

ODLOŽENÁ DAŇ – VÝVOJ VYKAZOVÁNÍ V ČR

Deferred tax – the development of its reporting in the Czech Republic

Jiří Rauš

Pod pojmem „odložená daň“ si většina laiků, ale bohužel i některých účetních představí dohodu se správcem daně o odložení platby daně. Odložená daň je však pojmem ryze účetním, který je zcela mimo zájem pracovníků daňových orgánů. Odložená daň totiž neexistuje z důvodu požadavků daňových zákonů, ale primárně slouží k naplnění požadavků účetního výkaznictví na poskytnutí věrného a poctivého obrazu v účetní závěrce. Vychází z podstaty všeobecných účetních zásad, v této souvislosti zejména aktuálního principu. Odložená daň jako nástroj aktuálního principu slouží k zařazení daně z příjmů jako nákladu do správného období, tedy do toho, ve kterém bylo dosaženo ekonomického prospěchu. Odložený daňový závazek (popřípadě pohledávka) je tedy zachycen v tom období, kdy došlo ke vzniku rozdílu, který zapříčinil vznik odložené daně. Cílem odložené daně je tedy zjednodušeně vyrovnání nákladů na daň tak, aby odpovídaly hodnotě, kterou by daň měla, kdyby byl základ daně totožný s účetním výsledkem hospodaření. Daň z příjmů, placená účetní jednotkou (tzv. splatná daň z příjmů) se totiž vztahuje k základu daně a ne k výsledku hospodaření. Mezi nimi jsou určité rozdíly, které vznikají odlišným daňovým a účetním chápáním nákladů a výnosů, ale také výsledku hospodaření nebo oceňování. Z hlediska odložené daně jsou pak podstatné ty rozdíly, jejichž charakter je pouze přechodný, nikoli trvalý. Pojem „trvalý rozdíl“ není ani v české účetní legislativě, ani v IAS/IFRS definovaný, ale je možné ho chápat tak, že se jedná o ty rozdíly, které nejsou přechodné. V prostředí ČR tedy např. takové, které jsou sice účetně nákladem, ale daňově uznatelné nejsou a nikdy nebudou (typicky náklady na reprezentaci). Přechodné rozdíly jsou definovány v IAS 12, a to jako: *rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou*. Česká legislativa sice s tímto pojmem pracuje, ale nikde není definován (ani v ČÚS 003 – Odložená daň). Je možné je vysvětlit jako položky, které sice daňový zákon uznává, ale v jiném období nebo v jiné hodnotě než jsou zachyceny v účetnictví.

Pro výpočet odložené daně se mohou využít dvě základní metody – metoda odložení a závazková metoda. V závazkové metodě se dále rozlišují dva přístupy, a to rozvahový a výsledkový. V metodě odložení se používá sazba daně z příjmů, která je platná pro období, ve kterém se o odložené dani účtuje, tedy v období vzniku přechodného rozdílu. Je tak zdůrazněna myšlenka, že se daň přesouvá z tohoto období do jiného, proto se použije aktuální daňová sazba. Při čerpání odložené daně se pouze odúčtuje ve stejné hodnotě, ve které byla zaučtována – tedy jako že odložená daň se stala daní splatnou. Tato metoda tedy nebere v úvahu změny daňových sazeb, proto zůstatek odložené daně v rozvaze může mít velmi sníženou vypovídací schopnost. Zřejmě z těchto důvodů se tato metoda v ČR nikdy neuplatňovala, IAS 12 ji sice původně nezakazoval, od roku 1998 již zakázána je. Naproti tomu závazková metoda vychází z myšlenky realizace odložené daně, tedy ji vyčísluje za použití sazby, která bude v době realizace. Touto sazbou se pak přepočítává i zůstatek odložené daně. Problémem je samozřejmě to, že nelze na dostatečně dlouhé období dopředu určit tuto sazbu, tedy se použije buď kvalifikovaný odhad na delší období, nebo sazba známá pro další období. Dalším prvkem nejistoty je přesné určení období, kdy bude odložená daň realizována. Jak již bylo výše uvedeno, tato metoda pracuje se dvěma přístupy, a to výsledkovým a rozvahovým. Výsledkový přístup vychází z porovnání účetních nákladů a výnosů s jejich daňově uznatelnou výší. Vychází se tedy především z výsledkových účtů. V ČR se tento přístup používal v období let 1993-2001, kdy se odložená daň zjišťovala pouze

z rozdílných odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. IAS 12 tuto metodu umožňoval stejně jako využití metody odložen, obě pak byly zakázány novelizací IAS 12 v roce 1998. Rozvahový přístup této metody je založen na přechodných rozdílech mezi účetní hodnotou a daňovou základnou aktiv a pasiv. Rozdíly jsou zjišťovány přímo z rozvahy (hodnota vykázaná v účetnictví) porovnáním s hodnotou uznanou z pohledu daňových předpisů. Výpočtem se tak zjistí nový zůstatek odložené daně, rozdíl proti zůstatku minulého období je pak příslušným způsobem zúčtován. IAS 12 požaduje použití výhradně této metody s platností od 1.1.1998, v ČR je tato metoda používána od roku 2002.

Z pohledu vykazování odložené daně se česká účetní legislativa od IAS/IFRS prakticky neliší (pokud jako rozdíl nebudeme brát závaznost použití formulářů v ČR). Nejproblematictější momenty účtování a vykazování odložené daně jsou rozpoznání přechodných rozdílů, odhad období jejich realizace, v případě odložené daňové pohledávky zhodnocení dostatečného daňového základu do budoucna, správné rozhodnutí o účtování – jestli výsledkově nebo rozvahově (při prvním vykazání). Požadavek vykazování odložené daně v ČR se poprvé objevil po významné reformě celé účetní legislativy v roce 1993 (v IAS/IFRS to bylo výrazně dříve, již v roce 1979). V prvních letech (do roku 2000) měly povinnost účtovat o odložené dani pouze podniky ve skupině, odložená daň se zjišťovala pouze z rozdílů účetních a daňových odpisů investičního majetku (dnes nazývaného dlouhodobý majetek). Povolena byla závazková metoda s výsledkovým přístupem s tím, že v rozvaze se odložená daň vykazovala jako krátkodobá pohledávka, popř. závazek. V roce 2001 přibyla možnost účetních jednotek rozhodnout se, jestli do odložené daně zahrne i další přechodné rozdíly (např. z titulu tvorby rezerv, opravných položek nebo daňové ztráty). Od roku 2002 nastala podstatná změna ve vykazování odložené daně. Jednak se významně rozšířil počet účetních jednotek, které o ní účtují povinně, a to o společnosti, které mají ze zákona povinnost ověření účetní závěrky auditorem, jednak se ve vztahu k odložené dani sledovaly již všechny přechodné rozdíly. Současně s tím se přešlo z výsledkového přístupu na rozvahový, tedy sledování rozdílů z pohledu účetní a daňové hodnoty příslušné položky aktiv nebo pasiv. Účet odložené daně se „přejmenoval“ na 481, v rozvaze se vykazoval mezi rezervami. V roce 2003 došlo k přechodu na směrnou účtovou osnovu, tedy účet odložená daň se charakterizuje pouze jako účet skupiny 48, který je vykazován jako dlouhodobá pohledávka nebo dlouhodobý závazek. Od roku 2004 platí zatím poslední změna, která stanoví nový rozsah účetních jednotek povinně účtujících o odložené dani – jsou to účetní jednotky tvořící konsolidační celek (a to jak mateřské, tak i dceřiné a přidružené podniky) a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní podniky se mohou rozhodnout, zda o odložené dani účtovat budou nebo nebudou.

Abstrakt

Príspevek sa zaoberá základným vysvetlením odloženej daně, metodami jejého výpočtu a vývojom jejého vykazování v Českej republike.

Klíčová slova: Odložená daň, vykazování

Summary

The article is focused on the basic ideas of the deferred tax, the principles of its calculation and the development of its reporting in the Czech Republic.

Key words: Deferred tax, reporting

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] Janoušková, Jana: Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů, 1. vydání, 86 stran, Grada, Praha 2007, ISBN 978-80-247-1852-1
- [2] Kovanicová, Dana a kol.: Finanční účetnictví, světový koncept, 4. aktualizované vydání, 536 stran, Polygon, Praha 2003, ISBN 80-7273-090-8
- [3] Machala, Otakar: Odložená daň z příjmů 2002, 95 stran, Bilance, Praha 2002, ISBN 80-86371-20-4
- [4] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRSTM) 2005, Svaz účetních, Praha 2005, ISBN 80-239-5721-X
- [5] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [6] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [7] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [8] České účetní standardy pro podnikatele
- [9] Interpretace Národní účetní rady: I – 9 Odložená daň – první vykazání

Kontakt

Jiří Rauš, Ing., Katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 224 095 177, raus@vse.cz