

Odložená daň při přeměnách[#]

*Jana Skálová**

Společnosti účastníci se přeměn se velmi často až v okamžiku vstupu do procesu přeměny setkají s novým účetním jevem a tím je odložená daň. Nejde o účetní jev jednoduchý ani všeobecně známý či snad vyučovaný v základních kursech účetnictví. Co vše bude potřeba vyřešit při fúzi či rozdělení společnosti v návaznosti na odloženou daň přináší následující text.

Současná právní úprava odložené daně a dostupná literatura

Současná právní úprava odložené daně pochází z roku 2002, kdy se do vyhlášky č. 500/2002 Sb. o účetnictví (dále jen „vyhláška“) dostalo ustanovení § 59. Prvotní snahou zákonodárce bylo převzít co nejvíce z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, konkrétně z IAS 12 Daň ze zisku, tento počín však nebyl dále rozvíjen či přizpůsoben českým podmínkám. Kritikou tohoto stavu se ponejvíce zabývá Žárová (2010, 2011).

Ustanovení vyhlášky je doplněno Českým účetním standardem č. 003. V podstatě je možno konstatovat, že od roku 2002 do roku 2010 nepřijal český zákonodárce (Ministerstvo financí), žádnou koncepční změnu účetní legislativy týkající se odložené daně. Řada účetních jednotek tak dlouhá léta nenachází oporu pro řešení svých účetních problémů v českých předpisech, proto hledá inspiraci v IFRS. Český zákonodárce reagoval novelami předpisů vždy jen v nevyhnutelně nutné míře, jak tomu bylo např. k datu 1. 1. 2012, kdy byla přijata technická úprava prvního účtování o odložené dani.

Problematika odložené daně však pro svou složitost vyvolává řadu odborných otázek a v praxi činí účetním jednotkám potíže. S jejich řešením se potýkají nejen samy účetní jednotky, ale i auditoři a daňoví poradci. Proto se řešení některých sporných otázek ujala i Národní účetní rada.

Národní účetní rada byla založena profesními organizacemi jako občanské sdružení, jejími členy jsou Komora auditorů České republiky, Komora daňových poradců České republiky, Svaz účetních ČR a Vysoká škola ekonomická, zastoupená Fakultou financí a účetnictví.

Od konce roku 2004 dlouhodobě a koncepčně připravuje interpretace českých účetních předpisů. Hlavním smyslem vydávání interpretací je pomoc účetním jednotkám při hledání správného řešení účtování a vykazování specifických transakcí, jejichž účetní řešení v českých účetních předpisech neexistuje, případně je praxí prováděno nejednotně, či nesprávně. Cílem této činnosti je zvýšit úroveň účetního výkaznictví a jeho použitelnost pro ekonomická rozhodování externích uživatelů těchto závěrek. Interpretace mohou být pomocí nejen pro předkladatele účetních závěrek, které je sestavují a zveřejňují, ale také pro auditory, kteří je ověřují a pro uživatele, kteří využívají informace z nich (Mejzlík 2007).

Přestože interpretace Národní účetní rady nepřestávají formálně regulační nástroj v oblasti účetnictví, daní či auditu, tím, jak jsou stále více používány a rozšiřovány vytváří to, čemu se v anglosaském prostředí říká „best practice“ (nejlepší praxe). Tato praxe vytváří vzorová řešení a tlak na zákonodárce v legislativním procesu. Interpretace se tak staly v některých případech předlohou pro novely právních předpisů regulujících účetnictví (Mejzlík 2011).

[#] Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2012 (VŠE IP100040).

^{*} Ing. Jana Skálová, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jana.skalova@vse.cz>.

Národní účetní rada vydala tyto interpretace týkající se odložené daně

- I – 1 – Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv.
- I – 2 – Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech.
- I – 4 – Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence.
- I – 9 – Odložená daň – první vykazání.

Jak vyplývá z výše uvedeného, problematika odložené daně je obsažena ve čtyřech z celkového počtu 23 vydaných interpretací (podrobněji Liškařová –, Jindřišková 2012). K problematice přeměn lze pak vztáhnout I – 2 a I – 9. S nimi budu dále v textu pracovat.

Důvody pro účtování odložené daně

Odložená daň je nástrojem podvojného účetnictví, který slouží k přiřazení nákladu na daň z příjmů správnému účetnímu období. Odložená daň tak naplňuje účetní zásadu aktuálnosti, správného přiřazení nákladů a výnosů do účetního období, srovnatelnosti účetních informací i zásady opatrnosti. Daňová legislativa v oblasti daně z příjmů způsobuje, že účetní hospodářský výsledek a daňový základ jsou odlišné o řadu položek. Z toho důvodu splatná daň z příjmů, se nevztahuje k účetnímu hospodářskému výsledku, ale k daňovému základu. Aby tedy byla uplatněna v účetní závěrce zásada dodržení časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, musí účetnictví použít určitý nástroj (odloženou daň) k odstranění vzniklého nesouladu.

Účetní teorie používala nejprve koncept trvalých a časových rozdílů (Vácha, 2012). Mezi trvalé rozdíly patří veškeré účetní náklady, které zákon o daních z příjmů nepovažuje za výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Pro všechny tyto účetní náklady je typické, že se účetně vztahují k danému účetnímu období, daňovým nákladem se však nestanou v tomto, ani v žádném dalším účetním období. Těchto trvalých rozdílů se odložená daň netýká, neboť s nimi související navýšení daňového základu vede k daňovému nákladu, který je běžně zúčtován v účetní závěrce a nemá již žádné další dopady do účetního hospodářského výsledku dalších let. Rozdíly označené jako časové mají oproti tomu charakter takový, že jsou odlišně řešeny z pohledu účetního a daňového, ale v budoucnu se tento rozdíl vyrovná. Příkladem mohou být odpisy dlouhodobého majetku, opravné položky, tvorba rezervy, která se teprve stane daňovým nákladem. Účetní teorie pohlíží na tyto časové rozdíly (timing differences) jako na položky, které buď odkládají daňovou povinnost do budoucna, nebo ji naopak akcelerují. Tento „výsledkový přístup“ k odložené dani byl však opuštěn a v dnešní době se uplatňuje „rozvahový přístup“.

Rozvahový přístup znamená, že závazková metoda vychází z rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv (v netto výši) případně pasiv a jejich daňovou základnou. Daňovou základnou aktiv je hodnota, která bude v budoucnu uplatnitelná pro daňové účely jako daňově uznatelný výdaj např. při prodeji, spotřebě nebo formou daňových odpisů.

Rozvahový přístup, jak uvádí Vácha (2012), pracuje s konceptem tzv. přechodných rozdílů (temporary differences). Přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní hodnotou a daňovou základnou aktiva či závazku. Mohou zahrnovat jak časové rozdíly, tak rozdíly z transakcí, které nikdy neprošly výsledkovou (např. přecenění majetku při vkladu či přeměně). Účetní teorie se poté k objasnění souvislostí odložené daně přiklonila k teorii ekonomických přínosů. Pokud totiž je majetek oceněn pro účely vkladu na tržní cenu (reálnou hodnotu), pak se předpokládá, že přínos podniku v této výši bude dosažen buď prodejem tohoto majetku nebo jeho užíváním. Za předpokladu zdanitelných přínosů, které přeceněné aktivum přinese, bude jako daňový náklad uplatněna pouze původní nepřeceněná hodnota.

Z rozdílu mezi nimi pak vznikne daňový základ, z něhož bude nutno odvést daň z příjmů. Toto budoucí daňové břemeno je vhodné vyjádřit v účetnictví jako odloženou daň.

Přechodné rozdíly mohou být:

- a) přiřitatelné (zdanitelné), které vyústí v částky, které budou zvyšovat daňový základ pro splatnou daň v budoucích obdobích, tzn., že vedou k odloženému daňovému závazku,
- b) odčitatelné, které vyústí v částky, které budou snižovat hospodářský výsledek při úpravě na daňový základ v budoucím období, tedy vedou k odložené daňové pohledávce.

Přechodné rozdíly mezi účetními a daňovými náklady vznikají v těch případech, kdy zákon o daních z příjmů má svá vlastní kritéria pro přiřazování některých nákladů do jednotlivých let.

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k hospodářskému výsledku zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v budoucím období, a proto se při výpočtu používá sazba daně z příjmů platná pro budoucí období, kdy bude pohledávka či závazek z odložené daně uplatněn (Žárová, 2010).

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví, např. z rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou hmotného a nehmotného majetku, který má odlišné účetní a daňové odpisy, z rozdílů mezi účetní hodnotou zásob, která byla snížena opravnými položkami a jejich daňovou hodnotou v úrovni původní pořizovací ceny, atd.

Výpočet odložené daně vyústí v odložený daňový závazek nebo odloženou daňovou pohledávku.

Odloženým daňovým závazkem se rozumí částka daně z příjmů, která bude splatná v budoucím období, pokud dojde k vyrovnání rozdílů mezi účetní hodnotou a daňovou základnou či k vyřazení majetku (např. prodej majetku). Odložený daňový závazek především představuje kumulované daňové nevýhody (Pelák, 2012). Upozorňuje společnost na to, že v budoucnu bude platit vyšší daň, než bude odpovídat dosaženým účetním ziskům.

Odloženými daňovým pohledávkami se rozumí částky daně z příjmů, které budou v budoucnosti „ušetřeny“, tedy představují „úspory“, kterých bude dosaženo za předpokladu, že oproti dostatečnému daňovému základu budou uplatněny odčitatelné přechodné rozdíly, nevyužité daňové ztráty či jiné daňové úlevy či odpočty.

O odložené daňové pohledávce je tedy možno účtovat jen za předpokladu, že existuje pravděpodobnost, že v budoucnu budou dosaženy daňové základy v dostatečné výši, aby bylo umožněno umocnění všech odčitatelných rozdílů. Pokud tato pravděpodobnost není, je možno vykázat odloženou daňovou pohledávku pouze v částečné výši či vůbec ji nevykazovat v rozvaze a uvést pouze v příloze účetní závěrky.

Vedlejším efektem odložené daně podle Šrámkové a Janouškové (2008, s. 207) je ve výsledovce pak odstranění nesouladu mezi efektivní sazbou daně ze zisku (která se vypočítá jako podíl daně a výši zisku/ztráty před zdaněním) a skutečnou sazbou daně ze zisku (sazba dle daňových zákonů). Tento nesoulad vzniká v podstatě vlivem rozdílů mezi účetními a daňovými hodnotami vykázaných položek a částek.

Kdo účtuje o odložené dani

O odložené dani dle českých účetních předpisů účtují ty účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a ty účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Podle zákona o účetnictví § 18 odst. 3 jsou povinny sestavit účetní závěrku v plném rozsahu všechny účetní jednotky, které mají povinný audit a všechny akciové společnosti. Je-li tedy účetní jednotka povinně auditována, pak jí účetní předpisy ukládají povinnost účtovat o odložené dani. Ostatní – neauditované – účetní jednotky mohou stanovit svou vnitropodnikovou směrnicí, zda budou o odložené dani účtovat a vykazovat ji. V dále probíraných případech, zejména po přeměně je účtování a vykazování odložené daně velmi významnou informací pro uživatele účetní závěrky.

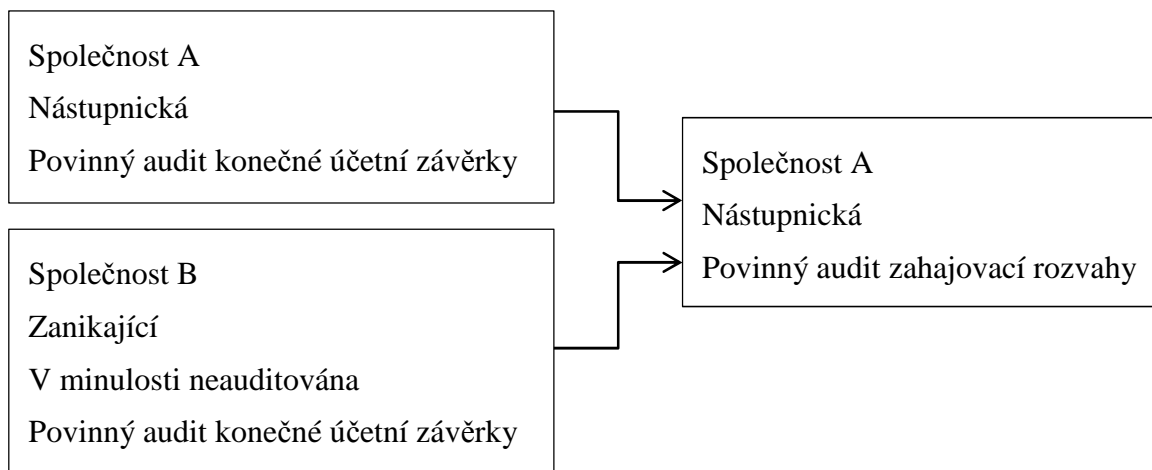
Povinnost auditu je stanovena v § 20 zákona o účetnictví za předpokladu překročení dvou ze tří stanovených kritérií. Ovšem v některých případech speciální zákony stanoví povinný audit odchylně. Příkladem je § 12 zákona o přeměnách, který stanoví povinnost auditu konečné účetní závěrky. Při přeměně mají povinnost nechat ověřit svou konečnou účetní závěrku všechny zúčastněné osoby, pokud alespoň jedna z nich má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem. Jestliže mají povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem všechny osoby zúčastněné na přeměně, které vedou účetnictví, jsou všechny nástupnické společnosti nebo družstva, povinny nechat ověřit zahajovací rozvahu auditorem.

Z formulace zákona o přeměnách tedy plyne, že spolu s povinností auditu se může společnost zúčastněná na přeměně stát společností s povinným auditem a také s povinností účtovat a vykazovat odloženou daň.

Příklad

Dvě společnosti A a B chtějí připravit fúzi. Společnost A je akciovou společností a je povinně auditována. Společnost B je společností s ručením omezeným a dosud povinnému auditu nepodléhala.

Obr. 1: Vznik povinnosti auditu při přeměně



Vstupem do fúze se společností A se společnost B stane také povinně auditovanou. Předpokládejme fúzi s rozhodným dnem k 1. 1. 2013, kdy k datu 31. 12. 2012 bude sestavena konečná účetní závěrka, která bude u společnosti B první auditovanou účetní závěrkou. Konečná účetní závěrka jako povinně auditována bude sestavena v plném rozsahu a tím by v sobě také měla obsahovat vykázání odložené daně. Vedle toho je třeba zvážit, zda v účetní závěrce nemusí účetní jednotka použít další účetní nástroje uplatňované pro závěrku v plném rozsahu.

První účtování o odložené dani

O odložené dani se účtuje na účet 481 – *Odložený daňový závazek a pohledávka* a vykazuje se podle svého charakteru mezi dlouhodobými pohledávkami v položce C.II.8 nebo dlouhodobými závazky v položce B.II.10.

Při prvním účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje rozvahově do vlastního kapitálu jako změna metody na příslušných účtech účtové skupiny 42 – *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*. Část odložené daně, která se týká běžného účetního období, se pak zaúčtuje výsledkově na účtech skupiny 59 – *Daně z příjmů*. V následujících letech se na příslušném účtu účtové skupiny 48 – *Odložený daňový závazek nebo pohledávka* účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů.

Nejčastější tituly pro odloženou daň

V praxi se největší problémy objevují u účetních jednotek v tom, aby byly vůbec identifikovány tituly, které mají být posouzeny, tedy to co vede k odloženému daňovému závazku či odložené daňové pohledávce. Vazba na rozvahové účty může být užitečná, je však nutno přihlídnout i k takovým položkám jako je neuplatněná daňová ztráta, daňové slevy či jiná neuplatněná daňová zvýhodnění.

Tab. 1: Nejčastější tituly pro odloženou daň

	Zjištění z rozvahových účtů
Odložený daňový závazek	<ul style="list-style-type: none"> • vyšší účetní hodnota (zůstatková cena) než daňová zůstatková cena odpisovaného hmotného nebo nehmotného majetku, • pohledávka z nezaplacené vystavené faktury za smluvní pokutu nebo a úroky z prodlení.
Odložená daňová pohledávka	<ul style="list-style-type: none"> • vyšší daňová zůstatková cena než účetní hodnota odpisovaného hmotného nebo nehmotného majetku, • vyšší daňová základna než účetní hodnota aktiv, způsobená tvorbou účetních opravných položek k aktivům, z nichž v budoucnu vznikne daňově uznatelný náklad, • konečný zůstatek účetní rezervy na náklady, které budou v budoucnu daňově uznatelné, • závazky ze zaúčtovaných daňově uznatelných nákladů, které však nebyly zaplacený a jejichž daňová uznatelnost závisí na zaplacení (příkladem je přijatá a nezaplacená faktura za smluvní pokutu či a úroky z prodlení, nezaplacené zdravotní a sociální pojištění za zaměstnance, úroky z úvěrů a půjček, kdy věřitelem není účetní jednotka, atd.), • závazky z daňově neuznatelných nákladů, které budou v budoucnosti uhrazeny jinou osobou či s nimi budou souviset zdanitelné příjmy, které bude možno ze základu daně vyloučit.
Bez vlivu	<ul style="list-style-type: none"> • konečný zůstatek účetní rezervy na náklady, které nebudou v budoucnosti daňově uznatelné, • konečný zůstatek zákonné rezervy.

Zdroj: Mullerová (2011), upraveno a rozšířeno

Příklad na první účtování o odložené dani

Společnost B se rozhodla vstoupit do fúze jako zanikající společnost, rozhodný den je plánován na 1. 1. 2013. Nástupnická společnost je společnost A, která podléhá povinnému auditu. S ohledem na ustanovení zákona o přeměnách musí společnost B také nechat ověřit auditorem svou konečnou účetní závěrku sestavenou k 31. 12. 2012. V této konečné účetní závěrce bude poprvé vykázána odložená daň. Z tohoto důvodu musí účetní jednotka B analyzovat důvody pro vykázání odložené daně, které existovaly k 31. 12. 2011, vypočítat a zaúčtovat odloženou daň k 1. 1. 2012 rozvahovým způsobem a dále provést výpočet změny výše odložené daně k 31. 12. 2012.

Z účetních údajů společnosti B byly jako tituly pro odloženou daň identifikovány k datu 1. 1. 2012 následující položky.

Tab. 2: Položky vstupující do výpočtu odložené daně k 1. 1. 2012

Položka vykázaná v účetnictví v rozvaze k 31. 12. 2011	Účetní hodnota	Daňová základna	Vliv na odloženou daň	
			Závazek	Pohledávka
Dlouhodobý hmotný majetek	20 000	19 000	1 000	
Pohledávky z titulu smluvních sankcí	100	0	100	
Rezerva na záruční opravy	-200	0		200
Závazky ze smluvních sankcí ¹	-100	0		100
Cekem			1 100	300

Z výše uvedených údajů plyne, že účetní jednotka vypočítá odložený daňový závazek 19% sazbou daně z příjmů právnických osob: $800 \times 0,19 \% = 152$

Tento odložený daňový závazek bude zaúčtován jako změna metody do kapitálu tedy na MD účtů skupiny 42, souvztažně Daň účet 481 – *Odložený daňový závazek*.

K datu konečné účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2012 v plném rozsahu byly jako tituly pro odloženou daň vykázány tyto položky:

Tab. 3: Položky vstupující do výpočtu odložené daně k 31. 12. 2012

Položka vykázaná v účetnictví v rozvaze 31. 12. 2012	Účetní hodnota	Daňová základna	Vliv na odloženou daň	
			Závazek	Pohledávka
Dlouhodobý hmotný majetek	19 000	17 000	2 000	
Zásoby	5 000	6 000		1 000
Obchodní pohledávky	7 000	7 500		500
Rezerva na náhradu škody ze soudního sporu	-50	0		50
Rezerva na záruční opravy	-250	0		250
Cekem			2 000	1 800

¹ Daňová základna pohledávek či závazků se vypočítá jako účetní hodnota minus částka uplatnitelná v budoucnosti jako snížení či zvýšení daňového základu. U závazku z titulu nákupu služeb ve výši 100 by se daňová základna vypočítala jako $(100-0)$, činila by tedy 100, u závazku z titulu smluvní sankce $(100-100)$, daňová základna tedy činí 0.

K datu 31. 12. bude vypočten konečný zůstatek odloženého daňového závazku: $200 \times 0,19 = 38$. Rozdíl mezi původní výší a novou bude zaúčtován do nákladů roku 2012. Souhrn účetních případů týkajících se odložené daně přináší následující tabulka.

Tab. 4: Účetní případy účtované v roce 2012

Datum	Obsah účetního případu	Částka	MD	Dal
1. 1. 2012	Počáteční zůstatek odloženého daňového závazku týkající se minulých účetních období	152	425	481
31. 12. 2012	Změna stavu odložené daně – snížení závazku	114	481	592
31. 12. 2012	Konečný zůstatek	38		481

Pro zaúčtování prvního účetního případu byl zvolen syntetický účet 425 – *Jiný výsledek hospodaření minulých let* vykazovaný v pasivech v položce A.IV.3. (viz dále). Konečný zůstatek odloženého daňového závazku bude převzat nástupnickou společností.

Odložená daň při přeměnách

Pro zdárnou přípravu fúze či rozdělení je mnohdy nutnou podmínkou ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti znaleckým posudkem, který je vyžadován zákonem o přeměnách pro potvrzení výše jmění, které představuje tvorbu či navýšení základního kapitálu nástupnické společnosti. Jak bylo zmíněno výše, k účetním postupům v oblasti odložené daně při přeměnách byla vydána interpretace Národní účetní rady I – 2. V roce 2012 musí být tato interpretace aktualizovaná a to z důvodu, že novela zákona o přeměnách přinesla i zásahy do účetních povinností a změnila okamžik zaúčtování nového ocenění do účetnictví.

Český účetní standard č. 003 věnuje odložené dani při přeměnách pouze jeden odstavec, který byl s účinností od 1. 1. 2012 výrazně zkrácen. Je tak možno říci, že v účetních předpisech zůstalo pouze základní vymezení, že přecenění aktiv při přeměnách společnosti dává vzniknout rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Přitom účetní hodnota majetku je zvýšena (případně snížena) na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně nebo daňové zůstatkové ceně odpisovaného majetku.

Bohužel je nutno konstatovat, že zákonodárce si nedal s právní úpravou odložené daně při přeměnách na nové podmínky mnoho práce. Zkrácení původního znění sice neztrácí smysl, že by však účetní jednotky potěšilo, že jim zákonodárce ponechal prostor pro možnou tvůrčí invenci? Zcela jistě tak budou účetní jednotky v praxi řešit řadu složitých problémů a budou muset hledat řešení jednak v publikovaných odborných názorech, jednak v řešení dle IAS 12. Některé složitější oblasti se pokusím rozebrat v dalším textu.

Změna okamžiku účtování a způsobu zaúčtování

Vyhláška od 1. 1. 2012 stanovuje, že okamžikem zaúčtování ocenění jmění zanikající nebo rozdělované společnosti z důvodu přeměny je rozhodný den. K tomuto dni je přecenění zaúčtováno a současně vykázáno v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti. Rozhodný den je také okamžikem, kdy je nutno vypočítat odloženou daň z přecenění, zaúčtovat ji a vykázat v zahajovací rozvaze (spolu s odloženou daní převzatou z minulého účetního období).

Nadále při účtování o odložené dani vzniklé z přecenění při přeměnách použije účetní jednotka postup, kdy vyčíslenou odloženou daň zaúčtuje oproti vlastnímu kapitálu. Změna, která nebyla zákonodárcem nijak avizována ani zdůvodněna však předpokládá, že odložená daň se nebude účtovat na tu položku vlastního kapitálu, kam je účtováno přecenění tj. A.II.4. *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností.* Nově byla zavedena položka

A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let, která je určena pro zachycení změn metod (tedy pro první zaúčtování odložené daně a dále pro odloženou daň, která vznikne z přecenění při přeměnách či vkladech). Vykázání této položky je nutno podrobně popsat v příloze účetní závěrky. Pro tyto účely si účetní jednotka zvolí syntetický účet v účtové skupině 42 – *Rezervní fondy, fondy tvořené ze zisku a převedené výsledky hospodaření*.

Nový způsob zaúčtování odložené daně z přecenění při přeměnách může mít svou ekonomickou logiku, ta však zůstala účetním jednotkám i uživatelům účetnictví zákonodárcem zatajena.

Jak bylo uvedeno výše, předmětem výpočtu odložené daně jsou i rozdíly mezi účetními hodnotami a daňovými základnami aktiv, které neprošly výsledkovou a vznikly z přecenění v účetnictví. Proč je potřebné v těchto případech vypočítat a zaúčtovat odloženou daň uvádí následující příklad.

Příklad:

Pro zjednodušení a pochopení principu vezmeme pouze jedinou položku majetku – zásoby výrobků, který byl oceněn znalcem pro účely rozdělení odštěpením společností na částku 10 000 tis. Kč. Původní účetní hodnota výrobků (oceněných vynaloženými náklady činila 4 000 tis. Kč a v této hodnotě také rozdělovaná společnost odštěpuje svůj vlastní kapitál). Podle § 24 odst. 11 zákona o daních z příjmů je tato původní účetní hodnota daňovou základnou, tj. při prodeji výrobků bude daňově uznatelným nákladem částka ve výši pouze 4 000 tis. Kč.

Pokud bychom neuvažovali odložený daňový závazek, pak by dopad do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti mohl tis. Kč vypadat následovně:

Aktiva		Pasiva	
Zásoby výrobků	10 000	Ostatní vlastní kapitál	4 000
		A.II.4 Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách spol.	6 000
Celkem	10 000	Celkem vlastní kapitál	10 000

Pokud by došlo k okamžitému prodeji výrobků za hotové za cenu stanovenou znalcem, vykážeme z prodeje nulový účetní zisk, daňový základ však bude ve výši 6 000 tis. Kč. Z titulu splatné daně a zaúčtováním závazku k dani z příjmů vykážeme účetní ztrátu (pro zjednodušení uvažujeme 19% sazbu daně).

Aktiva		Pasiva	
Peníze	10 000	Ostatní vlastní kapitál	4 000
		A.II.4 Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách spol.	6 000
		Hospodářský výsledek	-1 140
		<i>Vlastní kapitál</i>	8 860
		Závazek ze splatné daně	1 140
Celkem	10 000	Celkem vlastní kapitál	10 000

Důvodem pro tento výsledek je skutečnost, že u majetku existuje rozdíl mezi účetní hodnotou (10 000) a daňovou základnou (4 000). Proto je nutno zaúčtovat odloženou daň. Pokud by došlo k výpočtu a zaúčtování odložené daně ($6\,000 \times \text{sazba } 19\%$) budou dopady do zahajovací rozvahy:

Aktiva		Pasiva	
Zásoby výrobků	10 000	Ostatní vlastní kapitál	4 000
		A.II.4 Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách spol.	6 000
		Hospodářský výsledek	-1 140
		<i>Vlastní kapitál</i>	8 860
		Závazek ze splatné daně	1 140
Celkem	10 000	Celkem vlastní kapitál	10 000

Zákon o přeměnách dovoluje použít celé znalecké ocenění jmění jako základní kapitál nástupnické společnosti. V uvedeném příkladu bychom tedy mohli vytvořit základní kapitál nástupnické společnosti až ve výši 10 000 tis. Kč. Jak ale plyne z výše uvedených údajů po správném zachycení odložené daně je vlastní kapitál ve výši 8 860 tis. Kč, proto je vhodné tomu přizpůsobit i výši základního kapitálu.

Výše základního kapitálu bude stanovena v projektu odštěpení a přesuny mezi položkami vlastního kapitálu budou popsány v komentáři k zahajovací rozvaze.

Vliv použité znalecké metody na odloženou daň

Při výpočtu odložené daně podle Bajgerové (2012) může vzniknout další komplikace a to, zda reálné hodnoty aktiv a závazků stanovil znalecký posudek před zdaněním daní z příjmů nebo ve výpočtu zohlednil, tj. odečetl daňový efekt. Reálná hodnota jmění podniku nebo jednoho konkrétního aktiva je často stanovena jako diskontovaná hodnota budoucích čistých peněžních příjmů (Mařík, Maříková 2011). Příkladem může být, že je ve znaleckém posudku stanovena přecenění majetku o 4 000 tis. Kč, které je přechodným rozdílem a je již po dani (netto). Přecenění, které tvoří přechodný zdanitelný rozdíl je tedy 81 % hodnoty před daní, a je nutné toto přecenění o 19 % zvýšit. Celková hodnota je tedy 4 938 tis. Kč, odložený daňový závazek je 4 938 tis. – 4 000 tis. = 938 tis. Kč. Odložený daňový závazek tedy bude zvyšovat hodnotu aktiva. Stejný názor zastává i Šebestíková (2011) a Jindra (2012), který uvádí, že z pohledu výnosového ocenění budou peněžní toky uvažovány obvykle po zdanění, proto je potřeba o vliv daní úvodní výsledek navýšit (gross-up). Toto by byla reálná hodnota dlouhodobého aktiva v případě, že by přecenění byla daňově relevantní. Protože ale přeceněné aktivum daňovým štítem disponovat nebude, je nutné vzniklý rozdíl reflektovat ve formě odložené daně.

Pokud by přecenění majetku bylo 4 000 tis. Kč jako přechodný rozdíl před daní (brutto), pak vypočteme odložený daňový závazek jako 19 % z 4 000 tis. Kč, tj. 760 tis. Kč. Tento odložený daňový závazek zaúčtujeme jako snížení vlastního kapitálu, neboť přecenění v brutto hodnotě se promítlo jako zvýšení vlastního kapitálu.

Odložená daňová pohledávka dříve nevykázaná

Samostatnou pozornost si zaslouží odložená daňová pohledávka z titulu možného uplatnění daňové ztráty. Vedle jednoduché situace, že je odložená daňová pohledávka vykázaná zanikající společností a přejde na nástupnickou společnost, stejně jako je možné převzetí daňové ztráty (za splnění podmínek zákona o daních z příjmů), mohou nastat komplikovanější situace.

Příkladem může být, že zanikající společnost o odložené daňové pohledávce neúčtovala, nebo jen částečně, z důvodu, že společnost si nebyla jista dosažením dostatečných daňových

zisků, oproti kterým by byla ztráta započítána. Po fúzi je v nástupnické společnosti situace jiná, dosažení zdanitelných zisků je vysoce pravděpodobné. Vzniká tak otázka, zda má být o odložené daňové pohledávce účtováno oproti vlastnímu kapitálu nebo oproti nákladovému účtu? Je situace stejná jako u přecenění majetku nebo se jedná se o změnu odhadu?

Pokud se jedná o ztrátu zanikající společnosti, pak podle Zeleného (2012) je možno odloženou daňovou pohledávku z titulu daňových ztrát kompenzovat s odloženým daňovým závazkem z přecenění aktiv a její dopad promítnout do kapitálu nebo jako snížení goodwillu.

Jak tomu však bude u nástupnické společnosti? Nástupnická společnost v minulosti nevykazovala odloženou daňovou pohledávku pro její nerealizovatelnost a uváděla ji pouze v příloze účetní závěrky. Možnosti jejího uplatnění se po fúzi změnily, tedy dosažení zdanitelných zisků je pravděpodobné. Jak postupovat v účetnictví? Odpověď na tyto otázky je možno najít v interpretaci Národní účetní rady I-9 Odložená daň – první vykázání.

Zde je uvedeno, že vykázání odložené daňové pohledávky až po jednom nebo více obdobích, kdy nebyla vykazována pro její nerealizovatelnost, se nepovažuje za změnu metody ale za změnu odhadu. Dopady změn odhadů jsou vykazovány ve výsledku hospodaření vždy v běžném období, ve kterém došlo ke změně odhadu a nikdy se nevykazují retrospektivně, tj. ve vlastním kapitálu.

Podle českých účetních předpisů účtují účetní jednotky o odloženém daňovém závazku vždy, avšak o odložené daňové pohledávce jen v případě, že účetní jednotka očekává dosažení dostatečného základu daně, který umožní využití daňové ztráty. Toto očekávání je nejlepším možným odhadem budoucích skutečností provedených účetní jednotkou na základě informací, které má v okamžiku provedení tohoto odhadu.

Nástupnická účetní jednotka tedy zaúčtuje odloženou daňovou pohledávku oproti snížení nákladů ve výsledovce, tím bude pozitivně ovlivněn výsledek hospodaření.

Goodwill

Zaúčtovaný goodwill dle českých účetních případů (§ 6 vyhlášky) při ocenění jmění při přeměnách nemá daňové dopady, tj. není možno z něho uplatnit daňové odpisy. Vzniká tak přechodný rozdíl mezi jeho účetní hodnotou a nulovou daňovou základnou. Bohužel tento speciální případ není v českých účetních předpisech řešen. Při doslovném dodržení textu vyhlášky z § 59, odst. 3, že se vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, příp. pasiv a výší aktiv, příp. pasiv uvedených v rozvaze (bilanci) bychom měli počítat odloženou daň z goodwillu, což ale IAS 12 přímo vylučuje (Žárová, 2010, str. 21). Druhý případ, který je dle IAS 12 z výpočtu odložené daně vyloučen je rozdíl mezi výchozí účetní hodnotou aktiva a jeho vstupní daňovou základnou při jiném pořízení než vkladem či fúzí (akvizicí).

Národní účetní rada již reagovala na případ odlišné účetní hodnoty a daňové základny v případě aktiva, které nebylo nabyto vkladem či přeměnou a to vydáním interpretace I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv. Potřeba této interpretace byla v roce 2005 vyvolána speciálním ustanovením českého zákona o daních z příjmů, který limitoval daňovou uznatelnost pořizovací ceny osobního automobilu na částku 900 000 Kč a o rok později na 1 500 000 Kč. Protože automobil je masově používaný dlouhodobý hmotný majetek, odborná veřejnost velmi přivítala tuto interpretaci.

V interpretaci je konstatováno, že nákup aktiva, jehož výchozí účetní hodnota se liší od vstupní daňové základny, způsobuje přechodný rozdíl. Dopad takového přechodného rozdílu ve formě odložené daně by se měl vykazovat v souladu s povahou této transakce, tj. jako součást pořizovací ceny kupovaného aktiva. Zahrnutí odložené daně do pořizovací ceny by

však mohlo snížit vypovídací schopnost účetních výkazů, a proto se nedoporučuje podniku, aby uznával výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání ani následně.

Daňové omezení pro osobní automobily bylo v zákoně o daních z příjmů zrušeno a tak se zdá, že ignorování tohoto problému zákonodárcem v účetních předpisech již české účetní jednotky nepálí.

K problematice goodwillu se však zákonodárce ani v novelách účetních předpisů nevrátil a praxe tak obvykle stojí před rozhodovacím problémem. Přiklonit se k řešení dle IAS 12 a nevykázat odložený daňový závazek, tedy postupovat obdobně jako v předchozím případě nebo dodržet doslovně české účetní předpisy a odložený daňový závazek vykázat?

Řada auditorských společností se častěji přiklání k řešení dle IFRS (dle Zeleného, 2012) a odložený daňový závazek z goodwillu neúčtuje. Výjimkou je Kuhn (2010, str. 51), který počítá odloženou daň ze všech přeceněných položek včetně goodwillu.

Oceňovací rozdíl

Velkým problémem pro odloženou daň je účetní metoda z českých účetních předpisů, kdy ocenění jmění je zachyceno v účetnictví dle § 7 vyhlášky a to jedinou položkou v aktivech vykázanou v dlouhodobém hmotném majetku v položce *B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku*, na kterou je zaúčtováno souvztažně s pasívní položkou *A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností*. Tato dle Jindry (2012) hybridní položka v sobě zahrnuje části položkového přecenění jednotlivých aktiv a samotný goodwill. Účetní praxe se s tímto neřešitelným problémem vyrovnává různě, od zaúčtování celkového odloženého daňového závazku až po přístup, kdy výnosová metoda je zpracována znalcem po zohlednění daňových dopadů a v nástupnické společnosti je ignorován jakýkoliv výpočet a účtování odložené daně k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku s odkazem na znaleckou metodu.

Souhrnný příklad na výpočet a zaúčtování odložené daně při fúzi

Společnost Beta připravuje fúzi sloučením do společnosti Alfa. Společnost Beta je společností zanikající a ke dni předcházející rozhodný den sestavila účetní závěrku, z níž rozvahu ukazuje následující tabulka.

Tab. 5: Konečná účetní závěrka – rozvaha

Aktiva		Pasiva	
Budovy	200	Vlastní kapitál	200
Pozemky	50	Závazky	200
Dlouhodobý finanční majetek	50		
Zásoby	80		
Peníze	20		
Celkem aktiva	400	Celkem pasiva	400

Znalec stanovil hodnotu jmění výnosovými metodami na částku 410. Toto ocenění bylo stanoveno bez přihlédnutí k daňovým vlivům, tedy nebylo sníženo o vliv splatné daně. Dále bylo provedeno položkové ocenění jednotlivých složek majetku, které stanovilo vyšší přecenění každé položky.

Tab. 6: Přecenění jednotlivých položek majetku

	Původní hodnota	Přecenění	Vliv do odložené daně	Nová účetní hodnota
Budovy	200	50	50	250
Pozemky	50	30	30	80
Dlouhodobý finanční majetek	50	15	15	65
Zásoby	80	25	25	105
Peníze	20	0	0	20
Nehmotný majetek – ochranná známka	0	50	50	50
Goodwill	0	40	X	40
Celkem	400	210	170	610

Odložená daň bude vypočtena jako částka 170 krát sazba daně (pro zjednodušení 20 %). Odložená daň z přecenění tak bude zaúčtována jako odložený daňový závazek ve výši 34, který sníží vlastní kapitál. Položky aktiv a pasiv přebírané nástupnickou společností tedy budou následující:

Tab. 7: Získaná aktiva a pasiva

Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	50	Původní vlastní kapitál	200
Budovy	250	A.II.4 Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách spol.	210
Pozemky	80	A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	-34
Dlouhodobý finanční majetek	65	<i>Vlastní kapitál celkem</i>	<i>374</i>
Goodwill	40	Odložený daňový závazek	34
Zásoby	105	Závazky	200
Peníze	20		
Celkem aktiva	610	Celkem pasiva	610

Nástupnická společnost převezme do svého účetnictví vlastní kapitál ve výši 374 ve struktuře, který bude navazovat na projekt (údaj o emisi podílů pro společníky zanikající společnosti a tím i údaj o zvýšení základního kapitálu pro přistupující společníky. Struktura vlastního kapitálu nástupnické společnosti bude stanovena s ohledem na projekt a stanovené výměnné poměry.

Nutnost zaúčtovat odloženou daň po přeměně

Jak již bylo výše uvedeno, účetní jednotky s povinným auditem účetní závěrky jsou také povinny účtovat o odložené dani. Ostatní mohou dle svého vnitropodnikového rozhodnutí odloženou daň účtovat také. Pokud se týká nástupnické společnosti po fúzi či rozdělení, kde došlo k ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti, je účtování odložené daně velmi důležité, i pokud nebude povinný audit. Proč? Protože přeceněním jmění mohly vzniknout velké rozdíly mezi účetními hodnotami a daňovými základnami a odložený daňový závazek tedy může činit velmi významnou částku. Jeho neuvedení v účetní závěrce by mohlo některé uživatele účetnictví uvést v omyl. Jeho dodatečné dopočtení např. v případě provádění due diligence pro účely prodeje společnosti může v některých případech vyvolat až drastický zásah do ceny prodávané společnosti. Proto je vhodné odloženou daň „vidět“ v účetnictví, aby se předešlo nemilým překvapením.

Závěr

Vykázání odložené daně v účetní závěrce společností, které prošly procesem fúze nebo rozdělení je poměrně složitým účetním problémem. Řada společností se díky přeměně stane společností s povinným auditem a tak řeší první vykázání odložené daně v konečné účetní závěrce sestavené ke dni předcházející rozhodný den. Velké množství fúzí či rozdělení je spojené s oceněním jmění zanikající či rozdělované společnosti, které se následně promítá do účetnictví nástupnické společnosti. Z takto přeceněných aktiv je nezbytné vypočítat a zaúčtovat odloženou daň, která plyne z rozdílů mezi účetní hodnotou a daňovou základnou přeceněných aktiv. Informace o tomto odloženém daňovém závazku je nezbytná pro uživatele účetních výkazů a její neuvedení může mít fatální důsledky na ekonomická rozhodnutí.

Literatura:

- [1] Bajgerová, P. (2012): *Odložená daň podle IFRS a českých předpisů a oblast nemovitostí.* Auditor. 2012, roč. 19, č. 4, s. 20-21.
- [2] Jindra, M. (2012). *Rychlý exkurs do problematiky odložené daně při různých metodách ocenění aktiv.* Auditor. 2012, roč. 19, č. 4, s. 22-24.
- [3] Kuhn, P. – Štenglová, I. – Bílá, I. – Havel, B. aj. (2010). *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Komentář.* Praha, C. H. Beck, 2010.
- [4] Liškařová, I. – Jindřišková, M. (2012). *Odložená daň v interpretacích NÚR.* Auditor, 2012, roč. 19, č. 2, s. 11-14.
- [5] Mařík, M. – Maříková, P. (2011): *Hodnotové báze pro oceňování podniků – stále otevřený problém.* Odhadce. 2011, roč. 17, č. 3-4, s. 37-56.
- [6] Mejzlík, L. (2010): *Interpretace Národní účetní rady jako „best practice” v ČR?* Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 2, s. 4-6.
- [7] Mejzlík, L. (2007). *Národní účetní rada a její interpretace českých účetních předpisů.* In: Strouhal, J. (ed.): *Účetní výkaznictví.* Praha, Siemens, 2007, s. 65-73.
- [8] Mullerová, L. – Skálová, J. (2011). *Případové studie a testy na daně z účetnictví.* Praha, Oeconomica, 2011.
- [9] Pelák, J. (2010): *Problematika odložené daně ve fúzích z pohledu oceňování a účetnictví. (Diskuse k fúzím z pohledu oceňování a účetnictví.)* Český finanční a účetní časopis, 2010, roč. 5, č. 4, s. 101-107.
- [10] Pelák, J. (2012): *Interpretace odložené daně.* Auditor, 2012, roč. 19, č. 4, s. 11-13.
- [11] Šrámková, A. – Janoušková, M. (2008): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktická aplikace.* Praha. Institut Svazu účetních, 2008.
- [12] Šebestíková, V.: *Odložená daň a fúze.* In: Mejzlík, L. (ed.): *Regulační prostředí pro akvizice a fúze.* Praha, Oeconomica, 2011.
- [13] Vácha, P. (2012): *Teoretický koncept odložené daně.* Auditor, 2012, roč. 19, č. 4, s. 8-10.
- [14] Zelený, M. (2012). *Odložená daň v konsolidované účetní závěrce.* Auditor, 2012, roč. 19, č. 4, s. 13-16.
- [15] Žárová, M. (2010). *Impact of IAS 12 on Deffered Taxes Regulation in the Czech Republic.* European Financial and Accounting Journal, 2010, roč. 5, č. 1, s. 6-28.
- [16] Žárová, M. (2011). *Impact of IFRS ond Deferred Taxex Methodology in the Czech Republic and Comparsion wiht IFRS for SMEs.* European Financial and Accounting Journal, 2011, roč. 6, č. 1, s 19-39.

Odložená daň při přeměnách

Jana Skálová

ABSTRAKT

Článek se zabývá problematikou účetního zobrazení odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek ve společnostech, které realizovaly fúzi nebo rozdělení. Došlo u nich tedy k přecenění majetku na reálnou hodnotu, daňová základna aktiv však zůstala v původní výši. To je důvodem pro vykázání odložené daně.

Úprava účtování o odložené dani v českých účetních předpisech historicky vycházela z IAS 12. Český zákonodárce však provedl implementaci nedůsledně a příliš stručná česká úprava nedává odpovědi na řadu otázek, které vznikají při složitějších transakcích, např. při přecenění majetku v důsledku přeměn. Článek se rozebírá první vykázání odložené daně, způsob výpočtu, způsob zaúčtování, postup v případě goodwillu.

Klíčová slova: Odložený daňový závazek; Odložená daňová pohledávka; Přechodné rozdíly; Daňová základna.

Deferred Tax Arising from Mergers and Divisions

ABSTRACT

The article deals with the accounting view of deferred tax liabilities and deferred tax assets in companies that have carried out a merger or division. Temporary differences arise when the tax bases of the identifiable assets acquired and liabilities assumed are not affected by the business combination or are affected differently. For example, when the carrying amount of an asset is increased to fair value but the tax base of the asset remains at cost to the previous owner, a taxable temporary difference arises which results in a deferred tax liability.

The regulation of accounting for deferred tax in the Czech accounting legislation historically based on IAS 12. The Czech legislators, however, made implementation very briefly and inadequately. Czech rules do not give answers to many questions that arise in complex transactions, such as the revaluation of assets due to merger. The article discusses the first recognition of deferred tax, calculation method, the method of accounting, the procedure in the case of goodwill.

Key words: Deferred tax liabilities; Deferred tax assets; Temporary differences; Tax base.

JEL classification: M41.