

Odložená daň z příjmů v České republice[#]

(Diskuse k článku: Holečková, Jaroslava: *Relationship between accounting and taxation in the Czech Republic*. The European Accounting review, 1996, roč. 5, supplement, s. 859 – 869.)

Monika Randáková*

Článek nás stručně informuje o reformách účetního a daňového systému v České republice počínaje rokem 1993. V této době byla vytvořena zcela nová zákonná norma – zákon o účetnictví, která obsahuje základní účetní principy a zásady, které nám doposud byly zcela cizí. Zároveň docházelo k transformaci účetního výkaznictví, ke změnám v prezentaci účetních závěrek a jejich ověřování nezávislým auditorem. Na tyto reformy v oblasti účetnictví navazovala i rozsáhlá reforma daňového systému. Byla vytvořena celá řada nových daňových zákonů jako byl zákon o dani z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o dani silniční apod. Článek se mimo jiné dále zabývá problematikou daňových odpisů obsaženou v zákoně o dani z příjmů a splatnými a odloženými daněmi z příjmů.

Ve své polemice k článku autorky bych se chtěla zaměřit především na zcela novou kategorii zaváděnou do našeho účetního systému, a tou je položka odložená daň. I když dle názvu by mělo jít o kategorii daňovou, jedná se ale o položku zcela účetní. Musím konstatovat, že se článek u kategorie odložené daně zaměřuje pouze na to, kdy lze v České republice položku odložená daň aplikovat (u jakých subjektů a z jakých příčin) a jak se tato položka konkrétně zaúčtuje. Autorka zcela opomíjí vysvětlení kategorie odložená daň, možné příčiny a přístupy k jejímu výpočtu, účtování a vykazování.

Autorka ve svém článku neuvádí, že smyslem odložené daně je zamezit výkyvům při vykazování disponibilního zisku z důvodů přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými náklady a výnosy, nebo-li daňově uplatnitelnými v jiném období než jak byly vykázány v účetnictví.

V 90. letech 20.století kategorie odložená daň byla aplikována v účetních výkazech účetních jednotek, které byly součástí skupiny podniků. O odložené dani bylo účtováno pouze (zcela nedostatečně) z jednoho jediného důvodu, a tím byl rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Vzhledem k tomu, že omezený okruh účetních jednotek vykazoval odloženou daň pouze z jednoho jediného přechodného rozdílu, dopad na vykazovaný disponibilní zisk byl zcela minimální. Ve skutečnosti ale existovalo mnoho jiných důvodů, které vedly k přechodným rozdílům, ke kterým účetní jednotky nepřihlížely (jak jim nařizovala legislativa). Z hlediska vykazování byla položka odložená daň vykazována chybně v krátkodobých pasívech, případně aktivech (účet 371). Autorka v této části nepolemizuje z hlediska věcného nad nedostatečnou právní úpravou. Nevysvětluje ani neobhazuje chybné vykázání odložené daně, vše pouze konstatuje.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Ing. Monika Randáková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <randakm@vse.cz>.

Za základ byla v této době vzata závazková metoda výsledkového přístupu. To znamená, že se odložená daň počítala z rozdílů mezi položkami účetních a daňových odpisů (nákladové odpisy vykázané ve výsledovce versus daňové odpisy uplatněné v daném daňovém období). Zůstatek odložené daně se pak následně musel přepočítat na novou daňovou povinnost platnou v budoucím období. Účetní postupy v České republice vycházely z povinnosti účtovat o odložené dani vždy, bez ohledu na to, zda se jednalo o odložený daňový závazek nebo o odloženou daňovou pohledávku. Při tomto způsobu zachycování odložené daně byla potlačena zásada opatrnosti, neboť vznik odložené daňové pohledávky znamenal vždy zvýšení disponibilního zisku běžného období bez ohledu na to, zda v budoucnu základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly (uplatnit daňovou úsporu), bude dosažitelný. Závazková metoda výsledkového přístupu byla u nás používána až do konce roku 2001. V této pasáži článku chybí srovnání s využíváním instrumentu odložené daně v ekonomicky vyspělých zemích, srovnání s mezinárodními účetními standardy platnými v té době a jakékoli zhodnocení výhod a nevýhod systému praktikovaného u nás v tomto období.

Ve svém příspěvku se pokusím naznačit různé přístupy k vykázání odložené daně a jejich výhody či nevýhody a svůj příspěvek doplním o aktuální situaci v oblasti odložené daně v České republice.

Metoda závazková klade důraz na přesné vykázání odložené daně v rozvaze. Tato metoda se snaží kvantifikovat odloženou daň jako závazek nebo pohledávku, která bude splatná, resp. o kterou podnik zaplatí méně na dani v budoucích obdobích. Dopad odložené daně do výkazu zisků a ztrát je chápán jako méně důležitý a jeho výše se odvíjí od výše odložené daně v rozvaze. Tato metoda používá při výpočtu odložené daně vždy aktuální sazbu daně. Vykazuje v rozvaze odloženou daň ve výši, v jaké bude splatná nebo zpětně získaná z úspory na splatné dani. Naopak ve výsledovce je zahrnuta nejen odložená daň vykázaná v aktuálním období, ale i přepočty dřívější odložené daně s ohledem na změnu daňové sazby. Z hlediska způsobu výpočtu má dvě modifikace:

- *výsledkový přístup*, který počítá odloženou daň z časových rozdílů nákladů a výnosů způsobujících rozdíl mezi základem daně a účetním výsledkem hospodaření. Nevýhodou tohoto způsobu výpočtu je nutnost přepočtu zůstatku odložené daně v rozvaze při změně daňové sazby.
- *rozvahový přístup*, který počítá odloženou daň z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou a účetní základnou rozvahových položek. Výhodou tohoto přístupu je to, že není nutné přepočítávat zůstatek odložené daně v rozvaze. Do nákladů se zaúčtuje vždy rozdíl mezi počátečním a konečným zůstatkem odložené daně v rozvaze.

Vzhledem k tomu, že článek byl publikován již v roce 1996, a tudíž se zabýval pouze metodou používanou v průběhu 90. let, uvádím pro srovnání pravidla pro výpočet, účtování a vykazování odložené daně v současné době v České republice.

Počínaje rokem 2002 v souvislosti s rozsáhlou novelizací účetnictví dochází i ke změně při zjišťování, účtování a vykazování odložené daně. V zákoně o účetnictví je zdůrazněna zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví, k jejíž podpoře přispívá i uplatňování odložené daně.

Odložená daňová povinnost je u nás v současnosti legislativně upravena v §59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě

podvojného účetnictví. V České republice je v současné době uplatňována závazková metoda rozvahového přístupu.

Základní principy současně platné české úpravy

- Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vyplývající z rozvahového přístupu, založeném na přechodných rozdílech mezi daňovou základnou aktiv či pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze.
- Odložená daň se zjišťuje u účetních jednotek, které tvoří skupinu podniků a u všech účetních jednotek, na které se vztahuje zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování odložené daně ponechává v jejich kompetenci.
- Přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiva nebo závazku a jeho účetní hodnotou v rozvaze. Mohou být buď zdanitelné, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn., že vedou k odloženému daňovému závazku, nebo odčitatelné, které naopak vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn., že vedou k odložené daňové pohledávce.
- Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví. Nejde tedy jen o rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého odpisovaného majetku, jak bylo uplatňováno do konce roku 2001 při používání metody závazkové výsledkové. Jedná se o rozdíly z titulu např. tvorby a čerpání opravných položek, tvorby a čerpání rezerv, z převedených nevyužitých daňových ztrát apod.
- O odloženém daňovém závazku účetní jednotka účtuje vždy v souladu s uplatňováním zásady opatrnosti. Naopak o odložené daňové pohledávce účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly, je dosažitelný. K tomu, aby základ daně mohl být považován za dosažitelný, musí být splněn předpoklad existence dostatečných zdanitelných přechodných rozdílů v budoucích obdobích, které se vztahují ke stejným správcům daní z příjmů a k téže zdaňované účetní jednotce, u níž se očekává vrácení ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů, nebo v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá 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.
- V prvním roce účtování o odložené dani se zúčtují všechny přechodné rozdíly, vzniklé za celou existenci účetní jednotky. Částka vztahující se k předchozím účetním obdobím se zaúčtuje do vlastního kapitálu, částka vztahující se k běžnému účetnímu období se zaúčtuje výsledkově. V následujících letech se účtuje zvýšení či snížení odložené daně. V případě změny metody se vzniklé rozdíly účtují do vlastního kapitálu s vysvětlením v příloze.
- Ke konci rozvahového dne účetní jednotka prověří účetní hodnotu odložené daňové pohledávky a 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. Snižování se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Účetní jednotka naopak vykazuje v předchozích obdobích nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt.

- Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek se zjistí jako součin výsledného přechodného rozdílu (zdanitelného nebo odčitatelného) a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů, která bude platná v období, ve kterém bude daňová pohledávka nebo závazek uplatněn. Pokud tato sazba není známa, pak se použije sazba platná v příštím účetním období.

Z hlediska **vykazování** se odložená daň do konce roku 2001 v rozvaze vykazovala jak již bylo řečeno i v článku mezi krátkodobými pohledávkami nebo krátkodobými závazky. Pravidla pro sestavování účetní závěrky platná od roku 2002 předepisovala vykazovat odloženou daň v pasivech rozvahy v oddíle rezerv, odložený daňový závazek plusem, odloženou daňovou pohledávku mínusem. Počínaje rokem 2003 se odložený daňový závazek vykazuje v pasivech v dlouhodobých závazcích a odložená daňová pohledávka v aktivech v dlouhodobých pohledávkách. Ve výsledovce se odložená daň vztahující se k běžnému účetnímu období vykazuje jako součást daně z příjmů v členění na daň odloženou z běžné činnosti a na daň odloženou z mimořádné činnosti.

Závěrem můžeme říci, že ačkoliv to autorka příliš nezdůrazňuje, byla odložená daň jako významná účetní kategorie upravená v IAS 12 do našeho účetního systému sice zavedena, ale ve velmi omezené míře. To bylo odrazem především toho, že této položce nebyla primárně na začátku 90. let věnována příliš velká pozornost. Změna nastala až na začátku 21. století, kdy došlo k rozsáhlé novelizaci účetního systému, a tím i k rozšíření povinnosti účtovat o odložené dani prakticky na všechny auditované účetní jednotek.

Literatura

- [1] Holečková, J. (1996): *Relationship between accounting and taxation in the Czech Republic*. European Accounting Review, 1996, roč. 5, supplement, s. 859-869.

Odložená daň z příjmů v České republice

Monika Randáková

ABSTRAKT

Cílem tohoto příspěvku je naznačit vývojové přístupy k vykazování odložené daně v České republice od počátku 90. let minulého století do současnosti. Základem pro tento příspěvek byl článek Holečkové v *European Accounting Review*, který se zabýval nejen problematikou odložené daně, ale obecně reformou účetního a daňového systému v České republice počínaje rokem 1993. Položce odložená daň (odložený daňový závazek či pohledávka) byla během 90-tých let věnována velmi malá pozornost. Teprve na začátku 21. století došlo v souvislosti s rozsáhlou novelizací účetního systému ke změnám v účtování a vykazování odložené daně. Základem pro zákonnou úpravu odložené daně v České republice v současnosti je mezinárodní účetní standard IAS 12.

Klíčová slova: Odložený daňový závazek; Odložená daňová pohledávka; Přejícné rozdílý; Výsledkový přístup; Rozvahový přístup.

Deferred Income Tax in the Czech Republic

ABSTRACT

The aim of this article is to outline the evolution of the methods of accounting deferred tax in the Czech Republic, since the 1990's until present day. The basis of this article was an article Holečková in *European Accounting Review*, which focused not only on the subject of deferred tax, but generally on the reform of the accounting and tax system of the Czech Republic that started in 1993. There was very little attention given to the entry of deferred tax (deferred tax liability or receivable) during the 90's. The broad legal amendments of the Czech accounting system, at the beginning of the 21st century, brought change in the way deferred tax was reported and accounted. The backbone of the legal layout of deferred tax in the Czech Republic today is the international accounting standard IAS 12.

Key words: Deferred tax liability; Deferred tax receivable; Interim differences; Income approach; Balance approach.

JEL classification: M41.