

MOŽNOST ZAVEDENÍ IFRS PRO DAŇOVÉ ÚČELY V ČR¹

Introducing the IFRS as a tax base in the Czech Republic

David Procházka

Úvod

Implementace IFRS do právního rámce Evropské unie jako výsledek harmonizačních snah přinesla mnoho zamýšlených i neočekávaných ekonomických dopadů (Brüggemann et al., 2013). Kromě zřejmých vlivů na účetní výkaznictví ovšem přijetí IFRS vyvolává i palčivé otázky v oblasti zdanění.

Možnosti zdanění na bázi „IFRS zisku“

Státy, ve kterých převažuje kodifikovaný právní systém, jsou charakteristické mj. i těsným propojením daňového a účetního systému. Národní vlády jsou u veřejně obchodovaných a případně dalších společností, které vykazují dle IFRS povinně nebo dobrovolně, nuceni rozhodnout, zda individuální účetní závěrky připravené v souladu s pravidly IFRS budou relevantní i pro zjištění daňového základu. IFRS jako možná daňová základna není předmětem pouze praktické hospodářské politiky, ale je i hojně diskutovaným vědeckým tématem. Autoři se problémem zabývají nejen z národního hlediska, ale i v mezinárodní perspektivě (Oestreicher & Spengel, 2007), kdy těžiště výzkumu se z historických důvodů soustředí do německy hovořících zemí. Rozsáhlý přehled vědeckých příspěvků, které vyhodnocují možné výhody a slabiny „implementace IFRS“ i pro potřeby zdanění, zpracovali Eberhartinger & Klostermann (2007).

Rozhodnutí povolit IFRS jako východisko výpočtu daňové povinnosti může mít dalekosáhlé dopady zejména v malých otevřených ekonomikách, jako je např. Česká republika. Vlastnická struktura českých podniků vykazuje významný podíl podniků, které jsou pod kontrolou zahraničních subjektů. Dle údajů Českého statistického úřadu je více než 40 % registrovaných podnikatelských subjektů pod rozhodující kontrolou zahraničního vlastníka. Podíl těchto společností na tvorbě hrubého domácího produktu je ještě větší. Existující vlastnická struktura českých společností významně snižuje možnosti státu, jak si efektivním způsobem zajistit požadované daňové příjmy. Podniky pod zahraniční kontrolou mohou ve spolupráci s ostatními podniky ve skupině využít transferových cen (Gordon & MacKie-Mason, 1995), případně licencování (Overesch & Heckemeyer, 2013) k přesunu zisku mimo lokální daňovou jurisdikci. Případná změna daňového režimu může zapříčinit odliv zahraničních investorů a výrazně tak narušit daňový výběr (Tvaronavičienė, 2002).

Na druhou stranu snahy o přesun zisku do výhodnějších daňových oblastí je vždy doprovázen zvýšenou administrativní zátěží a náklady. Promítnutí IFRS výsledků i v daňových příznacích tak může ztráknout daňový systém, a to několika způsoby. U místních společností může snižovat ochotu přesunovat zisky do zahraničí, neboť rozdíl mezi ziskem dle národních standardů a ziskem dle IFRS může být poměrně významný. Pro zahraniční vlastníky jsou navíc účetní závěrky dle IFRS průhlednější a předvídatelnější, což by se mělo odrazit i následně ve srozumitelnosti a předvídatelnosti daňové povinnosti. Schanz & Keller (2013) ukázali na vzorku německých mateřských společností, že tyto tvoří optimální daňové struktury především prostřednictvím zakládání dceřiných společností v zemích s příznivým

¹ Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Grantové agentury ČR „IFRS jako alternativní účetní standardy pro zjištění daňového základu: Dopady na konkurenceschopnost malé otevřené ekonomiky“ (registrační číslo GAČR P403/12/1901).

daňovým režimem. Na druhou stranu Spengel et al. (2012) vyzkoumali, že zavedení IFRS v roli daňového základu může změnit efektivní daňovou sazbu a tedy i ovlivnit daňový výběr nezamýšleným způsobem. Jestliže tvůrci hospodářské politiky uvažují o případném povolení IFRS jako základny pro výpočet daňového základu daně z příjmů (ze zisku), měla by být provedena důkladná analýza všech možných přínosů i potenciálních rizik. Rozbor by měl obsahovat jak kvalitativní, tak i kvantitativní aspekty.

Kvantitativní analýza zdanění u IFRS jednotek

Podle českého zákona o účetnictví je aplikace IFRS v individuální účetní závěrce relevantní pro dva okruhy účetních jednotek. U podniků veřejně obchodovaných je užití IFRS v individuální závěrce povinné; podniky, které jsou subjektem IFRS konsolidace, mohou rozhodnout o užití IFRS ve své statutární individuální závěrce dobrovolně. Společnosti, které aplikují IFRS v individuální závěrce povinně/dobrovolně, byly předmětem zkoumání. To se datuje do let 2010 a 2011, za která jsou k dispozici nejen data z účetních závěrek, ale i informace o celkových daňových příjmech a jiných (makroekonomických) proměnných za českou ekonomiku.

Ke konci roku 2011 byly na Pražské burze cenných papírů přijaty k obchodování cenné papíry celkem od 46 emitentů, z nichž 33 mělo právní, a tedy i daňový domicil v České republice. Zbývajících 13 společností, které nemají sídlo v ČR, byly z analýzy vyloučeny. Dále bylo vyloučeno ještě 5 společností (dvě vstoupily na burzu v roce 2011 a využily výjimku připravit v roce vstupu výkazy ještě dle českých předpisů; jedna společnost podnikající v oblasti solární elektřiny má „daňové prázdniny“; jedna společnost prodloužila účetní období na 24 měsíců z důvodu restrukturalizace a u jedné společnosti nebylo možné zjistit z účetní závěrky rozdělení celkového daňového nákladu na daň splatnou a odloženou).

Za skupinu emitentů cenných papírů na veřejném trhu, kteří musejí podle IFRS připravovat povinně nejen konsolidovanou, ale i individuální účetní závěrky, vstoupilo do analýzy celkem 28 společností. Dále byly do analýzy zařazeny dvě společnosti, které aplikují IFRS ve své statutární individuální závěrce dobrovolně (a to Škoda Auto a Tamerio Invest).² Celý vzorek tedy obsahuje 30 účetních jednotek.

Před přijetím rozhodnutí, zda IFRS povolit i pro daňové účely, je nutné posoudit, zda je dané téma z pohledu státního rozpočtu významné. Jinými slovy je nutné zjistit podíl daně z příjmů právnických osob na celkových daňových příjmech, resp. na hrubém domácím produktu. Výsledky jsou rozbrzány v Tab. 1. I přes prudký pokles daňové sazby (ze 41 % v roce 1995 až na 19 % v současnosti) zůstává podíl DPPO na celkových daňových příjmech (včetně pojištění) poměrně stabilní na průměrné úrovni 11,3 %.

² Počet dobrovolných emitentů může být větší, neboť neexistuje jejich žádný seznam. Tyto dvě společnosti byly identifikovány prostřednictvím nahlédnutí do účetních závěrek uložených ve Sbírce listin. Průzkum proběhl pouze u 200 největších českých společností (dle velikosti tržeb).

Tab. 1: Podíl daně z příjmů právnických osob na celkových daňových příjmech a hrubém domácím produktu

Rok	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Daňová sazba	41%	39%	39%	35%	35%	31%	31%	31%	31%
DPPO (mil. Kč)	67 255	56 510	69 357	67 464	79 458	75 155	94 393	106 731	118 882
% z celk. daňových příjmů	12,3%	9,4%	10,6%	9,8%	10,8%	9,8%	11,4%	12,0%	12,5%
% HDP	4,4%	3,2%	3,7%	3,3%	3,7%	3,3%	3,9%	4,2%	4,4%
Rok		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Daňová sazba		28%	26%	24%	24%	21%	20%	19%	19%
DPPO (mil. Kč)		128 665	134 909	153 627	171 071	161 948	132 327	127 404	128 789
% z celk. daňových příjmů		12,3%	12,2%	13,1%	13,1%	12,3%	10,6%	10,1%	9,8%
% HDP		4,4%	4,3%	4,6%	4,7%	4,2%	3,5%	3,4%	3,4%

Zdroj: vlastní výpočty na základě dat Českého statistického úřadu

DPPO není největší položkou českého daňového systému, nicméně tvoří významnou část daňových příjmů. Případná změna daňového režimu tak může ovlivnit veřejné rozpočty. Je tedy nutné prozkoumat i druhou otázku, a to sice jaký podíl zaujímají účetní jednotky vykazující dle IFRS podíl na daňovém výběru. Na základě manuálního sběru dat z účetních závěrek jednotlivých IFRS jednotek bylo zjištěno, že uvedených 30 společností odvedlo státu přibližně 17 % z celkových daňových příjmů z titulu DPPO. Nejedná se o rozhodující podíl; ten však může významně vzrůst. Podniky na BCPP totiž ke konci roku 2011 ovládaly dalších 334 českých společností, které v souladu s §19a, odst. 7 a 8 mohou rozhodnout o dobrovolné aplikaci IFRS v individuální závěrce, ukáže-li se toto výhodné z nejrůznějších důvodů (zjednodušení reportingu ve skupině, ale i daňové důvody). Kromě toho jsou tu i podniky pod zahraniční kontrolou, kdy mateřská společnost připravuje konsolidovanou závěrku dle IFRS a které tedy mohou uvedenou volbu taky využít.

Tab. 2: Podíl IFRS jednotek na celkovém výběru DPPO

	2010	2011
DPPO u IFRS jednotek (mil. Kč)	20 994	22 957
DPPO celkem (mil. Kč)	127 404	128 789
Podíl (%)	16,5%	17,8%

Zdroj: vlastní výpočty na základě dat Českého statistického úřadu a zveřejněných účetních závěrek

Závěr

Empirická analýza odhalila, že IFRS jako daňová základná může výrazně zamíchat s daňovými příjmy státu z titulu DPPO. Současný podíl IFRS jednotek na daňovém výběru je cca 20 % s možností výrazného nárůstu při případném hromadném využití práva volby dle §19a, odst. 7 a 8 zákona o účetnictví. Přesný dopad není možné určit, neboť odhady počtu podniků, které mohou aplikovat IFRS ve své statutární závěrce se významně liší (od 2 000 po 200 000). Další výzkum by se tedy měl soustředit na identifikaci rozdílů mezi ziskem určeným dle českých účetních předpisů a ziskem dle IFRS. Kvalitativní analýza rozdílů v jednotlivých oblastech (provedena např. PwC, 2009) by měla být podpořena i empirickými daty. Za tímto účelem lze využít data z první účetní závěrky po přechodu na IFRS (konkrétně

porovnání údajů za srovnávací období s účetní závěrkou za předchozí rok, která ještě byla sestavena dle českých předpisů). Druhou možností³ je užití dat z daňových přiznání IFRS jednotek. Výhodou tohoto přístupu je, že může analyzovat data v delší časové řadě a eliminovat tak jednorázové výkyvy zisku v jednotlivých letech. Tím by se případně vyřešil i případný kumulovaný dopad, kterým mohly být ovlivněny výsledky hospodaření v obou účetních systémech v období přechodu na IFRS.

Abstrakt

Příspěvek se zabývá vybranými kvantitativními aspekty případného povolení IFRS jako východiska pro zjištění daňového základu u daně z příjmů právnických osob v ČR.

KLíčové slová: IFRS, daňový základ, malá otevřená ekonomiky

Summary

The paper deals with particularities of possible allowing the IFRS for income tax calculation in the Czech Republic.

Key words: IFRS, tax base, small open economy

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatura

- [1] Brüggemann, U. – Hitz, J.-M. – Sellhorn, T. (2013): Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research. *European Accounting Review*, 22(1), pp. 1-37.
- [2] Eberhartinger, E. – Klostermann, M. (2007): What if IAS/IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. *Accounting in Europe*, 4(2), pp. 141-168.
- [3] Gordon, R. H. – MacKie-Mason, J. K. (1995): Why Is There Corporate Taxation in a Small Open Economy? The Role of Transfer Pricing and Income Shifting. In: Feldstein, M. – James R. Hines Jr., J. R. – Hubbard, G. R. (ed.): *The Effects of Taxation on Multinational Corporations*. University of Chicago Press
- [4] Oestreicher, A. – Spengel, C. (2007): Tax Harmonisation in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States. *ZEW, Discussion Paper 07-035*.
- [5] Overesch, M. – Heckemeyer, J. H. (2013): Profit Shifting Channels Of Multinational Firms – A Meta Study. Paris, 34th Annual Congress of the European Accounting Association, 2. 5. 2013 – 5. 5. 2013.
- [6] PwC (2009): IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly. Prague: PwC Audit.
- [7] Schanz, D. – Keller, S. (2013): Tax Planning and the Location of German-Controlled Subsidiaries. Paris, 34th Annual Congress of the European Accounting Association, 2. 5. 2013 – 5. 5. 2013.
- [8] Spengel, C. – Ortmann-Babel, M.; Zinn, B. – Matenaer, S. (2012): A Common Corporate Tax Base for Europe: An impact assessment of the draft council directive on a CC(C)TB. *World Tax Journal*, 185-221.
- [9] Tvaronavičienė, M. (2002): Inflow of Foreign Capital: Whether Different Approaches to Tax Reform Matter – Evidence from the Baltic States. *EBS Review*, summer 2002, pp. 40-48.

Kontakt

David Procházka, Ing., PhD., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: +420 224 095 177, prochazd@vse.cz

³ Přístupnou bohužel pouze správci daně.