

**Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní**

**Odložená daň dle české účetní legislativy**

**Veronika Nováková**

**Bakalářská práce  
2019**

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2018/2019

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Veronika Nováková**  
Osobní číslo: **E16481**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**  
Název tématu: **Odložená daň dle české účetní legislativy**  
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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


Cílem práce je charakterizovat podmínky vzniku odložené daně, její legislativní rámec a způsob účtování a vykazování.

Osnova:


- Charakteristika odložené daně - základní pojmy, podmínky pro účtování o odložené dani, podmínky vzniku odložené daně.
- Tituly vedoucí k odložené dani - rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny, rezervy, opravné položky, daňová ztráta apod.
- Výpočet a účtování o odložené dani.
- Aplikace odložené daně na konkrétní podnikatelský subjekt.
- Formulace závěrů.

Rozsah grafických prací: -  
Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická  
Seznam odborné literatury:


DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7  
JANOŠKOVÁ, Jana. Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1852-1  
KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. Dvacáté vydání. Praha: Bova Polygon, 2012, 412 stran, ISBN 978-80-7273-169-5  
RANDÁKOVÁ, Monika, BOKŠOVÁ, Jiřina, STROUHAL, Jiří. Finanční účetnictví v České republice. Praha: Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2076-6  
STROUHAL, Jiří, ŽIDLICKÁ, Renata, KNAPOVÁ, Bohuslava, CARDOVÁ Zdenka, Účetnictví 2011, velká kniha příkladů. První vydání. Brno: Computer Press, a. s., 2011, 798 stran, ISBN 978-80-251-3389-7

Vedoucí bakalářské práce:   
**Ing. Simona Tuzarová, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **3. září 2018**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2019**

  
doc. Ing. Romána Provazníková, Ph.D.  
děkanka

L.S.

  
doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 3. září 2018

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracoval/a samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil/a, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl/a jsem seznámen/a s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako Školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30.4.2019

Veronika Nováková

## **PODĚKOVÁNÍ:**

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí své bakalářské práce Ing. Simoně Tuzarové, Ph. D. za její trpělivost, odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat mé rodině za trpělivost a podporu během celých studií.

## **ANOTACE**

*Cílem této bakalářské práce je popsat problematiku odložené daně dle české účetní legislativy, její výpočet, zaúčtování a význam jednotlivých titulů vedoucích k jejímu vzniku. Dále se tato práce zabývá vlivem odložené daně na disponibilní hospodářský výsledek. Pro ukázání problematiky tohoto tématu, práce obsahuje jednotlivé příklady a také souvislý příklad o činnostech fiktivní firmy po dvě účetní období.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*odložená daň, odložená daňová pohledávka, odložený daňový závazek, disponibilní hospodářský výsledek, splatná daň*

## **TITLE**

Deferred tax under the Czech Accounting legislation

## **ANNOTATION**

*The goal of this bachelor thesis is to describe the issues of deferred tax under the Czech accounting legislation, its calculation, reporting and the meaning of the selected titles that lead to the deferred tax asset. This thesis is also focused on the effect of deferred tax on net profit. To demonstrate the issues of this topic, this thesis includes specific examples, and also the coherent example about the activities of fictive company for two accounting periods.*

## **KEYWORDS**

*deferred tax, deferred tax liability, deferred tax asset, net profit, tax due*

# OBSAH

ÚVOD.....	10
<b>1. PODSTATA ODLOŽENÉ DANĚ .....</b>	<b>12</b>
<b>1.1. HISTORIE.....</b>	<b>12</b>
1.1.1. Legislativní změny od 1.1.2002 .....	12
<b>2. PODMÍNKY VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ .....</b>	<b>14</b>
2.1. POVINNOST ÚČTOVAT O ODLOŽENÉ DANI .....	14
2.2. AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....	14
<b>3. VLIV ODLOŽENÉ DANĚ NA HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK.....</b>	<b>15</b>
<b>4. ODLOŽENÁ A SPLATNÁ DAŇ .....</b>	<b>16</b>
4.1. SPLATNÁ DAŇ .....	16
4.2. ODLOŽENÁ DAŇ.....	16
<b>5. ROZDÍLY MEZI HOSPODÁŘSKÝM VÝSLEDKEM A DAŇOVÝM ZÁKLADEM.....</b>	<b>17</b>
5.1. PŘECHODNÉ ROZDÍLY.....	17
<b>6. VÝPOČET A ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ .....</b>	<b>19</b>
6.1. VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ .....	19
6.2. ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ.....	19
<b>7. TITULY VEDOUcí KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ .....</b>	<b>21</b>
7.1. ROZDÍL MEZI DAŇOVOU A ÚČETNÍ HODNOTOU DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....	21
7.2. VÝNOSY ZE SMLUVNÍCH POKUT A ÚROKŮ Z PRODLENÍ .....	22
7.3. ZTRÁTA .....	23
7.4. ODČITATELNÉ POLOŽKY OD ZD .....	24
7.5. OPRAVNÉ POLOŽKY K ZÁSOBÁM.....	25
7.6. OPRAVNÉ POLOŽKY K POHLEDÁVKÁM .....	26
7.7. OPRAVNÉ POLOŽKY K DLOUHODOBÉMU MAJETKU.....	28
7.8. ÚČETNÍ REZERVY .....	29
7.9. NEZAPLACENÉ SOCIÁLNÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ .....	30
<b>8. VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ .....</b>	<b>32</b>
8.1. ROZVAHA .....	32
8.2. VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT.....	32
8.3. PŘÍLOHA .....	32
8.4. INVENTARIZACE ODLOŽENÉ DANĚ .....	33
<b>PRAKTICKÁ ČÁST.....</b>	<b>34</b>
<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>38</b>
<b>POUŽITÁ LITERATURA.....</b>	<b>40</b>

## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Historie legislativní úpravy problematiky odložené daně v ČR.....	13
Tabulka 2: Odpisový plán osobního automobilu z příkladu 2.....	21
Tabulka 3: Výpočet odložené daně z příkladu 2.....	22
Tabulka 4: Řešení příkladu 3.....	23
Tabulka 5: Účtování o OD v příkladu 6.....	25
Tabulka 6: Prodej zásob v příštím období v příkladu 6.....	26
Tabulka 7: Řešení příkladu 7.....	27
Tabulka 8: Dopad na ZD.....	28
Tabulka 9: Odložená daň k příkladu 8.....	28
Tabulka 10: Odložená daň k příkladu 9.....	29
Tabulka 11: Odložená daň k příkladu 10.....	30
Tabulka 12: Tituly, které vedou ke vzniku daně.....	31
Tabulka 13: Odpisy stroje ze souvislého příkladu.....	34
Tabulka 14: ODP z přechozího období.....	35
Tabulka 15: ODP z běžného období.....	35
Tabulka 16: HV po zdanění za rok 2017.....	36
Tabulka 17: HV po zdanění za rok 2018.....	37

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Účtování daně z příjmů právnických osob.....	16
Obrázek 2: Schéma rozdílů mezi hospodářským výsledkem a daňovým základem.....	18
Obrázek 3: Schéma účtování odložené daně v prvním roce.....	20
Obrázek 4: Rozvaha k 31.12.2017.....	36
Obrázek 5: Stav účtu 481 k 31.12.2018.....	37



## **SEZNAM ZKRATEK**

DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DZC	Daňová zůstatková cena
HV	Hospodářský výsledek
OD	Odložená daň
ODP	Odložená daňová pohledávka
ODZ	Odložený daňový závazek
OP	Opravná položka
ROS	Roční odpisová sazba
ÚZC	Účetní zůstatková cena
ZC	Zůstatková cena
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZOÚ	Zákon o účetnictví

# ÚVOD

Pro svou závěrečnou bakalářskou práci jsem si zvolila téma odložená daň dle české účetní legislativy. Hlavním důvodem výběru tohoto tématu byla zajímavost, má neznalost a chuť se dozvědět o odložené dani více. Zaujal mě nejvíce název, který apeloval na to, že existuje možnost si odložit platbu daně z příjmů. Tak to ale ve skutečnosti není, po načtení zdrojů a odborných článků jsem došla k přesvědčení, že to bude mnohem zajímavější než nějaký odklad platby daně z příjmů.

Jak už jsem zmínila, může se jevit, že jde o daňovou problematiku. Ve skutečnosti jde ale o čistě účetní záležitost. Odložená daň se totiž používá k znázornění odlišnosti mezi daňovým a účetním pohledem na nákladové položky. Odložená daň pomáhá k zajištění zásady věrného a reálného obrazu v účetní závěrce a dále také zásady opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření, na který má odložená daň poměrný vliv.

Odložená daň vzniká na základě přechodných rozdílů. Nejznámějším a nejčastějším je rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou při odpisech. Rozdílů neboli titulů vedoucích ke vzniku odložené daně, ale existuje více. Na základě druhu titulu pak mluvíme buď o odložené daňové pohledávce nebo o odloženém daňovém závazku.

Cílem mé práce je tedy vysvětlit, co vlastně ta odložená daň je, jaké jsou nejhlavnější a nejvyužívanější tituly jejího vzniku a jak tedy odložená daň ovlivňuje disponibilní hospodářský výsledek.

Bakalářská práce je rozdělena do 8 kapitol. V první kapitole dochází k vysvětlení pojmu odložené daně a její podstaty. Následně pak i k souhrnu její historie v České republice.

Ve druhé kapitole se snažím vysvětlit podmínky vzniku odložené daně a kdo má povinnost o ní účtovat.

Ačkoliv odloženou daň nikomu neplatíme, tak nám i tak ovlivňuje disponibilní hospodářský výsledek, tuto problematiku proto řeším ve třetí kapitole.

Ve čtvrté kapitole jsem se pokusila o znázornění hlavních rozdílů mezi odloženou a splatnou neboli klasickou daní z příjmů.

Pátá kapitola se zabývá rozdíly mezi hospodářským výsledkem a základem daně. Existují zde buď stálé či přechodné rozdíly. Pro naši problematiku jsou ale důležité ty přechodné.

Šestá kapitola pojednává už o samotném výpočtu odložené daně, jaké jsou jeho různé metody a je zde i znázorněn konkrétní příklad výpočtu. V druhé části šesté kapitoly se řeší účtování odložené daně a menší komplikovanost u účtování o odložené dani v prvním roce.

Sedmá kapitola je zdá se nejhlavnější kapitolou celé mé bakalářské práce. Vysvětluji zde jednotlivé tituly vedoucí ke vzniku odložené daně. Ty jsou pak ještě doplněny názorným praktickým příkladem. Tuto kapitolu pak ukončuje shrnutí v tabulce, ve které je znázorněno, jaké tituly vedou k odložené daňové pohledávce a jaké k odloženému daňovému závazku.

V poslední neboli osmé kapitole už pak řeším náležitosti, které se týkají vykazování odložené daně v účetní závěrce a její inventarizaci.

Na závěr jsem připravila názorný souvislý příklad o účetní jednotce, která začíná o odložené dani účtovat. Vybrala jsem zde tituly, ke kterým může nejčastěji dojít v praxi. A to rozdíl daňové a účetní zůstatkové ceny při odpisech, ztrátu a vystavené nezaplacené faktury za smluvní prodlení. Snažila jsem se zde vyobrazit, jak účtování o odložené dani ovlivňuje disponibilní hospodářský výsledek a následně jsem zde zaznamenala následující účetní období, kde již není problematika účtování v prvním roce.

Pro svou bakalářskou práci jsem nejvíce čerpala z knihy *Odložená daň z příjmů* od paní Janouškové, která krásně znázorňuje a vysvětluje danou problematiku. Dále jsem také čerpala například z článku interpretace národní účetní rady. A v neposlední řadě z právních norem jako byl zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

# 1. PODSTATA ODLOŽENÉ DANĚ

Sice se nám může zdát, že pojem odložená daň z příjmů je pojem daňový, ale ve skutečnosti jde o pojem zcela účetní. Odložená daň nemá nic společného s placením daně z příjmů. Tato kategorie je v účetnictví používána k přiřazení nákladů vzniklých z povinnosti placení daně do správného účetního období (Janoušková, 2007, str. 9).

Vzniká z jednotlivých rozdílů, které nastanou v momentě, kdy je jiný pohled na jednotlivé položky v účetnictví z hlediska daňového a účetního. Při účtování o odložené dani můžeme najít splnění hlavních obecně uznávaných účetních předpokladů, jako jsou např. (Janoušková, 2007, str.9):

- zásada věrného zobrazení – reálný obraz v účetní závěrce,
- akruální princip
- zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření,
- předpoklad nepřetržitého trvání podniku.

Jestliže tyto rozdíly způsobí částky, kterými lze snížit základ daně v budoucích období (např. daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku je vyšší než účetní zůstatková cena), pak hovoříme o odložené daňové pohledávce. Pokud se ale jedná o opak, to znamená, že účetní zůstatková cena je vyšší než ta daňová. Budeme pak účtovat o odloženém daňovém závazku (Strouhal, 2013, str. 158).

## 1.1. Historie

Odložená daň je docela mladou účetní kategorií v české účetním právu, a to z roku 1993. Poměrně dlouhou dobu se o ni nevědělo, neboť se jednalo o malou škálu účtujících.

K 1.lednu 1993 byly povinny účtovat odloženou daň pouze účetní jednotky, které představovaly skupinu podniků. Šlo o:

- podniky s podstatným vlivem,
- podniky s rozhodujícím vlivem,
- mateřské společnosti.

Byla to tedy malá skupinka podniků, které měly s výjimkou bank povinnost účtovat o odložené dani.

Během roku 2001 došlo k první důležité změně v účtování odložené daně. Jednalo se zde o snahu sblížení české účetní legislativy s úpravou v Mezinárodních účetních standardech.

Účetní právní norma nabídla možnost, nikoliv povinnost, čerpat při výpočtech i z ostatních dočasných rozdílů, a to např. (Janoušková, 2007, str. 25):

- odčitatelné daňové ztráty,
- tvorby rezerv mimo rámec zákona o rezervách,
- tvorby opravných položek na vrub nákladů.

### 1.1.1. Legislativní změny od 1.1.2002

Rozšíření skupiny účetních jednotek, které byly povinny účtovat o odložené dani, byla jedna z nejdůležitějších legislativních úprav v této oblasti s platností od roku 2002. K podnikům představující skupinu podniků, zde přibýly všechny účetní jednotky, které musí mít účetní závěrky ověřené auditorem (Janoušková, 2007, str. 26).

**Tabulka 1:** Historie legislativní úpravy problematiky odložené daně v ČR

<b>Období</b>	<b>Účtování o odložené dani</b>	<b>Zohledňované rozdíly</b>	<b>Metoda výpočtu</b>
<b>Do 31. 12. 1992</b>	NE	-	-
<b>1.1.1993 – 31.12.2000</b>	Povinně podniky ve skupině	Jen rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy	Závazková metoda <i><b>výsledkového</b></i> přístupu
<b>1.1.2001 – 31.12.2001</b>	Povinně podniky ve skupině	Povinně rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a nepovinně další dočasné rozdíly	Závazková metoda <i><b>výsledkového</b></i> přístupu
<b>1.1.2002</b>	Povinně jednotky ve skupině a auditované účetní jednotky	Většina přechodných rozdílů	Závazková metoda <i><b>rozvahového</b></i> přístupu

*Zdroj: Janoušková, 2007, str. 27*

## 2. PODMÍNKY VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ

Kvůli odlišnému pohledu na nákladové položky v účetnictví a ve zdanění musíme účtovat o odložené dani. Ačkoliv se odložená daň nikomu neplatí, velice ovlivňuje disponibilní hospodářský výsledek určený k rozdělení. O odložené dani se hlavně účtuje z přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou odepisovaného dlouhodobého majetku (Strouhal, 2013, str. 158).

### 2.1. Povinnost účtovat o odložené dani

Účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek nebo sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, musí účtovat o odložené dani.

Z výše uvedeného je zřejmé, že o odložené dani účtují účetní jednotky, které jsou povinny ověřit účetní závěrky auditorem a akciové společnosti bez ohledu na povinnost auditu. Zbylé účetní jednotky mají volbu, zda chtějí účtovat o odložené dani či nikoliv (Janoušková, 2007, str. 31).

### 2.2. Audit účetní závěrky

Účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, jsou taktéž povinny nechat prověřit účetní závěrku auditorem. Základní a mimořádnou závěrku musí mít prověřeny auditorem účetní jednotky, kterým to určuje zvláštní předpis a dále (563/1991 Sb. ZoÚ §20):

- a) velké účetní jednotky kromě určených účetních jednotek, které nefigurují ve veřejném zájmu,
- b) střední účetní jednotky,
- c) malé účetní jednotky, které jsou svěřenskými fondy podle občanského zákoníku nebo akciovými společnostmi, a k rozvahovému dni účetního období ověřující se účetní závěrkou a předcházejícího účetního období, přesáhly nebo dosáhly jednu z následujících hodnot:
  - celková aktiva v hodnotě 40 000 000 Kč,
  - čistý roční úhrn obratu 80 000 000 Kč,
  - průměrně více než 50 zaměstnanců v daném účetním období.
- d) jiné malé účetní jednotky, které k rozvahovému dni účetního období ověřující se účetní závěrkou a předcházejícího účetního období, přesáhly nebo dosáhly alespoň dvě hodnoty uvedené výše.

### **3. VLIV ODLOŽENÉ DANĚ NA HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK**

Jak jsem zmínila již v předchozí kapitole, odložená daň ovlivňuje disponibilní hospodářský výsledek. Odložená daň nám sice splatnou daň neovlivňuje, ale hospodářský výsledek ano.

Účetní jednotka na konci účetního období zjistí hrubý hospodářský výsledek, který poté sníží či navýší a dojde k základu daně. Hrubý hospodářský výsledek sníží o daňově neuznatelné výnosy a navýší o daňově neuznatelné náklady. Takto zjistí základ daně, z kterého pak vypočítá splatnou daň. Vypočítaná splatná daň se zaúčtuje jako náklad. Dále si vypočítá odloženou daň z přechodných rozdílů, kterou pak také zaúčtuje. Disponibilní hospodářský výsledek zjistí, že od hrubého hospodářského výsledku odečte splatnou daň a následně i odloženou daň.

Závisí však o jakou odloženou daň se jedná. Pokud se jedná o odložený daňový závazek, tak jej od hrubého hospodářského výsledku odečte, pokud ale má odloženou daňovou pohledávku, tuto částku přičte.

Při odložené daňové pohledávce musíme být ale obezřetní. Můžeme ji k hospodářskému výsledku přičíst jen tehdy, pokud jsme si jisti, že v příštím období získáme dostatečný zisk na pokrytí této odložené daňové pohledávky. Podnik by se pak mohl dostat do finančních problémů.

Takto získáme disponibilní hospodářský výsledek, který pak slouží k rozdělení mezi společníky.

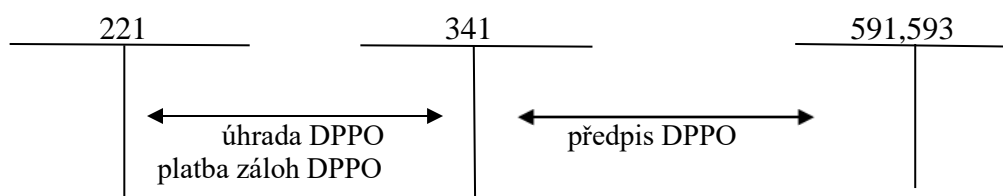
## 4. ODLOŽENÁ A SPLATNÁ DAŇ

V následující kapitole si představíme rozdíly mezi pojmy odložená a splatná daň.

### 4.1. Splatná daň

Splatnou daní se jinak rozumí klasická daň z příjmů právnických osob. Pro výpočet daně z příjmů potřebujeme již zaokrouhlený upravený základ daně na celé tisíce Kč dolů. Tento pak zaokrouhlený základ daně vynásobíme aktuální sazbou daně, ta je pro rok 2018 19 %. Daň si můžeme pak ještě snížit slevami na dani podle § 35 ZDP (Sedláček a kol., 2017, str. 170).

Daň z příjmů právnických osob se vypočítává jak za běžnou, tak i za mimořádnou činnost. Účetní jednotka si může výši daně kompenzovat, pokud za běžnou činnost dosáhla zisku a za mimořádnou ztráty. V případě ale, že za běžnou činnost dosáhla ztráty, se pak daň rovná nule (Strouhal, 2014b, str. 304).



**Obrázek 1:** Účtování daně z příjmů právnický osob

*Zdroj: Strouhal, 2014b, str. 305*

### 4.2. Odložená daň

Tato daň, jak je výše uvedeno, je tvořena z rozdílů, kterých dosáhneme odlišnými daňovými a účetními pohledy na určitá aktiva a pasiva v rozvaze. Jedná se o jakýsi nástroj, díky němuž zjišťujeme výsledek hospodaření na základě účetní zásady opatrnosti (Sedláček a kol., 2017, str. 170).

O jejím samotném výpočtu a způsobu účtování se budeme věnovat v kapitole č. 6.



## 5. ROZDÍLY MEZI HOSPODÁŘSKÝM VÝSLEDKEM A DAŇOVÝM ZÁKLADEM

Existují v účetnictví náklady a výnosy, které ovlivňují základ daně. Zákon o daních z příjmů ale některé z nich neuznává. Proto nám poté vzniknou rozdíly mezi daňovým základem a hospodářským výsledkem. Tyto rozdíly dělíme na 2 druhy (Janoušková, 2007, str. 10):

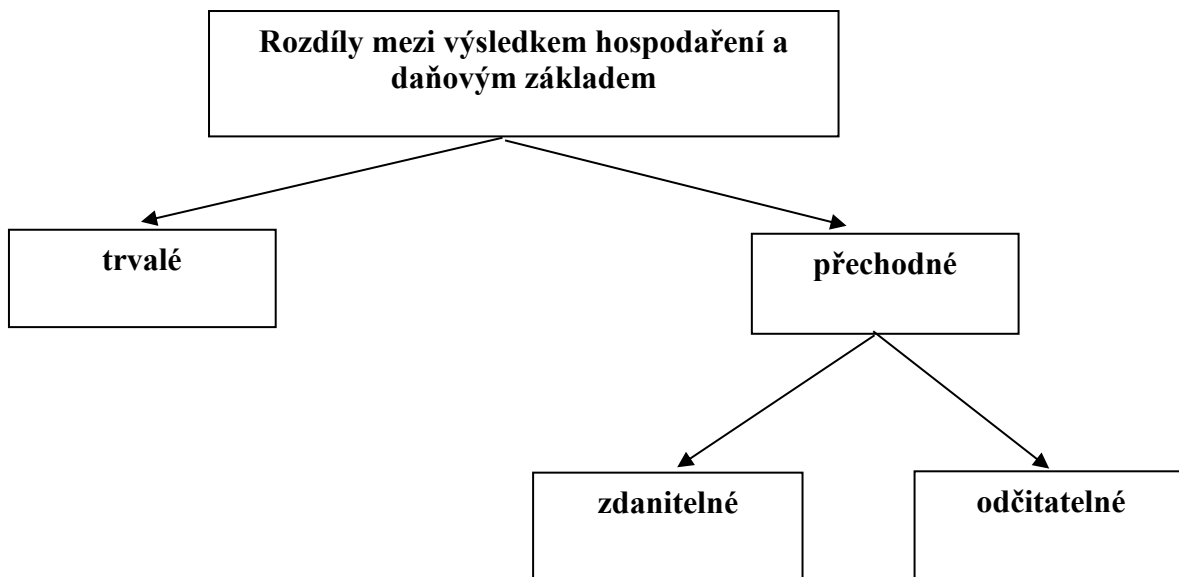
- **stálé** – jedná se zde o náklady a výnosy, které nejsou zákonem brány za výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Těmito stálými rozdíly se odložená daň nezabývá
- **přechodné** – zde se jedná o náklady a výnosy, které jsou sice zákonem uznávány, ale v odlišném účetním období, než jsou účtovány. Taktéž to jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo či závazku a jejich daňovou základnou.

V souvislosti s výpočtem odložené daně jsou tedy důležité rozdíly přechodné. Ty totiž zapříčiňují, že daň z příjmů zaplacená účetní jednotkou v daném období není čistě ze získaného hospodářského výsledku v tomto období, ale může být způsobena položkami v hospodářském výsledku v jiných obdobích (Janoušková, 2007, str. 10).

### 5.1. Přechodné rozdíly

Tyto rozdíly jsou zásadním pojmem pro pochopení celé problematiky odložené daně. Přechodných rozdílů existují tyto 2 druhy (Dvořáková, 2017, str. 270):

- **zdanitelné přechodné rozdíly** (připočitatelné), z těchto rozdílů pak vznikají úpravy daňového základu směrem nahoru neboli se navýší hospodářský výsledek. Vzniká pak zde tedy odložený daňový závazek. Jako odložený daňový závazek můžeme chápat částky daně, které budou muset být uhrazeny v budoucích obdobích.
- **odčitatelné přechodné rozdíly**, z těchto rozdílů vznikají hodnoty, které se budou moci odečíst od základu daně v budoucích obdobích. Vzniká zde tedy odložená daňová pohledávka. Díky této pohledávce pak máme možnost si v budoucích obdobích snížit základ daně. Musíme zde být ale opatrní, pohledávku účtujeme pouze tehdy, pokud základ daně, který chceme snížit je dosažitelný.



**Obrázek 2:** Schéma rozdílů mezi hospodářským výsledkem a daňovým základem

*Zdroj: Janoušková, 2007, str. 11*

## 6. VÝPOČET A ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ

Nyní si vysvětlíme, jak se vlastně odložená daň vypočítá, popřípadě jakou metodou. Dále si pak ukážeme, jak se odložená daň účtuje.

### 6.1. Výpočet odložené daně

Odložená daň se vypočítá poměrně lehce. Odloženou daňovou pohledávku či závazek vypočítáme jako součin přechodného rozdílu a sazby daně, která je určena zákonem o daních z příjmů a platí pro následující období (Sedláček a kol., 2017, str. 171).

$$OD = \text{přechodné rozdíly} * \text{sazba daně pro příští období}$$

Pro výpočet odložené daně se používá závazková metoda neboli tzv. rozvahový přístup. Tato metoda vyplývá z přechodných rozdílů u rozvahových položek. Je to vlastně rozdíl mezi daňovou základnou a účetní hodnotou v rozvaze. U aktiv je daňovou základnou jejich hodnota, která bude mít vliv na základ daně v příštích obdobích. U pasiv se zas jedná o jejich hodnotu, která je nižší o položky odčitatelné od ZD (Chalupa a spol., 2018, str. 319).

Existuje zde ještě jedna metoda neboli výsledkový přístup. Zde se odložená daň vypočítá z rozdílů výnosů a nákladů vytvářející rozdíly mezi ZD a účetním výsledkem hospodaření. Tento přístup je ale nevýhodný, neboť zde musíme přepočítávat zůstatek OD v rozvaze při jakémkoliv změně daňové sazby (Randáková, 2007).

#### *Příklad 1*

Účetní jednotka zjistila odložený daňový závazek v celkové výši 300 000 Kč. Sazba daně činí 19 %.

$$OD = 300\,000 * 19\% \Rightarrow 57\,000 \text{ Kč}$$

### 6.2. Účtování odložené daně

V následující podkapitole si vysvětlíme, jak se odložená daň účtuje a jak to probíhá při prvním účtování o odložené dani.

#### Účtování odložené daně

O odložené dani se účtuje na účtu 481 souvztažně s účty 592 a 594. Kdy se na účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka zaúčtují změny odložené daně. Tu účetní jednotka vypočítá z přechodných rozdílů, které během roku vzniknou. Odložený daňový závazek se účtuje na vrub účtů 592 nebo 594 a ve prospěch účtu 481. Zatímco odložená daňová

pohledávka se zaúčtuje na vrub účtu 481 a ve prospěch účtů 592 nebo 594 (Janoušková, 2007, str. 38).

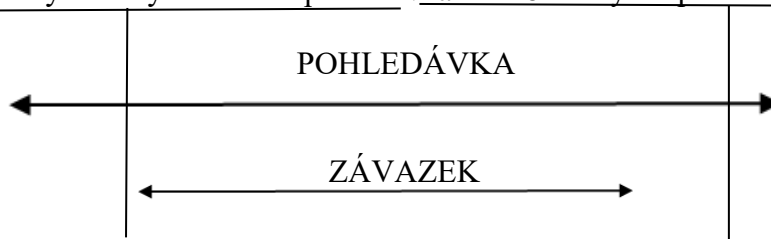
### Účtování v prvním roce

Pokud o odložené daně účtujeme poprvé, používáme účty z účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka souvztažně s účtem 426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let, neboť musíme vycházet z přechodných rozdílů minulých období (Chalupa, 2018, str. 322).

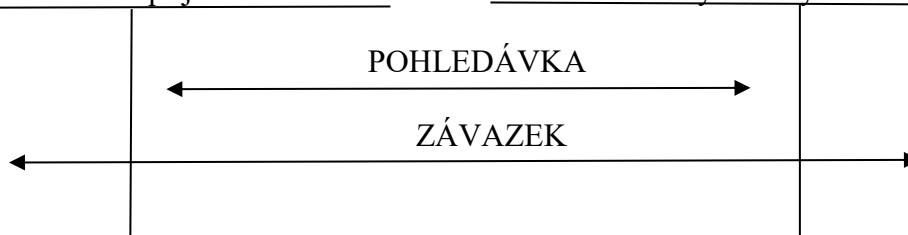
Účet 426 je poměrně novým účtem, v platnost vešel od 1. 1. 2013 z důvodu opravy chyby účtování nákladů a výnosů v minulých účetních obdobích. V současné době se tento účet tedy používá pro vykazování rozdílů ve změně účetní metody, část odložené daně nebo opravu v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování výše zmíněných nákladů a výnosů v minulých účetních obdobích (Čouková, 2014).

Účtování o odložené dani v prvním roce je pro účetní jednotku složitější. Musí totiž účtovat o odložené dani v běžném období, ale musí také zjistit odloženou daň, která se pojí k předchozímu období. Účetní jednotka pak část odložené daně související s předchozím obdobím zaúčtuje na účet účtové skupiny 42. Druhá část vztahující se k běžnému účetnímu období se pak účtuje na účty účetní skupiny 59. Toto rozdělení se dělá, aby odložená daň z minulých let měla co nejmenší vliv na hospodářský výsledek v běžném období (Janoušková, 2007, str. 36).

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka      426 – Jiný hospodářský výsledek min. let



592/594 – Daň z příjmů – odložená      481 – Odložený daňový závazek a pohledávka



**Obrázek 3:** Schéma účtování odložené daně v prvním roce

*Zdroj: vlastní úprava dle Janoušková, 2007, str. 37*

## 7. TITULY VEDOUcí KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ

V této kapitole se zaměříme na jednotlivé tituly neboli případy, kdy dochází ke vzniku povinnosti účtovat o odložené dani.

### 7.1. Rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku

Tento titul je v českém účetnictví nejznámější způsob vzniku odložené daně. Je zapříčiněn odlišným způsobem a rychlostí odpisování dlouhodobého majetku z pohledu účetních předpisů a zákona o daních z příjmů. Tato situace má většinou za dopad vznik zdanitelného přechodného rozdílů, s kterým pak souvisí odložený daňový závazek.

Do 31. prosince 2000 byl toto jediný titul vedoucí ke vzniku odložené daně. S tímto rozdílem se potkávají skoro všechny účetní jednotky splňující základní účetní zásady. Jde vlastně o to, že jsou ve vztahu k výkonu a době použitelnosti stanoveny jednotlivé odpisové skupiny a k nim jsou určeny sazby odpisů účetní legislativou. Zákon o daních z příjmů na druhou stranu určuje jen horní hranici odpisů uplatnitelných jako daňový bonus (Janoušková, 2007, str. 44).

#### *Příklad 2*

Účetní jednotka v březnu 20x1 pořídila osobní automobil v pořizovací ceně 660 000 Kč. Tento automobil zařadila během tohoto měsíce do užívání a hodlá jej odepisovat účetně lineárně po dobu 5 let, a to od prvního dne následujícího měsíce po zařazení. Automobil je zařazen ve 2. odpisové skupině a účetní jednotka jej bude pro daňové účely odepisovat lineárně. Sazba daně z příjmů je neměnná ve výši 20 %.

**Tabulka 2:** Odpisový plán osobního automobilu z příkladu 2

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
20x1	99 000	561 000	72 600	587 400
20x2	132 000	429 000	146 850	440 550
20x3	132 000	297 000	146 850	293 700
20x4	132 000	165 000	146 850	146 850
20x5	132 000	33 000	146 850	0
20x6	33 000	0	0	0
Celkem	<b>660 000</b>	<b>x</b>	<b>660 000</b>	<b>x</b>

*Zdroj: vlastní*

#### **Účetní odpisy:**

Měsíční odpis =  $660\,000/60 = 11\,000$

#### **Daňové odpisy:**

ROS v 1. roce je 11 % =>  $660\,000 \times 0,11 = 72\,600$

ROS v dalších letech je 22,25 % => 660 000 x 0,2225 = 146 850

**Tabulka 3:** Výpočet odložené daně z příkladu 2

Rok	ÚZC	DZC	Rozdíl	ODP/ODZ	Sazba	Výše OD	Zaúčtování
20x1	561 000	587 400	-26 400	ODP	20 %	-5 280	5 280 <b>481/592</b>
20x2	429 000	440 550	-11 550	ODP	20 %	-2 310	2 970 <b>592/481</b>
20x3	297 000	293 700	3 300	ODZ	20 %	660	1 650 <b>592/481</b>
20x4	165 000	146 850	18 150	ODZ	20 %	3 630	2 970 <b>592/481</b>
20x5	33 000	0	33 000	ODZ	20 %	6 600	2 970 <b>592/481</b>
20x6	0	0	0	X	20 %	0	6 600 <b>481/592</b>

*Zdroj: vlastní úprava dle Strouhal, 2014, str. 308*

Rozdíl: ÚZC – DZC

Částku k zaúčtování vypočítáme jako rozdíl mezi odloženou daní v příštím roce a odloženou daní v roce minulém.

## 7.2. Výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení

Okamžikem úhrady se strany dlužníka dochází k daňové relevantnosti podle zákona o daních z příjmů. Dle účetních předpisů se ale smluvní pokuty a úroky z prodlení účtují ve věcné a časové souvislosti. Pokud se jedná o faktury za smluvní pokuty a úroky z prodlení, tak u přijatých faktur se jedná o daňový náklad a u vydaných o daňový výnos. Tyto faktury se účtují hned u jejich vystavení kvůli reálnému obrazu finanční situace. Pokud se jedná o fyzickou osobu, která nemá účetnictví, tak je systém stále stejný. Úroky z půjček a úroky z úvěrů jsou daňově účinné jen v případě, že byly zaplacený. Hospodářský účetní výsledek je pak o neuhrazené smluvní pokuty a úroky z prodlení upraven, z toho vyplývá, že do okamžiku jejich zaplacení jde o odložený daňový závazek (Janoušková, 2007, str. 44).

### **Příklad 3**

Účetní jednotka má na konci účetního období 20x1 zaúčtované, ale nezaplacené přijaté faktury za smluvní úroky z prodlení ve výši 450 000 Kč. V následujícím účetním období 20x2 účetní jednotka zaplatila část přijatých faktur ve výši 300 000 Kč. Sazba daně činí 21 %.

*Řešení:*

20x1                      450 000 \* 21 % => 94 500 Kč

20x2                      150 000 \* 21 % => 31 500 Kč

**Tabulka 4:** Řešení příkladu 3

<b>Rok</b>	<b>Účetní operace</b>	<b>Částka k zaúčtování</b>	<b>Zaúčtování</b>
20x1	Odložená daňová pohledávka	94 500	481/592
20x2	Úprava odložené daňové pohledávky	63 000	592/481

*Zdroj: vlastní úprava dle Janoušková, 2007, str. 50*

#### **Příklad 4**

Účetní jednotka má na konci účetního období 20x1 zaúčtované, ale nezaplacené vystavené faktury za smluvní úroky z prodlení ve výši 350 000 Kč. V následujícím účetním období 20x2 dojde k zaplacení části z nich ve výši 180 000 Kč. Sazba daně činí 22 %.

*Řešení:*

20x1

ODZ = 350 000 \* 22 % => 77 000 Kč                      zaúčtování:    592/481

20x2

Snížení ODZ = 180 000 \* 22 % => 39 600 Kč    zaúčtování:    481/592

ODZ = 170 000 \* 22 % => 37 400 Kč

O odloženém závazku vzniklým tímto titulem se v praxi ale moc neúčtuje. Na podnik, který nezaplatil své závazky bude vystavující firmou pohlíženo jako na problémový podnik. Firma tedy raději vytvoří opravné položky k pohledávkám.

### **7.3. Ztráta**

U daňové ztráty je možné předpokládat, že ji účetní jednotka uplatní jako odčitatelnou položku v dalším období, pokud neplatí žádnou daň z příjmů. Je zde tedy možnost účtovat o odložené daňové pohledávce. Pokud si ale účetní jednotka vybere tuto možnost, musí mít velkou pravděpodobnost, že daňovou ztrátu zaplatí v zákonné lhůtě 5 následujících zdaňovacích období (Janoušková, 2007, str. 51).

#### **Příklad 5**

Účetní jednotka vykázala za účetní období 20x1 daňovou ztrátu ve výši 2 100 000 Kč. Předpokládá, že v následujícím období ztrátu uplatní, tím že dosáhne dostatečného zisku. V následujícím období 20x2 dosáhne účetní jednotka zisku ve výši 2 600 000 Kč. Sazba daně činí 19 %.

Řešení:

Rok 20x1

ODP z daňové ztráty ( $2\,100\,000 \cdot 19\%$ ) = 399 000	481/592
--	---------

Rok 20x2

Účetní výsledek hospodaření	2 600 000 Kč
-----------------------------	--------------

Uplatnění ztráty z minulého období	- 2 100 000 Kč
------------------------------------	----------------

Upravený ZD o daňovou ztrátu	500 000 Kč
------------------------------	------------

(ÚJ dosáhla úspory na splatné dani, a tak může rozpustit odloženou daňovou pohledávku)

Rozpuštění ODP	399 000	592/481
----------------	---------	---------

#### 7.4. Odčitatelné položky od ZD

Další možnost odčitatelných položek mimo výše zmíněné ztráty je odečtení všech nákladů a výnosů pro uskutečnění projektů vývoje a výzkumu, vzniklých ve zdaňovacím období nebo v období, pro které se předkládá daňové přiznání. Vzniká zde odložená daňová pohledávka. Lze to ale jen použít za situace, kdy to nejde v daném období uplatnit. Může to být z důvodu daňové ztráty nebo je hodnota odečtu vyšší než základ daně (Janoušková, 2007, str. 52).

Tento odečet je ale možné odečíst nejpozději ve třetím zdaňovacím období od období, ve kterém vznikl. Výše tohoto odpočtu na podporu vývoje a výzkumu tvoří součet (586/1992 Sb. ZDP §34a):

- 100 % vynaložených výdajů v období vývoje a výzkumu začleněných do odpočtu, které nepřesahují výdaje vynaložené v rozhodné době na vývoj a výzkum, a
- 110 % vynaložených výdajů v období vývoje a výzkumu začleněných do odpočtu, které přesahují výdaje vynaložené v rozhodné době na vývoj a výzkum.

Rozhodná doba je stanovena jako doba, která končí den před dnem, kdy začíná období a je také stejně dlouhá jako období pro účely vývoje a výzkumu. Období, které je používáno pro účely odpočtu na vývoj a výzkum je zdaňovací období, nebo období, za které je podáváno daňové přiznání (586/1992 Sb. ZDP §34a).



## 7.5. Opravné položky k zásobám

Přestože jsou opravné položky k zásobám daňově neúčinné, to znamená, že nejsou uznávány jako zdanitelný výdaj daňovou legislativou (586/1992 Sb. ZDP §25 odst. 1 písm. v). Ztvárňují klasický a jistý přechodný rozdíl mezi účetní hodnotou zásob v rozvaze a daňovou základnou. Ztráta způsobená uskutečněním zásob v příštím období ale daňově účinná je, proto je vznik odložené daňové pohledávky vhodný. Tu pak pokryjí úspory ze splatné daně z příjmů v dalším období. Pokud je tedy odložená daňová pohledávka tvořena, bude výsledek hospodaření vyšší, než kdyby se o odložené dani neúčtovalo. Jedná se ale o určité přerozdělení použitelného zisku, neboť v dalším období bude hospodářský výsledek snížen její úhradou (Janoušková, 2007, str. 53-54).

### *Příklad 6*

Účetní jednotka dosáhla výnosů ve výši 15 000 000 Kč a nákladů ve výši 5 000 000 Kč. Účetní jednotka má zásoby v pořizovací ceně 6 000 000 Kč, ale jejich reálná hodnota je 4 500 000 Kč. Společnost tedy vytvoří opravné položky ve výši 1 500 000 Kč. Sazba pro příští období bude 20 %.

**Tabulka 5:** Účtování o OD v příkladu 6

<b>Účtování o OD</b>	<b>Vliv na účetní hospodářský výsledek</b>
Účetní hospodářský výsledek	10 000 000
• Náklady	5 000 000
• Výnosy	15 000 000
Tvorba opravné položky	-1 500 000
Odložená daňová pohledávka      481/592 (2 500 000 * 20 %)	500 000
Daň ze zisku (10 000 000 * 20 %)	2 000 000
<b>Účetní výsledek hospodaření po zdanění</b> (10 000 000 – 1 500 000 + 500 000 – 2 000 000)	<b>7 000 000</b>

*Zdroj: vlastní*

Účetní hospodářský výsledek se nám kvůli účtování o odložené dani navýšil, ale v příštím období (viz. následující tabulka) se o ni zase sníží z důvodu její úhrady, která proběhla kvůli prodeji zásob a tím pádem rozpuštěním již nepotřebné opravné položky.

**Tabulka 6:** Prodej zásob v příštím období v příkladu 6

<b>Prodej zásob v příštím období</b>	<b>Vliv na účetní hospodářský výsledek</b>
Účetní hospodářský výsledek	10 000 000
• Náklady	5 000 000
• Výnosy	15 000 000
• Tržby z prodeje	4 500 000
• Rozpuštění opravné položky	1 500 000
• Prodané zásoby v pořizovací ceně	- 6 000 000
Úhrada daňové pohledávky 592/481	- 500 000
Základ daně (10 000 000 – 1 500 000)	8 500 000
Daň ze zisku (8 500 000 * 20 %)	1 700 000
<b>Účetní výsledek hospodaření po zdanění</b> (8 500 000 + 1 500 000 – 500 000 – 1 700 000)	<b>7 800 000</b>

*Zdroj: vlastní*

## 7.6. Opravné položky k pohledávkám

Tyto opravné položky jsou mnohem složitější než výše zmíněné opravné položky k zásobám. Zde musíme být velmi opatrní při určení daňově uznatelné hodnoty pohledávky jako základ daně. Jednotlivé pohledávky, které jsou po splatnosti mohou účetní jednotky použít jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (586/1992 Sb. ZDP §35a odst. 2 písm. a).

Odpis pohledávky lze daňově uznat jen pokud při jejím vzniku (Janoušková, 2007, str. 55):

- bylo účtováno ve výnosech,
- zdanitelný příjem nebyl osvobozen od daně,
- jde-li k této pohledávce použít daňově účinné opravné položky podle zákona o rezervách.

Jmenovitá hodnota u vlastní pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupení, vkladem nebo přeměnou společnosti představuje pro poplatníka daňový náklad. Pro podnik je velice důležité zvážit každou jednotlivou pohledávku a určit, zda je u nich velká pravděpodobnost, aby se staly daňově uznatelnou formou tvorby opravné položky v budoucnu. Pokud je zde velká pravděpodobnost, pak je účtování o odložené dani vztahující se k tvorbě

opravné položky vhodné. Pokud ale zde taková pravděpodobnost není a ani ji nepředvídáme, pak o odložené dani účtovat nemůžeme (Janoušková, 2007, str. 56).

### **Příklad 7**

Účetní jednotka má pohledávku z obchodního styku ve výši 500 000 Kč za firmou Y, a. s. po splatnosti více než 12 měsíců. Podle vnitřní směrnice tvoří na pohledávky po lhůtě splatnosti více než 12 měsíců 100 % opravnou položku. U pohledávky za firmou Y, a. s. vytvořila v souladu se zákonem o rezervách daňově účinnou opravnou položku ve výši 10 % z hodnoty pohledávky, v souladu s vnitřní směrnicí pak účetní opravnou položku daňově neúčinnou 90 %, neboť pohledávka není zatím soudně vymáhána. Je však pravděpodobné, že na firmu Y, a. s. bude vyhlášen konkurs, protože má dluhy a není schopná plnit své závazky. Účetní jednotka počítá s přihlášením pohledávky, jakmile bude konkurs vyhlášen, a proto účtuje o ODP z účetní opravné položky. Předpokládáme, že sazba daně pro příští účetní období, kdy se i předpokládá vyhlášení konkursu, bude 20 %. V následujícím účetním období skutečně došlo na vyhlášení konkursu na firmu Y, a. s. Účetní jednotka přihlásila pohledávku u správce konkursní podstaty ve lhůtě, rozpustila daňově neúčinnou opravnou položku a dotvořila daňově účinnou opravnou položku do 100 % účetní hodnoty pohledávky.

*Řešení:*

**Tabulka 7:** Řešení příkladu 7

<b>Účetní operace</b>	<b>Částka k zaúčtování</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
<i>Běžné účetní období:</i>			
Pohledávka z obchodního styku	500 000	311	
Tvorba daňově účinné OP 10 %	50 000	558	391
Tvorba daňově neúčinné OP 90 %	450 000	559	391
Tvorba ODP (450 000 * 20 %)	90 000	481	592
<i>Následující účetní období:</i>			
Rozpuštění daňově neúčinné OP 90 %	450 000	391	559
Tvorba daňově účinné OP 90 %	450 000	558	391
Rozpuštění ODP	90 000	592	481

*Zdroj: vlastní úprava dle Müllerová, 2006*

**Tabulka 8:** Dopad na ZD

Dopad účetních operací na ZD	Částka
Běžné účetní období	-50 000
Následující daňové období	-450 000

*Zdroj: vlastní úprava dle Müllerová, 2006*

## 7.7. Opravné položky k dlouhodobému majetku

Odložená daňová pohledávka se při tvorbě opravné položky k odepisovanému dlouhodobému majetku počítá. Bylo zde totiž nějaké riziko, kvůli kterému se opravná položka tvořila. Toto riziko se pak projeví v základu daně. Může to nastat odpisy nebo ztrátou z prodeje majetku. Tento přechodný rozdíl je pak odčitatelný.

V případě pozemků, které jsou neodepisovaným majetkem je ztráta daňově neuznatelná. Jedná se zde o trvalý rozdíl, na jehož základě se odložená daň nepočítá (Janoušková, 2007, str. 58).

### **Příklad 8**

Účetní jednotka vlastní stroj, který zakoupila za 2 500 000 Kč. Hodnota oprávek roku 20x1 byla 750 000 Kč. Při inventarizaci se zjistilo, že tržní hodnota je 1 250 000 Kč. Na tento rozdíl proto vytvoří a zaúčtuje opravnou položku. V roce 20x2 byly oprávký 1 000 000 Kč a tržní hodnota stále 1 250 000 Kč. V roce 20x3 už jsou oprávký rovny tržní hodnotě, a to 1 250 000 Kč. Sazba daně činí 19 %.

*Řešení:*

$$\text{OP roku 20x1} \Rightarrow 2\,500\,000 - 750\,000 - 1\,250\,000 = 500\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{OP roku 20x2} \Rightarrow 2\,500\,000 - 1\,000\,000 - 1\,250\,000 = 250\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{OP roku 20x3} \Rightarrow 2\,500\,000 - 1\,250\,000 - 1\,250\,000 = 0 \text{ Kč}$$

**Tabulka 9:** Odložená daň k příkladu 8

Rok	Opravná položka	Odložená daň	Zaúčtování
20x1	500 000	95 000	95 000 481/592
20x2	250 000	47 500	47 500 592/481
20x3	0	0	47 500 592/481

*Zdroj: vlastní*

Odložená daň = Opravná položka \* sazba daně

Částka k zaúčtování = OD budoucího roku – OD minulého roku

## 7.8. Účetní rezervy

Účetní jednotka může tvořit rezervy zcela mimo rámec zákona o rezervách. Tyto rezervy jsou tvořeny na budoucí daňově uznatelné náklady. Může jít například o rezervu na záruční opravu, rezervu na odměny pracovníkům nebo o rezervu na úroky z prodlení. Zde je vytvoření odložené daňové pohledávky vhodné. Kde to ale není vhodné, je tvorba rezerv na daňově neuznatelný náklad. Tady ani o odložené dani účtovat nemůžeme, vzniká zde totiž trvalý rozdíl (Janoušková, 2007, str. 58).

### Příklad 9

Účetní jednotka vytváří rezervu na záruční opravy svých prodaných výrobků. Výši této rezervy odhadla na 350 000 Kč. Tvorba rezervy na záruční opravy je daňově neuznatelným nákladem, daňově uznatelným pak budou až uskutečněné záruční opravy. Účetní jednotka očekává kladný výsledek hospodaření v budoucím období, který je podmínkou pro tvorbu odložené daňové pohledávky, která zde vznikne. Sazba daně je 21 %. V následujícím roce se záruční opravy uskutečnily a přišla faktura od dodavatele za jejich provedení ve výši 350 000 Kč bez DPH, které je 19 %.

*Řešení:*

Přechodným rozdílem je zde rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotu rezervy, tzn. celých 350 000 Kč.

**Tabulka 10:** Odložená daň k příkladu 9

Účetní operace	Částka k zaúčtování	MD	D
<i>Běžné účetní období:</i>			
Tvorba rezervy na záruční opravy	350 000	554	459
Tvorba ODP (350 000 * 21 %)	73 500	481	592
<i>Následující účetní období:</i>			
Faktura od dodavatele za záruční opravy	416 500		321
- základ daně	350 000	518	
- DPH 19 %	66 500	343	
Rozpuštění rezervy na záruční opravy	350 000	459	554
Rozpuštění ODP	73 500	592	481

*Zdroj: vlastní*

## 7.9. Nezaplacené sociální a zdravotní pojištění

Pokud zaměstnavatel vedoucí účetnictví zaměstnanci sociální a zdravotní pojištění z hrubé mzdy odečetl, ale neodvedl ji, vzniká zde odložená daňová pohledávka. Daňově uznatelným vzniká tento náklad až při jeho zaplacení. Neboli v účetním období, ve kterém nebyl náklad zaplacen dochází k připočitatelnému přechodnému rozdílu. Při jeho zaplacení pak vzniká odložená daňová pohledávka, která bude dále uhrazena z úspor na splatné dani (Janoušková, 2007, str. 60).

Jestliže zaměstnavatel je povinen podat daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období a neodvede toto pojištění do termínu jeho odevzdání, bude o tyto nezaplacené částky navýšen výsledek hospodaření (586/1992 Sb. ZDP §23 odst. 3 písm. a) bod 5).

### *Příklad 10*

Účetní jednotka v roce 20x1 odečetla sociální a zdravotní pojištění z hrubých mezd svých zaměstnanců ve výši 80 000 Kč. Dále vypočítala a zaúčtovala pojistné ve výši 300 000 Kč, které je hrazeno zaměstnavatelem. Účetní jednotka se ale dostala do finančních problémů, které je hrazeno zaměstnavatelem. Účetní jednotka se ale dostala do finančních problémů, které jsou ale pouze dočasné. Proto odvedla částku, kterou strhla zaměstnancům a třetinu částky, kterou zaúčtovala ve svých nákladech. Zbýlých 200 000 Kč má v plánu zaplatit v roce 20x2. Sazba daně je 19 %.

*Řešení:*

**Tabulka 11:** Odložená daň k příkladu 10

<b>Rok</b>	<b>Rozdíl</b>	<b>Odložená daň</b>	<b>Zaúčtování</b>	
20x1	200 000 Kč	38 000 Kč	38 000	481/592
20x2	0 Kč	0 Kč	38 000	592/481

*Zdroj: vlastní*

V následující tabulce jsem shrnula výše zmíněné tituly a jaký druh odložené daně z nich vzniká.

**Tabulka 12:** Tituly, které vedou ke vzniku daně

<b>Odložený daňový závazek</b>	<b>Odložená daňová pohledávka</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Účetní zůstatková cena je vyšší než daňová</li> <li>• Výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Účetní zůstatková cena je nižší než daňová</li> <li>• Daňová ztráta</li> <li>• Opravné položky k zásobám</li> <li>• Opravné položky k pohledávkám</li> <li>• Opravné položky k DM</li> <li>• Tvorba účetních rezerv</li> <li>• Nezaplacené zdravotní a sociální pojištění</li> </ul>

*Zdroj: vlastní úprava dle Janoušková, 2007, str. 34*

## **8. VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ**

Účetní jednotka musí taktéž odloženou daň vykazovat do účetní závěrky, která je pro ni velmi důležitým dokumentem. Účetní závěrka slouží k informovanosti o finanční, majetkové a důchodové situace podniku různým subjektům, jako jsou akcionáři, banky, burzy, věřitelé, stát i samotný uživatel (Janoušková, 2007, str. 72).

Účetní uzávěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztrát a z přílohy (563/1991 Sb. ZOÚ §18 odst. 1).

### **8.1. Rozvaha**

V rozvaze se odložená daň vyazuje buď jako dlouhodobý závazek, nebo jako dlouhodobá pohledávka. Avšak nejvhodnější by bylo, kdyby se odložená daň vykazovala do krátkodobých závazků či pohledávek, v případě že chceme odloženou daň uplatnit v hned následujícím období. Popřípadě rozdělit odloženou daň na krátkodobou a dlouhodobou část. To však v současné době rozvaha nepožaduje (Müllerová, 2016, str. 73).

### **8.2. Výkaz zisků a ztrát**

Odložená daň, která se vztahuje k běžnému období je zaznamenávána ve výkazu zisků a ztrát jako součást daně z příjmů (Janoušková, 2007, str. 73).

### **8.3. Příloha**

Příloha obsahuje doplňující informace k rozvaze a výkazu zisků a ztrát. Účetní jednotky mají povinnost zaznamenat v příloze použité účetní metody. Pokud dojde k odchylkám od těchto metod, je účetní jednotka povinna podat vysvětlení jejich vzniku a důsledek na finanční situaci, majetek, závazky a výsledek hospodaření (563/1991 Sb. ZOÚ §17 odst. 5).

Na odloženou daň v příloze nejsou kladeny zvláštní povinnosti. Pakliže ale chceme dodržet obecné požadavky na doplňující informace k účetním výkazům, měli bychom informovat v příloze o titulech, které vedly ke vzniku odložené daně. Dále bychom také mohli do přílohy zahrnout jistou kompenzaci odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku. Pokud podnik sestavuje samostatný výkaz o změnách vlastního kapitálu a účtuje odloženou daň přímo do vlastního kapitálu, pak bude tato informace sdělena právě v tomto samostatném výkazu (Janoušková, 2007, str. 73).



Do přílohy musí také účetní jednotky uvést, jestliže se uskutečnily významné události mezi rozvahových dnem a momentem sestavení účetní závěrky. Jejich ekonomické dopady a důsledky zde musí účetní jednotka popsat (563/1991 Sb. ZOÚ §19 odst. 6).

#### **8.4. Inventarizace odložené daně**

Účetní jednotka musí podrobit odloženou daň inventarizací, stejně tak jako ostatní položky v rozvaze.

Při této inventarizaci hlavně dochází ke kontrole existujících titulů a jejich výši, které zapříčinily vznik odložené daně. Tato kontrola je velmi důležitá, proto aby na konci období nebyla stále účtována nějaká částka na účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka.

Pokud účetní jednotka účtuje o odložené daňové pohledávce, tak probíhá během inventarizace šetření, zda je pravděpodobné dosažení dostatečné zisku v příštím účetním období (Müllerová, 2016, str.73).

Pokud ovšem během inventarizace zjistí opak, a to že to pravděpodobné není, účetní jednotka musí snížit účetní hodnotu odložené daňové pohledávky. A to do takové míry, kdy to už pravděpodobné bude (Janoušková, 2007, str. 43).

# PRAKTICKÁ ČÁST

**2017**

Fiktivní společnost ABC, a. s. měla pro rok 2017 náklady v hodnotě 5 200 000 Kč a výnosy v hodnotě 7 500 000 Kč. Dále také vykazuje ztrátu z roku 2016 v hodnotě 300 000 Kč. Společnost vlastní stroj, který zakoupila v únoru 2016 za 780 000 Kč. Během tohoto měsíce ho zařadila do užívání a začala jej účetně lineárně odepisovat po dobu 5 let. Stroj je zařazen do 2. účetní skupiny, pro první rok odepisování je tedy daňová roční odpisová sazba 11 % a pro následující roky je 22,25 %. V tomto roce společnost začíná o odložené dani účtovat poprvé. Sazba daně z příjmů pro rok 2018 činí 22 %.

*Řešení:*

Společnost si musí nejprve zjistit odloženou daň z předchozího období, pokud o ni chce začít účtovat. Společnost vykázala minulý rok ztrátu v hodnotě 300 000 Kč a odepisovala stroj. Jeho podrobné odepisování bude znázorněno v následující tabulce.

**Tabulka 13:** Odpisy stroje ze souvislého příkladu

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
2016	130 000	650 000	85 800	694 200
2017	156 000	494 000	173 550	520 650
2018	156 000	338 000	173 550	347 100
2019	156 000	182 000	173 550	173 550
2020	156 000	26 000	173 550	0
2021	26 000	0	0	0
Celkem	<b>780 000</b>	X	<b>780 000</b>	X

*Zdroj: vlastní*

**Účetní odpisy:**

$$\text{Měsíční odpis} = 780\,000 / 60 = 13\,000$$

**Daňové odpisy:**

$$\text{ROS v 1. roce je } 11\% \Rightarrow 780\,000 \times 0,11 = 85\,800$$

$$\text{ROS v dalších letech je } 22,25\% \Rightarrow 780\,000 \times 0,2225 = 173\,550$$

Z tabulky je zřejmé, že společnost zjistila rozdíl v roce 2016 mezi účetní zůstatkovou hodnotou a daňovou zůstatkovou hodnotou v hodnotě 44 200 Kč. Zde se jedná o odloženou daňovou pohledávku, neboť daňová zůstatková hodnota je vyšší než ta účetní. Dále také vykázala již zmíněnou ztrátu v hodnotě 300 000 Kč, která je také odloženou daňovou

pohledávkou. Společnosti tedy v předchozím roce vznikly přechodné rozdíly v hodnotě 344 200 Kč. Tuto hodnotu vynásobíme sazbou daně pro příští rok, tedy 22 %, a zjistíme odloženou daň vztahující se k předchozímu období.

$$OD = 344\,200 * 22\% = 75\,724 \text{ Kč}$$

Zjištěnou částku pak zaúčtuje na účet 426 – Jiný hospodářských výsledek minulých let souvztažně s účtem 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka.

**Tabulka 14:** ODP z přechozího období

Účetní operace	Částka	Zaúčtování
ODP z předchozího období	75 724	481/426

*Zdroj: vlastní*

Nyní když má společnost zjištěnou odloženou daň z předchozího období, si zjistí odloženou daň pro běžné období, tedy pro rok 2017.

V roce 2017 vznikl společnosti jediný přechodný rozdíl, a to rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou u již zmiňovaného stroje. Hodnota rozdílu činila 26 650 Kč. Jelikož je daňová zůstatková cena vyšší než ta účetní, jedná se opět o odloženou daňovou pohledávku.

$$OD = 26\,650 * 22\% = 5\,863 \text{ Kč}$$

Odložená daň za běžné období nám vyšla 5 863 Kč, ale jelikož máme již na účtě 481 částku 75 724 Kč, musíme nyní účtovat částku 69 861 ve vztahu 592/481, abychom se dostali na zmiňovaných 5 863 Kč, které jsou odloženou daní k 31. 12. 2017.

**Tabulka 15:** ODP z běžného období

Účetní operace	Částka	Zaúčtování
ODP z běžného období	69 861	592/481

*Zdroj: vlastní*

Toto je dopad zaúčtování odložené daně do rozvahy bez vlivu jiných transakcí:

Rozvaha k 31.12.2017			
ODP	5 863	HV	- 69 861
		JHV min.let	75 724
$\Sigma$ A	5 863	$\Sigma$ P	5 863

**Obrázek 4:** Rozvaha k 31.12.2017

*Zdroj: vlastní*

V následující tabulce si znázorníme výpočet hospodářského výsledku po zdanění pro rok 2017.

**Tabulka 16:** HV po zdanění za rok 2017

Výnosy	7 500 000
Náklady	5 200 000
<b>Účetní HV před zdaněním</b>	<b>2 300 000</b>
Rozdíly v odpisech	17 550
Ztráta z minulých let	300 000
<b>Základ daně</b>	<b>1 982 450</b>
<b>Upravený základ daně</b>	<b>1 982 000</b>
Splatná daň (22 %)	436 040
Odložená daň	69 861
<b>HV po zdanění</b>	<b>1 794 099</b>

*Zdroj: vlastní*

## 2018

Společnost ABC, a. s. na konci roku 2018 zjistila, že má zaúčtované ale nezaplacené vystavené faktury za smluvní úroky z prodlení ve výši 60 000 Kč. K jejich zaplacení došlo následující rok 2019. Společnost za rok 2018 vykázala náklady v hodnotě 6 600 000 Kč a výnosy v hodnotě 8 000 000. Společnost také dále měla v tomto roce daňově neúčinné náklady, a to náklady na reprezentaci ve výši 85 000 Kč. Sazba daně z příjmů zůstává 22 %.

*Řešení:*

Jelikož společnost o odložené dani již neúčtuje poprvé, nemusí zjišťovat přechodné rozdíly z předchozích let. Ty už totiž byly vykázány v odložené dani za rok 2017. V roce 2018 společnost stále odepisuje stroj, a tak je zřejmé, že jeden z přechodných rozdílů bude právě rozdíl v zůstatkových cenách u odpisů. Pro tento rok činí rozdíl 9 100 Kč. Daňová zůstatková cena je stále vyšší, a tak i pro tentokrát se bude jednat o odloženou daňovou pohledávku.

$$\text{ODP} = 9\,100 * 22\% = 2\,002 \text{ Kč}$$

Společnost ale také zjistila výše zmíněné vystavené nezaplacené faktury v hodnotě 60 000 Kč. V tomto případě se zde jedná o odložený daňový závazek.

$$\text{ODZ} = 60\,000 * 22\% = 13\,200 \text{ Kč}$$

Pro tento rok je tedy odloženou daní odložený daňový závazek v hodnotě 11 198 Kč, jelikož ale máme z přechozího roku na účtě 481 pohledávku v hodnotě 5 863 Kč, musíme účtovat částkou 17 061 Kč ve vztahu 592/481.

481	
PZ	5 863
	17 061
	KZ 11 198

**Obrázek 5:** Stav účtu 481 k 31.12.2018

*Zdroj: vlastní*

V následující tabulce si znázorníme výpočet hospodářského výsledku po zdanění pro rok 2018.

**Tabulka 17:** HV po zdanění za rok 2018

Výnosy	8 000 000
Náklady	6 600 000
<b>HV před zdaněním</b>	<b>1 400 000</b>
Daňově neúčinné náklady - náklady na reprezentaci	+ 85 000
Rozdíly v odpisech	17 550
Nezaplacené faktury	60 000
<b>Základ daně</b>	<b>1 407 450</b>
<b>Upravený základ daně</b>	<b>1 407 000</b>
Splatná daň (22 %)	309 540
Odložená daň	17 061
<b>HV po zdanění</b>	<b>1 073 399</b>

*Zdroj: vlastní*

## ZÁVĚR

Cílem mé práce tedy bylo vysvětlit podstatu odložené daně, její výpočet a následné účtování. Vysvětlit také nejběžnější tituly vedoucí k jejímu vzniku a jejich ukázání na názorných příkladech. A následně jak tedy odložená daň ovlivňuje disponibilní hospodářských výsledků.

Odložená daň je v celku mladou účetní kategorií, o které se v České republice začíná účtovat v roce 1993. Mylnou představu, že se jedná o daňovou kategorii vyvrací to, že se odložená daň používá k dodržení zásady věrného zobrazení v účetní závěrce. Dále také aby byl dodržen aktuální princip a zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování hospodářského výsledku.

O odložené dani mohou účetní jednotky účtovat podle svého rozhodnutí, s výjimkou tedy účetních jednotek, které mají povinné ověření účetní závěrky auditorem. Ty totiž o odložené dani účtovat musí.

V účetnictví existují náklady a výnosy, které nám ovlivňují základ daně. Ovšem zákon o daní z příjmů některé z nich neuznává, a proto vznikají rozdíly mezi základem daně a hospodářským výsledkem. Tyto rozdíly jsou dvojího druhu – stálé a přechodné, stálými se ale odložená daň nezabývá. Za to přechodné rozdíly jsou důvodem proč se o odložené dani účtuje. Přechodné rozdíly pak dále dělíme na zdanitelné a odčitatelné. Zdanitelné přechodné rozdíly nám navyšují základ daně a zabraňují nám tak v nadměrném rozdělení hospodářského výsledku. Mluvíme zde o odloženém daňovém závazku, o kterém musí účetní jednotka účtovat vždy, když nastane. Odčitatelné přechodné rozdíly nám naopak základ daně snižují. Mluvíme zde o odložené daňové pohledávce, u níž se ale může účetní jednotka rozhodnout, zda o ni bude účtovat. U odložené daňové pohledávky musíme být totiž obezřetní, z důvodu toho, že pokud o ni chceme účtovat, musíme si být jisti, že v příštím období dosáhneme dostatečného základu daně.

K výpočtu odložené daně se v České republice využívá závazková metoda, ta se ještě dělí na dva přístupy – výsledkový přístup a rozvahový přístup. V současné době se využívá přístup rozvahový, který vyplývá z přechodných rozdílů u rozvahových položek neboli rozdíly mezi účetní a daňovou základnou. Druhý přístup neboli výsledkový je nevýhodný v tom, že při každé změně daňové sazby musíme přepočítávat zůstatek odložené daně. Výši odložené daně pak zjistíme vynásobením přechodných rozdílů se sazbou daně pro následující období a účtujeme ji na účet 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka.

Co se týče účtování jedná se zde o lehké komplikace při účtování v prvním roce. Pokud se totiž účetní jednotka rozhodne nebo ji vznikne povinnost od odložené dani účtovat, musí

si nejprve zjistit odloženou daň za předchozí období. Zjištěná odložená daň se pak účtuje oproti kapitálu, a to na účet 426 – Nerozdělený zisk minulých let. Následně si pak účetní jednotka zjistí odloženou daň za běžné období a zaúčtuje ji oproti nákladovému účtu 592 – Daň z příjmů odložená. V následujících letech pak už postupuje způsobem jako při zjišťování odložené daně za běžné období v prvním roce. Účetní jednotka se ale může této komplikaci vyhnout. Pokud se totiž rozhodla o odložené dani účtovat již dříve, ale například vždy vykazovala odloženou daňovou pohledávku, o které se obávala účtovat z důvodu nejistého základu daně v příštím roce, tak v tomto případě zjistí odloženou daň za běžné období a zaúčtuje ji oproti účtu 592.

Dříve byl pouze jeden titul vedoucí ke vzniku odložené daně, a to rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou při odpisech. Od roku 2001 je ale možnost vzniku odložené daně i z jiných titulů. Jako jsou výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení, účetní ztráta, odčitatelné položky od základu daně, opravné položky k zásobám, pohledávkám a dlouhodobému majetku, účetní rezervy a nezaplacené sociální a zdravotní pojištění. Odložený daňový závazek vzniká z výpočtu neuhrazených výnosů ze smluvních pokut a úroků z prodlení a v případě, že je účetní zůstatková cena u odpisů vyšší než ta daňová. Pokud je ale účetní zůstatková cena nižší než daňová, mluvíme zde o odložené daňové pohledávce, ke které vedou i zbylé tituly.

V praktické části se jednalo o souvislý příklad o fiktivní firmě ABC, a. s., která se rozhodla v roce 2017 začít účtovat o odložené dani. Názorně jsem tedy ukázala zjišťování, výpočet a zaúčtování odložené daně za předchozí období, kde pak následovalo zjištění odložené daně za období běžné. Následně jsem ukázala vliv na disponibilní hospodářský výsledek za rok 2017. Chtěla jsem ale i znázornit, jak probíhá výpočet a účtování u období, kdy se neúčtuje poprvé. Proto jsem souvislý příklad rozšířila i o rok 2018, kdy účetní jednotka zjišťovala odloženou daň jen za běžné období. Tento rok jsem pak také rozšířila o vliv na disponibilní výsledek za rok 2018.

## POUŽITÁ LITERATURA

1. ČOUKOVÁ, Pěva, 2014. Opravy minulých let účetně a daňově. Interpretace NÚR [online]. 24.4.2014 [cit. 2019-04-11]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/nova-legislativa-zjednodusene-aneb-rekodifikace-na-pokracovani-b-13-cast-opravy-minulych-let-ucetne-a-danove-b-486-c.html>
2. DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0692-8.
3. CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al, 2018. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7554-121-5.
4. JANOUŠKOVÁ, Jana, 2007. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-1852-1.
5. MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ, 2006. *Daně v účetnictví podnikatelů*. Praha: ASPI. Daňová řada. ISBN 80-7357-163-3.
6. MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.
7. RANDÁKOVÁ, Monika, 2007. „Odložená daň z příjmů v České republice“, *Český finanční a účetní časopis*, č. 4, 56-61, [https://cfuc.vse.cz/media/2007/cfuc\\_2007-4\\_057.pdf](https://cfuc.vse.cz/media/2007/cfuc_2007-4_057.pdf) (staženo 29.12.2018)
8. SEDLÁČEK, Jaroslav, 2017. *Finanční účetnictví: postupy účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-644-6.
9. STROUHAL, Jiří, 2013. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kulwer Česká republika. ISBN 978-80-7478-366-1.
10. STROUHAL, Jiří, 2014. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0154-1.
11. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
12. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů