

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Komparace daňových systémů vybraných zemí**  
**Comparison of tax systems in chosen countries**

Bc. Markéta Urubová

Plzeň 2015

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**Fakulta ekonomická**

**Akademický rok: 2013/2014**

## **ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**

**(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)**

Jméno a příjmení: **Bc. Markéta URUBOVÁ**  
Osobní číslo: **K12N0178P**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Komparace daňových systémů vybraných zemí**  
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Vymezte základní pojmy týkající se daňových systémů.
2. Charakterizujte modely vztahu účetnictví a daňového systému.
3. Analyzujte možnosti konverze výsledku hospodaření na daňový základ.
4. Zhodnoťte řešenou problematiku.

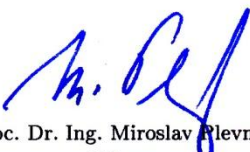
Rozsah grafických prací: **neuveden**  
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


- **FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David.** *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5. aktualizované vydání.* Ostrava: Key Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6
- **KUBÁTOVÁ, Květa.** *Daňová teorie a politika. 5. aktualizované vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8
- **NERUDOVÁ, Dana.** *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0
- **ŠIROKÝ, Jan.** *Daně v Evropské unii. 5. vydání.* Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jitka Zborková**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2013**  
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2014**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2013

## ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Komparace daňových systémů vybraných zemí“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne .....

.....

podpis autora

## **List s poděkováním**

Děkuji Ing. Jitce Zborkové, Ph.D. za ochotu, vstřícnost a cenné rady v průběhu konzultací.

Dále bych ráda poděkovala své rodině za finanční a morální podporu v průběhu celého studia.

## Obsah

Úvod.....	7
1 Cíle a metodika práce .....	8
2 Charakteristika daní .....	10
2.1 Historie daní.....	14
2.2 Harmonizace daní .....	15
2.2.1 Daňová konkurence .....	16
2.2.2 Daňová harmonizace a koordinace .....	17
3 Daňový a účetní systém .....	23
3.1 Daňový systém.....	23
3.2 Účetní systém.....	25
3.2.1 Modely účetních systémů .....	26
4 Analýza vztahů účetnictví a daňového systému .....	31
4.1 Nezávislost účetnictví a daňového systému.....	36
4.2 Závislost účetnictví a daňového systému.....	37
4.2.1 Modifikace závislosti 1 .....	39
4.2.2 Modifikace závislosti 2 .....	40
4.2.3 Modifikace závislosti 3 .....	40
5 Analýza možností konverze výsledku hospodaření.....	44
5.1 Konverze výkazů z IFRS na národní předpisy .....	45
5.2 Konverze výkazů z národních předpisů na IFRS.....	46
5.2.1 Konverze na úrovni účetních výkazů.....	46
5.2.2 Konverze na úrovni zůstatků účtů .....	48
5.2.3 Konverze na úrovni transakcí .....	49

5.3 První užití IFRS .....	51
5.3.1 Postup při prvním užití IFRS .....	52
6 Zhodnocení řešené problematiky .....	55
6.1 Případová studie.....	56
6.1.1 Řešení případové studie .....	56
6.2 Zhodnocení .....	60
Závěr .....	62
Seznam tabulek .....	65
Seznam obrázků.....	66
Seznam zkratk .....	67
Seznam použité literatury .....	68
Seznam příloh .....	72

## Úvod

Daně jsou spojeny s životem každého z nás již mnoho let a jsou stále aktuálním problémem. Daňová politika je jedním ze symbolů národní suverenity, i když vývoj společnosti a postupující globalizace klade stále větší nároky na sbližování jednotlivých daňových systémů. Nutnost harmonizovat daňové systémy se nevyhnula ani Evropské unii, která se oblasti daní věnuje již od svých prvopočátků, i když větší důraz je kladen spíše na oblast daní nepřímých.

Provést komparaci jednotlivých daňových systémů není jednoduché, jelikož odlišnosti lze nalézt nejen ve výši daňových sazeb, ale také ve způsobech výpočtu jednotlivých daní. Každá země má také svůj jedinečně stanovený způsob výpočtu daní a odlišný postoj ke vztahu daní a účetnictví.

Vzhledem k šíři tématu daňových systémů se autorka práce zaměří především na vztah daní a účetnictví. S tím souvisí i možnosti určování základu daně, kdy některé daňové systémy získávají podklady pro stanovení základu daně z účetnictví a jiné jsou na účetnictví nezávislé.



## 1 Cíle a metodika práce

Cílem diplomové práce je **shrnout základní teoretické poznatky z oblasti daní a propojenosti daňových systémů se systémy účetními**, a vytvořit tak základnu pro následnou **analýzu a komparaci daňových systémů ve vybraných zemích a jejich vazby na účetnictví**.

Druhá a třetí kapitola jsou věnovány charakteristice daní, daňového systému a účetního systému. *Dílčím cílem těchto kapitol tedy je především shrnutí teoretických poznatků z oblasti daní.* Autorka práce krátce seznámí čtenáře s daněmi, jejich historií a následně se bude blíže věnovat mezinárodní a evropské harmonizaci daní. V rámci třetí kapitoly budou porovnávány státy Evropské unie z hlediska některých indikátorů daňových systémů, jako je například výše daňové kvóty či den daňové svobody.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na oblast vztahů účetnictví a daňového systému. *Cílem kapitoly je provedení komparace vybraných států z pohledu přímých daní a následná analýza typů vztahů účetnictví a daní, se zaměřením se na výhody a nevýhody jednotlivých vztahů.* Jelikož se vztah účetního a daňového systému projevuje především v oblasti daní přímých, konkrétně v daních z příjmů právnických osob, bude v úvodu kapitoly provedena komparace vybraných zemí z hlediska podílů těchto daní na celkovém zdanění a na HDP. Porovnání bude dále provedeno z hlediska výše sazby daně. Zbytek kapitoly již bude věnován analýze vztahu účetnictví a daní, a to především po přijetí Nařízení (ES) č. 1606/2002, které uděluje povinnost konsolidovaným společnostem kótovaným na regulovaném trhu jakéhokoliv členského státu Evropské unie sestavovat závěrku v souladu s IFRS. Analýza bude spočívat zejména v rozebrání postoje zemí ke vztahu účetnictví a daní. U každého vztahu budou uvedeny jeho výhody a nevýhody. Na závěr kapitoly bude provedeno porovnání vybraných států z hlediska využití možnosti rozšíření povinnosti vykazovat dle IFRS i na další než konsolidované kótované společnosti.

*Cílem páté kapitoly bude analyzovat možnosti konverze výsledku hospodaření.* Vzhledem k tomu, že v některých státech i vlivem přijetí Nařízení (ES) č. 1606/2002 existuje více účetních systémů, budou v úvodu kapitoly stanoveny skupiny společností a charakterizovány směry konverze, kterou jsou některé společnosti nuceny vzhledem k platné legislativě ve své zemi provádět. Konverze může být provedena buď

ve směru z IFRS na národní legislativu, nebo naopak. Prvním případem se v ČR zabývá Pokyn Ministerstva financí D-295, který bude v práci charakterizován. Dále bude v kapitole provedena analýza možností konverze z národních účetních předpisů na IFRS, a to z hlediska výhod a nevýhod jednotlivých typů převodu. Závěr kapitoly je zaměřen na popis postupu při prvním užití IFRS.

Poslední kapitola je věnována zhodnocení, které je provedeno na případové studii. *Cílem této kapitoly je zhodnocení problematiky na příkladu.* V rámci případové studie bude zpracován modelový příklad převodu účetní závěrky sestavené dle českých účetních předpisů na IFRS. Rozdíly mezi oběma přístupy budou zhodnoceny na příkladu leasingu, který je jedním z podstatných rozdílů mezi českým účetnictvím a účetnictvím dle IFRS. Příklad nelze považovat za hlavní přínos práce, ale spíše jako ukázkou existence velkých rozdílů mezi vedením účetnictví dle českých předpisů a IFRS.

Při zpracování diplomové práce je využito rešerše odborných zdrojů, mezi které budou patřit odborné publikace, články či jiné odborné informační zdroje. Autorka aplikovala při zpracování i analýzu, a to ve formě rozborů a uvedení příkladů. V práci bude provedena také komparace vybraných oblastí. Formální úprava textu se řídí Metodikou k vypracování bakalářské a diplomové práce vydané Fakultou ekonomickou Západočeské univerzity v Plzni v roce 2014. Tabulky budou zpracovány v MS Excel.

## 2 Charakteristika daní

„ Na světě jsou jisté pouze dvě věci: smrt a daně. “ (Benjamin Franklin)

Bez daní si snad v současné době nelze představit život. Daně jsou jedním z nejpodstatnějších a největších příjmů státních rozpočtů. Dle údajů Ministerstva financí připadlo v roce 2013 z celkové částky příjmů státního rozpočtu „na daňové příjmy 549,6 mld. Kč (50,3% celkových příjmů, v roce 2012 to bylo 51,4%), na příjmy z pojistného na sociální zabezpečení 372,2 mld. Kč (34,1% celkových příjmů, v roce 2012 to bylo 35,3%).“ František OCHRANA (2010) ve své publikaci uvádí, že ve vyspělých zemích jsou příjmy všech veřejných rozpočtů z více než 95% tvořeny právě daňovými příjmy<sup>1</sup>.

Mnoho autorů ve svých publikacích uvádí, že jednoznačná shoda na **definici daní** neexistuje. Přesto se však ve velké míře shodují na základních charakteristikách. KUBÁTOVÁ (2010) uvádí, že daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému. Daň zde definuje jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní a může být hrazena pravidelně i nepravidelně.

S obdobnými definicemi daně se můžeme setkat ve většině publikací zaměřených na tuto oblast. Někdy se také rozlišuje mezi pojmy daň, poplatek a pojistné. Tyto rozdíly jsou zachyceny v tabulce č. 1.

**Tab. č. 1: Vlastnosti daně, pojistného a poplatku**

Daň	Pojistné	Poplatek
Povinnost	Povinnost	Dobrovolnost
Nenávratnost	Podmíněně návratná	Nenávratnost
Neekvivalentnost	V zásadě ekvivalentní	Ekvivalentnost
Neúčelovost	Účelovost	Účelovost
		Nepravidelnost

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Charakter pojistného a daní je jistě v některých oblastech odlišný, ale například Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) řadí pojistné na sociální zabezpečení mezi daně. Podrobné členění daní dle OECD je součástí přílohy A.

<sup>1</sup> daně včetně sociálního pojištění

Vzhledem k zaměření práce, která bude propojovat daňové a účetní hledisko, připojuje autorka práce v následující části i účetní pohled na daně.

Z účetního hlediska představuje daň největší část závazků podniku vůči státu. Daně jsou v České republice zachycovány, účtovány a vykazovány v účtové skupině 34 – Zúčtování daní a dotací. Při placení přímých daní se jednotlivé daně z této skupiny stávají pro podnik nákladem a jsou účtovány na nákladové účty skupiny 53 – Daně a poplatky, případně na účty skupiny 59 – Daň z příjmů. (Hinke, Bárková, 2010)

Mezi první intelektuály, kteří ve svých názorech vysvětlovali povahu a funkci daní byly v 18. století francouzští fyziokraté a hlavně zastánci anglické klasické ekonomie – Adam Smith a David Ricardo. Adam SMITH ve své knize Pojednání o podstatě a původu bohatství národů formuloval čtyři daňové zásady (kánony) týkající se daní obecně:

- **Rovnost**–, *V každém státě měli by poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají*“ (Smith, 2001, s. 733). Tímto zastává Smith zásadu spravedlnosti, kde je požadováno, aby nebyl činěn rozdíl mezi jednotlivými druhy důchodů, tzn. rentou, ziskem či mzdou.
- **Přesnost** – *„Daň, kterou má každý jednotlivec platit, měla by být stanovena přesně, a nikoli libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a částka, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoli jinému naprosto jasné.“* (Smith, 2011, s. 733). Díky dodržení této zásady je poplatník ochráněn před výběrčím daní, který by si v případě nedodržování této zásady mohl výši daně kdykoli změnit či požadovat úplatky za její nezvýšení. Smith považuje sebemenší neurčitost za mnohem větší zlo, než velmi značnou nerovnost.
- **Pohodlnost platby** – *„Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí“* (Smith, 2001, s. 733). Tato zásada je prezentována na příkladu daně z renty z domů, kdy poplatník má zaplatit daň v době, kdy se platí nájemné.
- **Nízké náklady výběru daně** – *„Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň*

*skutečně přináší do státní pokladny“* (Smith, 2001, s. 574). Splnění této zásady zajišťuje efektivnost při výběru daní. Smith zde upozorňuje také na možné zdroje neefektivnosti, jako jsou například velký počet úředníků nutný pro výběr daně. Dále to může být výše daně, která odrazuje od některých činností a brání v podnikání, nebo například situace, kdy je výběr daně spojen s nepříjemnostmi a šikanováním, což je poplatníkem považováno za jakýsi další náklad.

Přestože Smith tyto názory publikoval před více než 200 lety, mají své opodstatnění dodnes. Postupně názory na daně a jejich výběr vyjadřovalo mnoho ekonomů, přesto však Smithovy daňové kánony dle mínění autorky práce zůstávají nejznámějšími a na vysokých školách zaměřených na studium ekonomie a financí i nejčastěji zmiňovanými zásadami z oblasti výběru daní. Odvolává se na ně ve svých publikacích i mnoho současných autorů.

Účelem výběru daní není jen naplnit příjmovou stranu státního rozpočtu. Daně plní také jiné **funkce**. Základní funkce rozlišují například VANČUROVÁ a LÁCHOVÁ (2012) ve své publikaci následovně:

- fiskální,
- alokační,
- stimulační,
- redistribuční,
- stabilizační.

**Fiskální** funkce je funkcí primární a patří mezi historicky nejstarší. Vyjadřuje schopnost naplnit veřejný rozpočet.

Funkce **alokační** vyplývá z existence tržní neefektivnosti při alokaci zdrojů. Daně ji plní tím, že z některých oblastí odebírají prostředky, v podobě například ekologických daní, a do jiných oblastí prostředky přidávají pomocí daňových úlev. (Kubátová, 2010)

**Stimulační** funkce daní využívá skutečnosti, že daně jsou vnímány jako újma, subjekty se poté snaží udělat mnoho pro to, aby svou daňovou povinnost co nejvíce snížily. Stát tedy aplikuje tuto funkci tak, že poskytuje subjektům nejrůznější daňové úlevy. Pomocí negativní stimulace se naopak snaží omezit spotřebu například alkoholických nápojů či cigaret, a to díky vyššímu zdanění.

Společnost někdy plně neakceptuje rozdělení důchodů a bohatství na základě fungování trhu za spravedlivé. Proto existuje funkce **redistribuční**, která zmírňuje rozdíly tím, že přesunuje část důchodů a bohatství směrem od bohatších k chudším. Aby daň tuto funkci splnila, musí být zajištěno, aby bohatší platili daně vyšší než chudší.

Poslední je funkce **stabilizační**, která se snaží o zmírňování výkyvů v ekonomickém cyklu.

Aby daň mohla být stanovena a hrazena, musí být stanoveny její legislativní **daňové náležitosti**. Tyto konstrukční prvky jsou součástí daňových zákonů a charakterizují konkrétní daně. Mezi ty základní náležitosti patří:

- daňový subjekt,
- předmět (objekt) daně,
- základ daně,
- sazba daně,
- zdaňovací období a splatnost daně,

Vcelku široce se vymezení těchto pojmů věnují VANČUROVÁ a LÁCHOVÁ (2012) nebo DVOŘÁKOVÁ (1997). Autorka práce tedy při charakterizování těchto pojmů bude v následujícím textu vycházet především z těchto dvou knih.

**Daňový subjekt** určuje, kdo nese daňové břemeno, či kdo odvádí daň do rozpočtu. **Objekt daně** je skutečnost, ze které se daň platí. S předmětem daně úzce souvisí i **základ daně**. Jedná se o hodnotové vyjádření předmětu daně po provedení úprav dle zákona. Základ daně je nutné uvést v měřitelných jednotkách, jako jsou například kus, m<sup>2</sup> či peněžně v korunách. Neméně důležitým prvkem daně je její **sazba**, která určuje základní výši daně vypočtené ze základu daně.

Tyto první čtyři náležitosti se objevují ve většině dostupné literatury jako základní. Dle názoru autorky práce mezi důležité náležitosti patří také zdaňovací období a splatnost daně. Důležitost spočívá v tom, že aby daňový subjekt mohl daň vyměřit a zaplatit, je nutné znát období, za které se zjišťuje velikost základu daně – **zdaňovací období**. Dále je nutné pro včasnou úhradu znát **datum splatnosti**, do kdy je nutné daň odvést místně příslušnému správci daně.

Některé daňové zákony mohou obsahovat i další prvky, které doplňují výše uvedené základní náležitosti. Mezi ně můžeme zařadit například správce daně, rozpočtové určení daně, slevy na dani, osvobození od daně a další.

## 2.1 Historie daní

Daně nebo platby obdobného charakteru existují již několik tisíciletí. A dnes si snad ani život bez daní nedovedeme představit. Účel výběru daní byl v průběhu času chápán v několika rovinách. Proto nyní autorka práce uvede malý historický exkurz pohledu na výběr daní.

Jak se zmiňuje David F. BURG (2004) ve své knize, vznik daní byl téměř totožný se vznikem vyspělé civilizace a daně byly všudypřítomné. Ve svých prvopočátcích měly daně a jim podobné platby i podobu naturálního plnění a objevují se již u starověkých národů jako Egypt, Řecko, Řím či Persie. Všechny tyto státy si uvědomovaly, že daně mohou být zdrojem příjmů pro panovníky a stát. Platily se například daně z nemovitostí (tax on realproperty), daně z obratu (sales), daň dědická (inheritance) či clo (customduties). Bohužel se mnoho oficiálních a jiných dokumentů z této doby nedochovalo. Díky tomu dnes není možné vědět více o systémech zdanění těchto zemí. Dochovaných historických záznamů starověkých národů je v nejlepším případě velmi málo a poskytují neúplné informace.

*„První známý systém výběru daní známe ze Starověkého Egypta kolem roku 3000 až 2800 před naším letopočtem. Spočíval na dvou pilířích – vybírání desátků a nucené práce nemajetných“* (Dědinová, Jak se vybíraly daně v minulosti, 2013). Desátek představoval určité procento z úrody, které bylo odváděno majiteli pozemku. Nucené práce nemajetných jsou známé pod pojmem robota. Tento systém fungoval vcelku jednoduše: rolníci, kteří byli příliš chudí a neměli na zaplacení daní, byli nuceni pracovat ve prospěch faraóna či jiného panovníka. Robota se v mnoha evropských zemích udržela až do 18. či 19. století. Dalším příkladem naturálního plnění je Mezopotámie, kde se ve městě Lagaš vybírala daň ze stříhání ovcí, kdy daňové plnění představovala část nastříhané ovčí vlny.

Jak uvádí DVORÁKOVÁ (1997), ve 13. století převládal názor, že daň je dovolená loupež. Od 17. století je výběr daně spojován s ochranou před vnějším nepřítelem. Od následujícího století se daň považuje za pojistnou prémii nutnou k dosažení sociálního pořádku a na ochranu života a majetku.

V 18. století se povahou a funkcí daní zabývali Adam Smith a David Ricardo. Adam SMITH (2001) uvádí, že daně slouží především k financování státních funkcí, jako je zajištění vnější obrany, vnitřního pořádku a veřejných služeb.

Od jednoduchých začátků, kdy byly daně uvaleny na práci, zemědělskou produkci a půdu či zboží, a kdy byly daně často vybírány nepravidelně, začaly vlády vymýšlet stále komplexnější formy zdanění. Situace dospěla až tak daleko, že v některých státech byl zdaněn téměř jakýkoliv druh lidské činnosti či část spotřeby. David F. BURG (2004) uvádí, že například ve Velké Británii v roce 1815 byla jako součást přímých daní zdaněna půda, domy, podniky (establishments), příjmy, dědictví, pozemky (estate), pojištěný majetek, majetek prodaný na aukcích, osobní auta, taxi, atd. Dále byly zdaňovány potraviny či jiné komodity jako sůl, cukr, bobuloviny, rozinky, pepř, pivo, slad, chmel, víno, lihoviny, čaj, káva, uhlí a břidlice, stavební dřevo, bavlna, hedvábí, kožešiny, železo, konopí, kůže, mýdlo, sklo, svíčky, papír, noviny, tabák, ... Takovéto množství daní bylo vybíráno především z důvodů nutnosti financovat válku.

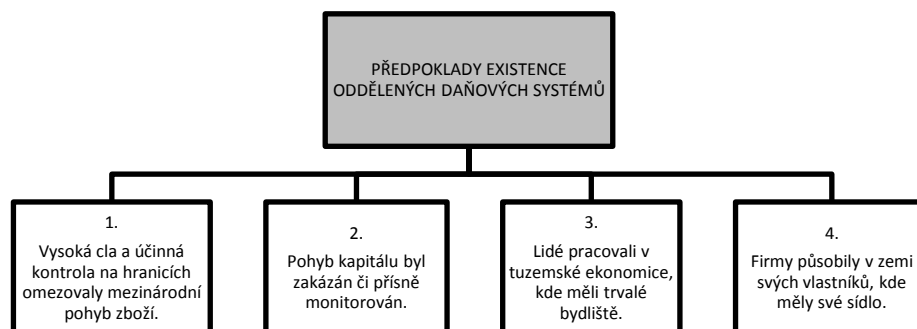
V průběhu času plnily daně nejrůznější funkce. V období válek byly daně jedním ze zdrojů financování válečných potřeb států. V současné době jsou dle názoru autorky práce daně chápány především jako zdroj příjmů státních rozpočtů, kde by měly být následně přerozdělovány a použity na financování veřejné správy.

## **2.2 Harmonizace daní**

Daňová politika byla vždy jedním ze základních symbolů samostatnosti států. Ale v dnešním globalizovaném světě, kdy existuje mezinárodní obchod, nadnárodní společnosti a dochází k objemným kapitálovým přesunům, je téměř nutností snažit se o sblížení daňových systémů jednotlivých zemí a omezovat tak možné daňové úniky. V minulosti vznikaly daňové systémy vycházející z tradic či specifických přírodních podmínek. Příčiny vzniku tradičních daňových systémů jsou zobrazeny na obrázku č. 3.



**Obr. č. 1: Příčiny vzniku tradičních daňových systémů**



Zdroj: Široký, 2012, s. 29

### **2.2.1 Daňová konkurence**

Kromě daňové spolupráce, o jejíchž podobách se bude autorka práce zmiňovat později, se v globalizovaném světě setkáváme s daňovou konkurencí. Daňová konkurence představuje soutěž mezi jednotlivými daňovými systémy. V rámci daňové konkurence dochází k tomu, že jednotlivé státy se snaží prostřednictvím výhodnější daňové politiky přilákat do země co nejvíce subjektů, které by zde následně danily své příjmy. Výsledkem pak je, že daňové subjekty transferují své daňové základy do zemí s nižším zdaněním, a tím si snižují svou daňovou povinnost. Důsledky působení daňové konkurence nejsou jen pozitivní. Mezi negativní důsledky lze zařadit například odliv kapitálu, jež je velmi mobilním základem daně, a tím růst daňového zatížení práce, která má nižší mobilitu. (Láchová, 2007)

K daňové konkurenci se na konferenci ve Vídni v roce 2005 vyjadřoval tehdejší evropský komisař pro daně a cla László KOVÁCS. Rozdělil daňovou konkurenci do tří následujících kategorií:

**Fair tax competition** (poctivá daňová konkurence) – vlády se snaží nabídnout co nejlepší hodnotu za domácí a zahraniční investice a navrhnout daňové systémy, které nejvíce vyhovují preferencím voličů. Celkové vysoké zdanění poté nemusí nutně znamenat odliv produktivních investic, jelikož je jako protihodnota nabídnuta vysoká kvalita vzdělání, prvotřídní infrastruktura či veřejné služby. To samé platí naopak při nízkém zdanění, které nemusí nutně znamenat příliv investic, pokud nejsou tyto protihodnoty naplněny.

**Harmful tax competition** (škodlivá daňová konkurence) – v tomto případě se snaží státy o přetáhnutí kapitálu prostřednictvím výhodných daňových podmínek. Jedná se o nežádoucí záležitost, kdy dochází ke ztrátě příjmů a pro menší státy to znamená výhru jen v krátkodobém horizontu. Důsledkem může být narušení daňových struktur v neprospěch méně mobilních daňových základů, jako je například práce.

**Debatable tax competition** (sporná daňová konkurence) – jedná se o jakousi šedou zónu mezi škodlivou a poctivou daňovou konkurencí. Jedná se o problematiku bankovního tajemství či neochotu některých zemí k výměně daňových informací.

Autorka práce se ztotožňuje s názory, že určitá konkurence v daňové oblasti je potřebná. Pokud by totiž neexistovala, státy by se nesnažily o úpravu svých daňových systémů žadoucím směrem. Poctivá konkurence také znamená určitý ekonomický stimul a nutnost hledání rezerv ve veřejných rozpočtech. Nutné je usilovat o odstranění především konkurence škodlivé. Sporná daňová konkurence bude dle názoru autorky práce přítomna v určité úrovni vždy. Je totiž nutné uchovávat bankovní tajemství, ale jen do určité míry, kdy není ohrožena především spolupráce na úrovni daní.

### **2.2.2 Daňová harmonizace a koordinace**

Koordinace a harmonizace je důsledkem snah o sbližování jednotlivých daňových systémů. Tímto směrem se rozhodla dát i Evropská unie a pokouší se omezovat daňovou konkurenci. Mezinárodní spolupráce v oblasti daní je v současnosti téměř nutností, a to především z důvodu zabezpečení fungování jednotného trhu v rámci EU. ŠIROKÝ (2012) uvádí ve své publikaci tři stupně mezinárodní daňové spolupráce, které se liší dle toho, jak moc jsou jednotlivé daňové systémy sladěny.

**Koordinace** – jedná se o první krok sbližování. Dochází zde k vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění, uzavírání dohod či vzniku doporučení. Cílem daňové koordinace je zamezit praní špinavých peněz a škodlivé daňové konkurenci. Za výsledek daňové koordinace mezi jednotlivými státy lze považovat například smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daňová koordinace je využívána v zemích EU a dále i například v zemích OECD.

**Aproximace** – je takový směr daňové spolupráce, kdy nemusí dojít k plnému sladění daňových soustav jednotlivých zemí. Výsledkem aproximace je pouze přiblížení jednotlivých daňových soustav. Lze tedy říci, že aproximace je jakýsi mezistupeň mezi daňovou koordinací a daňovou harmonizací.

**Harmonizace** – znamená přizpůsobení jednotlivých daňových systémů a daní. Po provedení harmonizace jsou přijatá pravidla společná pro všechny zúčastněné země. Harmonizaci daně dělíme do tří fází:

- stanovení harmonizované daně,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.

O takovéto harmonizaci hovoříme, jako o pozitivní, kdy jsou jednotlivá pravidla v EU implementována pomocí směrnic, nařízení a podobně (apod.). Výhodu této formy harmonizace můžeme spatřovat v tom, že přijatá pravidla jsou jednotná pro všechny členské státy. Za nevýhodu lze považovat nutnost jednomyslného přijetí členskými zeměmi. Proto jsou někdy harmonizační snahy velmi zdlouhavé a často i téměř neuskutečnitelné. Pozitivní harmonizace daňových systémů je nejlepší variantou, jak docílit fungujícího jednotného trhu (Nerudová, 2011). Harmonizovat daně lze v EU také prostřednictvím rozsudků (judikátů) Soudního dvora EU tzv. negativní daňovou harmonizací. Nevýhodou tohoto způsobu harmonizace je však nejednotnost pravidel pro jednotlivé členské státy, jelikož judikatura nařizuje provést změny pouze v určitém členském státě a navíc neurčuje, jakým způsobem má být učiněna. Judikatura tak dle NERUDOVÉ (2011) nemůže být prostředkem dosažení harmonizace, protože nestanovuje stejné postupy jejího dosažení.

Harmonizaci daňových systémů lze také rozdělit na celkovou, která se týká veškerých ustanovení daňového systému a dílčí, kdy dochází k harmonizaci pouze vybraných ustanovení. Cestou dílčí harmonizace se vydala EU v oblasti zdanění společností. EU se zde snaží harmonizovat především ustanovení týkající se odstraňování bariér fungování jednotného vnitřního trhu. (Nerudová, 2011)

V následující tabulce č. 2 jsou shrnuty některá negativa a pozitiva daňové harmonizace.

**Tab. č. 2: Negativa a pozitiva daňové harmonizace**

Negativa harmonizace	Pozitiva harmonizace
Růst daňových sazeb <sup>2</sup>	Nedochází k nadměrnému zdanění nemobilních faktorů
Pomalejší růst ekonomiky <sup>3</sup>	
Zásah do národní suverenity	Jednotnost informací
Ztráta fiskální autonomie zemí	Efektivní alokace zdrojů

Zdroj: vlastní zpracování dle Nerudové, 2011

### 2.2.2.1 Harmonizace nepřímých daní

Oblast nepřímých daní je předmětem intenzivních snah o sblížení již od počátků evropské integrace. Nepřímé daně a jejich harmonizace má totiž značný význam pro vytvoření a fungování jednotného vnitřního trhu, a tím zajištění volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu. Harmonizace se z tohoto důvodu týká především oblasti **daně z přidané hodnoty** (DPH). V počátcích evropské integrace byly aplikovány, kromě spotřebních daní (akcízů), dva systémy nepřímého zdanění. Francie uplatňovala systém DPH a ostatní země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (Nerudová, 2011). Změna nastala již počátkem 60. let, kdy obrátové daně byly nahrazeny DPH, a to především z důvodu neutrálnosti konstrukce této daně vůči počtu stupňů zpracování (Láchová, 2007). Zavedení DPH jako unifikovaného systému nepřímého zdanění je počáteční fází harmonizace. Dalším krokem je harmonizace legislativy obsahující i přiblížení sazeb daní.

Systém DPH umožňuje dva principy zdanění:

- **princip země určení** – zboží a služby jsou zdaňovány v zemi spotřeby. Využití tohoto principu vyžaduje ekonomickou spolupráci, jinak hrozí, že dojde k deformaci hospodářské soutěže (dvojitmu zdanění). Tato situace může nastat především v případě, že vývozní země uplatňuje princip země původu a země dovozu uplatňuje princip země určení. Odstranit dvojit zdanění lze v tomto případě osvobozením exportu od daně a zdaněním dovozu.

<sup>2</sup> Vlády v důsledku neexistence konkurenčního tlaku raději stanoví sazby vyšší

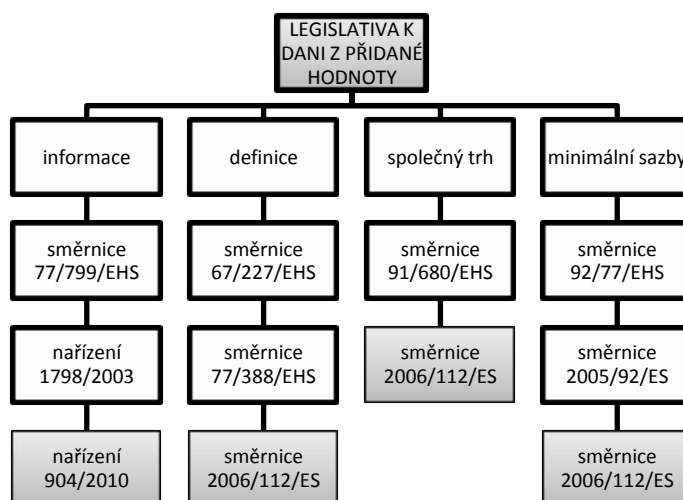
<sup>3</sup> Vyšší daňové sazby způsobí snížení celkové produktivity a zároveň odrazují zahraniční investice

- **princip země původu** – zboží a služby jsou zdaňovány v zemi svého původu. Předpokladem fungování tohoto principu jsou jednotné sazby daně. (Nerudová, 2011)

Jednou z velkých priorit EU bylo prosadit přechod z principu země určení na princip země původu. Jak již bylo řečeno, tak předpokladem fungování tohoto způsobu je jednotná sazba daně. Vzhledem k tomu, že otázka harmonizace daňových sazeb je považována členskými státy za zásah do suverenity, nebylo tohoto cíle zatím dosaženo. Proto přešla EU od harmonizace spíše k daňové aproximaci, a v současnosti tak existují v rámci EU různé daňové sazby DPH.

První směrnici týkající se harmonizace DPH byla směrnice 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967. Směrnice obsahovala důvody přechodu na systém DPH, definici daně. Jednou z nejdůležitějších směrnic v oblasti DPH byla tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC. Tato směrnice stanovovala pravidla pro určování ZD, teritoriální dosah, sazby daně apod. V průběhu času docházelo k mnoha novelizacím a schvalování dalších směrnic. V současné době je nejdůležitějším dokumentem Směrnice Rady 2006/112/ES, která již také prošla novelizacemi. Obsahem směrnice je vymezení předmětu daně, teritoriální působnost, zdanitelné transakce, základ daně, sazby daně apod. Přehled směrnic v oblasti DPH je součástí obrázku č. 2, přičemž zvýrazněné jsou platné předpisy. (Nerudová, 2011; Široký, 2012)

**Obr. č. 2: Zásadní předpisy v oblasti DPH**



Zdroj: Široký, 2012, s. 140

I když největší pozornost v oblasti harmonizace nepřímých daní byla věnována DPH, tak i v oblasti spotřebních daní docházelo k určitým krokům vedoucím ke sblížení jednotlivých národních systémů. Pozornost byla věnována výši jednotlivých sazeb tak, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích výrobců. Celý systém spotřebních daní byl jako součást jednotného trhu v rámci EU zaveden 1. ledna 1993. Přijata byla celá řada směrnic vedoucích k harmonizaci akcízů, které je možno rozdělit dle **NERUDOVÉ** (2011) do tří skupin:

- horizontální směrnice – např. směrnice 92/12/EEC, která upravuje výrobu, držení a přepravu produktů podléhajících spotřební dani (minerální oleje, alkoholické nápoje, tabák),
- strukturální směrnice – které se věnují harmonizaci struktury spotřebních daní,
- směrnice k aproximaci sazeb.

Jak již bylo řečeno, EU se snažila, podobně jako u DPH, o harmonizaci nejen struktury, ale i sazeb spotřebních daní v jednotlivých členských státech. Nakonec však dochází pouze k harmonizaci struktury a stanovení minimálních sazeb.

### **2.2.2.2 Harmonizace přímých daní**

Zpočátku se EU domnívala, že harmonizace přímých daní bude jednodušší než sblížení daní nepřímých. Nakonec se tento předpoklad nepotvrdil, jelikož u daní z příjmů osob i korporací byly zjištěny velké rozdíly, a to nejen ve struktuře zdanění. EU se tedy zaměřila v oblasti přímých daní především na daně korporátní, jelikož ovlivňují podnikání v rámci jednotného trhu EU. Určité kroky v oblasti přímých daní byly učiněny. Jedná se především o již zmiňované smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy jsou sestavovány proto, aby se zamezilo uložení daňové povinnosti především v oblasti důchodových daní ve dvou nebo více státech jednomu poplatníkovi za totožnou daňovou událost ve shodném daňovém období. Dále můžeme říci, že v rámci EU funguje výměna informací a snahy o boj proti daňovým rájům. Tyto kroky lze nazvat spíše kroky koordinačními. Samotný proces harmonizace v současnosti stagnuje a probíhá především prostřednictvím harmonizace negativní.

Důvodem negativní daňové harmonizace může být například neochota některých států k další harmonizaci, jelikož státy považují zásahy do oblasti daní za zásah do vnitřní

politiky. Jiným důvodem neochoty k harmonizaci především v oblasti přímých daní je rozdílnost používaných účetních systémů.

Jak již bylo zmíněno, u přímých daní se nejčastěji v rámci možností harmonizace zkoumají daně korporátní. JANÍČKOVÁ (2012) uvádí, že v oblasti sbližování firemního zdanění učinila v minulosti Evropská komise (EK) již několik iniciativ a návrhů. Nejčinnější byla EK v 90. letech minulého století. V 90. letech byly Radou ministrů přijaty dvě direktivy a jedna konvence týkající se daní z příjmů společností. **The Parent–Subsidiary Directive** měla za úkol eliminovat rozdíly v daňových zákonech národních společností i společností působících v rámci EU. Druhou direktivou byla **The Merge Directive**, jež se týká odkladu daňové povinnosti z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti, převodu aktiv či výměně akcií přes státní hranice. **Arbitration Convention** byla přijata za účelem zabránění dvojímu zdanění při odlišné interpretaci principu transferových cen v různých zemích. (Kubátová, 2010)

Další iniciativy ze strany EU v oblasti korporátních daní se objevily až na počátku nového století, kdy se EK shodla na tom, že existující systém korporátních daní v EU je neefektivní. V rámci studie EK COM(2001) 582 final byly navrženy čtyři varianty řešení:

- zdanění v domácí zemi – Home State Taxation,
- společný konsolidovaný základ daně – Common Consolidated Tax Base,
- evropská korporátní daň – European Union Company Tax,
- povinný harmonizovaný základ daně – Compulsory Harmonized Corporate Tax Base.

V roce 2004 došlo ke shodě na variantě společného konsolidovaného základu daně. Následně v roce 2011 byl EK přijat návrh týkající se společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB), kdy cílem komise není harmonizace daňových sazeb, ale pouze základu daně, jelikož EK považuje rozdíly v daňových sazbách za pozitivní pro daňovou soutěž. Současným cílem v oblasti harmonizace daní v EU není harmonizace jednotlivých daňových systémů, ale lepší koordinace národních politik. Dále se bude pozornost EU obracet na eliminaci daňových překážek a boj proti škodlivé daňové konkurenci.

### 3 Daňový a účetní systém

Téma daňových systémů je velice široké. Již mnoho autorů se ve svých diplomových pracích zaměřilo na porovnání jednotlivých daňových systémů především zemí Evropské unie. Tato porovnání byla zaměřena buď na konkrétní daně, či na daňové systémy komplexně. Vzhledem k tomu, že velmi často je základem pro výpočet daní účetnictví, zaměří se autorka této práce na vztah daní a účetnictví.

#### 3.1 Daňový systém

„*Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají*“ (Vančurová, Láchová, 2012, s. 46). Stejně autorky ve své publikaci také uvádějí, že daňový systém rovněž zobrazuje vztahy mezi daněmi a pravidla výběru daní.

Daňové systémy se v průběhu let postupně měnily. Dříve měly větší váhu a význam daně majtkové, avšak v současné době se daňová politika soustředí více na daně ze spotřeby a příjmů. Z toho lze vyvodit, že moderní daňové systémy jsou postaveny na třech hlavních pilířích – majetku, spotřebě a příjmech.

Daňový systém by měl stejně jako daně samotné splňovat určitá kritéria, aby správně fungoval. Je nutné, aby daňový systém zabezpečoval dostatečný daňový výnos. Měl by zajistit daňovou spravedlnost a efektivnost. Dále je nutné, aby byl co nejjednodušší, srozumitelný, transparentní a pružný. Neméně důležitou vlastností, kterou by měl dobrý daňový systém splňovat, je právní perfektnost, aby nedocházelo k nejasnostem při výpočtu a výkladu jednotlivých daní. (Vančurová, Láchová, 2012)

Daňové systémy lze také hodnotit a porovnávat mezi jednotlivými zeměmi. K tomu slouží **indikátory**, které lze rozdělit do dvou skupin na makroindikátory a mikroindikátory. Mezi makroindikátory lze zařadit například daňovou kvótu či implicitní daňovou sazbu. Na druhé straně mezi mikroindikátory patří mezní a průměrná daňová sazba. Stručný popis vybraných indikátorů je součástí následujícího textu.



Zřejmě nejznámějším a nejpoužívanějším indikátorem daňového zatížení je **daňová kvóta**. Tento indikátor lze vypočítat jako podíl daňových příjmů a hrubého domácího produktu (HDP). Vzorec pro výpočet je například součástí publikace *Veřejný sektor a veřejné finance* od OCHRANY (2010). Vzorec je následující:

$$DK_t = \frac{\sum_{i=1}^n TR_{i,t}}{HDP_t}$$

kde: TR ... daňový příjem,

HDP ... hrubý domácí produkt,

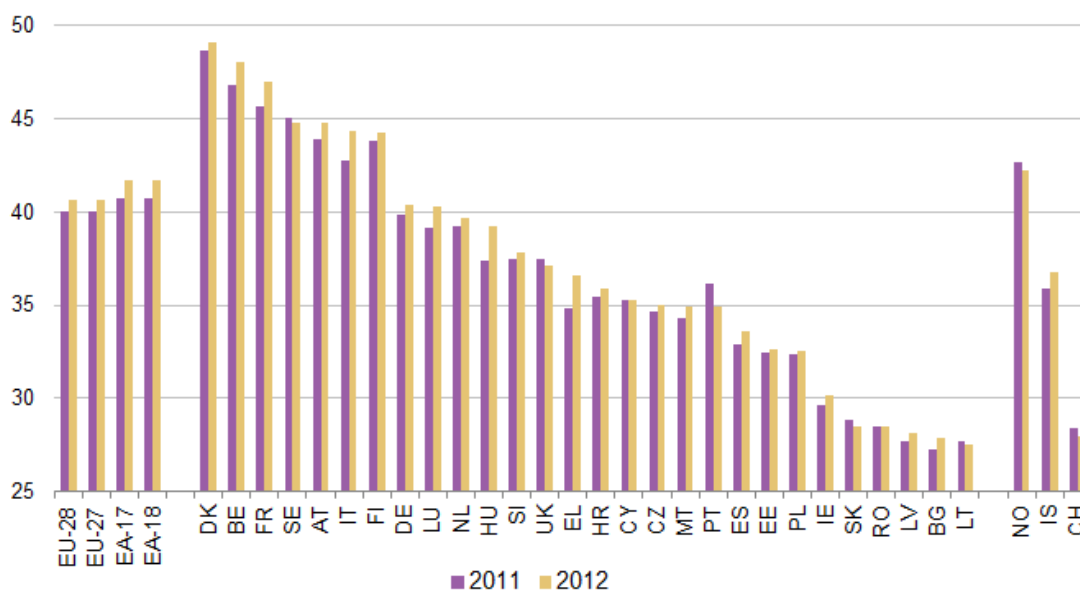
t ... období,

n ... počet typů daňových příjmů.

Hodnota daňové kvóty vyjadřuje, jak velká část HDP je přerozdělována prostřednictvím veřejných fondů a tím pádem nezůstává subjektům, které důchod vytvořily. (Kotlán, 2010)

Jako ukázkou porovnání velikosti daňové kvóty použila autorka údaje Eurostatu, které byly publikovány v prvním čtvrtletí roku 2014. Jedná se o porovnání daňové kvóty zemí Evropské unie, Norska, Islandu a Švýcarska v letech 2011 a 2012. Tato skutečnost je zobrazena na obr. č. 3.

**Obr. č. 3: Daňová kvóta dle metodiky Eurostatu (v %)**



Zdroj: Statistics in Focus, 2014

Z grafu je patrné, že téměř ve většině států včetně průměrů za EU se daňová kvóta meziročně zvýšila. Česká republika má v porovnání s ostatními státy přibližně průměrnou či spíše podprůměrnou daňovou kvótu. Průměr EU se pohybuje okolo 40 % a daňová kvóta eurozóny je mírně vyšší. Jedny z nejvyšších daňových kvót zaznamenáváme v severských státech.

Mezi další indikátory lze zařadit i například spíše mediálně populární **Tax Mystery Index**, který zobrazuje souhrn maximálních sazeb všech důležitých daní a od roku 2000 jej publikuje časopis Forbes. Indexem jsou hodnoceny země OECD. Tento index je nejvyšší pro země s vysokým zdaněním, jako jsou například skandinávské země, a naopak nejnižší hodnoty jsou zjištěny v například v Mexiku. (Kotlán, 2010)

Jiným ukazatelem je opět vcelku známý **Tax Freedom Day** (Den daňové svobody). Tento indikátor je stejně jako předchozí nevhodný pro analytické srovnání, ale je velmi populární a mediálně zmiňovaný. Jedná se o den, do kterého pracuje průměrný občan od počátku roku pro stát ve formě daní nebo veřejných výdajů. (Kotlán, 2010) Jak uvádí Liberální institut na svém portálu [dendanovesvobody.cz](http://dendanovesvobody.cz), v roce 2014 je den daňové svobody v ČR stanoven na 10. června, přičemž v jejich výpočtu jde o poměr veřejných výdajů a HDP. V porovnání s průměrem Eurozóny je na tom Česká republika vcelku dobře, jelikož den daňové svobody je o 20 dní dříve, avšak naopak v porovnání s průměrem zemí OECD je u nás den daňové svobody v roce 2014 o 11 dní déle. Podrobnější srovnání lze nalézt v příloze B.

### 3.2 Účetní systém

Vznik účetnictví sahá do dávné minulosti. Aby účetnictví mohlo začít existovat, bylo však nutné splnit tři podmínky. Lidé se museli naučit měřit čas, další podmínkou byl vznik majetkových či osobních entit (vlastnictví). Poslední podmínkou bylo používání peněz. (Kovanicová, 2004)

**Definice účetnictví** existuje mnoho. Jednu z nich lze nalézt například v zákoně o účetnictví, který v § 2 vymezuje předmět účetnictví: „*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech*

*a výnosech a o výsledku hospodaření.*“ Účetnictví tak poskytuje informace o výkonnosti a finanční pozici účetní jednotky.

Jinou vymezení můžeme nalézt v KOVANICOVÉ (2004, s. 6), která říká, že moderní účetnictví definujeme jako: *„informační systém, který identifikuje, měří, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku, na jejichž základě si mohou nejen manažeři podniku, ale zejména externí uživatelé (kteří nemohou tyto informace získat jinak) učinit správný úsudek o podniku a přijmout kvalifikovaná rozhodnutí.“*

Můžeme tedy říci, že účetnictví je vědou, která poskytuje informace v podobě písemných záznamů o hospodářských jevech v organizaci v peněžním vyjádření, které slouží jako podklad k rozhodování a řízení společnosti. Účetnictví může také sloužit jako důkazní materiál při řešení sporů nebo jako podklad pro daňové účely.

**Definici účetního systému** lze nalézt například v internetovém slovníku business dictionary, který popisuje účetní systém jako organizovaný soubor manuálních a počítačových účetních metod, postupů a kontrol stanovených pro shromažďování, záznam, třídění, analyzování, shrnutí, interpretaci a prezentaci přesných a včasných finančních dat sloužících k manažerskému rozhodování<sup>4</sup>.

Zjednodušeně tedy můžeme říci, že účetní systém je soubor pravidel a postupů, jak sumarizovat a předkládat účetní informace, které jsou následně použity k rozhodování.

### **3.2.1 Modely účetních systémů**

Účetních systémů existuje mnoho. Jednak jsou to národní účetní systémy, a na druhé straně mezinárodně uznávané standardy jako IFRS či US GAAP (Americké všeobecně uznávané účetní standardy). Mezi základní znaky odlišností jednotlivých účetních systémů můžeme dle KOVANICOVÉ (2003) zařadit:

- uživatelé finančních účetních výkazů,
- rozsah a způsob regulace účetnictví,
- postoj ke vztahu daní a účetnictví,

---

<sup>4</sup> Organized set of manual and computerized accounting methods, procedures, and controls established to gather, record, classify, analyze, summarize, interpret, and present accurate and timely financial data for management decisions.

- vykazování daně ze zisku,
- míru opatrnosti při vykazování hospodářského výsledku běžného období,
- výběr oceňovacích veličin, především rozsah uplatňování historických cen,
- stupeň zohlednění inflace.

Zohledněním některých těchto znaků pak můžeme rozdělit účetní systémy do čtyř skupin (anglosaský, kontinentální, jihoamerický a smíšený). Jednotlivé modely účetnictví jsou charakterizovány například v KOVANICOVÉ (2003) nebo ve FICBAUEROVI (2012). Těchto autorů využije i autorka práce.

**Anglosaský model** účetnictví je používán v zemích, kde je rozvinutý kapitálový trh a sídlí zde mnoho nadnárodních společností a uskupení. Cílem tohoto účetního systému je uspokojení požadavků investorů a věřitelů, tzn. externích uživatelů účetních výkazů. Znamená to tedy, že přednost je dána vyjádření fair – value. Účetnictví je regulováno prostřednictvím profesionálních organizací (US GAAP, IFRS) a zároveň není deformováno daňovými hledisky, jelikož neslouží primárně jako podklad pro výpočet základu daně. Tento model je využíván ve více než 40 zemích světa, jako například Velká Británie, USA, Holandsko, Austrálie apod..

**Kontinentální model** účetnictví je používán zeměmi kontinentální Evropy vyjma postkomunistických zemí. Dále tento model využívá Japonsko a francouzsky hovořící země Afriky. Tento model zohledňuje silnou závislost firem na finančních institucích. Účetnictví je zde regulováno právními normami a je tedy do značné míry podřízeno daňovým zákonům a obchodnímu právu.

**Jihoamerický model** je, jak již jeho název napovídá, využíván většinou států jižní Ameriky a dále například Indií. Charakteristická je zde vysoká míra inflace. Cílem tohoto modelu je uspokojovat potřeby vlády a daňových orgánů, což vede k úplnému potlačení vyjádření fair – value.

**Smíšený model** je využíván zeměmi, pro které je charakteristický přechod od centrálně plánované ekonomiky k tržní. Prolínají se zde prvky podřízenosti daním a prvky typické pro anglosaský model. Tento model využívají většinou země postkomunistické. I když některé státy, jako například Česká republika, se spíše blíží ke kontinentálnímu modelu.

### 3.2.2 Harmonizace účetnictví

Vlivem postupující globalizace a požadavku na srovnatelnost účetních závěrek dochází stejně jako v oblasti daní k harmonizaci účetnictví. EU z důvodu udržení konkurenceschopnosti vůči světovým ekonomikám začala v této oblasti uplatňovat svůj vlastní systém, kdy jsou ke sblížení použity směrnice a nařízení.

Pro oblast účetnictví byly vypracovány tři směrnice, které tvoří kodex účetní legislativy EU. **4. směrnice** o ročních účetních závěrkách určitých forem společností z roku 1978. Tato směrnice zabezpečuje srovnatelnost účetních výkazů z hlediska jejich formy. Velkou nevýhodou této směrnice je velký počet variant a s tím související právo volby. **7. směrnice** o konsolidovaných účetních závěrkách z roku 1983 se týká konsolidace a určuje pravidla pro sestavování a zveřejňování konsolidované účetní závěrky, kdy vyžaduje, aby mateřská společnost sestavovala účetní výkazy nejen za sebe, ale i za celou skupinu. Poslední směrnicí je 8. směrnice z roku 1984, která byla roku 2006 nahrazena **Směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES** o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, ze 17. května 2006. Obsahem této direktivy jsou pravidla auditu v členských státech EU. Členské státy byly povinny tuto směrnici implementovat do 29.6.2008. Cílem směrnice je podstatná harmonizace požadavků na povinný audit.

Směrnicím byla dána lhůta na implementaci,<sup>5</sup> během té doby však zastaraly a mezi společnostmi docházelo k velké neochotě je implementovat. Proto se Evropská komise rozhodla pro novou strategii harmonizace a v roce 2002 bylo vydáno **Nařízení 1606/2002 o aplikaci mezinárodních účetních standardů**. Nařízení je věnováno aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pro konsolidované účetní závěrky podniky s cennými papíry obchodovanými na burze. Toto nařízení ukládá společnostem registrovaným na kapitálových trzích v EU povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS nejpozději k 1. lednu 2005. Zároveň nařízení dává členským státům možnost rozšířit tuto povinnost i na společnosti, jež nejsou registrované na burzách cenných papírů, a ve společnostech sestavujících pouze individuální účetní závěrku.

---

<sup>5</sup> 4. směrnice – 20 let (do roku 1998), 7. směrnice – 5 let (do 1.1.1988)

Dne 26. června 2013 vydaly Evropský parlament a Rada EK **Směrnici 2013/34/EU** o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Vydáním této směrnice došlo prakticky ke sloučení 4. a 7. směrnice. Členské státy jsou povinny nejdéle do 20. července 2015 uvést v účinnost příslušné právní předpisy, tak aby byl zajištěn soulad se Směrnicí. Členským státům je dána pravomoc stanovit, že předpisy mohou být poprvé použity v účetním období začínajícím v roce 2016. (Komora auditorů České republiky, 2014)

Komora auditorů České republiky shrnuje **podstatné změny**, které byly učiněny vydáním směrnice 2013/34/EU. Jedná se o změny v:

- **kategorizaci podniků a skupin** – nově definovány mikropodniky a malé podniky (článek 3);
- **obecných ustanoveních a zásadách** – při přípravě finančních výkazů je třeba dbát na dodržení zásady „podstata nad formou“ (článek 6);
- **metodě oceňování reálnou hodnotou** – členským státům je ponechána možnost používat reálnou hodnotu jako metodu oceňování (článek 8);
- **příloze k účetní závěrce u malých podniků** – týká se především povinnosti zveřejňování vybraných informací (články 4 a 14);
- **prezentaci rozvahy a výsledovky** – změny se týkají odepisování goodwillu (články 11 – 13);
- **účetnictví při fúzích** – možnost použít merger accounting (články 25 – 27);
- **sestavování výkazů o peněžních tocích** – není povinnost sestavovat výkaz pro žádný druh podniku;
- **auditu malých podniků** – směrnice povinnost auditu neřeší, říká pouze, že by pro malé podniky neměl být povinný, avšak nechává členským státům možnost tuto povinnost stanovit
- **going concern** (trvání podniku) – neurčuje povinnost uvádět vyjádření o trvání podniku, avšak doporučuje tuto informaci uvést v příloze z důvodu zachování konzistence mezi jednotlivými ustanoveními;

- **nefinančních informací** – povinnost pro velké společnosti a skupiny s více než 500 zaměstnanci zveřejňovat ve zprávě vedení podniku nefinanční informace (přístup k životnímu prostředí, společenské otázky, dodržování lidských práv apod.), přičemž se předpokládá, že implementace změn proběhne v režimu dodržuj nebo vysvětlí (comply or explain) a povinným subjektům není určen způsob a rozsah zveřejnění.

## 4 Analýza vztahů účetnictví a daňového systému

Než přejdeme k samotné komparaci vztahů daňového a účetního systému, provede autorka práce porovnání postavení zemí EU z hlediska přímých daní. Komparace se bude týkat velikosti sazby korporátní daně, jelikož vztah účetnictví a daní se projevuje při určování tohoto základu daně.

Jak již bylo řečeno na v předchozí kapitole porovnávat daňové systémy lze z mnoha hledisek. Autorka si vybrala pro porovnání sousedních zemí ČR **podíl vybrané korporátní daně na celkovém zdanění a její podíl na HDP** (tabulka č. 3). Získané údaje jsou platné pro rok 2012, ačkoliv jsou součástí publikace Eurostatu Taxation trends in the European union pro rok 2014.

**Tab. č. 3: Komparace zemí z hlediska podílů korporátní daně v roce 2012**

Země	Podíl na celkovém zdanění		Podíl na HDP		Příjem (v mil. EUR)
	%	Pořadí v EU	%	Pořadí v EU	
Česká republika	9,5	4.	3,3	4.	5 065
Německo	6,9	10.	2,7	10.	72 140
Polsko	6,6	14.	2,1	19.	8 125
Rakousko	5,5	19.	2,4	13.	7 263
Slovensko	8,5	6.	2,4	12.	1 715
<b>Průměr EU</b>	<b>2,3</b>	<b>-</b>	<b>2,6</b>	<b>-</b>	<b>322 756</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle Taxation trends in the European Union, 2014

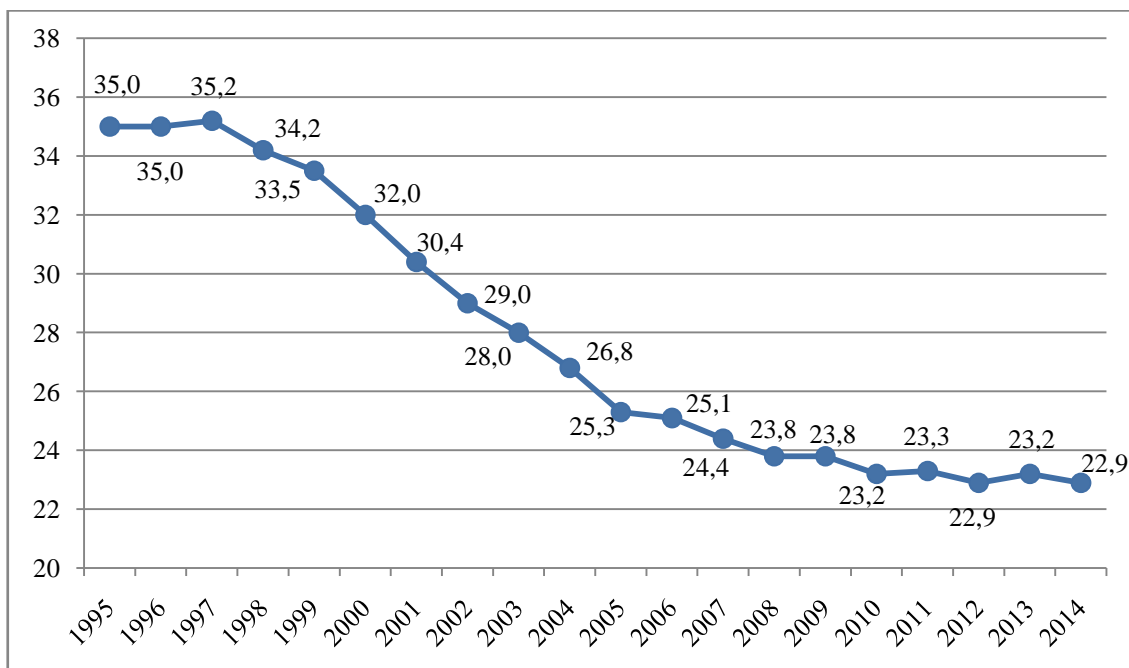
Z tabulky č. 3 vyplývá, že ČR má jeden z nejvyšších podílů daní z příjmů právnických osob ve vztahu k celkovému zdanění i k HDP. Větší podíl mají v obou případech pouze Malta, Kypr a Lucembursko. Na opačném konci pořadí jsou Řecko, Slovinsko a Maďarsko.

Na obrázku č. 4 můžeme vidět **vývoj sazby korporátní daně v zemích EU** v letech 1995 – 2014. Jedná se o průměrnou sazbu daně v jednotlivých letech, přičemž do výpočtu byly zahrnuty všechny státy, které v současnosti tvoří EU<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Belgie, Bulharsko, ČR, Dánsko, Německo, Estonsko, Irsko, Řecko, Španělsko, Francie, Chorvatsko, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Nizozemsko, Rakousko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko, Finsko, Švédsko, Velká Británie



**Obr. č. 4: Průměrná sazba korporátní daně v EU v letech 1995 -2014 (v %)**



Zdroj: vlastní zpracování dle údajů Taxation trends in the European Union, 2014

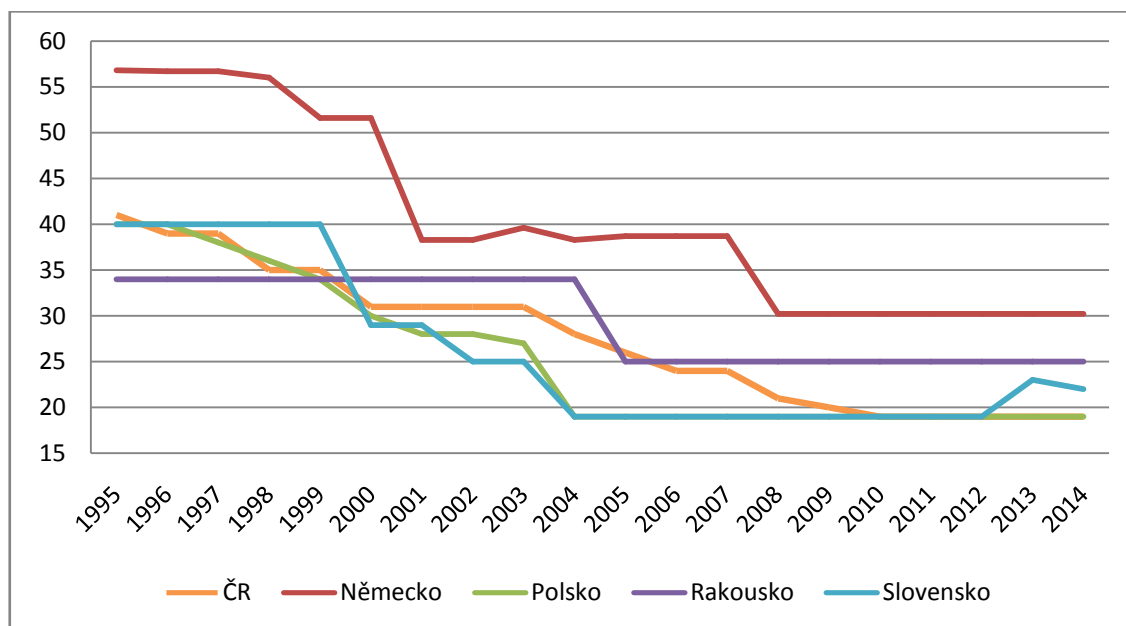
Z grafu je patrné, že zatímco v prvních deseti sledovaných letech byl zaznamenán klesající trend, v poslední dekádě se výše průměrné korporátní daně stabilizovala a pohybuje se okolo 23%. Dle údajů Eurostatu však není rozložení sazeb v jednotlivých zemích EU rovnoměrné. Rozdíl mezi nejvyšší (Francie – 38%) a nejnižší (Bulharsko – 10%) sazbou daně z příjmů právnických osob v roce 2014 činí 28%. Mezi dalšími zeměmi s velmi nízkou sazbou patří Kypr a Irsko (12,5%). Naopak mezi země s nejvyšší sazbou korporátní daně z příjmů řadíme vedle již zmíněné Francie také Maltu (35%) a Belgie (34%).

Celkový pokles průměrné sazby daně ze zisků činil 12,1%, přičemž rozmezí mezi nejvyšší a nejnižší sazbou v jednotlivých zemích EU se zmenšilo, a to z 37,2% v roce 1995 na 28% v roce 2014. Došlo tedy zhruba ke čtvrtinovému poklesu rozdílu, což může naznačovat jakýsi trend ke sblížení výše sazeb daně z příjmů právnických osob, i když je pravdou, že rozmezí je stále velmi propastné.

Pro porovnání vývoje **maximální sazby korporátní daně** slouží obrázek č. 5. Vidíme zde grafické porovnání sousedních zemí ČR. Nejvyšší sazbu daně má z těchto zemí

Německo, kdy sazba daně do roku 2014 nepoklesla pod 30%, druhou nejvyšší sazbu daně má Rakousko (25%), ostatní země se pohybují okolo 20%. Maximální sazby všech zemí EU jsou součástí přílohy G v závěru práce.

**Obr. č. 5: Vývoj maximální sazby daně z příjmů právnických osob v sousedních zemích (v %)**



Zdroj: vlastní zpracování dle údajů Taxation trends in the European Union, 2014

U výše uvedeného grafu můžeme zaznamenat u většiny států ve sledovaných letech klesající trend s postupnou stabilizací. Výjimkou je pouze Slovensko, které v posledních dvou letech svou sazbu daně z příjmů navýšilo, ale jen nepatrně.

Za jednu z nejstabilnějších zemí můžeme označit Rakousko, které se pouze v roce 2005 uchýlilo ke skokovému snížení sazby z 34% na 25%. Další zemí s velmi stabilní daňovou politikou v oblasti zdanění firem je Polsko, které výši sazby daně nezměnilo od roku 2004 a Německo se stabilní výši sazby daně od roku 2008. Bohužel vývoj daňové politiky v ČR by autorka práce neoznačila za příliš stabilní, i když je pravdou, že v posledních pěti letech je výše sazby daně na stejné úrovni.

A nyní již bude pozornost věnována **vztahu daní a účetnictví**. Jak již bylo řečeno, účetnictví je velmi často základem pro výpočet daní. Vzhledem k provázanosti procesu zjištění základu daně z příjmů (zisku) a účetního výsledku hospodaření byla i daňová oblast ovlivněna snahami o harmonizaci účetnictví v rámci EU, a to konkrétně již zmiňovaným Nařízením (ES) č. 1606/2002. Nařízení určuje povinnost aplikovat IFRS od 1. ledna 2005 pro konsolidované účetní závěrky společností obchodujících cenné papíry (CP) na regulovaném trhu jakéhokoliv členského státu. V předchozí kapitole bylo také uvedeno, že nařízení umožňuje jednotlivým státům tuto povinnost rozšířit i na další společnosti. Tímto však vzniká situace, kdy v jednom státě je používáno více účetních systémů (IFRS) a lokální standardy).

Příkladem může být použití jednotlivých systémů v ČR, kdy dle Zákona o účetnictví<sup>7</sup> existují tři skupiny podniků:

- **účetní jednotky účtující a sestavující účetní závěrku pouze dle IFRS** – účetní jednotky obchodující na evropské burze CP;
- **účetní jednotky řídicí se lokálními standardy i IFRS** – dceřiné společnosti neobchodující CP, jejichž mateřská společnost obchoduje na evropské burze CP;
- **účetní jednotky účtující a sestavující účetní závěrku pouze dle Českých účetních standardů (ČÚS)** – podniky neemitující CP, které ani nejsou součástí konsolidovaného celku s mateřskou společností vedoucí účetnictví dle IFRS.

Druhou skupinu společností lze rozdělit na dvě podskupiny:

- dceřiný podnik, jehož matka má rozhodující nebo společný vliv – může vést pouze IFRS, tzn., má právo volby,
- dceřinou společností, jejíž mateřská společnost má pouze podstatný vliv – musí vést účetnictví dle lokálních standardů.

Stavem využívání možností rozšíření povinnosti sestavovat účetní závěrku dle mezinárodních standardů se zabývala EK. V prosinci 2013 vydala přehled využívání této možnosti v jednotlivých státech EU (viz příloha C).

---

<sup>7</sup> §19a odst. 1; §23a

Následující tabulka č. 4 ukazuje počty členských zemí EU, které k prosinci roku 2013 využívají jednotlivé možnosti sestavení účetní závěrky společností dle IFRS. Jedná se o společnosti, které nejsou nuceny dodržovat Nařízení č. 1606/2002. Podniky EK rozdělila na kótované<sup>8</sup> společnosti sestavující individuální účetní závěrku, nekótované konsolidované společnosti a nekótované společnosti sestavující individuální účetní závěrku.

**Tab. č. 4: Četnost využívání IFRS pro sestavení účetní závěrky v zemích EU (k prosinci 2013)**

	Kótované společnosti sestavující individuální účetní závěrku	Nekótované společnosti	
		konsolidovaná účetní závěrka	individuální účetní závěrka
Nepovoleno	6	0	6
Požadováno u někoho	5	1	4
Požadováno u všech	7	3	2
Požadováno/povoleno někomu	1	7	5
Povoleno někomu	1	1	7
Povoleno všem	7	11	2
Požadováno od někoho, povoleno všem ostatním	1	5	2

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů Evropské komise, 2014

Jak můžeme vidět, postoj zemí k sestavování individuální účetní závěrky společností obchodujících své CP na evropském regulovaném trhu není jednotný. Většinou ale je užití IFRS při nejmenším povoleno. Šest zemí EU však sestavení závěrky dle IFRS těmto společnostem nepovoluje (Rakousko, Německo, Španělsko, Francie, Maďarsko, Švédsko – viz příloha C).

Co se týká společností neobchodujících na burze CP, tak se většina členských zemí rozhodla pro povolení či přímo vyžadování sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. U individuálních účetních závěrek je situace spíše opačná. Mnoho

<sup>8</sup> společnost obchodující na burze své CP

zemí sestavení závěrky dle IFRS nepovoluje. Když už je uděleno povolení, tak jen pro některé společnosti. Konkrétní porovnání vybraných států je provedeno v závěru kapitoly v tabulce č. 5.

Implementace IFRS do účetní legislativy EU vyvolává i jiné problémy než existenci více účetních systémů v rámci jednoho státu. Vystala tedy otázka, jak zohlednit užití IFRS při výpočtu daní z příjmů společností, jelikož v některých státech spolu účetní a daňový systém úzce souvisí. Účetní a daňový systém se navzájem ovlivňují v případě, pokud je výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví výchozím bodem pro zjištění daňového základu.

Problematikou závislosti a nezávislosti účetního a daňového systému se zabývalo několik autorů. Hoogendoorn například vytvořil komplexní přehled o situaci v Evropě, kdy porovnává 13 evropských zemí. Dalšími autory jsou například Doupnik a Salter či Nobes a Parker. Většina těchto výzkumů byla provedena a publikována před rokem 2005, kdy začalo platit Nařízení EU č. 1606/2002. Bohužel se autorce práce nepodařilo získat originální studie, a tak se v práci bude odkazovat na studie českých autorů, které jsou veřejně dostupné a byly publikovány po roce 2005. Těmito autory jsou například Nerudová, Žárová apod. Charakteristika a analýza jednotlivých skupin států bude součástí následujících podkapitol.

#### **4.1 Nezávislost účetnictví a daňového systému**

Nezávislost účetního a daňového systému nastává tehdy, když společnosti musí používat odlišná pravidla pro účtování a pro zjištění základu daně a neexistuje tak mezi těmito systémy přímá vazba. To znamená, že výpočet základu daně z příjmů nezávisí na velikosti výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví. Účetnictví plní v tomto případě pouze evidenční funkci a slouží při zjišťování daňového základu jako podpora. Tento systém je využíván například v Holandsku, Dánsku, Norsku, Polsku, Velké Británii. (Nerudová, 2009)

Oddělená účetní a daňová pravidla s sebou přinášejí řadu výhod i nevýhod, kterými se zabývali například PROCHÁZKA (2010) či NERUDOVA (2009). Z těchto zdrojů

čerpá i autorka práce, přičemž v textu uvádí výhody a nevýhody, jež jsou dle jejího názoru důležité.

Za jednu z podstatných **výhod** lze považovat dodržení nejvyšší účetní zásady, kterou je věrné a poctivé zobrazení reality. Nedochází totiž ke zkreslení účetnictví daňovými předpisy a účetnictví tak odráží ekonomickou realitu. Dalším velkým pozitivem je spravedlivost, protože pro všechny subjekty platí stejná pravidla zdanění. Mezi další výhody můžeme zařadit vcelku nízkou administrativní náročnost či možnost měnit účetní pravidla bez dopadu na daň z příjmů a naopak. Výhodou oddělenosti obou systémů je také to, že pracovníci finančních úřadů se mohou specializovat pouze na daňové záležitosti.

**Nevýhod** nezávislosti účetního a daňového systému je vcelku méně než výhod, přesto však existují. Společnosti jsou nuceny vést speciální evidenci pro zdanění. Ve výhodách zmíněná specializace zaměstnanců finančních úřadů s sebou může přinést růst nákladů na jejich odbornou přípravu. Za nevýhodu autorka práce považuje také špatnou prokazatelnost zatajení příjmů, což je jednou z mála možností, jak si společnosti mohou snížit daňovou povinnost.

## 4.2 Závislost účetnictví a daňového systému

Častěji používaným modelem je souvislost účetního a daňového systému. Charakteristické pro koexistenci obou systémů je to, že výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví je východiskem pro zjištění základu daně z příjmů. K základu daně se dospěje úpravou účetního výsledku hospodaření dle postupu určeného v zákoně o daních z příjmu korporací. Účetní jednotky jsou v tomto případě povinny prokázat vazbu mezi účetnictvím a údaji v daňovém přiznání.

I tento systém má své výhody a nevýhody. Autorka práce bude opět vycházet z PROCHÁZKY (2010) a NERUDOVÉ (2009). Za základní **výhodu** považuje autorka práce veřejnou dostupnost podkladů pro daňovou kontrolu. Správce daně se také zajímá pouze o dodržení daňových požadavků a není tak nutné sledovat dodržení věrného a poctivého zobrazení ekonomické reality. Za výhodou lze také považovat potlačení snahy managementu uměle nadhodnocovat zisk. Pokud totiž existuje pozitivní závislost

mezi výší zisku a výší odměn managementu, snaží se vedení podniku o co nejvyšší zisk, ale v případě závislosti účetního a daňového systému to také znamená vyšší daňovou povinnost.

Na rozdíl od oddělenosti obou systémů, existuje při provázanosti více **nevýhod**. Mezi podstatnou nevýhodu především pro podniky i národní hospodářství patří možnost negativního ovlivnění účetního zobrazení ekonomické reality daňovými předpisy. Zaměstnanci správce daně musí mít mnohem širší znalosti. Pro společnosti je to také administrativně i nákladově mnohem náročnější. Musejí vést odděleně účetnictví odpovídající účetním i daňovým předpisům zároveň. Tuto situaci si můžeme ukázat na příkladu evidence dlouhodobého majetku v ČR, kdy účetní jednotka musí zaznamenávat odděleně účetní a daňové odpisy. Mezi další nevýhody se řadí nutnost detailního vymezení rozdílů mezi účetnictvím a daněmi, což vede ke komplexní daňové soustavě, která se může stát nepřehlednou. Nepřehlednost a pozdní reakce daňových zákonů na změny ekonomického prostředí vedou také k růstu prostoru pro daňové úniky. Nepřehlednost si můžeme ukázat opět na příkladu ČR a Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zde v § 19 Osvobození od daně je uvedeno nepřehledné množství položek, které jsou od daně osvobozeny. Jedná se celkem o více než 30 položek pod písmeny „a) – zo“. Mezi tyto položky můžeme zařadit například:

- členské příspěvky dle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin přijaté vybranými subjekty (odborová organizace, politická strana, apod.);
- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů registrovaných církví a náboženských společností;
- příjem České národní banky a Fondu pojištění vkladů;
- příjem z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně;
- výnosy z operací na finančním trhu s prostředky účtu rezervy pro důchodovou reformu podle rozpočtových pravidel;
- podíly na zisku tichého společníka z účastí na podnikání, pokud jsou použity k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše;
- a řada dalších osvobození.

Vzhledem k existenci více účetních systémů v jedné zemi a využití možností aplikace IFRS účetními jednotkami můžeme tento model rozčlenit na tři modifikace. První z nich

je situace, kdy konsolidovaná účetní závěrka je sestavena dle IFRS, individuální účetní závěrka je sestavena dle lokálních standardů a základ daně je zjišťován na základě lokálních standardů. Druhou možností je sestavení konsolidované i individuální účetní závěrky dle IFRS, ze kterých je zjišťován i základ daně. Poslední modifikací je sestavení konsolidované i individuální účetní závěrky odpovídající IFRS, avšak základ daně je zjišťován z výsledku hospodaření odpovídajícímu účtování dle lokálních standardů. Následující podkapitoly budou věnovány charakteristice těchto modifikací s určením výhod a nevýhod, kterými se zabýval ve svém článku Procházka. Autorka práce u jednotlivých druhů závislosti specifikuje dle jejího názoru nejpodstatnější výhody a nevýhody, přičemž bude vycházet především z PROCHÁZKY (2010).

#### **4.2.1 Modifikace závislosti 1**

Model je charakteristický tím, že všechny podniky zdaňují účetní závěrky odpovídající národním účetním předpisům. Tato modifikace se uplatňuje v zemích, kde jsou konsolidované účetní závěrky sestavovány v souladu s IFRS a individuální závěrky v souladu s národní legislativou. Konsolidované účetní jednotky poté musí závěrky převést na lokální standardy. Model je využíván v Belgii a Rakousku.

Dle autorky práce jsou největšími **výhodami** veřejná dostupnost podkladů pro daňovou kontrolu a daňová spravedlnost, jelikož pro všechny subjekty platí stejná pravidla zdanění. Další výhodou, především pro zaměstnance správce daně, nutnost znát pouze lokální standardy.

Za **nevýhody** můžeme považovat především nutnost vést dvojí účetnictví či minimálně další evidenci konsolidovanými účetními jednotkami. Vzhledem k tomu, že konsolidované účetní jednotky jsou nuceny sestavit dvě účetní závěrky, je jedna z nich považována za méněcennou, čímž roste riziko tvorby chyb či opomenutí při převodu závěrky dle IFRS na lokální standardy. Nevýhodou je také to, že každá společnost účtující dle IFRS může provádět konverzi účetní závěrky odlišným způsobem.



#### 4.2.2 Modifikace závislosti 2

Dalším druhem závislosti je situace, kdy v podniky vedou pouze jedno účetnictví (dle lokálních standardů či dle IFRS), které pak poskytuje podklady pro zdanění. Tento model je uplatňován ve většině zemí EU, jež mají závislé systémy účetnictví a daní.

Velkou výhodou vidí autorka práce ve vedení pouze jedné evidence, což šetří i náklady společností. Výhodou je podobně jako u všech ostatních modelů závislosti dostupnost podkladů pro daňovou kontrolu. Vzhledem k vedení pouze jedné evidence a neexistenci povinnosti konverze účetní závěrky na jiný účetní systém jsou účetní záznamy průkaznější a užitečnější (především pro vedení podniku). Vzhledem k tomu, že není nutné provádět převod účetní závěrky, odpadají také problémy s auditem správnosti konverze.

Za největší nevýhodu považuje autorka práce daňovou nespravedlnost. Vzhledem k tomu, že se v rámci jednoho státu zdaňuje dle odlišných účetních systémů, které mají každý jiné cíle, dochází k nerovnému přístupu k daňovým subjektům. Na pracovníky finančních úřadů jsou, na rozdíl od předchozí modifikace, kladeny vyšší kvalifikační požadavky, jelikož je nutné znát mezinárodní i národní účetní legislativu a standardy.

#### 4.2.3 Modifikace závislosti 3

Posledním případem je situace, kdy individuální i konsolidované účetní závěrky mohou či musí být sestaveny v souladu s IFRS. Podklady pro zdanění jsou však získávány z účetní závěrky sestavené dle národních účetních předpisů. Model je využíván v rámci EU v Maďarsku a ČR.

Tento model mnoho **výhod** neposkytuje. Pozitivem modifikace je především daňová spravedlnost, kdy pro všechny subjekty jsou platná stejná pravidla zdanění. Výhodou podobně jako u prvního modelu závislosti je to, že změnou účetního systému nedochází k možnosti ovlivnit výši výsledného základu daně.

Model však skýtá řadu **nevýhod**. Za velkou nevýhodu považuje autorka práce nutnost vést při nejmenším doplňkovou evidenci pro zdanění. Dále je v tomto případě nutno provést konverzi účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS na závěrku dle lokálních standardů, což s sebou nese i další nevýhodu, kdy se podklady pro daňovou kontrolu

mohou stát nepřehlednými. Špatně se také provádí kontrola správnosti konverze závěrky z IFRS na lokální standardy a vzniká tak prostor pro daňové úniky. Pracovníci správce daně jsou, vzhledem k existenci dvou účetních systémů v jedné zemi, nuceni znát mezinárodní i národní účetní legislativu.

Ke **zhodnocení jednotlivých modelů** je nutné říci, že žádný z nich není výhodný pro všechny. Výhody i nevýhody to přinese pro firmy, stát, uživatele výkazů i národní ekonomiky. Díky postupující globalizaci je vytvářen tlak na sjednocování účetnictví, ale na druhou stranu i daní. To s sebou nese protichůdné cíle. Důvodem pro použití různých variant řešení závislosti je také historický vývoj jednotlivých systémů. V průběhu času se také postoje některých států k závislosti a nezávislosti měnily.

S přijetím Nařízení č. 1606/2002 se členské země vypořádaly rozdílně. Většina zemí však přistoupila na řešení, kdy účetní závěrka sestavená v souladu s pravidly IFRS může být podkladem pro stanovení základu daně.

Jak bylo zřejmé z tabulky č. 4, ne všechny státy přistupovaly k možnosti využít pro sestavení účetní závěrky IFRS i jinými než konsolidovanými společnostmi obchodujícími své CP na evropském regulovaném trhu. Pro konkrétní porovnání si autorka práce vybrala čtyři země, které se staví odlišně k tomu, ze kterého účetního systému jsou brány podklady pro určení základu daně z příjmů společností. Jedním ze států bude Polsko, které se na rozdíl od všech ostatních zemí vyznačuje nezávislostí účetního a daňového systému. Ostatní státy mají oba tyto systémy provázané, avšak každý z nich používá jiné modely závislosti, jejichž charakteristika byla součástí předchozího textu. Konkrétní výsledky využití možnosti rozšíření sestavování účetní závěrky u jiných, než konsolidovaných společností obchodujících CP na evropských burzách jsou součástí tabulky č. 5.

**Tab. č. 5: Porovnání užití IFRS v sousedních státech ČR (k prosinci 2013)**

<b>Země</b>	<b>Kótovaná společnost s individuální účetní závěrkou</b>	<b>Nekótovaná společnost s konsolidovanou účetní závěrkou</b>	<b>Nekótovaná společnost s individuální účetní závěrkou</b>
<b>Česká republika</b>	vyžadováno u všech	povoleno všem	povoleno někomu
<b>Německo</b>	nepovoleno	povoleno všem	nepovoleno
<b>Polsko</b>	povoleno všem	vyžadováno od některých/povoleno někomu	povoleno někomu
<b>Rakousko</b>	nepovoleno	povoleno všem	nepovoleno

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů Evropské komise, 2014

Státy při využití možnosti rozšířit povinnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS i na jiné než konsolidované společnosti obchodující emitované CP na evropských burzách nejsou jednotné. Například Německo a Rakousko nepovolují sestavovat individuální závěrku dle IFRS. Německo ji ale připouští jako doplněk k závěrce sestavené dle národních předpisů. Polsko a ČR jdou opačným směrem, a tuto možnost přinejmenším firmám dovolují využít.

U konsolidovaných závěrek nekótovaných společností je postoj států většinou podobný, závěrky sestaveny dle IFRS jsou buď povoleny, nebo vyžadovány. V ČR, Rakousku a v Německu je tato možnost povolena všem společnostem bez výjimky. Německo však navíc vyžaduje sestavení závěrky dle IFRS od konsolidovaných společností, které podaly žádost o zapsání na burzu. V Polsku je vyžadováno sestavit konsolidované závěrky dle IFRS pouze od bank, i když nejsou obchodovány na burze. Polsko dále tuto možnost povoluje u společností přihlášených k veřejnému obchodování a u mateřských společností, které jsou součástí jiného konsolidačního celku, jež připravuje svou konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS.

U individuálních závěrek společností neobchodujících na regulovaném trhu v rámci EU státy přistupují odlišně. Pokud tuto možnost povolují, je to pouze pro vybrané společnosti. V ČR je možnost použít k sestavení závěrky povolena dceřiným společnostem, které jsou součástí konsolidovaného celku sestavujícího závěrku dle IFRS a zároveň má jeho mateřská společnost rozhodující nebo společný vliv. V Německu společnosti mohou závěrku dle IFRS sestavit pouze jako doplněk k závěrce

dle národních předpisů. Polsko povoluje sestavit závěrku v souladu s IFRS stejným společnostem jako je tomu v případě nekótovaných konsolidovaných společností. Znamená to tedy, že účetní závěrku mohou dle IFRS sestavovat společnosti přihlášené k veřejnému obchodování a společnosti, jejichž matka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Rakousko možnost sestavit individuální závěrku společnostem nekótovaným na evropském regulovaném trhu vůbec neumožňuje.

Povinnost konvergovat své výkazy z IFRS na ČÚS v souvislosti s podáním daňového přiznání mají v ČR společnosti kótované na burze CP v rámci EU. Na stránkách České národní banky, která v ČR provádí dohled nad finančním trhem, je k dispozici seznam společností, které jsou emitenty kótovaných CP. K 30.11.2014 je těchto subjektů celkem 64, z toho má 45 sídlo v ČR (viz příloha H). Mezi tyto firmy patří například:

- AQUAPALACE, a.s.
- CETELEM ČR, a.s.
- Česká pojišťovna a.s.
- Česká spořitelna a.s.
- ČEZ, a.s.
- LEO Expres a.s.
- O2 Czech Republic a.s.
- Raiffeisenbank a.s.
- UNIPETROL, a.s.

## 5 Analýza možností konverze výsledku hospodaření

Jak již víme z předchozí kapitoly, díky existenci vztahu mezi účetnictvím a daněmi a přijetím Nařízení č. 1606/2002 můžeme identifikovat několik skupin společností:

- společnosti vykazující dle IFRS, základ daně určen dle národních předpisů,
- společnosti účtující dle národních předpisů (podklad pro určení základu daně), které následně převádí výkazy do souladu s IFRS,
- společnosti účtující a sestavující účetní závěrku národních předpisů.

**První skupinou** jsou společnosti, které jsou kótované na evropské burze CP. Tyto společnosti jsou povinny sestavovat výkazy v souladu s IFRS. Seznam Mezinárodních standardů vydaných a zároveň platných k listopadu 2014 je součástí přílohy D. Ustanovení v národních předpisech těmto společnostem ukládá povinnost zjistit výsledek hospodaření, který je podkladem pro výpočet daně, z účetnictví vedeného dle národních předpisů. V ČR je tato podmínka vyjádřena Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 23 odst. 2 písm. a: „*Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů.*“ Kótované společnosti jsou v ČR dále povinny se řídit Pokynem D-295 Ministerstva financí, který určuje společností postup pro určení základu daně. Poplatník daně z příjmů sestavující účetní závěrku dle IFRS použije ke zjištění výsledku hospodaření zvláštní předpis, kterým je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášky, které tento zákon provádějí (Vyhláška č. 500/2002 Sb., Vyhláška č. 501/2002 Sb., Vyhláška č. 502/2002 Sb.). Nastínění postupu konverze dle tohoto předpisu je součástí podkapitoly 5.1.

**Druhou skupinou** jsou společnosti neobchodující své CP na burze vedoucí účetnictví v souladu s českými účetními předpisy. Společnosti jsou však součástí konsolidovaného celku a musí tak sestavit výkazy pro potřeby konsolidované účetní závěrky konvertovat do souladu s IFRS. Možnostmi konverze výkazů této skupiny společností se v ČR zabývá např. Mezlík, Procházka. Analýza možností konverze v tomto případě bude součástí podkapitoly č. 5.2.

**Poslední skupinou** jsou společnosti, které nejsou kótované na burze CP v rámci EU a zároveň nejsou ani povinny sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS pro svou

mateřskou společnost. Tyto společnosti již nebudou dále zkoumány, jelikož nejsou nuceny převádět své účetní výkazy.

### **5.1 Konverze výkazů z IFRS na národní předpisy**

Společnosti, jejichž emitované CP jsou obchodovány na regulovaném trhu CP v rámci EU, jsou povinny vykazovat svůj výsledek hospodaření dle IFRS. Národní legislativa jim však nařizuje zdaňovat dle národních předpisů. Proto jsou tyto společnosti, které lze zařadit do skupiny států, které mají závislý účetní a daňový systém a lze je zařadit dle kapitoly 4.2 do modifikací závislosti 1 a 3, nuceny ke konverzi svého výsledku hospodaření z IFRS na národní předpisy.

V ČR přijalo pro tento účel Ministerstvo financí ČR **Pokyn D-295**, který upravuje postup při konverzi z IFRS na ČÚS. Důvodem přijetí Pokynu je zajištění kontinuálního a objektivního zachycení účetních případů a záznamů tak, aby bylo možno v rámci daňové kontroly prokázat, doložit a zkontrolovat rozdíly vzniklé mezi účtováním a vykázáním VH dle IFRS a dle ČÚS.

Poplatník v případě zjištění rozdílů postupuje **ve třech krocích**:

1. doplnění účetního dokladu o čísla účtů, na které by byl účetní případ zaúčtován bez vlivu IFRS; v případě zjištění rozdílu v částkách, doplnění dokladu i o ně;
2. provést další záznamy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do hlavní knihy a knihy analytických účtů v členění a uspořádání, jako by účetní jednotka nebyla emitentem CP na burze CP v EU;
3. zpracování přehledu, který obsahem, členěním a uspořádáním odpovídá výkazu zisku a ztráty dle ČÚS.

Pokyn také určuje, že tento postup jsou poplatníci daně z příjmů právnických osob povinni dodržovat od prvního dne počátku zdaňovacího období, které započalo v roce 2006.

## **5.2 Konverze výkazů z národních předpisů na IFRS**

Konverze výkazů vedených dle lokálních předpisů na výkazy sestavené v souladu s IFRS se týká společností ve druhé skupině podniků, které jsou nuceny k tomuto kroku svými mateřskými společnostmi nebo jinými subjekty (banky, věřitelé apod.). Daňové přiznání je v tomto případě sestaveno dle národních předpisů a doklady jsou tak účtovány primárně dle národních předpisů.

V tomto případě se objevuje několik problémů, jelikož dochází ke střetu dvou požadavků, kdy společnosti musí účtovat a vykazovat na základě národních předpisů, a zároveň jsou povinny reportovat vlastníkově výkazy dle IFRS. Problémy jsou následující:

- co nejvíce vyhovět požadavkům národních předpisů a vyhnout se tak riziku pokut a doměrek ze strany správce daně;
- při účtování co nejvíce přiblížit požadavkům IFRS a zabezpečit tak investorské, obchodní a finanční vztahy podniku. V tomto případě vede cesta k úspěšnému auditu závěrky, která je následně součástí konsolidované závěrky celé skupiny.

Bohužel se příkloněním k některé z těchto možností vždy znemožňuje dosažení té druhé. Důsledkem tudíž může být jakási střední cesta, kdy je dceřiná společnost nucena vést v podstatě dva systémy účetnictví.

Postupovat při konverzi účetní závěrky z ČÚS na IFRS je možné prostřednictvím tří základních způsobů, kterými jsou konverze na úrovni účetních výkazů, konverze na úrovni zůstatků účtů a konverze na úrovni transakcí. Analýza všech způsobů bude součástí následujících podkapitol.

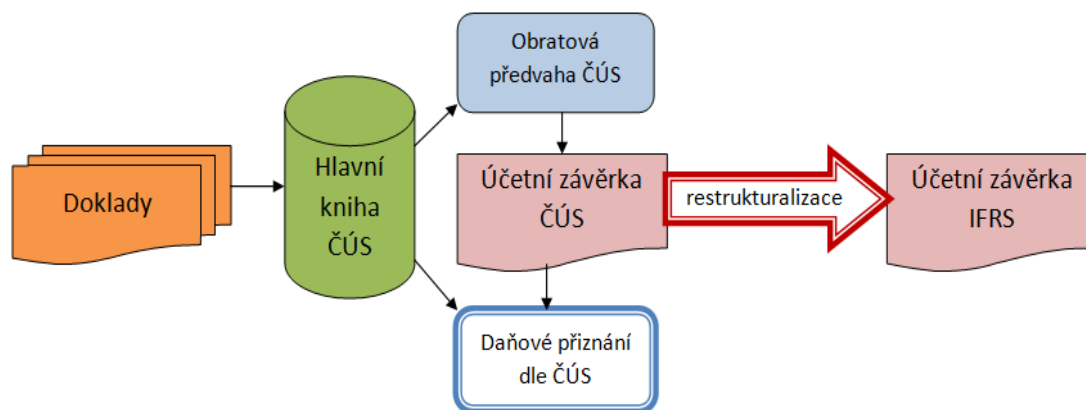
### **5.2.1 Konverze na úrovni účetních výkazů**

Tento typ konverze je proveden na úrovni jednotlivých řádků účetních výkazů, kdy jsou překlopeny jednotlivé řádky výkazů dle ČÚS na výkazy dle IFRS (Mejzlík, 2006). Konverze je prováděna například pomocí MS Excel či jiných tabulkových procesorů.

Účetní jednotka zaúčtuje doklady do hlavní knihy vedené dle národních předpisů. Údaje hlavní knihy jsou následně podkladem pro sestavení účetní závěrky a daňového přiznání

v souladu s národními předpisy. Účetní závěrka je následně restrukturalizována na účetní závěrku dle IFRS. Tento postup je graficky znázorněn na obrázku č. 6.

**Obr. č. 6: Konverze na úrovni účetních výkazů**



Zdroj: vlastní zpracování dle Mejzlíka (2006), 2014

Nespornou **výhodou** je jednoduchost, rychlost a organizační nenáročnost. Vzhledem k možnosti použití tabulkového procesoru, který využívá snad každá společnost, také tato možnost nevyžaduje žádné úpravy stávajícího informačního systému.

Konverze na úrovni účetních výkazů má však také své **nevýhody**, které spočívají především v náchylnosti k tvorbě chyb. Tato konverze také neodráží rozdíly v oceňování a detailnější vykazování jednotlivých položek závěrky a může tak být méně průkazná.

Tento způsob převodu je možný pouze u účetních jednotek, jejichž závěrky vykazují rozdíly mezi ČÚS a IFRS pouze ve struktuře účetních výkazů. Znamená to tedy, že konverze na úrovni účetních výkazů je vhodná pouze pro menší společnosti a společnosti poskytující služby. Takovéto společnosti mají pouze zanedbatelná dlouhodobá aktiva, zásoby, rezervy a jiné položky, které jsou při vykazování v obou účetních systémech odlišné.

Jak tedy vyplývá z předchozího textu, tato možnost není účetními jednotkami příliš využívána.

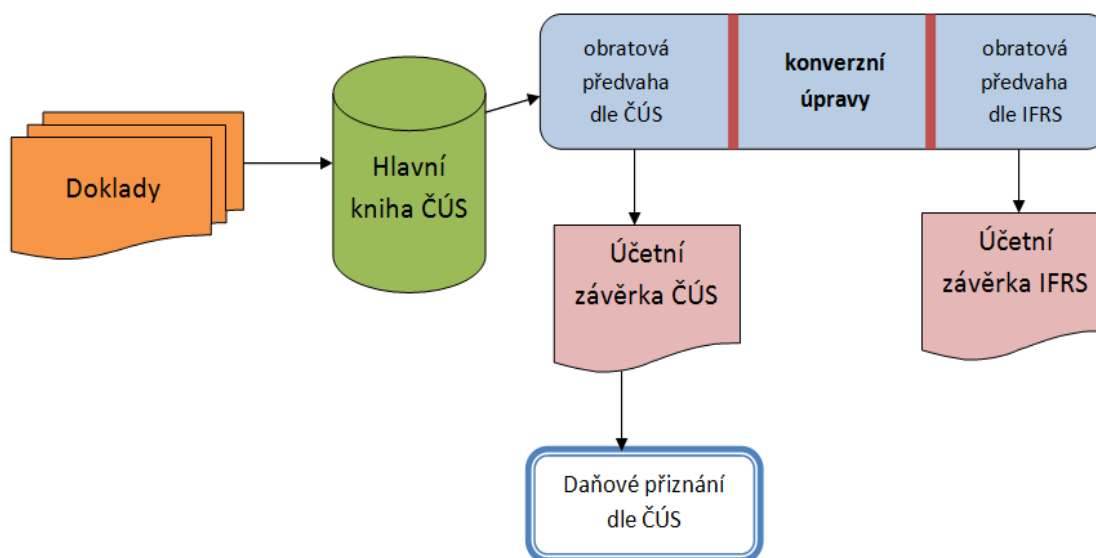


### 5.2.2 Konverze na úrovni zůstatků účtů

Konverze na úrovni zůstatků představuje převod v rámci obratové předvahy. Je to zabezpečeno pomocí vytvoření vhodného účtového rozvrhu a účtování na analytických účtech (Mejzlík, 2006).

Jak je možné vidět na obrázku č. 7, doklady jsou zaúčtovány do hlavní knihy dle pravidel ČÚS. Obratová předvaha dle ČÚS je podkladem pro sestavení účetní závěrky. Výsledek hospodaření zjištěný v účetní závěrce dle ČÚS je poté východiskem pro výpočet daně z příjmů. Aby společnost dostala požadavku sestavit výkazy dle IFRS, provede konverzní úpravy obratové předvahy dle ČÚS na obratovou předvahu dle IFRS, která je poté podkladem pro účetní závěrku odpovídající IFRS.

**Obr. č. 7: Konverze na úrovni zůstatků účtů**



Zdroj: vlastní zpracování dle Mejzlíka (2006), 2014

Tento způsob konverze má opět své výhody a nevýhody. **Výhodou** je vcelku malá administrativní náročnost. Podobně jako předchozí typ konverze je toto řešení vcelku rychlé a technologicky nenáročné. Díky vhodnému přizpůsobení účtového rozvrhu možné účtování na jednotlivých analytických účtech. Další výhodou je možnost provedení takovéto konverze pomocí tabulkových procesorů.

**Nevýhodou** konverze na úrovni zůstatků účtů je podobně jako v předchozím případě náchylnost na chyby. Podrobnost konverze závisí na šířce účtového rozvrhu, a tím

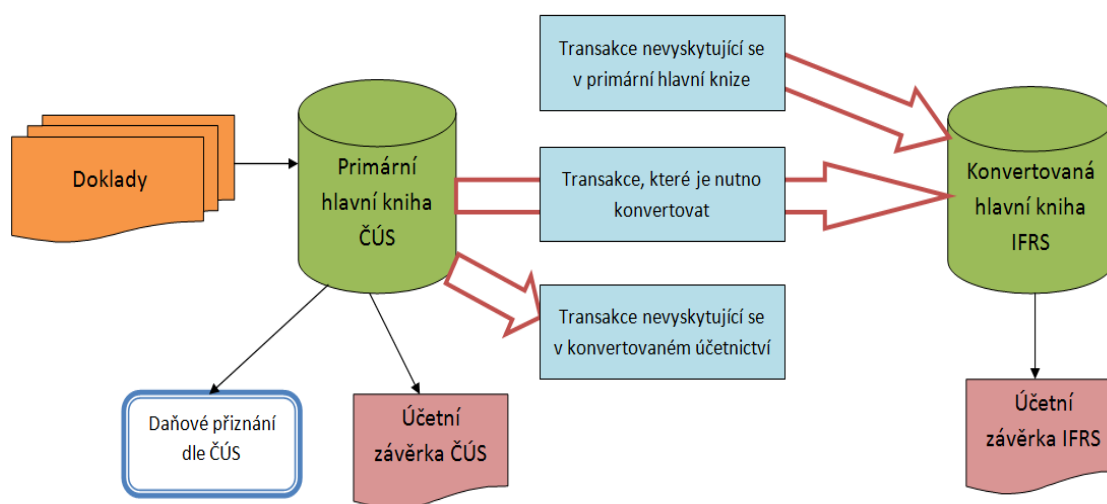
pádem i podrobnosti analytické evidence. Negativem je také obtížná řešitelnost rozdílných evidencí v rámci zásob, dlouhodobých aktiv apod.

I přes uvedené nevýhody je tento způsob převodu určitým kompromisem a je tudíž nejčastěji používán. Ze strany programových produktů pro vedení účetnictví je také nejvíce podporován. Přesto je však možné konvertovat pouze účetní závěrky, u kterých se liší ČÚS a IFRS pouze ve výši zůstatků na analytických účtech.

### 5.2.3 Konverze na úrovni transakcí

Jedná se o nejdokonalejší, ale také zároveň o nejnáročnější způsob konverze z ČÚS na IFRS. Dochází zde k paralelnímu účtování ve dvou hlavních knihách, přičemž primární hlavní knihou je ta vedená dle ČÚS. Pro tento typ konverze je nutné správné nastavení informačního systému, který dovolí automatické paralelní účtování ve dvou hlavních knihách, které jsou na sobě relativně nezávislé (Mejzlík, 2006). Grafické znázornění konverze na úrovni zůstatků je možné vidět na následujícím obrázku č. 8.

**Obr. č. 8: Konverze na úrovni transakcí**



Zdroj: vlastní zpracování dle Mejzlíka (2006), 2014

Z obrázku vyplývá, že u tohoto typu konverze se setkáváme se třemi typy transakcí:

- transakce nevyskytující se v primárním účetnictví,
- transakce, které je nutno konvertovat,

- transakce, které se nevyskytují v konvertovaném účetnictví.

**Transakce nevyskytující se v primárním účetnictví** jsou takové, které nemohou vzniknout automatickou konverzí účetních zápisů dle ČÚS. Důsledkem je to, že tyto transakce musí být do hlavní knihy vedené dle IFRS zaúčtovány samostatně. Jedná se například o operace spojené s leasingem apod.

**Transakce, které je nutno konvertovat** jsou po restrukturalizaci a přecenění automaticky zaúčtovány informačním systémem podle zadaných parametrů z primární hlavní knihy do vedlejší hlavní knihy.

Poslední skupinou jsou **transakce nevyskytující se v IFRS**. Ty lze považovat za bezproblémové při konverzi, protože se účtují pouze do primární hlavní knihy. Je tedy pouze zapotřebí je z převodu vyřadit.

Největší **výhodou** tohoto řešení je nejkvalitnější zpracování účetní závěrky, která podlehla konverzi. V tomto případě je totiž vyhověno konkrétním podrobným požadavkům v obou účetních systémech. Konverze na úrovni transakcí je také prováděna přímo v rámci informačního systému společnosti a není tedy nutné provádět jakákoliv vedlejší opatření.

Tento způsob řešení skýtá i **nevýhody**. Konverze je velmi náročná na implementaci vhodných programových nástrojů. Dále je také nutné udržovat potřebné parametry funkcí v rámci účetních programů, které slouží k zabezpečení konverze jednotlivých transakcí.

Vzhledem ke zmíněnému negativu se mnoho společností pro účtování na dvou paralelních hlavních knihách nerozhoduje. Implementovat tuto variantu je totiž velmi finančně, časově i organizačně náročné, protože je nutný razantní zásah do stávajícího informačního systému. Tuto možnost je tedy vhodné zvolit pouze tehdy, kdy účetní jednotka klade vysoké nároky na kvalitu obou účetních závěrek a zároveň je zde předpoklad dlouhodobého využívání.

Jak je vidět, žádné z těchto řešení konverze není úplně ideální. Při konverzi může dojít buď ke zkreslení údajů, či při nejmenším k málo detailnímu postupu konverze. Pokud je konverze provedena na úrovni transakcí, je zaručen detailní převod, avšak tento způsob vyžaduje vysoké náklady na jeho implementaci a nutnost přestavění informačního

systemu firmy. Nelze tedy říci, které z řešení je nejideálnější a je tedy nutné postupovat individuálně.

Dle názoru autorky práce by se situace s nutností konverze z ČÚS na IFRS či naopak odstranila pouze přijetím takových opatření, která by povolila i společnostem nekótovaným na burze sestavujícím individuální účetní závěrku vést účetnictví v souladu s IFRS. Takto vedené účetnictví a sestavené závěrky by poté mohly být podkladem pro výpočet daně. Touto cestou se vydala většina států EU, bohužel ČR mezi ně nepatří.

### 5.3 První užití IFRS

Přijetím Nařízení EU č. 1606/2002 vznikla pro kótované společnosti povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS. S tím souvisí i nutnost prvního užití IFRS, jako nového účetního systému společnosti. První přechod společnosti na IFRS řeší Mezinárodní standard účetního výkaznictví 1 (IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví). IFRS 1 poskytuje jakýsi návod na řešení problémů, s nimiž se prvouživatel IFRS může setkat.

Cílem standardu je zajistit vysokou kvalitu informací obsažených v první účetní závěrce sestavené účetní jednotkou dle IFRS.

Součástí standardu IFRS 1 je samozřejmě vymezení účetních jednotek, které jsou prvouživatelem IFRS, a tudíž se budou řídit tímto standardem. Tato informace je součástí odstavce 3, který říká, že **první účetní závěrkou sestavenou dle IFRS** je závěrka společnosti, která například:

- a) předložila svou poslední účetní závěrku:
  - dle národních požadavků, které nejsou plně v souladu s IFRS,
  - v souladu s IFRS, avšak součástí závěrky nebylo výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS,
  - v souladu s národními předpisy, ale došlo k sesouhlasení některých částek do souladu s IFRS;
- b) sestavila účetní závěrku v souladu s IFRS pouze pro interní potřebu a nezpřístupnila ji vlastníkům účetní jednotky nebo jiným externím uživatelům;

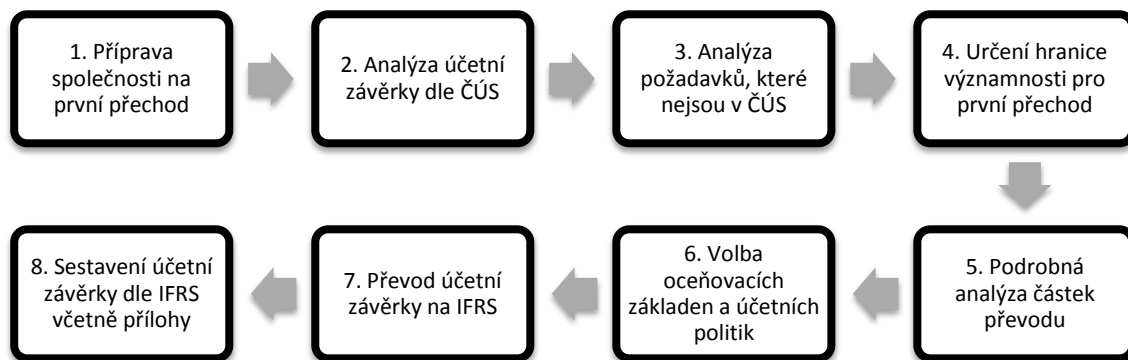
c) nezveřejnila účetní závěrku za předchozí období.

Na společnosti jsou při prvním využití IFRS kladeny určité **požadavky**. První účetní závěrka společnosti sestavená dle IFRS musí obsahovat minimálně dvě účetní období<sup>9</sup>. V účetní závěrce musí být použity pro všechna období jednotné účetní politiky, což znamená použití aktuálního znění standardů. Veškeré úpravy, které jsou provedeny v zahajovací rozvaze dle IFRS se zaúčtují proti nerozděleným ziskům minulých let. (Krupová, 2009)

### 5.3.1 Postup při prvním užití IFRS

Každá společnost při prvním využití IFRS by měla dodržet určitý postup implementace IFRS, jako nového účetního systému sloužícího k sestavení účetní závěrky. Postup se skládá z osmi základních kroků, které jsou součástí obrázku č. 9. Postup je převzat z KRUPOVÉ (2009).

**Obr. č. 9: Postup při prvním užití IFRS**



Zdroj: vlastní zpracování dle Krupové (2009), 2014

Prvním krokem je **přípravení společnosti na přijetí IFRS**. Ke splnění tohoto kroku je nutné seznámit co nejširší spektrum zainteresovaných pracovníků s převodem a důvody, které vedly ke změně účetního systému (legislativní požadavky, požadavek mateřské společnosti, úvahy o budoucím kótování společnosti apod.). K hladkému průběhu bude nutné zjistit potřebné informace nutné k přechodu na jiný systém od náležitých osob,

<sup>9</sup> Přechod na IFRS k 31.12.2014 => účetní závěrka za období 2013, 2014, zahajovací rozvaha je sestavena dle IFRS k 1.1.2013

jako je například vedení společnosti, technické oddělení, IT oddělení apod. Nutné bude také přeškolení zaměstnanců, a to především z účetního a ekonomického oddělení.

Pokud je společnost připravena na přijetí IFRS, následuje **analýza účetní závěrky sestavené dle národních předpisů**. Znamená to, že jsou vytipovány oblasti, které budou následně předmětem převodu. Účetní jednotka v tomto kroku zjišťuje, zda položky účetnictví dle národních předpisů odpovídají definicím položek IFRS, které jsou součástí Koncepčního rámce. Pokud položky definici nesplňují, jsou odstraněny. Problematickými oblastmi jsou v tomto případě například investice do nemovitostí, které se řídí standardem IAS 40. Dále to mohou být dlouhodobá aktiva, která společnost drží za účelem prodeje. V tomto případě se pak účetní jednotka musí řídit standardem IFRS 5.

Třetím krokem je **analýza požadavků, které nejsou součástí ČÚS**. Typickým příkladem je vykazování finančního leasingu. Ten se v českém pojetí účetnictví nevykazuje, avšak v IFRS ano. Finanční leasing se řídí standardem IFRS 17. V případě, že společnost využívá majetek pořízený na leasing, je nutné tento majetek zařadit, určit u něj životnost apod. Dalším požadavkem, který je součástí pouze IFRS je volba funkční měny<sup>10</sup>. Ta totiž v případě IFRS může být odlišná od měny vykazování. Dalším příkladem je výpočet ukazatele zisk na akcii. To, zda se společnosti tato povinnost týká je uvedeno v IAS 33. Dalším příkladem požadavků nevyskytujících se v ČÚS jsou události po datu rozvahy, probíhající soudní spory, poskytnuté záruky apod.

Dalším krokem je **určení hladiny významnosti** pro převáděné položky. Dle IAS 8 (Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby) jsou položky významné, pokud by opomenutí nebo chybné uvedení jednotlivé položky nebo skupiny ovlivnilo ekonomická rozhodnutí přijímaná na základě účetní závěrky. Významnost je stanovována vždy individuálně, kdy rozhodujícím faktorem je velikost nebo povaha položky.

Následuje podrobné **zjištění peněžních částek** u převáděných položek. Analýza nastává v případě, kdy je naplněna definice položky a zároveň je překročena významnost.

---

<sup>10</sup> měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost (Hinke, 2013)

Nyní je potřeba zvolit si **oceňovací základny a účetní politiky**. V tomto kroku je potřeba vzít v úvahu konsolidační pravidla, aby při sestavování konsolidované účetní závěrky všech členů skupiny byla pravidla stejná. Pokud by totiž bylo v budoucnu nutné provést jakoukoliv změnu, je nutné ji aplikovat retrospektivně do všech předchozích účetních výkazů od data sestavení zahajovací rozvahy (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS 8, odst. 19)

Předposledním krokem je provedení vlastního **převodu účetní závěrky na IFRS**. Zde dochází k vlastnímu přepisu závěrky sestavené dle národních předpisů na závěrku sestavenou v souladu s IFRS. Převádí se částky jednotlivých položek a postupně se upravují, dokud není splněna bilanční rovnice. Součástí je také výpočet odložené daně<sup>11</sup>. Odložené dani se věnuje standard IAS 12 – Daně ze zisku. Metodika výpočtu odložené daně je stejná jako v případě ČÚS, ale její velikost bude vzhledem k výše uvedeným změnám odlišná. Ukázka rozvahy a výsledovky dle ČÚS s uvedením rozdílů při převodu na IFRS včetně uvedení konkrétních použitých standardů je součástí přílohy E a F.

Celý postup je završen **sestavením účetní závěrky dle IFRS** včetně přílohy. IFRS požaduje sestavení čtyř výkazů, kterými jsou dle IAS 1- Sestavování a zveřejňování účetní závěrky:

- rozvaha,
- výsledovka,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz peněžních toků.

Součástí účetní závěrky je také příloha, neboli komentář, kde jsou shrnuta významná účetní pravidla a ostatní vysvětlující poznámky.

Jak vidíme z předchozího textu přechod z národních účetních standardů na IFRS není jednoduchou záležitostí. Tento krok, provedený dobrovolně či nikoliv, je nutné si důkladně promyslet a naplánovat. Nezbytností je seznámit všechny zainteresované osoby s učiněním tohoto kroku.

---

<sup>11</sup> „není placena finančním institucím, pouze reaguje na zásady: opatrnosti, zachování majetkové podstaty a na aktuální princip“ (Hinke, 2013, s. 39)

## 6 Zhodnocení řešené problematiky

Zhodnocení bude provedeno v rámci případové studie. Bude se jednat o modelovou ukázkou převodu účetní závěrky z ČÚS na IFRS. Problémy spojené s převodem budou zobrazeny na účtování a vykazování leasingu, který je typickým zástupcem rozdílů mezi vykazováním dle ČÚS a IFRS.

Účetní postupy a zveřejňované údaje v oblasti leasingů v rámci IFRS jsou součástí **IAS 17 – Leasingy**. V úvodu standardu je definice leasingu: „*Leasing je smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb*“ (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS 17 odst. 4).

IAS 17 rozděluje leasing na finanční a operativní. **Finanční leasing** je takový, kdy všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva jsou převedeny na nájemce. **Operativním leasingem** jsou všechny ostatní případy pronájmu aktiva.

Součástí odstavce deset standardu jsou uvedeny příklady situací, kdy je leasing obvykle klasifikován jako finanční. Situace jsou například:

- na konci doby nájmu je aktivum převedeno na nájemce;
- nájemce vlastní opci na koupi aktiva za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, přičemž v době vzniku leasingu je dostatečně jisté využití této opce;
- doba leasingu odpovídá podstatné části ekonomické životnosti aktiva, i když nedojde k převodu vlastnictví;
- současná hodnota minimálních leasingových plateb se k počátku leasingu při nejmenším rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva;
- pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že je může bez zásadních úprav využít pouze tento konkrétní nájemce.

Klasifikace leasingu jako operativního či finančního je pro řešení dle IFRS velmi důležitá, protože postup vykazování je pro obě varianty odlišný.



## 6.1 Případová studie

Společnost Alfa je z důvodu konsolidace nucena od roku 2013 sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS. Datum sestavení zahajovací rozvahy je 1. leden 2013. Při prvním převodu účetní závěrky na IFRS bylo zjištěno, že společnost Alfa si dne 1.1.2010 pronajala stroj na dobu tří let. Po skončení leasingu došlo k převodu vlastnických práv ke stroji na nájemce. Nájemce zaplatil leasingové společnosti tři platby, každou ve výši 1 600 000 Kč vždy na konci roku. Reálná hodnota na počátku leasingu byla stanovena na 4 120 000 Kč. Předpokládaná doba ekonomické životnosti je 5 let. Zůstatková cena majetku při vyřazení je odhadnuta na 279 000 Kč. Vzhledem k tomu, že nájemci nebyla známa implicitní úroková míra, bude pro výpočet použita přírůstková úroková míra nájemce ve výši 10%. Sazba daně z příjmů je rovna 19%.

### 6.1.1 Řešení případové studie

Z hlediska společnosti Alfa se jedná o **leasing finanční**, který byl k datu zahajovací rozvahy plně splacen. V rámci české legislativy není stroj vůbec vykazován. Vzhledem k tomu, že společnost Alfa klasifikovala leasing jako finanční, a zároveň nedošlo k plnému odepsání, musí stroj zařadit do rozvahy, a to jak na straně aktiv (majetek), tak i na straně pasiv (závazek).

#### 6.1.1.1 Zařazení stroje do rozvahy

Zařazení je provedeno v zůstatkové ceně (ZC), pokud nebude uplatněna výjimka dle IFRS 1 odst. 16<sup>12</sup> a 17. V našem případě si společnost Alfa vybrala zařazení v ZC. Dle odstavce 20 standardu IAS 17 je nájemce povinen zařadit na počátku finančního leasingu aktivum **v částce nižší z reálné hodnoty (RH) a současné hodnoty minimálních leasingových plateb (SHMLP)**.

RH je dle zadání ve výši 4 120 tis. Kč. SHMLP vypočteme dle HINKE (2013, s. 58) ze vzorce:

---

<sup>12</sup> k datu přechodu na IFRS může účetní jednotka ocenit určitou položku pozemků, budov a zařízení v její reálné hodnotě a použít ji jako domnělou pořizovací cenu

$$SHMLP = \sum \frac{P}{(1+i)^n}$$

kde: P ... jednotlivé platby,

i ... diskontní sazba<sup>13</sup>,

n ... počet plateb.

Výpočet SHMLP pro stroj společnosti Alfa je následující:

$$SHMLP = \frac{1\,600\,000}{(1+0,1)^1} + \frac{1\,600\,000}{(1+0,1)^2} + \frac{1\,600\,000}{(1+0,1)^3} = 3\,979 \text{ tis. Kč}$$

Provedeme – li porovnání RH a SHMLP, vidíme, že stroj zařadíme do rozvahy v částce 3 979 tis. Kč, protože je nižší.

### 6.1.1.2 Sestavení zahajovací rozvahy

Dalším krokem vedoucím k sestavení zahajovací rozvahy je **výpočet odpisů a velikost ZC** k datu jejího sestavení. Odpisy budou v našem případě stanoveny lineárně.

Roční odpis = (cena zařazení – zbytková hodnota) / počet let odepisování

Roční odpis = (3 979 tis. – 279 tis.) / 5 = 740 tis. Kč

ZC = cena zařazení – dosavadní odpisy

ZC = 3 979 tis. – 3 x 740 tis. = 1 759 tis. Kč

V tomto ocenění bude položka zařazena do zahajovací rozvahy dle IFRS v položce Pozemky, budovy a zařízení.

---

<sup>13</sup> implicitní úroková míra, pokud ji nelze určit, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce (IAS 17 odst. 20)

Pro sestavení zahajovací rozvahy je dále nutné vypočítat **odloženou daň**, která se stanoví rozvahovou metodou následovně:

Odložená daň = rozdíl účetní a daňové hodnoty položky x sazba daně z příjmů

Odložená daň = 1 759 tis. x 0,19 = 334 tis. Kč

Odložená daň bude v zahajovací rozvaze ve výši 334 tis. Kč, a to ve formě závazku, protože účetní hodnota položky v IFRS je vyšší než daňová.

Nyní můžeme přejít k samotnému **sestavení zahajovací rozvahy k 1.1.2013**. Pro porovnání obou systémů budou k tomuto datu sestaveny rozvahy dle ČÚS a dle IFRS.

<b>Aktiva</b>	<b>Zahajovací rozvaha dle ČÚS k 1.1.2013 v tis. Kč</b>		<b>Pasiva</b>
Peníze	-4 500	Nerozdělené zisky min. let	-4 500
<b>Aktiva celkem</b>	<b>-4 500</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>-4 500</b>

Částka 4 500 znamená souhrn tří plateb, které byly uhrazeny za leasing před datem sestavení rozvahy. Jiné položky se v rozvaze dle ČÚS nevyskytují.

<b>Aktiva</b>	<b>Zahajovací rozvaha dle IFRS k 1.1.2013 v tis. Kč</b>		<b>Pasiva</b>
Peníze	-4 500	Nerozdělené zisky min. let	-3 075
Pozemky, budovy a zařízení	1 759	Odložená daň	334
<b>Aktiva celkem</b>	<b>-2 741</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>-2 741</b>

V zahajovací rozvaze dle IFRS se na rozdíl od ČÚS objevuje položka Pozemky, budova a zařízení. Součástí této položky je stroj pořízený na leasing, zařazený v zůstatkové ceně, jejíž výpočet byl proveden výše.

Položka nerozdělené zisky minulých let je v IFRS upravena o nově nabytý majetek a odloženou daň. Výpočet nerozděleného zisku provedla autorka práce následovně:

Nerozdělené zisky min. let = -4 500 tis. Kč + 1 759 tis. Kč – 334 tis. Kč = -3 075 tis. Kč

### 6.1.1.3 Sestavení výkazů ke konci roku

Posledním krokem je sestavení výkazů k 31.12.2013. Během roku 2013 se v rámci ČÚS neúčtovaly žádné operace. V rámci IFRS byly účtovány pouze odpisy stroje ve výši 740 tis. Kč. Pro porovnání budou sestaveny výkazy jak dle ČÚS, tak dle IFRS.

<b>Aktiva</b>	<b>Rozvaha dle ČÚS k 31.12.2013 v tis. Kč</b>		<b>Pasiva</b>
Peníze	-4 500	Nerozdělené zisky min. let	-4 500
<b>Aktiva celkem</b>	<b>-4 500</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>-4 500</b>

Jak již bylo řečeno, v rozvaze sestavené dle české legislativy se nevyskytly žádné operace. Rozvaha k 31.12.2013 je tedy shodná s rozvahou k 1.1.2013.

V rámci české legislativy nebyly účtovány žádné výnosy ani náklady, to znamená, že výsledovku autorka práce ani nesestavovala.

<b>Výsledovka IFRS za rok 2013 v tis. Kč</b>	
Odpisy	740
Odložená daň	141
<b>VH běžného období</b>	<b>-599</b>

Ve výsledovce za rok 2013 se objeví odpisy, které představují nákladovou položku a odložená daň, která představuje pohledávku. Odložená daň je vypočtena následovně:

$$\text{odložená daň} = 740 \text{ tis. Kč} \times 0,19 = 141 \text{ tis. Kč}$$

Výsledek hospodaření běžného období je vypočten jako:

$$\text{výsledek hospodaření běžného období} = -700 \text{ tis. Kč} + 141 \text{ tis. Kč} = -599 \text{ tis. Kč}$$

Vypočtený výsledek hospodaření a odložená daň jsou poté součástí i rozvahy ke konci roku.

<b>Aktiva</b>	<b>Rozvaha dle IFRS k 31.12.2013 v tis. Kč</b>		<b>Pasiva</b>
Peníze	-4 500	Nerozdělené zisky min. let	-3 075
Pozemky, budovy a zařízení	1 019	VH běžného období	-599
		Odložená daň	193
<b>Aktiva celkem</b>	<b>-3 481</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>-3 481</b>

V rozvaze dle IFRS došlo na rozdíl od ČÚS k několika změnám. Položka Pozemky, budovy a zařízení byla snížena o odpisy za rok 2013 ve výši 740 tis. Kč. Na straně pasiv se nově objevuje výsledek hospodaření běžného období ve výši -599 tis. Kč. Dále došlo k úpravě velikosti odložené daně:

odložená daň = 334 tis. Kč – 141 tis. Kč = 193 tis. Kč.

Tato odložená daň je ve formě závazku. Ke stejnému výsledku lze dojít i výpočtem rozvahovým způsobem stejně jako v předchozím případě, a to následovně:

odložená daň = rozdíl účetní a daňové položky x sazba daně

odložená daň = 1 019 tis. Kč x 0,19 = 193 tis. Kč

## 6.2 Zhodnocení

Z výše uvedené případové studie vyplývá, že pouhou existencí majetku pořízeného na leasing je potřeba provést několik kroků k sestavení zahajovací rozvahy dle IFRS. Rozdíly jsou nejen v rozvaze, ale také ve výsledovce.

Pokud tedy společnost při prvním sestavení závěrky dle IFRS zjistí majetek pořízený na leasing, je nutné se řídit standardem IAS 17 – leasingy. Nejdříve se musí identifikovat, zda se jedná o leasing finanční či operativní. Následně je zjišťována cena zařazení majetku do majetku a závazků společnosti. V případě společnosti Alfa byl leasing před sestavením zahajovací rozvahy plně splacen a přešel do vlastnictví společnosti a je tedy považován za leasing finanční. Životnost pořízeného stroje byla však delší než doba nájmu, proto bylo nutné vypočítat zůstatkovou cenu, vyšší odpisů a odložené daně (IAS 12).

Jak je zřejmé z porovnání zahajovacích rozvah společnosti Alfa dle ČÚS a dle IFRS, tak výše aktiv společnosti je dle IFRS o 1 759 tis. vyšší, protože společnost byla nucena

zařadit nově pořízený majetek v jeho zůstatkové ceně. O tuto částku byla také následně zvýšena položka nerozdělených zisků minulých let. Nově byla také zaúčtována položka odložené daně ve formě závazku.

Rozdíly v zahajovací rozvaze to však nekončí. Odlišnost IFRS a ČÚS v rámci leasingu jsou v případě společnosti Alfa i v rozvaze a výsledovce sestavené ke konci roku. Ve výsledovce dle IFRS se na rozdíl od ČÚS objevují odpisy stroje a odložená daň. V rozvaze sestavené k 31.12.2013 se také musí objevit snížení majetku o odpisy, na straně pasiv dojde k upravení odložené daně a přidání vzniklého výsledku hospodaření.

## **Závěr**

Úvod práce byl věnován charakteristice daní, a to z hlediska definice, funkcí a náležitostí. Autorka shrnula historii výběru daní, která se začala psát již před několika tisíciletími. Vzhledem k všudypřítomné globalizaci je součástí druhé kapitoly charakteristika harmonizace daní, včetně objasnění postoje Evropské unie.

Třetí kapitola se zabývala charakteristikou daňového a účetního systému, jelikož na tuto oblast je zaměřena celá práce. Součástí kapitoly bylo provedení komparace daňových systémů z hlediska daňové kvóty a dne daňové svobody. Autorka došla k závěru, že z hlediska daňové kvóty se Česká republika řadí mezi země s nižšími hodnotami v rámci Evropské unie, a nachází se pod jejím průměrem, který je ve výši zhruba 40% v roce 2012. Novější data se autorce bohužel získat nepodařilo. Co se daňové svobody týče, je ukazatel zajímavý a oblíbený spíše mediálně, a z tohoto důvodu se jej rozhodla využít i autorka práce. U tohoto ukazatele záleželo, zda docházelo k porovnání vzhledem k Evropské unii či k zemím OECD. Kromě daňového systému je součástí třetí kapitoly i charakteristika systému účetního, a to jak z hlediska pojmu, tak z hlediska harmonizace v Evropské unii. V rámci podkapitoly věnované harmonizaci jsou shrnuty podstatné změny učiněné v důsledku přijetí směrnice 2013/34/EU, která slučuje 4. a 7. směrnici z kodexu účetní legislativy.

Čtvrtou kapitolu věnovala autorka práce analýze vztahů mezi účetnictvím a daněmi. V úvodu kapitoly byla pozornost zaměřena na porovnání České republiky a jejích sousedních států z pohledu daní z příjmů právnických osob, protože právě v této dani se nejvíce projevuje zmíněný vztah účetnictví a daní, protože v mnoha případech účetnictví poskytuje podklady pro určení základu této daně. Bylo zjištěno, že ČR má v porovnání s ostatními zeměmi vyšší podíl daní z příjmů právnických osob na celkových daních i na HDP. Vyšší podíly mají pouze tři státy Evropské unie. Stěžejní pozornost v rámci kapitoly byla však směřována ke vztahu účetnictví a daní, který byl analyzován pomocí výhod a nevýhod jednotlivých typů vztahů. Výsledkem analýzy bylo, že většina států Evropské unie má oba systémy provázané. Problém však v tomto případě nastal přijetím Nařízení č. 1606/2002 o aplikaci mezinárodních účetních standardů, protože v některých zemích tím vznikla nutnost konvergovat účetní závěrky z IFRS na lokální standardy či opačně. Většina států se však přiklání k možnosti, kdy

firmy mohou zdaňovat dle toho systému, dle kterého účtují. Vede to sice k nespravedlnosti při výběru daní, avšak společnosti nemusí vést dvojí účetnictví. Mezi tyto státy se však naše republika neřadí, a tak jsou české společnosti nuceny své výkazy převádět.

Pátá kapitola tematicky navazuje na problematiku předchozí kapitoly, kdy rozebírá možnosti konverze výsledku hospodaření. Analýza je provedena na ukázce České republiky, kde existují společnosti sestavující účetní závěrku dle IFRS, protože jim to nařizuje účetní legislativa, ale pro účely zdanění jsou nuceny převést výsledek hospodaření zjištěný dle IFRS do souladu s národními předpisy, protože jim to nařizují daňové zákony. Pro tento případ vydalo Ministerstvo financí Pokyn D-295, který upravuje postup při konverzi z IFRS na ČÚS. Pokyn v podstatě odkazuje na účetní předpisy a postup popisuje pouze v obecné rovině. V ČR se tento postup týká nejméně 45 společností, které jsou kótovány na burze CP v České republice. V rámci České republiky existuje ještě druhá skupina firem, dceřiných společností, které musí kvůli požadavkům ze strany svých mateřských společností konvergovat své výkazy vedené dle českých účetních standardů na IFRS. Proto je v páté kapitole věnována pozornost i tomuto problému a jsou zde analyzovány jednotlivé možnosti převodu z hlediska výhod a nevýhod. Závěr kapitoly je zaměřen na postup při prvním užití IFRS.

Součástí poslední kapitoly práce je modelový příklad, který poukazuje na rozdíly mezi ČÚS a IFRS při konverzi závěrky. Rozdíly jsou zobrazeny na případu leasingu, který je vykazován v obou systémech odlišně. Konverze má dopad nejen na výši majetku a závazků, ale také do výsledku hospodaření.

Dle **názoru autorky** práce může být diplomová práce v budoucnu využita jako výchozí podklad pro analýzu vývoje vztahu účetnictví a daní. Nutnost sestavovat v České republice závěrku dle IFRS a poté ji konvertovat na ČÚS existuje deset let, proto je třeba se tímto problémem i nadále zabývat a hodnotit ho. Autorka práce v této situaci, kdy kótované společnosti jsou primárně nuceny vést účetnictví dle IFRS a na konci účetního období jsou českou legislativou nuceny ke konverzi výsledku hospodaření na daňový základ zjištěný z účetnictví vedeného bez vlivu mezinárodních předpisů, a kdy dceřiné společnosti vedou účetnictví v souladu s ČÚS a pro potřeby sestavení konsolidované závěrky jsou nuceny konvertovat výkazy na IFRS, vidí následující výhody a nevýhody. Za výhodu považuje autorka srovnatelnost, jelikož je zdanění



prováděno dle jednotných předpisů pro všechny společnosti. Další výhodou je dle názoru autorky, to, že ČÚS slouží především pro účely sestavení daňového přiznání, zatímco IFRS toto za cíl nemají.

Bohužel tato situace skýtá i řadu nevýhod. Mezi největší by autorka práce zařadila již zmíněnou nutnost vést dvojí účetnictví. S tím je spojená vysoká administrativní zátěž pro firmy a existence prostoru pro chyby při převodu. Za další nevýhodu považuje autorka to, že tento problém je řešen pouze v několika málo zemích EU. Většina zemí povoluje společnostem zjišťovat základ daně z toho systému účetnictví, který vedou.

Diskuse by se proto měla vést také na téma sblížení účetní a daňové legislativy v rámci České republiky, což by dle autorky práce značně zjednodušilo firmám práce. Jak již bylo řečeno, patříme mezi několik málo zemí, které udělují společnostem povinnost konvergovat účetní výkazy do souladu s národními předpisy a vést tak v podstatě dva paralelní účetní systémy. Vzhledem k této skutečnosti bychom se měli zamyslet nad možností ponechat společnostem možnost zdaňovat dle jimi zvoleného účetního systému. Výhody by to mělo v tom, že by nebylo nutné rušit funkční systém českého účetnictví, který je každému znám a má svou tradici. Dále by zaměstnanci finančních úřadů a auditoři nemuseli řešit, zda je účetnictví upraveno správně pro účely zdanění.

## **Seznam tabulek**

Tab. č. 1: Vlastnosti daně, pojistného a poplatku .....	10
Tab. č. 2: Negativa a pozitiva daňové harmonizace .....	19
Tab. č. 3: Komparace zemí z hlediska podílů korporátní daně v roce 2012.....	31
Tab. č. 4: Četnost využívání IFRS pro sestavení účetní závěrky v zemích EU (k prosinci 2013) .....	35
Tab. č. 5: Porovnání užití IFRS v sousedních státech ČR (k prosinci 2013).....	42

## Seznam obrázků

Obr. č. 1: Příčiny vzniku tradičních daňových systémů .....	16
Obr. č. 2: Zásadní předpisy v oblasti DPH .....	20
Obr. č. 3: Daňová kvóta dle metodiky Eurostatu (v %).....	24
Obr. č. 4: Průměrná sazba korporátní daně v EU v letech 1995 -2014 (v %) .....	32
Obr. č. 5: Vývoj maximální sazby daně z příjmů právnických osob v sousedních zemích (v %) .....	33
Obr. č. 6: Konverze na úrovni účetních výkazů .....	47
Obr. č. 7: Konverze na úrovni zůstatků účtů .....	48
Obr. č. 8: Konverze na úrovni transakcí .....	49
Obr. č. 9: Postup při prvním užití IFRS .....	52

## **Seznam zkratek**

apod. ... a podobně

CP ... cenné papíry

ČR ... Česká republika

ČÚS ... české účetní standardy

DPH ... daň z přidané hodnoty

EK ... Evropská komise

EU ... Evropská unie

HDP ... hrubý domácí produkt

IFRS ... Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)

OECD ... Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)

RH ... reálná hodnota

SHMLP ... současná hodnota minimálních leasingových plateb

## Seznam použité literatury

BOHOUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9

BURG, David F. *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Roits from Antiquity to the Present*. Great Britain: Routledge, 2004. ISBN 978-0-415-92498-7

DVOŘÁKOVÁ, Lilia a kol. *Daně I*. Praha: Bilance, 1997, 251 s.

FICBAUER, Jiří., FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualizované vydání, Ostrava: KeyPublishing, 2012, 174 s., ISBN 978-80-7418-143-6

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vydání, Praha: Alfa Nakladatelství, 2013, 100 s., ISBN 978-80-87197-64-6

HINKE, Jana., BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2. Pokročilé aplikace*. 1. vydání. Praha: GradaPublishing, a.s., 2010. ISBN 978-80-247-3516-0

KOTLÁN, Igor. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 2010, 107 s.. ISBN 978-80-86729-58-9

KOVANICOVÁ, Dana. a kol. *Finanční účetnictví světový koncept*. 4. aktualizované vydání, Praha: Polygon, 2003, 536 s., ISBN 80-7273-090-8

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vydání, Praha: Polygon, 2004, 304 s., ISBN 80-7273-095-9

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví (aplikace v podnikové praxi stav k 1. 1. 2009)*. 1. vydání, Praha: VOX, 2009, 804 s., ISBN 978-80-86324-76-0

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 275 s., ISBN 978-80-7357-574-8

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, 1. vydání, Praha: ASPI, 2007, 272 s., ISBN 978-80-7357-320-1

MEZJLÍK, Ladislav. *Účetní informační systémy, využití informačních komunikačních technologií v účetnictví*. 1. vydání, Praha: Oeconomica, 2006, 173 s., ISBN 80-245-1136-3

NERUDOVÁ, Dana. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, ISBN 978-80-7357-695-0

OCHRANA, František. a kol. *Veřejný sektor a veřejné finance*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2010, 264 s., ISBN 978-80-247-3228-2

PAVLÁSEK, Vlastimil., HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance a daně v České republice*. 1. vydání, Plzeň: NAVA, 2010, 215 s., ISBN 978-80-7211-360-6

*Pokyn D-295 Ministerstva financí čj. 39/120 398/2005-39.*

SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut, 2001, ISBN 80-86389-15-4

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání, Praha: Linde, 2012, 400 s., ISBN 978-80-7201-881-9

VANČUROVÁ, Alena., LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2012*, 11. aktualizované vydání, Praha: VOX a. s., 2012, 368 s., ISBN 978-80-87480-05-2

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (zákon o účetnictví).*

### **Internetové zdroje**

*Business dictionary* [online]. Business dictionary, 2014. Dostupné z: <http://www.businessdictionary.com/>

COM(2001) 582 final. *Towards an Internal Market šinout Tax Obstacles: A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Basse for their EU-wide Activities*. [online] Brusel: Evropská komise, 23. 10. 2001. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>

*Česká národní banka* [online]. Praha: Česká národní banka, 2014. Dostupné z: <http://www.cnb.cz/cs/index.html>

DĚDINOVÁ, Tereza. *Jak se vybíraly daně v minulosti*. [online]. Finance.cz, 25. 1. 2013 [cit. 17. 6. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/377709-jak-se-vybiral-y-dane-v-minulosti/>

*Den daňové svobody* [online]. Liberální institut, 2014. Dostupné z: <http://www.dendanovesvobody.cz/>

*Evropská komise* [online]. Evropská komise, 2014. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/index\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/index_cs.htm)

IAS, IFRS – mezinárodní účetní standardy. *IAS Plus*, 2014 [online]. Deloitte. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards>

JANÍČKOVÁ, Lenka. Daňová harmonizace – možná cesta z krize? *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2012, roč. 7, č. 1. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/cislo.php?cislo=1&rocnik=2012>

*Komora auditorů české republiky* [online]. Komora auditorů české republiky, 2014. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/>

KOVÁCS, László. *Tax harmonisation versus tax competition in Europe*. [online] Vienna: Conference „Tax harmonisation and legal uncertainty in Central and Eastern Europe, 20.10.2005 [cit. 25.9.2014]. Dostupné z: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-05-624\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-05-624_en.htm?locale=en)

*Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. [online]. Brusel: Úřední věstník EU, 3.11.2008. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R1126&from=EN>

*Ministerstvo financí* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2014. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/>

*Narizení (ES) č. 1606/2002*, o uplatňování mezinárodních účetních standardů, ze dne 19. července 2002 [online]. Dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=CS>

NERUDOVÁ, Danuše. Vazba mezi pravidly účetního výkaznictví a pravidly pro stanovení základu daně. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2009, roč. 4, č. 2. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/cislo.php?cislo=2&rocnik=2009>

PROCHÁZKA, David. IFRS a daně: Analýza výhod a nevýhod jednotlivých přístupů. *Auditor* [online]. 2010, č. 9, ročník XVII. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/1251/auditor-2010-09.pdf>

*Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU*, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS ze dne 26. června 2013 [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&qid=1416912431520&from=CS>

*Taxation trends in the European Union* [online]. Eurostat, 2014. ISSN 1831-8789. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2014/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf)

Tax revenue statistics. *Statistics in Focus 4/2014* [online]. Eurostat, 2014. ISSN 2314-9647. Dostupné z: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics\\_explained/index.php/Tax\\_revenue\\_statistics\\_-\\_government\\_revenue\\_from\\_taxes\\_and\\_social\\_contributions](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Tax_revenue_statistics_-_government_revenue_from_taxes_and_social_contributions)

*The OECD classification of taxes* [online]. OECD, 2013. [cit. 25.8.2014]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/RS2013-OECD-classification-of-taxes.pdf>

*Zákon č. 586/1992 Sb.*, o daních z příjmů [online]. Dostupný z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>



## **Seznam příloh**

**Příloha A:** Podrobná klasifikace daní dle metodiky OECD

**Příloha B:** Den daňové svobody v zemích OECD v letech 2013, 2014

**Příloha C:** Přehled využití možností uvedených v Nařízení (ES) č. 1606/2002 (k prosinci 2013)

**Příloha D:** Seznam Mezinárodních účetních standardů k listopadu 2014

**Příloha E:** Rozvaha dle ČÚS a její transformace na IFRS

**Příloha F:** Výsledovka dle ČÚS a její transformace na IFRS

**Příloha G:** Maximální sazba korporátní daně z příjmů v zemích EU (v %)

**Příloha H:** Emitenti kótovaných CP k 30.11.2014 v ČR

## **Příloha A: Klasifikace daní dle metodiky OECD**

### **1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů**

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1110 Z příjmů a ze zisků

1120 Z kapitálových výnosů

1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností

1210 Z příjmů a ze zisků

1220 Z kapitálových výnosů

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200

### **2000 Příspěvky na sociální zabezpečení**

2100 Zaměstnanci

2200 Zaměstnavatelé

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná

2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300

### **3000 Daně z mezd a pracovních sil**

#### **4000 Daně majetkové**

4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku

4110 Domácností

4120 Ostatní

4200 Pravidelné daně z čistého jmění

4210 Jednotlivci

4220 Společnosti

4300 Daně z nemovitostí, dědické a darovací

4310 Daně z nemovitostí a dědické

4320 Daně darovací

4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí

4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku

4510 Z čistého jmění

4520 Ostatní nepravidelné

4600 Ostatní pravidelné daně z majetku

#### **5000 Daně ze zboží a služeb**

5100 Daně z výroby, prodeje, převodu, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží

5110 Daně všeobecné

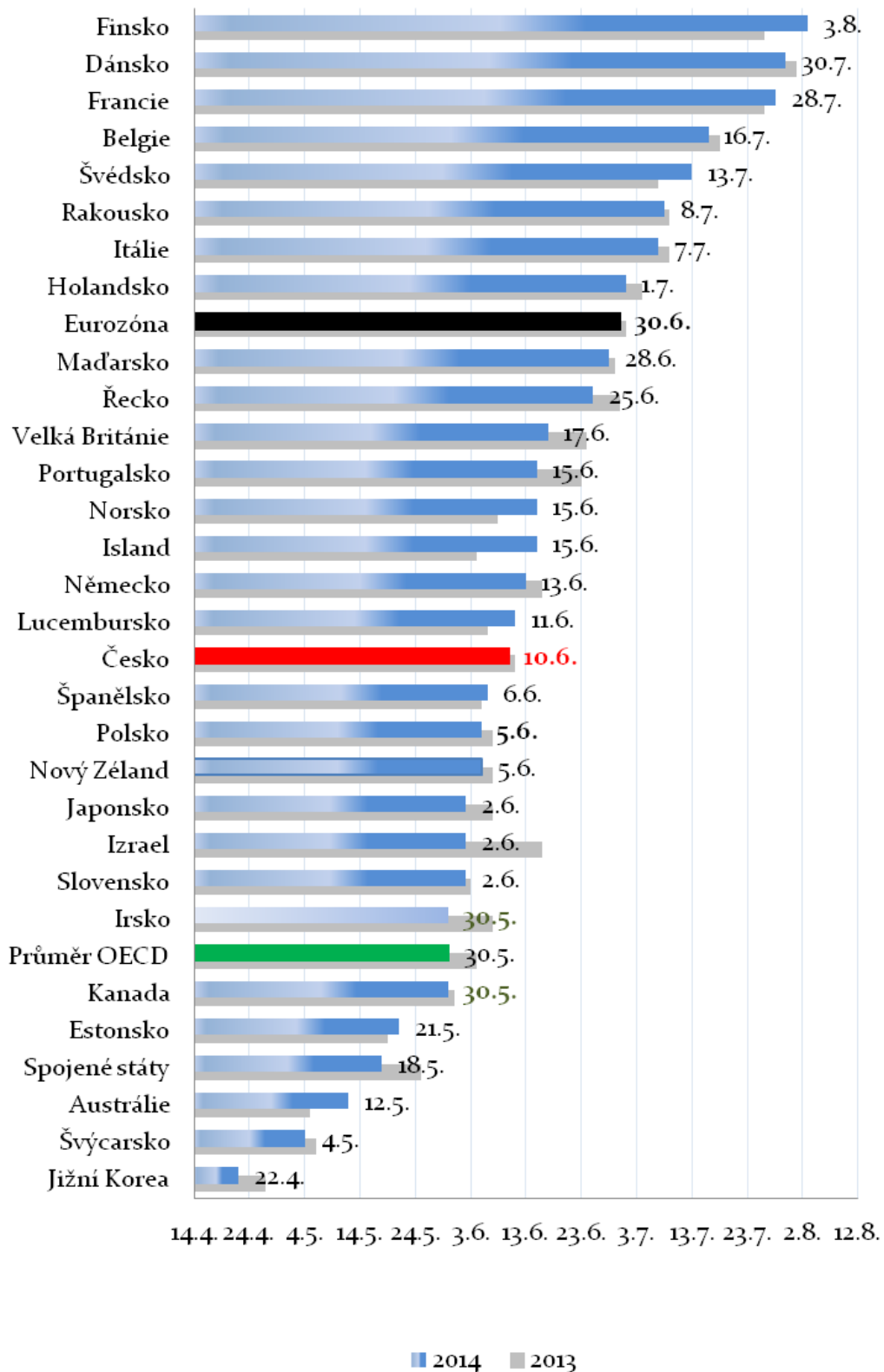
5111 Daň z přidané hodnoty

5112	Daně prodejní (obratové)
5113	Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
5120	Daně ze speciálních zboží a služeb
5121	Spotřební daně
5122	Zisky z fiskálních monopolů
5123	Cla a dovozní daně
5124	Vývozní daně
5125	Daně z investičního zboží
5126	Daně ze speciálních služeb
5127	Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
5128	Ostatní daně ze speciálních zboží a služeb
5130	Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120
5200	Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností
5210	Pravidelné daně
5211	Placené domácnostmi z motorových vozidel
5212	Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
5213	Ostatní pravidelné daně
5220	Nepřavidelné daně
5300	Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
<b>6000</b>	<b>Ostatní daně</b>
6100	Placené výhradně podniky
6200	Placené jinými subjekty než podniky nebo neidentifikovatelné

Zdroj: Široký, 2012, str. 35 – 36

**Příloha B: Den daňové svobody v zemích OECD v letech 2013, 2014**

## DDS 2014



Zdroj: Liberální institut, 2014

**Příloha C: Přehled využití možností uvedených v Nařízení (ES) č. 1606/2002 (k prosinci 2013)**

	Listed undertakings Regulated markets		Other undertakings	
	Annual accounts	Consolidated accounts	Annual accounts	Consolidated accounts
IFRS	Annual accounts	Consolidated accounts	Annual accounts	Consolidated accounts
AT	Not permitted	Permitted for all	Not permitted	Not permitted
BE	Required for some	Required for some, permitted for all others	Required for some	Required for some
BG	Required for some	Required for all	Required for all	Required for all
CY	Required for all	Required for all	Required for all	Required for all
CZ	Required for all	Permitted for all	Permitted for some	Permitted for some
DE	Not permitted	Permitted for all	Not permitted	Not permitted
DK	Required for some/ permitted for some	Permitted for all	Permitted for some	Permitted for some
EE	Required for all	Required for some, permitted for all others	Required for some, permitted for all others	Required for some, permitted for all others
EL	Required for all	Required for some, permitted for some	Required for some/ permitted for some	Required for some/ permitted for some
ES	Not permitted	Required for some, permitted for all others	Not permitted	Not permitted
FI	Permitted for some	Permitted for all	Permitted for some	Permitted for some
FR	Not permitted	Permitted for all	Not permitted	Not permitted
HR	Required for all	Required for some	Required for some	Required for some
HU	Not permitted	Permitted for all	Not permitted	Not permitted
IE	Permitted for all	Permitted for all	Permitted for all	Permitted for all
IT	Required for some	Required for some/ permitted for some	Required for some/ permitted for some	Required for some/ permitted for some
LT	Required for all	Required for some/ permitted for some	Required for some/ permitted for some	Required for some/ permitted for some
LU	Permitted for all	Permitted for all	Permitted for all	Permitted for all
LV	Required for some	Required for some/ permitted for some	Required for some	Required for some
MT	Required for all	Required for some, Permitted for all others	Required for some, Permitted for all others	Required for some, Permitted for all others
NL	Permitted for all	Permitted for all	Permitted for some	Permitted for some
PL	Permitted for all	Required for some/ permitted for some	Permitted for some	Permitted for some
PT	Required for some, permitted for all others	Required for some, permitted for all others	Permitted for some	Permitted for some
RO	Required for some	Required for some, permitted for some	Required for some	Required for some
SE	Not permitted	Permitted for all	Not permitted	Not permitted
SI	Permitted for all	Required for some/ permitted for some	Required for some/ permitted for some	Required for some/ permitted for some
SK	Permitted for all	Required for all	Required for some/ permitted for some	Required for some/ permitted for some
UK	Permitted for all	Permitted for some	Permitted for some	Permitted for some

Zdroj: Evropská komise, 2014

**Příloha D: Mezinárodní účetní standardy k listopadu 2014**

Označení	Originální název	Český překlad	Poznámky
<b>IAS 1</b>	Presentation of Financial Statements	Prezentace účetní závěrky	
<b>IAS 2</b>	Inventories	Zásoby	
<b>IAS 7</b>	Statement of Cash Flows	Výkaz peněžních toků	
<b>IAS 8</b>	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	
<b>IAS 10</b>	Events After the Reporting Period	Události po skončení účetního období	
<b>IAS 11</b>	Construction Contracts	Smlouvy o zhotovení (Stavební smlouvy)	1. ledna 2017 bude nahrazeno IFRS 15
<b>IAS 12</b>	Income Taxes	Daně ze zisku	
<b>IAS 16</b>	Property, Plant and Equipment	Pozemky, budovy a zařízení	
<b>IAS 17</b>	Leases	Leasingy	
<b>IAS 18</b>	Revenue	Výnosy	1. ledna 2017 bude nahrazeno IFRS 15
<b>IAS 19</b>	Employee Benefits	Zaměstnanecké požitky	
<b>IAS 20</b>	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	
<b>IAS 21</b>	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Dopady změn měnových kurzů	
<b>IAS 23</b>	Borrowing Costs	Výpůjční náklady	
<b>IAS 24</b>	Related Party Disclosures	Zveřejnění spřízněných stran	
<b>IAS 26</b>	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	Penzijní plány	
<b>IAS 27</b>	Separate Financial Statements	Individuální účetní závěrka	
<b>IAS 28</b>	Investments in Associates and Joint Ventures	Investice do přidružených a společných podniků	
<b>IAS 29</b>	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	
<b>IAS 32</b>	Financial Instruments: Presentation	Finanční nástroje: vykazování	
<b>IAS 33</b>	Earnings Per Share	Zisk na akcii	
<b>IAS 34</b>	Interim Financial Reporting	Mezitímní účetní výkaznictví	
<b>IAS 36</b>	Impairment of Assets	Snížení hodnoty aktiv	
<b>IAS 37</b>	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	
<b>IAS 38</b>	Intangible Assets	Nehmotná aktiva	
<b>IAS 39</b>	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finanční nástroje: účtování a oceňování	pro účetní období začínající lednem 2018 a později bude nahrazeno IFRS 9
<b>IAS 40</b>	Investment Property	Investice do nemovitostí	
<b>IAS 41</b>	Agriculture	Zemědělství	

<b>IFRS</b>	<b>Originální název</b>	<b>Český překlad</b>	<b>Poznámky</b>
<b>IFRS 1</b>	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	
<b>IFRS 2</b>	Share-based Payment	Úhrady vázané na akcie	
<b>IFRS 3</b>	Business Combinations	Podnikové kombinace	
<b>IFRS 4</b>	Insurance Contracts	Pojistné smlouvy	
<b>IFRS 5</b>	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	
<b>IFRS 6</b>	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů	
<b>IFRS 7</b>	Financial Instruments: Disclosures	Finanční nástroje: zveřejňování	
<b>IFRS 8</b>	Operating Segments	Provozní segmenty	
<b>IFRS 9</b>	Financial Instruments	Finanční nástroje	
<b>IFRS 10</b>	Consolidated Financial Statements	Konsolidovaná účetní závěrka	
<b>IFRS 11</b>	Joint Arrangements	Smlouvy o spoluovládání	
<b>IFRS 12</b>	Disclosure of Interests in Other Entities	Zveřejňování účastí v jiných společnostech	
<b>IFRS 13</b>	Fair Value Measurement	Oceňování reálnou hodnotou	
<b>IFRS 14</b>	Regulatory Deferral Accounts		platné pro první účetní závěrku sestavenou za období počínající lednem 2016 a později
<b>IFRS 15</b>	Revenue from Contracts with Customers	Výnosy ze smluv se zákazníky	Platné pro první účetní závěrku sestavenou za období počínající lednem 2017 a později

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů IASplus, 2014

**Příloha E: Rozvaha dle ČÚS a její transformace na IFRS**

<b>Aktiva</b>	<b>Převod na IFRS</b>
<b>A. Pohledávky za upsaný základní kapitál</b>	
<b>B. Dlouhodobý majetek</b>	
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek	IAS 38
Odlišné vymezení dlouhodobého nehmotného majetku, jiné vyjádření goodwillu	
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	IAS 16, IAS 17, IAS 40, IFRS 5
Jiné vymezení dlouhodobého hmotného majetku, rozdělení dle důvodu držení, rozdíly v oceňování a odepisování, převedení majetku, který je předmětem pronájmu, do pohledávek u pronajímatele, převedení majetku, který je předmětem pronájmu do stavu majetku nájemce	
B. II. Dlouhodobý finanční majetek	IAS 32, IAS 39
<b>C. Oběžná aktiva</b>	
C. I. Zásoby	IAS 2, IAS 11, IAS 16
Odlišné pojetí náhradních dílů, vykazování smluv o zhotovení a odlišné oceňování zásob vlastní výroby	
C. II. Dlouhodobé pohledávky	IAS 12, IAS 11, IAS 17
Odložená daňová pohledávka z titulu IFRS se liší (jiné účetní hodnoty, daňové základny jsou stejné), vykazání pronajatého předmětu u finančního leasingu jako pohledávky, dlouhodobé pohledávky z titulu smluv o zhotovení	
C. III. Krátkodobé pohledávky	IAS 12, IAS 17
Odložená daňová pohledávka z titulu IFRS se liší (jiné účetní hodnoty, daňové základny jsou stejné), vykazání pronajatého předmětu u finančního leasingu jako pohledávky	
C. IV. Krátkodobý finanční majetek	IAS 32, IAS 39
<b>D. I. Časové rozlišení</b>	<b>IAS 17</b>
Časové rozlišení nákladů u finančního leasingu není, dle IFRS je předmět vykázán jako majetek	
<b>Pasiva</b>	<b>Převod na IFRS</b>
<b>A. Vlastní kapitál</b>	
A. I. Základní kapitál	
A. II. Kapitálové fondy	
A. III. Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	
A. IV. Výsledek hospodaření minulých let	IAS 2, IAS 11, IAS 16, IAS 17, IAS 37, IAS 38, IAS 40, IFRS 5
Dopad přechodu na IFRS je vykázán v položce nerozděleného zisku.	
A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období	
<b>B. Cizí zdroje</b>	
B. I. Rezervy	IAS 37
Eliminace rezervy na opravy	
B. II. Dlouhodobé závazky	IAS 12, IAS 17
Vykázání dlouhodobých závazků z titulu leasingu, odložený daňový závazek z titulu IFRS se liší (jiné účetní hodnoty, daňové základny jsou stejné)	
B. III. Krátkodobé závazky	IAS 12, IAS 17
Vykázání krátkodobých závazků z titulu leasingu, odložený daňový závazek z titulu IFRS se liší (jiné účetní hodnoty, daňové základny jsou stejné)	
B. IV. Bankovní úvěry a výpomoci	
<b>C. I. Časové rozlišení</b>	<b>IAS 17</b>
Časové rozlišení výnosů u finančního leasingu u pronajímatele je podle IFRS zachycováno jako snížení pohledávky z leasingu a úrokový výnos	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Bohoušové (2008), 2014



**Příloha F: Výsledovka dle ČÚS a její transformace na IFRS**

<b>Položka</b>	<b>Převod na IFRS</b>
I. Tržby za prodej zboží	
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	
= <b>Obchodní marže</b>	
II. Výkony	
B. Výkonová spotřeba	IAS 2, IAS 17
Časové rozlišení nájemného u finančního pronájmu je nahrazeno odpisy dle IFRS, významné náhradní díly jsou součástí pozemků, budov a zařízení dle IFRS	
+ <b>Přidaná hodnota</b>	
C. Osobní náklady	
D. Daně a poplatky	
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	IAS 16, IAS 17, IAS 36
Změna doby odepisování dle IFRS, odpisy dlouhodobého majetku pořízeného finančním leasingem	
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	IAS 16, IFRS 5
Zisk z prodeje dlouhodobého majetku	
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	IAS 16, IFRS 5
Ztráta z prodeje dlouhodobého majetku	
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštího období	IAS 37
Zrušení rezerv na opravy dlouhodobého majetku (nahrazeno komponentní metodou odepisování)	
IV. Ostatní provozní výnosy	
H. Ostatní provozní náklady	
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	
J. Prodané cenné papíry a podíly	
VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	
VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku	
K. Náklady z finančního majetku	
IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	
L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	
M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční činnosti	
X. Výnosové úroky	
N. Nákladové úroky	
XI. Ostatní finanční výnosy	
O. Ostatní finanční náklady	
<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	IAS 12
<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	
XIII. Mimořádné výnosy	IFRS nezná
R. Mimořádné náklady	IFRS nezná
<b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>	
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Bohoušové (2008), 2014

**Příloha G: Maximální sazba korporátní daně z příjmů v zemích EU (v %)**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
Belgium	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
Bulgaria	40.0	40.0	40.2	37.0	34.3	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	41.0	39.0	39.0	35.0	31.0	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Denmark	34.0	34.0	34.0	34.0	32.0	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	24.5
Germany	56.8	56.7	56.7	56.0	51.6	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2
Estonia	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Ireland	40.0	38.0	36.0	32.0	28.0	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Greece	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0	20.0	20.0	26.0
Spain	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
France	36.7	36.7	41.7	41.7	40.0	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1
Croatia	25.0	25.0	35.0	35.0	35.0	35.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Italy	52.2	53.2	53.2	41.3	41.3	41.3	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Cyprus	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	12.5
Latvia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	22.0	19.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lithuania	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxembourg	40.9	40.9	39.3	37.5	37.5	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	28.8	29.2	29.2
Hungary	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Netherlands	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	25.0
Austria	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Poland	40.0	40.0	38.0	36.0	34.0	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portugal	39.6	39.6	39.6	37.4	37.4	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	31.5	31.5
Romania	38.0	38.0	38.0	38.0	38.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	17.0	17.0
Slovakia	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	22.0
Finland	25.0	28.0	28.0	28.0	28.0	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	24.5	20.0
Sweden	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0
United Kingdom	33.0	33.0	31.0	31.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0	21.0

Zdroj: Taxation trends in the European Union, 2014

**Příloha H: Emitenti kótovaných CP k 30.11.2014 v ČR**

<b>IČO</b>	<b>Název instituce nebo označení osoby</b>	<b>Datum od</b>
27163628	ABS Jets, a.s.	30.9.2011
	AQUAPALACE, a.s.	1.7.2013
24226491	BigBoard Praha, a.s.	28.11.2012
25085689	CETELEM ČR, a.s.	9.5.2011
24282111	CPI Alfa, a.s.	26.10.2012
26228700	CPI BYTY, a.s.	9.5.2013
42716161	Czech Property Investments, a.s.	23.3.2012
63078333	Česká exportní banka, a.s.	11.7.2000
45272956	Česká pojišťovna a.s.	13.12.2012
45244782	Česká spořitelna, a.s.	15.6.1993
70994226	České dráhy, a.s.	24.6.2011
00001350	Československá obchodní banka, a. s.	22.12.2008
45274649	ČEZ, a. s.	22.6.1993
45193410	Dalkia Česká republika, a.s.	7.11.2008
27445518	Diamond Point, a.s.	20.6.2013
15503461	ENERGOAQUA, a.s.	15.6.1993
24198099	ENERGOCHEMICA SE	2.7.2012
28127781	E4U a.s.	25.8.2011
00064581	HLAVNÍ MĚSTO PRAHA	15.5.2001
13584324	Hypoteční banka, a.s.	5.9.1996
28963156	ISTROKAPITAL CZ a.s.	22.2.2010
47115378	J & T BANKA, a.s.	30.6.2014
45359229	Jáchymov Property Management, a.s.	22.6.1993
46347453	KAROSERIA a.s.	15.6.1993
45317054	Komerční banka, a.s.	22.6.1993
29016002	LEO Express a.s.	12.12.2012
60193336	O2 Czech Republic a.s.	1.3.1995
14803534	Philip Morris ČR a.s.	13.7.1993
27258611	Pivovary Lobkowicz Group, a.s.	28.5.2014
60194120	Pražské služby, a.s.	1.3.1995
49240901	Raiffeisenbank a.s.	18.2.2004
00025500	RMS Mezzanine, a.s.	22.6.1993
47116307	SALEZA, a.s.	1.8.2009
25083325	Sberbank CZ, a.s.	25.9.2007
45193665	Severomoravské vodovody a kanalizace Ostrava a.s.	15.6.1993
00262978	STATUTÁRNÍ MĚSTO LIBEREC	16.7.2010
45273758	TESLA KARLÍN, a.s.	15.6.1993
18152813	TOMA, a.s.	17.2.1995
	Trianon Building Prague s.r.o.	20.12.2013
64948242	UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s.	16.10.1997

61672190	UNIPETROL, a.s.	26.8.1997
24220809	VIG FUND uzavřený investiční fond, a.s.	26.11.2014
47115289	Wüstenrot - stavební spořitelna a.s.	31.1.2005
26747154	Wüstenrot hypoteční banka a.s.	11.5.2005
49437381	ZONER software, a.s.	1.10.2009

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů České národní banky, 2014

## **Abstrakt**

URUBOVÁ, Markéta. *Komparace daňových systémů ve vybraných zemích*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 72 s., 2014

**Klíčová slova:** daň, daňový systém, vztah účetnictví a daní, konverze účetní závěrky

Práce je zaměřena na daňové systémy a jejich vztah k účetnictví. Daně jsou jedním z podstatných příjmů státního rozpočtu, a proto je potřeba se této problematice věnovat. Cílem práce je shrnout základní teoretické poznatky z oblasti daní a propojení daňových systémů se systémy účetními, a vytvořit tak základnu pro následnou analýzu a komparaci daňových systémů ve vybraných zemích a jejich vazby na účetnictví. První část práce je zaměřena na charakteristiku daní, daňových systémů a účetních systémů. Ve čtvrté a páté kapitole je pozornost věnována analýze vztahu účetnictví a daní a možnostem konverze výsledku hospodaření mezi národními účetními předpisy a IFRS. V závěru je modelový příklad, který zobrazuje problematiku konverze účetní závěrky z českých účetních předpisů na IFRS.

## **Abstract**

URUBOVÁ, Markéta. *Comparison of tax systems in chosen countries*. The thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 72 p., 2014

**Key words:** tax, tax systém, the relationship between accounting and taxation, conversion of the financial statements

This theses is focuses on tax systems and their relationship to accounting. Taxes are one of the major state budget revenues. And that is the reason, why we should to focuse on this area. The goal of this thesis is to summarize theoretical informations from taxation and relationship between tax systems to accounting and then analyze and compare tax systems in chosen countries and their relationship to accounting. The first part of the thesis characterize taxes, tax systems and accounting systems. The fourth and fifth part offers the analysis of the relations between taxation and accounting and the conversion of the financial statements between national accounting standards to IFRS. In the final chapter is example of conversion of the financial statements from czech accounting standards to IFRS.