazku, odložená daň z titulu investiční pobídky.



Praktická část diplomové práce proběhla v nadnárodní společnosti Bosch Diesel s.r.o. v Jihlavě. Společnost má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Z tohoto důvodu je společnost povinna účtovat o odložené dani. Cílem praktické části je zjištění titulů, které vedou ve společnosti k odložené dani, výpočet odložené daně a zjištění vlivu změny daňové sazby na odloženou daň.

Ne příliš častým titulem, který vede k odložené dani jsou investiční pobídky, proto jsem se na tento titul zaměřila.

Společnosti byly přislíbeny dvě investiční pobídky. Při výpočtu první investiční pobídky jsem zjistila, že byla společností vypočtena a zaúčtována chybně. Navrhla jsem možné řešení, jak společnost měla investiční pobídku zaúčtovat.

Druhou investiční pobídku společnost zaúčtovala správně. Z daňového hlediska byla rozpuštěna v roce 2007. Z účetního hlediska se bude rozpouštět podle životnosti investice jako výnos příštích období.

Výpočet odložené daně byl v práci proveden za tři roky (2005,2006,2007), aby bylo zřetelně patrné, jak se odložená daňová pohledávka z investičních pobídek promítá do celkového výpočtu odložené daně.

V letech 2005, 2006 a 2007 společnost vykázala odložený daňový závazek. Pokud by společnost nerespektovala existenci odloženého daňového závazku, mohla by nastat situace, kdy se veškerý účetní výsledek hospodaření po zdanění rozdělí. To by mohlo vést k narušení principu uchování majetkové podstaty. Podnik v budoucnu nebude mít dostatek zdrojů na pokrytí části daňových závazků, které však věcně a časově souvisejí s dřívějším obdobím.

Odložená daň je nástrojem, jehož prostřednictvím se upravuje výsledek hospodaření, a umožňuje tak objektivněji posoudit ekonomickou situaci firmy.

## 9. SEZNAM LITERATURY

### Monografie

1. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1085-0.
2. JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1852-1.
3. KRÁL, B.; MÜLLEROVÁ, L. a kol. *Účetnictví II*. Praha: Institut svazu účetních, 2004. ISBN 80-86716-08-2.
4. *International Accounting Standards Board: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003*. Praha: HZ Praha, 2003. ISBN 80-238-7854-9.

### Odborná periodika

5. ČERMÁKOVÁ, H.; KOUŘILOVÁ, J. Odložená daň v praxi. *Účetnictví*, 2007, č. 11, s. 35-39.
6. HLAVÁČ, J.; REIMONTOVÁ, J. Odložená daň při vybraných transakcích s podnikem. *Účetnictví*, 2006, č. 4, s. 38-49.
7. MACHALA, O. Investiční pobídky v roce 2007. *Účetnictví v praxi*, 2007, č. 10, s. 4-25.
8. MÜLLEROVÁ, L. IAS 12 – Daně ze zisku. *Auditor*, 2004, č. 9, s. 79-86.
9. NOVOTNÝ, P. Zjišťování odložené daně a její účtování v roce 2004. *Účetnictví*, 2004, č. 9, s. 51-54.
10. PILAŘOVÁ, I. Interpretace českých účetních předpisů Národní účetní rady. *Účetnictví v praxi*, 2006, č. 2, s. 33-34.
11. TESAŘ, M.; ŠTĚPÁN, Ml. Odložená daň z 10% reinvestičního odpočtu. *Účetnictví*, 2006, č. 6, s. 52-54.

12. VAŠEK, L. Kalkulace odložené daně u finančního leasingu pro účely IFRS výkaznictví. *Účetnictví*, 2007, č. 4, s. 58-61.

### **Elektronické odkazy**

13. CZECHINVEST. *Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu*. 2008, [cit. 2008-03-01].  
<http://www.czechinvest.org/investicni-pobidky>.
14. DASHÖFER VERLAG. Daně a účetnictví. *Dodaňování neuhrazených závazků starších 3 let*. 2008, [cit. 2008-02-08].  
<http://www.du.cz/?sekce=1&uroven=2&obsah=&cid=182673&PHPSESSID=1116d0444fe1f5103b98b6a47413b7a8>.
15. HARNA, Lubomír; ŠEVCOVICOVÁ, Edita. Národní účetní rada. *Interpretace I-4: Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence*. 2006, [cit. 2008-01-20].  
<http://www.nur.cz/content/view/70/1/>.
16. MÜLLEROVÁ, L. Národní účetní rada. *Interpretace I-2: Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech*. 2005, [cit. 2008-02-15].  
<http://www.nur.cz/content/view/19/1/>.

### **Legislativa**

17. *Český účetní standard pro podnikatele č. 003*
18. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*
19. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*
20. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů*
21. *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách, ve znění pozdějších předpisů*

## 10. SEZNAM TABULEK

- Tabulka č. 1: Historie legislativní úpravy problematiky odložené daně v ČR
- Tabulka č. 2: Účtování odložené daně
- Tabulka č. 3: Účtování při přepočtu zůstatku odloženého daňového zůstatku nebo pohledávky při změně sazby daně
- Tabulka č. 4: Účtování o odložené dani dle Mezinárodního účetního standardu IAS 12
- Tabulka č. 5: Schématické znázornění účtování odložené daně z titulu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku při neměnné daňové sazbě I.
- Tabulka č. 6: Schématické znázornění účtování odložené daně z titulu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku při neměnné daňové sazbě II.
- Tabulka č. 7: Výnosy ze smluvních pokut – odložená daňová pohledávka
- Tabulka č. 8: Výnosy ze smluvních pokut – odložený daňový závazek
- Tabulka č. 9: Účtování odložené daně z titulu opravné položky k zásobám
- Tabulka č. 10: Účtování odložené daně z titulu opravné položky k pohledávkám
- Tabulka č. 11: Účtování odložené daně z titulu účetní rezervy
- Tabulka č. 12: Účtování odložené daně z titulu nezaplaceného pojistného
- Tabulka č. 13: Přecenění a účtování jednotlivých druhů cenných papírů
- Tabulka č. 14: Účtování odložené daně z titulu finančního leasingu I.
- Tabulka č. 15: Účtování odložené daně z titulu finančního leasingu II.
- Tabulka č. 16: Účtování odložené daně z titulu finančního leasingu III.
- Tabulka č. 17: Účtování odložené daně z titulu navýšení zdanitelného zisku o částku neuhrazeného závazku
- Tabulka č. 18: Účtování odložené daně z titulu daňové ztráty

## **11. SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha č. 1 Seznam použitých účtů

Příloha č. 2 Seznam použitých zkratek

## **PŘÍLOHA Č. 1**

### **SEZNAM POUŽITÝCH ÚČTŮ**

042	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
061	Podílové cenné papíry a vklady v ovládaných a řízených osobách
132	Zboží na skladě
196	Opravná položka ke zboží
221	Bankovní účty
311	Pohledávky z obchodního styku
315	Ostatní pohledávky
321	Závazky z obchodních styků
325	Ostatní závazky
331	Zaměstnanci
336	Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
342	Ostatní přímé daně
391	Opravná položka k pohledávkám
414	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
428	Nerozdělený zisk minulých let
429	Neuhrazená ztráta minulých let
489	Ostatní rezervy
481	Odložený daňový závazek a pohledávka
504	Prodané zboží
518	Ostatní služby
521	Mzdové náklady
524	Zákonné sociální pojištění
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
554	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
558	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
559	Tvorba a zúčtování opravných položek
592	Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená
594	Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená
604	Tržby za zboží
644	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
665	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

## **PŘÍLOHA Č. 2**

### **SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK**

ODP - odložená daňová pohledávka

ODZ - odložený daňový závazek

OD - odložená daň

IP - investiční pobídka

ZC - zůstatková cena

DM - dlouhodobý majetek

ČÚS - Český účetní standard

DPH - daň z přidané hodnoty