ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Odložená a splatná daň z příjmu dle právních norem v ČR

Payable and deferred income tax according to laws in the Czech Republic

Marie Suchopárová

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: **2012/2013**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Marie SUCHOPÁROVÁ**
Osobní číslo:	**K11B0109K**
Studijní program:	**B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Podniková ekonomika a management**
Název tématu:	**Odložená a splatná daň z příjmu dle právních norem ČR**
Zadávající katedra:	**Katedra financí a účetnictví**

Zásady pro vypracování:

1. Zvolte cíl a metodický postup řešení.
2. Charakterizujte problematiku splatné a odložené daně z příjmů dle právních norem v ČR.
3. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt.
4. Aplikujte postupy v oblasti výpočtu a zúčtování splatné a odložené daně z příjmů na vybraný podnikatelský subjekt.
5. Shrňte problematiku splatné a odložené daně z příjmů a vypracujte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveden**

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 60 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- **JANOUŠKOVÁ, Jana.** *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů. 1. vydání.* **Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1852-1**
- **LÍBAL, Tomáš.** *Účetnictví - principy a techniky. 2. vydání.* **Praha: Institut certifikace účetních, 2012. ISBN 978-80-867-1678-7**
- **PELC, Vladimír; PELECH, Petr.** *Daně z příjmů s komentářem 2012. 12. vydání.* **Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-742-3**
- **STROUHAL, Jiří a kol.** *Účetnictví - Velká kniha příkladů. 1. vydání.* **BizBooks, 2012. ISBN 978-80-265-0008-7**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **30. října 2012**

Termín odevzdání bakalářské práce: **3. května 2013**

Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan

L.S.

Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. října 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Splatná a odložená daň z příjmu dle právních norem ČR“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

V Plzni, dne 20. dubna 2013

… ……
podpis autora

Poděkování

Ráda bych touto cestou vyjádřila poděkování Ing. Janě Hinke, Ph.D. za její cenné rady a trpělivost při vedení mé bakalářské práce.

……

Marie Suchopárová

Obsah

Úvod ... 8

1 Splatná daň z příjmů dle platných právních norem v České republice ... 10

1.1 Splatná daň z příjmu dle platné právní a účetní úpravy ... 10

1.1.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob ... 11

1.1.2 Zdaňovací období k dani z příjmu právnických osob ... 11

1.1.3 Předmět daně z příjmů právnických osob ... 12

1.1.4 Osvobození od daně z příjmů právnických osob ... 13

1.1.5 Základ daně a položky snižující základ daně z příjmů právnických osob ... 13

1.1.6 Sazba daně z příjmů právnických osob ... 15

1.1.7 Slevy na dani ... 15

1.2 Daň z příjmů právnických osob jako součást účetní uzávěrky ... 16

1.3 Výpočet splatné daně z příjmů právnických osob ... 16

1.4 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v České republice ... 19

2 Odložená daň z příjmů dle platných právních norem v České republice ... 21

2.1 Historie účtování o odložené dani z příjmů v České republice ... 21

2.1 Odložená daň z příjmu dle účetní úpravy platné k 1. lednu 2013 ... 22

2.2 Podstata, význam a důvody účtování o odložené dani z příjmů v návaznosti na obecně platné zásady účetnictví ... 22

2.2 Teoretická východiska účtování o odložené dani z příjmu ... 25

2.2.1 Povinnost zjišťování a účtování odložené daně ... 25

2.2.2 Trvalé a přechodné rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem ... 25

2.2.3 Koncepce způsobu výpočtu odložené daně 27

2.2.3.1 Metoda odložení 27

2.2.3.2 Závazková metoda 28

2.2.3.3 Hybridní metoda 28

2.3 Způsob a metoda výpočtu odložené daně dle platné účetní legislativy 29

2.3.1 Členění odložené daně 30

2.3.2 Přechodné rozdíly vedoucí nejčastěji ke vzniku odložené daně 31

2.3.2.1 Přechodné rozdíly zdanitelné – odložený daňový závazek 31

2.3.2.2 Přechodné rozdíly odčitatelné – odložená daňová pohledávka 31

2.3.3 Ukázka vlivu rozdílu mezi účetním a daňovým odpisováním 33

2.3.4 Výpočet odložené daně z příjmů právnických osob 34

2.4 Účtování o odložené dani 35

2.4.1 Účtování o odložené dani v prvním roce 35

2.4.2 Účtování o odložené dani v následujících letech 37

2.5 Inventarizace odložené daně 39

2.6 Odložená daň z příjmů ve vztahu k účetní závěrce 40

3 Splatná a odložená daň z příjmu z pohledu mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS 43

4 Představení společnosti Úněšovský statek, a. s. 45

4.1 Vznik společnosti 45

4.2 Základní informace o společnosti 45

4.3 Předmět činnosti společnosti 46

4.4 Velikost společnosti, výrobní střediska a jejich organizace 46

4.5 Společnost Úněšovský statek, a. s. a splatná a odložená daň z příjmů..... 47

5 Aplikace výpočtu a zúčtování splatné a odložené daně z příjmů u společnosti Úněšovský statek, a.s. 49

Závěr 67

Seznam zkratek 69

Seznam tabulek 70

Seznam obrázků 71

Seznam použitých zdrojů 72

Seznam příloh 74

Úvod

Problematika daně z příjmu je velmi obsáhlá. Upravuje ji především zákon o dani z příjmů, který se ve své první části zabývá zdaněním příjmů osob fyzických a ve druhé části zdaněním příjmů osob právnických.

Daně (i poplatky) obecně jsou veřejnoprávní povinností ukládanou ve veřejném zájmu k financování statků, bez přímého protiplnění daňovému subjektu. Týkají se vymezených příjmů (plnění) či daňových (poplatkových) situací. Z právního hlediska jsou daně platební povinností, kterou stát stanoví zákonem a jež slouží k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž při tom stát poskytuje zdaňovaným subjektům individuálně odpovídající ekvivalent, tedy protiplnění, které by se vyznačovalo stejností ve vztahu k plnění zdaňovaného subjektu získaného daní [6].

Cílem této práce je především všeobecně charakterizovat daň z příjmů dle platných právních předpisů v České republice, a to jak splatnou daň z příjmů, tak i odloženou daň z příjmů, o které jsou dle § 59 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS 003 povinny účtovat konsolidované účetní jednotky a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu nebo mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, a dále pak objasnit důvody a podstatu zjišťování a účtování o odložené dani z příjmů a výpočet a zúčtování splatné a odložené daně z příjmů aplikovat na vybraném podnikatelském subjektu, kterým je akciová společnost Úněšovský statek, a. s.

Práce ve svém úvodu nejprve definuje právní normy, které problematiku daně z příjmů upravují, a neopomíná rovněž zásady účetnictví týkající se výpočtu a samotného zaúčtování jak splatné, tak i odložené daně z příjmů. Vzhledem k praktické části, kde je problematika daně z příjmů řešena u akciové společnosti, je celá práce, včetně teoretické části, zaměřena především na daň z příjmu právnických osob. Jako zajímavost je ukázán vývoj sazeb daně z příjmů v České republice od roku 1999 až do roku 2013.

Výpočet daňového základu pro daň z příjmů a příslušné daňové povinnosti je spjat s účetní uzávěrkou a závěrkou. Bakalářská práce popíše postup výpočtu daňového

základu, jeho postupnou úpravu a následné zjištění splatné daňové povinnosti. Dále pak názorně ukáže zaúčtování splatné daně z příjmů.

Podrobněji je charakterizována oblast odložené daně z příjmů, včetně krátkého pohledu do historie účtování o odložené dani. Důraz bude kladen na objasnění podstaty odložené daně, důvody jejího zjišťování a účtování o ní, a to především v souvislosti s účetními zásadami vyplývajícími ze zákona o účetnictví. Rozebrána je problematika trvalých a přechodných rozdílů mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem, což jsou skutečnosti, které v účetnictví vedou ke vzniku odložené daně z příjmů. Popsán je postup výpočtu odložené daně a na schématech je názorně ukázáno její zaúčtování v prvním roce i v letech následujících, jelikož postup účtování odložené daně je v prvním roce jejího účtování a v letech následujících odlišný.

Bakalářská práce se věnuje i pohledu na splatnou a odloženou daň z příjmů z hlediska mezinárodních účetních standardů IFRS.

Přenesení teoretických poznatků do praxe, tzn. výpočet a postup účtování splatné a odložené daně z příjmů právnických osob za rok 2011, bude aplikován v praktické části této bakalářské práce na společnosti Úněšovský statek, a. s., která o odložené dani z příjmů účtovala v roce 2011 čtvrtým rokem. Přechodné rozdíly zde vznikají z rozdílných účetních zůstatkových cen a daňových zůstatkových cen dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, tzn. z rozdílů vzniklých v důsledku odlišných účetních a daňových odpisů.

Závěr stručně shrnuje celou problematiku splatné i odložené daně z příjmů, důvody jejího zjišťování, účtování a poznatky z praktické části této práce.

Podkladem pro vypracování bakalářské práce jsou především zákony platné v České republice k 1. lednu 2013 týkající se zpracování účetnictví a daní z příjmů, České účetní standardy a účetní a daňové publikace zaměřené na tuto oblast, včetně publikace vydané Institutem certifikace účetních.

1 Splatná daň z příjmů dle platných právních norem v České republice

1.1 Splatná daň z příjmu dle platné právní a účetní úpravy

Daň z příjmu upravuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který byl naposledy novelizován k 1. lednu 2013. Tento zákon, na kterém se usnesla Česká národní rada, dle § 1 zapracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje

a) daň z příjmů fyzických osob,

b) daň z příjmů právnických osob.

Způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů [6] upravuje Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon je zvláštním právním předpisem k zákonu o daních z příjmů, který upravuje oblast rezerv a opravních položek pro zjištění základu daně z příjmů. Zákon pro daňové účely upravuje způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Rezerva prostředků se tvoří na budoucí potenciální vynaložení nákladů; jedná se o promítnutí budoucích skutečností, které teprve nastanou, do zdaňovacího období dřívějšího. Podle tohoto zákona lze vytvářet rezervy a opravné položky na vrub výdajů (nákladů), které jsou z hlediska zákona o daních z příjmů považovány za výdaje daňově účinné. Důvody pro tvorbu daňově účinných rezerv a opravných položek jsou hospodářské. Zákon určuje podmínky, jež je nutné splnit pro to, aby rezerva byla daňově účinná, vymezuje subjekty, které jsou oprávněny rezervu tvořit, účel, na který lze rezervu tvořit, a pravidla pro tvorbu, čerpání, popř. zrušení rezervy, určuje časový způsob tvorby rezerv – tvorba rezervy je vázána na zákonem vymezený časový úsek, období a výkonový způsob tvorby rezerv. Tvorba daňově účinných rezerv má fakultativní povahu – je na vůli daňového subjektu, zda rezervu tvoří, či nikoliv, představuje možnost ovlivnit hospodářský výsledek zahrnutím rezervy do daňově uznatelných výdajů, avšak ze zákonem přesně stanovených předpokladů. Opravné položky se vytvářejí k neuhrazeným pohledávkách, jejichž splatnost nastala

počínaje 1. 1. 1995 a smyslem jejich tvorby je umožnit poplatníkům daně z příjmů zmírnit vliv zdanění neobdrženého příjmu postupným zahrnováním zákonem stanovené hodnoty z dlužné částky do základu daně z příjmů [6].

Z hlediska účetního je daň příjmů řešena v zákoně o účetnictví jako součást účetní uzávěrky a zúčtování pak Českým účetním standardem pro podnikatele č. 017 Zúčtovací vztahy.

1.1.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Zákonem č. 428/2011 nabývá dne 1. ledna 2013 účinnosti § 17 odst. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob:

a) osoby, které nejsou fyzickými osobami,

b) organizační složky státu,

c) podílové fondy,

d) fondy obhospodařované penzijní společností a transformovaný fond.

Zákon o daních z příjmů je základní předpis upravující podstatu, podmínky a výši daně z příjmů právnických osob. Daň z příjmů právnických osob je koncipována jako univerzální daň, proto zákon vymezuje poplatníky obecně, nikoliv výčtem jako v právních úpravách platných před zavedením nové daňové soustavy, tj. před rokem 1993 [4].

1.1.2 Zdaňovací období k dani z příjmu právnických osob

Dle § 17a zákona o dani z příjmu je zdaňovacím obdobím pro daň z příjmu:

a) kalendářní rok,

b) hospodářský rok,

c) období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo

d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců [6].

1.1.3 Předmět daně z příjmů právnických osob

Předmět daně je nutné správně vymezit, aby bylo možné z něj stanovit řádný daňový základ, ze kterého je vypočítávána daňová povinnost.

Dle § 18 zákona o dani z příjmu jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li zákonem o dani z příjmu stanoveno jinak [6].

Ustanovení § 18 zákona o dani z příjmů definuje tedy jeden z daňových prvků – předmět (objekt) daně. Je zde vymezen jako obecná hospodářská skutečnost: příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Vymezení daňového objektu je základem pro stanovení daňového základu, ze kterého se daň vyměřuje. Zároveň toto ustanovení charakterizuje příjmy (výnosy), které jsou u vymezených osob z předmětu daně z příjmů právnických osob vyloučeny a nejsou do tohoto předmětu daně tudíž zahrnovány. Struktura příjmů, které jsou předmětem daně, je u právnických osob jednodušší než u osob fyzických (s výjimkou právnických osob, které jsou pro daňové účely považovány za osoby, jež nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a jsou takto zákonem pro daňové účely vymezeny) [6].

Výrazem univerzální daně je široké vymezení předmětu daně – z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem i kapitálem. Nezahrnují se do něj však příjmy získané zděděním nebo darováním věci či majetkového práva a také příjmy získané nabytím akcií podle privatizačního zákona; předmětem daně z příjmů právnických osob podle tohoto zákona jsou příjmy z nich plynoucí [6].

V ustanovení odst. 2 tohoto paragrafu je charakterizován daňový režim „není předmětem daně“, tj. vymezeny příjmy, jež jsou z předmětu daně z příjmů právnických osob vyloučeny [6].

V § 22 v odst. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jsou taxativně (jmenovitě) uvedeny zdroje příjmů v České republice, které představují předmět daně u poplatníka [6].

Daňový nerezidenti, tj. fyzické osoby podle § 2 odst. 3 a právnické osoby podle § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, jsou zvláštní kategorií poplatníků daně z příjmů. Mají omezenou daňovou povinnost, jež se nevztahuje na příjmy ze zdrojů v zahraničí, a pokud jde o příjmy ze zdrojů na území České republiky, pak se týká jen těch, které jsou vymezeny v § 22 tohoto zákona (pokud mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví jinak) [6].

1.1.4 Osvobození od daně z příjmů právnických osob

Další kategorií příjmů právnických osob jsou příjmy, které sice daní z příjmů podléhají a jsou tedy předmětem daně, avšak jsou od ní osvobozeny. Pro poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou taxativně (jmenovitě) vymezeny v ustanovení § 19 zákona o dani z příjmů. Daňově-právní institut osvobození od daně z příjmů znamená, že příslušné plnění, vymezená daňová skutečnost, je předmětem daně z příjmů, a to předmětem od daně osvobozeným; příjem, jenž je osvobozeným předmětem daně z příjmů, nemůže být zdaňován jiným typem daně. Být předmětem konkrétního typu daně znamená určení legislativní svrchovanosti příslušné právní normy a tím i vyloučení působení jakékoliv jiné právní normy [6].

1.1.5 Základ daně a položky snižující základ daně z příjmů právnických osob

Základem daně z příjmů je dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období [6], upravený podle § 23 odst. 2 – 8 tohoto zákona.

Ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů vymezuje daňové výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Z obecné teorie daňových nákladů plyne, že jako náklady daňově účinné, tj. náklady snižující daňový základ poplatníka, lze uznat takové výdaje, které poplatník:

- skutečně vynaložil,
- vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů,
- vynaložil v daném zdaňovacím období,
- o nichž tak stanoví zákon [6].

Je třeba dodat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu, nelze však opomíjet ani další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně do svého daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Přitom podmínky pro daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) na sebe vzájemně navazují, což znamená, že je v první řadě zkoumám věcný obsah a výše vynaloženého výdaje (nákladu), a následně se posuzuje, zda tento výdaj (náklad) slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového poplatníka [6].

Paragraf 25 zákona o daních z příjmů uvádí výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které zejména nelze uznat pro daňové účely. Toto ustanovení neobsahuje taxativní (jmenovitý) konečný výčet reálných výdajů, které nelze uznat za daňové výdaje, nýbrž jen výčet příkladný; proto je užito slovo „zejména“ [6].

Od základu daně upraveného zvýšením o daňově neuznatelné náklady a snížením o výnosy nepodléhající dani z příjmu lze dle § 34 zákona o daních z příjmů odečíst položky odčitatelné od základu daně, a to daňovou ztrátu a 100 % výdajů nákladů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Tyto výdaje (náklady) musí

být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka [12].

Podmínky pro uplatnění odpočtu daňové ztráty z upraveného základu daně z příjmů jsou stanoveny v § 34 zákona o daních z příjmů. Dle odst. 1 tohoto paragrafu lze od základu daně příjmů odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje [6].

1.1.6 Sazba daně z příjmů právnických osob

Sazba daně z příjmů pro právnické osoby, s výjimkou investičních, podílových a penzijních fondů, od zdaňovacího období, které započalo v roce 2010, činí 19 %.

Daňový základ lze před samotným výpočtem daňové povinnosti snížit o položky odčitatelné od základu daně (daňovou ztrátu a odečet na podporu výzkumu a vývoje, viz § 34 zákona o dani z příjmů), dále o částku danou zvýhodněným daňovým režimem pro poplatníky vymezené tímto zákonem, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, a o daňově účinné dary [6].

Snížená sazba daně ve výši 5 % se dle ustanovení § 21 odst. 2 zákona o dani z příjmů vztahuje na poplatníky s kolektivní formou investování. Důvodem je postupné sjednocení daňového zatížen této skupiny poplatníků jako subjektů kolektivního investování za fyzické osoby s daňovým zatížením fyzických osob, pokud investují jako individuální investoři [6].

1.1.7 Slevy na dani

Sleva na dani znamená slevu na vlastní daňové povinnosti poplatníka (nikoliv slevu, odpočet apod. z daňového základu), tedy snížení konkrétní daňové povinnosti, snížení vlastní daně. Daňová účinnost slevy je tak silnější [6].

Při splnění podmínek pro uplatnění slev na dani lze jednotlivé druhy slev využít souběžně, tedy i souběh slev na dani z titulu zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností a slevy na dani platné pro právnické osoby z titulu podílu zaměstnávaných osob se změněnou pracovní schopností na celkovém počtu zaměstnanců [6].

Vypočtená daň z příjmů se dle § 35 zákona o dani z příjmů tedy snižuje o slevy na dani, a to za každého zaměstnance se zdravotním postižením a za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Po odečtení slev na dani dostaneme výslednou daňovou povinnost poplatníka.

1.2 Daň z příjmů právnických osob jako součást účetní uzávěrky

Zjištění základu daně, výpočet daně z příjmu a zaúčtování daňové povinnosti splatné a odložené daně z příjmů je součástí účetní uzávěrky.

Účetní uzávěrkou rozumíme proces, který v sobě kondenzuje zaúčtování inventarizačních rozdílů, jakož i změny v ocenění majetku a závazků, přecenění na reálnou hodnotu a ocenění podílů na základě ekvivalenční metody. S uzávěrkovými pracemi rovněž souvisejí veškeré operace, které zajišťují, aby do účetního období byly zahrnuty takové náklady a výnosy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisejí (tj. časové rozlišení). Dále je třeba provést přepočtení cizoměnového majetku a závazků na domácí měnu kurzem platným k rozvahovému dni a následně vyčíslení kurzových rozdílů [7].

Smyslem uzávěrkových operací je zabezpečení věcné správnosti a úplnosti údajů v účetnictví tak, aby závěrka sestavená na základě zákona o účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky [7].

1.3 Výpočet splatné daně z příjmů právnických osob

Splatná daň z příjmů, resp. ze zisku představuje částku, která je vypočtena dle aktuálně platné daňové legislativy ze základu daně odvozeného na základě legislativně daných pravidel od výsledku hospodaření. V rámci tohoto procesu účetní jednotka stanoví za účetní období výsledek hospodaření před zdaněním. Z něho pak na základě příslušné právní normy (tj. zákona o daních z příjmů v aktuálním znění) vypočte základ daně a vypočítá konečnou daňovou povinnost dle platné sazby daně [3].

Tento proces probíhá mimo účetnictví a pro účetní závěrku je důležitý jen údaj o výši tzv. splatné daně, která je účetním nákladem a současně i závazkem účetní jednotky a ovlivní konečnou výši výsledku hospodaření (transformuje výsledek hospodaření před zdaněním na výsledek hospodaření po zdanění) [3].

Daňová povinnost vyplývající z ustanovení zákona o daních z příjmů tedy tvoří složku nákladů účetní jednotky. Účetnictví tak pro účely správného a věrného zobrazení předmětu účetnictví rozlišuje dvě položky daně z příjmů:

- splatnou daň z příjmů za dané účetní a zdaňovací období,
- odloženou daň z příjmů do příštích účetních a zdaňovacích období [3].

Daň z příjmů právnických osob vypočítáváme samostatně za běžnou a za mimořádnou činnost. V případě, že účetní jednotka dosáhla v běžné činnosti zisku (kladná výše daně z příjmů právnických osob) a v mimořádné činnosti ztráty (záporná výše daně z příjmů právnických osob), lze výši daní z obou činností kompenzovat [7].

Samotný postup výpočtu daně z příjmů právnických osob lze demonstrovat pomocí následujícího schématu:

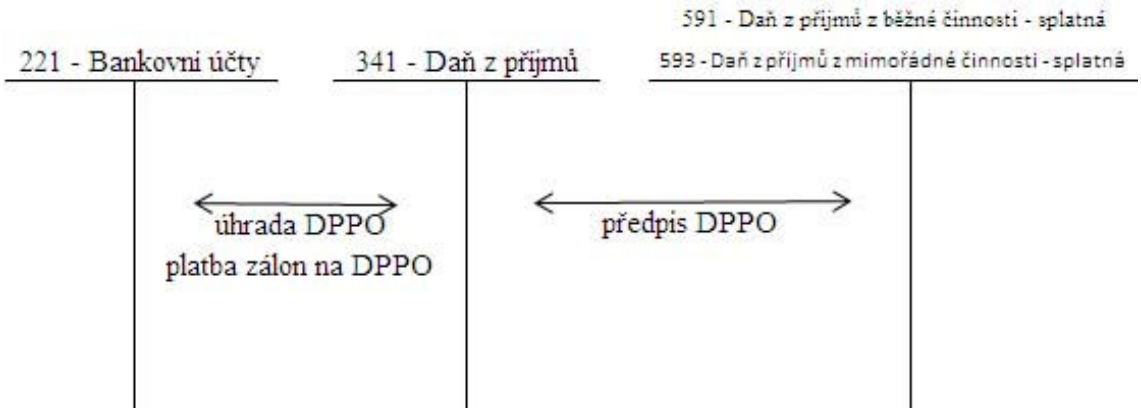
Tabulka 1: Výpočet daně z příjmů právnických osob

	Výnosy (6. třída účtové osnovy)
-	Náklady (5. třída účtové osnovy)
=	***Účetní výsledek hospodaření před zdaněním***
+	Daňově neuznatelné (neúčinné) náklady (viz § 25 zákona o účetnictví), zejména pak: • cestovné nad limit stanovený v Zákoníku práce, • náklady na reprezentaci, • ostatní sociální náklady (např. platby nadstandardní zdravotní péče poskytnuté zaměstnancům), • dary, • ostatní pokuty a penále (mimo smluvních), • manka a škody v provozní oblasti (neuznatelná je výše přesahující náhrady), • tvorba a čerpání jiných než zákonných rezerv, • tvorba a čerpání jiných než zákonných opravných položek, • kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a další
-	Daňově neúčinné výnosy, jako např. vyúčtované, ale nevyinkasované smluvní pokuty a úroky z prodlení, a další

	• rozdíl, o který smluvní pokuty, úroky z prodlení, penále a jiné sankce zaúčtované ve výnosech převyšují přijaté částky, • výnosy z prostředků rezerv uložených na zvláštním vázaném účtu v bance, • výnosové úroky z přeplatků zaviněných správcem daně a další.
=	*Základ daně pro výpočet daně I (s možností další úpravy)*
-	Odpočet ztráty minulých let
-	Odečet 100 % nákladů z realizace projektů výzkumu a vývoje
=	*Základ pro výpočet daně II*
-	Odpočet darů • minimální výše jednoho daru = 2 000,- Kč, • maximální výše souhrnu všech darů = 5 % základu pro výpočet daně II
-	další odpočty v souladu s § 35 Zákona o dani z příjmu
=	***Základ daně***
	Zaokrouhlený základ daně (na celé 1 000 směrem dolů)
x	Sazba daně (platná pro dané zdaňovací období)
=	**Daň z příjmů právnických osob**
-	Slevy na dani dle § 35 zákona o dani z příjmů • za každého zaměstnance se zdravotním postižením, • za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením
=	**Daňová povinnost**

Zdroj: STROUHAL, Jiří. a kol. *ÚČETNICTVÍ - Velká kniha příkladů*. 1. vydání, BizBooks, 2012, ISBN 978-80-265-0008-7

Obrázek 1: Schéma účtování daně z příjmů právnických osob



Zdroj: STROUHAL, Jiří. a kol. *ÚČETNICTVÍ - Velká kniha příkladů*. 1. vydání, BizBooks, 2012, ISBN 978-80-265-0008-7

1.4 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v České republice

Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v České republice od roku 1993, kdy daň z příjmů právnických osob činila 45 %, až do roku 2013, kdy daň činí již pouze 19 %, zobrazuje Tabulka 2.

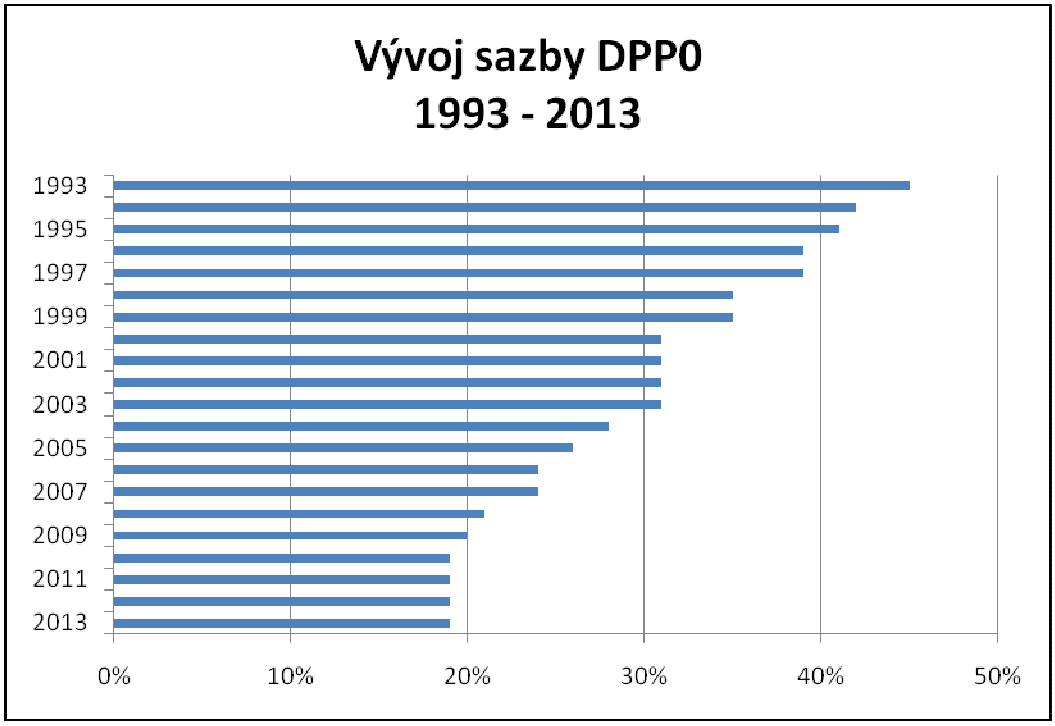
Tabulka 2: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob

Rok	Sazba daně
2013	**19 %**
2012	19 %
2011	19 %
2010	19 %
2009	20 %
2008	21 %
2007	24 %
2006	24 %
2005	26 %
2004	28 %
2003	31 %
2002	31 %
2001	31 %
2000	31 %
1999	35 %
1998	35 %
1997	39 %
1996	39 %
1995	41 %
1994	42 %
1993	45 %

Zdroj: DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2012 – přehledy, daňové a účetní tabulky*. 7. vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2012, ISBN 978-80-246-4274-8

Pro názornost je výše uvedená Tabulka 2 transformována do grafu na Obrázku 2, kde je výše sazeb daně z příjmů právnických osob v letech 1993 až 2013 přehledně zobrazena pomocí sloupců. Je vidět, že během dvacetiletého období klesla daň z příjmů právnických osob v České republice o celých 26 %.

Obrázek 2: Graf vývoje sazby daně z příjmů právnických osob v letech 1993 - 2013



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013.

2 Odložená daň z příjmů dle platných právních norem v České republice

2.1 Historie účtování o odložené dani z příjmů v České republice

Odložená daň z příjmů je poměrně mladou účetní kategorií v českém účetním právu a souvisí s přijetím nového zákona o účetnictví v roce 1993. Po dlouhou dobu ovšem nevešla do účetního povědomí, jelikož se týkala jen úzkého okruhu účtujících [3].

Zavedení odložené daně z příjmů do české účetní legislativy souviselo hlavně s reformami dané doby, s cílem postupného přechodu na tržní hospodářství a adaptaci na podmínky evropské legislativy [3].

V období od 1. ledna 1993 do 31. prosince 2000 o odložené dani z příjmů povinně účtují tyto subjekty:

- účetní jednotky tvořící skupinu podniků:
  - podniky s podstatným vlivem,
  - podniky s rozhodujícím vlivem,
  - mateřské společnosti.

Jednalo se tedy o poměrně úzkou skupinu subjektů, které měly jako jediné (s výjimkou bank) povinnost účtovat o odložené dani [3].

V období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2001 nastala první důležitá změna v koncepci účtování odložené daně. Hlavním důvodem této změny byla snaha o další sbližování české účetní legislativy s úpravou v Mezinárodních účetních standardech. Účetní právní norma dala možnost, nikoli však povinnost, vycházet při výpočtu odložené daně i z ostatních dočasných rozdílů, a to např.:

- tvorby rezerv nad rámec zákona o rezervách,
- tvorby opravných položek na vrub nákladů,
- odčitatelné daňové ztráty [3].

Povinnost účtovat o odložené dani zůstala však stále pro podniky tvořící skupiny podniků.

Dnem 1. ledna 2002 nabylo účinnosti Opatření MF č.j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Tento předpis upravující postupy účtování znamenal další přiblížení české účetní legislativy úpravě v rámci Mezinárodních účetních standardů [3].

Postupy účtování nově definují pojem a členění odložené daně a rovněž povinnost jejích zjišťování a účtování [3].

Do okruhu subjektů, které jsou povinny s účinnosti od roku 2002 účtovat o odložené dani z příjmů, nyní spadají nejenom podniky, které tvoří skupinu podniků, ale nově také všechny účetní jednotky, které jsou povinny ověřovat účetní závěrky auditorem (dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). U ostatních účetních jednotek se povinnost zjišťování a účtování o odložené dani z příjmů neukládá, ani nezakazuje a nechává se tudíž plně v jejich kompetenci. [3].

2.1 Odložená daň z příjmu dle účetní úpravy platné k 1. lednu 2013

Problematika odložené daňové povinnosti je řešena v rámci následující účetní legislativy:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovená zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- samostatného Českého účetního standardu pro podnikatele č. 003 – Odložená daň.

Nejvíce se touto oblastí odložené daně zabývá Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň [3].

2.2 Podstata, význam a důvody účtování o odložené dani z příjmů v návaznosti na obecně platné zásady účetnictví

Samotný pojem „odložená daň z příjmů“ svádí k domněnce, že se jedná o termín daňový. Odložená daň je ovšem problematikou ryze účetní a nemá žádný dopad na

placení daní z příjmů. Tato účetní kategorie slouží v rámci účetnictví k přiřazení nákladu vzniklého z titulu povinnosti placení daně z příjmů do správného účetního období [3]. S daňovými předpisy má odložená daň společného pouze to, že respektuje zákonem stanovenou sazbu daně [18].

Odložená daň vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného pohledu účetního a daňového na příslušné položky v účetnictví. V účtování odložené daně lze nalézt naplnění stěžejních základních obecně uznávaných účetních předpokladů, jako jsou např.:

- akruální princip, což je princip časové souvztažnosti, který požaduje zachycení transakcí a jiných událostí v období vzniku bez ohledu na okamžik splacení,
- zásadu věrného zobrazení, tzn. věrný a poctivý obraz v účetní závěrce,
- zásadu opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření,
- předpoklad nepřetržitého trvání podniku [3].

Naplnění aktuálního principu znamená, že výsledky hospodářských operací a jiných událostí se vykazují v době, kdy k nim dochází, bez ohledu na období, kdy jsou vyplaceny peníze nebo jejich ekvivalenty [5].

Respektování aktuálního principu znamená, že veškeré účetní případy jsou zaúčtovány a vykazovány s ohledem na věcnou časovou souvislost. Účetní případ musí ovlivnit výsledek hospodaření toho účetního období, s nímž je svou podstatou svázán [5].

Dle § 7 Zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky [4].

Zobrazení účetnictví je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona [4].

Zobrazení účetnictví je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Použití účetních metod by nikdy nemělo být pouze formální, mělo by být zajištěno, aby věrný obraz skutečnosti byl stanoven co

nejpřesněji. Každé účetnictví, pokud je zpracováno v souladu se zákonem, by mělo podávat pravdivý a nestranný obraz o těch skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví dané účetní jednotky [4].

Princip zásady opatrnosti spočívá ve snížení výsledku hospodaření o veškeré známé i očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku. Obdobně musíme zohlednit jako snížení výsledku hospodaření i veškerá očekávaná zvýšení hodnoty závazků. Naopak všechny zisky a zhodnocení majetku (výnosy) promítáme do období až v okamžiku jejich realizace [5].

Pravdivý a věrný obraz účetnictví účetní jednotky odložená daň významně ovlivňuje. Nevykázáním odložené daně účetní jednotka porušuje zásadu opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření, poněvadž tato situace se může nepříznivě projevit ve vztahu k majetkové podstatě podniku. To vše musí být založeno na předpokladu trvání podniku, neboť by jinak nemělo smysl účtovat o odložené dani [3].

Odložená daň je vykazována buď jako odložená daňová pohledávka, či jako daňový závazek. V případě odložené daňové pohledávky se v rozvaze zohlední majetek spočívající v úspoře na dani z příjmů v budoucích obdobích, což může mít značný význam při posuzování ekonomické situace firmy. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze v případech, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly, je dosažitelný. To znamená, že je třeba při vykazování tohoto přechodného rozdílu vycházet zejména ze zásady opatrnosti. Pokud nebude existovat přiměřená jistota dosažení daňového základu v příštích zdaňovacích obdobích, doporučuje se uvedenou odloženou daňovou pohledávku nevykazovat v aktivech a popř. uvést vysvětlující poznámku v příloze k účetní závěrce [3].

V případě odloženého daňového závazku se naopak může zabránit předčasnému rozdělení zisku (např. formou vyplacených dividend), což by se v budoucnu, tj. v době zvýšené daňové povinnosti, mohlo stát příčinou ekonomických potíží [3].

2.2 Teoretická východiska účtování o odložené dani z příjmu

2.2.1 Povinnost zjišťování a účtování odložené daně

Dle § 59 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS 003 účtují účetní jednotky o odložené dani ve třech případech:

- jedná se o účetní jednotku konsolidovanou, nebo konsolidující, která je součástí konsolidačního celku, jak jej vymezuje zákon o účetnictví;
- účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, tj. jedná se o akciovou společnost (bez ohledu na povinnost auditu), nebo o účetní jednotku, která má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem;
- účetní jednotka se sama dobrovolně rozhodne účtovat o odložené dani [5].

2.2.2 Trvalé a přechodné rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem

V rámci účetnictví se o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví (tj. o majetku a jiných aktivech, závazcích a jiných pasivech, o nákladech a výnosech) účtuje v účetním období, s nímž ty to skutečnosti časově a věcně souvisí bez ohledu na okamžik:

- jejich zaplacení nebo přijetí,
- jejich zohlednění v rámci výpočtu daně z příjmů [3].

Zákon o daních z příjmů některé náklady a výnosy jako položky ovlivňující základ daně neuznává. Vznikají tak rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem dvojího druhu:

- rozdíly trvalé (stálé) – tj. veškeré účetní náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů nepovažuje za výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů (např. náklady na reprezentaci, cestovní náhrady nad limity stanovené zákonem o cestovních náhradách, odměny statutárních orgánů, dědická daň, darovací daň a mnoho dalších). Je tedy pro ně typické, že se účetně vztahují k danému účetnímu období, daňovým nákladem se však nestanou v tomto, ani v žádném dalším

účetním období. Trvalých rozdílů se odložená daň netýká, jsou odrazem definitivní neznatelnosti účetních nákladů daňovým zákonem.

- rozdíly přechodné – tj. nálady a výnosy, které zákon o daních z příjmů uznává, ale v jiném zdaňovacím, resp. účetním období, než ve kterém jsou zachyceny v účetnictví, nebo rovněž rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou (tj. hodnotou, která bude uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely) [3].

V souvislosti s výpočtem odložené daně budou důležité rozdíly přechodné, neboť ty způsobují, že daň z příjmů placená účetní jednotkou v daném období nevychází čistě z dosaženého výsledku hospodaření v tomto období, ale může být ovlivněna položkami zachycenými ve výsledku hospodaření v obdobích jiných [3].

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví [3].

Přechodné rozdíly mohou být:

- Zdanitelné (připočitatelné), které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období (jsou to přechodné rozdíly, které vedou k úpravě daňového základu směrem nahoru – zvýší daňový výsledek hospodaření), tzn. vedou k odloženému daňovému závazku (např. je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely). Odloženými daňovými závazky se rozumí částky daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích z důvodu výše uvedených rozdílů.
- Odčitatelné, které vyústí v částky odčitatelné při určování základu daně budoucích období (přechodné rozdíly vedoucí k úpravě daňového základu směrem dolů – sníží daňový výsledek hospodaření v budoucích obdobích), tzn. vedou k odložené daňové pohledávce (např. je-li účetní hodnota pohledávek snížená o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek). Tato pohledávka představuje budoucí nárok na nižší základ daně, než jaký by vyplýval z dosaženého výsledku hospodaření při zohlednění trvalých rozdílů v budoucích obdobích. Právě zde je nutno respektovat zásadu opatrnosti. O

odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, pokud základ daně, proti kterému bude možno využít rozdíly, bude dosažitelný [3].

2.2.3 Koncepce způsobu výpočtu odložené daně

Po správné identifikaci přechodných rozdílů mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem je zapotřebí správně stanovit sazbu daně, která bude použita pro vyčíslení hodnoty odložené daně. Existuje trojí přístup, který se projevuje ve volbě metody stanovení sazby daně, a to:

- metoda odložení,
- závazková metoda, která se dále dělí na:
  - závazkovou metodu výsledkového přístupu,
  - závazkovou metodu rozvahového přístupu [3],
- hybridní metoda, která kombinuje předchozí dva přístupy tak, že přechodné rozdíly jsou rozděleny do dvou skupin podle okamžiku, kdy vstupují do daňového základu [16].

2.2.3.1 Metoda odložení

Princip metody odložení spočívá ve zdůraznění skutečnosti, že dochází k přesunu výnosů a nákladů zahrnovaných do základu daně z daného účetního a zdaňovacího období do období pozdějších. Pro výpočet odložené daně se použije sazba daně platná v období, kdy daná položka ovlivnila výsledek hospodaření (neopravuje se tedy o změny v daňové sazbě). Tento princip výpočtu odložené daně metodou odložení české účetní předpisy nikdy neumožňovaly. Dle mezinárodního účetního standardu IAS 12 – Daně ze zisku byla tato metoda dovolena. Nově revidovaný IAS 12 s účinností od 1. ledna 1998 však tuto metodu zakázal a vyžadoval používat pouze závazkovou metodu založenou na rozvahovém přístupu [3].

2.2.3.2 Závazková metoda

Závazková metoda naopak zdůrazňuje skutečnost, že odložená daň bude placena (nebo ušetřena) v pozdějším období. Použije se proto pro zjištění výše odložené daně sazba daně platná pro to období, ve kterém bude výnos nebo náklad (resp. daňová základna aktiva nebo pasiva) zohledněn pro stanovení základu daně [3].

Při snaze přesně dodržet princip závazkové metody vyvstávají dva základní problémy:

- nelze jednoznačně určit účetní (resp. zdaňovací) období, v němž k tomuto zohlednění jednotlivých položek v základu daně z příjmů dojde,
- není obvykle s jistotou známá sazba daně na delší dobu, než je následující období.

Z těchto důvodů připouští závazková metoda použít reálný odhad daňové sazby nebo známou výši sazby daně v následujícím období [3].

Závazková metoda výsledkového přístupu je způsob výpočtu odložené daně založený na sledování rozdílů mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy, tzn. vychází se především z výsledkových účtů. Tato koncepce výpočtu byla v České republice uplatňována do konce roku 2001, kdy se odložená daň počítala zejména z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy [3].

Závazková metoda rozvahového přístupu vychází při výpočtu odložené daně z přechodných rozdílů u rozvahových položek, tj . rozdílů mezi daňovou základnou aktiv a jejich účetní hodnotou vykazovanou v rozvaze. Dnovou základnou aktiv je hodnota těchto aktiv, která ovlivní v budoucnu základ daně ve vztahu k ekonomickému užitku, který účetní jednotka v budoucnu realizuje. U pasiv je daňová základna dána jeho účetní hodnotou sníženou o položky, které budou v budoucnu odčitatelné od základu daně [3].

2.2.3.3 Hybridní metoda

Hybridní metoda výpočtu odložené daně z příjmů kombinuje přístup dvou předchozích metod, a to metodu odložení a metodu závazkovou. Přechodné rozdíly rozděluje na dvě skupiny, přičemž na každou skupinu aplikuje jednu z uvedených metod:

- První skupinou jsou náklady a výnosy, které jsou zaúčtovány a vykázány v účetnictví, ale do základu daně vstupují až v budoucích obdobích. Jestliže jsou výnosy a náklady rozpoznány v účetnictví, ale nejsou rozpoznány pro daňové účely, odložená daň nemůže být kvantifikována s absolutní jistotou, protože neznáme všechny důsledky těchto transakcí z hlediska zdanění, které budou známy až v budoucnosti. V těchto případech se metoda pokouší najít co nejlepší odhad budoucí odložené daně tím, že na přechodné rozdíly aplikuje daňovou sazbu platnou v době uplatnění odložené daně. Na tento druh přechodných rozdílů používá tedy závazkovou metodu výpočtu odložené daně.
- Druhou skupinu tvoří náklady a výnosy, které se projeví v základu daně dříve, než jsou zaúčtovány a vykázány v účetnictví. Jestliže náklady a výnosy jsou zdaněny pro účely splatné daně dříve, než jsou rozpoznány jako náklady a výnosy v účetnictví, tak odložený daňový efekt z těchto transakcí je již znám. Z tohoto důvodu je aplikována metoda odložení [17].

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud dojde ke změně daňové sazby, tato změna ovlivní pouze část odložené daně, která byla spočítána na principu závazkové metody. Ta část odložené daně, která byla spočítána na principu metody odložení, není změnou sazby dotčena, protože daňové efekty těchto přechodných rozdílů jsou již předem známé. Ačkoliv má tato metoda výpočtu odložené daně z příjmů své určité teoretické přednosti, není pro svou komplikovanost využívána v žádných mezinárodních účetních normách [17].

2.3 Způsob a metoda výpočtu odložené daně dle platné účetní legislativy

Metoda výpočtu odložené daně z příjmů je dle účetních předpisů platných k 1. lednu 2013 založena na závazkové metodě a vychází z rozvahového přístupu k přechodným rozdílům mezi účetními a daňovými hodnotami jednotlivých aktiv a závazků v rozvaze [3].

Odložená daň bude uplatněna (placena či ušetřena) v pozdějším období, proto se jedná o závazkovou metodu. Při výpočtu bude tedy použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období [3].

Česká účetní legislativa rozvahovým přístupem rozumí skutečnost, že závazková metoda vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv a výší aktiv, popřípadě pasiv uvedených v rozvaze. Daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely [3, 5].

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví. Správné vymezení přechodných rozdílů je základným předpokladem pro správný výpočet výše odložené daně [3].

Přechodné rozdíly jsou členěny následovně:

- zdanitelné – tj. odložený daňový závazek,
- odčitatelné – tj. odložená daňová pohledávka [3].

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů vztahujících se k aktivům nebo závazkům, nikoliv pouze k rozdílům mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, ale i dalších rozdílů jako např. opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám, rezervy tvořené nad rámec příslušných zákonů, při nerealizované ztrátě z předchozích let [3].

2.3.1 Členění odložené daně

Odložená daň (obdobně jako daň splatná) se člení podle činnosti na činnost běžnou a mimořádnou. Do běžné činnosti se zahrnuje činnost provozní a činnost finanční. Pokud v účetním období vznikne v jedné činnosti (tzn. v činnosti běžné či mimořádné) odložená daňová pohledávka a ve druhé odložený daňový závazek, je třeba tuto skutečnost ve výkazu zisku a ztráty uvést. V rozvaze na účtu účtové skupiny 48 se vykazuje pohledávka (závazek) po vzájemném vyúčtování jako zůstatek (výjimka ze zákazu kompenzace) [3].

2.3.2 Přechodné rozdíly vedoucí nejčastěji ke vzniku odložené daně

2.3.2.1 Přechodné rozdíly zdanitelné – odložený daňový závazek

Vyšší účetní zůstatková cena odpisovaného DNM a DHM než daňová zůstatková cena odpisovaného DNM a DHM, tzn. že účetní odpisy jsou nižší než daňové odpisy DNM a DHM.

Neuhrazené smluvní pokuty a úroky z prodlení účtované ve výnosech – smluvní pokuty a úroky z prodlení zaúčtované ve výnosech, které nejsou ve zdaňovacím období inkasovány, se musí vyloučit ze základu daně z příjmů; Dojde-li v budoucích zdaňovacích obdobích k jejich inkasu, bude se jednat o daňový příjem uplatňovaný při zpracování přiznání k dani z příjmů [5].

2.3.2.2 Přechodné rozdíly odčitatelné – odložená daňová pohledávka

Nižší účetní zůstatková cena odpisovaného DNM a DHM než daňová zůstatková cena odpisovaného DNM a DHM, tzn. že účetní odpisy jsou vyšší než daňové odpisy DNM a DHM.

Neuhrazené smluvní pokuty a úroky z prodlení účtované v nákladech – smluvní pokuty a úroky z prodlení zaúčtované v nákladech, které nejsou ve zdaňovacím období uhrazeny, se musí vyloučit ze základu daně z příjmů; Dojde-li v budoucích zdaňovacích obdobích k jejich zaplacení, bude se jedna o daňový výdaj uplatňovaný při zpracování přiznání k dani z příjmů [5].

Opravné položky – tvorba opravné položky k aktivům je až na výjimky pouze účetním nákladem; Některé očekávané snížení ocenění vyjádřené opravnou položkou se až v budoucnu stane daňovým nákladem např. tvorba opravné položky k materiálu na skladě je v okamžiku tvorby nedaňovým nákladem – bude-li materiál v budoucnu prodán za cenu nižší, než je cena pořizovací, bude se jednat o daňově uznatelný náklad. Tvorba opravné položky tedy většinou jen dočasně neovlivňuje základ daně z příjmů [5].

Ostatní rezervy – Tvorba ostatních rezerv je v okamžiku jejich tvorby nedaňovým nákladem; Až nastane v budoucnu očekávaný výdaj, na který je rezerva vytvořena, bude se často jednat o daňově uznatelný náklad např. rezerva na záruční opravy, rezerva na soudní spory, rezerva na nevybranou dovolenou… [5].

Zdravotní a sociální pojištění, které nebylo uhrazeno ve stanoveném termínu – není-li uhrazeno zdravotní a sociální související se zaměstnanci za podmínek stanovených zákonem o dani z příjmu, které je zaúčtováno v nákladech, jedná se o nedaňový náklad. Až dojde v budoucích zdaňovacích obdobích jeho doplacení, jedná se o daňový výdaj [5].

Neuplatněná daňová ztráta – neuplatněnou daňovou ztrátu vykazovanou v přiznání k dani z příjmů je možné za podmínek stanovených v zákoně o dani z příjmu odečítat v budoucnu od základu daně [5].

2.3.3 Ukázka vlivu rozdílu mezi účetním a daňovým odpisováním

Příklad: Automobil byl zařazený do užívání 10. 11. 2xx1 se vstupní cenou 600 tis. Kč a zařazený do 2. odpisové skupiny. Je daňově odpisován zrychlenými odpisy. Účetně začíná účetní jednotka odepisovat počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení dlouhodobého majetku do používání. Automobily jsou podle odpisového plánu účetně odepisovány po předpokládanou dobu životnosti, tj. 60 měsíců [5].

Tabulka 3: Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisováním

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Daňová ZC	Účetní ZC	Rozdíl	Odložená daň při sazbě 19 %	Charakter
2xx1	120 000	10 000	480 000	590 000	110 000	**20 900**	**závazek**
2xx2	192 000	120 000	288 000	470 000	182 000	**34 580**	**závazek**
2xx3	144 000	120 000	144 000	350 000	206 000	**39 140**	**závazek**
2xx4	96 000	120 000	48 000	230 000	182 000	**34 580**	**závazek**
2xx5	48 000	120 000		110 000	110 000	**20 900**	**závazek**
2xx6	0	110 000	0	0	0	**0**	
Celkem	**600 000**	**600 000**					

Zdroj: LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 2. vydání, Praha: Institut certifikace účetních, a. s., 2012, ISBN 978-80-867-1678-7

Z tabulky je patrný rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou, a tím pádem i odlišný vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů v jednotlivých účetních (zdaňovacích) obdobích. V roce 2xx6, kdy je automobil účetně i daňově zcela odepsán a zůstatkové cen jsou nulové, vyrovná se i dopad na odloženou daň [5].

2.3.4 Výpočet odložené daně z příjmů právnických osob

Samotný výpočet odložené daně je poměrně jednoduchý. Vypočítá se jako součin výsledného přechodného rozdílu (zdanitelného nebo odčitatelného) a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů pro následující období (nebo můžeme říci, že se jedná o součin základu, tj. sumy přechodných rozdílů a daňové sazby – budoucí) a lze ho znázornit následujícím vzorcem:

$$\mathbf{OD = PR \times SD}$$

kde OD = odložená daň,

PR = výsledný přechodný rozdíl,

SD = sazba daně stanovená zákonem o daních z příjmů [3].

Zahájení účtování o odložené dani, stejně jako změna způsobu výpočtu odložené daně, obvykle znamenají výrazný dopad na vykazovanou ekonomickou situaci daného subjektu, neboť v tomto období se v rámci odložené daně nakumulují všechny rozdíly vzniklé za celou existenci účetní jednotky. V praxi budou převažovat spíše kladné dopady, jelikož je většinou vykazována odložená daňová pohledávka [3].

Pro výpočet odložené daně by se měla správně použít sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém bude odložený daňový závazek nebo pohledávka uplatněna. To však není v našich podmínkách reálné. Proto se používá sazba daně platná pro následující období a v případě změny sazby splatné daně je nutné zůstatek odložené daně přepočítat s použitím nové sazby [3].

Změna sazby daně z příjmů se projeví v přepočtu zůstatku odložené daně, tj. účtu v účtové skupině 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka a rozdíl se zaúčtuje prostřednictvím účtu v účtové skupině 59 [3].

$$\mathbf{OD_N = (OD_P : SD_P) \times SD_N}$$

kde OD_N – nový zůstatek odložené daně,

OD_P – původní zůstatek odložené daně,

SD_P – původní sazba,

SD_N – nová sazba.

Teprve po tomto přepočtu se bude zjišťovat odložená daň za uzavírané účetní období [3].

2.4 Účtování o odložené dani

2.4.1 Účtování o odložené dani v prvním roce

V prvním roce účtování o odložené dani má účetní jednotka situaci ztíženou v tom, že je povinna účtovat nejen o odložené dani v daném (běžném) roce, ale musí vypočítat i odloženou daň vztahující se k předchozím účetním obdobím [3].

Účtuje se následujícím způsobem:

- část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, se zaúčtuje na příslušných účtech účtové skupiny 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření,
- část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se zaúčtuje na příslušných účtech účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů [3].

Při výpočtu odložené daně za minulá období vychází účetní jednotka z rozvahového stavu k 31. 12. toho roku, který předchází roku, za který se bude odložená daň poprvé zjišťovat. Vypočtená daň se zaúčtuje souvztažně s vlastním kapitálem [3].

K datu účetní závěrky prvního roku účtování o odložené dani se znovu vypočte odložená daň, ale tentokrát z rozvahových stavů k 31. 12. běžného období. Je však třeba si zároveň uvědomit, že o této částce jin nebudeme účtovat. Zaúčtuje se pouze rozdíl

mezi počátečním (vypočteným a zaúčtovaným) a konečným (vypočteným) stavem odložené daně [3].

Účtujeme pouze o změně stavu, čímž dosáhneme výsledný stav odložené daně, který byl k 31. 12. běžného období vypočten [3].

Důvodem rozdělení výpočtu odložené daně mezi minulé období a běžné období je zamezení vlivu odložené daně za minulá období na výsledek hospodaření běžného účetního období. Proto se takto vypočtená daň za minulá období účtuje na vrub vlastního kapitálu (v případě vzniku odloženého daňového závazku) nebo ve prospěch vlastního kapitálu (při vzniku odložené daňové pohledávky), a to na účtech účtové skupiny 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření [3]:

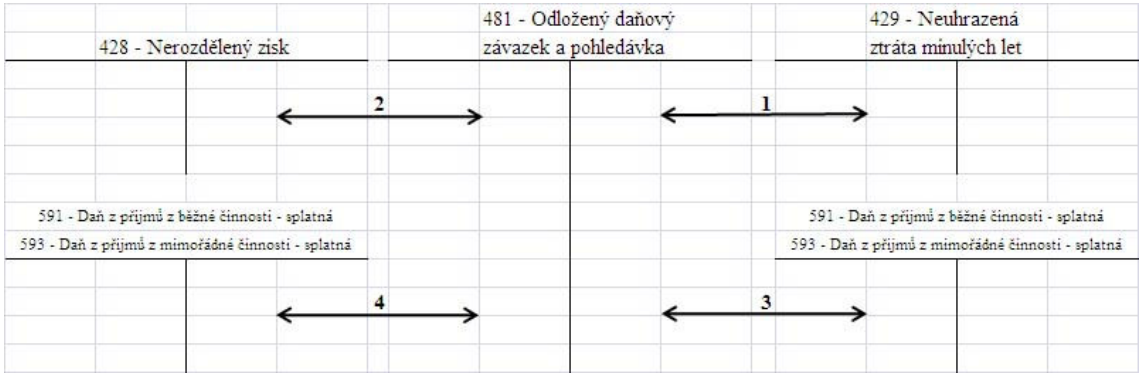
- **428 – Nerozdělený zisk z minulých let,**
- **429 – Neuhrazená ztráta z minulých let.**

Část odložené daně, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se již zaúčtuje na vrub nebo ve prospěch na příslušných účtech účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů:

- **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená,**
- **594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená,**

s přímým vlivem na výsledek hospodaření běžného účetního období [3].

Obrázek 3: Schéma účtování odložené daně v prvním roce



Zdroj: JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2007, ISBN 978-80-247-1852-1

Účetní operace:	Má dáti	Dal
1. Odložená daň – předchozí období (v případě odloženého daňového závazku)	429	481
2. Odložená daň – předchozí období (v případě odložené daňové pohledávky)	481	428
3. Běžné období – změna stavu odložené daně (Odložená daňová pohledávka)	481	592(4)
4. Běžné období – změna stavu odložené daně (Odložený daňový závazek)	592(4)	481

2.4.2 Účtování o odložené dani v následujících letech

V následujících letech se na příslušném účtu účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů [3].

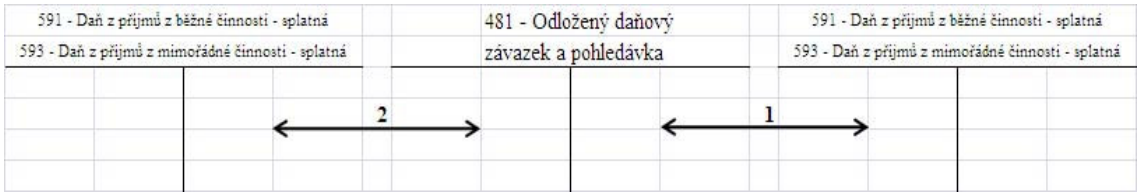
V případě změny metody (tj. i změna způsobu počítání odložené daně) se vzniklé rozdíly zaúčtují na účtech účtové skupiny 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření s vysvětlením příslušné položky v příloze [3].

O odloženém daňovém závazku se pak i v následujících letech účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň

z příjmů a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka [3].

O odložené daňové pohledávce se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka [3].

Obrázek 4: Schéma účtování odložené daně v dalších letech



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Účetní operace:	Má dáti	Dal
1. Odložený daňový závazek	592,594	481
2. Odložená daňová pohledávka	481	592,594

O odložené daňové pohledávce se i v následujících letech účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly, jej dosažitelný [3].

Aby mohl být základ daně považován za dosažitelný, musí existovat dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným správcům daní z příjmů a k téže zdaňované účetní jednotce, u níž se očekává vrácení:

a) ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů nebo

b) v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplvá z odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatnitelná nebo převedena do dalších období.

Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka zaúčtována v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají [3].

O odloženém závazku účtuje účetní jednotka vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti [3].

2.5 Inventarizace odložené daně

Stejně jako ostatní složky majetku a závazků i odložená daň z příjmů podléhá inventarizaci. Prověření se týká zejména:

- ověření výše a další existence jednotlivých titulů pro vznik odložené daně (pohledávky, závazku),
- ověření pravděpodobnosti dosažení dostatečného základu daně (týká se odložené daňové pohledávky) [3].

Legislativně jsou tato pravidla zakotvena i do Českého účetního standardu č. 003 – Odložená daň, dle kterého účetní jednotka ke konci rozvahového dne prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky. Má povinnost provést test na realizovatelnost takovéto pohledávky (dle odst. 2.7. ČSÚ 003) [3].

V případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje. Snížení se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Při respektování těchto podmínek se pak odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky vyúčtované na příslušném účtu účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka vykazují po vzájemném vyúčtování jako zůstatek tohoto účtu [3].

Z výše uvedeného vyplývá, že v souvislosti se zásadou opatrnosti účetní jednotka pouze vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt [3].

2.6 Odložená daň z příjmů ve vztahu k účetní závěrce

Odložená daň jako účetní kategorie tvoří velmi náročnou a komplikovanou oblast účetní závěrky.

Účetní závěrka je klíčovým dokumentem každé účetní jednotky. Musí poskytnout uživateli, akcionářům, společníkům, bankám, burzám, věřitelům, státu (tj. daňovým orgánům) a veřejnosti informace o majetkové, finanční a důchodové situaci dané společnosti [3].

Daňové zákony v každé zemi způsobují, že účetní výsledek hospodaření a daňový základ nejsou totožné. Z tohoto důvodu je samozřejmě, že daň placená účetní jednotkou se nevztahuje k účetnímu výsledku hospodaření, ale k daňovému základu, pro jehož zjištění neplatí vždy účetní pravidla. Aby tedy vždy byla uplatněna v účetní závěrce zásada dodržení časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, musí se k tomuto účetnictví použít určitého nástroje k odstranění vzniklého nesouladu. Tuto funkci v našem účetním systému plní relativně nová účetní kategorie – odložená daň [3].

Odložená daň je tedy důležitým nástrojem účetnictví, který slouží zejména:

- ke správnému přiřazení nákladů na daň z příjmů ke správnému účetnímu období (ale nemá žádný dopad na daň z příjmů),
- k dodržení základního požadavku vedení účetnictví, a to pravdivého a věrného zobrazení skutečností, které jsou předmětem účetní závěrky,
- k uplatnění principu opatrnosti [3].

Postup v souladu s principem opatrnosti je nutný zejména proto, aby nedošlo k nadhodnocení aktiv a výsledku hospodaření. Je-li pravděpodobné, že společnost nebude v dalších letech mít žádnou daňovou povinnost (stav v běžném roce není rozhodující), nemělo by být účtováno o odložené daňové pohledávce nebo by měla být již vytvořená pohledávka zúčtována. Tato situace by měla být každoročně ověřována a v případě nové pravděpodobnosti plateb daně v dalších letech musí dojít k novému účtování o odložené daňové pohledávce. Zvolený postup musí být popsán v příloze k účetní závěrce [3].

V účetní závěrce se vykazuje odložená daň v rozvaze v pasivech mezi dlouhodobými závazky a v aktivech mezi dlouhodobými pohledávkami. Ve výkazu zisku a ztráty se odložená daň vztahující k běžnému účetnímu období vykazuje jako součást daně z příjmu, která se (stejně jako splatná daň) dělí na daň z běžné činnosti a daň z mimořádné činnosti [3].

Příloha k účetní závěrce nemá zvláštní požadavky na komentář k odložené dani. V souvislosti s obecnými požadavky na doplňující informace k účetním výkazům by ale s odloženou daní měla být determinována zejména metoda výpočtu odložené daňové povinnosti, včetně použití sazby daně z příjmů stanovené zákonem o daních z příjmů [3].

V souvislosti s identifikací položek majetku a závazků, které dávají vzniknout odložené dani, se v příloze účetní závěrky uvede rozpis odloženého daňového závazku nebo pohledávky. To znamená, že se uvedou jednotlivé přechodné tituly vedoucí k účtování o odložené dani tak, aby bylo zřejmé, z jakých položek se vykazovaná odložená pohledávka nebo závazek skládá. Patří mezi ně především:

- oprávky dlouhodobého majetku,
- opravné položky dlouhodobého majetku,
- přecenění dlouhodobého majetku,
- dlouhodobý finanční majetek,
- krátkodobý finanční majetek,
- zásoby,
- pohledávky,
- rezervy,
- závazky,
- deriváty,
- daňová ztráta minulých let,
- nevyužité daňové odpočty [3].

Velmi opatrně je třeba přistupovat k primární tvorbě odložené pohledávky, jejíž účtování je vhodné jen za předpokladu, že účetní jednotka bude mít v budoucnu

odložený daňový závazek a dostatečný zdanitelný zisk, aby tak mohla být daňová pohledávky uhrazena úsporou na splatné dani [3].

Pokud by nastal případ, že sazba daně bude nižší, lze vzít v úvahu významnost dopadu na výsledek hospodaření účetní jednotky a o odložené dani neúčtovat. I u ostatních titulů se lze rozhodnou, že tam, kde hodnota odložené daňové povinnosti bude mít zanedbatelný význam, neúčtovat v souvislosti s touto zásadou o této účetní kategorii [3].

Účetní jednotka by se ale měla rozhodnout a zveřejnit, zda princip významnosti bere v úvahu a u nevýznamných položek nebude účtovat o odložené dani, či vykáže veškeré odložené daňové povinnosti bez ohledu na princip významnosti [3].

3 Splatná a odložená daň z příjmu z pohledu mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS

Problematika splatné i odložené daně z příjmů je upravena mezinárodním účetním standardem IAS/IFRS 12 – Daně ze zisku (Income Taxs).

Zdanitelný zisk (ztráta) je roven částce, která odpovídá zisku za období vypočtené podle pravidel stanovených daňovými zákony. Tvoří základ pro výpočet splatné daně ze zisku – v české terminologii označovaný jako daňový základ [3].

Cílem tohoto standardu je stanovení způsobů účetního postupu pro daně ze zisků [3].

Podstatné při uznávání aktiv a pasiv je, že vykazující podnik očekává dodatečnou úhradu nebo zaplacení zúčtovaných položek aktiv nebo pasiv. Jestliže je pravděpodobné, že dodatečná úhrada nebo zaplacení neměly žádný daňový dopad, tento standard požaduje, aby podnik vykazoval odložený daňový závazek (daňovou pohledávku) s určitými výjimkami. [3].

Standard se vztahuje na daně ze zisku počítané z daňového základu placené doma i v zahraničí, na srážkové daně u dividend vyplacených dceřinými společnostmi jejich mateřské společnosti [3].

Analýza položek je vedena z pohledu rozvahy a nikoliv již z pohledu výkazu zisku a ztráty. Vše probíhá tak, jako by se sestavovala vedle účetní rozvahy daňová rozvaha a provádělo se pak jejich porovnání [3].

Dluhy z titulu splatné daně je třeba podle IAS ocenit ve výši očekávané platby určené finančnímu úřadu, a to na bázi daňové sazby platné k rozvahovému dni. Pohledávky a dluhy z titulu odložené daně pak účetní jednotky oceňují na bázi daňové sazby, která bude platit v období, kdy se očekává, že odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek bude vypořádán. Platí skutečnost, že odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky účetní jednotky nediskontují [7].

Splatná a odložená daň je vykazována výsledkově s výjimkou následujících skutečností, které vedou k vykázání přímo ve vlastním kapitálu:

- změna účetní hodnoty, která vzniká z přecenění pozemků, budov a zařízení,

- úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku, která je výsledkem buď změny v účetních pravidlech, která byla retrospektivně aplikována, nebo opravy zásadních chyb,
- kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky a
- částky vznikající z výchozího uznání kapitálové komponenty složeného finančního nástroje [7].

4 Představení společnosti Úněšovský statek, a. s.

4.1 Vznik společnosti

Úněšovský statek, a.s. vznikl ze Státního statku Úněšov, s.p. na základě velké privatizace ke dni 17. 12. 1993 zápisem do Obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Plzni, oddíl B, vložka 372, a to na základě zakladatelské listiny ze dne 18. 11. 1993. Ocenění vkládaného majetku bylo provedeno v souladu se zákonem č. 92/1991 sb., ve znění pozdějších předpisů, a schváleno v rámci výše citovaného privatizačního projektu.

4.2 Základní informace o společnosti

Obchodní jméno: Úněšovský statek, a. s.

Právní forma: akciová společnost

Identifikační číslo: 49 79 02 77

Sídlo společnosti: Úněšov 76, 330 38 Úněšov

Datum zápisu do OR: 17. prosince 1993

Statutární a kontrolní orgán společnosti:

Představenstvo společnosti: předseda + 4 členové

Dozorčí rada: předseda + 2 členové

Základní kapitál:

89.509.000,- Kč (dle OR k 5. 4. 2013)

Akcie: 179 018 ks akcií na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 500,- Kč

4.3 Předmět činnosti společnosti

a) hlavní – rostlinná a živočišná výroba

b) vedlejší – produkce chovných plemenných zvířat a využití jejich genetického materiálu, výroba osiv a sadby, úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby, včetně výroby potravin z nich

c) pomocný – hostinská činnost, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor

d) obslužný – opravy silničních vozidel, opravy ostatních dopravních prostředků pro vlastní potřebu

Rostlinná výroba

- pěstování obilovin (pšenice, ječmen)
- pěstování olejnin (mák, řepka)
- pěstování objemového krmiva (kukuřice, vojtěška, seno, jednoleté a víceleté pícniny)

Živočišná výroba

- chov skotu (tur domácí) – mléčné a masné plemeno
- chov mléčného skotu – cílová je výroba mléka
- chov skotu bez tržní produkce mléka – masné plemeno, na pastvinách
- v minulosti se společnost zabývala také chovem prasat, krůt a kuřat na výkrm – pro dlouhodobou nerentabilitu (zhruba před šesti lety) společnost tuto výrobu opustila

4.4 Velikost společnosti, výrobní střediska a jejich organizace

Společnost obhospodařuje cca 7 000 hektarů půdy, z čehož orná půda zaujímá celých 5 000 hektarů, zbytek tvoří louky a pastviny.

Chováno je zhruba 800 krav dojného plemene, 500 krav bez tržní produkce mléka, 300 kusů skotu ve výkrmu, 350 telat, 500 kusů chovných jalovic a 200 kusů vysokobřezích jalovic, což je v průměru 2 500 kusů turu domácího.

Společnost k 1. lednu 2013 zaměstnává 124 zaměstnanců, z toho:

- 10 pracovníků spolupracujících na základě dohody o provedení práce,
- 29 traktoristů,
- 8 ošetřovatelů dojnic,
- 5 ošetřovatelů ostatního skotu,
- 23 dílenských pracovníků,
- 6 řidičů nákladních automobilů,
- 26 technickohospodářských pracovníků, včetně statutárních orgánů,
- 17 pracovníků zabezpečujících převážně pomocné provozy podniku.

Úněšovský statek, a. s. má celkem dvě výrobní střediska – Úněšov a Dolní Jamné. V obci Líšťany se nachází středisko služeb, kam je soustřeďována produkce z obou výrobních středisek ke svému dalšímu zpracování. Nachází se zde moderní posklizňová linka na sušení a čištění obilí, řepky a máku, včetně linky na výrobu krmných směsí pro vlastní spotřebu. V obci Úněšov sídlí vedení celé společnosti a navíc také středisko údržby, oprav a autodopravy.

4.5 Společnost Úněšovský statek, a. s. a splatná a odložená daň z příjmů

Společnost Úněšovký statek, a. s. (dále jen „společnost“) je akciovou společností, která má podle § 20 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinnost ověřování účetní závěrky auditorem a má tudíž dle § 59 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovená zákona č. 563/1991, o účetnictví,

ve znění pozdějších předpisů, a Českého účetního standardu 003 – Odložená daň povinnost zjišťování a účtování o odložené dani z příjmů.

Účetnictví společnosti je vedeno dle platných právních předpisů v České republice a účetní závěrka je sestavována na základě Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

Pří výpočtu splatné daně z příjmů se společnost řídí Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a souvisejícími právními předpisy. Daňové přiznání podává k Finančnímu úřadu Plzeň – sever.

Dle zákona o účetnictví se společnost řídí zásadami účetnictví. V souvislosti s účtováním odložené daně z příjmů respektuje zásadu věrného obrazu účetnictví a zásadu opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření.

Při výpočtu odložené daně z příjmů je v souladu s Vyhláškou 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovená zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, použita závazková metoda rozvahového přístupu.

5 Aplikace výpočtu a zúčtování splatné a odložené daně z příjmů u společnosti Úněšovský statek, a.s.

Při aplikaci výpočtu splatné a odložené daně z příjmů je vycházeno z účetních výkazů společnosti za rok 2011.

Nejprve je nutné zjistit účetní výsledek hospodaření (výsledek hospodaření účetní jednotky před zdaněním) za dané účetní období, tj. za rok 2011.

Aby bylo možné spočítat účetní výsledek hospodaření za rok 2011, je potřeba vypočítat celkové výnosy a celkové náklady společnosti za rok 2011. V praxi se tak děje uzavřením výsledkových účtů, tj. účtů nákladových 5. třídy účtové osnovy a účtů výnosových 6. třídy účtové osnovy, které je součástí účetní uzávěrky. Konečné stavy výsledkových účtů se přenesou na účet zisku a ztrát, kde vyjde výsledek hospodaření společnosti (před zdaněním), který se následně přenese do daňového přiznání a transformuje se na daňový základ, z kterého se vypočítává splatná daňová povinnost (pro rok 2011 platí sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %). A jelikož je společnost povinna účtovat o odložené dani, musí z přechodných rozdílů vzniklých při účtování vypočítat také odloženou daň z příjmů, aby mohl být vypočten výsledek hospodaření za účetní období.

Nejprve je tedy spočítán provozní výsledek hospodaření. Do provozních výnosů společnosti za rok 2011 patří následující výnosy (v členění dle výkazu zisku a ztráty):

- Tržby za prodej zboží (ve výši 17 tis. Kč)
  - společnost se od doby, kdy z ekonomických důvodů odstoupila od pěstování brambor, již běžně nezabývá prodejem zboží; tento výnos vznikl v roce 2011 díky skutečnosti, že pro své zaměstnance brambory nakoupila a s minimálním ziskem jim je odprodala;

- Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb (ve výši 127.899 tis. Kč)
  - v této kategorii účetní jednotka účtuje o svých tržbách týkajících se komodit hlavního předmětu podnikání, tzn. rostlinné a živočišné výroby, dále pak tržeb z pomocné výroby a služeb;
  - z oblasti rostlinné výroby se jedná především o tržby z prodeje pšenice ozimé, triticale, ječmene ozim, ovsa, řepky olejné, semena máku, zelené kukuřice a semena traviny kostřavy;
  - z oblasti živočišné výroby se jedná o tržby z prodeje mléka, telat chovných mléčných a telat masného plemene, vysokobřezích jalovic, býků, masných a chovných jalovic;
  - tržby z pomocné výroby jsou z prodeje siláže a senáže;
  - tržby za služby se týkají služeb závodní jídelny, autodopravy, pronájmu majetku a především pak agrotechnických služeb;
- Změna stavu zásob vlastní činnosti (ve výši 12.009 tis. Kč)
  - v této skupině účetní jednotka účtuje o změnách stavu produkce vlastních výrobků v rostlinné a živočišné výrobě, např. o spotřebě vlastních osiv, o orbě a hnojení, které zhodnocují kvalitu půdy, v rostlinné výrobě a např. o spotřebě vlastních krmiv a steliv, o spotřebě vlastních produktů pro výrobu krmiv, o přírůstkách a narození mladých zvířat, o přeřazení zvířat do základního stáda a o úhynu zvířat ve výrobě živočišné;
- Aktivace (ve výši 11.127 tis. Kč)
  - v této kategorii účetní jednotka zúčtovává aktivaci vnitropodnikové dopravy (jedná se o dovoz materiálu, zásob, dlouhodobého majetku na sklad) a převod mladých zvířat – vysokobřezích jalovic – do základního stáda;
- Tržby z prodeje dlouhodobého majetku (ve výši 10.509 tis. Kč)
  - v této kategorii účetní jednotka účtuje o případném prodeji strojů a zařízení povahy dlouhodobého majetku a dále o tržbách z prodeje základního stáda (dospělých zvířat a jejich skupin) a o prodeji drobného dlouhodobého majetku;

- Tržby z prodeje materiálu (ve výši 1.845 tis. Kč)
  - v této skupině účetní jednotka účtuje o tržbách z prodeje materiálu, např. osiv, hnojiv, nakoupených krmiv, ochranných pracovních pomůcek, nářadí, náhradních dílů, pomocného materiálu apod.
- Ostatní provozní výnosy (ve výši 45.294 tis. Kč)
  - v této skupině účetní jednotka účtuje o ostatních provozních výnosech – v roce 2011 se jedná o velký nárůst těchto výnosů, jelikož společnost odkupovala od drobných akcionářů své akcie za cenu 150,-- Kč/akcie, přičemž nominální hodnota jedné akcie je 500,-- Kč;

Sečtením všech provozních výnosů za rok 2011 vyjdou celkové provozní výnosy společnosti za rok 2011 ve výši 208.700 tis. Kč.

Tabulka 4: Provozní výnosy společnosti dle výkazu zisku a ztráty za rok 2011

Označení	Výnos	Řádek ve výkazu	Částka v tis. Kč
I.	**Tržby za prodej zboží**	**01**	**17**
II.	**Výkony**	**04**	**151 035**
II.1.	Tržby za prodej vl. výrobků a služeb	05	127 899
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	12 009
II.3.	Aktivace	07	11 127
III.	**Tržby z prodeje dl. majetku a materiálu**	**19**	**12 354**
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	10 509
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	1 845
IV.	**Ostatní provozní výnosy**	**26**	**45 294**
Provozní výnosy celkem 2011			**208 700**

Zdroj: *Výroční zpráva 2011 Úněšovský statek, a. s.*Úněšov: Úněšovský statek, a. s., 2012

Pro vyjádření provozního výsledku hospodaření účetní jednotky za rok 2011 je kromě provozních výnosů za rok 2011 potřeba dále zjistit také celkové provozní náklady společnosti za rok 2011.

Do provozních nákladů společnosti za rok 2011 patří následující náklady (dle členění výkazu zisku a ztráty):

- Náklady vynaložené na prodej zboží (ve výši 16 tis. Kč)
  - společnost se běžně prodejem zboží již z ekonomických důvodů nezabývá; zde jsou uvedeny náklady spojené s prodejem zboží – brambor, které společnost koupila pro své zaměstnance a poté jim je s minimálním ziskem odprodala;
- Spotřeba materiálu a energie (ve výši 96.640 tis. Kč)
  - v této kategorii účetní jednotka vykazuje spotřeby materiálu, např. nakoupených osiv a hnojiv, pohonných hmot, chemických ochranných prostředků, paliv, náhradních dílů, desinfekčních prostředků, ochranných pomůcek, kancelářských potřeb, stavebního materiálu, spotřebu potravin závodní jídelny apod.
  - dále je v této kategorii vykazována spotřeba energií, jako je spotřeba elektrické energie, plynu a vody;
- Služby (ve výši 30.945 tis. Kč)
  - v této kategorii účetní jednotka účtuje o všech účetních položkách spadajících do účetní třídy 51, tj. opravy a údržba budov, staveb, strojů a zařízení, cestovně, náklady na reprezentaci, polní práce a agrochemické ošetření půdy, plemenářské práce a veterinární úkony, cizí přeprava, nájemné pozemků, propagace a reklama, střežení a ochrana majetku, telefonní poplatky a datové služby, poštovné, software drobný (není DNM), ostatní služby; přičemž největší položku v roce 2011 tvoří náklady na opravy a údržbu majetku a nájemné za pronajaté pozemky;
- Mzdové náklady (ve výši 27.805 tis. Kč)
  - pod touto položkou účetní jednotka účtuje o mzdových nákladech za zaměstnance;

- Odměny členům orgánů společnosti a družstva (ve výši 432 tis. Kč)
  - v této skupině účtuje účetní jednotka o odměnách orgánům společnosti (představenstvo, dozorčí rada)
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (ve výši 9.285 tis. Kč)
  - pod touto položkou účetní jednotka účtuje o nákladech na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placených zaměstnavatelem za zaměstnance;
- Sociální náklady (ve výši 160 tis. Kč)
- Daně a poplatky (ve výši 1.905 tis. Kč)
  - v této kategorii účetní jednotka účtuje o nákladech na placení silniční daně, daně z nemovitostí, daně z převodu nemovitostí a ostatních poplatcích;
- Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ve výši 3.0009 tis. Kč)
  - v této kategorii účtuje účetní jednotka o dlouhodobém nehmotném majetku, jako je software, a o dlouhodobém hmotném majetku, jako jsou pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, dospělá zvířata a jejich skupiny, nedokončený dlouhodobý majetek;
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku (ve výši 6.997 tis. Kč)
- Prodaný materiál (ve výši 2.114 tis. Kč)
- Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (ve výši -3.875 tis. Kč)
  - v této kategorii je vyčíslena pouze změna stavu zákonných rezerv na opravy dlouhodobého majetku; společnost využila ještě možnosti tvořit rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku bez nutnosti deponovat finanční prostředky na speciální účet, kterou umožňoval původní zákon o rezervách;
  - tyto rezervy začala tvořit v roce 2008, v roce 2011 již společnost započala s opravami, ovšem u některých záměrů oprav nedošlo k jejich zahájení ve stanovené lhůtě, a proto je zde uvedena záporná hodnota;

- Ostatní provozní náklady (ve výši 3.740 tis. Kč)
  - do této skupiny účetní jednotka účtuje o darech, smluvních úrocích z prodlení a pojištění (úrody, majetku, pracovních úrazů zaměstnanců)

Sečtením všech provozních nákladů za rok 2011 vyjdou celkové provozní náklady společnosti za rok 2011 ve výši 205.873 tis. Kč.

Tabulka 5: Provozní náklady společnosti dle výkazu zisku a ztráty za rok 2011

Označení	Náklad	Řádek ve výkazu	Částka v tis. Kč
A.	**Náklady vynaložené na prodej zboží**	**02**	**16**
B.	**Výkonová spotřeba**	**08**	**127 285**
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	96 340
B.2.	Služby	10	30 945
C.	**Osobní náklady**	**12**	**37 682**
C.1.	Mzdové náklady	13	27 805
C.2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	432
C.3.	Náklady na soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	15	9 285
C.4.	Sociální náklady	16	160
D.	**Daně a poplatky**	**17**	**1 905**
E.	**Odpisy dlouh. nehm. a hmotného majetku**	**18**	**30 009**
F.	**Zůstat. cena prodaného dl. majetku a materiálu**	**22**	**9 111**
F.1.	Zůstat. cena prodaného dlouhodobého majetku	23	6 997
F.2.	Prodaný materiál	24	2 114
G.	**Změna stavu rezerv a opr. položek v provozní oblasti a kompl. NP0**	**25**	**-3 875**
H.	Ostatní provozní náklady	27	3 740
Provozní náklady celkem 2011			**205 873**

Zdroj: *Výroční zpráva 2011 Úněšovský statek, a. s.*Úněšov: Úněšovský statek, a. s., 2012

Nyní jsou sečteny všechny provozní výnosy a všechny provozní náklady společnosti za rok 2011.

Provozní výsledek hospodaření společnosti za rok 2011 vznikne odečtením celkových provozních nákladů společnosti za rok 2011 od jejích celkových provozních výnosů za rok 2011:

Provozní výnosy – Provozní náklady = Provozní výsledek hospodaření

208.700 tis. Kč – 205.873 tis. Kč = 2.827 tis. Kč

Provozní výsledek hospodaření společnosti je ve výši 2.827 tis. Kč.

Dále je zapotřebí zjistit finanční výsledek hospodaření, tj. rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady společnosti za rok 2011.

Do finančních výnosů společnosti za rok 2011 patří (dle členění výkazu zisku a ztráty):

- Výnosové úroky (ve výši 84 tis. Kč)
  - v této skupině účetní jednotka účtuje o výnosech přijatých úroků od peněžních ústavů a přijatých úrocích z poskytnutých půjček jiným subjektům;
- Ostatní finanční výnosy (ve výši 6.814 tis. Kč)
  - účetní jednotka účtuje v této kategorii o kurzových ziscích;

Sečtením všech finančních výnosů za rok 2011 vyjdou celkové finanční výnosy společnosti za rok 2011 ve výši 6.898 tis. Kč.

Tabulka 6: Finanční výnosy společnosti dle výkazu zisku a ztráty za rok 2011

Označení	Výnos	Řádek ve výkazu	Částka v tis. Kč
X.	**Výnosové úroky**	**42**	**84**
XI.	**Ostatní finanční výnosy**	**44**	**6 814**
Finanční výnosy celkem 2011			**6 898**

Zdroj: *Výroční zpráva 2011 Úněšovský statek, a. s.*Úněšov: Úněšovský statek, a. s., 2012

Pro vyjádření finančního výsledku hospodaření účetní jednotky za rok 2011 je kromě finančních výnosů za rok 2011 opět potřeba zjistit také celkové finanční náklady za rok 2011.

Do finančních nákladů společnosti za rok 2011 jsou zahrnuty tyto finanční náklady (dle členění výkazu zisku a ztráty):

- Nákladové úroky (ve výši 2.175 tis. Kč)
  - účetní jednotka v této kategorii účtuje o nákladech z úvěrů poskytnutých peněžními ústavy;
- Ostatní finanční náklady (ve výši 271 tis. Kč)
  - v této skupině účtuje účetní jednotka o kurzových ztrátách, poplatkách za správu úvěrů, poplatkách za položky na bankovních výpisech a ostatních administrativních poplatkách za správu bankovních účtů a úvěrů;

Tabulka 7: Finanční náklady společnosti dle výkazu zisku a ztráty za rok 2011

Označení	Náklad	Řádek ve výkazu	Částka v tis. Kč
N.	**Nákladové úroky**	**43**	**2 175**
O.	**Ostatní finanční náklady**	**45**	**271**
Finanční náklady celkem 2011			**2 446**

Zdroj: *Výroční zpráva 2011 Úněšovský statek, a. s.*Úněšov: Úněšovský statek, a. s., 2012

Nyní jsou sečteny všechny finanční výnosy a všechny finanční náklady společnosti za rok 2011.

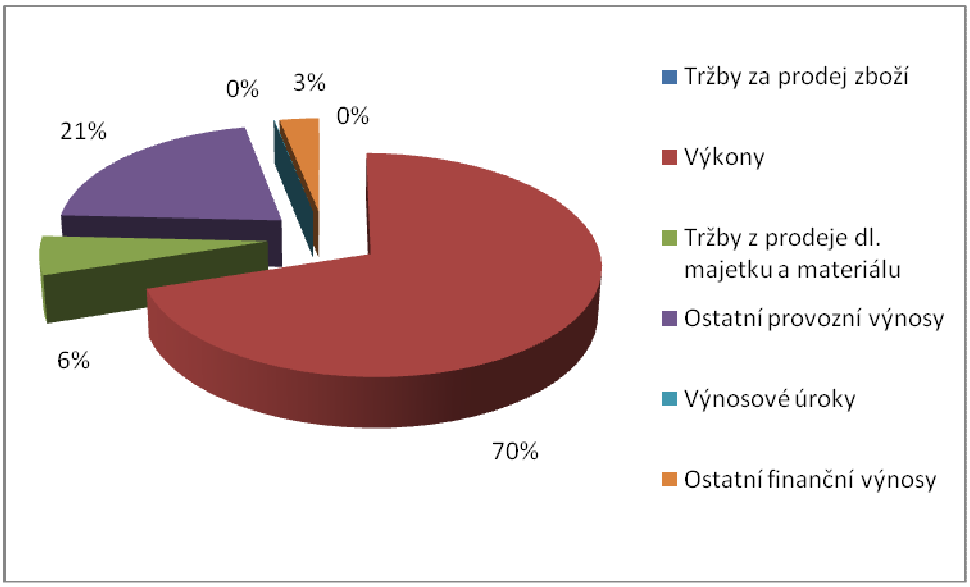
Pro získání finančního výsledku hospodaření za rok 2011 je nutné odečíst od celkových finančních výnosů společnosti za rok 2011 její celkové finanční náklady za rok 2011:

Finanční výnosy – Finanční náklady = Finanční výsledek hospodaření

6.898 tis. Kč – 2.446 tis. Kč = 4.452 tis. Kč

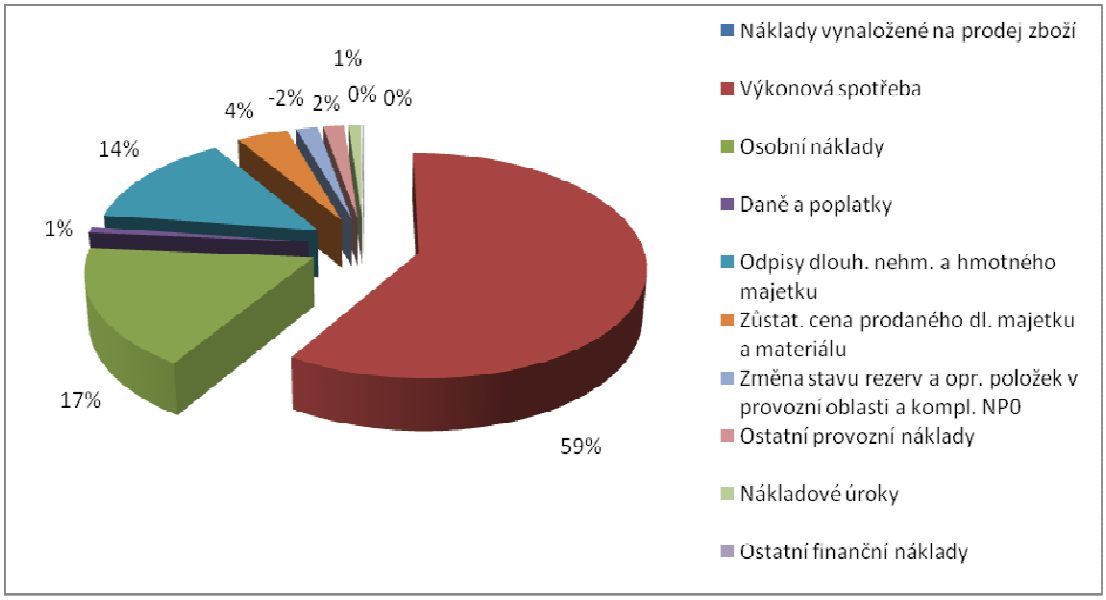
Finanční výsledek hospodaření společnosti činí 4.452 tis. Kč.

Obrázek 5: Graf podílu jednotlivých výnosů na celkových výnosech společnosti za rok 2011



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Obrázek 6: Graf podílu jednotlivých nákladů na celkových nákladech společnosti za rok 2011



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Sečtením provozního a finančního výsledku hospodaření společnosti za rok 2011 vyjde výsledek hospodaření za běžnou činnost společnosti za rok 2011(výsledek hospodaření z mimořádné činnosti se nepočítá, jelikož společnost nemá žádné mimořádné výnosy a náklady).

Provozní výsledek hospodaření + Finanční výsledek hospodaření =

= Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní)

2.827 tis. Kč + 4.452 tis. Kč = 7.279 tis. Kč

Účetní výsledek hospodaření (před zdaněním) je kladný a společnost tedy vykazuje účetní zisk.

Pro zjištění daňového základu, z kterého se vypočítává splatná daňová povinnost, je nutná transformace účetního výsledku hospodaření, která se provádí formou připočitatelných (daňově neuznatelných nákladů) a odčitatelných (výnosech nepodléhajících dani) položek a dále pak dalšími možnými úpravami, jako je odpočet ztráty minulých let, odečet 100 % nákladů z realizace projektů výzkumu a vývoje a odpočet darů. Vzniklý základ daně se před samotným výpočtem daňové povinnosti zaokrouhluje na celé tisíce směrem dolů. Sazba daně z příjmů právnických osob pro rok 2011 činí 19 %.

Výpočet daňového základu a splatné daňové povinnosti se v praxi provádí vyplněním daňového přiznání.

V daňovém přiznání se vychází z účetního výsledku hospodaření (před zdaněním) zjištěného z účetnictví odečtením celkových nákladů společnosti od celkových výnosů společnosti v roce 2011, tj. z částky 7.279 tis. Kč. Tento účetní výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví je v daňovém přiznání dle zákona o dani z příjmu transformován na daňový základ.

Účetní výsledek hospodaření společnosti za rok 2011 je upraven o daňově neuznatelné náklady zjištěné z účetnictví. Jedná se o konečné zůstatky výsledkových účtů 5. třídy

účtové osnovy, a to účtu č. 543 – Dary a účtu č. 513 – Náklady na reprezentaci. Touto úpravou vznikne 1. stupeň základu daně, který je možno dále dle zákona o daních z příjmů upravovat. Společnost tedy v souladu s tímto zákonem uplatnila odpočty ztrát z minulých let, čímž se dostala do záporných hodnot daňového základu. Pro rok 2011 tudíž společnost vykazuje daňovou ztrátu a nemá za tento rok žádnou splatnou daňovou povinnost.

Obrázek 7: Schéma výpočtu základu daně z účetního výsledku hospodaření

Účetní výsledek hospodaření	
+ daňově neuznatelné náklady:	účet č. 543 – Dary
	účet č. 513 – Náklady na reprezentaci
− výnosy nepodléhající dani:	nejsou
= 1. stupeň základu daně	
− odpočet ztráty z minulých let	
= 2. stupeň základu daně – záporná hodnota → daňová ztráta	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Vykázání daňové ztráty je tedy výsledkem transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně, který vyšel záporný a nazývá se daňovou ztrátou. Daňová ztráta vzniká tudíž na daňovém přiznání, nikoliv v účetnictví [15].

Přestože společnost vykazuje v účetnictví zisk, vykazuje zároveň v tomto případě i daňovou ztrátu.

Daňová ztráta je spojena jednak s pozitivním podnikatelským efektem neplacení daně z příjmů, na druhé straně však také s řadou problémů, které vyplývají z možnosti uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky od základu daně z příjmů v následujících zdaňovacích obdobích [15].

V důsledku transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně může všeobecně nastat situace, kdy je základ daně buď vyšší nebo nižší než účetní výsledek hospodaření. Kategorie odložené daně, o níž se účtuje v běžném účetním období, bere v úvahu to, jak to s touto úpravou bude vypadat v budoucnu. Bude-li v budoucnu základ daně vyšší a účetní jednotka zaplatí na splatné dani víc, než kdyby jí počítala z účetního výsledku hospodaření, vytvoří si v běžném období na tuto budoucí vyšší splatnou daň „rezervu“ formou odloženého daňového závazku na vrub nákladů, čímž dojde ke snížení disponibilního zisku. V opačném případě, kdy bude v budoucnu základ daně nižší než je účetní výsledek hospodaření, ušetří účetní jednotka na splatné dani a touto úsporou uhradí odloženou daňovou pohledávku z disponibilního zisku, kterou si zaúčtovala v běžném období v očekávání budoucí nižší splatné daně ve prospěch nákladů, a tím si zvýšila disponibilní zisk [18].

V podstatě tedy dochází prostřednictvím odložené daně k jakési regulaci disponibilního zisku společnosti formou jeho časového rozlišení, kdy v daňově výhodném období (nižší splatná daň a v důsledku toho vyšší disponibilní zisk) dochází k odložení části disponibilního zisku formou odloženého daňového závazku. V období nevýhodném (vyšší splatná daň a v důsledku toho nižší disponibilní zisk) dochází k doplnění disponibilního zisku formou odložené daňové pohledávky (čerpáním odloženého daňového závazku) [18].

Jak již bylo zmíněno, akciová společnost Úněšovský statek , a. s. je povinna zjišťovat a následně účtovat o odložené dani z příjmů, pokud existují skutečnosti, které ke vzniku odložené daně z příjmů vedou, tzn. přechodné rozdíly zdanitelné, které vedou ke vzniku odloženého daňového závazku, nebo přechodné rozdíly odčitatelné, které vedou ke vzniku odložené daňové pohledávky. U vzniku odložené daňové pohledávky v souladu se zásadou opatrnosti.

Společnosti vznikají přechodné rozdíly z titulu rozdílu vyšší účetní zůstatkové ceny odpisovaného dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku než daňové zůstatkové ceny odpisovaného dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého

hmotného majetku, tzn. rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, kdy účetní odpisy jsou nižší než daňové odpisy. A vzniká tak odložený daňový závazek, o kterém je účetní jednotka povinna účtovat.

Dále společnosti vzniká ještě odložená daňová pohledávka z titulu daňové ztráty z roku 2010, o které ovšem účetní jednotka v návaznosti na zásadu opatrnosti neúčtuje. A tato odložená daňová pohledávka není tudíž zanesena do výkazů společnosti za rok 2011.

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy společnosti je ve výši 15.047 tis. Kč, tzn. že zůstatková cena odpisovaného dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku je o 15.047 tis. Kč vyšší než daňová zůstatková cena dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka 8: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy DNM a DHM v roce 2011 (v tis. Kč)

Účetní odpisy	Daňové odpisy	Zůstatková cena účetní	Zůstatková cena daňová	ZC účetní - - ZC daňová	Sazba daně	Odložená daň - závazek
30.009	45.056	207.772	192.725	15.047	19 %	2.859

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Výpočet odložené daně z příjmů:

Odložená daň se vypočítá jako součin výsledného přechodného rozdílu, tj. částky 15.047 tis. Kč a sazby daně z příjmů pro budoucí období (pro rok 2012), tj. 19 % . Výpočet lze znázornit následujícím vzorcem:

OD = PR × SD

kde OD = odložená daň,

PR = výsledný přechodný rozdíl,

SD = sazba daně stanovená zákonem o daních z příjmů [2].

Odložená daň = 15.047 tis. Kč x 0,19 = 2.859 tis. Kč

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka vykazuje pro rok 2011 daňovou ztrátu, neplatí žádnou splatnou daň z příjmu za rok 2011 a o splatné dani tudíž neúčtuje.

Účtování o odložené dani z příjmů – odloženém daňovém závazku:

O odloženém daňovém závazku se účtuje ve výši jeho meziroční změny. V roce 2011 bude společnost účtovat o odloženém závazku ve výši 434 tis. Kč.

Společnost v předchozím roce 2010 vykazovala odložený daňový závazek ve výši 2.425 tis. Kč, v roce 2011 pak odložený daňový závazek ve výši 2.859 tis. Kč, tzn. že společnost bude účtovat jen o meziroční změně odloženého daňového závazku, tj. 2.859 tis. Kč – 2.425 tis. Kč = 434 tis. Kč.

Obrázek 8: Schéma účtování o odloženém daňovém závazku za rok 2011

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Účetní operace:	Má dáti	Dal
1. Odložený daňový závazek (434 tis. Kč)	592	481

Po přenesení odložené daně – odloženého daňového závazku – do výkazu zisku a ztráty pod daň z příjmu za běžnou činnost odloženou se tudíž sníží výsledek hospodaření za účetní období společnosti, který bude o tuto odloženou daň ponížen, čímž dojde ke snížení disponibilního zisku společnosti a vytvoří se tak „rezerva“ do budoucna na vyšší náklady spojené se splatnou daní.

Vykazování odložené daně v účetní závěrce:

Od roku 2003 se odložená daň dle Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vykazuje v rozvaze v pasivech mezi dlouhodobými závazky a v aktivech mezi dlouhodobými pohledávkami [18].

Ve výsledovce se odložená daň vztahující k běžnému účetnímu období vykazuje jako součást daně ze zisku v členění na daň splatnou a daň odloženou, která se vykazuje samostatně za běžnou a mimořádnou činnost [18].

V rozvaze je tedy odložená daňová pohledávka vykazována na straně aktiv na řádku C.II.8. Odložená daňová pohledávka a odložený daňový závazek je vykazován v rozvaze na straně pasiv na řádku B.II.10 Odložený daňový závazek.

Ve výkazu zisku a ztráty je odložená daň z příjmů z běžné činnosti evidována na řádku Q.2. Daň z příjmů za běžnou činnost odložená a případná odložená daň z příjmů z mimořádné činnosti na řádku S.2. Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená.

Společnost Úněšovský statek, a. s. tudíž eviduje v rozvaze za rok 2011 na straně pasiv na řádku B.II.10 odložený daňový závazek ve výši 2.859 tis. Kč a ve výkazu zisku a ztráty pak na řádku Q.2. odloženou daň z příjmu za běžnou činnost ve výši 434 tis. Kč, což je meziroční rozdíl výše odloženého daňového závazku, tj. rozdíl odloženého daňového závazku v roce 2011 a odloženého daňového závazku v roce 2010.

Tabulka 9: Odložená daň v rozvaze společnosti

označ.	Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2011	Běžné účetní období			Minulé úč. obd.
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	522 031	-184829	**2 859**	**2 425**
A.	Vlastní kapitál			205 229	205 465
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let			91 144	90 584
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let			91 144	90 584
A.V.	Výsledek hospodaření běžného úč. období			6 845	590
C.	Oběžná aktiva	129 414	-451	2 859	2 425
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
C.II.8.	Odložená daňová pohledávka	0	0	0	0
	PASIVA CELKEM			**337 202**	**334 973**
B.	Cizí zdroje			131 973	129 508
B.II.	Dlouhodobé závazky			10 859	6 425
B.II.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba			8 000	4 000
B.II.10.	Odložený daňový závazek			2 859	2 425

Zdroj: *Výroční zpráva 2011 Úněšovský statek, a. s.*Úněšov: Úněšovský statek, a. s., 2012

Tabulka 10: Odložená daň z příjmů ve výkazu zisku a ztráty

Označení	TEXT	Řádek	Skutečnost v období	
			sledovaném	minulém
*	**Provozní výsledek hospodaření**	30	**2 827**	**2 696**
*	**Finanční výsledek hospodaření**	48	**4 452**	**-1 333**
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	434	773
Q.1.	- splatná	50	0	0
Q.2.	- odložená	51	434	773
**	**Výsledek hospodaření za běžnou činnost**	52	**6 845**	**590**
***	**Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)**	60	**6 845**	**590**
****	**Výsledek hospodaření před zdaněním**	61	**7 279**	**1 363**

Zdroj: *Výroční zpráva 2011 Úněšovský statek, a. s.*Úněšov: Úněšovský statek, a. s., 2012

V důsledku účtování o odloženém daňovém závazku si společnost sníží svůj disponibilní výsledek hospodaření o částku 434 tis. Kč:

Účetní výsledek hospodaření (před zdaněním) – Odložený daňový závazek

= Výsledek hospodaření za účetní období

7.279 tis. Kč – 434 tis. Kč = 6.845 tis. Kč

V příloze účetní závěrky by měla účetní jednotka dle § 39 Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovená zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, uvést rozpis odloženého daňového závazku nebo pohledávky a použité účetní metody. Společnost by tak měla v příloze účetní závěrky za rok 2011 dle § 39 odst. 5 této vyhlášky uvést, jakou metodou postupovala při výpočtu odložené daňové povinnosti, a dle § 39 odst. 6 uvést rozpis odloženého daňového závazku a pohledávky. Bohužel tyto skutečnosti v příloze účetní závěrky společnosti chybí. V příloze účetní závěrky za rok 2011 je pouze uvedeno, že „společnost k 31. 12. 2011 vykazuje odložený daňový závazek (19 %) 2.859 tis. Kč“ [21].

Závěr

Daň z příjmů existuje dvojí – daň splatná a daň odložená. Zatímco výpočet výše splatné daně a pravidla jejího odvodu jsou v plné míře podřízeny daňové legislativě, odložená daň z příjmů je záležitostí čistě účetní. Představuje zohlednění skutečnosti, že daňová a účetní pravidla jsou ve většině zemí odlišná, což způsobuje rozdíl mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem [17].

Výpočet splatné daně se odvíjí od účetního výsledku hospodaření, který je povolenými úpravami dle zákona o dani z příjmu transformován na daňový základ, z kterého je vypočítána příslušná daňová povinnost.

Odložená daň vzniká díky odlišnému účetnímu a daňovému pohledu na jednotlivé položky v účetnictví. Bere v potaz akruální princip, neboli princip časové souvztažnosti, který požaduje zachycení transakcí v účetnictví v době jejich vzniku bez ohledu na okamžik jejich zaplacení, dále pak zásadu věrného a poctivého obrazu v účetní závěrce a především zásadu opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření.

Odložená daň může mít podobu odloženého daňového závazku, který vzniká ze zdanitelných přechodných rozdílů, nebo odložené daňové pohledávky, která vzniká z odčitatelných přechodných rozdílů. O odloženém daňovém závazku je účetní jednotka povinna účtovat vždy, u odložené daňové pohledávky s přihlédnutím k zásadě opatrnosti.

Zjednodušeně je možno říci, že díky odložené dani z příjmu dochází k regulaci disponibilního výsledku hospodaření dané účetní jednotky. V daňově příznivém období si účetní jednotka vytváří „jakousi“ rezervu na daň z příjmu v období budoucím formou odloženého daňového závazku a v naopak období daňově nepříznivém dochází k doplnění disponibilního zisku formou odložené daňové pohledávky [17].

Praktická část této bakalářské práce zahrnuje aplikaci výpočtu splatné a odložené daně z příjmů u akciové společnosti Úněšovský statek, a. s. V roce 2011, kterého se veškeré výpočty týkají, společnost účtovala o odložené dani již čtvrtým rokem. Jelikož se jedná o akciovou společnost, která má dle zákona o účetnictví povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, je tato účetní jednotka o odložené dani povinna účtovat.

Ve společnosti vznikají přechodné rozdíly zdanitelné, a to z titulu vyšší daňové zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku než účetní zůstatkové ceny tohoto majetku, tzn. z rozdílu mezi výší daňových a účetních odpisů DNM a DHM. Ve společnosti vzniká díky daňové ztrátě z minulých let i odložená daňová pohledávka, o které ale společnost z důvodu opatrnosti neúčtuje.

Výsledek hospodaření účetní jednotky za dané účetní období je tedy ponížen o částku odložené daně z příjmů, která byla vypočtena z přechodného rozdílu účetních a daňových odpisů násobeného budoucí sazbou daně (tj. sazbou 19 % pro následující rok 2012). Odložený daňový závazek je vykázán ve výkazu zisku i ztráty a v rozvaze společnosti (viz Příloha A a B).

O splatné dani z příjmů právnických osob společnost neúčtuje, jelikož se transformací účetního výsledku hospodaření na daňový základ dostala do záporných hodnot, tzn. že společnost pro rok 2011 vykazuje daňovou ztrátu a splatná daňová povinnost se tedy nevypočítává.

Přestože tedy společnost za rok 2011 vykazuje účetní zisk, zároveň vykazuje pro daný rok i daňovou ztrátu. Výsledek hospodaření účetní jednotky za účetní období 2011 je tak ovlivněn pouze odloženou daní z příjmu – odloženým daňovým závazkem.

Podle § 39 Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovená zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, by účetní jednotka měla v příloze účetní závěrky uvést rozpis odloženého daňového závazku nebo pohledávky a použité účetní metody. Tyto údaje ale společnost Úněšovský statek, a. s. ve své příloze účetní závěrky neuvádí. Bylo by proto vhodné se na tyto údaje zaměřit a v příloze účetní závěrky popsat zvolenou metodu výpočtu odložené daně a také kategorie, díky nimž k přechodným rozdílům ve společnosti dochází.

Seznam zkratek

DPPO – daň z příjmů právnických osob

ČÚS – Český účetní standard

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

IAS/IFRS – Mezinárodní účetní standardy

ZC – Zůstatková cena

Seznam tabulek

Tabulka 1: Výpočet daně z příjmů právnických osob 17

Tabulka 2: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob 19

Tabulka 3: Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisováním 33

Tabulka 4: Provozní výnosy společnosti dle výkazu zisku a ztráty za rok 2011 51

Tabulka 5: Provozní náklady společnosti dle výkazu zisku a ztráty za rok 2011 54

Tabulka 6: Finanční výnosy společnosti dle výkazu zisku a ztráty za rok 2011 56

Tabulka 7: Finanční náklady společnosti dle výkazu zisku a ztráty za rok 2011 57

Tabulka 8: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy DNM a DHM v roce 2011 (v tis. Kč) 62

Tabulka 9: Odložená daň v rozvaze společnosti 65

Tabulka 10: Odložená daň z příjmů ve výkazu zisku a ztráty 66

Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma účtování daně z příjmů právnických osob 18

Obrázek 2: Graf vývoje sazby daně z příjmů právnických osob v letech 1993 - 2013 .. 20

Obrázek 3: Schéma účtování odložené daně v prvním roce 37

Obrázek 4: Schéma účtování odložené daně v dalších letech 38

Obrázek 5: Graf podílu jednotlivých výnosů na celkových výnosech společnosti za rok 2011 58

Obrázek 6: Graf podílu jednotlivých výnosů na celkových výnosech společnosti za rok 2011 58

Obrázek 7: Schéma výpočtu základu daně z účetního výsledku hospodaření 60

Obrázek 8: Schéma účtování o odloženém daňovém závazku za rok 2011 64

Seznam použitých zdrojů

[1] DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2012 – přehledy, daňové a účetní tabulky*. 7. vyd., Praha: Grada, 2012, ISBN 978-80-246-4274-8

[2] HINKE, Jana, BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2 Pokročilé aplikace*. 1. vyd., Praha: Grada, 2010, ISBN 978-80-247-3516-0

[3] JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd., Praha: Grada, 2007, ISBN 978-80-247-1852-1

[4] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví – jednoduchý průvodce v každodenní praxi.* 1. vyd., Olomouc: Anag, 2010, ISBN 978-80-7263-590-0

[5] LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 2. vyd., Praha: Institut certifikace účetních, 2012, ISBN 978-80-867-1678-7

[6] PELC, Vladimír.; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. vyd., Olomouc: ANAG, 2012, ISBN 978-80-7263-742-3

[7] STROUHAL, Jiří. a kol. *ÚČETNICTVÍ - Velká kniha příkladů*. 1. vyd., BizBooks, 2012, ISBN 978-80-265-0008-7

Právní normy

[8] Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň

[9] Český účetní standard pro podnikatele č. 004 – Rezervy

[10] Český účetní standard pro podnikatele č. 017 – Zúčtovací vztahy

[11] Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovená zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;

[12] Zákon č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;

[13] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;

Internetové zdroje

[14] ÚNĚŠOVSKÝ STATEK, a. s. [online]. [cit. 2013-04-19]. Dostupné z: www.ustatek.cz

[15] PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní a daňová ztráta. *STORMWARE, s.r.o.* [online]. 2012 [cit. 2013-04-19]. Dostupné z: http://www.stormware.cz/podpora/LegServis/ucetni-a-danova-ztrata.aspx

[16] Odložená daň. In: *AZ-data.cz* [online]. [cit. 2013-04-19]. Dostupné z: http://www.az-data.cz/slovnik/odlozena-dan

[17] MÜLLEROVÁ, Libuše. Odložená daň - výmysl teoretiků účetnictví, nebo položka praktického významu? *Daňový expert* [online]. 2005, roč. 2005, č. 4 [cit. 2013-04-19]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9921v12798-odlozena-dan-vymysl-teoretiku-ucetnictvi-nebo-polozka-praktickeho/

[18] MACHÁČEK, Ivan. Daňová ztráta v daňovém přiznání za rok 2010. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011, roč. 2011, č. 2 [cit. 2013-04-19]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d31792v38993-danova-ztrata-v-danovem-priznani-za-rok-2010/

[19] Výpis z obchodního rejstříku Úněšovský statek a.s., B 372 vedená u Krajského soudu v Plzni. [online databáze]. [cit. 2013-04-05]. Dostupné z: https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a217273&typ=actual&klic=60t2p7

Ostatní zdroje

[20] *Výroční zpráva 2010 Úněšovský statek, a. s.* Úněšov: Úněšovský statek, a. s., 2011

[21] *Výroční zpráva 2011 Úněšovský statek, a. s.*Úněšov: Úněšovský statek, a. s., 2012

Seznam příloh

Příloha A: Výkaz zisku a ztráty Úněšovský statek, a. s., 2011

Příloha B: Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2011 Úněšovský statek, a. s.

Příloha C: Typový účtový rozvrh pro podnikatele

Příloha D: Abstrakt

Příloha A: Výkaz zisku a ztráty Úněšovský statek, a. s., 2011

Označení	TEXT	Řádek	Skutečnost v období	
			sledovaném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	01	17	47
A.	Náklady vynaložené na prodej zboží	02	16	35
+	Obchodní marže	03	1	12
II.	Výkony	04	151035	142790
II.1.	Tržby za prodej vl. výrobků a služeb	05	127899	144681
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	12009	-11880
II.3.	Aktivace	07	11127	9989
B.	Výkonová spotřeba	08	127285	107890
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	96340	84378
B.2.	Služby	10	30945	23512
+	Přidaná hodnota	11	23751	34912
C.	Osobní náklady	12	37682	38521
C.1.	Mzdové náklady	13	27805	28406
C.2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	432	432
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	9285	9510
C.4.	Sociální náklady	16	160	173
D.	Daně a poplatky	17	1905	2149
E.	Odpisy dlouh. nehm. a hmotného majetku	18	30009	25866
III.	Tržby z prodeje dl. majetku a materiálu	19	12354	7901
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	10509	5762
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	1845	2139
F.	Zůstatková cena prodaného dl. majetku a materiálu	22	9111	4956
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	6997	3807
F.2.	Prodaný materiál	24	2114	11149
G.	Změna stavu rezerv a opr. Položek v provozní oblasti a kompl. NP0	25	-3875	14438
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	45294	49259
H.	Ostatní provozní náklady	27	3740	3446
*	**Provozní výsledek hospodaření**	**30**	**2827**	**2696**
M.	Změna stavu rezerv opr. položek ve fin. oblasti	41	0	-1654
X.	Výnosové úroky	42	84	25
N.	Nákladové úroky	43	2175	1176
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	6814	66
O.	Ostatní finanční náklady	45	271	1902
*	**Finanční výsledek hospodaření**	**48**	**4452**	**-1333**
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	434	773
Q.1.	- splatná	50	0	0
Q.2.	- odložená	51	434	773
**	**Výsledek hospodaření za běžnou činnost**	**52**	**6845**	**590**
***	**Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)**	**60**	**6845**	**590**
****	**Výsledek hospodaření před zdaněním**	**61**	**7279**	**1363**

Zdroj: Výroční zpráva Úněšovský statek, a. s. za rok 2011

Příloha B: Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2011 Úněšovský statek, a. s.

označ.	Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2011	Běžné účetní období			Minulé úč. obd.
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	522 031	-184829	**544974**	**541749**
B.	Dlouhodobý majetek	392 150	-184378	415544	413552
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1 160	-743	417	566
B.I.3.	Software	265	-265	0	0
B.I.6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	895	-478	417	566
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	390 990	-183635	207355	206210
B.II.1.	Pozemky	29 728	0	29 728	26 196
B.II.2.	Stavby	181 431	-70 199	111 232	116 130
B.II.3.	Sam. mov. věci a soubory mov. věcí	139 029	-90 650	48 379	46 864
B.II.5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	34 940	-18 247	16 693	16 015
B.II.6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	4 822	-4 539	283	435
B.II.7.	Nedokončený dl. hmotný majetek	755	0	755	570
B.II.8.	Poskytnutá zálo na DHM	285	0	285	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	129 414	-451	128963	127887
C.I.	Zásoby	96 877	0	96877	83023
C.I.1.	Materiál	9 210	0	9 210	7 366
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	33 460	0	33 460	27 219
C.I.3.	Výrobky	35 507	0	35 507	30 502
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	18 700	0	18 700	17 936
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky	26 315	-451	25864	21608
C.III.1.	Pohledávky z obchodního styku	16 455	-451	16 004	10 927
C.III.6.	Stát - daňové pohledávky	1 335	0	1 335	188
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	734	0	734	582
C.III.8.	Dohadné účty aktivní	7 201	0	7 201	9 413
C.III.9.	Jiné pohledávky	590	0	590	498
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	6 222	0	6222	23256
C.IV.1.	Peníze	295	0	295	200
C.IV.2.	Účty v bankách	5 927	0	5 927	23 056
D.I.	Časové rozlišení	467	0	467	310
D.I.1.	Náklady příštích období	467	0	467	310
	PASIVA CELKEM			**337 202**	**334 973**
A.	Vlastní kapitál			205 229	205 465
A.I.	Základní kapitál			89 164	96 195
A.I.1.	Základní kapitál			89 509	99 060
A.I.2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)			-345	-2 865
A.II.	Kapitálové fondy			0	0
A.III.	Rezervní fondy, neděl. fond, ost. fondy ze			18076	18096

	zisku				
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/nedělitelný fond			17 733	17 703
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy			343	393
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let			91 144	90 584
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let			91 144	90 584
A.V.	Výsledek hospodaření běžného úč. období			6 845	590
B.	Cizí zdroje			131 973	129 508
B.I.	Rezervy			45 776	49 651
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů			45 776	49 651
B.II.	Dlouhodobé závazky			10859	6425
B.II.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba			8 000	4 000
B.II.10.	Odložený daňový závazek			2 859	2 425
B.III.	Krátkodobé závazky			40 572	36 609
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů			35 037	24 058
B.III.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba			0	8 000
B.III.5.	Závazky k zaměstnancům			1 802	2 010
B.III.6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdr. poj.			1 001	1 073
B.III.7.	Stát - daňové závazky a dotace			219	607
B.III.8.	Krátkodobé přijaté zálohy			1 000	0
B.III.10.	Dohatné účty pasivní			1 216	599
B.III.11.	Jiné závazky			297	262
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci			34766	36823
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé			24555	21662
B.IV.2.	Krátkodobé bankovní úvěry			10211	15161
C.	Ostatní pasiva			0	0

Zdroj: Výroční zpráva Úněšovský statek, a. s. za rok 2011

Příloha C: Typový účtový rozvrh pro podnikatele

<u>Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek</u>

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

011 – Zřizovací výdaje

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

017 – Goodwill

019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 – Pozemky

032 – Umělecká díla

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

061 – Dlouhodobý finanční majetek

061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách

062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

063 – Realizovatelné cenné papíry a podíly

065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti

066 – Půjčky a úvěry – ovládající a řídící osoba, podstatný vliv

067 – Ostatní půjčky a úvěry

069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům

072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

073 – Oprávky k softwaru

074 – Oprávky k ocenitelným právům

077 – Oprávky ke goodwillu

079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů

086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám

087 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku

092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku

093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku

094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku

095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám a úvěrům

096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

11 – Materiál

111 – Pořízení materiálu

112 – Materiál na skladě

119 – Materiál na cestě

12 – Zásoby vlastní výroby

121 – Nedokončená výroba

122 – Polotovary vlastní výroby

123 – Výrobky

124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

131 – Pořízení zboží

132 – Zboží na skladě a v prodejnách

139 – Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

151 – Poskytnuté zálohy na materiál

152 – Poskytnuté zálohy na mladá, ostatní zvířata a jejich skupiny

153 – Poskytnuté zálohy na zboží

19 – Opravné položky k zásobám

191 – Opravná položka k materiálu

192 – Opravná položka k nedokončené výrobě

193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby

194 – Opravné položka k výrobkům

195 – Opravná položka k mladým, ostatním zvířatům a jejich skupinám

196 – Opravná položka ke zboží

197 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na nákup zásob

<u>Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry</u>

21 – Peníze

211 – Pokladna

213 – Ceniny

22 – Účty v bankách

221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé bankovní úvěry

231 – Krátkodobé bankovní úvěry

232 – Eskontní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

241 – Emitované krátkodobé dluhopisy

249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

251 – Majetkové cenné papíry k obchodování

252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly

253 – Dluhové cenné papíry k obchodování

255 – Vlastní dluhopisy

256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti

257 – Ostatní realizovatelné cenné papíry

259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

<u>Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy</u>

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – Odběratelé (pohledávky z obchodních vztahů)

313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry

314 – Poskytnuté provozní zálohy

315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

321 – Dodavatelé (závazky z obchodních vztahů)

322 – Směnky k úhradě

324 – Přijaté provozní zálohy

325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 – Zaměstnanci

333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335 – Pohledávky za zaměstnanci

336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

341 – Daň z příjmů

342 – Ostatní přímé daně

343 – Daň z přidané hodnoty

345 – Ostatní daně a poplatky

346 – Dotace ze státního rozpočtu

347 – Ostatní dotace

35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva

351 – Pohledávky – ovládající a řídící osoba

352 – Pohledávky – podstatný vliv

353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál

354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty

355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva

36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

361 – Závazky – ovládající a řídící osoba

362 – Závazky – podstatný vliv

364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku

365 – Ostatní závazky ke společníkům při rozdělování zisku

366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti

367 – Závazky z uspaných nesplacených cenných papírů a vkladů

37 – Jiné pohledávky a závazky

371 – Pohledávky z prodeje podniku

372 – Závazky z koupě podniku

373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací

374 – Pohledávky z pronájmu

375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů

376 – Nakoupené opce

377 – Prodané opce

378 – Jiné pohledávky

379 – Jiné závazky

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv

381 – Náklady příštích období

382 – Komplexní náklady příštích období

383 – Výdaje příštích období

384 – Výnosy příštích období

385 – Příjmy příštích období

388 – Dohadné účty aktivní

389 – Dohadné účty pasivní

39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391 – Opravná položka k pohledávkám

395 – Vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy

411 – Základní kapitál

412 – Emisní ážio

413 – Ostatní kapitálové fondy

414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách

419 – Změny základního kapitálu

42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

421 – Zákonný rezervní fond

422 – Nedělitelný fond

423 – Statutární fondy

427 – Ostatní fondy

428 – Nerozdělený zisk minulých let

429 – Neuhrazená ztráta minulých let

43 – Výsledek hospodaření

431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 – Rezervy

451 – Rezervy zákonné (podle zvláštních právních předpisů)

452 – Rezervy na důchody a podobné závazky

453 – Rezerva na daň z příjmů

459 – Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé bankovní úvěry

461 – Bankovní úvěry

462 – Eskontní úvěry

47 – Dlouhodobé závazky

471 – Dlouhodobé závazky - ovládající a řídící osoba

472 – Dlouhodobé závazky – podstatný vliv

473 – Emitované dluhopisy

474 – Závazky z pronájmu

475 – Dlouhodobé přijaté zálohy

478 – Dlouhodobé směnky k úhradě

479 – Jiné dlouhodobé závazky

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

481 – Odložený daňový závazek a pohledávky

49 – Individuální podnikatel

491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 – Prodané zboží

51 – Služby

511 – Opravy a udržování

512 – Cestovné

513 – Náklady na reprezentaci

518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady

523 – Odměny členům orgánů společnosti a družstva

524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění

525 – Ostatní sociální a zdravotní pojištění

526 – Sociální náklady individuálního podnikatele

527 – Zákonné sociální náklady

528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční

532 – Daň z nemovitostí

538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

542 – Prodaný materiál

543 – Dary

544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

545 – Ostatní pokuty a penále

546 – Odpis pohledávky

548 – Ostatní provozní náklady

549 – Manka a škody

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv (podle zvláštních právních předpisů)

554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období

557 – Zúčtování oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek

559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek

56 – Finanční náklady

561 – Prodané cenné papíry a podíly

562 – Úroky

563 – Kurzové rozdíly

564 – Náklady z přecenění majetkových cenných papírů

566 – Náklady z finančního majetku

567 – Náklady z derivátových operací

568 – Ostatní finanční náklady

569 – Manka a škody na finančním majetku

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

574 – Tvorba a zúčtování rezerv z finanční oblasti

579 – Tvorba a zúčtování opravných položek z finanční oblasti

58 – Mimořádné náklady

581 – Náklady na změnu metody

582 – Škody

584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv

588 – Ostatní mimořádné náklady

589 – Tvorba a zúčtování opravných položek z mimořádné činnosti

59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná

592 – Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená

593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná

594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená

595 – Dodatečné odvody daně z příjmů

596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům

597 – Převod provozních nákladů

598 – Převod finančních nákladů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

601 – Tržby za vlastní výrobky

602 – Tržby z prodeje služeb

604 – Tržby za zboží

61 – Změny stavu zásob vlastní činností

611 – Změna stavu nedokončené výroby

612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby

613 – Změna stavu výrobků

614 – Změna stavu mladých, ostatních zvířat a jejich skupin

62 – Aktivace

621 – Aktivace materiálu a zboží

622 – Aktivace vnitropodnikových služeb

623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 – Jiné provozní výnosy

641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

642 – Tržby z prodeje materiálu

644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

646 – Výnosy z odepsaných pohledávek

647 – Odpis záporného goodwillu, oceňování rozdílu k nabytému majetku

648 – Ostatní provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů

662 – Úroky

663 – Kurzové zisky

664 – Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů

665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku

667 – Výnosy z derivátových operací

668 – Ostatní finanční výnosy

68 – Mimořádné výnosy

681 – Výnosy ze změny metody

688 – Ostatní mimořádné výnosy

69 – Převodové účty

697 – Převod provozních výnosů

698 – Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvažné

701 – Počáteční účet rozvažný

702 – Konečný účet rozvažný

71 – Účet zisků a ztrát

710 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

75x – Podrozvahová aktiva

751 – Majetek z leasingu

77x – Podrozvahová pasiva

771 – Závazek z leasingu

799 – Spojovací účet

Účtové třídy 8 a 9: Vnitropodnikové účetnictví

Příloha D: Abstrakt

SUCHOPÁROVÁ, Marie. *Odložená a splatná daň z příjmu dle právních norem ČR.* Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 2013

Klíčová slova: splatná daň z příjmu, odložená daň, základ daně

Předložená bakalářská práce charakterizuje splatnou a odloženou daň z příjmu právnických osob dle právních předpisů platných v České republice k 1. lednu 2013. Práce nejprve vysvětluje problematiku splatné daně z příjmů a dále se zabývá odloženou daní z příjmů, především pak její podstatou, významem a důvody, které vedou k zjišťování odložené daně z příjmů. Popsány jsou metody výpočtu odložené daně a způsob jejího účtování. V praktické části práce je provedena aplikace výpočtu a zúčtování splatné a odložené daně z příjmů u akciové společnosti Úněšovský statek, a. s. Závěr obsahuje stručné shrnutí celé práce a poznatky z praktické části bakalářské práce.

SUCHOPÁROVÁ, Marie. *Payable and deferred income tax according to laws in the Czech Republic*. The bachelor´s thesis. Plzeň: Faculty of Economics University of West Bohemia, 2013

Key words: Payable income tax, deferred income tax, tax base

This bachelor´s thesis defines the payable and deferred corporate income tax according to laws in the Czech Republic to 1st January 2013. The thesis initially explains the issues of the payable income tax and after that it corncernes with the deferred income tax, primarily with the substance, sense and the reasons for looking into the deferred income tax. The thesis describes the methods of computation of the deferred income tax and way of its entering of the accounts. In the practical part is maked the application of computation and entering into accounts of the payable and deferred income tax by

company Úněšovský statek plc. There are shortly summary of bachelor´s thesis and the findings from the practical part of the thesis in the end.