

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Teze bakalářské práce

Odložená daň

Vypracovala: Kateřina Zacpalová

Vedoucí práce: Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice

2023

Klíčová slova: odložená daň, odložená daňová pohledávka, odložený daňový závazek, přechodné rozdíly

Anotace:

Cílem bakalářské práce je obecná charakteristika pojmu odložená daň, dále její výpočet a analýza dopadu odložené daně na účetnictví a účetní závěrku podnikatelského subjektu. Teoretická část je zaměřena na vymezení pojmu odložená daň, popis výpočtu v prvním roce a následujících letech pomocí matematických metod a vysvětlení účtování o odložené pohledávce či závazku. Zabývá se také výkazy o odložené dani v účetním výkaznictví a využívá srovnání k odhalení dopadu na výsledek hospodaření. Praktická část je zaměřena na seznámení se s konkrétním podnikatelským subjektem a rozbor jeho hlavní knihy a výkazů. Na závěr jsou doporučeny návrhy interních směrnic pro tvorbu a výpočet odložené daně.

Úvod a přehled literatury

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 akruálního 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 nezhledka komplikovanější a může účetním jednotkám způsobovat potíže odloženou daň správně určit.

Vznik odložené daně definuje především výše přechodných rozdílů. Ty jsou 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.

Na základě zdanitelných rozdílů vzniká odložený daňový závazek a rozdíly odčitatelné vedou k odložené daňové pohledávce.

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).

Odložená daň vzniká na základě titulů, kterými nejčastěji jsou: rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku, opravné položky k dlouhodobému majetku, pohledávkám a zásobám, rezervy, daňová ztráta, úroky z prodlení, smluvní pokuty a nezaplacené zákonné

zdravotní a sociální pojištění. V bakalářské práci jsou popsány i tituly vedoucí ke vzniku odložené daně v konsolidaci, které jsou definovány dle dvojice Loji & Jonáše (2016).

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. Podle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů může účetní jednotka v České republice využít pro výpočet odložené daně pouze závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu.

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

$$PR = \Sigma \acute{U}H - \Sigma DH$$

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)

Celkový přechodný rozdíl, který je popsán výše, 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.

Nejhojnější příčina, kdy účetní jednotka musí poprvé účtovat o odložené dani, s největší pravděpodobností bude, když společnosti vznikne povinnost ověření závěrky auditorem. V tomto případě bude muset o odložené dani účtovat i například společnost s ručením omezeným nebo veřejně obchodní společnost (Kout & Líbal, 2013).

Účtování odložené daně se liší v prvním roce, kdy o ní účetní jednotka účtuje a v letech dalších. 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.

V následujících letech se vyčísľuje rozdíl mezi konečnou sumou odložené daně k příslušnému daňovému období a částkou již zaúčtovanou v předchozím období (Šebestíková, 2011).

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.

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 fiktivní 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.
$$\text{přechodný rozdíl} \cdot \text{daňová sazba} = \text{odložený daňový závazek/pohledávka}$$
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.
$$\text{finální přechodný rozdíl} \cdot \text{daňová sazba} = \text{celková odložená daň}$$
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.

Výsledky

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.

V roce 2021 společnost vykázala hned několik titulů vedoucí 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.

U titulu rozdílných zůstatkových cen dlouhodobého majetku porovnávám na konkrétním příkladu vliv na výši přechodného rozdílu při použití různých metod odepisování.

V následující tabulce shrnuji zůstatkové ceny účetní a daňové za užití rovnoměrného a zrychleného odepisování. Z vyčíslených přechodných rozdílů vycházím při výpočtu odložené daně.

Tabulka 1: 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

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 daňové 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.

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. Přehled jednotlivých přechodných rozdílů je zaznamenán níže v tabulce č. 2.

Tabulka 2: 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

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:

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

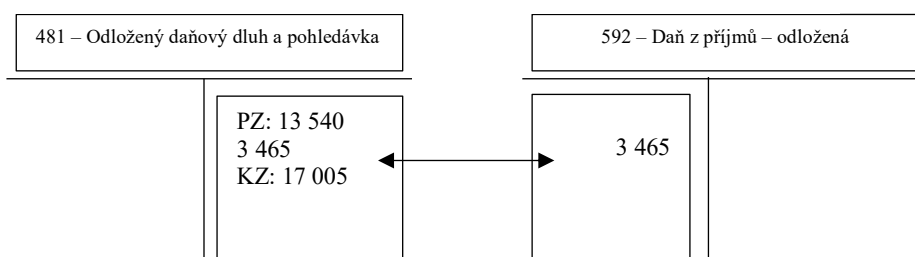
Poněvadž byla odložená daň vykázána ve Společnosti XX s. r. o. již v předchozích letech, do účetnictví se následně zanáší pouze rozdíl mezi odloženou daní vykázanou v roce 2020 a nově vyčíslenou odloženou daní za rok 2021.

Výpočet změny stavu na účtu odložené daně:

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

Následující schéma zobrazuje zaúčtování odložené daňové povinnosti.

Schéma 1: Účtování odloženého daňového závazku (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

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.

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.

Z dat uvedených v účetní závěrce 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.

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.

Plné znění vlastního návrhu interní směrnice, která by měla pomoci účetní jednotce s tvorbou a výpočtem odložené daně, lze najít v bakalářské práci.

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 a popis účtování v prvním roce a dalších letech.

Praktická část seznámila čtenáře s bližšími informacemi ohledně zvolené fiktivní účetní jednotky, na které byla konkrétně předvedena analýza jejích dílčích přechodných rozdílů.

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 část se věnovala 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 nepřímě ovlivněn odtok peněžních prostředků ze společnosti.

Odložená daň má jasně určeno své postavení v účetních výkazech. 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.

V samotném závěru práce jsem se věnovala 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.

Seznam literatury použité v tezích

Plný seznam použité literatury je uveden v textu bakalářské práce.

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.

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.

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

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

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

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

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>

Další bibliografické údaje

Type of thesis: bachelor

Author: Kateřina ZACPALOVÁ

Academic Year: 2022/2023

Department: Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics, University of South Bohemia in Ceske Budejovice, Czech Republic

Thesis supervisor: Ing. Hana HLAVÁČKOVÁ

Number of pages: 62

Language of thesis: CZ

Title of Thesis: Deferred Tax

Annotation:

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