

# VLIV ZACHYCENÍ ODLOŽENÉ DANĚ Z PŘÍJMŮ NA EFEKTIVNÍ SAZBU DANĚ Z PŘÍJMŮ

## INFLUENCE OF DEFERRED TAX RECORDING ON THE EFFECTIVE INCOME TAX RATE

**Patrik Svoboda, Hana Bohušová**

### **Anotace:**

Zaúčtování odložené daně z příjmů slouží také k přiblížení efektivní sazby daně z příjmů k sazbě reálné. Cílem příspěvku je na souboru empirických dat analyzovat vliv jednotlivých titulů, které vedou ke vzniku odložené daně, na její výši a zhodnotit význam jejího zachycení v účetnictví ve vztahu k výsledku hospodaření.

### **Klíčová slova:**

Účetní výsledek hospodaření, základ daně z příjmů, odložená daň.

### **Abstract:**

Deferred tax recording is concerned with the approximation of an effective income tax rate to the real income tax rate too. The goal of this paper is to analyze the influence of each item on the size and structure of deferred income tax in the file of nine business entities and to evaluate the importance of its recording in a relation to the profit or loss.

### **Key words:**

Accounting profit or loss, taxable basis, income tax.

## **ÚVOD**

Odložená daň z příjmů je účetní kategorií, která představuje komplexní problematiku prolínající celým systémem účetnictví i problematikou daní z příjmů. Je jedním z nástrojů uplatnění zásady opatrnosti, aktuálního principu i dalších účetních zásad. Postup jejího vyčíslení představuje náročný proces vyžadující propracovaný systém analytické evidence i systém oceňování.

Povinnost zachycení odložené daně z příjmů v účetnictví mají všechny účetní jednotky, které mají ze zákona povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, ostatní účetní jednotky se mohou dobrovolně rozhodnout, zda budou o odložené dani účtovat. Jejím zachycením by mělo rovněž dojít k přiblížení efektivní sazby daně z příjmů sazbě reálné.

## **CÍL**

Cílem příspěvku je analyzovat strukturu titulů vedoucích ke vzniku přechodných rozdílů mezi čistou účetní hodnotou aktiv či pasiv a jejich daňovou základnou a jejich vliv na celkovou výši zaúčtované odložené daně (pohledávky nebo závazku), zhodnocení významu zaúčtování odložené daně z příjmů na výši efektivní sazby daně z příjmů.

## **METODIKA**

V příspěvku jsou prezentovány výsledky analýzy odložené daně, která byla provedena na souboru empirických dat získaných z výročních zpráv devíti účetních jednotek, kterým ze zákona vyplývá povinnost zabývat se odloženou daní. V průběhu analýzy byla zkoumána struktura odložené daně a vliv jejího zaúčtování na výši efektivní sazby daně z příjmů.

## VÝSLEDKY A DISKUSE

Existence odložené daně je způsobena vznikem dočasných rozdílů mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů. Tyto vznikají jednak z důvodu, že některé náklady a výnosy zachycené v účetnictví v příslušném období jsou podle daňových předpisů uznány v jiném období, jednak i z dalších rozdílů, které vycházejí z rozdílu mezi daňovou základnou aktiv či pasiv i jejich účetní hodnotou.

Dočasné rozdíly mohou mít charakter zdanitelných či odečitatelných rozdílů. Zdanitelné rozdíly vznikají v případě, že účetní hodnota aktiv v rozvaze (netto hodnota) je vyšší než zůstatková hodnota tohoto majetku uplatnitelná pro daňové účely, v případě pasiv je tomu naopak. Existence zdanitelných rozdílů má za následek vznik odloženého daňového závazku, který bude splatný v budoucích obdobích.

Odečitatelné rozdíly naopak vznikají v případech, kdy příjmy jsou zahrnuty do základu daně v dřívějším období než jsou příslušné výnosy zachyceny v účetnictví nebo výdaje vstupují do základu daně v pozdějším období, než jsou zachyceny v účetnictví, případně pokud zvýšení hodnoty daňové základny aktiv nebo snížení daňové základny pasiv není zohledněno v účetnictví. Existence odečitatelných rozdílů předpokládá vznik odložené daňové pohledávky, tedy částky daně z příjmů, které by mohly být nárokovány v příštích obdobích, ale pouze za předpokladu, že účetní jednotka dosáhne takových základů daně z příjmů, vůči kterým bude možné tuto pohledávku uplatnit.

Oblast aktiv:

1. odlišný způsob odpisování dlouhodobého majetku (účetní a daňové odpisy)
  - daňová základna je nižší než účetní hodnota – vzniká zdanitelný rozdíl
  - daňová základna je vyšší než účetní hodnota – vzniká odečitatelný rozdíl
2. opravné položky k dlouhodobému majetku
  - daňová základna je vyšší než účetní hodnota – vzniká odečitatelný rozdíl
3. rozdílná účetní a daňová základna u dlouhodobého majetku neodpisovaného – pozemků nabytých vkladem (účetnictví – reprodukční pořizovací cena, daně – pořizovací cena evidovaná před jeho vložením, a to do výše příjmů z prodeje)
  - daňová základna je nižší než účetní hodnota – vzniká zdanitelný rozdíl
  - daňová základna je vyšší než účetní hodnota – vzniká odečitatelný rozdíl
4. dlouhodobý finanční majetek, který byl předmětem nepeněžních vkladů do společnosti – rozdíl vzniká v důsledku odlišné daňové a účetní zůstatkové hodnoty
  - daňová základna je nižší než účetní hodnota – vzniká zdanitelný rozdíl
  - daňová základna je vyšší než účetní hodnota – vzniká odečitatelný rozdíl
5. opravné položky k zásobám
  - daňová základna je vyšší než účetní hodnota – vzniká odečitatelný rozdíl
6. opravné položky k pohledávkám
  - daňová základna je vyšší než účetní hodnota – vzniká odečitatelný rozdíl
7. pohledávky z titulu nároku na úhradu smluvních úroků z prodlení a smluvních sankcí
  - daňová základna je nižší než účetní hodnota – vzniká zdanitelný rozdíl
8. možnost odečíst daňovou ztrátu předchozích let
  - daňová základna je vyšší než účetní hodnota – vzniká odečitatelný rozdíl

Oblast pasiv:

1. účetní rezervy, tvořené na daňově uznatelné náklady
  - účetní hodnota je vyšší než daňová základna (nulová) – vzniká odečitatelný rozdíl
2. nezaplacené pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem

- účetní hodnota je vyšší než daňová základna (nulová) – vzniká odčitatelný rozdíl
3. nezaplacené pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění sraženého zaměstnavatelem zaměstnancům
    - účetní hodnota je vyšší než daňová základna (nulová) – vzniká odčitatelný rozdíl
  4. nezaplacená daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, ostatní daně a poplatky
    - účetní hodnota je vyšší než daňová základna (nulová) – vzniká odčitatelný rozdíl
  5. nezaplacené závazky z titulu smluvních úroků z prodlení a smluvních sankcí
    - účetní hodnota je vyšší než daňová základna – vzniká odčitatelný rozdíl.

Průměrná struktura titulů vedoucích ke vzniku přechodných rozdílů u sledovaných účetních jednotek je znázorněna v tab. č. 1a tab. č.2.

V oblasti aktiv se přechodné rozdílů vyjádří jako rozdíl mezi čistou účetní hodnotou a jejich daňovou základnou. V oblasti pasiv se přechodné rozdílů vyjádří jako rozdíl mezi daňovou základnou pasiv a jejich účetní hodnotou. Celková hodnota přechodných rozdílů je potom vyjádřena součtem přechodných rozdílů v oblasti aktiv a pasiv.

V případě, že částka dočasných rozdílů je menší než nula, jedná se o budoucí odloženou daňovou pohledávku. Pokud je výsledná částka větší než nula, jedná se o budoucí odložený daňový závazek. Pro vyčíslení konkrétní výše odloženého daňového závazku (případně pohledávky) jsou příslušné přechodné rozdílů vynásobeny sazbou daně z příjmů, o níž se předpokládá, že bude platná v období, kdy dojde k uplatnění rozdílů. V případě, že nelze jednoznačně určit, ve kterém období budou rozdílů uplatněny, použije se sazba platná pro následující období.

Odložená daň (pohledávka nebo závazek) je podle své povahy zachycena na účtu účtové skupiny 48 a meziročně se účtuje o změnách stavu odložené daně. Účetní jednotky, kterých se týká účtování o odložené dani, jsou povinny v rámci přílohy k účetní závěrce uvést postup pro zjišťování přechodných rozdílů, a to i v případě, že vzniká odložená daňová pohledávka a účetní jednotka o ní v souladu se zásadou opatrnosti neúčtuje.

Jelikož je v České republice systém účetnictví relativně nezávislý na systému daně z příjmů, musí být výsledek hospodaření transformován na základ daně z příjmů řadou mimoúčetních operací. Sazba daně z příjmu vztahená k vykázanému výsledku hospodaření před zdaněním je nazývána efektivní sazbou daně z příjmů, která je porovnatelná i v mezinárodním měřítku, neboť v sobě zahrnuje veškeré další operace užívané k transformaci výsledku hospodaření na základ daně z příjmů.

V souladu s IAS 12 – Daně ze zisku má odložená daň mj. za cíl částečně odstranit nesoulad mezi efektivní sazbou daně ze zisku a skutečnou sazbou daně ze zisku, který vzniká ve své podstatě vlivem rozdílů mezi účetními a daňovými hodnotami. Za efektivní sazbu pro tento účel je považována sazba, která se vypočítá, jako podíl daně ze zisku a výši výsledku hospodaření před zdaněním.

Pro analýzu byly využity údaje souboru devíti účetních jednotek za období 2002 a 2003. V době zpracování příspěvku nebyly k dispozici údaje za rok 2004 od všech sledovaných jednotek, neboť se jedná o účetní jednotky, jejichž účetní závěrka podléhá auditu.

Struktura titulů, které mají za následek vznik přechodných rozdílů mezi čistou účetní hodnotou aktiv či pasiv a jejich daňovou základnou, je posuzovány v absolutních hodnotách jednotlivých položek, tedy bez ohledu na to, zda daný titul způsobuje vznik odložené daňové pohledávky nebo závazku.

Při analýze struktury byl vzniklý přechodný rozdíl přepočítán sazbou, která bude platná v období, kdy dojde k vyrovnání příslušného rozdílů. Pokud nelze období, ve kterém

dojde k vyrovnání příslušného rozdílu, přesně určit, je použita sazby platná v období následujícím.

Tabulky č.1a a 1b popisují strukturu odložené daně u sledovaných účetních jednotek v obdobích 2002 a 2003.

**Tab. č.1a Struktura přechodných rozdílů v roce 2002**

Položka / účetní jednotka	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Průměr
Tituly vedoucí k odloženému daňovému závazku										
rozdíl účetní a daňové ZC DM	55,01	75,64	71,09	86,74	89,17	67,50	0,00	88,25	95,66	69,89
úhrada penalizačních závazků	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
úhrada zdrav. a soc a zákonné pojištění	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Neuhrazené penalizační pohledávky	0,00	0,59	1,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,24
Přecenění majetku (podílů a dluhopisů)	0,00	11,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,31
ostatní dočasné rozdíly	0,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03
Tituly vedoucí k odložené daňové pohledávce										
rozdíl účetní a daňové ZC DM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	65,62	0,00	0,00	7,29
účetní oprav. položky celkem	20,18	4,42	2,21	13,26	10,83	10,83	8,59	4,59	0,01	8,32
účetní rezervy	0,78	0,80	25,15	0,00	0,00	21,67	25,78	4,44	4,34	9,22
Neuhrazené závazky ke státu	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Neuhrazené penalizační závazky	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Nevyužitá ztráta z předchozích let	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ostatní dočasné rozdíly ( a časové roz.)	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,11
Přecenění majetku (podílů a dluhopisů)	22,77	6,78	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,71	0,00	3,59
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Zdroj: vlastní propočty

**Tab. č. 1b Struktura přechodných rozdílů v roce 2003**

Položka / účetní jednotka	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Průměr
Tituly vedoucí k odloženému daňovému závazku										
rozdíl účetní a daňové ZC DM	30,09	81,37	72,45	97,84	88,03	63,22	38,75	86,87	75,62	70,47
úhrada penalizačních závazků	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
úhrada zdrav. a soc a zákonné pojištění	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Neuhrazené penalizační pohledávky	0,00	1,35	0,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,19
Přecenění majetku (podílů a dluhopisů)	0,00	0,00	1,11	0,00	0,00	10,78	0,00	0,00	0,00	1,32
ostatní dočasné rozdíly	0,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01
Tituly vedoucí k odložené daňové pohledávce										
rozdíl účetní a daňové ZC DM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
účetní oprav. položky celkem	4,96	0,21	1,07	2,16	8,31	8,67	48,75	6,05	8,01	9,80
účetní rezervy	51,71	0,90	25,01	0,00	3,66	17,33	12,50	5,54	16,37	14,78
Neuhrazené závazky ke státu	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Neuhrazené penalizační závazky	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Nevyužitá ztráta z předchozích let	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ostatní dočasné rozdíly ( a časové roz.)	0,58	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,06
Přecenění majetku (podílů a dluhopisů)	12,57	16,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,54	0,00	3,36
	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: vlastní propočty

Z tabulek jednoznačně vyplývá, že rozhodující podíl na struktuře přechodných rozdílů zaujímá rozdíl mezi účetní daňovou základnou zůstatkových cen dlouhodobého majetku. Podíl této složky představuje v průměru 70% v obou sledovaných účetních obdobích.

Poměrně významné tituly představují opravné položky k majetku a rezervy. Opravné položky tvoří 8,32 resp. 9,80% a účetní rezervy 9,22 resp. 14,78 % na celkové struktuře. Další tituly, již tvoří velmi nízký podíl ve struktuře u sledovaných účetních jednotek.

**Tab. č. 2a Efektivní sazby daně z příjmů v roce 2002**

Ukazatel/účetní jednotka	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Poměr celkové daně k zisku před zdaněním	15,61	28,96	16,41	9,28	34,86	29,85	31,96	32,35	31,54
Poměr daně bez odložené daně k zisku před zdaněním	14,00	23,13	3,80	0,00	19,94	31,38	32,71	33,09	31,91

Zdroj: vlastní propočty

**Tab. č. 2b Efektivní sazby daně z příjmů v roce 2003**

Ukazatel/účetní jednotka	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Poměr celkové daně k zisku před zdaněním	25,97	33,09	25,06	31,42	23,60	26,07	32,22	31,27	28,49
Poměr daně bez odložené daně k zisku před zdaněním	23,84	30,91	21,60	0,00	22,87	26,26	27,27	33,25	27,53

Zdroj: vlastní propočty

Z tabulek č.2a a 2b vyplývá, že při nezaúčtování odložené daně, se pohybuje efektivní sazby daně z příjmů v rozmezí od 14 do 33 % , průměrná hodnota je 21,1% v roce 2002, v roce 2003 činila 23,73%. Při zaúčtování odložené daně se změní efektivní sazba na hodnoty v rozmezí 15 až 33% , tedy na průměrnou sazbu 25,65% resp. 28,58%. Sazba daně z příjmů činila v letech 2002 i 2003 31%. Z tabulky č. 2a a 2b tedy vyplývá, že zaúčtováním odložené daně z příjmů dochází u všech účetních jednotek ve sledovaném souboru k přiblížení efektivní sazby daně z příjmů sazbě reálné.

*Príspevek byl zpracován v rámci Výzkumného záměru PEF MZLU MSM 6215648904 Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách integrovaného evropského trhu jako součást řešení tematického směru 02*

## LITERATURA

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Výroční zprávy účetních jednotek.

## Kontaktní adresy autorů:

Ing. Patrik Svoboda, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika. E-mail: [ucpatrik@mendelu.cz](mailto:ucpatrik@mendelu.cz)

Ing. Hana Bohušová, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika. E-mail: [uchana@mendelu.cz](mailto:uchana@mendelu.cz)