

ANALÝZA ODLOŽENÉ DANĚ A JEJÍ VLIV NA HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

Lisztwanová Karolina

ABSTRAKT

Příspěvek je věnován problematice odložené daně, která slouží k přiřazení nákladu a výnosu vzniklého z titulu povinnosti placení daně z příjmu do správného účetního období. V úvodu je vysvětlena podstata odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku, které vznikají na základě odčitatelných a připočitatelných přechodných rozdílů ovlivňujících základ daně v budoucích obdobích. V praktické části je pak s ohledem na výše zmiňované rozdíly promítnut jejich dopad na konečnou výši hospodářského výsledku po zdanění, což může mít značný význam pro posuzování ekonomické situace podniku a případně sehrává také svou roli při výplatě podílů na zisku či rozhodnutí o výplatě dividend.

ABSTRACT

The article is concerned deferred tax, which refers costs to the right accounting year. In the introduction is explained an essence of deferred tax assets and deferred tax liability, that rise following deductible and imputable temporary differences and its influence on tax basis in next tax period. In practical part we can see its effect on final net income, which can have considerable sense for classification economic situation of the company, the payment profit share or the decision of dividend payout.

Úvod

Odložená daň vzniká z rozdílného přístupu k účetnímu a daňovému výsledku hospodaření. Nejedná se tedy, jak by se z názvu dalo odtušit, jen o jakýsi odklad v placení daně z příjmů. Naopak odložená daň je termín ryze účetní a rozdíl v časové uznatelnosti účetních nákladů a výnosů z pohledu daně z příjmu vytváří základ pro vyčíslení odložené daně. Ta pak ve své podstatě ovlivňuje samotnou velikost disponibilního výsledku hospodaření, jehož konečným použitím může být investice zpět do podnikání či spotřeba vlastníků podniku.

1. Podstata odložené daně

Rozdílný přístup k aktivním a pasivním položkám rozvahy jednak z účetního jednak z daňového pohledu vede k nutnosti vyčísřit tzv. odloženou daň. V rámci vyčíslení účetního hospodářského výsledku a daňového základu dochází k rozdílnému – tedy dvojímu – pohledu na jednu a tutéž skutečnost. V podstatě to znamená, že mezi nimi vznikají trvalé a přechodné rozdíly. Trvalý rozdíl mezi účetním HV a daňovým základem je dán daňovou neuznatelností některých účetních položek, např. náklady související s reprezentací jsou z hlediska zákona o dani z příjmu považovány za výdaje neovlivňující základ daně. Naproti tomu přechodné rozdíly vznikají díky tomu, že některé účetní náklady a výnosy jsou totožné s výdaji na dosažení a zajištění příjmu a s příjmy podléhající zdanění podle výše zmíněného zákona, avšak dochází k časovému posunu, pokud jde o okamžik, kdy mohou být

tyto položky uplatněny v účetním hospodářském výsledku a v základu pro výpočet daně z příjmu.

1.1. Metody zjišťování odložené daně

Pokud jde o metody vyčíslení odložené daně, lze vycházet z několika možností. Tou první je metoda odložení. Její princip spočívá v tom, že dochází k přesunu výnosů a nákladů zahrnovaných do základu daně do období pozdějších a pro samotný výpočet se použije sazba daně platná v období, kdy daná položka ovlivnila hospodářský výsledek. Druhá – závazková metoda – je postavena na skutečnosti, že odložená daň bude placena nebo ušetřena (záleží na povaze rozdílného přístupu ke sledované skutečnosti) v pozdějším období. Použije se tedy sazba daně z příjmů platná v období, kdy bude daňová základna aktiva nebo pasiva zohledněna. Modifikací závazkové metody je závazková metoda výsledkového přístupu, která byla používána v ČR do konce roku 2001. V tomto případě byly základem pro vyčíslení odložené daně vznikající časové rozdíly mezi hospodářským výsledkem a daňovým základem. V současnosti, tedy od roku 2002 se odložená daň zachycuje na základě závazkové metody rozvahového přístupu, kdy se na základě přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou základnou aktiva a pasiva zjišťuje konečná výše odložené daně z příjmu.

1.2. Subjekty podléhající povinnosti zjišťovat odloženou daň

K subjektům, kteří podléhali povinnosti pracovat s odloženou daní, patřily nejprve pouze účetní jednotky, které tvořily skupinu podniků (období od 1.1.1993 do 31.12.2000). V tomto případě stačilo, pokud v rámci vyčíslení odložené daně byla použita závazková metoda výsledkového přístupu, kdy byly do základu pro výpočet použity pouze rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. V období od 1.1.2001 do 31.12.2001 byla účetním jednotkám pracujícím s odloženou daní dána možnost, nikoli však povinnost, vyčíslit její výši i z dalších přechodných rozdílů, jako např. tvorba rezerv nad rámec zákona o rezervách, tvorba opravných položek na vrub nákladů a odčitatelná daňová ztráta. Od 1.1.2002 došlo k dalším podstatným úpravám týkajícím se, jednak způsobu zachycení odložené daně, jednak vymezení subjektů podléhající povinnosti s ní pracovat. Účetními jednotkami podléhající povinnosti vyčíslit odloženou daň se kromě účetních jednotek tvořící skupinu podniků staly i účetní jednotky, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem podle § 20 zákona o účetnictví a jako jediná přípustná metoda byla určena závazková metoda rozvahového přístupu. Tedy totožná metoda, která je v současné době používána i v rámci Mezinárodních účetních standardů (IAS 12 Daně ze zisku), kdy se zohledňují při výpočtu odložené daně všechny přechodné rozdíly.

1.3. Výpočet odložené daně

Při samotném výpočtu odložené daně závazkovou metodou rozvahového přístupu se zjistí přechodný rozdíl tak, že se vzájemně porovnejí celkové stavy účetních a daňových zůstatkových hodnot aktiv a pasiv.

$$PR = \Sigma \text{ÚZH} - \Sigma \text{DZH}, \quad (1.1)$$

kde PR je přechodný rozdíl, ÚZH je účetní zůstatková hodnota a DZH je daňová zůstatková hodnota. Vyjde-li výsledek kladný, jde o odložený daňový závazek (rezerva na budoucí daňový závazek), záporný výsledek znamená odloženou daňovou pohledávku (úsporu na dani z příjmu v budoucích obdobích). Odložená daň se pak vypočítá ze všech přechodných rozdílů.

$$\text{Odložená daň} = PR \cdot SD, \quad (1.2)$$

kde PR je přechodný rozdíl, SD je sazba daně z příjmů, kdy bude možno uplatnit odloženou daňovou pohledávku či závazek (většinou půjde o sazbu daně následujícího zdaňovacího období).

1.4. Přičitatelné a odčitatelné přechodné rozdíly

Vzniklé přechodné rozdíly mohou být dvojího druhu. Přičitatelné (zdanitelné), které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období a vedou k odloženému daňovému závazku. Příkladem tohoto rozdílu je stav, kdy vlivem nižších účetních odpisů oproti uplatněným daňovým odpisům je účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely. Odložený daňový závazek zvyšuje náklady běžného období současně s dlouhodobými závazky a je nutno jej proučtovat vždy.

Odčitatelné přechodné rozdíly představují v budoucím období částky odčitatelné z daňového základu a vedou k odložené daňové pohledávce. Příkladem je nižší účetní hodnota pohledávky upravená o opravné položky oproti vyšší daňové hodnotě této pohledávky. Odložená daňová pohledávka zvyšuje objem dosaženého účetního hospodářského výsledku a objem dlouhodobých pohledávek. V této souvislosti, s ohledem na dodržování účetní zásady opatrnosti, se o odložené daňové pohledávce neúčtuje vždy, ale pouze tehdy, pokud je pravděpodobné, že bude v příštím období, ke kterému se bude odložená daňová pohledávka vztahovat, vytvořen dostatečně velký objem zdanitelného zisku, jež bude schopen pokrýt nároky vzniklé z titulu odložené daně.

1.5. Příklady titulů vedoucí k odložené dani

K nejčastějším příčinám vzniku přechodných rozdílů patří:

- rozdílná účetní a daňová zůstatková cena dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, který bude používán i v následujícím období. Naproti tomu zůstatková cena vyřazeného dlouhodobého majetku do tohoto přechodného rozdílu nezasahuje. Rovněž vyčíslení opravné položky k tomuto majetku vede k vyčíslení přechodného rozdílu za podmínky, že v následujícím období se předpokládá prodej se ztrátou či likvidace tohoto majetku. V případě manka a škody nelze přechodný rozdíl uplatnit.
- Opravná položka vytvořená k zásobám způsobuje za stejných podmínek jako u dlouhodobého majetku vznik odčitatelného přechodného rozdílu tedy vznik odložené daňové pohledávky.
- Účetní opravné položky vytvořené k pohledávkám, které se v budoucím období přemění na opravné položky daňové rovněž způsobí možnost uplatnění odložené daně – účetní náklady předcházejí daňovým nákladům.
- Rezervy (účetní) opět, pokud předcházejí daňovým rezervám, způsobují vznik odložené daňové pohledávky.
- Závazky (případně výnosy) z titulu smluvních pokut – vstupují do základu daně až při jejich zaplacení. Způsobují vznik odloženého daňového závazku na straně dodavatele a odložené daňové pohledávky na straně odběratele.
- Převedená nevyužitá daňová ztráta z minulých let, u které existuje vysoká pravděpodobnost jejího možného využití (odečtení) od daňového základu

v následujících obdobích vytváří předpoklady pro vznik odložené daňové pohledávky.

2. Příklad výpočtu odložené daně z přechodných rozdílů

Výchozí podmínky (údaje v tis. Kč za rok 2006): hospodářský výsledek před uzávěrkovými operacemi (10.000), účetní zůstatková hodnota dlouhodobého majetku odpisovaného (3.000), účetní odpisy (1.000), daňová zůstatková cena tohoto majetku (2.000), daňové odpisy (2.000), opravná položka k dlouhodobému majetku (100), v následujícím roce se předpokládá prodej tohoto majetku se ztrátou, opravná položka k zásobám (200), v následujícím roce se rovněž předpokládá prodej těchto zásob se ztrátou, vytvořená účetní opravná položka k pohledávkám (400), následující rok se předpokládá přihlášení této pohledávky do konkursního řízení, vytvoření účetní rezervy na záruční opravy (400), v následujícím roce se předpokládá daňová uznatelnost takto vytvořené rezervy, závazky z titulu smluvních pokut (50), předpoklad úhrady těchto závazků v roce následujícím. Předpokládaná sazba daně z příjmů právnických osob v roce 2007 24 %.

Řešení:

	Popis operace (rok 2006)	Kč	Vyčíslení ODP, ODZ
1.	ÚZH dlouhodobého majetku	3.000	
	DZH dlouhodobého majetku	2.000	Odložený daňový závazek $240 = 0,24 \cdot 1000$
2.	ÚZH dl. majetku z titulu vytvořené OP	-100	
	DZH dl. majetku (rok 2007 předpoklad prodej se ztrátou)	0	Odložená daňová pohledávka $24 = 0,24 \cdot 100$
3.	ÚZH zásob	-200	
	DZH zásob (rok 2007 předpoklad prodeje se ztrátou)	0	Odložená daňová pohledávka $48 = 0,24 \cdot 200$
4.	Účetní opravná položka	300	
	Daňová opravná položka (pohledávka bude přihlášena v roce 2007 do konkursního řízení)	0	Odložená daňová pohledávka $72 = 0,24 \cdot 300$
5.	Účetní hodnota rezervy na opravy	400	
	Daňově uznatelná rezerva roku 2006	0	Odložená daňová pohledávka $96 = 0,24 \cdot 400$
6.	Daňová ztráta (rok 2007 se předpokládá jako daňově ziskový)	500	Odložená daňová pohledávka $120 = 0,24 \cdot 500$
7.	Hodnota závazků z titulu smluvních pokut	50	
	Zaplacené smluvní pokuty v roce 2006	0	Odložená daňová pohledávka $12 = 0,24 \cdot 50$

Tabulka č. 1: Výpočet odložené daně z přechodných rozdílů

Odložené daňové pohledávka celkem (v tis. Kč)	Odložený daňový závazek celkem (v tis. Kč)
372	240

Tabulka č. 2: Odložená daň za rok 2006 celkem

2006	Hospodářský výsledek (v tis. Kč)	Daňový základ (v tis. Kč)
Účetní hospodářský výsledek	10.000	10.000
Účetní odpisy	1.000	x
Daňové odpisy	x	2.000
Opravná položka k DHM	100	x
Opravná položka k zásobám	200	x
Opravná položka k pohledávkám	300	x
Účetní rezerva na opravy	400	x
Smluvní pokuty	50	x
ÚHV před zdaněním a odloženou daní	7.950	x
Daňový základ	x	8.000
Odčitatelná položka (ztráta 1/5)	x	100
Daňový základ upravený	x	7.900
Daň z příjmu právnických osob (26 %)	2.054	2.054
Odložená daňová pohledávka	+ 372	x
Odložený daňový závazek	- 240	x
ÚHV za běžnou činnost s vlivem odložené daně	6.028	x
ÚHV za běžnou činnost bez vlivu odložené daně	5.896	x

Tabulka č. 3: Vliv vyčíslené odložené daně na účetní hospodářský výsledek

Závěr

Cílem příspěvku bylo objasnit podstatu a hlavní principy fungování odložené daně. Na příkladu byly vysvětleny základní příčiny způsobující vznik odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku. Zjednodušeně lze říci, že k nejčastějším příčinám způsobujícím vznik odloženého daňového závazku patřily daňové odpisy převyšující účetní odpisy (tedy rychlejší daňové odpisování oproti účetnímu odpisování), svou roli při vytváření odloženého daňového závazku sehrávají i proúčtované nezaplacené výnosové úroky z titulu smluvních sankcí. Naproti tomu důvodů způsobujících vznik odložené daňové pohledávky můžeme najít mnohem více. K těm nejčastějším patří opravné položky k majetku, které předchází daňovou uznatelnost těchto ztrát, vytvořené účetní rezervy předbíhající vznik daňových rezerv, daňová ztráta a její možnost realizovat se v následujícím daňovém období a v neposlední řadě také situace, kdy účetní odpisy jsou vyšší než daňové odpisy majetku. V závěrečném vyčíslení konečné výše účetního hospodářského výsledku je zřejmý vliv odloženého daňového závazku, který způsobuje snížení celkového účetního hospodářského výsledku a oklešťuje svým způsobem možnosti jeho dalšího použití. Naproti tomu odložená daňová pohledávka navyšuje tento

hospodářský výsledek, ovšem s přihlédnutím k tomu, že nelze pouze „slepě počítat“ s jeho zvýšením, ale vždy dbát zásady opatrnosti.

LITERATURA

1. KOVANICOVÁ, D. Poklady skryté v účetnictví. Polygon, Praha, 1995.
2. KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví:světový koncept:IFRS/IAS.Polygon, Praha, 2005.
3. MACHALA, O.Odložená daň z příjmu.Bilance, Praha, 2002.
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
6. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách

KONTAKT

Ing. Karolina Lisztwanová
katedra financí, Ekonomická fakulta VŠB-TU Ostrava
Sokolská třída 33, 701 21 Ostrava 1
karolina.lisztwanova@vsb.cz