



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Fakulta ekonomická

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Odložená daň

Vypracovala: Kateřina Zaccpalová

Vedoucí práce: Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice 2023

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Kateřina ZACPALOVÁ
Osobní číslo: E19426
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Téma práce: Odložená daň
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Cílem bakalářské práce je obecně charakterizovat pojem odložená daň, dále výpočet odložené daně a analýza vlivu odložené daně na účetnictví a účetní závěrku podnikatelských subjektů.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Teoretická část:
 - Charakteristika odložené daně.
 - Výpočet odložené daně.
 - Účtování o odložené pohledávce a závazku.
 - Vykazování odložené daně ve výkaznictví.
 - Obecný vliv odložené daně na výsledek hospodaření.
3. Praktická část:
 - Představení vybraného podniku.
 - Analýza dokumentů potřebných pro výpočet odložené daně.
 - Metody pro výpočet odložené daňové pohledávky nebo závazku.
 - Návrh interní směrnice k tvorbě a výpočtu odložené daně.
 - Vyhodnocení a doporučení.
4. Závěr.

Metodika:

Použité metody v BP: analýza, komparace, dedukce, matematické metody.

Teoretická část je zaměřena na vymezení pojmu odložená daň, osvětlení příčiny vzniku odložené daně, popis výpočtu v 1. roce a dalších letech pomocí matematických metod, analýzu klasických titulů pro odloženou daň a vysvětlení účtování o odložené pohledávce, či závazku. Dále se zabývá vykazováním odložené daně ve výkaznictví a pomocí komparace odhaluje vliv na výsledek hospodaření.

Praktická část se zaměřuje na seznámení se s konkrétním podnikatelským subjektem a na základě analýzy jeho hlavní knihy a výkazů na návrh interní směrnice k tvorbě a výpočtu odložené daně.

Výzkumné otázky:

1. Může ovlivnit metoda odepisování přechodný rozdíl u odložené daně?

2. Způsobí kalkulace odložené daně odtok peněžních prostředků z podniku?
3. Má odložená daň vliv na ukazatele finanční analýzy?

Rozsah pracovní zprávy: 40-50 stran
Rozsah grafických prací: dle potřeby
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

BAUMAN, M.P., SHAW, K.W. (2016). *Balance sheet classification and the valuation of deferred taxes* [online]. ScienceDirect. 19th September 2016. Dostupné z <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1052045716300194#>.
JANOUŠKOVÁ, J. (2007). *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada.
KADLEC, J., CHALUPA, R., PILÁTOVÁ, J., PROCHÁZKOVÁ, D., SEDLÁK, R., SKÁLOVÁ, J., VLACH, P. (2020). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. Olomouc: ANAG.
PILÁTOVÁ, Ing. J. (2021). *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2021*. Olomouc: ANAG.
SKÁLOVÁ, J. (2017). *Daně v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer.

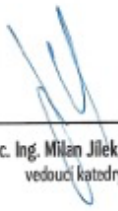
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Hlaváčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 10. února 2023
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2023


doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová
dělkanka

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


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 20. ledna 2023

Prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 12.4.2023


.....

Kateřina Zaccalová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala především své vedoucí bakalářské práce Ing. Haně Hlaváčkové za odborné vedení a trpělivost.



Obsah

1. ÚVOD	3
2. TEORETICKÁ ČÁST	5
2.1. CHARAKTERISTIKA ODLOŽENÉ DANĚ Z PŘÍJMŮ	5
2.1.1. Účetní principy	5
2.1.2. Povinnost vykazování odložené daně	6
2.1.3. Vznik odložené daně	6
2.1.4. Vznik odložené daňové pohledávky	7
2.1.5. Vznik odloženého daňového závazku	8
2.1.6. Obecná charakteristika odložené daně v konsolidaci	8
2.2. KLASICKÉ TITULY VEDOUcí KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ	10
2.2.1. Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku	10
2.2.2. Opravné položky k dlouhodobému majetku	11
2.2.3. Opravné položky k pohledávkám	12
2.2.4. Opravné položky k zásobám	12
2.2.5. Rezervy	12
2.2.6. Daňová ztráta	13
2.2.7. Úroky z prodlení a smluvní pokuty	13
2.2.8. Nezaplacené zákonné zdravotní a sociální pojištění	14
2.3. TITULY VEDOUcí KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ V KONSOLIDACI	15
2.3.1. Individuální účetní závěrka	15
2.3.2. Přecenění aktiv a závazků na reálnou hodnotu	15
2.3.3. Eliminace vnitroskupinových transakcí	15
2.3.4. Zhodnocení investice	16
2.4. METODY VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ	17
2.4.1. Metoda odložení	17
2.4.2. Metoda závazková	17
2.5. ZPŮSOB VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ	19
2.5.1. Daňová a účetní hodnota	19
2.5.2. Klasický výpočet	19
2.5.3. Výpočet u specifických případů	20
2.6. ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ	21
2.6.1. Účtování v prvním roce	21
2.6.2. Účtování v dalších letech	22
2.6.3. Účtování u změny metody výpočtu	22
2.6.4. Účtování při změně sazby daně	23
2.6.5. Inventarizace odložené daně	23
2.7. VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ VE VÝKAZNICTVÍ	24
2.7.1. Rozvaha	24
2.7.2. Výkaz zisku a ztrát	24
2.7.3. Příloha	25
3. METODIKA	26
4. PRAKTICKÁ ČÁST	27
4.1. CHARAKTERISTIKA ZVOLENÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY	27
4.2. ZÁKLADNÍ PRINCIPY VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ	27
4.3. ANALÝZA PŘECHODNÝCH ROZDÍLŮ U SPOLEČNOSTI XX S. R. O.	28
4.3.1. Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku	28
4.3.2. Opravné položky k pohledávkám	35
4.3.3. Opravné položky k zásobám	36
4.3.4. Rezervy	37
4.3.5. Daňová ztráta	38

4.4	VÝPOČET ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	38
4.5	ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ	40
4.6	VLIV ODLOŽENÉ DANĚ NA HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK.....	42
4.7	VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ VE SPOLEČNOSTI XX S. R. O.	43
4.8	NÁVRH INTERNÍ SMĚRNICE PRO TVORBU A VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ.....	45
5.	ZÁVĚR.....	49
I.	SUMMARY AND KEYWORDS.....	51
I.	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	52
II.	SEZNAM TABULEK.....	54
III.	SEZNAM SCHÉMAT	55
IV.	SEZNAM PŘÍLOH	56

1. Úvod

Jednou ze základních povinností účetních jednotek je odvedení daně z příjmů právnických osob, které může zapříčinit hned několik komplikací při vedení samotného účetnictví. Daň z příjmů se stanovuje z daňového základu, který se častokrát nerovná výši účetního hospodářského výsledku. V důsledku takových rozdílů dochází k rozporu mezi daňovým a účetním pohledem na konkrétní případy v účetnictví, přičemž tyto nesoulady mohou vést k porušení principu opatrnosti a aktuálního principu. Pro dodržení účetních principů se využívá v účetnictví právě odložené daně, která napomáhá předejít jejich porušení. Proto je stanovení odložené daně významnou položkou v účetnictví mnoha společností.

Odložená daň je mnohdy scestně slučována s odložením povinnosti odvodu daně z příjmů. Proto je zcela nutné zdůraznit, že odložená daň nikterak nesouvisí s posečkáním daně nebo s odložením daňových splátek do dalších období. Jedná se o ryze účetní nástroj, který zmírňuje dopad nesouladu mezi účetním a daňovým pohledem na účetní položky. Její vyčíslení a vykázání je nezřídka komplikovanější a může společností způsobovat potíže odloženou daň správně určit.

Cílem bakalářské práce je obecné charakterizování pojmu odložené daně, včetně osvětlení příčiny jejího vzniku a analýzy titulů, které vedou ke vzniku odložené daně. Dále se práce věnuje výpočtu odložené daně a jejího vlivu na účetnictví podnikatelského subjektu. Téma je vypracováno dle české legislativy.

Bakalářská práce bude rozdělena do tří hlavních částí. V první části se zaměřím na teoretické pojmy, které mají za úkol objasnit podstatu odložené daně a její důležitost v účetnictví. Dále přiblížím klasické, ale i atypické, tituly, které vedou ke vzniku přechodných rozdílů, na jejichž základě se účtuje o odložené dani a jsou nezbytné pro její správné pochopení. V této kapitole se též budu věnovat metodám výpočtu, zaúčtování odložené daňové povinnosti, a to především rozdílů účtování v prvním roce a dalších letech, a vykazování odložené daně.

Druhá část bude věnována metodice, která nastíní postup vyčíslení odložené daně v konkrétní účetní jednotce.

V praktické části budou uplatněny teoretické vědomosti u fiktivního podnikatelského subjektu. Postupně se zaměřím na konkrétní tituly vedoucí ke vzniku odložené daně a u každého z nich, provedu dílčí výpočet odložené daně. Posléze vyčísím celkovou odloženou daň společnosti a názorně předvedu její vliv na hospodářský výsledek. V poslední části praktického oddílu uvedu svůj návrh na znění interní směrnice pro tvorbu a výpočet odložené daně v účetní jednotce.

2. Teoretická část

2.1. Charakteristika odložené daně z příjmů

Odložená daň má významné postavení v podvojném účetnictví. Jedná se o ryze účetní problematiku a nemá přímo žádný vliv na placení daně z příjmů. Daňový pohled se často neztotožňuje s pohledem účetním. Kdyby mohla účetní jednotka vyčíslit daňovou povinnost pouze dle účetních stanovisek, vznikl by nám rozdíl ve výši daně, kterou musíme odvést dle zákona o dani z příjmů. Jelikož daňový zákon bere v úvahu i jiný než pouze účetní pohled na věc, vznikají následně podstatné rozdíly (Kovanicová, 2009).

2.1.1. Účetní principy

Díky odložené dani z příjmů může účetní jednotka dodržovat základní zásady, které jsou kladené na účetnictví. Jedná se zejména o aktuální princip, tj. přiřazení účetního případu do účetního období, ve kterém se transakce, či událost skutečně stala. Se správným účetním obdobím musí případ časově, ale i věcně souviset. V účetnictví se s ním nejčastěji setkáme při časovém rozlišování nákladů a výnosů.

Dále dle § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, musí účetní jednotky sestavit účetní závěrku tak, aby srozumitelně podávala poctivý a věrný obraz předmětu účetnictví a také finanční situaci účetní jednotky.

Kdyby účetní jednotka nezaúčtovala odloženou daň, porušovala by zásadu opatrnosti. Vyplácení podílů na zisku závisí na výsledku hospodaření, v případě, že účetní jednotka nezaznamená odloženou daň, vznikne nadhodnocený zisk a ten účetní jednotce může v delším časovém horizontu negativně ovlivnit její finanční situaci (Chalupa a kol., 2021).

Veškeré účetní případy se musí držet předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky ve své činnosti. Nepřetržité trvání účetní jednotky může ohrožovat zejména nedostatečný výsledek hospodaření. Další události ovlivňující chod společnosti jsou především ztráta klíčových odběratelů, či dodavatelů, platební neschopnost a dlouhodobě vykazovaná ztráta. V případě, že by účetní jednotka vykazovala některý z těchto znaků ovlivňující její činnost, je povinna aplikovat účetní metody tak, aby zabránila případnému ukončení činnosti. O způsobech, které použila v rámci takového případu, je povinna informovat v příloze účetní závěrky (Janoušková, 2007).

2.1.2. Povinnost vykazování odložené daně

Dle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb. o odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek¹ a také účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Jak je již uvedeno, odložená daň se týká společností, na které se vztahuje povinnost ověření závěrky auditorem dle § 20 odst. 1 zákona o účetnictví a dále všech akciových společností. Od roku 2004 nepodléhají veškeré akciové společnosti auditu, ale musí nadále sestavovat závěrku v plném rozsahu.

Neauditované účetní jednotky, které nejsou povinny zjišťovat odloženou daň, mohou svou vnitropodnikovou směrnicí určit, zda chtějí odloženou daň vykazovat a účtovat o ní. Dle Skálové je účtování a vykazování odložené daně velmi podstatnou informací pro uživatele účetní závěrky, a to zejména při přeměnách obchodních korporací (Skálová, 2012).

2.1.3. Vznik odložené daně

Mezi náklady a výnosy, které se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a účetními náklady a výnosy vznikají rozdíly dvojího druhu.

Trvalé rozdíly jsou takové účetní náklady a výnosy, které jsou konkrétně vypsány v zákoně o dani z příjmů. Obecně se mezi ně řadí výdaje, které nezajišťují a nesnaží se dosáhnout a udržet si své příjmy. Konkrétně vznikají trvalé rozdíly u nákladů na reprezentaci, ostatních pokut a penále, cestovních náhrad nad limity stanovené zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, a mnoha dalších. Ačkoli se tyto náklady vztahují k příslušnému účetnímu období, jsou daňově neuznatelnými a základ daně nám neovlivní ani v následujícím období. Z tohoto důvodu nejsou trvalé rozdíly podkladem pro vznik odložené daně.

Přechodné rozdíly se vytváří v případě, že účetní náklady a výnosy jsou sice daňově uznatelné, ale v rozdílném zdaňovacím období, než ve kterém jsou zaznamenány v účetnictví. Též se přechodné rozdíly týkají aktiv a pasiv v rozvaze a odlišné účetní a daňové hodnoty. Jejich účetní hodnota bude daňově uznatelná až v některém příštím zdaňovacím období.

¹ Konsolidační celek tvoří především konsolidující (mateřská) a konsolidovaná (dceřiná) účetní jednotka, kdy mateřská jednotka má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a dceřiná se jejím sestavení podrobit. Do konsolidačního celku dále může patřit účetní jednotka se společným vlivem, přidružená jednotka a skupina účetních jednotek.

Rozdíly přechodné jsou tedy důležité pro výpočet odložené daně, jelikož způsobují, že splatná daň z příjmů se neshoduje se skutečnými náklady a výnosy z daného období, poněvadž může být ovlivněna případy z výsledku hospodaření v jiných obdobích. Odloženou daň zjistí účetní jednotka ze všech přechodných rozdílů, které v účetní jednotce vzniknou (Janoušková, 2007)

Přechodné rozdíly se dělí dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 003 na rozdíly zdanitelné a odčitatelné.

Zdanitelné nebo také připočitatelné rozdíly vedou k zdanitelným částkám při stanovení základu daně v budoucích obdobích. Tyto rozdíly zvyšují základ daně účetní jednotky. Například pokud je daňová hodnota dlouhodobého majetku nižší než ta účetní, vzniká odložený daňový závazek.

Odčitatelné rozdíly naopak v budoucnu budou snižovat základ daně. Vedou tedy k odložené daňové pohledávce. Například je-li hodnota pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek vyšší než účetní hodnota pohledávek, které jsou snižované o opravné položky.

2.1.4. Vznik odložené daňové pohledávky

Odložená daňová pohledávka vznikne v případě, že má účetní jednotka dle účetních hledisek daňovou povinnost menší, než jaká je vyčíslena dle daňového pojetí. Účtuje se o ní pouze tehdy, je-li patrné, že základ daně, proti kterému bude možné v budoucnu zúčtovat daňovou odloženou pohledávku, je vskutku dosažitelný (Kovanicová, 2009).

Aby mohl být základ daně brán za dosažitelný, musí účetní jednotka vykázat takové přechodné zdanitelné rozdíly, které se týkají stejných správců daní z příjmů a rovněž i k zdaněvané účetní jednotce, u které se očekává vrácení ve dvou případech.

Tím prvním je stejné období, v němž je předpokládáno navrácení přechodných odčitatelných rozdílů. Anebo v obdobích, v jimiž daňová ztráta může být uplatnitelná zpětně nebo převedena do následujících období. V období, ve kterém vzniknou odčitatelné rozdíly, je třeba za těchto podmínek odloženou daňovou pohledávku zaúčtovat. Vždy se účetní jednotka musí řídit zásadou opatrnosti a vykázat jen takovou pohledávku, kterou v budoucnu bude možné s největší pravděpodobností zužít, a to v příštích zdaňovacích

období proti základu daně. Pokud není jistota v tomto ohledu na místě, doporučuje se na základě zásady opatrnosti radši danou pohledávku nevykazovat v aktivech, případně prezentovat vysvětlení v příloze účetní závěrky.

Odložená daňová pohledávka může vzniknout z titulu:

- přechodných rozdílů – odčitatelných
- nevyužitých převedených daňových ztrát
- nevyužitých převedených daňových odpočtů a dalších časově převoditelných nároků do budoucna (Ryneš, 2022).

2.1.5. Vznik odloženého daňového závazku

Přechodné rozdíly, které reprezentují rozdíl mezi účetní hodnotou závazků a aktiv a jejich daňovou základnou, se v dalším období stávají součástí částky, která zvyšuje základ daně z příjmů právnických osob (Ryneš, 2022).

Stane se tak, když je vyčíslená splatná daň nižší, než kolik by se rovnala daň vypočtena podle účetního pohledu. Účetní jednotka si zaúčtováním odloženého závazku navyšuje náklady a tím si ze zásady opatrnosti utváří obdobně jako u rezerv či výdajů příštích období peněžní prostředky tak, aby zaplatila v budoucnu tento rozdíl. Zároveň taktéž upravuje svůj výsledek hospodaření o takovou částku, která by dle účetních stanovisek měla vstoupit do základu daně. Do určité míry se tak snižuje vliv daňových hledisek na účetní hospodářský výsledek po zdanění. O odloženém daňovém závazku se účtuje v každém případě, poněvadž se ztotožňuje se zásadou opatrnosti (Kovanicová, 2009).

2.1.6. Obecná charakteristika odložené daně v konsolidaci

Jak již bylo vysvětleno v předešlé části, o odložené dani účtují jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu a také účetní jednotky tvořící konsolidační celek. Jelikož účetní předpisy v České republice nezmiňují žádné zvláštní nároky na vykazování odložené daně v závěrce konsolidačních celků, užívají se pro zjištění odložené daně v konsolidaci obecná pravidla, která nalezneme v § 59 vyhlášky 500/202 Sb. a ČÚS 003. Tato pravidla v českém účetnictví klasifikují vykazování odložené daně a jsou následně přeneseny na specifika konsolidace.

V konsolidované účetní závěrce se mohou vyskytovat následující typy odložené daně:

- „odložené daně převzaté z individuálních účetních závěrek;
- *odložená daň vzniklá v důsledku přecenění aktiv a závazků na reálnou hodnotu k datu akvizice;*
- *odložená daň z eliminací vnitroskupinových transakcí;*
- *odložená daň ze zhodnocení investice“* (Loja & Jonáš, 2016, s. 39).

Specifikace jednotlivých typů odložené daně v konsolidaci bude přiblížena v kapitole 2.3

2.2. Klasické tituly vedoucí ke vzniku odložené daně

Odložený daňový závazek zobrazuje takovou daň z příjmů, o kterou se v budoucích zdaňovacích obdobích daň s určitou pravděpodobností zvýší. Účtujeme o něm vždy, zatímco u odložené daňové pohledávky z důvodu opatrnosti musí účetní nejprve ověřit, jestli daná účetní jednotka dosáhla dostatečného základu daně, který se zaslouží o její částečné, či celé pokrytí (Chalupa a kol., 2021).

Tato kapitola nám podrobněji představí nejčastější tituly vedoucí ke vzniku odložené daně.

2.2.1. Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku

Až do 31. prosince roku 2000 byl tento titul jediný, který umožňoval vznik odložené daně. Možná proto lze konstatovat, že je nejznámějším a nejčastěji se vyskytujícím rozdílem v českém účetnictví. Pokud účetní jednotka dodržuje veškeré účetní zásady, téměř v každém případě se v účetnictví tento přechodný rozdíl projeví.

Jedná se o rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku. Především z důvodu rozdílné rychlosti a způsobu odepisování vzniká tento rozdíl. Příčinou těchto odlišností je obzvláště nesoulad mezi daňovým zákonem a účetní legislativou.

§ 28 zákona o účetnictví dává účetním jednotkám špetku svobody a ukládá, že mají účtovat a odepisovat svůj majetek v souladu s účetními metodami, proto si při pořízení dlouhodobého majetku sami stanoví výši sazby odpisů podle výkonů, či doby použitelnosti. Na základě těchto informací dochází k sestavení odpisového plánu, který obsahuje soupis odpisovaného majetku a konkrétní metody odepisování, včetně zvolených sazeb a způsobu jejich určení. Účetní odpisy slouží k věrnému a poctivému zobrazení majetku v účetnictví, dále přesněji popisují skutečné opotřebení a životnost daného majetku. Maximální doba odepisování u účetních odpisů není předpisy nijak omezena. Výjimkou jsou odpisy goodwillu (Chalupa a kol., 2021).

Naproti tomu vyčíslení daňových odpisů je přesně charakterizováno v daňovém řádu. Aby mohly být odpisy zařazeny do skupiny daňově uznatelných nákladů při vytváření základu daně z příjmů, musí být přísně dohlíženo na dodržení postupu odepisování, který je předepsán daňovou legislativou.

Daňový zákon nařizuje, jakou maximální výši odpisů si může účetní jednotka uplatnit při vymezení daně z příjmů, aniž by bylo přihlíženo na jeho opotřebení, či skutečné době použitelnosti.

Podrobné rozřazení dlouhodobého majetku do šesti odpisových skupin je k nalezení v 1. příloze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dále tento zákon v § 31 a § 32 popisuje dva povolené způsoby odepisování. Při rovnoměrném odepisování je základ daně téměř po celou dobu zatěžován totožnou částkou, vyjma prvního roku odepisování. Naopak zrychlené odpisy jsou nerovnoměrné, s přibývajícími lety držby majetku se výše odpisů snižuje.

Odlišná výše odpisů z účetního a daňového pohledu a tím různá daňová a účetní zůstatková cena způsobuje vznik odložené daně.

V případě, že daňové odpisy budou rychlejší než účetní, nastane s největší pravděpodobností situace, kdy účetní zůstatková cena převyšuje zůstatkovou cenu daňovou dlouhodobého majetku, a tím nám vznikne odložený daňový závazek.

Naopak pokud účetní jednotka odepisuje majetek vyššími částkami, než je dáno daňovým zákonem, účetní zůstatková hodnota je nižší než ta daňová. Mohou vzniknout tzv. odčitatelné přechodné rozdíly neboli odložená daňová pohledávka (Ryneš, 2022).

2.2.2. Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku se vytvářejí v případě, jestliže je jeho užitná hodnota výrazně nižší než hodnota majetku zachycená v účetnictví, a to po odečtení veškerých oprávek. Snížení takto oceněného majetku nesmí být definitivní dle českého účetního standardu č. 005. Pokud by totiž bylo ocenění trvalého charakteru, účtoval by se namísto opravných položek mimořádný odpis (Chalupa a kol., 2021).

V případě, že snížení hodnoty dlouhodobého majetku není trvalého rázu, tvoří se opravné položky, které dávají takřka pokaždé podnět k počítání odložené daňové pohledávky. Jelikož riziko, které bylo příčinou účtování o opravné položce, se do základu daně promítne v každém případě, ať už jako odpis nebo ztráta z jeho prodeje.

U tvorby opravných položek k dlouhodobým finančním investicím počítáme odloženou daň pouze v případě, že účetní hodnota je vyšší než daňová hodnota. Vzniká tak odložená daňový závazek.

Pozemky, které se neodepisují, nemají nárok na dočasné snížení hodnoty, tudíž ztráta z jejich prodeje je daňově neuznatelná a jedná se primárně o rozdíl trvalého charakteru, proto nevstupuje do výpočtu odložené daně (Janoušková, 2007).

2.2.3. Opravné položky k pohledávkám

Při výpočtu odložené daňové pohledávky u opravných položek k pohledávkám je nutné dbát zvýšené opatrnosti a pečlivě se řídit zákonem č. 563/1992 Sb., o rezervách. Prvotně je nutné určit, zdali jsou opravné položky charakteru přechodného rozdílu nebo se spíše připisují k trvalým neuznatelným daňovým nákladům. Pokud jsou totiž některé opravné položky vyloženy dle zákona daňově neuznatelné, dá se označit tento rozdíl jako trvalý a tím pádem není součástí výpočtu přechodných rozdílů (Ryneš, 2022).

2.2.4. Opravné položky k zásobám

Při zjištění, že skutečná hodnota zásob se liší od účetního ocenění, tvoří účetní jednotka opravné položky k zásobám. Představují relativně jasný přechodný rozdíl, proto je jejich tvorba vhodná. Realizace zásob v příštím období a ztráta z ní vyplývající je daňově uznatelná. Odložená daňová pohledávka bude vyrovnána v následujícím období z úspor na splatné dani z příjmů.

Mezi výjimku se řadí daňově neuznatelná manka a škody (Janoušková, 2007).

2.2.5. Rezervy

Rezervy se člení na zákonné a ostatní účetní rezervy podle daňové uznatelnosti. Tvorba zákonných rezerv je součástí základu daně v příslušném zdaňovacím období, proto nedochází k rozdílům mezi daňovou a účetní hodnotou rezerv. Vytvoření takových rezerv účetní jednotce nedává důvod o účtování odložené daně.

U ostatních účetních rezerv se primárně posuzuje účel vytvoření rezervy. V případě, že je rezerva tvořena na náklady, které budou v budoucím období uznány jako daňově uznatelné, tedy takové, které jsou vytvořeny na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jsou rezervy brány jako titul k výpočtu přechodného rozdílu. Vznikne tím odložená daňová pohledávka. Rezervy splňující takovou podmínku jsou např. na smluvní pokuty, úroky z prodlení, rezervy na náhrady škod třetím osobám, garanční opravy, na odstupné.

V opačném případě, kdy se rezervy tvoří na náklady, které zákon o daních z příjmů neshledává daňově uznatelnými, jedná se o rozdíl trvalého charakteru, proto jejich tvorba

nespadá do přechodných rozdílů. Patří mezi ně především rezerva na penále a pokuty od finančního úřadu (Ryneš, 2022).

2.2.6. Daňová ztráta

Daňová ztráta je dle § 34 zákona o daních z příjmů velice významnou odčitatelnou položkou v českých podmínkách. Za podmínky, že účetní jednotka vykáže daňovou ztrátu a současně ale neplatí žádnou daň z příjmů, je patrné, že ji nejspíše uplatní v příštím zdaňovacím období jako odčitatelnou položku od daňového základu, tím by poté platila menší splatnou daň. Dle ZDP lze odečíst daňovou ztrátu nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích, které následují bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

Pro uplatnění převedené daňové ztráty je možné účtovat odloženou daňovou pohledávku, ale pouze pokud účetní jednotka prokáže vysokou míru pravděpodobnosti, že v zákonné lhůtě daňovou ztrátu uplatní. Pokud není tato pravděpodobnost na místě, je proti zásadě opatrnosti účtovat odloženou daňovou pohledávku.

2.2.7. Úroky z prodlení a smluvní pokuty

Smluvní pokuty, penále, poplatky a úroky z prodlení a další náhrady škody ze závazkových vztahů jsou dle § 24 zákona o daních z příjmů daňově uznatelné náklady, ale pouze v případě, že již byly uhrazeny. V důsledku vzniklého neuhrazeného závazku tohoto titulu vznikne přechodný rozdíl odčitatelný neboli odložená daňová pohledávka.

V případě, že má účetní jednotka neuhrazené pohledávky ze smluvních pokut vznikne naopak odložený daňový závazek tedy zdanitelný přechodný rozdíl. Jak tomu bylo v předešlé odstavci, § 23 zákona o daních z příjmů nám ukládá, že sankce mohou být zařazeny do daňového základu pouze tehdy, jsou-li už splaceny.

Stejný princip časového rozlišení daňové uznatelnosti se týká úroků z půjček a úvěrů. Věřitelem musí být fyzická osoba, která si nevede účetnictví. A až v momentě, kdy jsou úroky splaceny, jsou daňově účinné.

Jak ale Janoušková (2007) poukazuje, v praxi je vzniknutí odloženého daňového závazku dosti sporné. V případě, že má účetní jednotka obtíže dostat svého závazku a uhradit dlužnou částku, je spíše nepravděpodobné, že budou v budoucnu uhrazeny i pohledávky

z pokut, poplatků, či úroků. V tomto okamžiku se vytvoří v zásadě opatrnosti opravná položka k těmto pohledávkám.

2.2.8. Nezaplacené zákonné zdravotní a sociální pojištění

Podle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů se nezaplacené pojistné na zdravotní a sociální zabezpečení stávají přechodnými rozdíly a tím vzniká možná daňová odložená pohledávka. Opět je daňová uznatelnost tohoto nákladu vázána na peněžní vyrovnání pojistného. Pokud nedošlo k úhradě pojistného do konce měsíce, který následuje po uplynulém zdaňovacím období, není tato nákladová položka podle zákona o dani z příjmů daňově uznatelná. V tom případě účetní jednotka smí z neuhrazené částky vyčíslit odloženou daň a účtovat tak o odložené daňové pohledávce (Janoušková, 2007).

2.3. Tituly vedoucí ke vzniku odložené daně v konsolidaci

V této kapitole si blíže představíme stručnou specifikaci titulů typických pro vznik odložené daně v konsolidaci.

2.3.1. Individuální účetní závěrka

Z individuálních účetních závěrek jednotek, které se nacházejí v konsolidačním celku, jsou přebírány jejich odložené daňové závazky a pohledávky. Platí přísný zákaz kompenzování těchto položek, jelikož každá byla součástí jiné účetní jednotky. Proto se pro vyčíslení odložené daně nesmí používat skupinová sazba daně. Každý subjekt si své daňové povinnosti řeší sám.

2.3.2. Přecenění aktiv a závazků na reálnou hodnotu

V důsledku přecenění aktiv a závazků vzniká odložená daň k datu akvizice², aby mohl být stanoven konsolidační rozdíl. Z rozdílu účetní a daňové základy závazků a aktiv vzniká odložený daňový závazek nebo pohledávka, která se vykazuje na jedné straně a na té druhé ovlivňuje odložená daň hodnotu vlastního kapitálu, který je důležitý při výpočtu rozdílu konsolidace. Tato odložená daň se ukáže v konečných konsolidovaných výkazech jako snížení nebo zvýšení odložené daňové pohledávky nebo závazku a také jako snížení či zvýšení konsolidačního rozdílu.

2.3.3. Eliminace vnitroskupinových transakcí

V konsolidovaných celcích dochází k vnitropodnikovým transakcím mezi účetními jednotkami náležícími do konsolidačního celku. Jedná se o prodej majetku, kterým může být např. dlouhodobý hmotný, či nehmotný majetek, ale i zásoby nebo pohledávky. V případě, že majetek nebyl prodán mimo skupinu, je důležité provést konsolidační úpravy. S tím také úzce souvisí vyloučení výsledku hospodaření a další možné úpravy. Ve většině případů je ale už z tohoto hospodářského výsledku vypočtena splatná daň, která sama o sobě ale samozřejmě nelze vyloučit. Z těchto důvodů se účtuje o odložené daňové pohledávce, či závazku, aby mohla být jimi splatná daň patřičně korigována. Taková náprava musí být dodržena i v případě následných odpisů při prodeji dlouhodobého majetku vzhledem k odlišnostem mezi původními odpisy u subjektu, který majetek prodal.

² Datum akvizice = Den, kdy mateřská obchodní korporace účinně začíná uplatňovat svůj rozhodující vliv v dceřiné obchodní korporaci. Jednodušeji řečeno je to den, kdy se dceřiná společnost stala součástí konsolidačního celku.

2.3.4. Zhodnocení investice

Odložená daň ze zhodnocení investice nastává v účetní jednotce zřídka kdy. Přejídný zdanitelný rozdíl vznikne v případě, že pořizovací cena podílu u konsolidující účetní jednotky je nižší než hodnota, která se vypočte rozdílem mezi čistými aktivy konsolidované účetní jednotky a menšinovým podílem. V takovém případě odložená daň přichází v úvahu za určitých okolností.

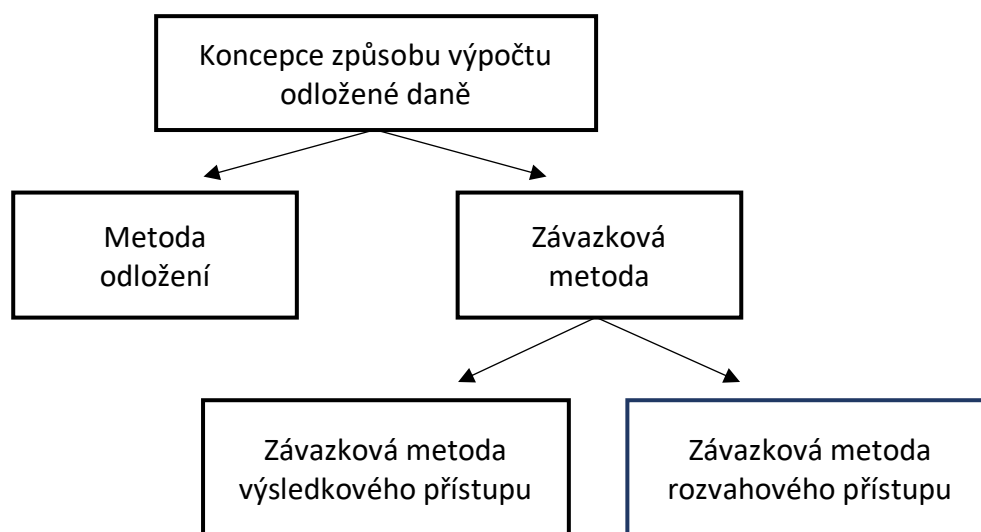
Nejčastější případ vzniku takové investice bývá výplata dividend. V rámci Evropské unie jsou dividendy osvobozeny od daně z příjmů. Pokud by dividendy ale nebyly osvobozeny od daně z příjmů, mohla by účetní jednotka počítat s odloženou daní. Odložená daň by vznikla také v situaci, kdy by konsolidující účetní jednotka měla v plánu prodej této účetní jednotky.

Obdobná situace by mohla nastat u přidružené účetní jednotky. Zhodnocení investice by vzniklo, pokud by od pořizovací ceny investice byl odečten vlastní kapitál vytvořený účetní jednotkou přidruženou, a to v rozmezí od data akvizice až do data konsolidace (Loja & Jonáš, 2016).

2.4. Metody výpočtu odložené daně

V účetnictví můžeme naléznout dvojí přístup k vyčíslení hodnoty odložené daně. Jedná se o metodu odložení a závazkovou metodu, která se následně dělí dle přístupu výsledkového a rozvahového. Tyto dvě koncepce výpočtu se primárně liší použitou sazbou daně a kompozicí přechodných rozdílů, které zasahují do výpočtu. Česká republika se v současné době drží závazkové metody a jejího rozvahového přístupu.

Schéma 1: Koncepce způsobu výpočtu odložené daně



Zdroj: Janoušková, 2007, s. 11

2.4.1. Metoda odložení

Metoda odložení se zakládá na uplatnění výnosů a nákladů zdanitelných ze současného účetního období do období pozdějších. Subjekt použije pro výpočet hodnoty odložené daně takovou sazbu, která spadá do aktuálního zdaňovacího období. V případě, že se změní sazba daně, odložená daň se následně už nepřepočítává.

Podle Mezinárodního účetního standardu IAS 12 – Daně ze zisků byla povolena tato metoda. Nicméně aktualizovaný IAS 12, který se stal účinný od 1. ledna 1998, zakázal užívání metody odložení. Z toho plyne, že v České republice nebyla nikdy tato metoda využívána pro vyčíslení odložené daně.

2.4.2. Metoda závazková

Naopak závazková metoda vystupuje z principu, kde odložená daň ovlivňuje cashflow až v následujícím období. Vhodné je tedy použití sazby daně z období, ve kterém budou

přechodné rozdíly zohledněny pro určení základu daně. Pokud se snaží účetní jednotka svědomitě dodržet veškerá pravidla tohoto přístupu, střetává se se základními problémy. Často totiž není známo více než jedno účetní období dopředu, jaká bude výše sazby daně a nelze lehce s přesností určit, které období bude to, v němž se uplatní dané přechodné rozdíly a budou mít tudíž vliv na základ daně. Takové důvody umožňují účetní jednotce aplikovat již známou daňovou sazbu v budoucím období nebo využít reálný odhad sazby daně.

Závazková metoda se následně dělí na přístup výsledkový a rozvahový. V zásadě hlavní odlišnost mezi těmito přístupy je rozdíl mezi položkami, které ovlivňují výpočet odložené daně.

Závazková metoda výsledkového přístupu je založena na rozdílech mezi náklady a výnosy a jejich daňovou uznatelností oproti hodnotě v účetnictví. Až do konce roku 2001 byla tato metoda převážně kvůli výpočtu odložené daně z rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy využívána v českém účetnictví.

Nahradila ji závazková metoda rozvahového přístupu, která využívá přechodné rozdíly z rozvahových položek. Přesněji se jedná o rozdíly mezi účetní hodnotou, kterou nalezneme v rozvaze, a daňovou základnou aktiv a pasiv. Kdy daňová základna aktiv je jejich hodnota a u pasiv je za daňovou základnu považována jeho účetní hodnota, která je snížena o položky odčitatelné ze základu daně v budoucích obdobích.

2.5. Způsob výpočtu odložené daně

Podle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů může účetní jednotka využít pro výpočet odložené daně pouze závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu. Nejvýznamnějším úkolem je pro správný výpočet zvolení položek, které jsou součástí vyčíslení hodnoty odložené daně.

2.5.1. Daňová a účetní hodnota

Daňovou základnu u aktiv, či pasiv vyjadřuje jejich hodnota, která je v budoucnu uplatnitelná pro daňové účely. Účetní základnu pak lze najít v rozvaze.

Pro výpočet odložené daně potřebuje daňový subjekt znát úhrn veškerých přechodných rozdílů, který zjistíme následujícím vzorcem:

$$PR = \Sigma \text{ÚH} - \Sigma \text{DH}$$

kde PR = přechodný rozdíl

ÚH = účetní hodnota pasiva/aktiva

DH = daňová hodnota pasiva/aktiva

Pro určení, jestli je výsledek přechodných rozdílů odložený daňový závazek nebo pohledávka, platí jednoduché pravidlo.

U aktiv platí:

- účetní hodnota > daňová hodnota = odložený daňový závazek
- účetní hodnota < daňová hodnota = odložená daňová pohledávka

V případě pasivních položek platí pravidlo naopak:

- účetní hodnota < daňová hodnota = odložený daňový závazek
- účetní hodnota > daňová hodnota = odložená daňová pohledávka

(Martínková, 2021)

2.5.2. Klasický výpočet

Celkový přechodný rozdíl, který je popsán v předešlé podkapitole, ať už je odčitatelný nebo zdanitelný se vynásobí daňovou sazbou, která přísluší účetnímu období, ve kterém bude odložená daň uplatněna. V případě, že tato daňová sazba není známa, je dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. vhodné použít sazbu platnou v následujícím účetním období.

$$OD = PR * t$$

kde OD = odložená daň
PR = přechodný rozdíl
t = daňová sazba

2.5.3. Výpočet u specifických případů

V jistých případech nařizují účetní předpisy³ jednotkám přepočtení zůstatku účtu odložené daně. Jedná se zejména o změnu daňové sazby z příjmů a změnu výpočtu odložené daně v účetní jednotce.

V situaci, kdy dojde ke změně sazby, musí účetní jednotka nejprve zpětně získat z původní odložené daně výši přechodného rozdílu.

$$PR = \frac{OD_p}{t_p}$$

kde PR = přechodný rozdíl
OD_p = odložená daň v původní výši
t_p = sazba daně z příjmů v původní výši

Posléze se vypočte přechodný rozdíl stejným způsobem jako při klasickém výpočtu odložené daně, tj. násobením příslušnou daňovou sazbou.

$$OD_n = PR * t_n$$

kde OD_n = nová odložená daň
PR = přechodný rozdíl
t_n = nová daňová sazba z příjmů

Změna metody výpočtu odložené daně si vyžaduje individuální přístup ke každé položce, nelze tedy zobecnit přepočítání zůstatku.

³ ČÚS 003, bod 3.2 a § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

2.6. Účtování odložené daně

Ve smyslu Prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví mají povinnost vykazovat a účtovat o odložené dani takové účetní jednotky, které sestavují v plném rozsahu účetní závěrku, tzn. účetní jednotky mající povinnost ověření účetní závěrky auditorem a všechny akciové společnosti. Případně dle vlastního úsudku i ostatní účetní jednotky. Nejhojnější příčina, kdy účetní jednotka musí poprvé účtovat o odložené dani, s největší pravděpodobností bude, když společnosti vznikne povinnost ověření závěrky auditorem, tak bude muset o odložené dani účtovat i například společnost s ručením omezeným nebo veřejně obchodní společnost (Kout & Líbal, 2013).

2.6.1. Účtování v prvním roce

První rok účtování o odložené dani zahrnuje dvojí zaúčtování. Nejen že musí účetní jednotka zaúčtovat odloženou daň k běžnému účetnímu období, ale nesmí zapomenout vyčíslit a zaznamenat odloženou daň vztahující se k předchozím obdobím.

Odložená daň, která se uvádí ve vztahu k předchozím obdobím, se vyčíslí pomocí daňových a účetních základů k poslednímu dni předešlého účetního období.

Vypočtená hodnota se následně souvztažným zápisem na účty vlastního kapitálu zaúčtuje v účtové skupině:

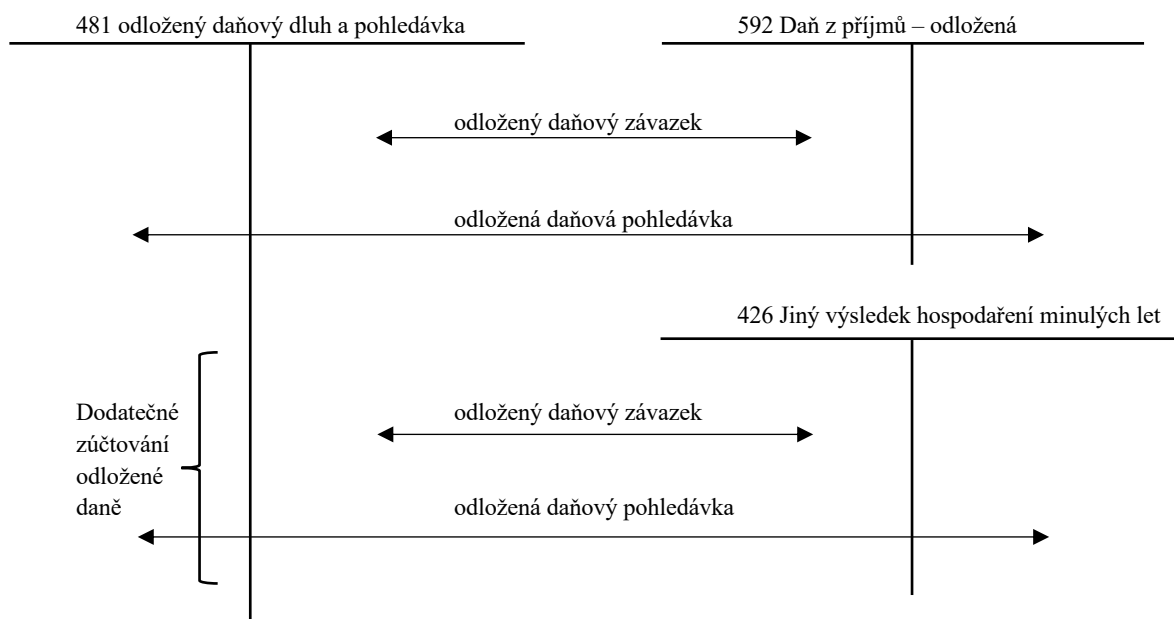
- 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka.

Taková účetní operace zajistí, že se změní výsledky hospodaření minulých let, ke kterým je tento zápis vztahován.

K poslednímu dni běžného účetního období vyčíslí účetní jednotka odloženou daň za aktuální období. Zaúčtuje se pouze změna stavu tak, aby konečný stav účtu odložené daně vykazoval konečný stav odložené daně připadající jen na běžné období. Taková změna stavu se zaznamená na účty v účtové skupině:

- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 59 – Daně z příjmů a převodové účty (Šebestíková, 2011).

Schéma 2: Účtování o odložené dani



Zdroj: Hinke, 2016, s. 172

2.6.2. Účtování v dalších letech

V následujících letech se vyčísluje rozdíl mezi konečnou sumou odložené daně k příslušnému daňovému období a částkou již zaúčtovanou v předchozím období. Takové snížení či zvýšení se zaznamená do účetnictví stejně jako část náležící běžnému období v první roce účtování.

Tabulka 1: Účtování odložené daně v dalších letech

	MD	Dal
odložená daňová pohledávka	592	481
odložený daňový závazek	481	592

2.6.3. Účtování u změny metody výpočtu

V případě, že se změní metoda výpočtu odložené daně, je nezbytné podle ČÚS č. 003, aby případné rozdíly byly zaúčtovány do vlastního kapitálu na příslušné účty skupiny 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy a převedené výsledky hospodaření. Následně se nesmí zapomenout na objasnění tohoto jevu v příloze účetní závěrky.

2.6.4. Účtování při změně sazby daně

Jestliže se změní sazba daně z příjmů, stav na účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka je nutné přepočítat. Nový výpočet by měl být uskutečněn ještě před vyčíslením nové hodnoty odložené daně za aktuální období. Vzniklý rozdíl se zaúčtuje jako při klasickém snížení nebo zvýšení odložené daně (Strakošová, 2020).

2.6.5. Inventarizace odložené daně

Na konci účetního období je třeba zjistit, zdali tituly vedoucí k odložené dani skutečně existují. Proto musí účetní jednotka provést hned několik úkonů, kterými především jsou:

- Přezkoumání opravných položek k pohledávkám, zásobám a dalším aktivům
- Zkontrolování zůstatkové ceny daňové a účetní patřící dlouhodobému majetku
- Prověření pohledávek a závazků z úroků z prodlení a smluvních pokut
- Prošetření výše neuplatněných odpočtů, které by mohly být uplatněny v budoucím období
- Překontrolování výše rezerv
- Přezkoumání výše daňové ztráty, která by mohla být uplatněna v budoucím období
- Prověření závazků ze sociálního a zdravotního pojištění

Za podmínky, že účetní jednotka dostatečně prověřila pravděpodobnost, že základ daně, který bude podléhat rozdílům, je dosažitelný, tak může vykázat odloženou daňovou pohledávku. V případě, že je nepravděpodobné dosažení dostatečné výše zdanitelného zisku, je třeba hodnotu odložené daňové pohledávky snížit, či ji vůbec nevykázat. Snížení může být ale v budoucích obdobích zrušeno, jestliže bude patrné, že nakonec bude dosaženo postačujícímu zdanitelného zisku (Dvořáková, 2017).

2.7. Vykazování odložené daně ve výkaznictví

Odložená daň se objevuje v účetní závěrce hned v několika výkazech, patří mezi ně rozvaha, výkaz zisku a ztrát a následně je okomentována v příloze účetní závěrky.

§ 58 vyhlášky k zákonu o účetnictví povoluje vzájemné zúčtování odloženého daňového závazku a pohledávky. Tato kompenzace musí nicméně dbát na zásadu opatrnosti. Zůstatek účtu se posléze vykáže ve výkazu zisku a ztrát a rozvaze.

2.7.1. Rozvaha

Rozvahu může sestavovat účetní jednotka dvojím způsobem. Existuje rozvaha ve zjednodušeném a plném rozsahu. Společnost, která je povinna sestavovat rozvahu v plném rozsahu, taktéž je zavázána, že musí účtovat o odložené dani z příjmů.

Odložená daň se vykazuje lehce odlišným způsobem, musíme nejprve rozlišit, zda se jedná o odloženou pohledávku nebo závazek. V případě vykazování odložené daňové pohledávky, zaneseme zůstatek jako dlouhodobou pohledávku v C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka. Pokud se jedná naopak o daňový odložený závazek, zůstatek se promítne jako dlouhodobý závazek do C.I.8. Odložený daňový závazek.

Účetní jednotka účtující dobrovolně o odložené dani, která užívá zjednodušenou verzi rozvahy, nenalezne příslušné řádky pro vykázání odložené daně. Proto si musí tyto řádky do rozvahy doplnit. Nejvhodnějším řešením je inspirace v rozvaze v plném rozsahu a doplnit tyto položky k dlouhodobým pohledávkám a rezervám. Nakonec musí být tento postup popsán v příloze účetní závěrky. (Machala, 2002)

2.7.2. Výkaz zisku a ztrát

Dle Přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. vykazuje účetní jednotka ve výkazu zisku a ztrát jen obrat nákladového účtu skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů za aktuální účetní období. Jak tomu bylo u rozvahy, výkaz zisku a ztrát se může sestavovat ve zjednodušeném nebo plném rozsahu. Dále se je na účetní jednotce, jaké zvolí členění výkazu. V českém účetnictví je povoleno užívat oba typy členění, jak druhové, tak i účelové. V případě, že si subjekt zvolí sestavovat výkaz zisku a ztrát v účelovém členění, je nutno následně doplnit do přílohy účetní závěrky podle § 39 vyhlášky k zákonu o účetnictví také druhové členění výkazu.

Pokud si účetní jednotka zvolí druhové členění nákladů, vykazuje se odložená daň v L.2. Daň z příjmů odložená. Dle situace doplníme k částce znaménko, pokud se nachází zůstatek účtu na straně Daň, připišeme znaménko +. V opačném případě –. Pokud se ve výkazu zisku a ztráty rozhodne účetní jednotka pro účelové členění, vykazování se drží totožného principu, jen se zaznamená do J.2. Daň z příjmů odložená.

2.7.3. Příloha

Účetní jednotka musí podle vyhlášky k zákonu o účetnictví uvést několik důležitých informací, které se k odložené dani vztahují. Jsou jimi především účetní zásady, které byly použity, způsoby odepisování a oceňování, užití metody, případně odchylky od použití zmíněných metod, způsob, jakým účetní jednotka stanoví opravné položky a oprávky. Dále by účetní jednotka neměla zapomenout na doplňující informace vztahující se k rozvaze a výkazu zisku a ztrát a další významné informace, které nebyly samostatně zveřejněny, tj. rozepsání odložené daňové pohledávky a závazku.

V příloze by neměly být údaje, které nejsou významné, spolehlivé, srozumitelné a užitečné. Účetní jednotka může také doplnit přílohu o skutečnosti, u kterých je pravděpodobnost, že nastanou a u kterých nezná doposud jejich přesnou výši. (Strouhal, 2009)

3. Metodika

V praktické části bakalářské práce aplikuji teoretické postupy popsané v předchozích kapitolách této práce. Dle definovaného cíle se zaměřím především na správné vymezení titulů vedoucí k odložené dani ve zvolené společnosti, také z čeho vychází a jakým způsobem je vypočtena odložená daň. Ověřím, jestli způsob odepisování dlouhodobého majetku ovlivní výši přechodného rozdílu a odložené daně. Dále prověřím její vliv na výsledek hospodaření a navrhnu interní směrnici pro tvorbu a výpočet odložené daně z příjmů. Praktická část také zodpoví položené výzkumné otázky.

Při analýze přechodných rozdílů využiji výkazů společnosti jako je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce ke dni 31. 12. 2020 a 31. 12. 2021. Pro vypočtení odložené daňové povinnosti využiji závazkovou metodu rozvahového přístupu. Daňová sazba z příjmů na rok 2022 se rovná výši 19 %. V letech 2021 a 2022 jsou si výše daňových sazeb z příjmů rovny, proto není třeba přepočítávat odloženou daň, která byla vykázána v minulém období.

Posloupnost kroků při určení odložené daňové povinnosti:

1. Analýza vzniklých přechodných rozdílů ve zvolené společnosti.
2. Rozpoznání odčitatelných a přičitatelných přechodných rozdílů.
3. Stanovení výše odloženého daňového závazku či pohledávky u dílčích přechodných rozdílů.
$$\text{přechodný rozdíl} * \text{daňová sazba} = \text{odložený daňový závazek/pohledávka}$$
4. Vymezení platné sazby daně z příjmů pro následující rok, tj. rok 2022.
5. Sumarizace dílčích přechodných rozdílů a určení daňové základny pro výpočet celkové odložené daně.
6. Výpočet celkové odložené daně za pomoci příslušné sazby a daňové základny.
$$\text{finální přechodný rozdíl} * \text{daňová sazba} = \text{celková odložená daň}$$
7. Vyčíslení změny odložené daně, při které se musí odečíst od odložené daňové povinnosti pro rok 2021 odložená daň z předchozích let.
$$\text{odložená daň běžného období} - \text{odložená daň minulého období} = \text{odložená daň}$$
8. Zaúčtování výsledné odložené daňové povinnosti.

4. Praktická část

V praktické části budou použity veškeré postupy zmíněné výše v metodice práce. Při rozboru jednotlivých přechodných rozdílů budu vycházet především z účetních výkazů a dat fiktivní Společnosti XX s. r. o.

4.1 Charakteristika zvolené účetní jednotky

Analyzovaná Společnost XX s. r. o. je společností s ručením omezeným, která se zabývá vývojem, výrobou a prodejem zámků a zavíracích systémů, spolu se zabezpečením majetku osob i firem. Hlavním předmětem podnikání je nástrojářství, galvanizérství, zámečnictví, velkoobchod a maloobchod.

Společnost XX s. r. o. součástí konsolidačního celku mateřské společnosti, která vlastní 100% podíl na základním kapitálu.

Dle kategorizace účetních jednotek spadá vybraná společnost mezi velké účetní jednotky. Jejími povinnostmi je sestavení účetní závěrky v plném rozsahu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Dále připravuje výroční zprávu a podléhá povinnému auditu.

Počet zaměstnanců v roce 2021 dosáhl počtu 660 lidí.

4.2 Základní principy výpočtu odložené daně

Sazba pro odloženou daň z příjmů se už po několik sobě jdoucích let nezměnila, takže pro výpočet bude použita daňová sazba ve výši 19 % platná pro zdaňovací období roku 2021.

Veškeré výkazy použité pro výpočet odložené daně byly sestaveny k 31. 12. 2021.

Účetním obdobím je kalendářní rok.

Společnost vede účetnictví dle zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky k němu v platném znění.

K výpočtu odložené daně bude použita závazková metoda rozvahového přístupu.

4.3 Analýza přechodných rozdílů u Společnosti XX s. r. o.

Ve Společnosti XX s. r. o. odráží odložená daňová povinnost daňový dopad zapříčiněný přechodnými rozdíly a stanovení daňového základu se zohledněním období realizace.

V roce 2021 společnost vykázala hned několik titulů vedoucích ke vzniku odložené daně, zejména se jedná o rozdíl daňové a účetní zůstatkové ceny u dlouhodobého majetku. Dalším východiskem pro výpočet odložené daně jsou opravné položky k pohledávkám a zásobám, rezervy a daňová ztráta.

Uvedeným přechodným rozdíly se budu jednotlivě věnovat v nadcházejících kapitolách.

4.3.1 Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku

Dle interní směrnice identifikuje společnost majetek jako dlouhodobý, pokud je doba použitelnosti delší než 1 rok a zároveň pořizovací cena u nehmotného majetku převyšuje 60 tis. Kč a u hmotného 40 tis. Kč. Do pořizovací ceny je zahrnuta cena pořízení a další náklady související s pořízením.

- Účetní odpisy

Základem pro účetní odepisování ve zvolené účetní jednotce je předpokládaná doba životnosti náležitého majetku. Dobu odepisování u jednotlivých kategorií majetku popisuje tabulka č. 2 a č. 3:

Tabulka 2: Délka účetního odepisování dlouhodobého nehmotného majetku

Kategorie majetku	Délka odepisování v letech	% ročního odpisu
Software	2–10	50–10
Ostatní ocenitelná práva	6–10	16,67–10
Goodwill	5	20

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 3: Délka účetního odepisování dlouhodobého hmotného majetku

Kategorie majetku	Délka odepisování v letech	% ročního odpisu
Stavby	25–50	4–2
Stroje, přístroje a zařízení	2–15	50–6,67
Dopravní prostředky	3–10	33,33–10
Inventář	2–7	50–14,29
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2–4	50–25

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet odložené daně názorně provedu na několika vzorcích dlouhodobého majetku z kategorie „dopravní prostředky“ vzhledem k jejímu velkému rozsahu.

Pro sestavení odpisového plánu, podle kterého účetní jednotka zaznamenává účetní odepisování dlouhodobého majetku, užívá účetní jednotka rovnoměrné odepisování.

K výpočtu rovnoměrných odpisů poslouží následující vzorec:

$$\text{Odpis} = \frac{VC}{t}$$

VC = vstupní cena

t = délka odepisování

V níže uvedené tabulce za použití vzorce pro výpočet účetních odpisů jsou vyčísleny zůstatkové ceny dlouhodobého majetku. Způsob odepisování velice závisí nejen na roku zařazení majetku do evidence společnosti, ale i na konkrétním měsíci, ve kterém byl majetek pořízen a následně začal být odepisován. Proto musí být při výpočtu účetního odpisu v prvním roce stanoveno zahájení odepisování s přesností na měsíce.

Tabulka 4: Výpočet účetních odpisů u vybraného majetku (v Kč)

Položka	Vstupní cena	Doba odepisování	Zahájení odpisů MĚSÍC	Zahájení odpisů ROK	Roční odpis	Oprávky	Účetní zůstatková cena
Automobil A	476 700	3	3	2020	158 900	291 317	185 383
Automobil B	527 000	3	1	2021	175 667	175 667	351 333
Automobil C	647 600	6	6	2017	107 933	494 694	152 906
Automobil D	1 244 226	7	2	2018	177 747	696 174	548 052
Automobil E	2 699 100	8	10	2016	337 388	1 771 284	927 816
Celkem	5 594 626	-	-	-	957 634	3 429 136	2 165 490

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro přiblížení výpočtu účetních odpisů rozepíšu postup u položky se jménem Automobil C ve výše uvedené tabulce. Vybraný automobil byl pořízen v květnu 2017 za částku 647 600 Kč. Účetní jednotka ho zařadila do užívání následující měsíc po jeho pořízení. Vzhledem k ceně a účelu použití daného automobilu byla doba odepisování určena na 6 let.

Při vyčíslení účetních odpisů je potřeba nejprve vyjádřit roční odpis, ze kterého dopočítám výši měsíčního odpisu. Jen tak mohu s přesností určit výši odpisu v prvním roce odepisování.

Roční odpis vypočtu vydělením vstupní ceny dlouhodobého majetku zvoleným počtem let odepisování. Výsledek vydělený počtem měsíců v roce udává výši měsíčního odpisu. Oprávky tvoří součet sedminásobku měsíčního odpisu, jelikož byl automobil pořízen až v květnu 2017, a čtyřnásobku ročního odpisu. Rozdílem opravek a vstupní ceny majetku zjistím zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku.

Roční odpis Automobilu C:	$647\,600 / 6 = 107\,933 \text{ Kč}$
Měsíční odpis Automobilu C:	$107\,933 / 12 = 8\,994 \text{ Kč}$
Oprávky Automobilu C:	$7 * 8\,994 + 4 * 107\,933 = 494\,694 \text{ Kč}$
Zůstatková cena Automobilu C:	$647\,600 - 494\,694 = \mathbf{152\,906 \text{ Kč}}$

- *Daňové odpisy*

Dle zákona o dani z příjmu je u hmotného majetku dána hodnotová hranice pro zařazení mezi dlouhodobý hmotný majetek na 40 000 Kč. Pro majetek pořízený od 1. 1. 2021 se tato hranice zvýšila na 80 000 Kč.

U nehmotného dlouhodobého majetku byla hodnotová hranice nastavena až do začátku roku 2021 na částku 60 000 Kč. Z majetku pořízeného od 1. 1. 2021 se již nepočítají daňové odpisy. S nově pořízeným majetkem včetně technického zhodnocení se bude zacházet jako s drobným majetkem, pokud cena nepřesáhne hranici, kterou si určí sama účetní jednotka. Při vymezení základu daně budou použity účetní odpisy.

Pro výpočet je nutné dlouhodobý majetek řádně zařadit do odpisové skupiny, které podrobně popisuje Příloha č. 1 k zákonu o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. Každá odpisová skupina stanovuje určitou dobu odpisování dlouhodobého majetku.

Od účetních odpisů se ty daňové liší především metodami odepisování. Jedná se o odepisování rovnoměrné a zrychlené. V následných tabulkách zpracuji obě metody výpočtu odpisů pro porovnání, v jaké míře ovlivňuje způsob odepisování výši přechodného rozdílu u odložené daně.

Výpočet opět provedu na vybraných dopravních prostředcích, u kterých jsem vypočetla výše odpisy účetní.

Při výpočtu rovnoměrných odpisů se používají roční odpisové sazby podle majetkových skupin a roku, ve kterém je majetek odepisován. Na rozdíl od rovnoměrných odpisů se u zrychlených realizuje výpočet na základě stanovených koeficientů.

Tabulka 5: Výpočet rovnoměrných daňových odpisů u vybraného majetku (v Kč)

Položka	Odpis. skupina	Zahájení odpisů	Vstupní cena	Odpis 2021	Oprávky	Daňová zůstatková cena
Automobil A	2	2020	476 700	106 066	158 503	318 197
Automobil B	2	2021	527 000	57 970	57 970	469 030
Automobil C	2	2017	647 600	144 091	647 600	-
Automobil D	2	2018	1 244 226	276 840	967 386	276 840
Automobil E	2	2016	2 699 100	-	-	-
Celkem	-	-	5 594 626	584 967	1 831 458	1 064 068

Zdroj: Vlastní zpracování

Osobní automobily se řadí do odpisové skupiny č. 2, tedy jejich doba odepisování se rovná 5 letům. Přestože u účetních odpisů je důležité, v jakém měsíci účetní jednotka zařadila majetek do užívání, u daňových odpisů tomu tak není, stěžejní je rok zařazení.

U rovnoměrných odpisů činí sazba pro první rok odepisování 11 % a v dalších letech 22,25 % z pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

K výpočtu daňových rovnoměrných odpisů jsou použity tento vzorec:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC \cdot k}{100}$$

VC = vstupní cena

k = % sazba

Konkrétní výpočet rovnoměrných odpisů provedu na příkladu u Automobilu C, který Společnost XX s. r. o. pořídila za cenu 647 000 Kč. Zařazení automobilu do užívání proběhlo v roce 2017, to znamená, že v roce 2021 bude automobil plně daňově odepsán. Pro lepší přehled ve výpočtu rovnoměrných daňových odpisů u Automobilu C jsou výpočty zaneseny do následující tabulky.

Tabulka 6: Výpočet rovnoměrných daňových odpisů u Automobilu C (v Kč)

Rok	Sazba	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	11	$(647\,600 * 11) / 100$	71 236	71 236	595 163
2018	22,25	$(647\,600 * 22,25) / 100$	144 091	215 327	432 273
2019	22,25	$(647\,600 * 22,25) / 100$	144 091	359 418	288 182
2020	22,25	$(647\,600 * 22,25) / 100$	144 091	503 509	144 091
2021	22,25	$(647\,600 * 22,25) / 100$	144 091	647 600	0

Zdroj: vlastní zpracování

Automobily C a E slouží ve společnosti delší dobu než 5 let, proto jsou již plně daňově odepsány. U zbývajících automobilů můžu zjistit daňovou zůstatkovou cenu tak, že odečtu od vstupní ceny výši opravek.

Tabulka 7: Výpočet zrychlených daňových odpisů u vybraného majetku (v Kč)

Položka	Odpis. skupina	Zahájení odpisů	Vstupní cena	Odpis 2021	Oprávky	Daňová zůstatková cena
Automobil A	2	2020	476 700	152 544	247 884	228 816
Automobil B	2	2021	527 000	105 400	105 400	421 600
Automobil C	2	2017	647 600	51 808	647 600	-
Automobil D	2	2018	1 244 226	199 076	1 144 688	99 538
Automobil E	2	2016	2 699 100	-	-	-
Celkem	-	-	5 594 626	508 828	2 145 572	749 954

Zdroj: Vlastní zpracování

Abych mohla porovnat vliv na výši odložené daně způsobený odlišnou metodou odepisování, musím vyčíslit ještě daňovou zůstatkovou cenu při zrychleném odepisování. Opět použiji pro představení výpočtu Automobil C, který je zařazen do druhé odpisové skupiny a u níž je dle zákona o dani z příjmu stanoven koeficient 5 pro první rok a 6 pro další roky odepisování.

K výpočtu zrychlených odpisů budou použity tyto vzorce:

$$\text{Odpis v prvním roce odepisování} = \frac{VC}{k}$$

VC = vstupní cena

ZC = zůstatková cena
v předchozím roce

$$\text{Odpis v dalších letech odepisování} = \frac{2 \cdot ZC}{k - n}$$

k = platný koeficient

n = počet odepsaných let

Konkrétní výpočet bude opět proveden pro větší přehlednost v následující tabulce.

Tabulka 8: Výpočet zrychlených daňových odpisů u Automobilu C (v Kč)

Rok	Koeficient	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	5	647 600 / 5	129 520	129 520	421 600
2018	6	(2 * 421 600) / (6 - 1)	207 232	336 752	310 848
2019	6	(2 * 310 848) / (6 - 2)	155 424	492 176	155 424
2020	6	(2 * 155 424) / (6 - 3)	103 616	595 792	51 808
2021	6	(2 * 51 808) / (6 - 4)	51 808	647 600	0

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet odložené daně vychází z rozdílu zůstatkových cen. Při srovnání zůstatkových cen u Automobilu C v roce 2021 si můžeme všimnout vzniku přechodného rozdílu z důvodu rozdílné rychlosti a způsobu odepisování. Zatímco při účetním odepisování je zůstatková cena rovna 152 906 Kč, z pohledu daňových odpisů byl Automobil C již plně odepsán.

V následující tabulce shrnu účetní a daňové odepisování, abych přímo srovnala výši zůstatkových cen u různých metod odepisování a vyčíslila přechodný rozdíl, z kterého budu vycházet při výpočtu odložené daně.

Tabulka 9: Srovnání účetních a daňových zůstatkových cen (v Kč)

Položka majetku	Vstupní cena	Účetní zůstatková cena	Daňová ZC rovnoměrné odepisování	Daňová ZC zrychlené odepisování	Přechodný rozdíl - rovnoměrné odepisování	Přechodný rozdíl - zrychlené odepisování
Automobil A	476 700	185 383	318 197	228 816	- 132 814	- 43 433
Automobil B	527 000	351 333	469 030	421 600	- 117 697	- 70 267
Automobil C	647 600	152 906	0	0	152 906	152 906
Automobil D	1 244 226	548 052	276 840	99 538	271 212	448 514
Automobil E	2 699 100	927 816	0	0	927 816	927 816
Celkem	5 584 626	2 165 490	1 064 068	749 954	1 101 422	1 415 536

Zdroj: vlastní zpracování

Z uvedené tabulky lze vyčíst, že z vybraného vzorku dopravních prostředků vznikají přechodné rozdíly, ze kterých bude následně vypočtena odložená daň.

Přechodný rozdíl při rovnoměrném daňovém odepisování činí 1 101 422 Kč a při zrychleném odepisování se přechodný rozdíl rovná 1 415 536 Kč.

Účetní zůstatková cena majetku je vyšší než daňová zůstatková cena majetku, proto při vynásobení přechodného rozdílu příslušnou daňovou sazbou vznikne odložený daňový závazek.

Kalkulace odloženého daňového závazku:

při rovnoměrném odepisování $1\,101\,422 \cdot 19\% = 209\,270$ Kč

při zrychleném odepisování $1\,415\,536 \cdot 19\% = 268\,952$ Kč

Při srovnání vyčíslení odložené daňového závazku vznikl rozdíl mezi výsledky zejména z důvodu rozdílných metod pro výpočet daňových odpisů. V tomto konkrétním případě nám zrychlené daňové odepisování snižuje výsledný výsledek hospodaření o větší částku, než kdyby účetní jednotka odepisovala svůj majetek pomocí rovnoměrných daňových odpisů.

V rámci celkového dlouhodobého majetku účetní jednotky lze vidět výpočet přechodného rozdílu a následně odloženého daňového závazku v tabulce č. 10.

Tabulka 10: Výpočet odloženého daňového závazku celkového dlouhodobého majetku (v tis. Kč)

Účetní ZC dlouhodobého majetku	Daňová ZC dlouhodobého majetku	Přechodný rozdíl	Odložený daňový závazek
711 721	507 969	203 752	38 713

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám vytvářejí účetní jednotky především dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Pro dodržení zásady věrného zobrazení účetnictví, aniž by se hledělo na daňovou uznatelnost, formují účetní jednotky interní směrnici.

V případě, že je opravná položka vytvořena dle zákona o rezervách, může účetní jednotka účtovat o odložené dani, jelikož vzniká přechodný rozdíl. Běžným příkladem této situace je vznik pohledávky k dlužníkům v insolvenčním řízení. Další daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám vznikají k nepromlčeným pohledávkám za podmínky, že uplynulo od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky více než 18 nebo 30 měsíců.

Jestliže uběhlo od doby splatnosti 18 měsíců, lze utvořit opravnou položku z 50 % hodnoty pohledávky a pokud překročila doba 30 měsíců, lze vytvořit opravnou položku až ve výši 100 % hodnoty pohledávky.

Pokud neočekává účetní jednotka v budoucnu daňovou uznatelnost opravné položky, jedná se o trvalý rozdíl, proto se o odložené dani neúčtuje. Následně se nezahrnují do výpočtu odložené daně položky, které jsou výslovně popsány jako neuznatelné. Jedná se o pohledávky z úvěrů, záloh či půjček.

Interní směrnice Společnosti XX s. r. o. o tvorbě účetních opravných položek popisuje následující tabulka.

Tabulka 11: Tvorba účetních opravných položek k pohledávkám

Měsíce po splatnosti	Výše opravné položky
12–17 měsíců	30 %
18–24 měsíců	50 %
25–29 měsíců	80 %
30+ měsíců	100 %

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost XX s. r. o. vykázala v rozvaze k 31. 12. 2021 pohledávky v celkové výši 383 852 tis. Kč, ke kterým zaúčtovala účetní opravné položky ve výši 36 779 tis. Kč z důvodu nezaplacení pohledávky do data splatnosti. Aby dodržela zásady opatrnosti, zařadila do výpočtu pouze opravné položky ve výši 36 580 tis. Kč, poněvadž nelze s jistotou určit,

že zbylé opravné položky budou daňově účinné. Zákonné opravné položky nabyly výše 817 tis. Kč. Podnětem ke vzniku odložené daně je rozdíl mezi zákonnými a účetními opravnými položkami. Neboť mají zákonné opravné položky nižší hodnotu než účetní, vznikne po vynásobení rozdílu sazbou daně odložená daňová pohledávka.

Kalkulace odložené daňové pohledávky z titulu opravných položek k pohledávkám:

$$(36\,580 - 817) \cdot 19\% = 6\,795 \text{ tis. Kč.}$$

4.3.3 Opravné položky k zásobám

Účetní jednotka snižuje hodnotu zastaralých, nepotřebných a pomalu obrátkových zásob pomocí opravných položek. Odloženou daň vycházející z tohoto titulu účetní jednotka určuje na základě rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou opravných položek a následným vynásobením této sumy příslušnou sazbou daně.

Účetní hodnotu opravných položek k zásobám nalezneme v rozvaze v následující tabulce ve sloupci s názvem korekce. Daňová hodnota nabývá hodnoty nula, protože daňově uznatelnými se opravné položky k zásobám stávají až v okamžiku uskutečnění prodeje.

Tabulka 12: Rozvaha k 31. 12. 2021 - Zásoby (v tis. Kč)

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min. úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)	037	377 996	15 429	362 567	363 632
C. I.	Zásoby (ř. 39 + 40 + 41 + 44 + 45)	038	377 996	15 429	362 567	363 632
C. I. 1	1 Materiál	039	160 404	4 574	155 830	146 670
	2 Nedokončená výroba a polotovary	040	162 925	6 874	156 051	157 718
	3 Výrobky a zboží	041	54 667	3 981	50 686	59 244
	C.I.3.1. Výrobky	042	15 042		15 042	16 847
	C.I.3.2. Zboží	043	39 625	3 981	35 644	42 397
	4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044			0	
	5 Poskytnuté zálohy na zásoby	045			0	

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výpočtu odložené daňové povinnosti v tabulce č. 13 můžeme vidět kategorizaci opravných položek dle typu zásob, které má účetní jednotka ve své evidenci.

Tabulka 13: Výpočet odložené daně z titulu opravných položek k zásobám (v tis. Kč)

Typ zásob	Přechodný rozdíl	Odložená daňová pohledávka
Materiál	4 474	896
Nedokončená výroba a polotovary	6 874	1 306
Zboží	3 981	756
Celkem	15 429	2 932

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledná hodnota odložené daňové pohledávky z opravných položek k zásobám činí 2 932 tis. Kč.

4.3.4 Rezervy

Účetní jednotky tvoří každoročně rezervy na očekávané výdaje nebo rizika, která lze očekávat, ale není možno s přesností určit jejich výši nebo období, ve kterém vzniknou. Rezervy se řadí mezi tituly vedoucí ke vzniku odložené daně především pro existenci rozdílných pohledů z daňového a účetního hlediska stejně jako tomu je u opravných položek a odpisů.

Problematika účetních rezerv se řídí vnitropodnikovou směrnicí společnosti a zákonem o účetnictví. Při jejich tvorbě je třeba dbát na dodržení obecných účetních zásad, a to zvláště zásadu opatrnosti a významnosti. Daňové vymezení rezerv upravuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů, který zároveň odkazuje na zvláštní právní předpis Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Ve Společnosti XX s. r. o. se vytváří ostatní rezervy, které zejména představují rezervu na nevybranou dovolenou, odměny a další související sociální náklady. K rozvahovému dni byly utvořeny ostatní rezervy ve výši 25 070 tis. Kč. Daňové rezervy nejsou daňově uznatelnými, protože čítají pouze rezervy, které nabydou daňové účinnosti až v následujících obdobích. Jelikož v roce 2021 nevykazovala společnost zákonné rezervy a zároveň se daňová hodnota rovnala nule, stává se odčitatelným přechodným rozdílem celková účetní hodnota rezerv. Při výpočtu odložené daňové pohledávky je následně vynásobena hodnota celkové rezervy příslušnou daňovou sazbou.

Kalkulace odložené daňové pohledávky z rezerv:

$$25\,070 * 19\% = 4\,763 \text{ tis. Kč}$$

4.3.5 Daňová ztráta

V situaci, kdy účetní jednotka dosáhne záporné daňové povinnosti, nenastává závazek placení daně z příjmů a zároveň může účetní jednotka vzniklou ztrátu uplatnit za předem vymezených podmínek jako odčitatelnou položku. Jednou z podmínek pro využití daňové ztráty je její uplatnění v pěti následujících zdaňovacích obdobích navazujících na období, ve kterém byla ztráta stanovena. Společnost vykazující daňovou ztrátu bude v následujících obdobích hradit poníženou splatnou daň, proto vzniká titul vedoucí k výpočtu odložené daně.

Vzniklý přechodný rozdíl ve Společnosti XX s. r. o. činí 37 989 tis. Kč. Ve výpočtu je přechodný rozdíl vynásoben příslušnou sazbou daně, tj. 19 %, čímž vznikne odložená daňová pohledávka.

Kalkulace odložené daňové pohledávky z daňové ztráty:

$$37\,989 * 19\% = 7\,218 \text{ tis. Kč}$$

4.4 Výpočet odložené daňové povinnosti

V předchozích kapitolách byly popsány a vyčísleny jednotlivé tituly vedoucí ke vzniku odložené daně ve Společnosti XX s. r. o. Výpočet celkové odložené daňové povinnosti se dá vyjádřit jako součet dílčích přechodných rozdílů vynásobených příslušnou daňovou sazbou. Je třeba dbát na použití správné sazby daně. V případě, že by v následujícím zdaňovacím období nastala změna daňové sazby, je potřeba propočty přepočítat novou daňovou sazbou.

Přehled jednotlivých přechodných rozdílů je zaznamenán níže v tabulce č. 14.

Tabulka 14: Výčet dílčích přechodných rozdílů ve Společnosti XX s. r. o. (v tis. Kč)

Tituly pro výpočet odložené daně	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Přechodný rozdíl
Rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny	711 721	507 969	- 203 752
Opravné položky k pohledávkám	36 580	817	35 763
Opravné položky k zásobám	15 429	0	15 429
Rezervy	25 070	0	25 070
Daňová ztráta	0	37 989	37 989
Celkem			- 89 501

Zdroj: vlastní zpracování

Přechodný odčitatelný rozdíl zobrazený v tabulce v kladné hodnotě vznikl u daňové ztráty, rezerv a opravných položek k pohledávkám a zásobám. Po vynásobení příslušnou daňovou sazbou vznikne odložená daňová pohledávka. Naopak záporná hodnota zdanitelného přechodného rozdílu, který vznikl u rozdílné účetní a zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, představuje podnět pro vznik odloženého daňového závazku.

Při výpočtu odložené daňové povinnosti lze provést kompenzaci. V praxi to znamená, že účetní jednotka vykáže odložený daňový závazek nebo odloženou daňovou pohledávku výlučně na jedné straně rozvahy, a to dle toho, která z těchto položek nabývá vyšší hodnoty. Ve Společnosti XX s. r. o. převyšuje zdanitelný přechodný rozdíl, proto základ pro výpočet odloženého daňového závazku činí 89 601 tis. Kč.

Výpočet výsledného odloženého daňového závazku:

$$89\,601 \cdot 19\% = 17\,005 \text{ tis. Kč}$$

4.5 Účtování odložené daně

Na výpočet odložené daňové povinnosti přímo navazuje její správné zaúčtování na příslušné účty zvolené účetní jednotky. Důležitým podkladem pro řádné účtování je výše odložené daně k počátku účetního období, tj. 1. 1. 2021. V následující tabulce jsou pro přehlednost zobrazeny stavy k počátku a konci účetního období rozděleny dle titulů vedoucí ke vzniku odložené daně.

Tabulka 15: Stav OD k začátku a konci účetního období (v tis. Kč)

	31. 12. 2021		1. 1. 2021	
Položky odložené daně	Odložená daňová pohledávka	Odložený daňový závazek	Odložená daňová pohledávka	Odložený daňový závazek
Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku		38 713		38 870
Opravné položky k pohledávkám	6 795		9 653	
Opravné položky k zásobám	2 932		3 270	
Rezervy	4 763		5 815	
Daňová ztráta z minulých let	7 218		6 592	
Celkem	21 708	38 713	25 330	38 870
Netto		17 005		13 540

Zdroj: vlastní zpracování

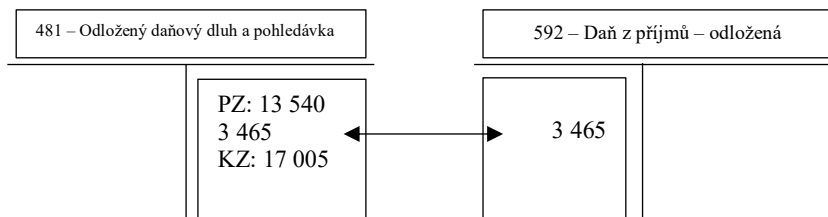
Poněvadž byla odložená daň vykázána ve Společnosti XX s. r. o. již v předchozích letech, do účetnictví se následně zanáší pouze rozdíl mezi odloženou daní vykázanou v roce 2020 a nově vyčíslenou odloženou daní za rok 2021. Účetní jednotka tedy zaznamenává na účtu s označením 481 – Odložený daňový dluh a pohledávka pouze změnu stavu, proto se konečný stav účtu odložené daně musí rovnat odložené dani jen za běžné období.

Výpočet změny stavu na účtu odložené daně:

$$17\,005 - 13\,541 = 3\,465 \text{ tis. Kč}$$

Následující schéma zobrazuje zaúčtování odložené daňové povinnosti.

Schéma 3: Účtování odloženého daňového závazku (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného schématu č. 3 lze rozpoznat, že došlo ke zvýšení odloženého daňového závazku o 3 465 tis. Kč. Takový rozdíl představuje pro účetní jednotku zvýšení nákladů.

V případě, že by výsledná odložená daň nabyla titulu odložené daňové pohledávky a za předpokladu, že by Společnost XX s. r. o. vykazovala dostatečně vysoké zisky z hospodářské činnosti v příštích letech, aby byla schopna uplatnit celou odloženou daňovou pohledávku, mohla by být odložená daňová pohledávka zaúčtována. Účtovací předpis by pak byl účtován opačným způsobem.

Zaúčtování odložené daňové pohledávky: 481/592

V tomto případě by došlo ke snížení nákladů.

4.6 Vliv odložené daně na hospodářský výsledek

Vykázáním odložené daňové pohledávky či závazku může účetní jednotka přímo ovlivnit výši hospodářského výsledku. V případě, že by účetní jednotka neúčtovala o odložené dani, mohlo by dojít k rozdělení zisku, kterého by ve sledovaném účetním období nebylo skutečně dosaženo. Jedná se například o vyplacení podílů na zisku společníkům. Pokud by bylo účtováno o odloženém daňovém závazku, snížil by se výsledek hospodaření a tím by účetní jednotka vyplatila společníkům nižší podíly ze zisku. V praxi to znamená, že by účetní jednotka zamezila nadměrnému odtoku finančních prostředků ze společnosti. Tento zcela legální způsob předchází případným finančním potížím ve společnosti.

V následující tabulce je možno vidět, že odložený daňový závazek způsobil ve Společnosti XX s r. o. snížení výsledku hospodaření o 3 465 tis. Kč.

Tabulka 16: Vliv odložené daně na výsledek hospodaření (v tis. Kč)

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48)	49	1 082	- 60 735
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 51 + 52)	50	10 591	-13 697
L. 1	Daň z příjmů splatná	51	7 126	3 628
L. 2	Daň z příjmů odložená	52	3 465	-17 325
**	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 59–50)	53	- 9 509	- 47 038

Zdroj: vlastní zpracování

Zásadou účtování o odloženém daňovém závazku vzniká jakýsi zdroj financování určený pro čerpání v období, kdy se stane odložená daň splatnou.

4.7 Vykazování odložené daně ve Společnosti XX s. r. o.

Společnost XX s. r. o. sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu a zároveň je auditovanou společností. Účetní závěrka má za cíl předat informace ostatním subjektům o finanční a majetkové situaci účetní jednotky. Její součástí je obecně rozvaha, výkaz zisku a ztráty a v neposlední řadě i příloha v účetní závěrce. Normy pro její sestavení vymezuje Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Ve Společnosti XX s. r. o. se objevuje odložená daň hned v několika částech účetní závěrky, a to v rozvaze, výkazu zisku a ztráty a též v její příloze.

V rozvaze účetní jednotky nalezneme odloženou daň v aktivech nebo pasivech. Záleží, jestli účetní jednotka vykázala odložený daňový závazek, či odloženou daňovou pohledávku. Pokud vykazuje společnost odložený daňový závazek, objevuje se v rozvaze mezi dlouhodobými závazky, a to na straně pasiv v cizích zdrojích. Naopak tomu bude v případě vykázání odložené daňové pohledávky, ta bude zařazena v aktivech v dlouhodobých pohledávkách. Společnost XX s. r. o. vykázala ve sledovaném období odložený daňový závazek, který činí 17 005 tis. Kč. Tuto částku nalezneme v pasivech na řádku číslo 118 pod označením C.I.8 - Odložený daňový závazek.

Tabulka 17: Zobrazení odložené daně v rozvaze (v tis. Kč)

označ	PASIVA	řad	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107	1 419 795	1 300 152
C. I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 + 113 + 114 + 115 + 116 + 117 + 118 + 119)	108	917 216	913 881
C. I. 1	Vydané dluhopisy	109	0	0
	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	110		
	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	111		
2	Závazky k úvěrovým institucím	112		
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	113		
4	Závazky z obchodních vztahů	114		
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	115		
6	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	116	900 000	900 000
7	Závazky – podstatný vliv	117		
8	Odložený daňový závazek	118	17 005	13 541
9	Závazky – ostatní	119	211	340
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům	120		
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	121		
	C.I.9.3. Jiné závazky	122	211	340

Zdroj: vlastní zpracování

Do výkazu zisku a ztráty se odložená daň promítne pouze jakou změna stavu, která se účtuje na účet 481 – Odložený daňový dluh a pohledávka. V účetní jednotce se v roce 2021 konečný stav účtu zvýšil o 3 465 tis. Kč oproti roku 2020. Tento rozdíl se promítne do výkazu zisku a ztráty do části, která se věnuje Daně z příjmů za běžnou činnost. Přesněji vyčíslenou hodnotu změny odložené daně účetní jednotka eviduje na řádku číslo 52 s označením L.2 – Daň z příjmů odložená.

Tabulka 18: Odložená daň ve VZZ (v tis. Kč)

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 51 + 52)	50	10 591	-13 697
L. 1	Daň z příjmů splatná	51	7 126	3 628
L. 2	Daň z příjmů odložená	52	3 465	-17 325

Zdroj: vlastní zpracování

V příloze účetní závěrky účetní jednotka zaznamenává doplňující informace k ostatním výkazům, jakými jsou například rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Co se týká zaznamenání odložené daně v příloze účetní závěrky Společnosti XX s. r. o., je zde popsána kalkulace odložené daňové povinnosti, vyčíslení daně splatné a bližší definování dílčích titulů, které vedou ke vzniku odložené daně.

Z dat uvedených v účetní závěrci je možné vypracovat analýzu ekonomické výkonnosti vybraného subjektu. Při výpočtech ukazatelů finanční analýzy, při kterých se počítá se ziskem před zdaněním, neovlivňuje nikterak odložená daň výslednou hodnotu ukazatele. Jedná se například o ukazatele rentability aktiv nebo úrokové krytí.

Pokud ale chce účetní jednotka využít ukazatele, kde jejich výpočet ovlivňuje zisk po zdanění, nevykázání odložené daně může vést ke značnému zkreslení vypovídající schopnosti daného ukazatele. Ukazatele finanční analýzy, které počítají se ziskem po zdanění, například jsou: rentabilita vlastního kapitálu, rentabilita tržeb nebo také dlouhodobá rentabilita. Jak již bylo uvedeno výše, odložená daň se objevuje jak v aktivech, tak pasivech, dle toho, zda se jedná o odloženou daňovou pohledávku, či závazek. Proto pokud odložená daň představuje poměrně vysoké hodnoty, může podstatně ovlivnit i další ukazatele finanční analýzy, které se odvíjí od aktiv a pasiv zaznamenané v rozvaze.

4.8 Návrh interní směrnice pro tvorbu a výpočet odložené daně

Účetní jednotky se řídí kromě obecných právních předpisů také interními směrnici. Jsou to daná pravidla pro zpracování účetnictví a dalších podnětů, které napomáhají fungování účetní jednotky. Zaměstnanci na určitých pracovních pozicích by měli dbát na dodržování těchto interních směrnic.

Základní informace, které by měla interní směrnice obsahovat, jsou:

- název účetní jednotky
- název interní směrnice a její označení
- datum vydání směrnice
- platnost směrnice
- vydal
- schválení
- vlastní obsah interní směrnice
- příloha

V následující části navrhnu znění interní směrnice, která by měla pomoci účetní jednotce s tvorbou a výpočtem odložené daně.

Společnost XX s. r. o.; sídlo: _____; IČ: _____

Směrnice č. ____/2023

Vnitřní směrnice k tvorbě, výpočtu a zaúčtování odložené daně; vydání č. ____/2023

Datum: _____

Platnost: _____

Vydal/a: _____

Schválil/a: _____

Příloha: _____

1. Vymezení základních předpokladů

Kalkulace základu daně z příjmů právnických osob je vyjádřena z výsledku hospodaření před zdaněním. Úpravou tohoto hospodářského výsledku je daňový základ. Daňový základ a účetní hospodářský výsledek se nemusí v každém případě shodovat. Rozdíly mezi těmito položkami mohou být rozdíly trvalé a přechodné.

Přechodné rozdíly mohou vést ke vzniku odloženému daňovému závazku nebo k odložené daňové pohledávce.

Odloženou daň stanovuje účetní jednotka ze všech přechodných rozdílů, které se utváří z rozdílného daňového a účetního pohledu na účetní položky.

Zdanitelné přechodné rozdíly vedoucí ke zdanitelné částce při vymezení daňového základu v následujících období, vyústí v odloženou daňovou pohledávku.

Odčitatelné přechodné rozdíly vedoucí k odčitatelné částce při vymezení daňového základu v následujících období, vyústí v odložený daňový závazek.

Výpočet odložené daňové povinnosti vychází z § 59 odst. 2 vyhlášky 500/2002 Sb.,
„Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový dluh nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období.“

2. Tituly vedoucí ke vzniku odložené daně

- Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou odpisovaného dlouhodobého majetku. Zůstatková cena (ZC) majetku musí přecházet do následujícího roku, to znamená, že zůstatková cena vyřazeného majetku nesmí být zařazena do výpočtu odložené daně. V případě, že je účetní ZC vyšší než daňová, znamená to, že účetní odpisování je pomalejší než daňové. Pokud odečteme daňovou ZC od účetní ZC a vznikne kladný rozdíl, jedná se o odložený daňový závazek, v opačném případě se záporným rozdílem vzniká odložená daňová pohledávka. Přechodný rozdíl je možné identifikovat i u opravných položek k dlouhodobému majetku.
Nelze identifikovat přechodný rozdíl u neodpisovaného dlouhodobého majetku, např. pozemky.
- Opravné položky k pohledávkám, které se v následujících období stanou daňovými opravnými položkami představují titul vedoucí ke vzniku odložené daňové pohledávky.

- Opravné položky k zásobám, které v následujících obdobích budou prodány, i kdyby byly prodány se ztrátou, představují titul vedoucí ke vzniku odložené daňové pohledávky.
- Rezervy vytvářené na nadcházející daňové náklady, např. rezerva na nevybranou dovolenou, úroky z prodlení, odměny, záruční opravy. Vzniku daňovým nákladům předchází náklady účetní a ty představují titul vedoucí ke vzniku odložené daňové pohledávky.
- Při vykázání daňové ztráty se bude hradit v následujících obdobích ponížená splatná daň, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích, které bezprostředně následují po období, ve kterém je daňová ztráta vyměřena. Ponížení splatné daně v budoucích obdobích představuje titul vedoucí ke vzniku odložené daňové pohledávky.
- Úroky z prodlení a smluvní pokuty jsou zahrnuty do základu daně v momentě jejich uhrazení. Neuhrazené úroky navyšují výnosy, ale nenavyšují daňovou povinnost. Daňová povinnost je odložena do nadcházejících období, proto představují titul vedoucí ke vzniku odloženého daňového závazku.
- Nezaplacené zákonné zdravotní a sociální pojištění navyšuje základ daně, proto představují titul vedoucí ke vzniku odložené daňové pohledávky. Základ daně se snižuje až při uhrazení.

Odložený daňový závazek je vždy zaúčtován, u účtování odložené daňové pohledávky je potřeba dbát na princip opatrnosti.

3. Výpočet odložené daně

- Vymezení hodnoty přechodných rozdílů u všech titulů vedoucích ke vzniku odložené daně a korektní určení, zda se jedná o odloženou daňovou pohledávku, či závazek dle bodu č. 2.
- Součet hodnot dílčích přechodných rozdílů. Při výpočtu je možno provést kompenzaci, proto konečná hodnota všech přechodných rozdílů bude vyhodnocena jako odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka podle toho, která z těchto položek nabývá vyšší hodnoty.

- Výsledný přechodný rozdíl bude vynásoben daňovou sazbou z příjmů příslušící následujícímu období.
- Vypočtená částka zobrazuje konečný stav, který by měl být zaznamenán na účtu 481 – Odložený daňový dluh a pohledávka.

V případě změny daňové sazby, je nezbytné přepočítat konečný stav účtu odložené daně dle platné sazby daně.

Postup výpočtu musí harmonizovat s ČÚS č. 003 – Odložená daň.

4. Účtování o odložené dani

První zaúčtování odložené daně, které souvisí s minulými obdobími, se účtuje na účet 426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

V následujících letech se odložená daň, pokud se jedná o odložený daňový závazek, účtuje na vrub účtu 592 – Daň z příjmů – odložená. V případě, že se jedná o odloženou daňovou pohledávku, účtuje se ve prospěch účtu 592. Souvztažně účtujeme na vrub nebo ve prospěch účtu 481 - Odložený daňový dluh a pohledávka.

5. Právní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- ČÚS pro podnikatele č. 003 – Odložená daň
- NÚR I-2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech
- NÚR I-4 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence
- NÚR I-9 Odložená daň první vykazání

5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo charakterizovat problematiku odložené daňové povinnosti a následná aplikace zjištěných skutečností na praktickém příkladu u konkrétního podnikatelského subjektu.

Podrobná deskripce pojmů týkajících se odložené daně byla představena v teoretické části práce. Mezi základní definované informace lze zařadit zejména účetní principy, kdo má povinnost v České republice vykazovat odloženou daň a vznik odložené daně. Pro komplexní porozumění problému byly důkladně představeny dílčí tituly vedoucí ke vzniku odložené daňové pohledávky, či závazku. Nebyly opomenuty tituly běžné, ale ani atypické, které se týkají vyčíslení odložené daňové povinnosti v konsolidaci.

Dále bylo provedeno porovnání metod výpočtu odložené daně a následné představení způsobu výpočtu odložené daně. Výpočet se odvíjí především od příslušné daňové sazby a v případě, že dojde ke změně sazby daně, je třeba, aby účetní jednotka přepočítala zůstatek účtu odložená daň. Takové přepočítání je definováno v kapitole s výpočtem u specifických případů.

Významný oddíl teoretické části taktéž utvořila demonstrace účtování odložené daně. Především bylo poukázáno na rozdíl účtování v prvním roce a dalších letech účetních období spolu s inventarizací odložené daně. Nebyla opomenuta ani zmínka o vykazování odložené daně v účetních výkazech jakými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztrát a příloha účetní závěrky.

V následující části bakalářské práce byla objasněna metodika kalkulace odložené daně.

Praktická část seznámila čtenáře s bližšími informacemi ohledně zvolené fiktivní účetní jednotky, na které byla konkrétně předvedena analýza jejích dílčích přechodných rozdílů. U jednotlivých přechodných rozdílů byla zmíněna krátká charakteristika a také dílčí vyčíslení odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky dle povahy přechodného rozdílu. V části týkající se titulu rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny dlouhodobého majetku bylo prokázáno, že záleží na způsobu odepisování dlouhodobého majetku při určování výše přechodného rozdílu.

Nadcházející oddíl se věnoval celkovému vyčíslení odložené daňové povinnosti probíraného podnikatelského subjektu a konkrétní zaúčtování odložené daně. Taktéž bylo poukázáno na fakt, že hospodářský výsledek společnosti je ovlivněn zaúčtováním odložené daně, a tím je nepřímo ovlivněn odtok peněžních prostředků ze společnosti.

Odložená daň má jasně určeno své postavení v účetních výkazech, proto bylo přesně vyobrazeno, v jakých řádcích rozvahy a výkazu zisku a ztráty byla odložená daň zaznamenána. Vzhledem k tomu, že odložená daň zasahuje do aktiv, či pasiv a do účetního hospodářského výsledku, dle povahy titulů, ze kterých vznikla, mohu prohlásit, že odložená daň má vliv na ukazatele finanční analýzy. Ovšem toto prohlášení platí pouze pro ty ukazatele, které při výpočtu využívají již zmíněné položky.

Poslední oddíl praktické části bakalářské práce byl věnován formulaci návrhu interní směrnice, která objasňuje tvorbu a výpočet odložené daně v podnikatelském subjektu.

Věřím, že má bakalářská práce přinese lepší porozumění problematice týkající se odložené daňové povinnosti v České republice a může přispět k obecnému povědomí o odložené dani.

I. SUMMARY AND KEYWORDS

The aim of the bachelor thesis is to generally characterize the concept of deferred tax, as well as its calculation and the analysis of deferred tax impact on the accounting and financial statements of business entities. The theoretical part is focused on defining the term of deferred tax, description of the calculation in the first year and subsequent years using mathematical methods and explanation of accounting for deferred receivable or liability. It also deals with the statements of deferred tax in financial reporting and uses comparison to reveal the impact on profit or loss. The practical part focuses on getting acquainted with a specific business entity and an analysis of its general ledger and statements. Finally, internal directive suggestions for the creation and calculation of deferred tax are recommended.

Key words: deferred tax, deferred tax liability, deferred tax receivable, temporary differences

I. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Běhounek, P. (2022). *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2022 s přehledy a komentáři změn* (12. vyd.). Olomouc, Česko: ANAG. 2022.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.: Český účetní standard pro podnikatele č. 003 Odložená daň. Česká republika.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.: Český účetní standard pro podnikatele č. 005 Opravné položky. Česká republika.

Deloitte (2015). *IAS 12 — Income Taxes*. Dostupné 16. 2. 2022 z <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12>

Dvořáková, D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (5. vyd.). Brno, Česko: BizBooks. 2017.

Hinke, J., Bárková, D., & Hruška, Z. (2016). *Účetnictví 2 pokročilé aplikace 2*. Praha, Česko: Grada Publishing.

Chalupa, R., Kadlec J., Pilátová, J., Procházková D., Sedlák, R., Skálová, J. & Vlach, P. (2021). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021* (18. vyd.). Olomouc, Česko: ANAG.

Interpretace I–1 Přejížděné rozdílly při výchozím uznání aktiv (2018). Dostupné 14. 2. 2022 z <http://www.nur.cz/content/view/16/40/>

Interpretace I–9 Odložená daň – první vykazování (2019). Dostupné 17. 2. 2022 z <http://www.nur.cz/content/view/109/40/>

Janoušková, J. (2007). *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha, Česko: GRADA Publishing.

Jílek, J. & Svobodová, J. (2013). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013* (3. vyd.). Praha, Česko: GRADA Publishing.

Kout, P. & Líbal, T. (2013). *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. Praha, Česko: 1. VOX.

Kovanicová, D. (2009). *ABECEDA účetních znalostí pro každého* (19. vyd.). Praha, Česko: Polygon.

Loja, R. & Jonáš, R. (2016). *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. Praha, Česko: 1. VOX.

Machala, O. (2002). *Odložená daň z příjmů 2002: metodika, postupy výpočtu a účtování v rámci současných předpisů a ve vztahu na Mezinárodní účetní standardy*. Praha, Česko: Bilance.

Martínková, M. (2021). *Jak na odloženou daň*. Dostupné 1. 3. 2022 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/jak-na-odlozenou-dan/>

Pilátová, J. (2021). *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele* (3. vyd.). Olomouc, Česko: ANAG

- Ryneš, P. (2022). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka, Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2022* (22. vyd.). Olomouc, Česko: ANAG
- Skálová, J. (2012). Odložená daň při přeměnách. *Český finanční a účetní časopis*, 7 (3), 28-41. Dostupné z <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2012/03/04.pdf>
- Strakošová, P. (2020). *Odložená daň*. Dostupné 28. 2. 2022 z <https://www.du.cz/33/odlozena-dan-unique-idmRRWSbk196FNf8-jVUh4Emsy4iYjEZCSjE9WVnnfpKU/>
- Strouhal, J. (2009). *Účetní závěrka*. Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Šebestíková, V. (2011). *Účetní operace kapitálových společností* (3. vyd.). Praha, Česko: GRADA Publishing.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., se kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (2002). Dostupné také z <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (2009). Dostupné také z <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (1991). Dostupné také z <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast1>
- Žárová, M. (2011). Impact of IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in the Czech Republic. *European Financial and Accounting Journal*, 5 (1), 6-28. DOI: 10.18267/j.efaj

II. SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Účtování odložené daně v dalších letech	22
Tabulka 2: Délka účetního odepisování dlouhodobého nehmotného majetku	28
Tabulka 3: Délka účetního odepisování dlouhodobého hmotného majetku	28
Tabulka 4: Výpočet účetních odpisů u vybraného majetku (v Kč)	29
Tabulka 5: Výpočet rovnoměrných daňových odpisů u vybraného majetku (v Kč)	31
Tabulka 6: Výpočet rovnoměrných daňových odpisů u Automobilu C (v Kč).....	32
Tabulka 7: Výpočet zrychlených daňových odpisů u vybraného majetku (v Kč)	32
Tabulka 8: Výpočet zrychlených daňových odpisů u Automobilu C (v Kč)	33
Tabulka 9: Srovnání účetních a daňových zůstatkových cen (v Kč).....	34
Tabulka 10: Výpočet odloženého daňového závazku celkového dlouhodobého majetku (v tis. Kč)	34
Tabulka 11: Tvorba účetních opravných položek k pohledávkám	35
Tabulka 12: Rozvaha k 31. 12. 2021 - Zásoby (v tis. Kč)	36
Tabulka 13: Výpočet odložené daně z titulu opravných položek k zásobám (v tis. Kč)..	37
Tabulka 14: Výčet dílčích přechodných rozdílů ve Společnosti XX s. r. o. (v tis. Kč).....	39
Tabulka 15: Stav OD k začátku a konci účetního období (v tis. Kč)	40
Tabulka 16: Vliv odložené daně na výsledek hospodaření (v tis. Kč)	42
Tabulka 17: Zobrazení odložené daně v rozvaze (v tis. Kč)	43
Tabulka 18: Odložená daň ve VZZ (v tis. Kč).....	44

III. SEZNAM SCHÉMAT

Schéma 1: Koncepce způsobu výpočtu odložené daně.....	17
Schéma 2: Účtování o odložené dani.....	22
Schéma 3: Účtování odloženého daňového závazku (v tis. Kč).....	40

IV. SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Rozvaha Společnosti XX s. r. o. (v tis. Kč)	57
Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty Společnosti XX s. r. o. (v tis. Kč).....	61

Příloha 1: Rozvaha Společnosti XX s. r. o. (v tis. Kč)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002
Sb. ve znění pozdějších předpisů

**ROZVAHA
(BILANCE)
ke dni 31. 12. 2021
(v celých tisících Kč)**

IČ
111 11 111

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

Společnost XX s. r. o.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání
účetní jednotky

XX

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)	001	2 958 300	1 185 359	1 772 941	1 666 358
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 27)	003	2 058 912	1 133 151	925 761	888 311
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 + 010 + 011)	004	154 842	93 170	61 672	75 546
B. I. 1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005			0	
2	Ocenitelná práva	006	104 397	79 083	25 314	33 743
	<i>B.I.2.1. Software</i>	007	58 757	51 766	6 991	10 279
	<i>B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva</i>	008	45 640	27 317	18 323	23 464
3	Goodwill	009	34 614	14 087	20 527	27 450
4	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	15 831	0	15 831	14 353
	<i>B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012				
	<i>B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013	15 831		15 831	14 353
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 + 19 + 20 + 24)	014	1 904 070	1 039 981	864 089	812 765
B. II. 1	Pozemky a stavby	015	537 997	183 865	354 132	374 765
	<i>B.II.1.1. Pozemky</i>	016	21 614		21 614	21 614
	<i>B.II.1.2. Stavby</i>	017	516 383	183 865	332 518	353 151
2	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	1 139 780	834 675	305 105	264 670
3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019				
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	24 384	21 441	2 943	2 380
	<i>B.II.4.1. Pěstítkelské celky trvalých porostů</i>	021			0	
	<i>B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022			0	
	<i>B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek</i>	023	24 384	21 441	2 943	2 380
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	201 909	0	201 909	170 950
	<i>B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025	14 044		14 044	17 032
	<i>B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026	187 865		187 865	153 918
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	027	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028			0	
2	Zápůjčka a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoby	029			0	
3	Podíly - podstatný vliv	030			0	
4	Zápůjčka a úvěry - podstatný vliv	031			0	
5	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032			0	
6	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033			0	
7	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0	0
	<i>B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek</i>	035				
	<i>B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</i>	036			0	

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)	037	763 867	52 208	711 659	653 402
C. I.	Zásoby (ř. 39 + 40 + 41 + 44 + 45)	038	377 996	15 429	362 567	363 632
C. I. 1	Materiál	039	160 404	4 574	155 830	146 670
2	Nedokončená výroba a polotovary	040	162 925	6 874	156 051	157 718
3	Výrobky a zboží	041	54 667	3 981	50 686	59 244
	C.I.3.1. Výrobky	042	15 042		15 042	16 847
	C.I.3.2. Zboží	043	39 625	3 981	35 644	42 397
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044			0	
5	Poskytnuté zálohy na zásoby	045			0	
C. II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	046	383 852	36 779	347 073	283 704
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047	15 124	0	15 124	12 930
	C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů	048	15 124		15 124	12 930
	C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049			0	
	C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv	050			0	
	C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka	051			0	
	C.II.1.5. Pohledávky - ostatní	052	0	0	0	0
	C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky	053				
	C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054				
	C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní	055				
	C.II.1.5.4. Jiné pohledávky	056				
2	Krátkodobé pohledávky	057	368 728	36 779	331 949	270 774
	C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	058	239 824	36 779	203 045	216 961
	C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	29 515		29 515	6 335
	C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv	060			0	
	C.II.2.4. Pohledávky - ostatní	061	99 389	0	99 389	47 478
	C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky	062			0	
	C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063			0	
	C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky	064	34 585		34 585	16 724
	C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	591		591	6 005
	C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	066	59 557		59 557	20 021
	C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	067	4 656		4 656	4 728
C. III.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 69 až 70)	068	0	0	0	0
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069				
2	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070				
C. IV.	Peněžní prostředky (ř. 72 až 73)	071	2 019	0	2 019	6 066
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	072	118		118	160
2	Peněžní prostředky na účtech	073	1 901		1 901	5 906
D. I.	Časové rozlišení (ř. 75 až 77)	074	135 521	0	135 521	124 645
D. I. 1	Náklady příštích období	075	10 708		10 708	12 195
2	Komplexní náklady příštích období	076	48 582		48 582	40 224
3	Příjmy příštích období	077	76 231		76 231	72 226

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141)	078	1 772 941	1 666 358
A.	Vlastní kapitál (ř. 80 + 84 + 92 + 95 + 99 + 100)	079	321 192	330 701
A. I.	Základní kapitál (ř. 81 až 83)	080	200	200
1	Základní kapitál	081	200	200
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082		
3	Změny základního kapitálu	083		
A. II.	Ážio (ř. 85 až 86)	084	222 244	222 244
A. II. 1	Ážio	085		
2	Kapitálové fondy	086	222 244	222 244
	A.II.2.1.Ostatní kapitálové fondy	087	254 000	254 000
	A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	-31 756	-31 756
	A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089		
	A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090		
	A.II.2.5.Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091		
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 93 + 94)	092	0	0
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093		
2	Statutární a ostatní fondy	094		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 96 + 98)	095	108 257	155 295
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	096	108 257	155 295
2	Neuhrazená ztráta minulých let	097		
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	098		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 80 + 84 + 92 + 95 + 100 + 101 + 141))	099	-9 509	-47 038
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	100		
B. + C.	Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	101	1 444 865	1 330 757
B. I.	Rezervy (ř. 103 až 106)	102	25 070	30 605
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	103		
2	Rezerva na daň z příjmů	104		
3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105		
4	Ostatní rezervy	106	25 070	30 605
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107	1 419 795	1 300 152
C. I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 + 113 + 114 +115 + 116 + 117 + 118 + 119)	108	917 216	913 881
C. I. 1	Vydané dluhopisy	109	0	0
	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	110		
	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	111		
2	Závazky k úvěrovým institucím	112		
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	113		
4	Závazky z obchodních vztahů	114		
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	115		
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116	900 000	900 000
7	Závazky - podstatný vliv	117		
8	Odložený daňový závazek	118	17 005	13 541
9	Závazky - ostatní	119	211	340
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům	120		
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	121		
	C.I.9.3. Jiné závazky	122	211	340

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 + 127 + 128 + 129 + 130 + 131 + 132 + 133)	123	502 579	386 271
C. II. 1	Vydané dluhopisy	124	0	0
	C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	125		
	C.II.1.2. Ostatní dluhopisy	126		
2	Závazky k úvěrovým institucím	127	432	222
3	Krátkodobé přijaté zálohy	128	33	1 632
4	Závazky z obchodních vztahů	129	179 506	134 303
5	Krátkodobé směnky k úhradě	130		
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131	224 160	155 587
7	Závazky - podstatný vliv	132		
8	Závazky ostatní	133	98 448	94 527
	C.II.8.1. Závazky ke společníkům	134		
	C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci	135		
	C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	136	24 701	22 471
	C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	137	12 725	12 602
	C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace	138	2 868	4 466
	C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	139	58 154	54 988
	C.II.8.7. Jiné závazky	140		
D. I.	Časové rozlišení (ř. 142 + 143)	141	6 884	4 900
D. I. 1	Výdaje příštích období	142	4 900	4 900
2	Výnosy příštích období	143	1 984	
Právní forma účetní jednotky :				
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :				
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty Společnosti XX s. r. o. (v tis. Kč)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31. prosince 2021 (v celých tisících Kč) Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Společnost XX s. r. o. Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky XX				
IČ 111 11 111				
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu - druhové členění				
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
a	b	c	1 sledovaném	2 minulém
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	1 454 576	1 356 662
II.	Tržby za prodej zboží	02	434 654	451 464
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	1 293 376	1 234 891
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	214 245	216 521
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	05	785 941	697 655
A. 3	Služby	06	293 190	320 715
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	07	3 522	41 715
C.	Aktivace	08	-60 898	-54 921
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	518 188	526 095
D. 1.	Mzdové náklady	10	385 998	393 792
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	132 190	132 303
D. 2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	117 484	119 741
D. 2. 2.	Ostatní náklady	13	14 706	12 562
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	14	81 186	85 114
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	95 903	87 194
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	95 903	88 178
E. 1. 2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		-984
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18	-1 779	-6 016
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-12 938	3 936
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	170 641	166 118
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21	484	1 398
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	22	133 845	128 260
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	36 312	36 460
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	196 223	165 089
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	189	1 224
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	131 030	114 009
F. 3.	Daně a poplatky	27	1 363	1 146
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	-4 469	21 194
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	68 110	27 516
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	28 274	-23 739

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 +33)	31	0	0
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 +37)	35	0	0
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 41 + 42)	39	279	337
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	268	3
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	11	334
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 45 +46)	43	25 293	32 438
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	25 252	32 340
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	41	98
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	10 499	19 750
K.	Ostatní finanční náklady	47	12 677	24 645
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 - 43 + 46 - 47)	48	-27 192	-36 996
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48)	49	1 082	-60 735
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 51 + 52)	50	10 591	-13 697
L. 1	Daň z příjmů splatná	51	7 126	3 628
L. 2	Daň z příjmů odložená	52	3 465	-17 325
**	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 59 - 50)	53	-9 509	-47 038
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 53 - 54)	55	-9 509	-47 038
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	2 070 649	1 994 331
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		