

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Význam odložené daně vykázané podle české a
nizozemské účetní legislativy a IFRS**

Věra Kubů

© 2022 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Věra Kubů

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Význam odložené daně vykázané podle české a nizozemské účetní legislativy a IFRS

Název anglicky

Meaning of deferred tax prepared in accordance with the czech and dutch legislation and IFRS

Cíle práce

Cílem práce je na základě principů odložené daně zdůvodnit její význam a dopady na věrný a poctivý obraz účetnictví, tj. jak na účetní závěrku české organizační složky, tak na konsolidovanou účetní závěrku nizozemského zřizovatele patřícího do nadnárodní korporace, která je obchodována na jedné z největších asijských burz, a provést komparaci odložené daně v pojetí podle IFRS.

Metodika

Literární rešerše bude teoretickým základem do problematiky odložené daně čerpající odborné informace převážně z právních úprav vybraných států, odborných článků a auditorských studií s problematikou řádného vykazování a z předpisů IFRS.

V praktické části bude doložen a zdůvodněn význam odložené daně s ohledem na věrný a poctivý obraz účetnictví, kdy bude proveden sběr relevantních dat a jejich podrobná analýza s přihlédnutím na interní postupy zvolené společnosti.

Na základě zákonem stanovených principů bude proveden výpočet výše odložené daně spolu s její interpretací v účetní závěrce, bude vyjádřen konkrétní význam a dopad vypočtené sumy do hospodaření jednotlivé společnosti.

Dále bude komparací zjišťováno, zda je nezbytné odloženou daň vykazovat i ve jmenovaných státech, jaký zastává význam, či zda je nositelem nepostradatelné informace.

Doporučený rozsah práce

80 stran

Klíčová slova

české účetní standardy, daň z příjmů, daňový závazek, daňová pohledávka, IFRS, kalkulace, odložená daň

Doporučené zdroje informací

Accounting and taxation in the Netherlands;

<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638189600000056?journalCode=rear20>

ČESKO. MINISTERSTVO FINANCÍ. *České účetní standardy : podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy : podle stavu k .* Ostrava: Sagit, 2009. ISBN 978-80-7208-723-5.

DEFERRED TAX, AS A MEANS OF ACCOUNTING FOR THE OBJECTIFICATION OF PROFIT AFTER CORPORATE INCOME TAX; <https://search.proquest.com/openview/94dccc88a1644867fcbbd78b8efa90a2/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2033472>

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

Issues affecting decisions on mandatory adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Japan; <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/AAAJ-07-2014-1765/full/html>

JÍLEK, J. – SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012.* Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.

KPMG Year end 2020 tax accounting considerations Dutch tax measures for 2021; https://meijburg.nl/sites/default/files/2020-11/2021%20tax%20measures%20-%20tax%20accounting%20considerations_0.pdf

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

RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2019.* Olomouc: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-192-5.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 29. 3. 2022

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 29. 3. 2022

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 30. 03. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Význam odložené daně vykázané podle české a nizozemské účetní legislativy a IFRS" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 24.3.2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D., vedoucí diplomové práce, za odbornou pomoc a poskytování cenných rad během konzultací, a její velkorysý přístup, a taktéž své přímé nadřízené, finanční manažerce pro středoevropský region a kolegům evropského zastoupení společnosti, za možnost použití reálných dat a názorných příkladů, jakožto podkladů pro praktickou část.

Význam odložené daně vykázané podle české a nizozemské účetní legislativy a IFRS

Abstrakt

Cílem diplomové práce je zdůvodnit význam a smysl účetní metody zvané odložená daň. Tento účetní nástroj se vztahuje výlučně k účetnímu výsledku hospodaření před zdaněním, a tudíž jej nelze zaměňovat se zákonnou daňovou povinností podnikatelského subjektu mající příjmy, které podléhají dani z příjmu vykazované v daňovém přiznání a hrazené správcí daně v zákonných termínech.

Odložená daň vychází pouze z účetní legislativy, ve které je její existence založena na dodržování základních účetních předpokladů, pravidel a obecně uznávaných účetních zásad. Je-li účetní jednotka podrobena zákonnému ověření účetní závěrky, je tento významný účetní nástroj pod drobnohledem nezávislého auditora.

Kalkulace a účtování o odložené dani je ryze interní záležitostí účetní jednotky; v rozvaze lze zjistit pouze konečný stav k rozvahovému dni a ve výkaze zisku a ztráty její meziroční pohyb v oddíle Daň z příjmů. Zjišťování a vykazování odložené daně je důkazem toho, že účetní jednotka si zakládá na dodržování zásady věrného a poctivého obrazu účetních dat prezentovaných v obou zmíněných účetních výkazech, čímž zároveň potvrzuje interním a externím uživatelům těchto informací a dalším zájmovým skupinám, že její finanční situace je uspokojivá a nehrozí žádné náhlé újmy či obavy, jinými slovy účetní jednotka nezamýšlí v následujícím období svou činnost ukončit.

Klíčová slova: České účetní standardy, daň z příjmů, odložený daňový závazek, odložená daňová pohledávka, IFRS, kalkulace a vykazování odložené daně

Meaning of deferred tax prepared in accordance with the czech and dutch legislation and IFRS

Abstract

The purpose of the thesis is to justify the meaning of the accounting method known as the deferred tax. This tax type relates to accounting profit before tax only, and therefore can not be swapped with the corporate income tax obligation due to running business and having revenues which are the subject to income tax reported in the corporate income tax return and filed to the local tax authority within the statutory deadlines.

Deferred tax is treated by the accounting legislation in which the existence of this tax is to be in compliance with the basic accounting assumptions, rules and generally accepted accounting principles. As long as an entity is subject to a statutory audit of its financial statements, this significant accounting instrument is reviewed and verified by an independent auditor.

Calculation and booking are purely internal matters of the entity, closing balance of deferred tax as at the balance sheet date can be found in the balance sheet only, and the year-on-year movement in Income Tax section of the profit and loss statement. The identification and reporting of deferred tax is the proof of the fact that the entity is committed to a principle of a true and fair view of the accounting data presented in both financial statements, thereby the entity confirms to internal and external users of this financial information and other stakeholders that its financial position is satisfying and there is no risks of sudden harm or doubts, in other words, the entity does not intend to close the business in the following accounting period.

Keywords: Czech accounting standards, corporate income tax, deferred tax liability, deferred tax asset, IFRS, calculation and presentation of deferred tax

Obsah

1 Úvod	12
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika.....	14
3 Teoretická východiska	17
3.1 Definice, podstata a důvody zavedení odložené daně z příjmů	17
3.2 Definice a význam odložené daně podle české účetní legislativy.....	18
3.2.1 Účetní jednotky	21
3.2.2 Způsoby, metoda výpočtu a vykazování odložené daně (vývoj).....	23
3.2.3 Nevykázání odložené daně a dopady do účetnictví	30
3.3 Definice a význam odložené daně podle nizozemské účetní legislativy.....	34
3.3.1 Účetní jednotky	37
3.3.2 Způsoby a metody výpočtu odložené daně	38
3.3.3 Nevykázání odložené daně a následky v účetnictví.....	44
3.4 Definice a význam odložené daně podle IFRS – IAS 12	45
3.4.1 Účetní jednotky	46
3.4.2 Způsoby a metody kalkulace a vykazování odložené daně	47
3.4.3 Nevykázání odložené daně a následky v účetnictví.....	50
4 Vlastní práce	51
4.1 Odštěpný závod zahraniční společnosti – XYZ, odštěpný závod	51
4.2 Odložená daň auditované účetní jednotky - česká účetní legislativa	52
4.2.1 Výpočet odložené daně k rozvahovému dni	53
4.2.2 Absence odložené daně v účetních výkazech	55
4.2.2.1 Absence odložené daně u dlouhodobého hmotného majetku.....	55
4.2.2.2 Absence odložené daně u tvorby opravné položky k zásobám	57
4.2.2.3 Absence odložené daně z titulu závazků sociálního pojištění	59
4.2.2.4 Absence odložené daně ve výkazech.....	61
4.3 Odložená daň účetní jednotky dle nizozemské účetní legislativy.....	64
4.3.1 Výpočet odložené daně k rozvahovému dni	64
4.3.2 Absence odložené daně v účetních výkazech	67
4.4 Výpočet a vykazování odložené daně podle IAS 12.....	69
4.4.1 Výpočet odložené daně podle IAS 12.....	69
4.4.2 Absence odložené daně v účetních výkazech	73

5	Výsledky a diskuse	75
5.1	Opomenutí odložené daně – česká účetní legislativa.....	75
5.2	Opomenutí odložené daně – nizozemské účetní předpisy	76
5.3	Opomenutí odložené daně při použití standardu IAS 12	77
6	Závěr.....	78
7	Seznam použitých zdrojů	81
7.1	Knižní a časopisecké zdroje:.....	81
7.2	Elektronické zdroje:	82
8	Přílohy	86

Seznam obrázků

Obrázek 1 Schéma rozdílů mezi účetním ziskem a daňovým základem.....	20
Obrázek 2 Účtování o odložené dani v prvním roce	27
Obrázek 3 Účtování o odložené dani v dalších letech.....	27
Obrázek 4 Účtování o odložené dani v dalších letech – příklad	29

Seznam tabulek

Tabulka 1 Kategorizace účetních jednotek v ČR od 1.1.2016	21
Tabulka 2 Pravidla pro stanovení odložené daně	28
Tabulka 3 Rozvaha v účetních a daňových hodnotách v celých tis. Kč.....	28
Tabulka 4 Kalkulace rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy	32
Tabulka 5 Kalkulace zisku po zdanění při absenci odložené daně.....	32
Tabulka 6 Výpočet odložené daně a její zaúčtování v běžném roce	33
Tabulka 7 Kalkulace zisku po zdanění se zohledněním odložené daně	33
Tabulka 8 Klasifikace účetních jednotek v Nizozemí	37
Tabulka 9 Schéma zdanitelných a odčitatelných přechodných rozdílů.....	41
Tabulka 10 Výpočet přechodných rozdílů u odpisů (konsolidovaná účetní závěrka).....	43
Tabulka 11 Výpočet daně splatné bez odložené daně (konsolidovaná účetní závěrka).....	43
Tabulka 12 Výpočet odložené daně (konsolidovaná účetní závěrka)	44
Tabulka 13 Rozvaha v účetních a daňových hodnotách v tis. Kč	54
Tabulka 14 Rozvaha v tis. Kč – absence odložené daně u dlouhodobého majetku	55
Tabulka 15 Rozvaha v tis. Kč – absence odložené daně u opravné položky k zásobám ...	57
Tabulka 16 Rozvaha v tis. Kč – absence odložené daně u závazků	60
Tabulka 17 Rozvaha v tis. Kč – absence odložené daně ve výkazu zisku a ztráty	61
Tabulka 18 Údaje nizozemské společnosti pro účely kategorizace.....	64
Tabulka 19 Rozvaha v účetních a daňových hodnotách v tis. EUR v r. 2019/2020	65
Tabulka 20 Rozvaha v tis. EUR – bez závazků z neobdržených faktur.....	68
Tabulka 21 Rozvaha českého odštěpného závodu podle IFRS (IAS 12)	70
Tabulka 22 Rozvaha českého odštěpného závodu podle IFRS (IAS 12) – bez zboží.....	74

Seznam použitých zkratk

BV (B.V.)	– společnost s ručením omezeným
ČÚS	– Český účetní standard
DAS	– nizozemské účetní standardy (RJ)
DASB	– Nizozemská Rada pro účetní standardy (RJ)
Dutch GAAP	– nizozemské obecně uznávané účetní standardy (RJ)
DZC	– daňová zůstatková cena
EU	– Evropská unie
FNV	– Federace nizozemských odborových svazů
GAAP	– obecně uznávané účetní principy
IAS	– Mezinárodní účetní standard (předchůdce IFRS)
IASB	– Rada pro Mezinárodní účetní standardy
IASC	– Výbor pro Mezinárodní účetní standardy
IFRS	– Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KVK	– Nizozemská obchodní komora
NBA	– Nizozemský institut pro certifikaci účetních
NCW	– Nizozemská federace křesťanských zaměstnavatelů
ODP	– odložená daňová pohledávka
ODZ	– odložený daňový závazek
SZP	– sociální a zdravotní pojištění
VBA	– Sdružení investičních analytiků
VNO	– Federace nizozemského průmyslu
ÚZC	– účetní zůstatková cena

1 Úvod

Téma odložené daně bylo, je, a i nadále zůstává častým námětem závěrečných a seminárních prací, úvah a odborných článků, v nichž jsou v podmínkách různého typu podnikatelských subjektů aplikovány, porovnávány a analyzovány standardní postupy jejího zjišťování, účtování a vykazování. Tato účetní metoda vychází z odložené daňové povinnosti, popř. úspory, které jsou následně porovnávány s očekávanými daňovými dopady za předpokladu, že národní daňová legislativa se řídí odlišnými pravidly kalkulace splatné daně.

Jelikož je daňová politika většinou ryze v kompetenci každého státu, nelze ji standardizovat s ostatními či regulovat obecně závaznými pravidly, což se ovšem nedá zcela konstatovat o pravidlech účetních. Účetnictví a související pravidla a principy jsou taktéž definovány a upraveny v národních legislativách, nicméně již po několik desetiletí probíhá kontinuální harmonizace s obecně uznávanými pravidly, tak aby bylo možné danou skutečnost definovat totožnou terminologií a vykazovat podle stejných pravidel platných či obecně přijímaných v každé zemi; tento koncept již delší dobu naplňují Mezinárodní účetní standardy (dříve IAS), resp. nyní Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Odložená daň ovšem i nadále zůstává námětem na zamyšlení, neboť její celková problematika je převážně chápána jako interní záležitost každého podnikatelského subjektu, jenž má buď zákonnou povinnost tento účetní nástroj zjišťovat a vykazovat, anebo je zcela v kompetenci vedení společnosti, zda bude či nikoliv tuto čistě účetní kategorii ve svých účetních knihách zjišťovat.

Tato účetní metoda pokaždé vzbuzuje diskusi, zmatek, i prvotní nepochopení. O odložené dani se převážně uvažuje jednou v roce – pro účely roční účetní závěrky, kdy se za předpokladu dodržení aktuálního principu a zásady věrného a poctivého obrazu účetních dat zjišťuje její konečný stav k rozvahovému dni. V závislosti na této kalkulaci je nezbytné pro účely roční účetní závěrky zjistit i (předběžnou) kalkulaci daně splatné, která uvažuje rozdíly jak trvalé, tak i rozdíly přechodné.

Práce je v teoretické části věnována významu odložené daně a zdůvodnění její důležitosti, pokud by byla kalkulace odložené daně zkreslena nebo by se o ní neúčtovalo vůbec, a to v podmínkách českého odštěpného závodu zahraniční právnické osoby, mající zákonnou povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Dále bude popsána totožná situace

na principech nizozemské účetní legislativy, neboť zřizovatel je společnost s ručením omezeným se sídlem v Nizozemí, a v neposlední řadě bude situace charakterizována při aplikaci mezinárodního standardu IAS 12, a to v souvislosti s konsolidovanými účetními výkazy nizozemského zřizovatele.

Význam a vliv absence odložené daně budou pochopitelně aplikovány na skutečné údaje z ověřených účetních výkazů, kdy prostřednictvím simulací budou popsány a vysvětleny konkrétní situace, v nichž dojde k opomenutí některých položek majetku a závazků typických svými přechodnými rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou, a vstupujících do výpočtu odložené daně. Vzniklé dopady a vlivy na výsledek hospodaření po zdanění vykázaný ve finančním výkaze rozvaha budou diskutovány v páté kapitole.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je na základě principů odložené daně zdůvodnit její význam a dopady na věrný a poctivý obraz účetnictví, tj. jak na účetní závěrku české organizační složky, tak na konsolidovanou účetní závěrku nizozemského zřizovatele patřícího do nadnárodní korporace, která je obchodována na jedné z největších asijských burz, a provést komparaci odložené daně v pojetí podle IFRS.

2.2 Metodika

Literární rešerše bude teoretickým základem problematiky odložené daně čerpající odborné informace převážně z právních úprav vybraných států, odborných článků a auditorských studií s problematikou řádného vykázání, a z předpisů IFRS.

V praktické části bude doložen a zdůvodněn význam odložené daně s ohledem na věrný a poctivý obraz účetnictví, kdy bude proveden sběr relevantních dat a jejich podrobná analýza s přihlédnutím na interní postupy zvolené společnosti. Na základě zákonem stanovených principů bude proveden výpočet výše odložené daně spolu s její interpretací v účetní závěrce, bude vyjádřen konkrétní význam a dopad vypočtené sumy do hospodaření jednotlivé společnosti.

Dále bude komparací zjišťováno, zda je nezbytné odloženou daň vykazovat i ve jmenovaných státech, jaký zastává význam, či zda je nositelem nepostradatelné informace.

Vzorec pro výpočet – česká účetní legislativa

$$\text{Výsledný přechodný rozdíl} \times \text{sazba DPPO} = \text{ODP (ODZ)} \quad (1)$$

kde:

Výslední přechodný rozdíl = rozdíl mezi účetní a daňovou základnou aktiva/pasiva

DPPO = daň z příjmů právnických osob

ODP = odložená daňová pohledávka

ODZ = odložený daňový závazek

Kroky plynoucí z legislativy

Zjištění přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou položek majetku a závazků, u nichž je pravděpodobnost odlišného posouzení v obou rovinách – účetnictví a daň z příjmů, a to za předpokladu dodržování obecně platných účetních zásad a zákonných ustanovení a požadavků na úpravu výsledku hospodaření o položky nezahrnované, osvobozené a zvyšující základ daně pro účely kalkulace daně z příjmů právnických osob.

Vzorec pro výpočet – nizozemská účetní legislativa

$$\text{Odložená daň} = \text{přechodný rozdíl} \times \text{daňová sazba} \quad (2)$$

kde:

Odložená daň = odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka

Přechodný rozdíl = rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva (závazku) v rozvaze s jeho daňovou základnou

Daňová sazba = sazba daně z příjmů právnických osob platná v období uplatnění nebo splatnosti přechodného rozdílu

Kroky plynoucí z legislativy

Na základě ustanovení účetních předpisů jsou zjišťovány přechodné rozdíly konkrétních položek aktiv a závazků z titulu odlišného posouzení v účetnictví a z hlediska požadavků daňových předpisů. U těchto přechodných rozdílů se předpokládá jejich vypořádání v budoucích obdobích, než je běžné období, v němž jsou tyto rozdíly zjištěny. Výsledek hospodaření vykázaný v účetní závěrce je nepostradatelným a výchozím podkladem pro kalkulaci daně z příjmů společností. Úpravy účetního výsledku hospodaření nejsou tak náročné jako je tomu v podmínkách české daňové legislativy. Nizozemský daňový systém je považován za jeden z nejtransparentnějších a nenáročných.

Vzorec pro výpočet – IFRS

$$\text{Odložená daň} = \text{přechodný rozdíl} \times \text{daňová sazba} \quad (2)$$

kde:

Odložená daň = odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka

Přechodný rozdíl = rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva (závazku) v rozvaze s jeho daňovou základnou

Daňová sazba = sazba daně z příjmů právnických osob platná v období uplatnění nebo splatnosti přechodného rozdílu

Kroky plynoucí z legislativy

Ustanovení standardu IAS 12 vychází z důsledného dodržování aktuálního principu a principu přiřazování nákladů souvisejícím výnosům. Je požadováno, aby důsledky vyplývající z daňových transakcí byly v účetních knihách zaznamenány takovým způsobem, jakým jsou účtovány i ostatní uskutečněné účetní případy. Oproti české legislativě jsou ustanovení IAS 12 náročnější v požadavcích na povinné zveřejnění informací souvisejících s daňovou oblastí. Mezinárodní standard IAS 12 – Daně ze zisk upravuje jak splatné tak odložené daně.

3 Teoretická východiska

3.1 Definice, podstata a důvody zavedení odložené daně z příjmů

Odložená daň je ve své podstatě výlučně kategorií účetní, a tudíž nesouvisí s daní běžnou (splatnou), tj. tou, kterou podnikatelský subjekt reálně hradí správci daně a na kterou podává daňové přiznání.

Základní podstatou odložené daňové povinnosti jsou přechodné rozdíly vycházející z odlišného vykazování a oceňování specifických položek v účetnictví a z pohledu daní z příjmů, a z odlišného dopadu do účetního výsledku hospodaření a do daňového základu.

Jak vysvětluje Ryneš (2019), odložená daň přiřazuje účetní náklad plynoucí ze samotné povinnosti placení daně z příjmů právnických osob do správného účetního období. Přechodné rozdíly ovlivňují kalkulaci daně z příjmů v jiném účetním období.

Odložená daň je ve skutečnosti odrazem očekávaného prospěchu a požadavků konkrétních zájmových skupin neboli uživatelů účetních informací, jimiž jsou vlastníci (akcionáři, společníci), investoři a management společnosti a stát zastoupený správcem daní. Tyto zájmové skupiny mají tudíž i odlišný pohled na výsledek hospodaření; v první řadě vlastníci, investoři a management najatý k vedení společnosti vyvíjí značné úsilí k tomu, aby společnost disponovala dlouhodobou stabilitou, likviditou a stálým finančním zdravím, a zároveň si udržela svůj tržní podíl, na druhé straně stát jako takový má zájem o výsledek hospodaření ve smyslu základu daně z příjmů, z něhož se pomocí zákonných úprav, resp. pomocí položek snižující či zvyšující výsledek hospodaření, zjišťuje daňová povinnost.

Důvody zavedení odložené daně ve smyslu důležitého účetního nástroje jsou spatřovány v existenci a dodržování významných účetních zásad, pak má princip odložené daně smysl a význam. Jelikož je české účetnictví orientované převážně daňově (vliv daňových zákonů a předpisů), mnohdy nazývané také „daňovým účetnictvím“, pak tento výstup nemůže nabídnout adekvátní účetní informace pro zájmovou skupinu vlastníků, investorů a managementu, neboť neposkytuje věrný a poctivý obraz účetních skutečností. Akcionáři a společníci preferují takové účetnictví a z něj plynoucí fakta, která primárně respektují požadavek věrného a poctivého obrazu účetnictví a finanční situace podniku.

3.2 Definice a význam odložené daně podle české účetní legislativy

Jelikož se práce týká aplikace odložené daně a zdůvodnění jejího významu v podmínkách českého odštěpného závodu (před rokem 2014 bylo v platnosti názvosloví „organizační složka“), bude v následujících částech tato skutečnost zmiňována.

Problematika odložené daně týkající se odštěpného závodu zahraniční osoby je definována legislativní úpravou uvedenou v § 59 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v aktuálním znění platném od 1.1.2018. Ustanovení tohoto paragrafu konkretizuje účetní jednotky podléhající této povinnosti a popisuje aktuálně platnou metodu výpočtu odložené daně, její účtování a vykazování na příslušných analytických účtech. O aktuálně platné metodě zjišťování odložené daně bude podrobně popsáno v následující podkapitole.

V souvislosti s odloženou daní je dále nezbytné zmínit ustanovení Českého účetního standardu pro podnikatele č. 003 – Odložená daň (dále jen „ČÚS“); tento standard:

- vymezuje základní principy pohledu na přechodné rozdíly zdanitelné a odčitatelné,
- definuje odložený daňový závazek a odloženou daňovou pohledávku,
- popisuje postupy účtování o odložené dani při prvním účtování a v následujících, letech tak, aby bylo zajištěno její konsistentní vykazování v patřičných položkách.

Mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem vznikají jisté rozdíly; důvodem existence těchto rozdílů jsou ustanovení zákona o daních z příjmů neuznávající některé náklady a výnosy zaúčtované v účetnictví běžného období neboli položky mající vliv na základ daně. Ve schéma rozdílů prezentovaným Obrázek 1 je patrný jak odkaz na účetní legislativu (přechodné rozdíly), tak i na tu daňovou (trvalé rozdíly).

Přechodné rozdíly vznikají z důvodu odlišného účetního a daňového pohledu na konkrétní položky v účetnictví. Jak popisuje Janoušková (2007), zákon o daních z příjmů uznává tyto přechodné rozdíly, resp. náklady a výnosy, nýbrž v jiném zdaňovacím (účetním) období než v tom, v němž byly zachyceny v účetnictví, obdobně se pohlíží na účetní hodnotu aktiva a závazku v rozvaze a jejich hodnotu daňovou, jež si bude možné uplatnit v budoucnu pro účely daně z příjmu.

Tyto přechodné rozdíly se člení na zdanitelné a odčitatelné.

Zdanitelné (přičitatelné) přechodné rozdíly jsou zdanitelné částky související s kalkulací základu daně budoucích období, čímž vzniká odložený daňový dluh (závazek). Typickým příkladem je, pokud účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku je vyšší než jeho daňová hodnota.

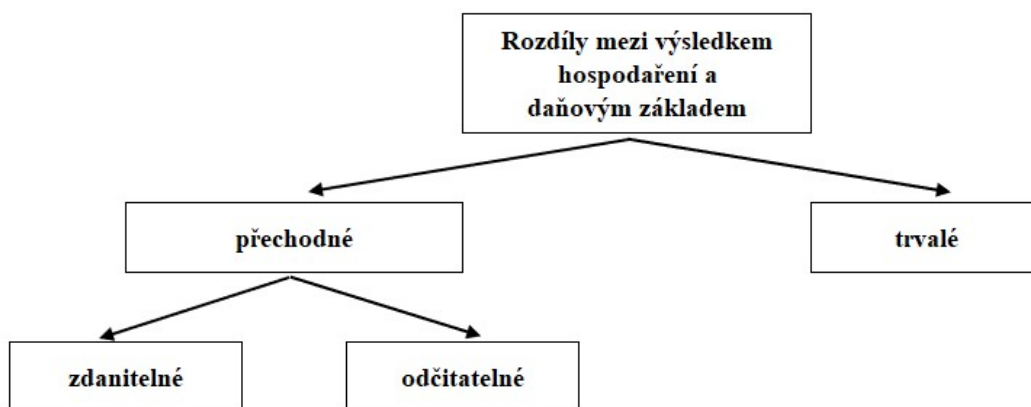
Odčitatelné přechodné rozdíly představují částky, které jsou odčitatelné v souvislosti se stanovováním základu daně budoucích období; tyto odčitatelné částky mají za následek vznik odložené daňové pohledávky. Jako příklad lze uvést situaci, kdy účetní hodnota pohledávek snižená o opravnou položku je nižší než hodnota těchto pohledávek snižená o daňově uznatelnou opravnou položku.

Odložené daňové dluhy (závazky) jsou dle bodu 2.5. ČÚS definovány jako částky daně z příjmů splatné v budoucích obdobích z titulu přechodných rozdílů zdanitelných.

Odložené daňové pohledávky představují dle bodu 2.6. ČÚS částky daně z příjmů, jež budou uplatněny v příštích obdobích a mohou vzniknout díky odčitatelným přechodným rozdílům, do budoucna převedených nevyužitých daňových ztrát a daňových odpočtů.

Opakem přechodných rozdílů jsou rozdíly **trvalé**, jsou konečné, a tudíž neovlivní budoucí období; trvalé rozdíly nezakládají a nijak nesouvisí s kalkulací odložené daně. Typickým příkladem jsou **daňově neúčinné náklady** vynaložené účetní jednotkou na:

- reprezentaci včetně občerstvení,
- dary,
- nad limitní plnění stanovené danými předpisy (např. stravné),
- členské poplatky, které nesplňují předpoklad, že jsou hrazené právnické osobě, u níž je členství nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo je u této právnické osoby členství povinné (viz § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů),
- náklady z titulu pokut od správce daně či jiných orgánů státní správy,
- příspěvky zaměstnancům na sportovní a kulturní akce a na služby a produkty léčebného charakteru hrazené zaměstnavatelem,
- manka a škody nad limit.



Obrázek 1 Schéma rozdílů mezi účetním ziskem a daňovým základem

Zdroj: Janoušková (2007, s. 11)

V neposlední řadě je důležité zmínit zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění. Tato právní norma uvádí výčet účetních jednotek mající povinnost zjišťovat, účtovat a vykazovat odloženou daň ve svých účetních knihách a mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato účetní norma dále specifikuje obecně uznávané účetní zásady, při jejichž dodržení **je princip odložené daně smysluplný:**

- **zásada věrného a poctivého obrazu** předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (§ 7 odst. 1 a 2),
- **zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky** (§ 7 odst. 3), neboli předpoklad trvání účetní jednotky pro účely kategorizace, kdy se zkoumají kritéria pro zařazení v závislosti na dosažení hraničních hodnot ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích,
- **zásada opatrnosti** (§ 25 odst. 3) znamená, že odložená daňová pohledávka bude vykázána pouze tehdy, pokud účetní jednotka v budoucnu vygeneruje zdanitelný zisk v takové výši, aby mohla toto zvýhodnění uplatnit,
- **zásada stálosti účetních metod** (§ 4 odst. 15) vychází z konsistentního používání způsobů účtování včetně konsistentní náplně účtů, oceňování a vykazování, které budou zárukou srovnatelnosti těchto metod v čase,
- zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů neboli **akruální princip** (§ 3 odst. 1),

- **princip významnosti** (§ 19 odst. 7). kdy informace (zde konkrétně existence odložené daně) se považuje za významnou, jestliže je možné o ní předpokládat, že by její neuvedení nebo chybná interpretace mohly ovlivnit úsudek uživatele v takové míře, díky které by mohl mít na finanční situaci účetní jednotky mylný pohled.

Na základě uvedených norem je nyní nezbytné konkretizovat subjekt mající povinnost odloženou daň zjišťovat a o odložené dani účtovat, toto bude náplní následující podkapitoly.

3.2.1 Účetní jednotky

Záležitost výpočtu, účtování a vykazování odložené daně je povinností účetní jednotky tvořících skupinu podniků (tzv. konsolidační celek) a pro účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu (viz § 18 odst. 4 a 5 zákona o účetnictví), z čehož vyplývá i zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem (viz § 18 odst. 4 a § 20 zákona o účetnictví). Účetní závěrku lze sestavovat v plném nebo ve zkráceném rozsahu v závislosti na tom, do které kategorie bude účetní jednotka zařazena (viz § 1b a § 20 zákona o účetnictví).

Významný vliv pro účely povinného zjišťování a vykazování odložené daně má kategorizace účetních jednotek. Tato úprava vstoupila v platnost dnem 1.1.2016 spolu s novelou zákona o účetnictví, zákonem č. 221/2015 Sb.. Kategorie účetní jednotky, kterou přehledně popisuje Tabulka 1, se může v průběhu nepřetržitého trvání účetní jednotky měnit, a to v případě, kdy se posuzuje překročení dvou hraničních hodnot u dvou po sobě jdoucích (následujících) účetních období, resp. u dvou po sobě jdoucích rozvahových dnů.

Tabulka 1 Kategorizace účetních jednotek v ČR od 1.1.2016

Kategorie účetní jednotky	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců během účetního období
Mikro účetní jednotka	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
Malá účetní jednotka	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
Střední účetní jednotka	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250
Velká účetní jednotka	překračuje alespoň dvě kritéria pro střední jednotku		

Zdroj: vlastní zpracování dle aktuálního znění zákona o účetnictví

V souladu s § 3a Vyhlášky č. 500/2002 Sb. sestavují uvedené účetní jednotky rozvahu a výkaz zisku a ztráty v plném či zkráceném rozsahu; odstavec 1 tohoto paragrafu dále určuje povinnost plného rozsahu rozvahy, s tím že malé a mikro účetní jednotky sestavují plnou verzi pouze za předpokladu, že mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Obdobně je to i s přílohou k účetní závěrce, která je upravena ustanoveními § 39 až § 39c uvedené vyhlášky.

Zákonná povinnost mít ověřenu účetní závěrku auditorem je ošetřena ustanoveními uvedenými v § 20 odst. 1 písm. c) a d) zákona o účetnictví. V případě posuzovaného odštěpného závodu zahraniční právnické osoby, kdy se jedná z hlediska hraničních hodnot o **střední účetní jednotku**, byla splněna dvě ze tří požadovaných kritérií jak za účetní období, za které se účetní závěrka ověřuje, tj. běžné, tak za účetní období bezprostředně předcházející, tj. minulé. Toto dosažení alespoň dvou hodnot ze tří stanovuje povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Uvedenými hodnotami pro povinnost auditované účetní závěrky jsou:

1. aktiva (netto) celkem 40 000 000 Kč
2. roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč
3. průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50

Nicméně ty účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, což nezakládá zákonnou povinnost mít účetní závěrku auditovanou, se mohou rozhodnout, zda budou o odložené dani účtovat či nikoliv. Na základě tohoto zjištění se naskytá otázka, zda je vůbec nezbytné kalkulovat a účtovat o odložené dani, pokud je toto rozhodnutí o účtování o odložené dani v kompetenci účetní jednotky. Odpovědi na tuto otázku zle rozvrhnout do dvou rovin.

Odpověď č. 1: Účetní jednotka **nedisponuje** takovými účetními položkami ve svých účetních knihách, potažmo ve svých účetních výkazech, které zakládají zjišťování a účtování o odložené dani, proto není prakticky co počítat a vykazovat podle příslušných ustanovení dotčených právních norem. Je obraz takovýchto účetních výkazů stále věrný a poctivý? Ve své podstatě **ano**, neboť její předmět podnikání tyto položky aktiv a závazků nevyžaduje.

Odpověď č. 2: **Existence účetních zásad**. Je-li informace o odložené dani informací významnou a může-li mít svou absencí zásadní dopad na věrný a poctivý obraz finanční

situace účetní jednotky, a tudíž i na rozhodování uživatele finančních výkazů, pak **ano**, je nezbytné o odložené dani účtovat, pokud splňují zákonem stanovené předpoklady.

3.2.2 Způsoby, metoda výpočtu a vykazování odložené daně (vývoj)

Rok 2002 znamenal důležitý milník v účetní legislativě; došlo k rozsáhlé novele zákona o účetnictví, jež se významně dotkla i problematiky odložené daně, konkrétně došlo k převratné změně při zjišťování, účtování a samotném vykazování odložené daně. V novele zákona o účetnictví je kladen důraz na účetní zásadu věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a celkové finanční situace účetní jednotky, používání odložené daně tudíž přispívá a podporuje tuto obecně platnou účetní zásadu.

Výpočet odložené daně je od roku 2002 založen na **závazkové metodě** kladoucí důraz na přesné vykázání odložené daně v rozvaze. Výsledkem této metody je zjištění odložené daňové pohledávky, o kterou účetní jednotka v budoucím období zaplatí méně na splatné dani, nebo odloženého daňového závazku, jenž bude splatný v budoucím období neboli jinými slovy odložená daň bude placena, resp. ušetřena v pozdějším období. Při kalkulaci odložené daně tato metodou využívá vždy aktuální sazbu daně z příjmu právnických osob, a v rozvaze vykazuje kalkulovanou odloženou daň ve výši, v jaké bude splatná, resp. získána z daňové úspory.

Pro srovnání této zásadní změny je vhodné zmínit situaci platnou do konce roku 2001, kdy bylo možné uplatňovat u závazkové metody dvojí způsob výpočtu odložené daně.

Prvním způsobem byl **výsledkový přístup** založený na kalkulaci odložené daně z časových rozdílů nákladů a výnosů, které způsobily rozdíl mezi základem daně a účetním výsledkem hospodaření. Zůstatek odložené daně v rozvaze musel být při změně sazby daně vždy přepočítán. Tento přístup závazkové metody byl v minulosti hojně využíván, neboť odložená daň se kalkulovala z rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, což býval jediný přechodný rozdíl, který tehdejší účetní jednotky ve svém účetnictví evidovaly. Dopad na vykazovaný disponibilní zisk byl tudíž nevýznamný. Tento jediný přechodný rozdíl byl ve své podstatě důvodem, proč se vůbec o odložené dani účtovalo. Ostatní skutečnosti zakládající vznik přechodných rozdílů účetní jednotky neevidovaly, ač jim tuto povinnost ukládala tehdejší platná legislativa. Zároveň bylo povinností dle tehdejší účetní legislativy o odložené dani účtovat vždy, bez ohledu, zda se jednalo o pohledávku či závazek. Tato

skutečnost byla v rozporu s účetní zásadou opatrnosti, kdy kupříkladu při kalkulaci odložené daňové pohledávky docházelo k nárůstu disponibilního zisku běžného účetního období. Hledisko, zda vůbec bude možné v budoucnu tuto daňovou úsporu proti dosaženému základu daně uplatnit, se nerespektovalo.

Druhým používaným způsobem byl **rozvahový přístup**, jenž vycházel z výpočtu odložené daně z přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou konkrétních položek v účetnictví. V tomto případě se zůstatek odložené daně v rozvaze nepřepočítával. Do nákladů běžného období byl tedy zaúčtován pouze rozdíl mezi počátečním a konečným stavem odložené daně v rozvaze.

Jak uvádí Janoušková (2007), metoda vychází z přechodných rozdílů u položek rozvahy, kdy daňovou základnou aktiv je ta hodnota aktiv, která ovlivní v budoucích obdobích základ daně ve vztahu k ekonomickému užitku, jenž bude účetní jednotkou v budoucnu dosažen; zatímco daňovou základnu u pasiv představuje účetní hodnota snížená o položky v budoucnu odčitatelné od základu daně.

Tento přístup závazkové metody je v České republice **používán do současné doby**, a je charakterizován základními principy:

- výpočet odložené daně vychází ze závazkové metody založené na rozvahovém přístupu, který kalkuluje tuto daň z přechodných rozdílů mezi daňovou hodnotou aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze, a to následovně:
 - sestavením daňové a účetní rozvahy v netto hodnotách,
 - vyčíslením rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou jednotlivých skupin aktiv a pasiv, mající vliv na kalkulaci odložené daně,
- odložená daň se zjišťuje u účetních jednotek tvořících konsolidační celek a u všech účetních jednotek mající zákonnou povinnost ověření účetní závěrky auditorem; ostatní účetní jednotky nespádající do výše jmenovaných subjektů mají rozhodnutí ve své kompetenci,
- přechodné rozdílů jsou rozdílů mezi daňovou základnou aktiva nebo závazku a jeho účetní hodnotou v rozvaze; podle pomocného schéma pravidel uvedeném v Tabulka 2 mohou být tyto přechodné rozdílů **zdanitelné (připočitatelné)**, to znamená, že vedou k **odloženému**

daňovému závazku, nebo odčitatelné, které přispívají ke vzniku odložené daňové pohledávky,

- odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů vzniklých z odlišného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví:
 - rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého odpisovaného majetku,
 - rozdíl z titulu tvorby opravných položek k dlouhodobému majetku a k zásobám,
 - rozdíl z titulu tvorby opravných položek k pohledávkám,
 - rozdíl z titulu tvorby ostatních (účetních) rezerv,
 - z převedených nevyužitých daňových ztrát,
 - účtování závazků z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení, z titulu zaměstnanci sraženého, ale zaměstnavatelem neuhrazeného pojistného na sociální a zdravotní pojištění do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období, tj. do 31.1. následující roku, v př. kdy je účetním/zdaňovacím obdobím kalendářní rok, nebo jeho části; náklady budou daňově uznány až v okamžiku úhrady.
- účetní jednotka účtuje o odloženém daňovém závazku **vždy**, a to v souladu s uplatňováním zásady opatrnosti,
- účetní jednotka účtuje o odložené daňové pohledávce **pouze tehdy**, existuje-li pravděpodobnost, že základ daně, proti němuž lze využít rozdíl, je dosažitelný; dosažitelný základ daně je pouze, pokud existují dostatečné zdanitelné přechodné rozdíl v budoucích obdobích, které se vztahují ke stejným správcům daní z příjmů a k téže zdaňované účetní jednotce, u níž se předpokládá vrácení ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů, nebo v obdobích, ve kterých daňová ztráta vyplývající z odložené daňové pohledávky může být zpětně uplatnitelná nebo převedena do dalších období; jsou-li tyto okolnosti splněny, odložená daňová pohledávka může být zaúčtována v období, v němž odčitatelné přechodné rozdíl vznikají,

- první rok účtování o odložené dani je znázorněn Obrázek 1 částka vztahující se k předchozím účetním obdobím se zaúčtuje na účtech vlastního kapitálu, tj. účtové skupiny 42 nebo rozvahově, a částka vztahující se k běžnému účetnímu období se zaúčtuje výsledkově, tj. na účtech účtové skupiny 59,
- v následujících letech je účtováno podle schéma uvedeném na , pomocí účtů účtové skupiny 48 se zaúčtuje buď zvýšení nebo snížení odložené daně vypočtené meziročně ze všech přechodných rozdílů proti účtu účtové skupiny 59; v případě změny metody se vzniklé rozdíly účtují na účtech účtové skupiny 42, tj. do vlastního kapitálu s vysvětlením v příloze k účetní závěrce,
- k rozvahovému dni účetní jednotka přezkoumá účetní hodnotu odložené daňové pohledávky, a je-li nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně umožňující využití odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný,
- odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek je vypočítán podle vzorce (1) jako součin výsledného přechodného rozdílu (zdanitelného nebo odčitatelného) a sazby daně z příjmů právnických osob, která je stanovena zákonem o daních z příjmů, a která bude platná v období, v němž bude daňová pohledávka, resp. závazek uplatněn; není-li tato sazba daně známa, použije se sazba platná v běžném účetním období; výsledkem výpočtu je v podstatě konečný zůstatek odložené daně zjištěný k rozvahovému dni.

$$\text{Výsledný přechodný rozdíl} \times \text{sazba DPPO} = \text{ODP (OZP)} \quad (1)$$

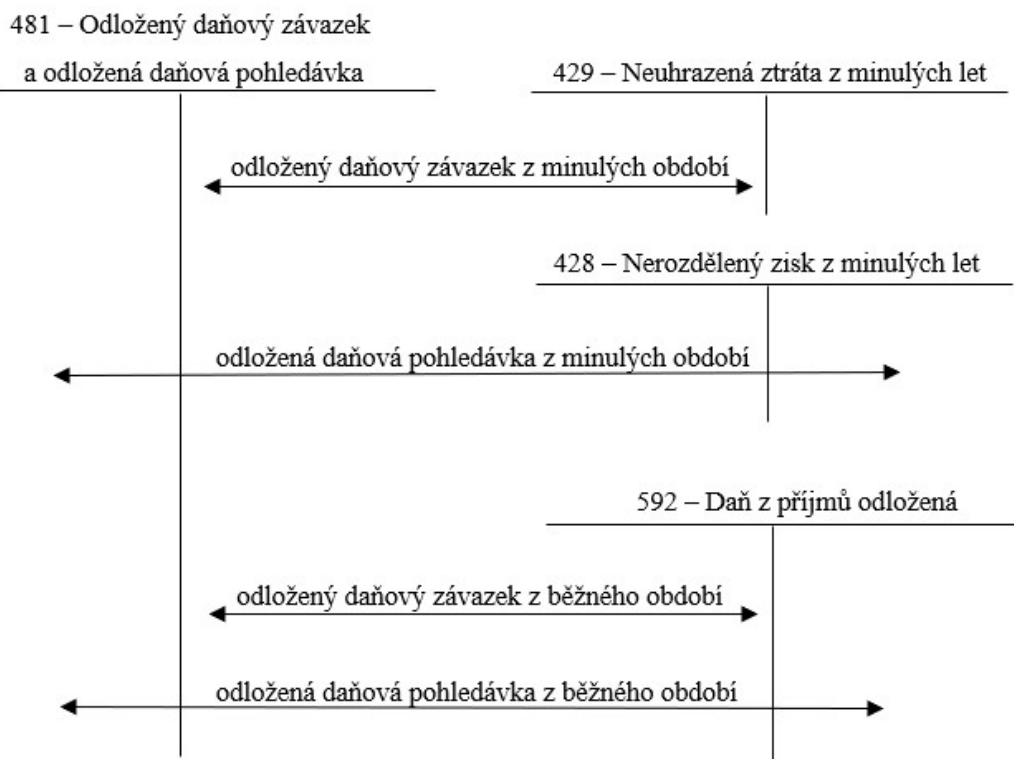
kde:

Výslední přechodný rozdíl = rozdíl mezi účetní a daňovou základnou aktiva/pasiva; jedná se o konečný zůstatek zjištěný k rozvahovému dni

DPPO = daň z příjmů právnických osob

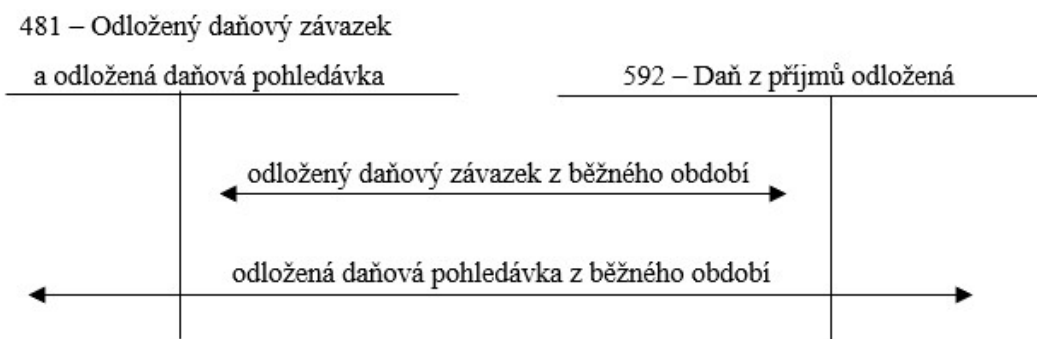
ODP = odložená daňová pohledávka

ODZ = odložený daňový závazek



Obrázek 2 Účtování o odložené dani v prvním roce

Zdroj: vlastní práce dle Ryneš (2019)



Obrázek 3 Účtování o odložené dani v dalších letech

Zdroj: vlastní práce dle Ryneš (2019)

Shrnutí výše uvedených předpokladů lze interpretovat do přehledného schéma jednoduchých pravidel pro stanovení odloženého daňového závazku a odložené daňové pohledávky, které jsou uvedeny v Tabulka 2.

Tabulka 2 Pravidla pro stanovení odložené daně

Odložený daňový závazek	Odložená daňová pohledávka
Aktiva	
Daňový základ < Účetní základ	Daňový základ > Účetní základ
Pasiva	
Daňový základ > Účetní základ	Daňový základ < Účetní základ
Základ daně < Výsledek hospodaření	Základ daně > Výsledek hospodaření
→ vzniká připočitatelný přechodný rozdíl	→ vzniká odčitatelný přechodný rozdíl

Zdroj: vlastní úprava dle Müllerová (2005, s. 113)

Pro ilustrativní představu přechodných rozdílů zjištěných pomocí pravidel uvedených v Tabulka 2 pomůže zjednodušený příklad zjištění odložené daně v dalších letech za použití údajů z Tabulka 3 spolu se zápisem zaúčtování odložené daně v dalších letech zobrazeným ve schéma na .

Zadání obsahuje položky aktiv a závazků, které se nejčastěji při kalkulaci odložené daně vyskytují. Na straně aktiv se bude jednat o položky hmotného a nehmotného majetku a zásob, a na straně závazků budou zmíněny položky tvorby ostatních (účetních) rezerv a závazky z titulu v termínu zaměstnavatelem neuhrazeného pojistného za sociálního pojištění.

Dále byla použita aktuálně platná sazba daně z příjmů právnických osob.

Tabulka 3 Rozvaha v účetních a daňových hodnotách v celých tis. Kč

Položka	Účetní hodnota (ÚH) (netto)	Daňová hodnota (DH)	Rozdíl (DH-ÚH)	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Dlouhodobý hmotný majetek	1 500	1 300	- 200	19	-38
Dlouhodobý nehmotný majetek	500	600	+ 100	19	+ 19
Zásoby	700	1 000	+ 300	19	+ 57
Pohledávky z obchodních vztahů	3 460	3 460	0	19	0
Peněžní prostředky	350	350	0	19	0
Aktiva celkem	3 050	3 250	+ 200	19	+ 38
Tvorba opravné položky k zásobám	- 3 600	0	3 600	19	+ 684
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 1 900	0	1 900	19	+ 361
Závazky sociálního a zdravotního pojištění nezaplacené do 31.1.20xx	- 400	0	400	19	+ 76
Závazky z obchodních vztahů	- 1 000	- 1 000	0	19	0
Pasiva celkem	- 6 900	- 1 000	5 900	19	+ 1 121

Zdroj: vlastní úprava dle Ryneš (2019, s. 277-278)

Výsledkem ilustrativního příkladu je odložená daňová pohledávka ve výši 1 159 tis. Kč (38 tis. Kč + 1 121 tis. Kč). Interpretací údaje lze usoudit, že v příštích účetních obdobích musí být vytvořený dostatečný základ daně tak, aby bylo možné tuto pohledávku (daňovou úsporu) uplatnit. Při zjištění odložené daňové pohledávky za běžné období, tj. konečného stavu účtu 481 ve výši 1 159 tis. Kč a při počátečním stavu účtu 481 ve výši 1 345 tis. Kč, je tudíž patrné, že hodnota odložené daňové pohledávky v rozvaze se snížila o 186 tis. Kč; tento rozdíl představuje náklad běžného období vykázaného ve výsledovce. Předkontace meziročního poklesu odložené daňové pohledávky neboli zaúčtování nákladu běžného účetního období ve výši 186 tis. Kč bude následovná Má Dáti 592/ Dal 481.

481 - Odložená daňová pohledávka		592 - Daň z příjmů odložená	
PS	1 345	1)	186
KS	1 159	Převod na KÚR	
		Obrat	186
			Převod na KÚR

Obrázek 4 Účtování o odložené dani v dalších letech – příklad

Zdroj: vlastní práce

Pravidla pro vykazování odložené daně zaznamenala obdobný vývoj. Do roku 2001 byla odložená daň vykazována v rozvaze mezi krátkodobými pohledávkami nebo krátkodobými závazky. Změna účetních pravidel platných pro sestavování účetní závěrky od roku 2002 definovala vykazování odložené daně v pasivech na rezervách, odložený daňový závazek plusem a odloženou daňovou pohledávku mínusem. Toto se změnilo o rok později, kdy se začal odložený daňový závazek vykazovat v pasivech v dlouhodobých závazcích (C.I.8. Odložený daňový závazek), zatímco odložená daňová pohledávka v aktivech v dlouhodobých pohledávkách (C.II.1.4 Odložená daňová pohledávka). V případě výkazu zisku a ztráty se odložená daň související s běžným účetním obdobím začala vykazovat jako součást daně z příjmů v oddíle L., který se člení na daň splatnou (L.1. Daň z příjmů splatná) a na daň odloženou (L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)).

Zpět k názornému příkladu, výsledkem přechodných rozdílů za běžné období byla odložená daňová pohledávka. Rozdíl mezi vyšším počátečním stavem odložené daňové pohledávky a její poklesem k rozvahovému dni představuje náklad běžného období vykázaným ve výkazu zisku a ztráty v sekci L.2. Daň z příjmů odložená (+/-), čímž bude ovlivňovat celkový výsledek hospodaření po zdanění.

3.2.3 Nevykázání odložené daně a dopady do účetnictví

Nejdříve je nezbytné si připomenout, jak vykázání odložené daně ovlivní pohled na údaje v účetních výkazech a jejich kvalitu.

Vykázání odložené daně v rozvaze v podobě odložené daňové pohledávky se chová jako majetek mající podobu úspory na budoucí dani z příjmů. Toto chápání odložené daně tudíž může mít i významný vliv při analýze ekonomické situace účetní jednotky. Na základě principu zásady opatrnosti se o této daňové pohledávce účtuje pouze za předpokladu, že účetní jednotka očekává v budoucím období dosažitelný základ daně. Pokud účetní jednotka disponuje informacemi o nereálném dosažení, je doporučováno o odložené daňové pohledávce neučtovat a tím ji tedy ani nevykazovat v aktivech rozvahy.

Vykázáním odloženého daňového závazku v pasivech rozvahy lze eliminovat předčasné rozdělení hospodářského výsledku ve formě rozdělení podílu na zisku či výplaty dividend, neboť tímto vykázáním vzrostou dlouhodobé závazky. Nenadálé rozdělení výsledku hospodaření by mohlo v budoucnu zapříčinit existenční problémy účetní jednotky, v př. očekávané vyšší daňové povinnosti.

Význam odložené daně je převážně spatřován v dodržování obecně platných účetních zásad, které byly jasně a transparentně implementovány do české legislativy, a tím zároveň ochránily a poskytly konsistenci a kvalitu informacím vycházejícím z účetních výkazů. Pokud by uživatel účetních dat neměl jistotu, že při zpracování výstupů z účetních knih nebyla dodržována jasně stanovená pravidla a že tyto výstupy nejsou vykazovány podle platných a zákonem daných norem, mohl by záhy dojít k mylným úsudkům, což by mělo neblahý dopad na celkovou situaci účetní jednotky – tj. případný pokles obchodních příležitostí či tržního podílu, nemožnost či potíže generovat plánovaný obrat, nespokojenost externích uživatelů z řad stávajících či potenciálních zákazníků, obavy finančních institucí a pochopitelně případná dotazování a kontroly ze strany orgánů státní správy. K minimalizaci těchto rizikových situací vede dodržování zákonných pravidel, proto účetní jednotky počítají, účtují a vykazují i odloženou daň. Dopady odložené daně jsou povinně auditovány, což zajišťuje jistý obecně platný standard poskytování relevantních účetních informací na úrovni podnikatelského prostředí.

Pokud jde o dotčené účetní jednotky podléhající auditu, pak je-li odložená daň z účetnictví eliminována, resp. není kalkulována ani vykázána, ač je tento nástroj vyžadován jak ze zákona, tak následně nezávislým auditorem z důvodu povinného auditu,

hrozí nežádoucí situace a to ta, že auditor nebude schopen vyjádřit svůj výrok, který by byl v souladu s očekáváním účetní jednotky. Podle § 20 odst. 1 písm. c) zákona o auditorech, nezávislý auditor ve Zprávě auditora uvede výrok, který musí jasně vyjádřit stanovisko auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena; výrok auditora je buď bez výhrad, s výhradou, záporný, nebo je vyjádření výroku odmítnuto, jestliže auditor není schopný výrok auditora vyjádřit.

Byla-li by odložená daň opomenuta a tudíž nevykázána, pak Zpráva auditora k účetní závěrce sestavené v souladu s českými účetními předpisy bude obsahovat **odmítnutí výroku** z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o významném prvku účetní závěrky. Taková účetní závěrka se stává nedůvěryhodnou a ze strany uživatelů takovýchto informací narůstá nejistota a skepse, že tato účetní jednotka nedisponuje dobrým finančním zdravím a že lze očekávat nepříznivý vývoj, potažmo ztráty budoucích investic.

Simulace výpočtu zisku po zdanění – s odloženou daní a bez odložené daně

Předpokladem je existence přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého hmotného majetku uvedené v Tabulka 6 a v Tabulka 7 již v podobě vypočtené odložené daně, jejichž vzájemné rozdíly dopadnou do kalkulace daně z příjmů v jiném období.

Účetní odpisy interpretované Tabulka 4 zohledňují morální opotřebení majetku, dobu životnosti, po kterou jej bude účetní jednotka používat, sama si pomocí vnitřního předpisu stanoví hranici významné ceny pro zařazení do dlouhodobého majetku, a stejně tak sestaví odpisový plán. Zatímco výlučně roční daňové odpisy uvedené taktéž v Tabulka 4 vychází z podstaty maximální hodnoty z pořizovací ceny majetku, kterou si lze uplatnit do daňových nákladů; opotřebení majetku tyto odpisy nezohledňují, naopak mohou být dokonce přerušeny (v př. že účetní jednotka vykazuje ztrátu, a tudíž je nelze dostatečně využít) či sníženy.

Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku (odepisovaného) = 6 000

Účetní odpisy na 6 let, daňové odpisy na 5 let

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním = 9 000

Sazba daně z příjmů právnických osob (platná i pro následující období) = 19 %

Tabulka 4 Kalkulace rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy

Období	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Účetní odpis (ÚO)	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Daňový odpis (DO)	1 200	1 920	1 440	960	480	0
Rozdíl ÚO-DO	- 200	- 920	- 440	40	520	1 000
Vliv na základ daně (rozdíl ±)	- 200	- 920	- 440	40	520	1 000
	DO > ÚO = daňově účinné			DO < ÚO = daňově neúčinné		
Účetní zůstatková cena	5 000	4 000	3 000	2 000	1 000	0
Daňová zůstatková cena	4 800	2 880	1 440	480	0	0
ÚZC – DZC	200	1 120	1 560	1 520	1 000	0
Výsledek hospodaření účetní	9 000	9 000	9 000	9 000	9 000	9 000
Daň účetní (19 %)	1 710	1 710	1 710	1 710	1 710	1 710

Zdroj: vlastní úprava dle Bohdalová (2016)

Tabulka 5 Kalkulace zisku po zdanění při absenci odložené daně

Období	Účetní VH± rozdíl	Základ daně	Daň z příjmů splatná	Zisk po zdanění
2016	9 000 – 200	8 800	$8 800 \times 19 \% = 1 672$	$9 000 - 1 672 = 7 328$
2017	9 000 – 920	8 080	$8 080 \times 19 \% = 1 535$	$9 000 - 1 535 = 7 465$
2018	9 000 – 440	8 560	$8 560 \times 19 \% = 1 616$	$9 000 - 1 616 = 7 384$
2019	9 000 + 40	9 040	$9 040 \times 19 \% = 1 718$	$9 000 - 1 718 = 7 282$
2020	9 000 + 520	9 520	$9 520 \times 19 \% = 1 809$	$9 000 - 1 809 = 7 191$
2021	9 000 + 1 000	10 000	$10 000 \times 19 \% = 1 900$	$9 000 - 1 900 = 7 100$

Zdroj: vlastní úprava dle Bohdalová (2016)

Díky přechodným rozdílům musí být účetní jednotkou v posledním období uhrazena vyšší daň z příjmu, jak je patrné v Tabulka 5, což má i negativní vliv na zisk po zdanění, je nižší; účetní odpisy byly totiž vyšší než maximální částka daňových odpisů, kterou bylo možné si na základě ustanovení zákona o daních z příjmů uplatnit, jinými slovy doléhají dopady přechodných rozdílů. Účetní jednotka by proto před těmito roky neměla např. vyplácet dividendy nebo jejich výplatu alespoň minimalizovat tak, aby měla dostatečné likvidní prostředky na úhradu splatné daně.

Výpočet odložené daně znázorněný v Tabulka 6 je zjištěn z rozdílu mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou vynásobeným aktuálně platnou sazbou daně z příjmů právnických osob, resp. sazbou platnou pro konkrétní období v budoucnu, je-li již předem známé, že dojde k její změně.

Tabulka 6 Výpočet odložené daně a její zaúčtování v běžném roce

Období	ÚZC	DZC	Rozdíl ± (Ú-D)	Výpočet OD	OD _{PS}	OD _{KS}	Rozdíl (-Z,+P)	Účtování
2016	5 000	4 800	200	38	0	38	- 38	428/481
2017	4 000	2 880	1 120	213	38	213	- 175	592/481
2018	3 000	1 440	1 560	297	213	297	- 84	592/481
2019	2 000	480	1 520	289	297	289	+ 8	481/592
2020	1 000	0	1 000	190	289	190	+ 99	481/592
2021	0	0	0	0	190	0	+ 190	481/592

Zdroj: vlastní úprava dle Bohdalová (2016)

kde:

ÚZC = účetní zůstatková cena

DZC = daňová zůstatková cena

OD = odložená daň

OD_{PS} = počáteční stav odložené daně

OD_{KS} = konečný stav odložené daně

P = (odložená daňová) pohledávka

Z = (odložený daňový) závazek

Tabulka 7 Kalkulace zisku po zdanění se zohledněním odložené daně

Období	Základ daně	Daň splatná	Daň odložená	Zisk po zdanění = účetní zisk - daně
2016	8 800	$8\,800 \times 19\% = 1\,672$	- 38	$9\,000 - 1\,672 - 38 = 7\,290$
2017	8 080	$8\,080 \times 19\% = 1\,535$	- 175	$9\,000 - 1\,535 - 175 = 7\,290$
2018	8 560	$8\,560 \times 19\% = 1\,626$	- 84	$9\,000 - 1\,626 - 84 = 7\,290$
2019	9 040	$9\,040 \times 19\% = 1\,718$	+ 8	$9\,000 - 1\,718 + 8 = 7\,290$
2020	9 520	$9\,520 \times 19\% = 1\,809$	+ 99	$9\,000 - 1\,809 + 99 = 7\,290$
2021	10 000	$10\,000 \times 19\% = 1\,900$	+ 190	$9\,000 - 1\,900 + 190 = 7\,290$

Zdroj: vlastní úprava dle Bohdalová (2016)

Ihned si lze povšimnout, že zde není patrný výkyv v zisku po zdanění, neboť jak Tabulka 7 názorně ukazuje, odložená daň eliminuje tyto přechodné rozdíly, které nastanou z důvodu odlišného posuzování účetní a daňové zůstatkové ceny dlouhodobého majetku. O odložené daňové pohledávce se z důvodu opatrnosti neúčtuje, resp. pouze tehdy, bude-li ji možné v budoucích obdobích uplatnit, v případě očekávání úspěšných období (měřeno ziskem po zdanění), účetní jednotka by si měla vygenerované finanční prostředky ponechat na období, v nichž budou kvůli dopadům přechodných rozdílů očekávány nižší zisky po zdanění; na druhé straně se o odloženém daňovém závazku účtuje vždy.

V letech 2016 až 2018 je daň z účetního výsledku hospodaření vyšší, než daň vypočtená z daňového základu, tzn. že vznikl odložený daňový závazek vůči správci daně v budoucích obdobích. Zatímco v letech 2019 až 2021 byla vypočtena odložená daňová pohledávka. Konečný stav na účtu 481 z titulu této transakce musí být na konci šestého období nulový.

3.3 Definice a význam odložené daně podle nizozemské účetní legislativy

Problematiku odložené daně v podmínkách účetní platné v Nizozemí byla zvolena z důvodu porovnání kalkulace a vykazování této účetní metody v odštěpném závodě zahraniční osoby a v konsolidovaných výkazech zřizovatele. Zřizovatel českého odštěpného závodu je nizozemskou účetní jednotkou typu BV neboli společnost s ručením omezeným, a vystupuje jako samostatná entita v rámci evropského zastoupení. Česká účetní data a výsledek hospodaření jsou součástí konsolidované účetní závěrky, ale zdanění podléhá tuzemskému daňovému systému, nikoliv fiskální jednotce v Nizozemí. České pobočce jsou tudíž ponechány výnosy z prodeje zboží a služeb, které mají zdanitelné plnění v tuzemsku, proto podléhají i českému daňovému systému.

V této kapitole bude vymezena definice a význam institutu odložené daně v podmínkách nizozemské účetní legislativy.

Nizozemská účetní legislativa, konkrétně nizozemské obecně uznávané účetní standardy neboli *Dutch GAAP* vychází přímo z ustanovení nizozemského Občanského zákoníku (oddíl 2, část 9). Občanský zákoník v uvedené části reflektuje požadavky evropské směrnice 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, a vymezuje povinný rámec roční účetní závěrky všem podnikatelským subjektům v Nizozemsku, tím, že stanovuje pokyny v souvislosti s principy a zásadami oceňování majetku a závazků. Tato část uvedeného kodexu poskytuje ucelený přehled hlavních legislativních ustanovení pro účely vykazování informací v ročních finančních výkazech, stanovuje jejich formální a věcnou stránku, a také požadavky pro účely auditu.

Dalším zdrojem účetní legislativy jsou směrnice Evropské unie (dále jen „EU“); nizozemské účetní normy jsou směrnicím EU velmi podobné a mnohé z nich jsou již v souladu s mezinárodními účetními standardy IFRS. Ačkoliv jsou nizozemské GAAP v jistých ohledech oproti mezinárodním standardům IFRS odlišné, postupně jsou od roku 2005 Nizozemskou Radou pro účetní standardy do lokálních účetních standardů

implementována ustanovení IFRS tak, aby byly vzájemně v souladu a zároveň harmonizovány. Aplikace mezinárodních standardů IFRS je vyžadována u společností, které jsou veřejně kótovány na evropském regulovaném trhu na území Evropské unie, tato podmínka je zanesena taktéž i v české účetní legislativě, a u společností sestavujících konsolidované účetní výkazy, což již česká účetní legislativa nenařizuje, ale ponechává toto rozhodnutí zcela v kompetenci účetní jednotky.

V neposlední řadě jsou *Dutch GAAP* tvořeny nizozemskými účetními standardy (*Dutch Accounting Standards* neboli DAS). Tyto účetní standardy jsou vydávány Nizozemskou Radou pro účetní standardy (DASB) ve spolupráci se zástupci Nizozemského institutu pro certifikaci účetních (NBA), zaměstnaneckých a zaměstnavatelských organizací (NCW) a odborových svazů (FNV), a se zástupci průmyslu (VNO) a investičních analytiků (VBA). Rada pro účetní standardy také vydává návrhy a doporučení v souvislosti s výročním výkaznictvím, poskytuje poradenské služby orgánům ze strany regulátora a zastává funkci v mezinárodních organizacích za účelem zvyšování kvality a tvorby standardů pro finanční výkaznictví pro externí uživatele.

Nizozemské obecně uznávané účetní standardy se vztahují na společnosti typu BV (společnost s ručením omezeným), typu NV (akciová společnost), některá partnerství a vybrané neziskové organizace. Nizozemská Rada pro účetní standardy jednou ročně, vždy v září, vydává aktualizované Pokyny k účetním výkazům pro střední a velké společnosti, a stejně tak i pro malé a mikro účetní jednotky. Obdobně jsou aplikovány i nizozemské obecně uznávané účetní standardy.

Odložená daň má své vlastní účetní předpisy, a její účtování v podmínkách nizozemské účetní legislativy bývalo upraveno primárně nařízením, která byla v souladu se standardem IASC E49, Daň z příjmů, z roku 1996, s výjimkou toho, že v Nizozemsku mohly být odložené daně diskontovány. Tomuto ovšem předcházela rok 1995, kdy Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB) zveřejnil návrh standardu E49, Daně z příjmu, vyžadující uznání všech odložených daňových závazků. Odložená daňová pohledávka musí být uznána v účetní závěrce, pouze pokud je pravděpodobné, že bude existovat dostatečný zdanitelný zisk, proti němuž lze odloženou daňovou pohledávku použít. Návrh standardu také vyžadoval použití **závazkové metody na principu výsledkového přístupu** na rozdíl od metody odložení, kterou nejdříve umožňoval, avšak kterou mezinárodní účetní standard IAS 12 s účinností od roku 1998 zcela zakázal. Metoda odložení vycházela

z přesunu výnosů a nákladů, které se zahrnovaly do základu daně z běžného účetního či zdaňovacího období do období v budoucnu.

Rozdíly mezi příjmy z finančního účetnictví a zdanitelnými příjmy daného roku vznikají v zemích, kde existuje nezávislost při stanovování těchto dvou druhů příjmů společnosti; taková nezávislost mezi účetnictvím a daněmi jak v př. individuálních tak v př. konsolidovaných účtů existuje právě v Nizozemsku. Účetní jednotky v Nizozemsku jsou povinné využívat během účetního období takové daňové přerozdělení, aby se vypořádaly s přechodnými rozdíly mezi příjmy z finančního účetnictví a zdanitelnými příjmy. Jedná se pochopitelně jak o rozdíly trvalé, tak v této souvislosti jsou i rozdíly přechodné. Pokud je vliv trvalých rozdílů na kalkulovaný náklad na daň z příjmu značný, musí být důvody těchto trvalých rozdílů vysvětleny v příloze účetní závěrky.

V Nizozemí se odložená daň používá delší dobu, než je tomu v jiných evropských státech, a to díky odchýlení mezi účetním a daňovým účetnictvím.

Přechodné rozdíly vyžadují použití odložených daní, což vede k odložené daňové pohledávce, resp. častěji k odloženému daňovému závazku. Identifikace odložené daně (tj. nákladu běžného období) ve výkazu zisku a ztráty není vyžadována. Odložená daň ve formě nákladu běžného období může být nahrazena výpočtem meziroční změny odloženého daně v rozvaze. Ačkoliv je dovoleno při vykazování použít současnou hodnotu daňového závazku (tj. diskontování odložené daně), téměř vždy je nizozemskými společnostmi využívána hodnota nominální, avšak i v tomto případě je vždy nezbytné respektovat zásadu opatrnosti.

Odložená daň je využívána při predikci budoucího daňového efektu způsobeného přechodnými rozdíly mezi daňovým základem položky a její účetní hodnotou. Odložený daňový závazek či pohledávka **je přechodný** rozdíl hodnoty, která se v budoucnu změní. Nicméně odložená daň vzniká do té míry, dokud lze předpokládat její započtení proti zisku v budoucím období. Odložená daň se počítá podle zákonem stanovené daně z příjmů právnických osob platné pro dané období; dojde-li ke změně daňové sazby, změní se i odložená daň vykazovaná v rozvaze, což způsobí trvalý rozdíl, neboť tato zákonná sazba daně z příjmů se v dalším období nezmění (není přechodná).

Odložená daňová pohledávka či odložený daňový závazek je v rozvaze podle nizozemských obecně uznávaných účetních standardů vykazován v dlouhodobých aktivech a dlouhodobých pasivech.

Nizozemská legislativa, na rozdíl od české, kdy účetní jednotka může rozhodnout – viz ustanovení § 19a odst. 7 a 8 zákona o účetnictví, předepisuje použití ustanovení standardů IFRS těm účetním jednotkám, které sestavují **konsolidované finanční výkazy**. Současný mezinárodní účetní standard o daních ze zisku, IAS 12 z roku 2006 definuje účetní postup pro daně z příjmů. Pro použití IFRS jakožto výchozích pravidel v souvislosti se zjišťováním základu daně z příjmů právnických osob vypovídají i výsledky průzkumu uskutečněném v roce 2007 v Německu, Rakousku a v dalších zemích. Výzkum se týkal možných dopadů při použití ustanovení IFRS na daný národní daňový systém při zjišťování daně z příjmů. Ze sběru těchto interních dat (bohužel se nejedná o data veřejně přístupná, proto záleželo na benevolenci oslovených podniků) byla stanovena střední hodnota rozdílů mezi účetními hodnotami jednotlivých účtů podle IFRS a hodnotami daňových účtů pro dané položky rozvahy. Výsledkem bylo, že aplikace IFRS nezpůsobila zásadní změny základu daně (Eberhartinger & Klostermann, 2007).

3.3.1 Účetní jednotky

Účetní jednotky jsou v Nizozemí rozděleny do stejných kategorií jako je tomu od roku 2016 v české účetní legislativě, tj. mikro, malé, střední a velké účetní jednotky, a to za podmínky splnění dvou ze tří kritérií uvedených v Tabulka 8 za dvě po sobě bezprostředně jdoucí účetní období.

Tabulka 8 Klasifikace účetních jednotek v Nizozemí

Kategorie účetní jednotky	Aktiva celkem (tis. €)	Roční úhrn čistého obratu (tis. €)	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	< 350	< 700	< 10
Malá účetní jednotka	> 350 a < 6 000	> 700 a < 12 000	> 10 a < 50
Střední účetní jednotka	> 6 000 a < 20 000	> 12 000 a < 40 000	> 50 a < 250
Velká účetní jednotka	> 20 000	> 40 000	> 250

Zdroj: PwC: An overview of financial reporting in the Netherlands, February 2020, s. 34

Podle aktuálně platné legislativy (kapitola 2.2 nizozemského zákona o korporacích), pouze společnosti, které jsou podle uvedených kritérií považovány za **střední** či **velké**, jsou povinny mít účetní výkazy ověřeny nezávislým auditorem, kterého jmenuje valná hromada společnosti.

Na malé a mikro účetní jednotky se povinnost statutárního auditu nevztahuje. Nicméně i tyto společnosti mohou být auditovány, pokud se na ně vztahují ustanovení o sdružení nebo pokud to bude vyžadovat vedení společnosti, pak je situace totožná jako je tomu v České republice.

Auditor ověřuje účetní závěrku (účetní výkazy) a vydává výrok ve zprávě o auditu v závislosti na posouzení, zda veškeré údaje a informace uvedené v účetní závěrce jsou v souladu s účetními zásadami obecně přijímanými v Nizozemsku, zda jsou také v souladu s veškerými legislativními požadavky, a zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz účetnictví. V neposlední řadě jsou na auditorovi taktéž požadována stanoviska:

- zda účetní závěrka poskytuje přesné vyjádření finančního výsledku a finanční pozice za dané účetní období,
- zda zpráva managementu splňuje veškeré zákonné požadavky a je v souladu s finančními výkazy, a
- zda byly ze strany společnosti poskytnuty veškeré nezbytné informace.

Tuto zprávu poté auditor předkládá řídicímu orgánu společnosti, který by ji měl před samotným schválením účetní závěrky vzít na vědomí. Během tohoto společného setkání odpovídá auditor na otázky ze strany vedení společnosti, neboť je to právě odpovědnost manažerů následně informovat o těchto skutečnostech samotné akcionáře.

3.3.2 Způsoby a metody výpočtu odložené daně

Tato kapitola bude rozdělena na dvě roviny – běžné a konsolidované účetní výkazy.

Nizozemské účetní standardy vyžadují, resp. povolují **diskontování** odložené daně, zatímco mezinárodní účetní standard IAS 12 diskontování odložené daně **neumožňuje**. Diskontování odložené daně s sebou nese náročnější postup kalkulace, kdy se musí patřičně a detailně rozvrhnout doba, kdy nastane okamžik zrušení každého přechodného rozdílu.

Definice, účtování a vykazování odložené daně jsou upraveny nizozemskými účetními standardy a každým rokem aktualizovány prostřednictvím Pokynů k účetním standardům pro dané kategorie společností vydávané Radou. Odložená daň je definována v nizozemských účetních standardech 272.3 Vykazování odložených daňových závazků a pohledávek, 272.5 Účtování daně splatné nebo odpočitatelné a daně odložené, a 272.8 Daně účetní jednotky.

V případě odložených daňových pohledávek je důležité rozlišovat mezi jejich **vykázáním** a jejich **započtením** s odloženými daňovými závazky. Vykázání odložené daňové pohledávky závisí na tom, zda se očekává realizace této daňové výhody (úspory). Jedním z náznaků toho, že se tak stane, je existence odložených daňových závazků v rámci stejné účetní jednotky. Oba instituty se vzájemně zúčtují, a to v rozsahu, v jakém se tyto odložené daňové závazky vyrovnají současně s odloženými daňovými pohledávkami. V případě ztráty není odložená daňová pohledávka realizována, čímž zároveň zaniká i odložený daňový závazek. K vzájemnému vyrovnání je nezbytné určit podmínky těchto odložených daní; kupříkladu pokud odložený daňový závazek zanikne v důsledku zrychleného odpisování stroje pro daňové účely, neboť tato skutečnost zakládá vznik odložené daňové pohledávky.

Jak již bylo zmíněno výše, způsob a metoda výpočtu odložené daně je v Nizozemí upravena účetními předpisy. Počátky harmonizace této účetní metody s mezinárodní účetní legislativou sahají do roku 1996, a to standardem IASC E49. Ze **závazkové metody na principu výsledkového přístupu**, která byla obsahem tohoto standardu, a byla založena na předpokladu, že odložená daň je kalkulována z rozdílů mezi účetními a daňově účinnými náklady a výnosy, tzn. že se vycházelo z výsledkových účtů, se postupným sladěním a harmonizací nizozemských účetních standardů se standardy IFRS ustálila **metoda závazková na principu rozvahového přístupu**, kterou již od roku 1998 vyžaduje revidovaný standard IAS 12.

V ustanovení nizozemského účetního standardu DAS 272 jsou definovány přechodné rozdíly a z nich plynoucí odložené daňové závazky a pohledávky. K rozvahovému dni se zkoumá, jaké rozdíly existují mezi hodnotou aktiv a pasiv v roční účetní závěrce a hodnotou aktiv a pasiv v rozvaze pro daňové účely. Tyto přechodné rozdíly jsou dále rozděleny na **zdanitelné** a **odčitatelné** přechodné rozdíly.

Zdanitelné přechodné rozdíly vzniknou v budoucích obdobích jako odložený daňový závazek a budou případně vypořádány jako příspěvek k budoucí splatné dani.

Příklady:

- daňová zůstatková hodnota aktiv je nižší z důvodu rychlejšího odpisování, než je tomu u účetní zůstatkové hodnoty,

- výnos, který má být rozpoznán v následujícím roce, je v účetní závěrce vykázán jako výnos příštích období, a předmětem daně se stává v okamžiku jeho obdržení, tj. v následujícím období,
- daňová hodnota aktiva je nižší z důvodu tvorby daňově účinné reinvestiční rezervy vztažené k účetnímu zisku za prodej aktiva (pro účely odložené daně se bude jednat o zdanitelný účetní zisk),
- vyšší daňové ocenění rezervy,
- přecenění aktiva, které nesleduje daňové přecenění (daň zůstává v historických cenách),
- při převzetí společnosti jsou nabytá aktiva a pasiva oceněna v účetní závěrce v reálné hodnotě, zatímco hodnota pro daňové účely zůstává nezměněna.

Odčitatelné přechodné rozdíly jsou rozdíly, které při vykázání či vypořádání položky rozvahy vedou k odložené daňové pohledávce v budoucím období. Příklady:

- daňová zůstatková hodnota aktiv je vyšší než účetní, neboť se účetně odepisuje rychleji než daňově,
- daňová hodnota závazků je nižší než účetní (na základě dlouhodobého nařízení je akceptovatelná platba v hotovosti jen do určité hodnoty, nad tuto hranici je platba z hlediska daně z příjmů neakceptovatelná a posuzuje se, zda je rozdíl od nominální hodnoty závazků významný),
- odložená daňová pohledávka vzniká také v případě převedení daňové ztráty.

Dočasné rozdíly, které nastanou při uskutečnění, popř. při vypořádání položek majetku, rezerv, či časového rozlišení, nevedou v budoucnu ke splatné dani či k její úhradě, neboť vznikají vzhledem k jejich povaze.

Dalšími rozdíly, které nebudou uskutečněny či vypořádány v budoucích účetních období a nepovedou k úhradě daně z příjmů v budoucnu, jsou rozdíly **trvalé**, z nichž nevznikají žádné odložené daně; jedná se o daňově neúčinné náklady, např. pokuty, dary. Daňová pravidla týkající osvobození výnosů od daně nebo daňové neuznatelnosti nákladů vedou k rozdílům mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem; tento přístup je prakticky srovnatelný s českým.

Rozlišení mezi zdanitelnými přechodnými rozdíly a odčitatelnými přechodnými rozdíly lze schematicky zobrazit pomocí souvislostí uvedených v Tabulka 9.

Tabulka 9 Schéma zdanitelných a odčitatelných přechodných rozdílů

Účetní hodnota pro účely	Aktiva	Závazky
Obchodní > Daňová	Zdanitelný přechodný rozdíl	Odčitatelný přechodný rozdíl
Obchodní < Daňová	Odčitatelný přechodný rozdíl	Zdanitelný přechodný rozdíl

Zdroj: Zdroj: PwC: Alles over: belastingen naar de winst, November 2017, s. 14

Zdanitelný přechodný rozdíl vede k odloženému daňovému závazku, zatímco odčitatelný přechodný rozdíl vede k odložené daňové pohledávce.

Na základě ustanovení nizozemského účetního standardu DAS 272 se odložená daň vypočítá následovně:

Účetní hodnota aktiva	100 EUR
– Daňová hodnota aktiva	0 EUR
= Přechodný rozdíl	– 100 EUR
× platná sazba daně z příjmů	25 %
= Odložený daňový závazek	25 EUR

V tomto případě existuje zdanitelný přechodný rozdíl, tzn. že účetní hodnota aktiva pro komerční účely je vyšší než pro daňové účely, což má za následek vznik odloženého daňového závazku. Do 31.12.2021 byla v Nizozemí platná sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 25 % a platila pro zdanitelné příjmy nad 200 tisíc EUR, zatímco do této částky podléhal zdanitelný příjem daňové sazbě ve výši 20 %. Sazba byla od roku 2015 zafixována a nezohledňovala současné potřeby; od roku 2022 je tato sazba nepatrně zvýšena na novou hodnotu 25,8 % a bylo nezbytné ji použít pro účely kalkulace odložené daně, která bude zúčtována v novém účetním období.

Simulace vlivu odložené daně v individuální účetní závěrce

Stav k 31. prosinci 2021:

- sazba daně z příjmů právnických osob se zdanitelnými příjmy do 200 tis. EUR = 20 %
- je dán odčitatelný přechodný rozdíl ve výši 600 EUR v důsledku poskytnutí záruky, která je zdanitelná, a odečte se pouze v případě, že náklady vzniknou,
- jsou dány daňově uznatelné ztráty ve výši 400 EUR,
- je také dán zdanitelný přechodný rozdíl 850 EUR, zakládající vznik odloženého daňového závazku, kdy daňové odpisy jsou u dlouhodobém hmotném majetku rychlejší.

Odložená daňová pohledávka činí 20 % z $(600 + 400) = 200$ EUR

Vypočtenou odloženou daňovou pohledávku lze vykázat v roční účetní závěrce, nicméně existuje-li odložený daňový závazek a zároveň se týká stejného daňového subjektu, pak se zdanitelný přechodný rozdíl vypořádá ve stejném období jako odčitatelný přechodný rozdíl neboli odloženou daňovou pohledávku lze uznat do výše 170 EUR (20 % z 850). Pro účely odložené daňové pohledávky je nezbytné, aby byl vygenerován budoucí zisk, proti němuž bude možné tuto daňovou úsporu započítat.

Je-li v roční účetní závěrce zahrnuta odložená daňová pohledávka ve výši 170 EUR, pak to znamená, že existují odčitatelné dočasné rozdíly, např. převedené daňové ztráty z minulých období.

Simulace vlivu odložené daně v konsolidované účetní závěrce

V konsolidované účetní závěrce se doporučuje, aby byly zveřejněny vztahy mezi daňovým nákladem a ziskem před zdaněním (výsledkem hospodaření před zdaněním).

V př. konsolidované účetní závěrky se dále doporučuje, aby byla v souvislosti se zdanitelnými přechodnými rozdíly, odpočitatelnými přechodnými rozdíly, možnou budoucí kompenzací či uplatněním daňové ztráty, popř. možností vypořádání v budoucnu zveřejněna:

- výše odložené daňové pohledávky a závazku vykázaných v rozvaze; a
- částka odloženého daňového nákladu nebo výnosu, která byla vykázána ve výkazu zisku a ztráty, pokud již nebyla změna vykázána v rozvaze.

V praxi lze zúčtovat daňové břemeno mezi mateřskou a dceřinou společností následovně:

- mateřská společnost vypořádá daňovou povinnost dceřiné společnosti, která vystupuje v roli samostatného plátce daně,
- mateřská společnost vypořádá daňovou povinnost na základě výsledku daňové povinnosti dceřiné společnosti, a to s ohledem na rozdělení výhod dané fiskální jednotky mezi společností tvořící konsolidační celek,
- mateřská společnost vypořádá daňovou povinnost na základě obchodního výsledku dceřiné společnosti,
- mateřská společnost nese celé daňové břemeno.

Společnost X má odložené daně v důsledku rozdílů v odpisových pravidlech.

Majetek v pořizovací hodnotě 400 EUR, který se odepisuje 2 roky podle zákona v individuální roční účetní závěrce a po dobu 4 let v konsolidované účetní závěrce. Zákonná sazba daně z příjmů právnických osob je 25 % (platná od roku 2015). představuje kalkulaci odložené daně v rozmezí čtyř účetních období.

Tabulka 10 Výpočet přechodných rozdílů u odpisů (konsolidovaná účetní závěrka)

Výpočet	2015	2016	2017	2018
Vliv odpisů na konsolidovaný zisk (účetní odpisy)	(100)	(100)	(100)	(100)
– vliv odpisů na zdanitelný zisk (daňové odpisy)	(200)	(200)	0	0
= zdanitelný přechodný rozdíl	100	100	(100)	(100)
× daňová sazba daně z příjmů (25 %)				
= odložený daňový závazek				
+ přičitatelný (zdanitelný)			25	25
– odčitatelný	25	25		

Zdroj: vlastní úprava dle Romont (2003)

Uvedený odložený daňový závazek má vliv na daň z provozní činnosti po dobu 4 let. Odpisy z individuální účetní závěrky jsou v obou letech vyšší, čímž způsobují, že bude kalkulována vyšší daň z příjmů.

Odčitatelný přechodný rozdíl je patrný v letech 2015 a 2016, kdy daňové odpisy jsou vyšší, zatímco v letech 2017 a 2018 jsou vyšší odpisy účetní, což způsobí zdanitelný přechodný rozdíl.

Výpočet splatné daně bez vlivu odložené daně v podmínkách konsolidované účetní závěrky znázorňuje Tabulka 11.

Tabulka 11 Výpočet daně splatné bez odložené daně (konsolidovaná účetní závěrka)

Výpočet	2015	2016	2017	2018
Výsledek před zdaněním bez konsolidovaných odpisů	1 000	1 000	1 000	1 000
– konsolidované odpisy	(100)	(100)	(100)	(100)
= výsledek hospodaření před zdaněním	900	900	900	900
× sazba daně z příjmů (%)	25	25	25	25
= daň splatná	225	225	225	225

Zdroj: vlastní úprava dle Romont (2003)

Pro porovnání vlivu a významu odložené daně je nezbytné provést i kalkulaci daně splatné s vlivem odložené daně na konečnou daň z příjmu. Odložené daně ovlivňují výsledek hospodaření po zdanění. V důsledku vlivu odložené daně lze konstatovat, že účetní daň

z příjmu bude ovlivněna přičitatelnými a odčitatelnými rozdíly z titulu účetních a daňových odpisů, jak je to názorně vypočteno v Tabulka 12.

Tabulka 12 Výpočet odložené daně (konsolidovaná účetní závěrka)

Výpočet	2015	2016	2017	2018
Výsledek před zdaněním bez konsolidovaných odpisů	1 000	1 000	1 000	1 000
– konsolidované odpisy	(100)	(100)	(100)	(100)
= výsledek hospodaření před zdaněním	900	900	900	
× zákonná sazba daně (%)	25	25	25	25
= daň splatná	225	225	225	225
+ přičitatelný (zdanitelný)			25	25
– odčitatelný	25	25		
= daň z příjmů k úhradě	200	200	250	250

Zdroj: vlastní úprava dle Romont (2003)

3.3.3 Nevykázání odložené daně a následky v účetnictví

Občanský zákoník definuje právní rámec finančních výkazů v Nizozemsku, jejich formu, obsah, způsob podání a nezbytné požadavky na povinný audit, proto jsou finanční výkazy považovány za stěžejní základ a mají své nezastupitelné místo ve relevantních oblastech práva. Jsou totiž prostředkem transparentnosti obchodních aktivit účetní jednotky. Účetní závěrka je základem pro správu a řízení společnosti.

Hlavním důvodem povinnosti sestavovat účetní závěrku je informovat akcionáře společnosti o skutečnostech, zda se jejich investice zhodnocuje, či naopak. Představenstvo (vedení společnosti) schvaluje účetní závěrku a je odpovědné za podání veškerých informací akcionářům společnosti. Vedle akcionářů jsou zde i další uživatelé finančních výkazů, např. věřitelé, kteří informace o vývoji finanční pozice podniku vyžadují z důvodu ochrany svých pohledávek, dále bankovní a jiné finanční instituce, finanční úřad a další orgány státní správy, konkurence či další zájmové skupiny.

Tímto způsobem jsou informováni a znají situaci obchodních činností společnosti. Do nizozemského obchodního rejstříku má přístup i veřejnost, ovšem za menší poplatek. Nizozemská obchodní komora (KVK) je správním orgánem pro veškeré podnikající subjekty v Nizozemí, zastává důležitou funkci veřejně poskytovaných informací o těchto subjektech (obdoba našeho obchodního rejstříku spravovaného soudy). Její databáze nabízí velmi cenné a transparentní údaje a informace pro další obchodní partnery, potenciální investory a klienty.

Účetní závěrka je výchozím bodem neboli základem pro stanovení daňové povinnosti.

Význam odložených daní pro ocenění podniku je třeba uvést na pravou míru. Podle analytiků je to způsobeno tím, že o odložených daních je k dispozici málo informací tak, abychom je bylo možné náležitě zohlednit. Původ a budoucí vývoj odložených daní je ryze interní informací účetní jednotky, o které ví pouze kompetentní zaměstnanci, vedení společnosti a auditor provádějící ověření účetní závěrky. Výjimkou jsou odložené daňové pohledávky z důvodu převedených daňových ztrát z minulých období, které pokud jsou významné, mohou ovlivnit finanční stabilitu podniku.

3.4 Definice a význam odložené daně podle IFRS – IAS 12

Odložená daň je v podmínkách mezinárodních standardů účetního výkaznictví ošetřena standardem IAS 12 Daně ze zisku, který definuje východiska jak pro zachycení daně splatné, tak daně odložené. Standard pro účely odložené daně definuje aktiva a pasiva a podmínky pro jejich ocenění, a také velmi významnou zásadu aktuálního principu. Standard má v mnoha směrech podobné požadavky jako jsou ty zakotvené v české účetní legislativě, nicméně sám o sobě obsahuje náročnější a propracovanější požadavky týkající se zveřejnění informací. Podobně důslednější a detailnější je i metodika zjišťování odložené daňové pohledávky a závazku. Oproti české verzi, IAS 12 navíc upravuje problematiku konsolidací a podnikových kombinací a goodwillu. V Nizozemí je pro účetní jednotky sestavující konsolidovanou účetní závěrku povinné použít právě tento standard.

Pro použití odložené daně je podstatné definovat následující pojmy:

Daňová základna aktiva je částka, která bude odčitatelná pro daňové účely proti zdanitelnému ekonomickému užítku, který účetní jednotka následně získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva.

Daňová základna závazku je účetní hodnota závazku snižená o položky odčitatelné pro daňové účely v budoucích obdobích.

Přechodné rozdíly mohou být zdanitelné vedoucí k zachycení současných závazků z titulu odložené daně, nebo odčitatelné, tzn. že budou za podmínek definovaných tímto standardem příčinou vzniku pohledávek z titulu odložené daně. Přechodné rozdíly jsou stejně jako v české účetní legislativě chápány jako rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva a

závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Z této podobnosti lze usoudit, že česká účetní úprava odložené daně vychází právě z tohoto standardu IAS 12.

Původní implementace pravidel upravujících zjišťování a vykazování odložené daně v českých účetních standardech byla velmi omezená, neboť této položce nebyla na počátku 90. let věnována příliš velká pozornost, a to ani ze strany účetních jednotek. Zásadní změna nastala až na začátku 21. století, kdy došlo k rozsáhlé novelizaci českého účetního systému, a tím i k rozšíření povinnosti účtovat o odložené dani na všechny účetní jednotky mající povinnost auditu.

Odložené daňové závazky jsou částky daně ze zisku splatné v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů.

Odložené daňové pohledávky jsou částky daně ze zisku nárokovatelné, resp. představují snížení daňových úhrad v příštích obdobích, a to z titulu:

- odčitatelných přechodných rozdílů za předpokladu splnění podmínek,
- převedených nevyužitých daňových ztrát,
- převedených nevyužitých daňových odpočtů.

Nejnovější úpravy vydané dne 7. května 2021 Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) souvisí s prvotním vykázáním závazku z leasingu a daného aktiva z práva užívání při aplikaci IFRS 16 Leasingy. Na základě těchto úprav účetní jednotka musí vykázat související odloženou daňovou pohledávku nebo závazek, přičemž na vykázání případné odložené daňové pohledávky se vztahují kritéria zpětné ziskatelosti podle IAS 12. Úprava bude účinná od 1. ledna 2023, nicméně může být přijato i dříve.

3.4.1 Účetní jednotky

Mezinárodní účetní standard IAS 12 jednoznačně neurčuje ani nekategorizuje, jaká účetní jednotka má povinnost zjišťovat a vykazovat odloženou daňovou pohledávku či odložený daňový závazek. IAS 12 specifikuje pouze požadavky na splatné a odložené daňové pohledávky a závazky. Účetní jednotka aplikuje požadavky standardu IAS 12 na základě použitelných daňových právních předpisů.

Standard IAS 12 může být používán účetní jednotkou bez ohledu na její formu podnikání a její způsob řízení, resp. účetní jednotkou, která již využívá mezinárodní standardy k účtování a vykazování účetních informací. Může jej použít jakákoli obchodní

společnost na všech trzích pro všechny místní, národní a zahraniční daně, které společnost vypočítává ve vztahu ke svému vygenerovanému zisku.

3.4.2 Způsoby a metody kalkulace a vykázání odložené daně

Původní IAS 12 platný do 31. prosince 1997 umožňoval podnikům pro účely kalkulace a účtování o odložené daně používat závazkovou metodu na principu výsledkového přístupu nebo metodu odložení. Po revizi standardu byl výsledkový přístup zcela nahrazen pouze rozvahovým a metoda odložení zcela zakázána, a to s účinností od 1. ledna 1998, což je platné do dnešní doby. Aktuální znění standardu tedy vyžaduje použití výlučně **rozvahově závazkové metody** jako je tomu i v případě českých účetních předpisů. Metoda klade důraz na rozvahové zobrazení daňových dopadů.

Výše odloženého daňového závazku či odložené daňové pohledávky je kalkulován podle vzorce (2) jako součin přechodného rozdílu nebo nevyužité daňové ztráty nebo nevyužitého daňového odpočtu a daňové sazby.

$$\text{Odložená daň} = \text{přechodný rozdíl} \times \text{daňová sazba} \quad (2)$$

kde:

Odložená daň = odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka

Přechodný rozdíl = rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva (závazku) v rozvaze a jeho daňovou základnou

Daňová sazba = sazba daně z příjmů právnických osob platná v období uplatnění nebo splatnosti přechodného rozdílu

Volba daňové sazby je totožná jako v případě českých účetních pravidel, vychází se z takové sazby daně, která bude aktuální v období, v němž bude odložená daňová pohledávka uplatněna (resp. bude mít vliv na snížení splatné daňové povinnosti) nebo odložený závazek splatný. Je-li v dané zemi aplikováno progresivní zdanění, pak odložená daňová pohledávka a odložený daňový závazek oceňují průměrnými daňovými sazbami platnými pro zdanitelné zisky v období, v nichž je zamýšleno zrušení přechodných rozdílů.

Důležité je podotknout, že odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky se **nediskontují**; jedná se o výjimku z obecného přístupu mezinárodních účetních standardů o oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků. Oceňování **dlouhodobých** pohledávek a závazků podle IFRS vychází z metody současné hodnoty budoucích

peněžních toků. Zatímco diskontování odložené daně by vyžadovalo detailní rozvržení doby, během které by se přechodný rozdíl odstranil, a to nelze jednoznačně predikovat.

Odložené daňové závazky je nezbytné zjišťovat a vykazovat v souladu s účetní zásadou opatrnosti. Je-li účetní hodnota odepisovaného aktiva vyšší než jeho daňová základna, pak se jedná o typický příklad vzniku odloženého daňového závazku.

Příčiny vzniku přechodného **zdanitelného** rozdílu:

a) odložený daňový závazek je zaúčtován jako **náklad běžného období**, neboť očekávaný prospěch vyvolaný úhradou účetní hodnoty aktiva povede v budoucnu k placení daňové povinnosti, protože částka, kterou lze od získaného účetního prospěchu odpočítat je nižší; odložený daňový závazek bude účtován do nákladů běžného období.

b) **zdanitelný** rozdíl vznikl v důsledku uznání aktiva – odložený daňový závazek nevzniká. Do současné chvíle standard nedovoluje účtovat od odložené dani při nabytí aktiva. Výjimka zakazuje účetní jednotce vykázat odložené daňové pohledávky a závazky při prvotním vykázání aktiva, nicméně toto se s účinností od 1.1.2023 změní, a to na základě úprav vydaných Radou IASB. V závislosti na příslušných právních předpisech mohou stejné zdanitelné a odečitatelné přechodné rozdíly vzniknout při prvotním vykázání aktiva nebo závazku v transakci, která není podnikovou kombinací a neovlivňuje účetní ani zdanitelný zisk.

c) odložený daňový závazek u transakcí vykázaných ve vlastním kapitálu, tj. **přeceňování s kapitálovým dopadem** při přecenění dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv na fair value (hodnota aktiva, která zohledňuje hodnotu k datu ocenění) nad původní výši historických nákladů, a přecenění realizovatelných cenných papírů na fair value.

Příčiny vzniku přechodného **odčitatelného** rozdílu:

- odložená daňová pohledávka je zaúčtována jako výnos běžného období, jsou-li splněna kritéria standardu IAS 12 pro testování budoucí užitečnosti pohledávky,
- odložená daňová pohledávka u transakcí vykázaných ve vlastním kapitálu – jedná se o přechodné rozdíly mezi účetní hodnotou aktiv a daňovou základnou aktiv vzniklé na základě přecenění vykázaného ve prospěch fondu z přecenění; konkrétně se jedná o zpětné snížení hodnoty dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv na fair value pohybující se nad původní výši historických nákladů, a přecenění realizovatelných cenných papírů na fair value.

- nevyužité daňové ztráty a daňové odpočty mohou zakládat vznik odložené daňové pohledávky. Nicméně existence nevyužité daňové ztráty poukazuje na možnost rizika, kdy účetní jednotka nebude ani v budoucnu realizovat dostatečné zisky. Zároveň musí účetní jednotka posoudit, zda je schopna vygenerovat takový zdanitelný zisk, a to až do období, kdy je ztrátu možné uplatnit. Odložené daňové pohledávky figurují v budoucích obdobích jako odpočty při stanovování zdanitelného zisku. Benefit ve formě nižších budoucích úhrad daňové povinnosti nastane za předpokladu, že účetní jednotka dosáhne takové zdanitelného zisku, který bude díky těmto odpočtům vykompenzován.

V případě odložené daňové pohledávky je uplatňována zásada opatrnosti, která předpokládá, že účetní jednotka tuto pohledávku vykazuje pouze tehdy, existuje-li pravděpodobnost, že bude dosaženo zdanitelného zisku, proti němuž bude možné tyto odpočitatelné přechodné rozdíly uplatnit.

Standard klade důraz na rozsah zveřejňovaných informací, je nezbytné zveřejnit::

- obsáhlou strukturu daňového nákladu či výnosu včetně jeho splatnosti,
- veškeré úpravy splatné daně,
- částku odloženého daňového nákladu či výnosu, která se vztahuje ke vzniku či zrušení přechodných rozdílů,
- částku nevyužité daňové ztráty či daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předchozího období, které byly využity pro snížení splatného daňového nákladu.

Účetní jednotka má mimo jiné povinnost zveřejnit částky přechodných rozdílů zaúčtovaných na vrub či ve prospěch vlastního kapitálu, a také vysvětlení vztahů mezi daňovým nákladem či výnosem a účetním ziskem, včetně početní interpretace s využitím platné daňové sazby. Tento detailní způsob zveřejnění dává uživateli účetních výkazů možnost nahlédnout a zjistit, jaké významné faktory ovlivnily vztah mezi daňovým nákladem či výnosem a účetním ziskem.

IAS 12 stanoví, že daň by měla být uznána jako závazek, pokud není zaplacená, a pokud uhrazená částka převyšuje stanovenou daň, je daň uznána jako pohledávka. Standard taktéž specifikuje, jak účtovat o současných a budoucích daňových důsledcích, a

jak vykazovat odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky. Podle IFRS je jednoznačně odložená daň nelikvidní.

3.4.3 Nevykázání odložené daně a následky v účetnictví

Vzhledem k vysokým nárokům na zveřejňování a vykazování informací stanovených přímo ustanoveními standardu, je prakticky nemožné opomenout vykázání relevantní položky v účetních výkazech.

Standard upravuje a komplexně zachycuje daňové dopady uskutečněných transakcí jak v běžném účetním období, tak v obdobích následujících. Účetní jednotka má v souvislosti s dodržováním **akruálního principu** povinnost správně propočítat náklad plynoucí z daňových povinností souvisejících s obchodními transakcemi běžného účetního období.

IAS 12 se převážně věnuje problematice účetního zachycení odložené daně. Úpravy odložených daní jsou realizovány na základě daňových předpisů jednotlivých zemí, které se mezi sebou liší, a tudíž je standard implementuje formou obecných přístupů. Při bližší analýze je ihned jasné, že některé z nich není možné využít v podmínkách České republiky, a to z důvodu našich vlastních daňových předpisů.

Podstatným aspektem tohoto standardu je účetní zachycení daní ze zisku bez ohledu na tu skutečnost, zda jsou hrazeny v tuzemsku či v zahraničí, a to včetně tzv. srážkových daní přímo u zdroje.

Jelikož je IAS 12 z větší míry věnován problematice zjištění, účetního zachycení a vykázání odložené daně (pohledávky nebo závazku), není možné, aby tento institut byl při přípravě účetních výkazů podle mezinárodních účetních standardů opomenut. Zároveň vykázání odložené daně má vliv na kvalitu účetních výkazů, které poskytují nezbytné a velmi cenné informace o současném a budoucím vývoji účetní jednotky, a to nejen externím uživatelům, ale primárně jejím akcionářům a managementu.

Opomenutí účetního nástroje jako je odložená daň má vliv i na případné ocenění podniku při jeho přeměnách, fúzích či akvizicích. Je-li vytvořena odložená daňová pohledávka nebo závazek, pak by ji měl znalec brát v úvahu při stanovení hodnoty podniku pro tyto účely.

4 Vlastní práce

V této kapitole budou prezentována reálná data obou společností, tak jak byla vykázána a povinně auditována. Smyslem je ovšem dokázat, zda se vypovídací schopnost účetních výkazů změní a zda nevykázáni dané položky rozvahy zásadním způsobem ovlivní věrný a poctivý obraz účetnictví. Pomocí názorné simulace při absenci konkrétních položek účetních výkazů mající souvislost s odloženou daní budou zjišťovány konečné údaje a interpretován jejich dopad a vliv na:

- věrný a poctivý obraz účetních dat prezentovaných v obou účetních výkazech,
- existenci a možný budoucí vývoj a směr účetní jednotky,
- samotné interní a externí uživatele (zájmové skupiny) takovýchto informací.

4.1 Odštěpný závod zahraniční společnosti – XYZ, odštěpný závod

Podle § 503 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., nového občanského zákoníku účinného od 1.1.2014, se jedná o pobočku vykazující hospodářskou a funkční samostatnost. V případě, že je pobočka zapsána do obchodního rejstříku, pak vzniká odštěpný závod, což ovšem automaticky neznamena, že vznikl nový právní subjekt (ke jménu zřizovatele, resp. podnikatelského subjektu se pouze připojí sousloví „odštěpný závod“). Okamžikem zápisu se vedoucí odštěpného závodu stává oprávněným zástupcem zřizovatele ve všech záležitostech a je oprávněn jednat jménem zřizovatele. Avšak výroční zprávu a roční finanční výkazy musejí být podepisovány statutárním zástupcem samotného zřizovatele, tj. statutárním zástupcem zahraniční osoby.

Před 1.1.2014, tj. před významnou změnou obou dosud platných kodexů (občanský a obchodní zákoník), byl odštěpný závod znám především pod názvem organizační složka.

Odštěpný závod nemá právní subjektivitu, a tudíž nemůže svým jménem uzavírat smluvní vztahy, toto privilegium má jeho zřizovatel. Odštěpný závod je převážně spojován se zahraničními společnostmi mající svou trvalou pobočku na území České republiky, a která se zapisuje do veřejného rejstříku (obchodního rejstříku).

V této práci budou využívána data společnosti – XYZ, odštěpný závod – související s hospodářským rokem končícím 31.3.2021, a jejího zahraničního zřizovatele neboli evropského zastoupení sídlícího v Amsterdamu. Český odštěpný závod je součástí zahraniční korporace mající své hlavní ústředí ve východní Asii, nicméně zřizovatelem

českého odštěpného závodu je evropské zastoupení této asijské mateřské společnosti patřící mezi přední globální producenty vysoce kvalitní fototechniky a příslušenství, dalekohledů a dálkoměrů, mikroskopů a optických přístrojů spolu s vývojem souvisejících technologií a softwarů. Asijská mateřská společnost byla založena před více než 100 lety, a je součástí většího globálního koncernu.

4.2 Odložená daň auditované účetní jednotky - česká účetní legislativa

Jak již bylo uvedeno, v případě českého odštěpného závodu se jedná o **střední** účetní jednotku, pro kterou platí v případě povinného auditu splnění dvou ze tří hraničních hodnot po dvou po sobě jdoucích účetních obdobích neboli hodnoty zjištěné u dvou po sobě jdoucích rozvahových dnů. Uvedenými hodnotami pro povinnost auditované účetní závěrky jsou:

1. aktiva (netto) celkem 40 000 000 Kč
(běžné období 160 mil. Kč, minulé období 126 mil. Kč – Příloha I)
2. roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč
(běžné období 285 mil. Kč, minulé období 404 mil. Kč – Příloha II)
3. průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50
(běžné období 20, minulé období 21)

Počáteční stav odložené daně k 1.4.2020 byl evidován jako odložená daňová pohledávka. Do nákladů běžného období byl zaúčtován pouze rozdíl mezi počátečním a konečným stavem odložené daně v rozvaze. Jednalo se o účtování odložené daně v dalších letech.

Výpočet odložené daně vycházel ze závazkové metody založené na rozvahovém přístupu, kdy se odložená daň spočetla z přechodných rozdílů mezi daňovou hodnotou aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze, a to následovně:

- sestavením daňové a účetní rozvahy v netto hodnotách v rozdělení na dva základy pro výpočet odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku,
- vyčíslením rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou jednotlivých skupin majetku a závazků vstupujících do kalkulace odložené daně.

Pro účely kalkulace odložené daně ze všech přechodných rozdílů vznikajících z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v rozvaze se reálně vycházelo z:

- rozdílů mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého odpisovaného majetku – zobrazených v Příloha III,
- rozdílů z titulu tvorby a čerpání opravných položek k zásobám; pro tvorbu opravných položek k pohledávkám nebyl adekvátní důvod,
- tvorby a čerpání ostatních rezerv – na záruční opravy a na nevybranou dovolenou,
- daňová ztráta nebyla v minulých letech zaznamenána, ani nebyla realizována z důvodu dopadu pandemie Covid-19, byla přijata úsporná opatření na zamezení možných negativních dopadů,
- účtování závazků z titulu neuhrazeného pojistného na sociální a zdravotní pojištění za kmenové a agenturní zaměstnance z titulu výplaty pololetních bonusů do 30.4.2021, tj. do jednoho měsíce po skončení účetního období; náklady byly uznány až v okamžiku úhrady v následujícím účetním období, konkrétně v květnu,
- účtování závazků z titulu nevyplacení bonusů do 31.3.2021 zaměstnancům vyslaným mateřskou společností, náklady byly uznány v okamžiku výplaty v následujícím účetním období, konkrétně v červenci),
- rozdílů z titulu aplikace ustanovení standardu IFRS 16 Leasing na pronájem budovy a operativního nájmu firemních vozů; dopad do kalkulace odložené daně nebyl významný.

4.2.1 Výpočet odložené daně k rozvahovému dni

Příloha IV detailně popisuje výpočet odložené daně k rozvahovému dni. Kalkulace vycházela z rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou konkrétních položek majetku a závazků, a každý přechodný rozdíl byl svou povahou zařazen do jednoho ze dvou základů – pro výpočet odloženého daňového závazku nebo pro výpočet odložené daňové pohledávky. Částky se v každé sekci sečetly a pomocí vzorce (1) s použitím platné sazby daně z příjmů aktuální pro následující účetní (zdaňovací) období byl zjištěn výsledek. Dílčí výpočet odloženého daňového závazku byl nižší než dílčí výsledek odložené daňové

pohledávky, což v konečném důsledku znamenalo, že byl zjištěn konečný stav odložené daňové pohledávky k rozvahovému dni. Tato skutečnost ovšem znamená, že účetní jednotka bude muset v příštím účetním období vygenerovat dostatečný zisk, resp. základ daně, proti němuž bude možné tuto odloženou daňovou pohledávku, resp. úsporu uplatnit. V této souvislosti je nutné uvažovat o zásadě opatrnosti.

Auditorem ověřenou kalkulaci odložené daně stručně znázorňuje Tabulka 13, která se stane výchozím podkladem pro následující simulace.

Počáteční stav odložené daňové pohledávky k 1.4.2020 činil 1 371 862 Kč.

Konečný stav odložené daňové pohledávky k 31.3.2021 činil 1 064 828 Kč.

Hodnota odložené daňové pohledávky k rozvahovému dni se snížila o 307 034 Kč, tento rozdíl představuje náklad běžného období vykázaný ve výkazu zisku a ztráty v sekci L.2. Daň z příjmů odložená (+/-), a ovlivňuje celkový údaj vykázaný v položce Výsledek hospodaření po zdanění, jak je patrné z Příloha II. Jinými slovy byl zaúčtován odložený daňový závazek, o kterém se z podstaty zásady opatrnosti účtuje vždy, neboť se jedná o částku daně z příjmů splatnou v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů.

Tabulka 13 Rozvaha v účetních a daňových hodnotách v tis. Kč

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl DH-ÚH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2020					1 372
Dlouhodobý hmotný majetek	863	911	- 48	19	- 9
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	19	0
Dopad aplikace IFRS 16	701	0	- 701	19	- 133
Aktiva celkem	1 564	911	- 749	19	- 142
Tvorba opravné položky k zásobám	- 3 670	0	3 670	19	697
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 586	0	586	19	111
Tvorba rezervy nevybraná dovolená	- 528	0	528	19	100
Závazky sociálního a zdravotního pojištění nezaplacené do 30.4.2021	- 379	0	379	19	72
Závazky z výplaty bonusu po 31.3.2021	- 477	0	477	19	92
Dopad aplikace IFRS 16	- 713	0	713	19	135
Pasiva celkem	- 6 353	0	6 353	19	1 207
Konečný stav ODP k 31.3.2021					1 065

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných hodnot

4.2.2 Absence odložené daně v účetních výkazech

Pokud by byl celý proces kalkulace odložené daně eliminován, ač se jedná o jeden ze zákonných požadavků pro ověření účetní závěrky nezávislým auditorem, pak se počáteční a konečný stav odložené daně nevykáže v rozvaze, a tudíž ani meziroční pohyb ve výkazu zisku a ztráty. Kalkulace odložené daně vychází z detailních interních údajů účetnictví, které nejsou prezentovány ani ve finančních výkazech ani v příloze k účetním výkazům. Je zcela v kompetenci účetní jednotky, jak bude na odloženou daň pohlížet, jaké položky v souvislosti s předmětem činnosti zahrne a jaké nikoliv, i když existují standardizované typy položek s přechodnými rozdíly. Pokud se však povinnost účtovat a vykazovat odloženou daň na účetní jednotku vztahuje, pak je nezbytné zohlednit alespoň typické přechodné rozdíly.

4.2.2.1 Absence odložené daně u dlouhodobého hmotného majetku

Simulaci absence přechodného rozdílu u dlouhodobého majetku znázorňuje, kdy opomenutí vykázení přechodného rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou majetku ve výši 48 tis. Kč není sice svou výší významné, nicméně o částku 9 tis. Kč vypočtenou podle vzorce (1) bude konečný stav odložené daňové pohledávky vyšší.

Tabulka 14 Rozvaha v tis. Kč – absence odložené daně u dlouhodobého majetku

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl DH-ÚH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2020					1 372
Dlouhodobý hmotný majetek	863	911	0	19	0
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	19	0
Dopad aplikace IFRS 16	701	0	- 701	19	- 133
Aktiva celkem	1 564	911	- 701	19	- 133
Tvorba opravné položky k zásobám	- 3 670	0	3 670	19	697
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 586	0	586	19	111
Tvorba rezervy nevybraná dovolená	- 528	0	528	19	100
Závazky sociálního a zdravotního pojištění nezaplacené do 30.4.2021	- 379	0	379	19	72
Závazky z výplaty bonusu po 31.3.2021	- 477	0	477	19	92
Dopad aplikace IFRS 16	- 713	0	713	19	135
Pasiva celkem	- 6 353	0	6 353	19	1 207
Konečný stav ODP k 31.3.2021					1 074

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných hodnot

Zároveň meziroční změna odložené daňové pohledávky bude oproti původní kalkulaci nižší neboli náklad běžného období z titulu odložené daně o tuto částku poklesne o 9 tis. Kč na novou hodnotu 298 tis. Kč.

Eliminace tohoto přechodného rozdílu mimo jiné způsobí, že výsledek hospodaření za běžné období nepatrně vzroste, jak je zřejmé v Příloha V, což může být signálem pro výplatu podílu na zisku či dividend. Objem zadržného zisku díky nižšímu kalkulovanému nákladu na odloženou daň, který ovlivní následně i celkovou daň z příjmů v účetnictví (pokles o 9 tis. Kč na 1 230 tis. Kč) zaznamená mírný nárůst. Tohoto stavu, kdy podnik jakoby prosperuje, by mělo být využito racionálně a vygenerovaný zisk by měl být ponechán v podniku pro případ nepříznivých výsledků v dalších letech.

Prostřednictvím odložené daně by měl být v účetnictví dodaněn rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku, nicméně pro účely daně z příjmů se tento rozdíl uplatnit musí, neboť je to povinná úprava vycházející přímo ze zákona o daních z příjmů, avšak v účetnictví nastane zvláštní situace.

Účetní zůstatková hodnota majetku informuje vlastníka a vedení účetní jednotky (akcionáře, management, finanční analytiky) o rozsahu opotřebení stávajících aktiv a poskytuje cenné údaje o zbývajícím období, po které bude možné majetek ještě účetně odepisovat. Z tohoto titulu se jedná o relevantní informace vycházející z účetních dat, protože účetní zůstatková hodnota vypovídá o skutečných ekonomických přínosech a dopadech ve formě odpisů. Právě z těchto důvodů inkriminovaná chybějící částka 9 tis. Kč nemá v účetnictví opodstatnění, neúčtovalo se o ní, původně by tam byla jen dosazena výpočtem pomocí odložené daně, což by se projevilo ve zvýšení celkových nákladů na daň z příjmů, ale reálně se nikdy tato částka neuskutečnila; částky odložených daní pouze narovnávají rozdíly mezi účetní a daňovou základnou. To, že se odložená daň vypočítá, zaúčtuje a vykáže v účetnictví, způsobí, že celková daňová povinnost z titulu splatné a odložené daně bude vycházet ze skutečně zaúčtovaných účetních nákladů.

Na jedné straně úspora v účetnictví v podobě nevykázaného odloženého daňového závazku ve výši 9 tis. Kč, kdy účetní odpisy byly vyšší než daňové, tudíž účetní zůstatková hodnota majetku byla nižší než jeho daňová, na druhé straně splatná daň z příjmů vypočtená dle zákonných pravidel ze zdanitelného rozdílu zapříčiní, že účetní jednotka je povinná vyšší daňovou povinnost vykázat, uhradit správci daně a tuto platbu si zohlednit

v nákladech běžného období, v němž se ovšem nesetká se svým ekvivalentem v podobě daně odložené.

Prostý výpočet:

Odložená daň = rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou násobenou sazbou daně z příjmu platbou pro budoucí období, v němž se závazek uplatní = $911 - 863 = 48 \times 19 \% = 9$

Splatná daň = základ daně zvýšený o rozdíl, o který účetní odpisy převyšují daňové odpisy násobena sazbou 19 %, tzn. že daňová povinnost bude vyšší než ta, která je zohledněna v účetnictví

4.2.2.2 Absence odložené daně u tvorby opravné položky k zásobám

Další simulaci absence odložené daně zjištěné z přechodného rozdílu u tvorby opravné položky k zásobám ukazuje Tabulka 15. V tomto případě je dopad chybějící kalkulované odložené daně již významný.

Odložená daňová pohledávka se meziročně snížila o 1 004 tis. Kč, tzn. že se do nákladů běžného roku zaúčtovala odložená daň v této výši. Tato částka zvýšila celkovou daň z příjmů v účetnictví z původních 1 239 tis. Kč na současných 1 936 tis. Kč.

Tabulka 15 Rozvaha v tis. Kč – absence odložené daně u opravné položky k zásobám

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl DH-ÚH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2020					1 372
Dlouhodobý hmotný majetek	863	911	- 48	19	- 9
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	19	0
Dopad aplikace IFRS 16	701	0	- 701	19	- 133
Aktiva celkem	1 564	911	- 749	19	- 142
Tvorba opravné položky k zásobám	- 3 670	0	0	19	0
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 586	0	586	19	111
Tvorba rezervy nevybraná dovolená	- 528	0	528	19	100
Závazky sociálního a zdravotního pojištění nezaplacené do 30.4.2021	- 379	0	379	19	72
Závazky z výplaty bonusu po 31.3.2021	- 477	0	477	19	92
Dopad aplikace IFRS 16	- 713	0	713	19	135
Pasiva celkem	- 6 353	0	2 683	19	510
Konečný stav ODP k 31.3.2021					368

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných hodnot

Výsledek hospodaření touto transakcí pochopitelně klesne, vedení účetní jednotky je postaveno před skutečnost, že nebude možné realizovat plánované výdaje, a také si rozmyslí, zda bude moci ze zisku, který predikovala jako vyšší, vyplácet případné podíly či dividendy.

V daňovém přiznání bude ovšem meziroční změna opravné položky k pohledávkách kvantifikována jako rozpuštění opravné položky k zásobám, která snižuje základ daně, tzn. že daňová povinnost bude z tohoto titulu nižší, nicméně v účetnictví tato odložená daňová pohledávka chybí, vedení společnosti má pouze informaci o konečném stavu opravné položky, tzn. o její původní výši a postupných korekcích. Pokud nebude odložená daň zaúčtována, účetnictví bude postrádat informaci o budoucí úspoře na dani z příjmů.

Díky absenci odložené daně z rozdílu tvorby opravné položky k zásobám v účetních záznamech, jak ukazuje simulace ve výkazu zisku a ztráty v Příloha VI, bude celková kalkulovaná daňová povinnost v účetnictví vyšší, s čímž pochopitelně souvisí potřeba dodatečných likvidních prostředků, jenž budou nezbytné na její budoucí úhradu.

V tomto případě je absence hodnoty vypočtené odložené daně, resp. odložené daňové pohledávky již materiální. Vzhledem k povinnosti mít účetní závěrku ověřenou nezávislým auditorem a opravné položky jsou jedním z důležitých bodů (ověřuje se kalkulace, účtování a její vykazování), budou na místě dotazy na opravnou položku k zásobám nezohledněnou ve výpočtu odložené daně, neboť v účetnictví je pravidelně revidována a její korekce jsou řádně proúčtovány. Pokud účetní jednotka není schopná tuto daň pomocí těchto relevantních údajů zkalkulovat, vyvstává otázka, zda se nejedná o pokus o kreativní účetnictví. V úvahu je nezbytné vzít další dodatečné výdaje a fakta způsobená absencí této položky rozvahové položky, pokud se jedná o obchodní jednotku a zásoby jsou jejím stěžejním údajem ve finančních výkazech:

- volné likvidní prostředky na vyšší daňovou povinnost vykázanou v účetních knihách daného běžného období,
- nedostatečné odborné znalosti a zkušenosti,
- chybné predikce a nesrovnalosti mající vliv na další plánování a rozhodování v budoucích obdobích,
- nerespektování zákonných požadavků a nařízení,
- pokus o kreativní účetnictví pomocí zkreslených účetních informací,

- neposkytnutí důležitých podkladů pro povinné ověření účetní závěrky nezávislým auditorem,
- akcionáři a další zájmové skupiny mají neúplné informace.

4.2.2.3 Absence odložené daně z titulu závazků sociálního pojištění

Odštěpný závod vyplácí pololetní prémie svým zaměstnancům, jak kmenovým, tak agenturním, a taktéž zaměstnancům vyslaných asijskou mateřskou společností do české pobočky. I zde je patrný nesoulad mezi účetními předpisy a lokálními daňovými požadavky.

Jakékoliv peněžní plnění vyplácené zaměstnancům je v České republice zatíženo i odvodem pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení (sociální pojištění). Vzhledem ke skutečnosti, že hospodářský rok skončil rozvahovým dnem 31.3.2021 a podle interní směrnice o odměňování zaměstnanců je možné provést výplatu pololetních zaměstnaneckých bonusů nejdříve po finalizaci hodnocení nastavených plánů a cílů za právě skončený hospodářský rok, pak výplata schválených zaměstnaneckých bonusů standardně probíhá ve výplatě za měsíc květen následujícího účetního období. Jinými slovy, v tomto případě nelze naplnit podmínku stanovenou zákonem o daních z příjmů o daňové uznatelnosti nákladů z titulu uhrazeného zdravotního a sociálního pojistného, pokud jsou zákonné sociální odvody z vyplacených bonusů odvedeny do jednoho měsíce od skončení účetního období, tj. do 30.4.2021.

Z tohoto důvodu vzniká nesoulad mezi vykázáním těchto nákladů v účetnictví, kdy je na dohadné účty pasivní zaúčtován k rozvahovému dni předpokládaný náklad z titulu zákonného pojistného, zatímco v daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob budou tyto náklady vyloučeny a posouzeny jako daňově neúčinné, neboť zákonné pojistné nebylo odvedeno ve stanoveném termínu.

V dalším příkladu bude simulována absence odložené daně z přechodného rozdílu z titulu závazků ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění z vyplacených zaměstnaneckých bonusů, a z titulu závazků z výplaty zahraničním zaměstnancům po rozvahovém dni.

Závazky z titulu neuhrazených sociálních odvodů činí 379 tis. Kč, tj. při aktuální daňové sazbě 72 tis. Kč v podobě odložené daňové pohledávky. Závazky z titulu nevyplacených pololetních prémie zahraničním zaměstnancům (expatům, kteří nejsou

účastní tuzemského sociálního ani zdravotního systému) činí 477 tis. Kč, tj. 92 tis. Kč v případě vypočtené odložené daňové pohledávky. V Tabulka 16 je znázorněna situace, kdy oba přechodné rozdíly z titulu závazků z neuhrazeného sociálního pojištění a z titulu nevyplacených bonusů vyslaných zaměstnancům jsou zcela eliminovány z kalkulace výsledné odložené daně k rozvahovému dni.

Tabulka 16 Rozvaha v tis. Kč – absence odložené daně u závazků

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl DH-ÚH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2020					1 372
Dlouhodobý hmotný majetek	863	911	- 48	19	- 9
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	19	0
Dopad aplikace IFRS 16	701	0	- 701	19	- 133
Aktiva celkem	1 564	911	- 749	19	- 142
Tvorba opravné položky k zásobám	- 3 670	0	3 670	19	697
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 586	0	586	19	112
Tvorba rezervy nevybraná dovolená	- 528	0	528	19	100
Závazky sociálního a zdravotního pojištění nezaplacené do 30.4.2021	- 379	0	0	19	0
Závazky z výplaty bonusu po 31.3.2021	- 477	0	0	19	0
Dopad aplikace IFRS 16	- 713	0	713	19	135
Pasiva celkem	- 6 353	0	5 497	19	1 044
Konečný stav ODP k 31.3.2021					902

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných hodnot

Zákonné pojistné sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění související s výplatou zaměstnaneckých bonusů, avšak neodvedené do 30.4.2021 je pro účely kalkulace daně z příjmů posuzováno jako daňově neúčinný náklad a musí být k připočten k výsledku hospodaření před zdaněním, tímto se výsledek hospodaření stává základem daně před dalšími úpravami. Obdobně jsou posouzeny i náklady na dosud nevyplacené bonusy vyslaných zaměstnanců; důvodem daňové neúčinnosti je již zmíněný časový nesoulad (odklad), tak absence prokázání nároku na výplatu bonusu (posouzeno daňovými poradci) tak, jak je tomu u pololetních bonusů kmenových a agenturních zaměstnanců, kdy nárok na výplatu vyplývá z ustanovení interní směrnice a předem nastavených pravidel nároku.

Opomenutím odložené daně z přechodných rozdílů obou závazků byl zjištěn nový konečný stav odložené daňové pohledávky mající hodnotu 902 tis. Kč, tzn. že náklad

běžného období z titulu meziročního poklesu této odložené daňové pohledávky nyní činí 470 tis. Kč. Tento náklad bude zaúčtován a vykázán v účetnictví a spolu se splatnou daní bude představovat celkovou daňovou povinnost účetní jednotky za běžné účetní období, tj. 1 330 tis. Kč, výsledek hospodaření po zdanění bude 2 838 tis. Kč.

4.2.2.4 Absence odložené daně ve výkazech

Poslední simulací bude kompletní absence vypočtené odložené daně v běžném období. Důvody mohou být různé – neznalost problematiky, chybný kontrolní systém nad dohledem prací při roční účetní závěrce, toto se však stává zřídka, neboť existují kontrolní mechanismy; data z finální výkazů jsou v případě korporátního uskupení součástí interních reportů, tudíž jistá úroveň kontroly je vždy zaručena.

Počáteční stav odložené daně v rozvaze interpretuje zůstatek odložené daňové pohledávky ve výši 1 372 tis. Kč z minulého účetního období. Účetní jednotka si byla v minulých účetních obdobích vědoma, že musí v následujících letech vygenerovat dostatečný účetní zisk, resp. základ daně tak, aby mohla tuto daňovou pohledávku uplatnit.

Tabulka 17 Rozvaha v tis. Kč – absence odložené daně ve výkazu zisku a ztráty

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl DH-ÚH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2020					1 372
Dlouhodobý hmotný majetek	863	911	0	19	0
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	19	0
Dopad aplikace IFRS 16	701	0	0	19	0
Aktiva celkem	1 564	911	0	19	0
Tvorba opravné položky k zásobám	- 3 670	0	0	19	0
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 586	0	0	19	0
Tvorba rezervy nevybraná dovolená	- 528	0	0	19	0
Závazky sociálního a zdravotního pojištění nezaplacené do 30.4.2021	- 379	0	0	19	0
Závazky z výplaty bonusu po 31.3.2021	- 477	0	0	19	0
Dopad aplikace IFRS 16	- 713	0	0	19	0
Pasiva celkem	- 6 353	0	0	19	0
Konečný stav ODP k 31.3.2021					1 372

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných hodnot

Jelikož kalkulace odložené daně v běžném období znázorněna Tabulka 17 jasně ukazuje, že kalkulace byla opomenuta, pak počáteční stav je roven konečnému stavu odložené daně k rozvahovému dni, a účetní jednotka stále eviduje odloženou daňovou pohledávku v původní výši.

Zároveň bude zkreslen i výsledek hospodaření po zdanění vykázaný ve výkazu zisku a ztráty, účetní jednotka získá dojem, že se její disponibilní účetní zisk zvýšil, a tudíž jej může reinvestovat pomocí realizace investičních plánů, růstu mezd, nákupu hmotných aktiv, nebo vyplácet podíly z něj. Nevykázání odložené daně evokuje, že účetní jednotka nepředpokládá dopad do budoucích období, tzn. ani do kalkulace daně z příjmu v dalších letech.

Kalkulace výsledku hospodaření za účetní období s použitím reálných hodnot

Výsledek hospodaření před zdaněním	4 177 015
Daň splatná (účetní)	– 931 558
<u>Daň odložená</u>	<u>0</u>
Výsledek hospodaření po zdanění	3 245 457

Komentář k výši částky splatné daně

Účetní splatná daň 931 558 Kč je suma částky 250 788 Kč, tj. rozdílu daňové povinnosti placené správci daně a účetní daní splatnou vypočítanou k rozvahovému dni minulého účetního období, o tuto částku bylo zapláceno více a byla zaúčtována do nákladů běžného období, a částky 660 770 Kč zjištěné k rozvahovému dni 31.3.2021.

Částka daně 250 788 Kč, která musela být uhrazena nad rámec částky spočtené a vykázané v účetnictví, razantně ovlivnila výši daňových nákladů v běžném období, částka byla pro pobočku materiální, vládní opatření v souvislosti se šířením onemocnění Covid-19 způsobila uzavření provozoven prodejců zboží, tzn. pokles obratu, a vedení společnosti muselo přijmout nová a ochranná opatření, což si mimo jiné vyžádalo i rekalkulace finančních plánů v rámci hospodářského roku (běžně je to třikrát ročně).

Tento rozdíl 250 788 Kč ani nepredikovala odložená daň spočtená jako účetní náklad v minulém účetním období. Důvodem bylo taktéž narovnání a revize daňové povinnosti po předchozích zaměstnancích odštěpného závodu odpovědných za daňové záležitosti.

Kalkulace daně z příjmů právnických osob za období od 1.2020 do 31.3.2021

Výsledek hospodaření před zdaněním	4 177 015
Výdaje neuznané (daňově neúčinné = přechodné rozdíly)	+ 914 937
<i>z toho částka účetních odpisů převyšující částku daňových odpisů</i>	58 334
<i>z toho dohadná položka na sociální pojištění z nevyplacených bonusů</i>	379 267
<i>z toho dohadná položka na nevyplacené bonusy vyslaným zaměstnancům</i>	477 336
Výdaje neuznané (daňově neúčinné = trvalé rozdíly)	+ 2 045 147
<i>z toho náklady na reprezentaci a pohoštění</i>	
<i>z toho manka zjištěná při inventarizaci</i>	
<i>z toho příspěvky zaměstnancům na sportovní a kulturní akce hrazené zaměstnavatelem</i>	
<i>z toho rozdíly mezi osobním daňovým účtem u správce daně a stavem v účetnictví</i>	
<i>z toho interní odpis pohledávek</i>	
Příjmy nezahrnované (rozpuštění účetních rezerv z minulého období)	- 2 066 835
<u>Příjmy nezahrnované (rozpuštění doh. položky k bonusům/SZP z min.obd.)</u>	<u>- 1 099 868</u>
Základ daně	3 970 396
Základ daně zaokrouhlený na celé tisíce dolů	3 970 000
<u>Sazba daně z příjmů právnických osob</u>	<u>19 %</u>
<u>Daňová povinnost</u>	<u>754 300</u>

Pozn.: SZP – sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem

Daň z účetního výsledku hospodaření ve výši 931 558 Kč je sice vyšší, než daň vypočtená z daňového základu 754 300 Kč, nicméně zde odložený daňový závazek vůči správci daně do budoucích let nevznikl. Účetní daň splatná 660 770 Kč byla nižší, než skutečná daň zjištěná ze základu daně, tzn. že účetní jednotce vznikla daňová pohledávka.

Aktuální daňová pohledávka se k rozvahovému dni nezměnila, zůstala na úrovni počátečního stavu, toto však nabízí zkreslený dojem, že stále existuje dostatečná míra daňové úspory, kterou bude možné v budoucnu využít proti zdanitelnému základu daně.

Přechodné rozdíly nezohledněné v kalkulaci odložené daně byly však na základě zákonných požadavků uplatněny pro zjištění daňového základu nutného pro zjištění daňové povinnosti. Přechodné rozdíly, které by znamenaly pokles odložené daňové pohledávky a byly by nákladem běžného roku, způsobily vyšší daňovou povinnost, která není v účetnictví zohledněna – chybí zaúčtovaná odložená daň. Účetnictví v tuto chvíli nepodává věrný a poctivý obraz účetních dat, jsou totiž do jisté míry zkreslené,

nevěrohodné, neodráží skutečnosti, které se udály v paralelním daňovém systému účetní jednotky.

4.3 Odložená daň účetní jednotky dle nizozemské účetní legislativy

Nizozemská společnost je zřizovatelem českého odštěpného závodu a je definována jako **velká společnost**, neboť splňuje alespoň dvě ze tří kritérií uvedených v Tabulka 8 Klasifikace účetních jednotek v Nizozemí – aktiva celkem a roční úhrn čistého obratu.

Tabulka 18 Údaje nizozemské společnosti pro účely kategorizace

Období	Aktiva celkem (€)	Roční úhrn čistého obratu (€)	Průměrný počet zaměstnanců
2018/2019	105 971 023	389 984 073	59
2019/2020	110 205 378	438 056 514	57

Zdroj: vlastní zpracování

Nizozemská účetní legislativa má problematiku odložené daně ošetřenu ve svých účetních předpisech, které jsou ve velké většině harmonizovány s předpisy IFRS.

Jelikož je nizozemská entita účetní jednotkou konsolidující, vztahují se na ní pro účely zjištění a vykázání odložené daně podmínky stanovené mezinárodními účetními standardy IFRS, konkrétně standard IAS 12. Třetí část vlastní práce je právě o aplikaci IFRS, kde bude záležitost konsolidačních účetních výkazů analyzována.

Záležitost odložené daně bude podrobena zkoumání z hlediska nizozemské účetní legislativy, pro tento účel budou použity auditované individuální výkazy této účetní jednotky z předminulého roku, poslední známý výkaz nebyl dosud zveřejněn v obchodním rejstříku nizozemské obchodní komory.

4.3.1 Výpočet odložené daně k rozvahovému dni

Odložená daň vychází z přechodných rozdílů vynásobených sazbou daně z příjmů právnických osob platnou v budoucím období, kdy bude možné rozdíl zúčtovat, vypořádat či započítat. Výsledkem je odložená daňová pohledávka, resp. odložený daňový závazek. Vykázání odložené daně ve výkazu zisku a ztráty není vyžadováno, výsledek této účetní metody lze nahradit meziroční změnou v rozvaze. Výpočet odložené daně z přechodných rozdílů znázorňuje Tabulka 19 Rozvaha v účetních a daňových hodnotách v tis. EUR v r. 2019/2020.

Tabulka 19 Rozvaha v účetních a daňových hodnotách v tis. EUR v r. 2019/2020

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl DH-ÚH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2019					1 156
Dlouhodobý hmotný majetek	360	404	- 44	25	- 11
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	25	0
Aktiva celkem	360	404	- 44	25	- 11
Tvorba opravné položky k zásobám	- 2 064	0	2 064	25	516
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 12	0	12	25	3
Závazky sociálního pojištění a daní nezaplacené do 31.3.2020	- 112	0	112	25	28
Závazky z titulu neobdržení faktur do rozvahového dne 31.3.2010	- 844	0	844	25	211
Závazky vůči zaměstnancům	- 1 615	0	1 615	25	404
Pasiva celkem	- 4 647	0	4 647	25	1 162
Konečný stav ODP k 31.3.2020					1 151

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných a odhadovaných hodnot

Pro výpočet byly použity skutečné auditované údaje uvedené v příloze účetních výkazů – rozvaha (*Balance sheet*) zobrazená v Příloha VIII a výkaz zisku a ztráty (*Profit and Loss Account*) uvedený v Příloha IX.

Konečný zůstatek odložené daňové pohledávky k rozvahovému dni 31.3.2020 byl 1 151 tis. EUR, tzn. že rozdíl mezi počátečním a konečným zůstatkem ve výši 5 tis. EUR (resp. 4 543 EUR) bude nákladem běžného období a bude součástí účetní daně z příjmů uvedené v položce *Income tax expenses* neboli účetní náklady na daň z příjmů, které jsou součástí výpočtu účetního výsledku hospodaření po zdanění prezentované ho pod názvem *Result after tax* v Příloha IX.

Účetní závěrka je výchozím bodem neboli stěžejní informací pro stanovení daňové povinnosti. Základem pro výpočet daně z výsledku hospodaření je výsledek hospodaření před zdaněním vykázaný ve výsledovce. Při kalkulaci daně je nezbytné zohlednit následující:

- odečíst ztráty z minulých účetních období, pokud již nebyly zahrnuty do odložených daňových pohledávek,
- odečíst částky osvobozené od daně, jsou-li zahrnuty ve výsledku hospodaření,
- přičíst částky neuznatelných nákladů.

Kalkulace výsledku hospodaření po zdanění za období od 1.4.2019 do 31.3.2020

Výsledek hospodaření před zdaněním	11 350 494
Daň z příjmů	- 2 842 166
<i>z toho daň splatná (účetní) zjištěna sazbou 25 %</i>	- 2 837 623
<u><i>z toho daň odložená</i></u>	<u>- 4 543</u>
Výsledek hospodaření po zdanění	8 508 328

Nominální daňovou sazbou ve výši 25 % je aktuální sazba daně z příjmů platná pro rok, v němž je očekáváno vypořádání přechodných rozdílů; konkrétně pro roky 2015 až 2021 byla sazba platná ve výši 25 % pro zdanitelné příjmy nad 200 tis. EUR, avšak od ledna 2022 došlo k jejímu zvýšení na 25,8 %, tzn. pro účely odložených daní je nezbytné použít sazbu platnou v budoucích obdobích, v nichž se předpokládá vypořádání přechodných rozdílů. Jsou-li připravovány výkazy k rozvahovému dni 31.12. 2021, potažmo k 31.3.2022, je-li účetním obdobím hospodářský rok, a je-li nezbytné zjišťovat, účtovat a vykazovat odloženou daň, pak je povinností při její kalkulaci na následující účetní, resp. zdaňovací období zohlednit i změny v sazbách v dani z příjmů právnických osob.

Neméně významnou sazbou, která je v tomto kontextu uvažována, je tzv. efektivní daňová sazba, která zohledňuje i nedaňové náklady ovlivňující výši daňové povinnosti.

V tomto případě byla efektivní daňová sazba spočtena ve výši 25,04 %, k čemuž lze dojít pomocí vzorce (3).

$$i_e (\%) = \frac{\text{Náklady na daň z příjmů}}{\text{Účetní výsledek hospodaření před zdaněním}} \times 100 \quad (3)$$

kde:

i_e = efektivní daňová sazba

Náklady na daň z příjmů = daň splatná a daň odložená

Náklady na daň z příjmů = zdanitelný příjem násobený sazbou daně

Zdroj: vlastní úprava dle Janssen (2005, s. 49)

Společnost ABC je v Nizozemí pro účely daně z příjmu právnických osob fiskální jednotkou, tzn. že její příjmy podléhají tamní daňové sazbě a kalkulaci podle tamního daňového systému.

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření) je v souvislosti se zjištěním skutečné daňové povinnosti upravován, tento postup se dá přirovnat k obdobné úpravě jako je tomu v České republice. Nicméně nizozemský daňový systém je poněkud jednodušší, proto je také považován za jeden z transparentnějších, a z tohoto důvodu mnohé společnosti přesouvají či zakládají své sídlo nebo ústředí právě v Nizozemí.

Pomocí dostupných dat bude výsledek hospodaření názorně převeden na základ daně a z něj kalkulována daň splatná, která je součástí celkových daňových nákladů.

Kalkulace korporátní daně za období od 1.2019 do 31.3.2020

Výsledek hospodaření před zdaněním

Ztráta z minulých let, pokud nebyla zahrnuta do výpočtu odložené daňové pohledávky –	
Výdaje neuznané (daňově neúčinné = přechodné rozdíly)	+
Výdaje neuznané (daňově neúčinné = trvalé rozdíly)	+
<u>Příjmy nezahrnované (osvobozené od daně)</u>	–
Základ daně = zdanitelné příjmy	11 350 494
<u>Sazba daně z příjmů právnických osob</u>	25 %
<u>Daň z příjmů (splatná)</u>	2 837 623

4.3.2 Absence odložené daně v účetních výkazech

Vliv a dopady absence odložené daně způsobí především **porušení** obecně platných účetních zásad, jimiž se nizozemské účetnictví řídí:

- dodržování zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví,
- zásady opatrnosti,
- zásady trvání podniku,
- zásady jistoty a stálosti účetních výkazů a náplně jednotlivých položek.

Není-li odložená daň zohledněna v účetních daních z příjmů, nelze jasně predikovat případné dopady oněch přechodných rozdílů v budoucích obdobích. Odložená daň je účetní informací, nikoliv daňovou, má pouze zdůraznit a následně v účetnictví zohlednit rozdíly mezi oběma systémy.

Absence odložené daně zkresluje plánování zisku podniku, neboť odložený daňový náklad má vliv na řízení zisku, resp. jeho výslednou hodnotu.

V auditovaném výkazu zisku a ztráty v položce daně z příjmů se počítá i s náklady z titulu odložené daně, tato částka snižuje vypočtený účetní zisk po zdanění. Pokud by položka odložené daně nebyla zohledněna, vedení společnosti získá nepravdivé údaje z finančních výkazů.

Tabulka 20 popisuje simulaci výpočtu odložené daně při opomenutí významné položky závazků z titulu neobdržených faktur do rozvahového dne, jinými slovy nevyfakturované služby a dodávky, podle českého názvosloví veškeré závazky této povahy budou zaúčtovány na dohadný účet pasivní.

Tabulka 20 Rozvaha v tis. EUR – bez závazků z neobdržených faktur

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl DH-ÚH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2019					1 156
Dlouhodobý hmotný majetek	360	404	- 44	25	- 11
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	25	0
Aktiva celkem	360	404	- 44	25	- 11
Tvorba opravné položky k zásobám	- 2 064	0	2 064	25	516
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 12	0	12	25	3
Závazky sociálního pojištění a daní nezaplacené do 31.3.2020	- 112	0	112	25	28
Závazky z titulu neobdržení faktur do rozvahového dne 31.3.2010	- 844	0	0	25	0
Závazky vůči zaměstnancům	- 1 615	0	1 615	25	404
Pasiva celkem	- 4 647	0	3 803	25	951
Konečný stav ODP k 31.3.2020					940

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných a odhadovaných hodnot

Konečný zůstatek odložené daňové pohledávky činí 940 tis. EUR, tzn. že náklad z titulu snížení odložené daňové pohledávky v rozvaze bude 216 tis. EUR, oproti původním bezmála 5 tis. EUR. Prostým výpočtem lze ihned odvodit, že disponibilní účetní zisk po zdanění bude v účetnictví vykázán o 216 tis. EUR nižší, to pochopitelně může ihned zhatit a zkržít veškeré plány a predikce podniku na další období. Předpokládá-li se tímto, že v budoucnu budu hradit vyšší daňovou povinnost, vytvořím další vyšší rezervu.

V tomto případě by se jednalo o závazky ve smyslu chybějících odčitatelných přechodných rozdílů (chybějící odložené daňové pohledávky), jejichž účetní hodnota bude uhrazena v budoucích obdobích, čímž se budou muset vynaložit další finanční prostředky neboli obětovat ekonomický užitek. Tyto závazky, resp. náklady z neobdržených faktur

za nákup služeb a zboží do rozvahového dne nejsou daňově účinné pro účely kalkulace daňové povinnosti za běžné období, tak je tomu např. i v sousedním Polsku. Tyto závazky budou daňově uznatelné v období jejich zaúčtování do účetních knih.

V tomto případě je uvažována absence, resp. zkrácení výpočtu odložené daně v rámci jednoho účetního období. Pokud by veškeré dotčené přechodné rozdíly byly eliminovány, účetní jednotka stále disponuje počátečním stavem odložené daně, nicméně je to stavová položka, která mimo jiné podléhá i inventarizaci své hodnoty, zda stále zohledňuje adekvátní výši daňové pohledávky realizované v budoucnu, či daňového závazku v budoucích letech.

4.4 Výpočet a vykázání odložené daně podle IAS 12

Tato kapitola bude komparací k české účetní a nizozemské účetní legislativě, resp. aplikace na konsolidované účetní výkazy.

Stěžejní zásady tohoto standardu lze definovat následovně:

- akruální princip, tj. věcná a časová souvislost nákladů a výnosů účtovaných do období, s nimiž souvisí,
- princip přiřazování nákladů souvisejícím výnosům.

Proto by daně měly ovlivnit výsledek hospodaření v těch účetních obdobích, s nimiž věcně souvisí, a nikoliv v období, v němž dojde ke skutečnému zdanění tak, jak to definují ustanovení daňové legislativy.

4.4.1 Výpočet odložené daně podle IAS 12

Pro účely porovnání výpočtu odložené daně podle české účetní legislativy a výpočtu podle IAS 12 budou použity skutečné údaje auditované nezávislým auditorem z Tabulka 13 Rozvaha v účetních a daňových hodnotách v tis. Kč.

Tabulka 21 ukazuje postup výpočtu odložené daně s použitím skutečných údajů českého odštěpného závodu podle ustanovení standardu IAS 12.

Hodnota zboží v účetnictví k rozvahovému dni činí 1 410 tis. Kč, tj. hodnota v pořizovacích nákladech snižená o zaúčtovanou opravnou položku ke zboží, z důvodu poklesu ocenění. Tato tvorba opravné položky je z hlediska daně z příjmů považována za daňově neúčinnou v běžném období. Přechodný rozdíl u položky zásoby je počítán podle vzorce (2), neboli $5\,080 \text{ tis. Kč} - 1\,410 \text{ tis. Kč} = 3\,670 \text{ tis. Kč} \times 19\% = 697 \text{ tis. Kč}$.

Vypočtená částka představuje odčitatelný rozdíl neboli odloženou daňovou pohledávku, jinými slovy tato částka bude daňově účinná v následujícím zdaňovacím období a bude uplatněna, pokud bude pravděpodobné, že bude v budoucnu vygenerovaný dostatečný zdanitelný zisk.

Tvorby ostatních (účetních) rezerv mají nulovou daňovou hodnotu, jsou sice zaúčtovány do nákladů běžného účetního období, čímž snižují účetní hospodářský výsledek před zdaněním, ale z hlediska výpočtu daňové povinnosti za běžné období se jedná o položky snižující uznatelné náklady. Tyto tvorby rezerv jsou identifikovány jako odložené daňové pohledávky, a jako daňově uznatelné náklady je lze zohlednit až v okamžiku skutečné realizace, tj. na záruční opravy, a až se dovolená skutečně vyčerpá.

Tabulka 21 Rozvaha českého odštěpného závodu podle IFRS (IAS 12)

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl ÚH-DH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2020					1 372
Dlouhodobý hmotný majetek	863	911	48	19	9
Zásoba zboží	1 410	5 080	3 670	19	697
Aktiva celkem	863	911	- 48	19	706
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 586	0	586	19	111
Tvorba rezervy nevybraná dovolená	- 528	0	528	19	100
Závazky sociálního a zdravotního pojištění nezaplacené do 30.4.2021	- 379	0	379	19	72
Závazky z výplaty bonusu po 31.3.2021	- 477	0	477	19	92
Dopad aplikace IFRS 16	- 12	0	12	19	2
Pasiva celkem	- 6 353	0	6 353	19	377
Konečný stav ODP k 31.3.2021					1 083

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných hodnot

Je-li účetní hodnota aktiva nižší než daňová základna aktiva, pak účetní odpisy jsou rychlejší než daňové, čímž vzniká odčitatelný přechodný rozdíl neboli odložená daňová pohledávka.

V tomto případě jsou účetní odpisy za běžné období vyšší než daňové, a tudíž dojde ke zvýšení účetního výsledku hospodaření pro účely zjištění základu daně za běžné období.

V případě závazků z titulu sociálního pojištění hrazeného po lhůtě, resp. v okamžiku reálné výplaty souvisejících pololetních bonusů, pak náklady na tyto závazky sice budou zaúčtovány v účetních knihách k rozvahovému dni, ale daňově účinnými se stanou až

ve zdaňovacím období reálné úhrady, resp. v tom období, kdy budou skutečně vynaloženy neboli kdy dojde k odtoku finančních prostředků nutných k jejich úhradě správcí tohoto pojistného.

Obdobně se pohlíží i na výplatu bonusů zahraničním zaměstnancům, tzn. náklady budou uznatelné v tom období, kdy budou závazky skutečně vyplaceny těmto pracovníkům.

Dopady z titulu použití standardu IFRS 16 Leasing vs. ustanovení IAS 12 jsou v tomto případě posuzovány jako odložená daňová pohledávka; rozdíl však vzniká z titulu ostatních vlivů při účtování. Rozdíl v účetní závěrce z titulu používání IFRS 16 není signifikantní, částka 12 tis. Kč není vskutku materiální, a je připočítán k závazkům na straně pasiv a k majetku na straně aktiv.

Současná úprava IAS 12 zakazuje používání přechodných rozdílů u prvotního vykázání aktiva nebo závazku z transakce, nejedná-li se o podnikovou kombinaci (přeměny a fúze společností). Nicméně IASB schválila úpravy IAS 12, které s účinností od 1. ledna 2023 umožní účetní jednotce vykázat stejné zdanitelné a odečitatelné přechodné rozdíly vzešlé při prvotním vykázání aktiva nebo závazku v transakci, která není podnikovou kombinací a neovlivňuje účetní ani zdanitelný zisk. Tato situace právě může nastat při vykázání závazku z leasingu a příslušného aktiva z práva k užívání při aplikaci IFRS 16 Leasingy ke dni zahájení leasingu. Účetní jednotka tuto související odloženou daňovou pohledávku nebo závazek vykázat musí.

Použití ustanovení mezinárodních účetních standardů je vyžadováno v souvislosti s kalkulací odložené daně vykazované v konsolidačních účetních výkazech.

Pro rozbor odložené daně byly využity konsolidované výkazy nizozemské společnosti ABC, kterou jsou uvedeny v Příloha X Konsolidovaná rozvaha k 31.3.2021 ABC, v Příloha XI Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty k 31.3.2021 ABC, spolu s kalkulací odložené daně znázorněné v Příloha XII Konsolidovaná kalkulace odložené daně k 31.3.2021 ABC.

Z přílohy k účetním výkazů a jednotlivým kalkulacím si lze ověřit, že účetní jednotka sestavila finanční výkazy a kalkulovala odloženou daň za předpokladu použití ustanovení IFRS, resp. standard IAS 12 Daň z příjmů. Použití mezinárodních standardů IFRS pro účely konsolidovaných účetních výkazů je povinné, resp. obecně vyžadováno.

Příloha k finančním výkazům definuje základní principy IAS 12 v souvislosti s kalkulací odložené daně:

Státní dotace se nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že Skupina splní podmínky a že dotace budou přijaty.

Daň z příjmů za dané období zahrnuje splatnou a odloženou daň z příjmů.

Splatná daň se oceňuje na základě očekávaného daňového závazku nebo daňové pohledávky ze zdanitelných příjmů splatných v příštím období, nebo uhrazených daňovými úřady, přičemž se použijí daňové sazby a daňové zákony a předpisy, které byly platné do konce účetní závěrky.

Odložené daňové náklady jsou stanoveny na základě přechodných rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv a pasiv a jejich daňovou základnou ke konci účetního období.

Odložená daňová pohledávka se vykazuje u všech odčitatelných dočasných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budou k dispozici zdanitelné zisky, vůči nimž bude možné tyto odčitatelné dočasné rozdíly, nevyužité daňové ztráty uplatnit.

Odložené daňové závazky se v zásadě účtují u zdanitelných přechodných rozdílů. Odložené daňové pohledávky a závazky jsou kalkulovány pomocí daňových sazeb, u kterých se očekává, že budou uplatněny v období, ve kterém bude závazek vypořádán nebo pohledávka realizována, nebo na základě daňových sazeb a daňových zákonů a předpisů, které byly platné ke konci vykazovaného období.

Odložené daňové pohledávky a závazky se však **nevykazují** u přechodných rozdílů:

- vyplývajících z počátečního zaúčtování zboží,
- vyplývajících z počátečního uznání aktiva nebo závazku v transakci, která není podnikovou kombinací a neovlivňuje účetní ani zdanitelný zisk v době transakce,
- odečitatelné přechodné rozdíly spojené s investicemi do dceřiných a přidružených společností, pro které je pravděpodobné, že dočasný rozdíl se v blízké budoucnosti nevypořádá, nebo pokud je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk, proti kterému bude možné dočasný rozdíl použít,
- zdanitelné dočasné rozdíly spojené s investicemi do dceřiných a přidružených společností, u kterých je Skupina schopna kontrolovat načasování zrušení přechodného rozdílu a je pravděpodobné, že dočasný rozdíl nebude v blízké budoucnosti zrušen.

Odložené daňové pohledávky a závazky jsou kompenzovány, pokud má Skupina právně vymahatelné právo kompenzovat splatné daňové pohledávky se splatnými daňovými závazky, a pokud jsou daně z příjmu vyměřovány stejným finančním úřadem stejné daňové jednotce. Skupina a některé dceřiné společnosti uplatňují konsolidovaný systém placení daní, pokud jde o daň z příjmů účtovanou do zisku nebo ztráty za sledované účetní období.

Skupina účtuje o odložené daňové pohledávce s přihlédnutím k možnosti, že většina nebo část odčitatelných dočasných rozdílů nebo nevyužité daňové ztráty se uplatní proti budoucím zdanitelným příjmům.

Návratnost odložených daňových pohledávek je přehodnocena s ohledem na očekávané vypořádání odložených daňových závazků, budoucích zdanitelných příjmů a daňového plánování. Na základě výše zdanitelných příjmů v předchozích letech a předpokládaných zdanitelných příjmech v budoucím období, za které mají být odložené daňové pohledávky uplatněny, Skupina stanovila, že je pravděpodobné, že daňové výhody uznaných odložených daňových pohledávek budou realizovány.

4.4.2 Absence odložené daně v účetních výkazech

Pro účely simulace eliminace vlivu odložené daně bude vybrána položka aktiv – zásoby. Rozdíl ve formě opravné položky k zásobám bude vyloučen z kalkulace přechodných rozdílů, resp. z kalkulace dopadu odložené daně.

Opomenutí částky přechodného rozdílu ve výši 697 tis. Kč, jak je znázorněno Tabulka 22, způsobí razantní změnu konečného zůstatku odložené daně v rozvaze. Rozdíl mezi počátečním a konečným zůstatkem bude činit 986 tis. Kč, a bude nákladem běžného období, který ovlivní celkovou částku účetních nákladů na daň z příjmů ve výsledovce, a tím pochopitelně způsobí pokles účetního hospodářského výsledku. Absence přechodného rozdílu způsobí to, že budou porušeny základní principy standardu IAS 12, a že účetnictví nebude podávat věrný a pravdivý obraz finanční pozice odštěpného závodu.

Daň z příjmů bude za běžné období bude vyšší z důvodu daňově neúčinné tvorby opravné položky k zásobám, tzn. že účetní jednotka bude muset uhradit více ze svých disponibilních finančních prostředků, s čímž nepočítala, neboť to nebylo zohledněno v kalkulaci odložené daně.

Tabulka 22 Rozvaha českého odštěpného závodu podle IFRS (IAS 12) – bez zboží

Položka	Účetní hodnota (netto)	Daňová hodnota	Rozdíl ÚH-DH	Sazba daně v %	Odložená daňová pohledávka (+) nebo závazek (-)
Počáteční stav ODP k 1.4.2020					1 372
Dlouhodobý hmotný majetek	863	911	48	19	9
Zásoba zboží	1 410	5 080	0	19	0
Aktiva celkem	863	911	- 48	19	9
Tvorba rezervy na záruční opravy	- 586	0	586	19	111
Tvorba rezervy nevybraná dovolená	- 528	0	528	19	100
Závazky sociálního a zdravotního pojištění nezaplacené do 30.4.2021	- 379	0	379	19	72
Závazky z výplaty bonusu po 31.3.2021	- 477	0	477	19	92
Dopad aplikace IFRS 16	- 12	0	12	19	2
Pasiva celkem	- 6 353	0	6 353	19	377
Konečný stav ODP k 31.3.2021					386

Zdroj: vlastní zpracování kalkulace odložené daně na základě skutečných hodnot

Pokud by byla kalkulace odložené daně k rozvahovému dni zcela vyloučena, konečný zůstatek odložené daně bude totožný s počátečním, a v rozvaze bude stále vykázána odložená daňová pohledávka, kterou bude možné započítat na budoucí zisk, bude-li v budoucnu vytvořen v dostatečné míře.

Standard IAS 12 zcela zakazuje diskontování odložených daní, ačkoliv by to v rámci jejich přecenění byla vhodná metoda, protože se jedná o dlouhodobá aktiva či pasiva, jak byla odložená daň kategorizována. Ačkoliv mezinárodní účetní standardy IFRS běžně přecenění současnou hodnotou preferují, nicméně v případě odložené daňové pohledávky a závazku tuto možnost zcela zamítají.

Absence odložené daně v konsolidovaných účetních výkazech je prakticky nemožná; lze připustit, že může být nekvalitně zjištěna či chybně zaúčtována. Velké společnosti, které vkládají ověření své účetní závěrky většinou do rukou auditorů „velké čtyřky“, dbají na to, aby získali nezbytný výrok auditora. K tomuto získání poskytují množství informací a podkladů tak, aby nezávislí auditoři ověřili i kalkulaci a zaúčtování odložené daně vzniklé z přechodných rozdílů. Zahraniční společnosti sídlící v Nizozemsku a sestavují konsolidované účetní výkazy mají dle nizozemské účetní legislativy povinnost používat pro účely zjišťování, účtování a vykazování odložené daně výlučně standard IAS 12. Česká účetní legislativa tento postup nenařizuje.

5 Výsledky a diskuse

5.1 Opomenutí odložené daně – česká účetní legislativa

Smyslem odložené daně je zohlednit budoucí daňové dopady současných účetních operací a transakcí v účetních knihách. Daňové náklady z titulu daně z příjmů vykazované ve výkaze zisku a ztráty jsou dvojí – daň z příjmů splatná, tj. ta, která je vypočtena za běžné účetní období, a daň z příjmu odložená, tj. ta, která je odložena do budoucích účetních, resp. zdaňovacích období, ve kterých bude hrazena nebo může být i uplatněna.

Odložená daň poskytuje informaci o budoucích daňových pohledávkách a závazcích z titulu daně z příjmu.

V konkrétních případech byla analyzována skutečná data účetní jednotky vystupující jako právnická osoba, ač bez právní subjektivity, ale účetně a daňově podřízena českým účetním a daňovým zákonům. Zároveň se na ni vztahuje povinnost mít účetní závěrku ověřenu nezávislým auditorem.

Kupříkladu účetní daňová hodnota hmotného majetku byla sice nižší než daňová hodnota, což je kvalifikováno jako odčitatelný rozdíl v budoucích letech, resp. jako odložená daňová pohledávka, nicméně ve výpočtu daňové povinnosti za běžné období byl zohledněn rozdíl mezi vyššími účetními a nižšími daňovými odpisy, o tuto částku byl navýšen základ daně za běžné období. Je-li tedy vzniklá situace správně analyzována, pak v následujícím účetním období by měly být účetní odpisy nižší než daňové, tudíž bude očekávána nižší daňová povinnost, neboť se uplatní tato odložená daňová pohledávka.

Nebude-li odložená daň kalkulována nebo jen částečně kalkulována, znamená to, že účetní hospodářský výsledek bude podávat neucelený, dalo by se přímo konstatovat nepravdivý obraz účetních skutečností zohledněných v běžném účetním období. Vynechání částky odložené daně ve výsledovce může způsobit chybné daňové plánování, vyšší odliv finančních prostředků v budoucím období, bude-li vyšší daňová povinnost, která nebyla zohledněna v odložené dani, a tudíž pokles ekonomického užítku z likvidních prostředků.

5.2 Opomenutí odložené daně – nizozemské účetní předpisy

Nizozemské účetní standardy stanovují, že účetní závěrka společnosti může být sestavena v souladu s IFRS, pokud se ovšem nejedná o sestavování konsolidované účetní závěrky, kde je použití ustanovení IFRS, konkrétně IAS 12 nařízeno.

Daň z příjmu právnických osob z účetního výsledku je vypočítána nominální sazbou, tj. sazbou stanovenou daňovým systémem, do konce roku 2021 byla v platnosti sazba ve výši 25 % pro zdanitelný zisk vyšší než 200 tis. EUR. Od roku 2022 se sazba korporátní daně zvyšuje na 25,8 %, toto sice nepatrné zvýšení má za následek vliv na kalkulaci odložené daně v budoucích obdobích. Společnosti účtující o odložené dani s účetním obdobím končícím k 31.12.2021, popř. později kvůli hospodářskému roku, museli při kalkulaci přechodných rozdílů použít novou sazbu daně. Stejně podobně budou muset společnosti uvažovat o vyšších peněžních platbách za rostoucí daňové povinnosti.

Oceňování odložených daňových pohledávek a závazků lze zjišťovat v nominální hodnotě nebo současném hodnotě. Nizozemská účetní legislativa umožňuje použití diskontování, nicméně mnohé podniky této možnosti nevyužívají z důvodu náročnosti kalkulace; stejně tak tomu je i v případě analyzované nizozemské účetní jednotky v př. individuálních účetních výkazů. Odložená daň je kalkulována z přechodných rozdílů vynásobených platnou sazbou daně z příjmů pro korporátní společnosti.

Nizozemské účetní standardy umožňují započtení, resp. vzájemné vypořádání odložené daňové pohledávky a závazku v rozvaze, a to za předpokladu, že je splněno:

- účetní jednotka má právně vymahatelné právo na započtení odložené daňové pohledávky proti odloženému daňovému závazku a to, v rozsahu, v jakém se oba nástroje týkají stejného finančního roku;
- odložené daně se týkají splatné daňové povinnosti vybírané stejným správcem daně a vykázané na stejný daňový subjekt.

Vykazování odložené daňové pohledávky znamená, že se odložená daňová pohledávka zaúčtuje na samostatném řádku pod finanční aktiva (pohledávky dlouhodobé) nebo oběžná aktiva (pohledávky krátkodobé), zatímco odložené daňové závazky jsou považovány za dlouhodobé závazky.

5.3 Opomenutí odložené daně při použití standardu IAS 12

Jelikož nizozemské účetní standardy mají v sobě implementována ustanovení mezinárodních účetních standardů IFRS, jsou si oba systémy velmi podobné, až na malé nuance prakticky totožné.

Zásadní rozdílem je oceňování odložených pohledávek a závazků – IAS 12 nedovoluje diskontování. Diskontování odložené daňové pohledávky a závazku vyžaduje podrobné plánování a načasování zrušení každého přechodného rozdílu. Takové plánování je ve většině případů neproveditelné, proto se diskontování odložených daňových pohledávek a závazků nedoporučuje. Lze povolit, ale nikoliv vyžadovat, rozdíl by měla za následek odložené daňové pohledávky a závazky, které by nebyly srovnatelné s dalšími účetními jednotkami.

Podobně jako podle nizozemských účetních standardů, tak i podle IAS 12 oceňování odloženého daňového závazku a odložené daňové pohledávky odrážejí daňové důsledky, které účetní jednotka očekává na konci vykazované období, proto IAS 12 nevyžaduje diskontování odložené daně aktiv a pasiv.

Na rozdíl od nizozemských účetních standardů, odložené daňové pohledávky a závazky jsou ve finančním výkazu prezentovány jako dlouhodobé, stejně tomu je i v české účetní legislativě.

6 Závěr

Smyslem práce bylo zjištění významu a důležitosti odložené daně v účetnictví. V simulovaných případech absence či zkrácené odložené daně podle českých, nizozemských účetních standardů a standardů IAS 12 byly zjištěny tyto společné důsledky:

- nemožnost řádného daňového plánování,
- nemožnost realizace budoucích investic z důvodu nedostatečného ekonomického užitku z vygenerovaného zisku,
- vyšší odtok disponibilních peněžních prostředků v př. vyšší daňové povinnosti v budoucích letech (špatná predikce cash flow),
- chybný účetní výsledek hospodaření za účetní období/po zdanění,
- vyšší účetní náklady běžného období v př. snížení odložené daňové pohledávky,
- zkrácená skutečnost v účetnictví neodpovídající rozdílům v daňové oblasti (daň z příjmů),
- nemožnost použít vliv odložených daní v oceňování podniků při fúzích, přeměnách, a jiných podnikových kombinacích (vliv na právní formu podnikání – v př. akciové společnosti mohou odložené daně ovlivnit hodnotu podniku pro splnění minimálního základního kapitálu),
- interní proces každé účetní jednotky (neexistuje jasná standardizace přechodných rozdílů, existují odlišnosti),
- odlišné národní daňové systémy.

Lze tedy konstatovat, že legislativní normy a obecně platné účetní zásady a principy definované ve formě mezinárodních účetních standardů byly navrženy a koncipovány tak:

- aby podpořily dodržování věrného a poctivého obrazu účetních skutečností podniku,
- aby poukázaly na reálné zobrazování finančního zdraví podniku a jeho stabilitu,
- aby poskytly pravdivé informace všem zájmovým skupinám, v první řadě vlastníkům podniku a jeho vedení, které stojí za rozhodnutími ovlivňující chod a trvání podniku v budoucích obdobích.

Tato daň je ryze účetním nástrojem, pomocí něhož by účetnictví mělo podávat věrný a poctivý obraz finanční pozice účetní jednotky. Mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem vznikají jisté rozdíly; důvodem existence těchto rozdílů jsou ustanovení zákona o daních z příjmů neuznávající některé náklady a výnosy zaúčtované v účetnictví běžného období neboli položky mající vliv na základ daně.

Odložené daně ve výkazu zisku a ztráty představují nepeněžní složku daňových nákladů v běžném období. Stejně tak odložené daňové závazky a pohledávky nejsou běžnými závazky a pohledávkami, nejsou splatné, nevznikají žádné úroky z prodlení z prodlení.

Skutečnost, že finanční analytici obecně neuvažují o zahrnutí odložených daní do ocenění podniku, ovšem neznamená, že by byly zcela mimo jakýkoliv zájem. Běžně je uvažováno nulové zohlednění odložených daní při oceňování podniku z důvodu jejich nesnadné predikovatelnosti. Odložené daňové pohledávky totiž neznamenají budoucí výnosy, ale představují daňový štít proti budoucím výnosům.

V ročním výkazu dosaženého hospodářského výsledku, v němž je například provozní výsledek hospodaření pod hranicí očekávaného výsledku, zatímco čistý zisk je v souladu s tím plánovaným, by měla být pozornost věnována odloženým daním.

Na druhou stranu by se měli analytici ujistit, že svým posudkem nezpůsobí komplikace společnosti, která se chystá provádět optimální daňové plánování. Nicméně, aby mohli finanční analytici přikládat odloženým daním velkou váhu či význam, pak pro toto tvrzení nedisponují dostatečnými informacemi o skladbě, původu či návratnosti odložených daní.

Tím, že budou odložené daně zaúčtovány a následně vykázány, pak roční účetní závěrka zcela věrně a poctivě bude zobrazovat obchodní a ekonomickou realitu podniku, což lze považovat za informační schopnost odložených daní. Pokud by tomu tak nebylo, došlo by ke zkreslení mezi účetním a daňovým pohledem na finanční situaci podniku.

Daňové důsledky transakce musí být zaznamenány v době, kdy se transakce uskutečnila, a nikoli v období, kdy je daň skutečně splatná. Jinak řečeno, o odložené dani se účtuje tak, aby bylo zajištěno spojení hospodářského výsledku se souvisejícími daňovými dopady. Kupříkladu, jsou-li některé položky přeceněny, pak je třeba zahrnout i jejich (budoucí) daňové dopady tohoto přecenění.

Vykazování odložených daní zároveň poskytuje kvalitnější pohled do aktiv a závazků společnosti. V praktické rovině jsou odložené daně stále větším a důležitějším prvkem v účetnictví, a jsou jak pod drobnohledem nezávislých auditorů, tak nepostradatelnou součástí interních reportů společností, většinou kalkulovanou na roční bázi.

Daňové přiznání se zpracovává na základě údajů ze statutární roční účetní závěrky. V zemích, kde jsou účetnictví a daně odděleny, je hlavní výhodou to, že účetní data týkající se předmětu činnosti jsou zcela oddělena od daňových vlivů, a že odložená daň je rozpoznána jak v jednoduché (individuální), tak v konsolidované účetní závěrce. Někteří auditori proto nezohledňují zásadu konsistence roční účetní závěrky. Pohled na účetní data pro vlastníky a pohled na účetní výstupy pro správce daně nejsou ve skutečnosti totožné. V důsledku toho musí být tyto skutečnosti vykázané v konsolidované roční účetní závěrce odůvodněny.

Se zavedením IAS nastala změna, národní účetní systémy doporučují, leckdy nařizují, aby odložené daně zachycené v konsolidované účetní závěrce byly zjišťovány, účtovány a vykazovány podle ustanovení a pravidel tohoto standardu. Tímto nařízením se standardizují postupy a konsolidované účetní závěrky lze porovnávat s konsolidovanými účetními výkazy srovnatelných podniků působících ve stejném podnikatelském segmentu. Odloženou daň nelze eliminovat, chce-li být podnik seriózním a důvěryhodným podnikatelským subjektem, a dostát všem svým zákonným povinnostem, jakou je kupříkladu povinné ověření účetní závěrky.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Knižní a časopisecké zdroje:

BOHDALOVÁ, Marie. *Odložená daň* [online]. 29. 06. 2016 [cit. 2021-6-15]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Odlozena-dan&idc=262>

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů: Český účetní standard pro podnikatele č. 003 - Odložená daň. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2018.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2013*. 3. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.

KOVANICOVÁ, Dana., KOVANIC, Pavel. *Poklady skryté v účetnictví: DÍL I – Jak porozumět účetním výkazům EU, IAS, US GAAP, ČR*. 6. vydání. Praha: POLYGON, 2001. ISBN 80-7273-047-9.

KYNCLOVÁ, Daniela, Jana HINKE a Helena ČERMÁKOVÁ. *Sbírka příkladů z účetní závěrky*. Praha: Česká zemědělská univerzita, 2017. ISBN 978-80-213-2737-5.

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetnictví podnikatelů: fyzické osoby, obchodní společnosti*. Praha: Oeconomica, 2005. ISBN 80-245-0860-5.

RANDÁKOVÁ, Monika. *Odložená daň z příjmů v České republice: Diskuse k článku: Holečková, Jaroslava: Relationship between accounting and taxation in the Czech Republic. The European Accounting review, 1996, roč. 5, supplement, s. 859-869. Český finanční a účetní časopis. 2007, 2(4), 57-61.*

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2019*. 19. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-192-5.

7.2 Elektronické zdroje:

An overview of financial reporting in the Netherlands. Amsterdam, February 2020. PwC [cit. 2021-11-29]. Dostupné z:

<https://www.pwc.com/jp/en/issues/globalization/news/assets/pdf/pwc-overview-financial-reporting-in-the-netherlands-2020.pdf>

BERTONECHE, Marc a Rory KNIGHT. Review of financial statements 1: The balance sheet. *Financial Performance* [online]. 2008, 3-45 [cit. 2022-03-30]. Dostupné z: doi:10.1016/B978-075064011-4.50001-6

BOHDALOVÁ, Marie. *Odložená daň* [online]. 29. 06. 2016, 1-6 [cit. 2022-03-28]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Odlozena-dan&idc=262>

BROUWER, Arjan, NAARDING, Ewout. *Making Deferred Taxes Relevant* [online]. Vrije Universiteit Amsterdam, Nyenrode Business Universitei, 2017 [cit. 2021-8-31]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/events-and-conferences/2017/november/deferred-taxes.pdf?la=en>

BV – Private limited company. *I am expat in the Netherlands* [online]. The Netherlands: IamExpat Media B.V., 2022, 1.2.2022 [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://www.iamexpat.nl/career/business-structures-netherlands/bv-private-limited-company>

ČESKO. *Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony* [online]. 25.11. 2015 [cit. 2022-03-18]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2015/sdeleni-ministerstva-financi-k-aplikaci-23139>

ČESKO. *Vyhláška č. 500/2002 Sb.: Vyhláška, 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, v aktuálním znění*. [online]. [cit. 2021-6-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500/zneni-20180101>

ČESKO. *Zákon č. 93/2009 Sb.: Zákon o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech)* [online]. 2020 s účinností od 1.6.2021 [cit. 2021-7-31]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93/zneni-20210601>

ČESKO. *Zákon č. 221/2015 Sb.: Zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony* [online]. 10.9.2015 s účinností od 1.1.2016 [cit. 2021-6-20]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-221>

ČESKO. *Zákon č. 280/2009 Sb.: Zákon daňový řád* [online]. [cit. 2021-6-16]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

ČESKO. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění.* [online]. [cit. 2021-6-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563/zneni-20210101>

ČESKO. *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů: Aktuální znění 1.1.2022 - 30.6.2023* [online]. [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586?text=z%C3%A1kon+o+dan%C3%ADch+z+p%C5%99%C3%ADjm%C5%AF#cast3>

ČOUKOVÁ, Pěva. *2. díl novely zákona o účetnictví 2016 - Obecně uznávané zásady v zákoně o účetnictví od 1. 1. 2016* [online]. 9.11.2015, 8 [cit. 2021-6-19]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/2-dil-novely-zakona-o-ucetnictvi-2016-obecne-uznavane-zasady-v-zakone-o-ucetnictvi-od-1-1-2016-843-c.html>

Dutch Accounting Standards Board. Raad voor de Jaarverslaggeving. [online]. 2021, [cit. 2021-11-15]. Dostupné z: <https://www.rjnet.nl/engelse-pagina/>

Dutch accounting standards: KPMG Accountants N.V [online]. 2020, s. 11 [cit. 2021-8-5]. Dostupné z: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/nl/pdf/2020/services/dutch-accounting-standards-2019.pdf>

Dutch GAAP versus IFRS [online]. The Netherlands: Mazars, Leden 2021 [cit. 2022-03-20]. Dostupné z: https://nlchamber.cz/wp-content/uploads/2021/01/Dutch-GAAP-versus-IFRS_January-2021.pdf

EBERHARTINGER, Eva a Margret KLOSTERMANN. What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. *Accounting in Europe* [online]. 19.12.2007, 4(2), 141-168 [cit. 2022-03-22]. Dostupné z: doi:10.1080/17449480701727932

GABRŠEK, Renata. *Income Tax, Deferred Tax and Their Impact on the Financial Statements in Slovenia, Croatia, and Serbia.* In: *China-USA Business Review: Vol. 16, No. 2* [online]. David Publishing Company, 2017, s. 81-91 [cit. 2022-02-06]. ISSN 1537-1514. Dostupné z: doi:10.17265/1537-1514/2017.02.005

HOOGENDOORN, N. Martin. *Accounting and taxation in the Netherlands: European Accounting Review* [online]. 28.9.2006, 871-882 [cit. 2021-8-10]. Dostupné z: doi:10.1080/09638189600000056

IASC exposure draft prescribes accounting for income taxes: IASC E49 [online]. 1995, 1 [cit. 2021-8-31]. Dostupné z: <https://www.thefreelibrary.com/IASC+exposure+draft+prescribes+accounting+for+income+taxes.-a016626507>

JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů podle českých i mezinárodních účetních standardů* [online]. Grada Publishing, 2007 [cit. 2021-6-25]. ISBN 978-80-247-6808-3. Dostupné z:

https://books.google.cz/books?id=14ma1oLBnlIC&printsec=frontcover&hl=cs&source=gb_s_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

JANSSEN, Boudewijn. CORPORATE EFFECTIVE TAX RATES IN THE NETHERLANDS. *De Economist* [online]. The Netherlands: Kluwer Academic Publishing / Business, 2005, **153**(1), 47–66 [cit. 2022-03-10].

Dostupné z: doi:10.1007/s10645-004-7127-y

KAMP, Bart. RJ clarifies netting of tax deferrals: RJ verduidelijkt saldering van belastinglatenties. *F&A Actueel* [online]. The Netherlands, 22.11.2021, **2021**(15), 5-6 [cit. 2022-03-20]. ISSN 15685802.

Dostupné z: <https://www.btwadvies.com/in-de-media/fa-actueel>

KREJČÍ, Pavla. Komentář zákona 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 503. *Fulsoft.cz: Zákony, judikatura a literatura 2022-2023* [online]. Verlag Dashöfer, 2016, 1.2.2016 [cit. 2022-03-13]. Dostupné z: <https://www.fulsoft.cz/33/komentar-zakona-89-2012-sb-obcansky-zakonik-503-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtvCojFP1DmFTinEIYYnriu3fW4phk4Og/>

KVK: Kamer van Koophandel [online]. The Netherlands, 1.2.2022 [cit. 2022-03-14].

Dostupné z: <https://www.kvk.nl/>

Příklady zpráv auditora s modifikovaným výrokem: pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. 12. 2016 a později [online]. 2017, s. 1-20 [cit. 2021-7-31]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/zpravy-auditora1>

Raad voor de Jaarverslaggeving: Dutch Accounting Standards Board [online]. The Netherlands, 2022 [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://www.rjnet.nl/engelse-pagina/>

Rada IASB vydala úpravy IAS 12: Deloitte dReport [online]. 20.5.2021, [cit. 2021-8-31].

Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/rada-iasb-vydala-upravy-ias-12/>

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving: voor middelgrote en grote rechtspersonen [online].

Raad voor de Jaarverslaggeving, 2021 [cit. 2022-03-20]. Dostupné z:

<https://www.rjnet.nl/globalassets/ten-geleides/rj-bundel/inkijkexemplaar-richtlijnen-voor-de-jaarverslaggeving-2021.pdf>

ROMONT, Frederic. *Het belang van latente belastingen in de jaarrekening: boekhoudkundige aspecten en vergelijking van de internationale boekhoudnormen: Scriptie voorgedragen tot het bekomen van de graad van: licentiaat in de toegepaste economische wetenschappen.* [online]. 2003 [cit. 2022-03-20]. Dostupné z: https://libstore.ugent.be/fulltxt/RUG01/000/790/320/RUG01-000790320_2010_0001_AC.pdf. Diplomová práce. Universiteit Gent. Vedoucí práce Prof. dr. I. De Beelde.

SKÁLOVÁ, Jana. Odložená daň při přeměnách. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2012, **7**(3), 28-41 [cit. 2022-03-11].

Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2012/03/04.pdf>

VAN DEN BROEK, Harm. The 2013 Netherlands Act on Deferral of Exit Taxation. *European Taxation* [online]. 2013, **53**(4), 183-190 [cit. 2021-12-06]. ISSN 00143138. Dostupné z: <https://eds.p.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=1&sid=f7c8055a-d887-44da-8feb-6ea3b605e5d4%40redis&bdata=Jmxhbmc9Y3Mmc2l0ZT1lZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=87412367&db=bsx>

VAN DEN ENDE, Hugo a Sebastiaan STOFFELEN. *Alles over: belastingen naar de winst* [online]. The Netherlands, November 2017 [cit. 2022-03-27]. Dostupné z: <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-alles-over-belastingen-naar-de-winst.pdf>

VAN HOEPEN, M. A. Deferred-tax accounting in group accounts. *Anticipated and Deferred Corporate Income Tax in Companies' Financial Statements* [online]. Springer, Dordrecht, 1981, 168-199 [cit. 2022-03-15]. Dostupné z: doi:10.1007/978-94-017-4350-1_11

WAGEMAKERS, Bjorn. *Holandské požadavky na účetnictví a audit: Vše, co potřebujete vědět. In 2020: Intercompany solution* [online]. 20.12.2020, [cit. 2021-11-29]. Dostupné z: <https://cs.intercompanysolutions.com/dutch-accounting-audit-requirements/>

Year end 2020 tax accounting considerations: Dutch tax measures for 2021 [online]. KPMG Meijburg & Co, Tax & Legal, 2020 [cit. 2021-8-31]. Dostupné z: https://meijburg.nl/sites/default/files/2020-11/2021%20tax%20measures%20-%20tax%20accounting%20considerations_0.pdf

8 Přílohy

Příloha I Rozvaha XYZ k 31.3.2021 – v plném rozsahu (auditovaná)	87
Příloha II Výkaz zisku a ztráty XYZ k 31.3.2021 – v druhovém členění (auditovaný)	88
Příloha III Srovnání účetních a daňových odpisů k 31.3.2021 – XYZ	89
Příloha IV Kalkulace odložené daně závazkovou metodou rozvahově – XYZ	90
Příloha V Výkaz zisku a ztráty XYZ k 31.3.2021 – bez odložené daně k majetku.....	91
Příloha VI Výkaz zisku a ztráty XYZ k 31.3.2021 – bez odložené daně k zásobám.....	92
Příloha VII Výkaz zisku a ztráty XYZ k 31.3.2021 – bez odložené daně ze závazků.....	93
Příloha VIII Rozvaha nizozemské účetní jednotky ABC k 31.3.2020.....	94
Příloha IX Výkaz zisku a ztráty nizozemské účetní jednotky ABC k 31.3.2020.....	95
Příloha X Konsolidovaná rozvaha k 31.3.2021 ABC	96
Příloha XI Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty k 31.3.2021 ABC	97
Příloha XII Konsolidovaná kalkulace odložené daně k 31.3.2021 ABC	98

Příloha I Rozvaha XYZ k 31.3.2021 – v plném rozsahu (auditovaná)

AKTIVA		Běžné účetní období			Minulé úč. období	
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
AKTIVA CELKEM		1	174 194	-14 197	159 997	126 490
B.	Stálá aktiva	2	11 389	-10 527	862	1 603
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3	464	-464	0	0
2	Ocenitelná práva	4	464	-464	0	0
2.1	Software	5	464	-464	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	6	10 925	-10 063	862	1 603
2	Hmotné movité věci a jejich soubory	7	5 765	-5 172	593	1 081
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	8	5 160	-4 891	269	522
4.3	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	9	5 160	-4 891	269	522
C.	Oběžná aktiva	10	162 040	-3 670	158 370	123 473
C. I.	Zásoby	11	5 346	-3 670	1 676	2 119
C. I. 1	Materiál	12	266	0	266	336
3	Výrobky a zboží	13	5 080	-3 670	1 410	1 783
3.2	Zboží	14	5 080	-3 670	1 410	1 783
C. II.	Pohledávky	15	19 378	0	19 378	30 325
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	16	1 559	0	1 559	3 079
1.4	Odložená daňová pohledávka	17	1 065	0	1 065	1 372
1.5	Pohledávky – ostatní	18	494	0	494	1 707
1.5.2	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	19	494	0	494	1 707
C. II. 2	Krátkodobé pohledávky	20	17 819	0	17 819	27 246
2.1	Pohledávky z obchodních vztahů	21	15 896	0	15 896	21 338
2.2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	22	1 456	0	1 456	3 002
2.4	Pohledávky – ostatní	23	467	0	467	2 906
2.4.3	Stát - daňové pohledávky	24	466	0	466	2 806
2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	25	0	0	0	100
2.4.6	Jiné pohledávky	26	1	0	1	0
C. IV.	Peněžní prostředky	27	137 316	0	137 316	91 029
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	28	28	0	28	44
2	Peněžní prostředky na účtech	29	137 288	0	137 288	90 985
D.	Časové rozlišení aktiv	30	765	0	765	1 414
D. 1	Náklady příštích období	31	515	0	515	1 387
3	Příjmy příštích období	32	250	0	250	27
PASIVA		Běžné účetní období			Minulé úč. období	
		5			6	
PASIVA CELKEM		33	159 997		126 490	
A.	Vlastní kapitál	34	2 938		6 157	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	35	2 938		6 157	
B. + C.	Cizí zdroje	36	157 059		120 333	
B.	Rezervy	37	1 114		2 566	
4	Ostatní rezervy	38	1 114		2 566	
C.	Závazky	39	155 945		117 767	
C. II.	Krátkodobé závazky	40	155 945		117 767	
4	Závazky z obchodních vztahů	41	13 521		28 208	
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	42	138 263		83 105	
8	Závazky – ostatní	43	4 161		6 454	
8.3	Závazky k zaměstnancům	44	18		1 278	
8.4	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	45	0		528	
8.5	Stát - daňové závazky a dotace	46	419		581	
8.6	Dohadné účty pasivní	47	3 724		4 067	

Zdroj: auditovaný výkaz rozvahy

Příloha II Výkaz zisku a ztráty XYZ k 31.3.2021 – v druhovém členění (auditovaný)

		Skutečnost v účetním období		
				běžném 1
Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.		Název a právní forma účetní jednotky: XYZ, odštěpný závod		
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31. března 2021 (v celých tisících Kč) DRUHOVÉ ČLENĚNÍ IČ 987 65 432		Sídlo účetní jednotky: Pražská 123 Praha 1 100 00		
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	1	6 451	11 282
II.	Tržby za prodej zboží	2	261 576	379 897
A.	Výkonová spotřeba	3	238 752	355 661
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	200 014	293 861
2.	Spotřeba materiálu a energie	5	2 065	4 034
3.	Služby	6	36 673	57 766
D.	Osobní náklady	7	39 899	34 202
1.	Mzdové náklady	8	33 958	27 749
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	9	5 941	6 453
2. 1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	10	5 294	5 818
2. 2	Ostatní náklady	11	647	635
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	12	-228	1 800
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 18 + 17)	13	795	1 374
1. 1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	14	795	1 374
2.	Úpravy hodnot zásob	15	-615	398
3.	Úpravy hodnot pohledávek	16	-408	28
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	17	15 837	11 157
III. 1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	18	3	778
3	Jiné provozní výnosy	19	15 834	10 379
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	20	1 111	1 941
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	21	0	668
3.	Daně a poplatky	22	20	55
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	23	-1 452	408
5.	Jiné provozní náklady	24	2 543	810
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	25	4 330	8 732
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 + 41)	26	192	33
2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	27	192	33
VII.	Ostatní finanční výnosy	28	922	1 778
K.	Ostatní finanční náklady	29	1 267	2 625
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	30	-153	-814
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48)	31	4 177	7 918
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	32	1 239	1 761
1.	Daň z příjmů splatná	33	932	1 894
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	34	307	-133
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř. 49 - 50)	35	2 938	6 157
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 - 54)	36	2 938	6 157
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII	37	284 978	404 147

Zdroj: auditovaný výkaz zisku a ztráty

Příloha III Srovnání účetních a daňových odpisů k 31.3.2021 – XYZ

Depreciation Comparison						
Assets						
Report date: 31.03.2021 Depreciation Comparison - 01 Book deprec. - 15 Tax bal.sht.						
Created on: 07.04.2021						
CoCd Class	Description	Crcy	Acquis.val.	Plnd.ODep	Book value	Diff.pld.dep
Ar. Short name dep.area			Acquis.val.	Plnd.ODep	Book value	Diff.pld.dep
01	Book deprec.		255.270,00	0,00	0,00	0,00
15	Tax bal.sht.		255.270,00	0,00	0,00	0,00
570	200	Other intang. assets				
01	Book deprec.		208.600,00	0,00	0,00	0,00
15	Tax bal.sht.		208.600,00	0,00	0,00	0,00
570	410	Transport equipment				
01	Book deprec.		1.824.104,96	456.028,00-	407.637,00	0,00
15	Tax bal.sht.		1.824.104,96	487.487,00-	492.661,96	31.459,00-
570	420	Office equi & IT equ				
01	Book deprec.		949.104,69	47.957,00-	144.675,10	0,00
15	Tax bal.sht.		949.104,69	54.864,00-	119.745,93	6.907,00-
570	421	Office equi & IT equ				
01	Book deprec.		2.447.366,43	26.296,00-	41.630,00	0,00
15	Tax bal.sht.		2.447.366,43	30.082,00-	30.079,64	3.786,00-
570	430	Furniture				
01	Book deprec.		544.969,80	0,00	0,00	0,00
15	Tax bal.sht.		544.969,80	0,00	0,00	0,00
570	630	Other assets in prgs				
01	Book deprec.		0,00	0,00	0,00	0,00
15	Tax bal.sht.		0,00	0,00	0,00	0,00
570	702	Small tan..-Furnit.				
01	Book deprec.		889.503,30	26.657,00-	15.859,00	0,00
15	Tax bal.sht.		889.503,30	26.657,00-	15.860,00	0,00
570	703	Small tan..-Apparat.				
01	Book deprec.		2.004.182,77	111.896,66-	130.302,00	0,00
15	Tax bal.sht.		2.004.182,77	111.896,66-	130.302,21	0,00
570	705	Small tan..-other				
01	Book deprec.		2.266.362,37	125.846,00-	122.830,00	0,00
15	Tax bal.sht.		2.266.362,37	125.846,59-	122.827,20	0,59-
*570		CZK	11.389.464,32	794.680,66-	862.933,10	0,00
			11.389.464,32	836.833,25-	911.476,94	42.152,59-

Zdroj: účetní systém odštěpného závodu

Příloha IV Kalkulace odložené daně závazkovou metodou rozvahově – XYZ

Rozvaha k 31.3.2021	Účetní hodnota majetku/závazku	Daňová hodnota majetku/závazku	Přechodný rozdíl	Základ pro ODZ	Základ pro ODP
		CZK	CZK	CZK	CZK
Zásoby	5 079 599				
Opravná položka k zásobám	-3 869 857	0	-3 869 857		-3 869 857
Zásoby netto	1 409 742				
Dopravní prostředky	1 824 105				
Oprávy - dopravní prostředky	-1 416 488				
Samostatné movité věci	3 396 471				
Inventář	544 970				
Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	5 180 048				
Oprávy - samostatné movité věci	-3 210 186				
Oprávy - inventář	-544 970				
Oprávy - ostatní dlouhodobý hmotný majetek	-4 891 057				
	455 298				
Dlouhodobý hmotný majetek netto	862 933	911 477	48 544	48 544	
	DZH > ÚZC				
Software	483 870				
Oprávy - software	-483 870				
Dlouhodobý nehmotný majetek netto	0				
IFRS16 - nájem budovy	7 208 647	0	7 208 647	7 208 647	7 208 647
IFRS16 - oprávy - nájem budovy	-7 208 647	0	-7 208 647	-7 208 647	-7 208 647
IFRS16 - operativní leasing vozidel	1 582 416	0	1 582 416	1 582 416	1 582 416
IFRS16 - oprávy - operativní leasing vozidel	-881 421	0	-881 421	-881 421	-881 421
	700 995				
Odložená daňová pohledávka k 1.4.2020	1 371 862				
IFRS16 závazek z krátkodobého nájmu budovy	0	0	0	0	0
IFRS16 závazek z krátkodobého nájmu vozidel	-392 670	0	-392 670	-392 670	-392 670
Dohadné účty pasivní	-1 759 200				
z toho pojistné na sociální pojištění z výplaty bonusů agenturám zaměstnancům neuhrazené do 30.4.2021	-15 244	0	-15 244	-15 244	-15 244
	-15 244				
Rezerva na záruční opravy (účetní rezerva)	-586 057	0	-586 057		-586 057
Dohadné účty pasivní - bonusy zaměstnanců	-1 918 388				
z toho pojistné na sociální pojištění z výplaty bonusů kmenovým zaměstnancům neuhrazené do 30.4.2021	-364 026	0	-364 026	-364 026	-364 026
z toho výplata bonusů vyslaným zaměstnancům nevyplaceným do 31.3.2021	-477 336	0	-477 336	-477 336	-477 336
	-841 362				
Rezerva na nevybranou dovolenou	-528 089	0	-528 089		-528 089
Závazky z titulu výplaty bonusů dealerům	0	0	0	0	0
Závazky ze zdravotního pojištění a sociální zabezpečení	0				
IFRS16 závazek z dlouhodobého nájmu vozidel	-320 620	0	-320 620	-320 620	-320 620

Stav k 31.3.2021

481001 odložený daňový závazek	1 381 085
481002 odložená daňová pohledávka	-1 074 052
MD 592 odložená daň = náklad běžného období	307 034
D 481002 odložená daňová pohledávka	307 034

Rozvahový účet	481001	481002	481002
Celkem	48 544	-5 652 904	-5 604 360
Sazba daně	19%	19%	19%
Odložená daň	-9 223	1 074 052	1 064 828
PS 481002			1 371 862
úpravy	-1 381 085	1 074 052	-307 034
KS 481002			1 064 828

Zdroj: vlastní kalkulace pro účely účetní závěrky (auditovaná)

Příloha V Výkaz zisku a ztráty XYZ k 31.3.2021 – bez odložené daně k majetku

		Skutečnost v účetním období	
		běžném 1	minulém 2
Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.			
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY			
ke dni 31. března 2021			
(v celých tisících Kč)			
DRUHOVÉ ČLENĚNÍ			
IČ			
987 65 432			
		Název a právní forma účetní jednotky: XYZ, odštěpný závod	
		Sídlo účetní jednotky: Pražská 123 Praha 1 100 00	
		1	2
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	1	6 451 11 282
II.	Tržby za prodej zboží	2	261 576 379 897
A.	Výkonová spotřeba	3	238 752 355 661
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	200 014 293 861
2.	Spotřeba materiálu a energie	5	2 065 4 034
3.	Služby	6	36 673 57 766
D.	Osobní náklady	7	39 899 34 202
1.	Mzdové náklady	8	33 958 27 749
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	9	5 941 6 453
2. 1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	10	5 294 5 818
2. 2	Ostatní náklady	11	647 635
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	12	-228 1 800
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 16 + 17)	13	795 1 374
1. 1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	14	795 1 374
2.	Úpravy hodnot zásob	15	-615 398
3.	Úpravy hodnot pohledávek	16	-408 28
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	17	15 837 11 157
III. 1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	18	3 778
3	Jiné provozní výnosy	19	15 834 10 379
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	20	1 111 1 941
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	21	0 668
3.	Daně a poplatky	22	20 55
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	23	-1 452 408
5.	Jiné provozní náklady	24	2 543 810
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	25	4 330 8 732
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 + 41)	26	192 33
2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	27	192 33
VII.	Ostatní finanční výnosy	28	922 1 778
K.	Ostatní finanční náklady	29	1 267 2 625
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	30	-153 -814
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48)	31	4 177 7 918
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	32	1 230 1 761
1.	Daň z příjmů splatná	33	932 1 894
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	34	298 -133
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř. 49 - 50)	35	2 947 6 157
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 - 54)	36	2 947 6 157
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII	37	284 978 404 147

Zdroj: vlastní zpracování výkazu zisku a ztráty při zkrslení odložené daně

Příloha VI Výkaz zisku a ztráty XYZ k 31.3.2021 – bez odložené daně k zásobám

		Skutečnost v účetním období		
				běžném 1
Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.		Název a právní forma účetní jednotky: XYZ, odštěpný závod		
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31. března 2021 (v celých tisících Kč) DRUHOVÉ ČLENĚNÍ		Sídlo účetní jednotky: Pražská 123 Praha 1 100 00		
IČ 987 65 432				
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	1	6 451	11 282
II.	Tržby za prodej zboží	2	261 576	379 897
A.	Výkonová spotřeba	3	238 752	355 661
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	200 014	293 861
2.	Spotřeba materiálu a energie	5	2 065	4 034
3.	Služby	6	36 673	57 766
D.	Osobní náklady	7	39 899	34 202
1.	Mzdové náklady	8	33 958	27 749
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	9	5 941	6 453
2. 1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	10	5 294	5 818
2. 2	Ostatní náklady	11	647	635
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	12	-228	1 800
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 16 + 17)	13	795	1 374
1. 1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	14	795	1 374
2.	Úpravy hodnot zásob	15	-615	398
3.	Úpravy hodnot pohledávek	16	-408	28
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	17	15 837	11 157
III. 1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	18	3	778
3	Jiné provozní výnosy	19	15 834	10 379
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	20	1 111	1 941
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	21	0	668
3.	Daně a poplatky	22	20	55
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	23	-1 452	408
5.	Jiné provozní náklady	24	2 543	810
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	25	4 330	8 732
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 + 41)	26	192	33
2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	27	192	33
VII.	Ostatní finanční výnosy	28	922	1 778
K.	Ostatní finanční náklady	29	1 267	2 625
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	30	-153	-814
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48)	31	4 177	7 918
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	32	1 936	1 761
1.	Daň z příjmů splatná	33	932	1 894
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	34	1 004	-133
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř. 49 - 50)	35	2 241	6 157
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 - 54)	36	2 241	6 157
*	Cistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII	37	284 978	404 147

Zdroj: vlastní zpracování výkazu zisku a ztráty při zkrselení odložené daně

Příloha VII Výkaz zisku a ztráty XYZ k 31.3.2021 – bez odložené daně ze závazků

Die vyhlášky č. 500/2002 Sb.		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31. března 2021 (v celých tisících Kč) DRUHOVÉ ČLENĚNÍ IČ 987 65 432		Název a právní forma účetní jednotky: XYZ, odštěpný závod	
				Sídlo účetní jednotky: Pražská 123 Praha 1 100 00	
				Skutečnost v účetním období	
				běžném	minulém
				1	2
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	1	6 451	11 282	
II.	Tržby za prodej zboží	2	261 576	379 897	
A.	Výkonová spotřeba	3	238 752	355 661	
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	200 014	293 861	
2.	Spotřeba materiálu a energie	5	2 065	4 034	
3.	Služby	6	36 673	57 766	
D.	Osobní náklady	7	39 899	34 202	
1.	Mzdové náklady	8	33 958	27 749	
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	9	5 941	6 453	
2. 1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	10	5 294	5 818	
2. 2	Ostatní náklady	11	647	635	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	12	-228	1 800	
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 16 + 17)	13	795	1 374	
1. 1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	14	795	1 374	
2.	Úpravy hodnot zásob	15	-615	398	
3.	Úpravy hodnot pohledávek	16	-408	28	
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	17	15 837	11 157	
III. 1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	18	3	778	
3	Jiné provozní výnosy	19	15 834	10 379	
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	20	1 111	1 941	
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	21	0	668	
3.	Daně a poplatky	22	20	55	
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	23	-1 452	408	
5.	Jiné provozní náklady	24	2 543	810	
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	25	4 330	8 732	
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 + 41)	26	192	33	
2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	27	192	33	
VII.	Ostatní finanční výnosy	28	922	1 778	
K.	Ostatní finanční náklady	29	1 267	2 625	
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	30	-153	-814	
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48)	31	4 177	7 918	
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	32	1 339	1 761	
1.	Daň z příjmů splatná	33	932	1 894	
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	34	407	-133	
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř. 49 - 50)	35	2 838	6 157	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 - 54)	36	2 838	6 157	
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII	37	284 978	404 147	

Zdroj: vlastní zpracování výkazu zisku a ztráty při zkrslení odložené daně

Příloha VIII Rozvaha nizozemské účetní jednotky ABC k 31.3.2020

Balance sheet as at 31 March 2020

(After proposal distribution of result)

	31 March 2020		31 March 2019	
	EUR	EUR	EUR	EUR
Assets				
<i>Fixed assets</i>				
Tangible fixed assets				
Other tangible assets	1	359,721		740,661
Financial assets				
Participations in group companies	2	12,771		12,771
<i>Current assets</i>				
Inventories				
	3	25,328,515		27,848,888
Receivables				
Trade receivables		7,569,844		10,546,010
Receivables from group companies	4	75,982,382		66,222,936
Other receivables, prepayments and accrued income	5	857,149		584,114
		84,409,375		77,353,060
Cash and cash equivalents	6	94,996		15,843
Total assets		<u>110,205,378</u>		<u>105,971,023</u>

	31 March 2020		31 March 2019	
	EUR	EUR	EUR	EUR
Shareholders' equity and liabilities				
Shareholders' equity				
Issued share capital	7	1,000,000		1,000,000
Share premium	8	2,862,182		2,862,182
Proposed dividend	9	4,561,000		4,368,000
Other reserves	10	82,897,799		78,960,471
		91,320,981		87,170,653
Provisions	11	11,658		15,841
Current liabilities				
Accounts payable		993,298		2,300,841
Current payables to group companies	12	15,051,815		10,777,001
Payables relating to taxes and social security contributions	13	369,330		680,474
Current other payables, liabilities and accrued expenses	14	2,458,296		5,026,413
		18,872,739		18,784,729
Total shareholders' equity and liabilities		<u>110,205,378</u>		<u>105,971,023</u>

Zdroj: auditovaný výkaz zisku a ztráty

Příloha IX Výkaz zisku a ztráty nizozemské účetní jednotky ABC k 31.3.2020

***Profit and loss account
for the period 01-04-2019 until 31-03-2020***

		<u>01-04-2019 / 31-03-2020</u>		<u>01-04-2018 / 31-03-2019</u>	
		EUR	EUR	EUR	EUR
Net turnover	16	389,984,073		438,056,514	
Other non-operating income	17	17,278		297,339	
Operating income			390,001,351		438,353,853
Cost of goods sold		340,888,482		376,978,976	
Wages and salaries	18	5,077,265		5,257,554	
Social security charges and pensions cost	19	854,929		884,105	
Depreciation of tangible fixed assets	20	380,432		446,992	
Other operating expenses	21	30,321,088		42,934,714	
Total operating expenses			377,522,196		426,501,341
Operating result			12,479,155		11,852,512
Financial income (and expense)	22		(1,128,661)		(904,087)
Result before tax			11,350,494		10,948,425
Income tax expense	23		(2,842,166)		(2,741,968)
Result after tax			8,508,328		8,206,457

Zdroj: auditovaný výkaz zisku a ztráty

Příloha X Konsolidovaná rozvaha k 31.3.2021 ABC

Consolidated Financial Statements

Consolidated Statement of Financial Position

ABC and Consolidated Subsidiaries

Year ended March 31, 2021

	2020	2021
ASSET		
Current assets:		
Cash and cash equivalents	€ 96 822 908	€ 105 118 924
Trade and other receivables	26 228 785	21 782 869
Inventories	73 664 343	70 446 215
Other current financial assets	866 833	352 291
Other current assets	4 768 924	4 247 510
Total current assets	202 351 793	201 947 809
Non-current assets:		
Property, plant and equipment	31 783 566	25 759 960
Right-of-use assets	4 561 255	3 655 279
Goodwill and intangible assets	14 012 450	13 164 143
Retirement benefit assets	1 381 673	1 788 048
Investments accounted for using the equity method	2 988 645	3 316 434
Other non-current financial assets	25 119 920	27 218 127
Deferred tax assets	17 596 614	18 811 554
Other non-current assets	766 135	76 195
Total non-current assets	98 210 259	93 789 741
Total assets	€ 300 562 052	€ 295 737 550

	2020	2021
LIABILITIES/EQUITY		
LIABILITIES		
Current liabilities:		
Trade and other receivables	€ 20 574 502	€ 18 112 052
Bonds and borrowings	6 259 960	8 947 112
Income tax payable	551 295	426 693
Advances received	52 557 968	48 738 048
Provisions	1 542 131	1 630 876
Other current financial liabilities	52 557 968	48 738 048
Other current liabilities	9 035 259	9 614 343
Total current assets	143 079 084	136 207 171
Non-current liabilities:		
Bonds and borrowings	30 710 558	31 114 841
Retirement benefit liabilities	3 300 896	2 959 661
Provisions	1 490 737	1 508 367
Deferred tax liabilities	1 072 410	912 251
Other non-current financial liabilities	2 907 968	2 467 530
Other non-current assets	693 825	690 239
Total non-current liabilities	40 176 394	39 652 888
Total liabilities	€ 183 255 478	€ 175 860 060

EQUITY		
Share capital	19 564 542	19 564 542
Capital surplus	13 855 279	13 870 219
Retained earnings	83 886 753	86 442 729
Equity attributable to owners of the parent	117 306 574	119 877 490
Total equity	117 306 574	119 877 490
Total liabilities and equity	€ 300 562 052	€ 295 737 550

Zdroj: auditovaná konsolidovaná rozvaha

Příloha XI Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty k 31.3.2021 ABC

Consolidated Profit and Loss

Consolidated Statement of Financial Position
ABC and Consolidated Subsidiaries
Year ended March 31, 2021

	2020	2021
Revenue	€ 656 647 500 €	535 395 000
Cost of Sales	(437 120 430)	(349 951 830)
Gross profit	219 527 070	185 443 170
Selling, general and administrative expenses	(243 752 130)	(214 886 715)
Other operating income	7 639 695	3 985 155
Other operating expenses	(18 997 920)	(40 491 450)
Operating profit	-35 583 285	(65 949 840)
Finance income	8 318 700	15 566 160
Finance costs	(2 260 980)	(2 652 030)
Profit (loss) before tax	6 057 720	(53 035 710)
Income tax expense	(4 764 885)	12 835 920
Profit (loss) for the year	€ 10 822 605 €	(40 199 790)

Income tax expenses

Consolidated Statement of Financial Position
ABC and Consolidated Subsidiaries
Year ended March 31, 2021

	2020	2021
Current tax expenses (benefit)	9 516 735	(1 519 170)
Deferrent tax expenses (benefit)	(4 751 850)	(11 316 750)
Total	€ 4 764 885 €	(12 835 920)

Zdroj: auditovaný konsolidovaný výkaz zisku a ztráty

Příloha XII Konsolidovaná kalkulace odložené daně k 31.3.2021 ABC

Deferred Taxes

Consolidated Statement of Financial Position
ABC and Consolidated Subsidiaries
Year ended March 31, 2021

	2020	2021
Deferred tax assets		
Unused tax losses	€ 1 784 610	€ 5 501 955
Impairment losses	5 321 835	7 550 820
Inventories	29 392 740	30 399 990
Accrued bonuses	2 652 030	2 526 420
Provision for product warranties	1 371 045	1 128 120
Retirement benefit liabilities	3 707 865	3 006 464
Depreciation and amortization	19 074 945	24 954 915
Others	33 345 900	32 894 415
Total deferred tax assets	96 650 970	107 963 099
Deferred tax liabilities		
Equity instruments	(5 451 000)	(11 095 155)
Undistributed profits of foreign subsidiaries	(11 654 475)	(8 321 070)
Retirement benefit assets	(2 891 400)	(7 070 895)
Business combination	(3 257 565)	(2 943 422)
Others	(7 864 845)	(7 547 502)
Total deferred tax liabilities	(31 119 285)	(36 978 044)
Net deferred tax assets	€ 65 531 685	€ 70 985 055

	2020	2021
Deferred tax assets	69 784 650	74 602 860
Deferred tax liabilities	4 252 965	3 617 805
Net deferred tax assets	€ 65 531 685	€ 70 985 055

	2020	2021
Opening balance	56 075 385	65 531 685
Amount recognized in profit and loss	4 751 850	11 316 750
Amount recognized in other comprehensive income		
Remeasurement of defined benefit pension plans	1 049 910	(571 170)
Gain (loss) on financial assets measured at fair value	3 863 100	(5 795 835)
Share of other comprehensive income of investments	(1 185)	(23 700)
Effective portion of the change in fair value on cash flow	(16 590)	156 420
Others	(190 785)	370 905
Closing balance	€ 65 531 685	€ 70 985 055

Zdroj: auditovaný konsolidovaný výkaz zisku a ztráty – kalkulace daně z příjmu (účetní)