

Účetní výsledek hospodaření a základ daně[#]

(Diskuse k článku: Eberhartinger, Eva – Klostermann, Margret: *What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. Accounting in Europe*, 2007, roč. 4, s. 141-168.)

Libuše Müllerová*

Článek prezentuje výsledek empirického výzkumu, ve kterém autoři zkoumali na datech 61 rakouských podniků různé velikosti (s výjimkou mikropodniků, pro které jsou IFRS irelevantní) a různých odvětví (s výjimkou bank, pojišťoven a zemědělských podniků) rozdíl mezi výsledkem hospodaření vykázaným podle obchodního práva, daňového práva a IFRS. Výzkum měl odpovědět na otázku, co by se stalo s daňovým zatížením podniků, kdyby výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví dle IFRS byl zároveň základem pro zdanění. K zahájení výzkumu existovaly dva důvody:

1. Rakousko, stejně tak jako Německo, zavedly používání IFRS pouze pro konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na burzách cenných papírů. Je však docela snadné si představit, že proces harmonizace bude pokračovat dále a bude se realizovat volba uvedená v Nařízení ES o používání IAS z roku 2002 tj., že IFRS se budou používat k sestavení individuální účetní závěrky a účetní závěrky neregistrovaných společností na burzách cenných papírů. Tato volba se bude realizovat jako důsledek národní nebo evropské legislativy nebo jako holý fakt. Pokud se nezmění daňové právo, tak tato okolnost bude ovlivňovat daňový základ ve státech, kde existuje silná vazba mezi účetnictvím a daněmi.
2. Dalším důvodem k provedení výzkumu byl impuls ze strany Komise ES, která zahájila diskuzi o IFRS jako základny pro určení zdanitelného zisku podniků ve skupině. Protože konsolidovaná účetní závěrka za skupinu evropských podniků se předkládá podle IFRS, došlo se k závěru, že IFRS by se mohly používat rovněž jako daňový základ společností.

Předkládaný výzkum je jedinečný v tom, že studie je věnovaná především finančním důsledkům používání IFRS pro účely zdanění. Studie vychází ze dvou souborů údajů:

- Z empirických údajů obsažených v typických rozvahách rakouských podniků v různých odvětvích;
- Z průzkumu provedeného autory článku na odlišnosti v oceňování aktiv a závazků podle IFRS, obchodního zákoníku a zákona o daní z příjmů u jednotlivých podniků.

Studie přináší rovněž jasno do vžitě představy, že účetní zásady, které jsou obsažené v IFRS jsou považované za „méně opatrné“ a proto přirozeným důsledkem jejich používání je, že zisk podle IFRS je vyšší v porovnání s rakouským obchodním právem a s daňovými zákony. Autoři dále také sdílejí převažující názor, že IFRS nejsou vhodným daňovým základem. Přesto, že autoři uvádějí, že výsledky výzkumu jsou specifické pro oblast

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* registrační číslo MSM 6128439903.

* Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. – profesorka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <muller@vse.cz>.

Rakouska, jsou tyto výsledky zajímavé i pro české podmínky vzhledem k podobné tradici a přístupu k finančnímu účetnictví, které je historicky – stejně jako rakouské – pod vlivem daní.

Autoři uvádějí, že pro vztah mezi finančním účetnictvím a zdaněním v Rakousku je charakteristický německý termín „Maßgeblichkeitsprinzip“, slovo, které přeloženo znamená „princip autority“. Tento princip znamená, že za určitých okolností se při sestavování účetní závěrky musí respektovat ustanovení daňového práva a to jsou případy, kdy se určitá daňová výhoda chce uplatnit v daňovém řízení (Žárová, 2006, s. 163). Tento princip vytváří velmi silné pojítko mezi finančním a daňovým výkaznictvím. V těch případech, kdy daňové právo požaduje závazné pravidlo odchylné od účetní praxe, musí účetní praxe pro účetní výkaznictví respektovat daňové požadavky. Příklady takových závazných daňových pravidel:

- aktivace režijních nákladů jako část nákladů produkce,
- závazná aktivace nakoupeného goodwillu,
- lineární odpisování,
- doba životnosti nakoupeného goodwillu je 15 let, pro automobily 8 let, doba životnosti budov je stanovena v závislosti na způsobu jejich použití,
- odčitatelná částka pro pensijní plány,
- vymezeno oceňování pro (ostatní) rezervy; diskontování rezerv je zakázáno.

Skutečnost, že účetní výkaznictví je relevantní pro daně, má za následek logickou konsekvenci, že je to právě „princip autority“, který převrací přirozenost účetních výkazů na daňové účetnictví. Cílem autoritativního principu může být primárně zjednodušení. Pokud však finanční účetnictví splňuje požadavky daňového práva, je takové finanční účetnictví nevhodné jako nástroj pro řízení. Argumentů proti relevanci finančního účetnictví pro zdanění je mnoho. Jejich základem je především skutečnost, že jejich určení je zásadně rozdílné, což musí vést i k rozdílným principům a pravidlům.

Diskuse, zda by mohly být IFRS přijatelné jako základ pro zdanění byly již v minulosti vedeny v Německu i Rakousku. Hlavním argumentem pro přijetí IFRS jako základ pro zdanění bylo opět zjednodušení. Na druhé straně argumentů proti je mnoho. Především je to jejich rozdílná úloha. Podle Rady pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Board – IASB) je cílem účetnictví informovat o finanční pozici účetní jednotky. Naproti tomu daňové účetnictví má sloužit požadavku spravedlivého zdanění. Fiskál, který chce shromažďovat informace o podniku bez zbytečných detailů, nepotřebuje účetní výkazy jako zdroj informací. Jedním z hlavních argumentů proti IFRS je pak zvyšující se význam reálné hodnoty (fair value), která není vždy vhodná pro zdanění ve smyslu záruky spravedlnosti a rovnosti. Cílem výzkumu bylo shromáždit argumenty pro toto tvrzení.

Pro svůj výzkum použili autoři simulaci na třech scénářích:

Scénář č. 1 předpokládá, že výsledek hospodaření podle IFRS je relevantní pro zdanění bez ohledu na to, zda vyhovuje základní principům daně z příjmů (jedná se především o nerealizované zisky a oceňování v historických cenách). Tento scénář je poněkud hypotetický a vychází z předpokladu, že nerealizované zisky se nezdaňují, dokonce i když jejich realizace je pravděpodobná.

Scénář č. 2 předpokládá IFRS upravené pro případy, kdy daňová pravidla požadují oceňování historickou cenou, což vede k tomu, že se zároveň nezdaňují nerealizované zisky.

Scénář č. 3 – předpokládá výsledek zjištěný podle IFRS plně upravený podle daňových pravidel. Všechna mandatorní daňová pravidla jsou dodržována.

Simulace ukazuje na grafech ve všech třech scénářích vztah výsledku hospodaření a bilanční sumy, výsledku hospodaření a vlastního kapitálu a výsledku hospodaření a rentability vlastního kapitálu. První dva scénáře se ve všech případech prakticky od sebe neliší. Autoři z toho vyvozují závěr, že oceňování v souvislosti se stanovením základu daně nehraje až tak zásadní roli. Jinak je tomu u třetího scénáře, kde se výsledky více odlišují od výsledků prvních dvou scénářů, nicméně rozdíl není nijak zásadní. Proto závěrem autoři konstatují, že vzhledem k malým dopadům na výslednou daň z příjmů by se zdálo, že výsledek hospodaření podle IFRS se ukazuje jako vhodná základna pro zdanění, resp. že by se rakouské podniky nemusely při jejich používání bát zvýšeného daňového zatížení. Přesto autoři tento názor nepodporují.

V podmínkách České republiky lze s uvedeným závěrem souhlasit jen částečně a to v tom smyslu, že výsledek hospodaření zjištěný podle IFRS není vhodným základem daně. Méně už lze souhlasit s tím, že částka daně z příjmů zjištěná z výsledku hospodaření podle IFRS a podle národních účetních předpisů se od sebe příliš neliší. Zkušenosti českých podniků, které účtují a sestavují účetní závěrku podle IFRS ukazují, že rozdíl mezi výsledkem hospodaření zjištěným podle českých účetních předpisů a výsledkem hospodaření podle IFRS je v mnohdy diametrálně odlišný.

Podle zákona o účetnictví mají v České republice povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie¹. Při stanovení základu daně se však v České republice zásadně vychází z účetního výsledku hospodaření zjištěného podle českých účetních pravidel, který se upravuje o položky nákladů a výnosů, které se do základu daně nezahrnují. V návaznosti na tuto skutečnost zákon o daních z příjmů uvádí, že při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) u poplatníků, kteří vedou účetnictví². Účetním jednotkám, které mají povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů, to dost komplikuje situaci.

Již v minulosti musela řada českých podniků se zahraniční majetkovou účastí vykazovat do zahraničí podklady pro konsolidované účetní závěrky ve formátu IFRS. Praxe byla taková, že tyto podniky účtovaly a sestavovaly účetní výkazy podle českých účetních předpisů a ty pak pomocí různých úprav transformovali na účetní výkazy podle IFRS. Tím, že se do zákona dostala povinnost „účtovat dle IAS“ se pro ně situace obrátila. V průběhu účetního období účtují a na konci období sestavují účetní výkazy dle IFRS a takto zjištěný výsledek hospodaření musí nejprve transformovat na výsledek hospodaření, který by byl vykázaný, kdyby se účtovalo podle českých předpisů. Ten pak teprve musí transformovat na základ daně v souladu se zákonem o daních z příjmů. Druhou možností je vedení dvojího účetnictví – jedno podle IAS/IFRS a druhé podle českých účetních předpisů. V obou případech to však znamená vysokou pracnost a s tím související i vyšší náklady.

Pro uplatňování jednotného postupu při zjišťování základu daně u účetních jednotek používajících IAS/IFRS vydalo ministerstvo financí pokyn řady D-295, jehož cílem je, aby

¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů § 19 odst. 9.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, § 23 odst. 2).

v rámci daňové kontroly bylo možné prokázat, doložit a zkontrolovat rozdíly, které vznikly mezi účtováním a vykázáním výsledku hospodaření podle IFRS a výsledkem hospodaření vykazaným na řádku 10 formuláře daňového přiznání. Dále pokyn uvádí, že pro poplatníky, kteří účtují a vykazují dle IFRS je nezbytné

- doplnit na účetní doklad, který je účtován jinak podle IFRS účetový předpis, jak by bylo účtováno dle českých předpisů,
- provádět další záznamy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví způsobem, který odpovídá účetním metodám dle českých předpisů,
- zpracovat přehled, který svým obsahovým vymezením, členěním a uspořádáním odpovídá výkazu zisku a ztráty podle českých účetních předpisů.³

Závěr

Lze jen souhlasit s autory uvedeného článku, že IFRS nejsou vhodné pro daňové účely. Nabízí se však otázka, zda je vůbec vhodné při stanovení základu daně vycházet z účetnictví (ať už tuzemského nebo mezinárodního) a takto zjištěný základ složitě upravovat. České účetnictví nemá „princip autority“, ale naopak „princip věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“⁴. Jeho dodržování způsobuje, že účetní jednotky účtují o vynaložených nákladech souvisejících s jejich činností při dodržování základních účetních principů (zejména pak zásady opatrnosti), které daňové předpisy v poměrně dost velkém rozsahu neuznávají. Kromě toho se dá předpokládat, že vlivem globalizace bude postupovat i harmonizace účetních pravidel a české účetní předpisy se budou stále více sblížovat s mezinárodně uznávanými účetními normami. Nebylo by proto vhodnější jasně vymezit předmět daně bez přímé vazby na kterékoli účetnictví? Věcný záměr nového zákona o daních z příjmů, který je v současné době (listopad 2008) předkládán k připomínkovému řízení, však tento přístup nepředpokládá. „Projednávaný věcný záměr opět nepředjímá způsob vytvoření právního předpisu, kterým by si stát jasně a jednoznačně řekl o to, co jeho jest a vytvořil tak do jisté míry záruku zákonnosti při zdaňování příjmů. V praxi to znamená velkou nejistotu poplatníků daně a obrovskou šanci pro poradenské kanceláře, protože daňové právo se bude ještě více než dosud tvořit v soudních síních na základě argumentace daňových poradců a advokátů“ (Nekovář, 2008).

Literatura

- [1] Eberhartinger, E. – Klostermann, M. (2007): *What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective*. Accounting in Europe, 2007, roč. 4, s. 141-168.
- [2] Nekovář, J. (2008): *Věcný záměr nového zákona o daních z příjmů jako past na daňové poplatníky*. Daňový expert, 2008, roč. 4, č. 6.
- [3] Žárová, M. (2006): *Regulace evropského účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2006.

³ V souladu s přílohou č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 562/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli.

⁴ § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Účetní výsledek hospodaření a základ daně

Libuše Müllerová

ABSTRAKT

Otázka co by se stalo s daňovým zatížením rakouských podniků, kdyby IFRS byly základem pro zdanění byla testována ve třech scénářích. Výzkum ukázal, že efekt na daňové zatížení je malý a mohl by to být argumentem pro to, že IFRS jsou vhodné jako základ pro zdanění. Přesto autoři tento závěr nepodporují. Zkušenosti z České republiky však ukazují, že rozdíl ve výsledku hospodaření zjištěného podle IFRS ve srovnání s výsledkem zjištěným podle českých účetních předpisů je značný. IFRS nejen že nejsou vhodným základem pro zdanění, ale základ daně by měl být zjišťován nezávisle na jakémkoliv účetnictví.

Klíčová slova: Mezinárodní účetní standardy (IAS); Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS); Základ daně; Daňové zatížení

Accounting Profit/Loss and Tax Base

The question of what would happen to the discounted tax burden of Austrian enterprises if IFRS were used as the relevant basis for taxation has been tested in three scenarios. Research has shown, that the effect on the discounted tax burden is small, and could be arguing that IFRS prove to be a suitable basis for taxation. In spite of this conclusion the authors do not support this view. However the experience from the Czech Republic shows great differences between profit according to IFRS and according to the Czech Accounting Rules. IFRS are not only unsuitable for taxation, but tax base determination would be independent on any accounting rules.

Key words: International Accounting Standards (IAS); International Financial Reporting Standards (IFRS); Tax base; Tax burden.

JEL classification: M41.