

# Nadnárodná harmonizácia odložených daní a ich implementácia v podmienkach Slovenskej republiky

Anna BAŠTINCOVÁ\*

## Úvod

Najvyšším cieľom účtovníctva v trhovej ekonomike je poskytnúť verný a pravdivý obraz o majetkovej, finančnej a výnosovej situácii podniku. Účtovníctvo poskytuje informácie o stave a štruktúre majetku, o hospodárskom výsledku, o schopnosti hradiť záväzky svojim veriteľom, o zabezpečení dlhodobej stability, o výnosnosti vložených zdrojov, o výške a štruktúre nákladov a výnosov. Tieto informácie sú prezentované formou účtovných závierok.

Užívatelia účtovných informácií v celosvetovom meradle požadujú, aby informácie prezentované v účtovných závierkach podnikov rôznych krajín boli rovnocenné, objektívne a porovnateľné, pretože na základe nich prijímajú závažné ekonomické rozhodnutia s dlhodobými dôsledkami.

Významným nástrojom objektivizácie hospodárskeho výsledku a daní v účtovnej závierke sú *odložené dane*. Ich aplikáciou sa zabezpečí správna periodizácia daní vo výkaze ziskov a strát, a súčasne objektívne zobrazenie aktív a pasív v súvahe.

## 1. Konceptie vývoja odložených daní

Problém vzniku a nevyhnutnosti uplatnenia odložených daní bol identifikovaný v USA. *American Institute of Certified Public Accountants* deklaroval v *Opinion*, č. 11 v roku 1967 principiálne stanovisko k aplikácii odložených daní. Východiskom tohto prístupu bola tzv. *timing* koncepcia odložených daní (koncepcia časových rozdielov). Od roku 1992 uvedenú problematiku v USA rieši štandard SFAS, č. 109, pričom základom už nie je *timing* koncepcia, ale tzv. *temporary* koncepcia odložených daní (koncepcia dočasných rozdielov).

Podobne aj pôvodný medzinárodný účtovný štandard IAS 12 – *Účtovanie dane z príjmov* z roku 1979 vychádzal z *timing* koncepcie, po jeho revízii s účinnosťou od 1. 1. 1998 IAS 12 – *Dane z príjmov* vychádza z *temporary* koncepcie.

---

\* doc. Ing. Anna BAŠTINCOVÁ, CSc., Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava 5; e-mail: bastincova@pobox.sk

Štvrtá smernica Rady Európskej únie sa odloženým daniam venuje v minimálnom rozsahu. Stanovuje, že odložené dane môžu byť alternatívne uvedené buď v súvahe, alebo v prílohe, ktorá je súčasťou účtovnej závierky.

Z riešenia podľa tejto smernice Rady EÚ teda vyplýva, že ich vykázanie v súvahe v rámci aktív alebo pasív nie je povinné, postačuje, ak sa ich výška uvedie v prílohe.

Slovenská právna úprava v súčasnom období vychádza z *timing* koncepcie.

Obidve z uvedených koncepcií sú založené na racionálnom prístupe, na dočasných a časovo obmedzených rozdieloch, pričom podľa všeobecne uznávaných účtovných zásad v rámci US GAAP (účtovných štandardov USA) i v rámci medzinárodných účtovných štandardov IAS bola *timing* koncepcia nahradená *temporary* koncepciou.

**Timing koncepcia, t. j. koncepcia časových rozdielov** je orientovaná na výkaz ziskov a strát – na časové rozdiely medzi hospodárskym výsledkom pred zdanením a základom dane z príjmov.

Pri aplikácii koncepcie časových rozdielov úloha účtovníctva spočíva v dosiahnutí stavu, pri ktorom by sa v účtovnej závierke za „fiktívny“ základ dane považoval hospodársky výsledok prvotne zistený v účtovníctve (pred zdanením), t. j. pred jeho úpravou o pripočítateľné a odpočítateľné položky, a nie až po úpravách podľa zákona o daniach z príjmov – „skutočný“ základ dane, vypočítaný v daňovom priznaní. Tým sa zabezpečí logická väzba hospodárskeho výsledku a dane z príjmov.

V tejto súvislosti sú aktuálne dve alternatívne možnosti:

- hospodársky výsledok vyčíslený prvotne v účtovníctve je vyšší ako základ dane,
- hospodársky výsledok vyčíslený prvotne v účtovníctve je nižší ako základ dane.

Ak je hospodársky výsledok vyšší ako základ dane, potom sa splatná daň z príjmov uvedená v účtovnej závierke zvýši o odloženú daň – odložený daňový záväzok, t. j. rozdiel medzi nižším základom dane a vyšším hospodárskym výsledkom.

Vznik odloženej dane – odloženého daňového záväzku znázorňuje nasledujúca schéma 1.

Ak je hospodársky výsledok vyčíslený prvotne v účtovníctve nižší ako základ dane, potom sa daň z príjmov uvedená v účtovnej závierke zníži o odloženú daň – odloženú daňovú pohľadávku, t. j. rozdiel medzi vyšším základom dane a nižším hospodárskym výsledkom.

Vznik odloženej dane – odloženej daňovej pohľadávky názorne ukážeme na nasledujúcej schéme 2.

## S c h é m a 1

## Vznik odloženého daňového záväzku

Účtovný systém		Daňový systém	
Celkové výnosy	500 000 Sk	Hospodársky výsledok pred úpravou (zistený v účtovníctve)	+100 000 Sk
Celkové náklady	400 000 Sk		
<i>Hospodársky výsledok</i>	<i>+100 000 Sk</i>		
		Úprava hospodárskeho výsledku podľa daňových predpisov	
		Reprezentačné, dary	+50 000 Sk
		Zúčtovanie rezerv, OP	-60 000 Sk
		<b>ZÁKLAD DANE</b>	<b>+ 90 000 Sk</b>
<b>DAŇ Z PRÍJMOV SPLATNÁ</b>		<b>DAŇ Z PRÍJMOV SPLATNÁ</b>	
30 % zo základu dane	27 000 Sk	30 % zo základu dane	27 000 Sk
	+		
<b>ODLOŽENÁ DAŇ</b>			
odložený daňový záväzok (30 % z rozdielu medzi hospodárskym výsledkom a základom dane)	3 000 Sk		
	=		
<b>DAŇ Z PRÍJMOV</b>			
vypočítaná z hospodárskeho výsledku (prezentovaná v účtovnej závierke)	30 000 Sk		

## S c h é m a 2

## Vznik odloženej daňovej pohľadávky

Účtovný systém		Daňový systém	
Celkové výnosy	500 000 Sk	Hospodársky výsledok pred úpravou (zistený v účtovníctve)	+90 000 Sk
Celkové náklady	410 000 Sk		
<i>Hospodársky výsledok</i>	<i>+90 000 Sk</i>		
		Úprava hospodárskeho výsledku podľa daňových predpisov	
		Reprezentačné, dary	-50 000 Sk
		Zúčtovanie rezerv, OP	+60 000 Sk
		<b>ZÁKLAD DANE</b>	<b>+100 000 Sk</b>
<b>DAŇ Z PRÍJMOV SPLATNÁ</b>		<b>DAŇ Z PRÍJMOV SPLATNÁ</b>	
30 % zo základu dane	30 000 Sk	30 % zo základu dane	30 000 Sk
	-		
<b>ODLOŽENÁ DAŇ</b>			
Odložená daňová pohľadávka (30 % z rozdielu medzi hospodárskym výsledkom a základom dane)	3 000 Sk		
	=		
<b>DAŇ Z PRÍJMOV</b>			
vypočítaná z hospodárskeho výsledku (prezentovaná v účtovnej závierke)	27 000 Sk		

Uvedenými úpravami možno dosiahnuť stav, keď hospodársky výsledok bude v účtovnej závierke vystupovať ako základ dane.

Vyčíslenie odloženej dane podľa *timing* koncepcie má zmysel iba vtedy, ak rozdiely medzi hospodárskym výsledkom a základom dane sú dočasné a v budúcich obdobiach sa vyrovnajú a zaniknú. Pred výpočtom odložených daní je preto nevyhnutné vylúčiť položky, ktoré spôsobujú trvalé rozdiely.

Rozdiely medzi hospodárskym výsledkom a základom dane môžu byť:

- trvalé (časovo neobmedzené),
- dočasné (časovo obmedzené),
- takmer časovo neobmedzené.

*Trvalé rozdiely* medzi hospodárskym výsledkom a základom dane sú také rozdiely, ktoré v jednom období vzniknú a v nasledujúcich obdobiach nezaniknú, nezrušia sa. Vznikajú v dôsledku toho, že niektoré náklady, ktoré pôsobia na hospodársky výsledok, nie sú daňovo uznané, preto nepôsobia na základ dane (napr. tvorba ostatných rezerv, cestovné nad limit, reprezentačné a pod.). Rovnako aj niektoré výnosy pôsobia na hospodársky výsledok, ale neovplyvňujú výšku základu dane (napr. zúčtovanie ostatných rezerv, zúčtovanie opravných položiek k investičnému majetku, zásobám a pod.). Z týchto, t. j. z trvalých rozdielov nevyplývajú žiadne odložené dane.

*Časovo obmedzené rozdiely* sú charakteristické tým, že niektoré náklady a výnosy pôsobia aj na hospodársky výsledok, aj na základ dane, ale v rôznych obdobiach. Plynutím času sa tieto rozdiely postupne vyrovnajú a zaniknú. Existencia odložených daní je založená práve na týchto časových rozdieloch.

*Takmer časovo neobmedzené rozdiely* sú také, ktoré sa plynutím času nezrušia automaticky, ich eliminácia závisí od rozhodnutia podniku. V niektorých prípadoch sa môžu zrušiť až pri likvidácii podniku, resp. pri predaji daného majetku. V podstate ide o takmer trvalé rozdiely, preto sa z nich odložené dane neuplatňujú.

Z toho vyplýva, že pri aplikácii *timing* koncepcie vznikajú odložené dane z rozdielov medzi hospodárskym výsledkom a základom dane v týchto prípadoch:

- \* dočasné (časovo obmedzené) rozdiely ..... vznikajú odložené dane,
- \* takmer časovo neobmedzené rozdiely ..... nevznikajú odložené dane,
- \* trvalé rozdiely ..... nevznikajú odložené dane.

*Timing* koncepcia odložených daní je založená práve na dočasných (časových) rozdieloch. V dôsledku týchto rozdielov je hospodársky výsledok v bežnom období, za ktorý sa zostavuje účtovná závierka, vyšší, ako je základ dane a v budúcom období bude zase v dôsledku nich nižší ako základ dane a naopak. To znamená, že daň z príjmov, vypočítaná zo základu dane a vykázaná v účtovnej závierke bude – pri nezohľadnení odložených daní – značne kolísat', čo následne vyvolá značné rozdiely vo výške vykazovaného hospodárskeho výsledku.

Pôsobením odložených daní dochádza ku korigovaniu – vyrovnávaniu výšky hospodárskeho výsledku v jednotlivých obdobiach.

Typickým príkladom (pozri tab. 1) vzniku dočasných (časových) rozdielov medzi hospodárskym výsledkom a základom dane sú odpisy dlhodobých aktív (investičného majetku):

Tabuľka 1

**Výpočet odloženej dane – odloženého daňového záväzku**

Rok	Účtovné odpisy (ÚO)	Daňové odpisy (DO)	Dočasné rozdiely (DO – ÚO)	Sadzba dane z príjmov (DS)	Odložená daň (DO – ÚO) x DS	Vplyv na účtovnú závierku
01	20 000	50 000	+30 000	30 %	9 000	+N +P*
02	50 000	75 000	+25 000	30 %	7 500	+N +P
03	50 000	50 000	0	30 %	0	–
04	50 000	25 000	–25 000	30 %	–7 500	–N –P
05	30 000	0	–30 000	30 %	–9 000	–N –P
Súčet	200 000	200 000	0		0	–

\* N – náklady, P – pasíva.

Z údajov tabuľky 1 vyplýva, že v prvom roku vzniká odložený daňový záväzok (z rozdielu medzi nižším účtovným a vyšším daňovým odpisom). V účtovníctve sa premietne ako zvýšenie nákladov (N) vo výkaze ziskov a strát, čím sa hospodársky výsledok zníži. V súvahe sa odložený daňový záväzok vykáže ako zvýšenie pasív (P). Takýmto spôsobom dochádza k časovému rozlíšeniu zisku do budúcich období, keď sa dočasné rozdiely vyrovnajú a zaniknú.

Dočasné (časové) rozdiely medzi hospodárskym výsledkom a základom dane podľa *timing* koncepcie vznikajú v týchto typických prípadoch:

a) výnosy pôsobia na hospodársky výsledok daného obdobia (sú v účtovnej závierke zohľadnené), neovplyvňujú základ dane daného obdobia – budú zdanečné v niektorom z nasledujúcich období;

b) náklady nepôsobia na hospodársky výsledok daného obdobia (nie sú zohľadnené v účtovnej závierke), ovplyvňujú základ dane daného obdobia – budú vykázané v účtovnej závierke v niektorom z nasledujúcich období;

c) výnosy nepôsobia na hospodársky výsledok daného obdobia (nie sú zohľadnené v účtovnej závierke), ovplyvňujú základ dane daného obdobia – budú vykázané v účtovnej závierke v niektorom z nasledujúcich období;

d) náklady pôsobia na hospodársky výsledok daného obdobia (sú v účtovnej závierke zohľadnené), neovplyvňujú základ dane – budú zdanečné v niektorom z nasledujúcich období.

V tom období, keď výnosy nepôsobia na základ dane a náklady pôsobia na základ dane, daň z príjmov vypočítaná (spltná) zo základu dane je nízka. Preto je potrebné vypočítať a vykázať odloženú daň – odložený daňový záväzok (v prípade a), b)).

V tom období, keď výnosy pôsobia na základ dane a náklady nepôsobia na základ dane, daň z príjmov (splatná) je vysoká. Preto je potrebné vypočítať a vykázat odloženú daň – odloženú daňovú pohľadávku (v prípade c), d)).

*Temporary koncepcia, t. j. koncepcia dočasných rozdielov je orientovaná na súvahe.*

Dočasný rozdiel je každý rozdiel v ocenení jednotlivých položiek aktív a záväzkov v súvahe (ich účtovnou hodnotou) a ich hodnotou na daňové účely (ich základom dane). Dočasný rozdiel sa nemusí prejavíť vo výkaze ziskov a strát pri jeho vzniku (napr. pri precenení investičného majetku sa prejaví vo vlastnom imaní). Pritom nie je podstatné, či tento rozdiel bude v budúcnosti daňovo uznávaný alebo nie.

Podľa tejto koncepcie nie je dôležité, kedy sa dočasné rozdiely zrušia, alebo zaniknú, môže to byť až pri likvidácii podniku. Táto koncepcia je založená na dočasných rozdieloch, a to buď časovo obmedzených, alebo i takmer časovo neobmedzených.

Z uvedeného vyplýva, že pri aplikácii *temporary* koncepcie odložená daň vzniká z rozdielov medzi účtovnou hodnotou aktív a záväzkov v súvahe a ich hodnotou na daňové účely (daňovým základom) v týchto prípadoch:

- dočasné (časovo obmedzené) rozdiely ..... vznikajú odložené dane,
- takmer časovo neobmedzené rozdiely ..... vznikajú odložené dane,
- ostatné rozdiely ..... nevznikajú odložené dane.

Dočasné rozdiely sú teda širším pojmom – zahŕňajú tak časové rozdiely, ako aj takmer časovo neobmedzené rozdiely.

Na druhej strane nezahŕňajú také rozdiely, ktoré už mali vplyv na hospodársky výsledok (výkaz ziskov a strát) a nepôsobia na základ dane, nie sú daňovo uznané – tzv. pripočítateľné položky, alebo sa nezdaňujú – tzv. odpočítateľné položky.

Dočasné rozdiely vznikajú v týchto štyroch typických prípadoch:

- účtovná hodnota aktív v účtovnej závierke je vyššia, ako je ich daňová hodnota (základ dane aktív);
- účtovná hodnota záväzkov v účtovnej závierke je nižšia, ako je ich daňová hodnota (základ dane záväzkov);
- účtovná hodnota aktív je v účtovnej závierke nižšia, ako je ich základ dane;
- účtovná hodnota záväzkov je v účtovnej závierke vyššia, ako je ich základ dane.

V prípade, ak je účtovná hodnota aktív vyššia alebo záväzkov nižšia, ako je ich základ dane, je potrebné vytvoriť odložený daňový záväzok. V prípade, ak je účtovná hodnota aktív nižšia alebo záväzkov vyššia, ako je ich základ dane, je potrebné vytvoriť odloženú daňovú pohľadávku.

## 2. Metódy výpočtu odložených daní

Na výpočet odložených daní existuje niekoľko metód: a) metóda záväzkov, b) metóda časového rozlíšenia, c) metóda odpočítavania daní.

*Metóda záväzkov* sa orientuje na správnu prezentáciu pohľadávok a záväzkov v súvahe podniku. Odložené dane môžu mať formu odloženého daňového záväzku (záväzok platiť daň v budúcnosti) alebo odloženej daňovej pohľadávky (zaplatenie „preddavku“ na daň). Metóda záväzkov vychádza zo sadzby dane platnej v budúcnosti, pretože skutočnú výšku odloženej daňovej pohľadávky alebo záväzku možno určiť len na základe nej. Pri zmenách sadzby dane v nasledujúcich obdobiach sa musí pravidelne aktualizovať výška odloženej dane vytvorenej v minulosti. Táto metóda vychádza zo statickej bilančnej teórie.

*Metóda časového rozlíšenia* sa zameriava na správny vzťah medzi výnosmi a nákladmi – je orientovaná na výkaz ziskov a strát, kde sa splatná daň z príjmov upravuje o odloženú daň. Metóda časového rozlíšenia uvažuje len s aktuálnou, v bežnom období platnou sadzbou dane a neuvažuje so sadzbou dane platnou v budúcnosti. Pri dodatočnej zmene sadzby dane sa neuskutočňujú žiadne úpravy odložených daní. Metóda časového rozlíšenia vychádza z dynamickej bilančnej teórie.

*Metóda odpočítavania daní (resp. priradenia odložených daní jednotlivým položkám)* je založená na predstave, že hodnota majetku je určovaná jeho úžitkovou hodnotou a daňovou uznateľnosťou. Z toho vyplýva, že majetok, ktorého opotrebenie je daňovo uznané, má vyššiu hodnotu ako majetok, ktorého opotrebenie nie je daňovo uznané.

Ďalším predpokladom, na ktorom sa zakladá metóda odpočítavania daní, je možnosť priameho priradenia daňového efektu ku každému konkrétnemu majetku. Odložené dane sa nevykazujú ani ako záväzky alebo pohľadávky, ani ako položky časového rozlíšenia, ale priradujú sa tým súvahovým položkám, pri ktorých vznikli.

Z koncepcie tejto metódy vyplýva, že musí vychádzať zo sadzby dane platnej v budúcnosti, z praktických dôvodov sa však používa aktuálna sadzba dane. Vo výkaze ziskov a strát sa vykazuje len skutočná výška dane z príjmov. V praxi sa táto metóda takmer nepoužíva.

Ďalším problémom, ktorý súvisí s aplikáciou odložených daní, je zisťovanie ich výšky, to znamená ich správne ocenenie. Pri zisťovaní výšky odložených daní je možné vychádzať buď z jednotlivých časových, resp. dočasných rozdielov, alebo z celkovej sumy týchto rozdielov v danom období. Pri individuálnom oceňovaní sa každý rozdiel eviduje samostatne počas celého obdobia jeho existencie. Pre značnú prácnosť tohto spôsobu oceňovania je možné využiť aj skupinové oceňovanie.

### 3. Odložené dane podľa medzinárodných účtovných štandardov (IAS)

Problematikou odložených daní sa komplexne zaoberá medzinárodný účtovný štandard IAS 12 – *Dane z príjmov*. Súčasný IAS 12, účinný od 1. 1. 1998, je výsledkom dvadsaťročného vývoja a niekoľkých revízií pôvodného štandardu. Pre správne pochopenie súčasnej filozofie výpočtu a vykazovania odložených daní v účtovnej závierke je potrebné jeho porovnanie s pôvodným štandardom. Pôvodný štandard, účinný do 1. 1. 1998, umožňoval výpočet odloženej dane dvoma spôsobmi: po prvé, *metódou odloženej úhrady*, a po druhé, *metódou záväzkov založenou na výsledkovom prístupe*.

Podľa *metódy odloženia* sú daňové účinky súčasných časových rozdielov odložené a prevedú sa do budúcich období, keď sa časové rozdiely zrušia. Pretože odložená daňová pohľadávka neoprávňuje k obdržaniu, ani odložený daňový záväzok nezakladá povinnosť k úhrade, ich vykázanie v súvahe nemalo vplyv na výšku splatnej dane z príjmov.

Súčasný IAS 12 zakazuje metódu odloženia a vyžaduje používať záväzkovú metódu, založenú nie na výsledkovom prístupe, ale na súvahovom prístupe. Metóda záväzkov založená na výsledkovom prístupe vychádzala z časových rozdielov medzi hospodárskym výsledkom a základom dane. Tieto rozdiely medzi hospodárskym výsledkom a základom dane vznikajú v dôsledku toho, že niektoré náklady a výnosy ovplyvňujú základ dane v inom období ako hospodársky výsledok. Časové rozdiely plynutím času zaniknú, vyrovnajú sa. Odložené dane slúžili na odstránenie tohto časového nesúladu medzi daňou vyčíslenou z hospodárskeho výsledku a daňou vyčíslenou zo základu dane. Metóda záväzkov na výsledkovom prístupe bola zameraná na výkaz ziskov a strát, pričom uvedené časové rozdiely sa prejavili vo výkaze ziskov a strát aj pri ich vzniku, aj pri ich obrátení (typickým príkladom bol rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi dlhodobých aktív/investičného majetku).

*Metóda záväzkov na súvahovom prístupe* zahŕňa podstatne širší okruh dočasných rozdielov. Dočasné rozdiely zahŕňajú nielen všetky časové rozdiely, ale aj iné rozdiely, ktoré nie sú vyvolané časovými rozdielmi. Dočasné rozdiely vznikajú aj v prípade, ak:

- majetok podniku sa v účtovníctve precenil, ale neupravil sa na daňové účely;
- dcérske podniky nerozdelia celý zisk materskému podniku;
- pri akvizícii sú náklady priradené k majetku a záväzkom, ale nie na daňové účely;
- pri prvotnom zaúčtovaní je účtovná hodnota majetku a záväzkov iná ako daňová.

Táto metóda je zameraná na súvahu, na vykázanie správnej výšky súvahových položiek pohľadávok a záväzkov. Dočasné rozdiely sa nemusia prejavovať vo



výkaze ziskov a strát, pretože môžu ovplyvňovať výšku vlastného imania v súvahe. Pri dočasných rozdieloch nie je podstatná ani ich daňová uznateľnosť v budúcnosti, ani časové obdobie, v ktorom sa dočasné rozdiely zrušia (môže to byť až pri likvidácii podniku).

*Cieľom IAS 12 – Dane z príjmov* je stanoviť účtovný postup pri dani z príjmov. Zásadnou otázkou pri dani z príjmov je, ako zaúčtovať bežné a budúce daňové dôsledky jednak z budúcich vyrovnaní (úhrad) účtovnej hodnoty majetku a záväzkov, ktoré sú vykázané v súvahe, jednak z transakcií a ostatných udalostí bežného obdobia, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke podniku.

Ak je pravdepodobné, že vyrovanie alebo úhrada účtovnej hodnoty zvýši, resp. zníži budúce platby daní, tento štandard požaduje, aby podnik vykázal odložený daňový záväzok, resp. odloženú daňovú pohľadávku. Súčasne požaduje, aby podnik účtoval uvedené daňové dôsledky týchto transakcií s dôsledkom na výkaz ziskov a strát alebo na vlastné imanie. Štandard sa vzťahuje na všetky dane z príjmov vypočítané zo základu dane platené doma aj v zahraničí, ako i na zrážkové dane z dividend.

*Ťažiskovými pojmami IAS 12*, ktoré súvisia s vykazovaním odložených daní, sú:

- a) dočasné rozdiely, t. j. rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku alebo záväzku v súvahe a ich základom dane;
- b) základ dane majetku alebo záväzku, t. j. hodnota majetku alebo záväzku uznaná na daňové účely.

Pritom môže ísť buď o *dočasné rozdiely zdaniteľné*, ktoré budú viesť k pripočítateľným sumám pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, keď bude účtovná hodnota majetku alebo záväzku vyrovaná, resp. uhradená, alebo o *dočasné rozdiely odpočítateľné*, ktoré budú viesť k sumám odpočítateľným pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach.

*Daňový základ majetku (aktív)* je suma, ktorá môže byť odpočítaná od všetkých zdaniteľných ekonomických prínosov – tie podnik získa pri úhrade účtovnej hodnoty majetku. Ak sa daný ekonomický prínos nebude zdaňovať, daňový základ majetku sa rovná jeho účtovnej hodnote.

Napríklad ak pohľadávka z úrokov má účtovnú hodnotu 200 a výnosové úroky budú daňovo uznané pri príjme peňažných prostriedkov, daňový základ pohľadávky z úrokov je 0. Ak pohľadávka vyplývajúca z nároku na dividendu od dcérskeho podniku je 200 a dividendy sa podľa daňového zákona nezdaňujú, základ dane tejto pohľadávky je 200.

*Daňový základ záväzku* je jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu, ktorá bude odpočítateľná v súvislosti s týmto záväzkom v budúcich obdobiach. V prípade výnosov budúcich období daňový základ tohto záväzku je jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu výnosov, ktoré sa nebudú zdaňovať v budúcich obdobiach.

Například ak výdaj budúcich období má účtovnú hodnotu 200 a náklad, ktorý sa vzťahuje k tomuto záväzku, bude uznaný na daňové účely až po úhrade – daňový základ tohto záväzku je 0. Ak je účtovná hodnota záväzku z titulu pokút a penále 200 a tieto pokuty a penále nebudú daňovo uznané, daňový základ záväzkov je 200.

### 3.1. Dočasné rozdiely zdaniteľné – odložené daňové záväzky

Podnik pri vykázaní majetku očakáva, že jeho účtovná hodnota bude uhradená formou ekonomických prínosov, ktoré získa v budúcich obdobiach. Ak je účtovná hodnota majetku vyššia ako jeho základ dane, hodnota zdaniteľných ekonomických úžitkov bude prevyšovať sumu, ktorá bude uznaná na daňové účely. Tento rozdiel je zdaniteľným dočasným rozdielom a povinnosť zaplatiť výslednú daň z príjmov v budúcich obdobiach je odloženým daňovým záväzkom.

Keď podnik získa úhradu účtovnej hodnoty majetku, zdaniteľný dočasný rozdiel bude zrušený a podnik bude mať zdaniteľný zisk. V dôsledku tohto je pravdepodobné, že ekonomické prínosy budú odčerpané z podniku formou platieb daní. Z tohto dôvodu štandard vyžaduje vykázat' všetky odložené daňové záväzky s výnimkou odloženého daňového záväzku, ktorý vzniká z:

- *goodwillu*, ktorého odpis nie je odpočítateľný na daňové účely,
- prvotného vykázania majetku alebo záväzku, ktoré sa netýka akvizície a v čase transakcie neovplyvňuje ani účtovný hospodársky výsledok, ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

Odložený daňový záväzok by sa mal vykázat' zo všetkých zdaniteľných dočasných rozdielov, keď:

- účtovná hodnota majetku je vyššia ako jeho základ dane,
- účtovná hodnota určitého záväzku je nižšia ako jeho základ dane.

Ak je účtovná hodnota majetku vyššia ako jeho základ dane, znamená to, že výška zdaniteľného ekonomického úžitku, ktorý prinesie svojou realizáciou tento majetok, bude vyššia ako hodnota, ktorá bude uznaná ako daňový náklad. Tento rozdiel predstavuje dočasný zdaniteľný rozdiel, a povinnosť zaplatiť daň z príjmov v budúcich obdobiach, ktorá sa vzťahuje na tento rozdiel, predstavuje odložený daňový záväzok.

#### **Príklad**

Obstarávací cena dlhodobého (investičného) majetku je 200, účtovné odpisy 50, daňové odpisy 70.

Účtovná zostatková cena je 150, základ dane (daňová zostatková cena) 130.

Podnik očakáva v budúcnosti ekonomický prínos z tohto majetku 150. Na daňové účely sa uznávajú náklady (daňový odpis) len vo výške 130. Ak bude sadzba dane z príjmov

30 %, potom podnik zaplatí daň v budúcnosti vo výške 6 (30 % z 20). Podnik vykáže odložený daňový záväzok vo výške 6. Táto suma predstavuje daň z príjmov, ktorú podnik zaplatí v budúcom období pri úhrade účtovnej hodnoty daného investičného majetku.

Niektoré dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, keď výnosy alebo náklady sú zahrnuté do hospodárskeho výsledku v jednom období, ale do základu dane v inom období. Takéto dočasné rozdiely sa nazývajú *časovými rozdielmi*.

Napríklad:

- výnosové úroky sú zahrnuté do hospodárskeho výsledku v čase ich vzniku, ale do základu dane až pri obdržaní peňažných prostriedkov; základ dane pohľadávky, ktorá je vykázaná v súvahe v účtovnej hodnote a súvisí s týmto výnosom, je 0;
- daňové odpisy sú vyššie ako účtovné odpisy, v dôsledku čoho je základ dane tohto majetku nižší ako jeho účtovná hodnota;
- aktivované náklady na vývoj sú zahrnuté do základu dane pri ich vzniku, ale do hospodárskeho výsledku počas niekoľkých budúcich období – v dôsledku toho je základ dane nákladov na vývoj 0.

Všetky uvedené príklady sú zdaniteľnými dočasnými rozdielmi, a preto spôsobujú vznik odložených daňových záväzkov.

Zdaniteľné dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

- účtovná hodnota majetku sa pri precenení zvýši, ale neuskutoční sa úprava jeho daňovej hodnoty (účtovná hodnota majetku je vyššia ako základ dane tohto majetku);
- náklady pri akvizícii sú priradené k obstarávanému majetku a záväzkom, ale neuskutoční sa úprava jeho daňovej hodnoty (účtovná hodnota majetku je vyššia ako základ dane tohto majetku).

### 3.2. Dočasné rozdiely odpočítateľné – odložené daňové pohľadávky

Pri vykázaní záväzku sa očakáva, že jeho účtovná hodnota bude uhradená odčerpaním zdrojov podniku v budúcich obdobiach. Výška odčerpaných podnikových zdrojov môže byť odpočítateľnou sumou zo zdaniteľného zisku v nasledujúcich obdobiach. V tomto prípade existuje dočasný rozdiel medzi vyššou účtovnou hodnotou záväzku a jeho základom dane. Tento dočasný rozdiel vyvoláva vznik odloženej daňovej pohľadávky vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú vyrovnané v období, keď bude možné túto časť záväzku odpočítať od zdaniteľného zisku.

Podobne, ak účtovná hodnota majetku je nižšia ako jeho základ dane, rozdiel spôsobuje vznik odloženej daňovej pohľadávky vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú vyrovnané v budúcich obdobiach.

### Príklad

Podnik vykazuje záväzok vo forme rezervy na tovar v záruke 200. Z daňového hľadiska bude rezerva uznaná (odpočítateľná) až po zaplatení reklamácie. Sadzba dane z príjmov je 30 %.

Základ dane záväzku je 0, účtovná hodnota záväzku 200. Pri úhrade záväzku v jeho účtovnej hodnote podnik zníži svoj budúci zdaniteľný zisk o 200 a následne zníži svoje budúce platby dane o 60 (30 % z 200). Rozdiel medzi účtovnou hodnotou 200 a nulovým základom dane je odpočítateľný dočasný rozdiel 200. Z tohto dôvodu podnik vykazuje odloženú daňovú pohľadávku 60 za predpokladu, že podnik dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach na to, aby mohol mať úžitok zo zníženia platby daní.

Ďalším príkladom odpočítateľných dočasných rozdielov, ktoré majú za následok vznik odložených daňových pohľadávok, sú napríklad:

- náklady na výskum zahrnuté do hospodárskeho výsledku v období ich vzniku, ale do základu dane až v nasledujúcich obdobiach (účtovná hodnota nákladov na výskum je 0, základ dane nákladov na výskum je suma uznaná daňovým zákonom ako odpočítateľná položka v budúcich obdobiach – rozdiel medzi daňovým základom nákladov na výskum a nulovou účtovnou hodnotou je odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka);

- záväzok z akvizície je vykázaný k dátumu uskutočnenia výmennej transakcie, ale súvisiace náklady sú odpočítateľnou položkou až v nasledujúcich obdobiach (rozdiel medzi vyššou účtovnou hodnotou záväzku a nulovým daňovým základom je odpočítateľný dočasný rozdiel). Odložená daňová pohľadávka vzniká aj vtedy, ak hodnota nadobúdaného majetku je nižšia ako jeho základ dane. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka vplyva na *goodwill*.

Odložená daňová pohľadávka by mala byť vykázaná zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že zdaniteľný zisk umožní tieto odpočítateľné rozdiely využiť, s výnimkou prípadov, keď odložená daňová pohľadávka vzniká buď z negatívneho *goodwillu*, alebo z prvotného vykázania majetku alebo záväzku v transakcii, ktorá nie je podnikovou kombináciou a v čase transakcie nevplyva ani na účtovný hospodársky výsledok, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

Odložená daňová pohľadávka by mala byť vykázaná v prípade, ak: a) účtovná hodnota majetku je nižšia ako jeho základ dane; b) účtovná hodnota záväzku je vyššia ako jeho základ dane.

Zrušenie odpočítateľných dočasných rozdielov vedie k vzniku odpočítateľných položiek od zdaniteľných ziskov v budúcich obdobiach. Ekonomické úžitky vo forme zníženia platby daní bude mať podnik jedine vtedy, ak dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky, voči ktorým môžu byť odpočítateľné položky zúčtované. Z tohto dôvodu podnik vykazuje odložené daňové pohľadávky iba vtedy,

keď je pravdepodobné, že dosiahne dostatočne veľké zdaniteľné zisky tak, aby mohol voči nim zúčtovať odpočítateľné dočasné rozdiely.

Táto situácia môže nastať vtedy, keď existujú dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely, súvisiace s tým istým daňovým úradom a s tým istým daňovým subjektom, ktorých zrušenie sa v budúcnosti očakáva:

- v rovnakom období ako očakávané zrušenie odpočítateľného dočasného rozdielu,
- v obdobiach, v ktorých môže byť daňová strata z tejto odloženej daňovej pohľadávky umorovaná dopredu alebo dozadu.

V prípade, ak zdaniteľné dočasné rozdiely nie sú dostatočné, podnik by mal vytvoriť alebo zvýšiť zdaniteľný výnos napríklad plánovaním „daňových príležitostí“.

Odložená daňová pohľadávka sa vzťahuje aj na možnosť umorovania straty dopredu alebo spätne (v slovenskej právnej úprave len dopredu, v nasledujúcom období).

### 3.3. Oceňovanie a vykazovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov

Odložené daňové pohľadávky a záväzky by mali byť ocenené daňovými sadzbami, ktoré budú splatné podľa očakávania v období, v ktorom bude pohľadávka zrealizovaná alebo záväzok vyrovnaný.

Ak sa zdaniteľné zisky (resp. príjmy) zdaňujú rôznymi sadzbami dane v závislosti od ich výšky, odložené daňové pohľadávky a záväzky sú ocenené použitím priemerných sadzieb, ktoré budú platné podľa očakávania pre zdaniteľný zisk (daňovú stratu) v obdobiach, v ktorých sa očakáva zrušenie dočasných rozdielov.

Oceňovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok by malo zohľadňovať daňové dôsledky, ktoré by vyplynuli zo spôsobu, akým podnik očakáva úhradu alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty jeho majetku a záväzkov k súvahovému dňu (inou sadzbou sa môže zdaňovať napr. predaj investičného majetku, inou jeho fyzická likvidácia).

Účtovná hodnota odloženej daňovej pohľadávky by sa mala prehodnotiť vždy k súvahovému dňu. Podnik by mal znížiť účtovnú hodnotu odloženej daňovej pohľadávky v rozsahu, v ktorom už nie je pravdepodobné, že dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, umožňujúci zúžitkovať časť alebo celý prínos tejto odloženej daňovej pohľadávky. Každé takéto zníženie by malo byť zrušené v rozsahu, v ktorom vzniká pravdepodobnosť, že sa nedosiahne dostatočný zdaniteľný zisk.

*Účtovanie* odložených daní v súvislosti s určitou transakciou závisí od charakteru tejto transakcie. Odložené dane sa účtujú buď ako náklad alebo výnos, t. j. s vplyvom na hospodársky výsledok, alebo sa zúčtujú priamo s vlastným imanom, t. j. bez vplyvu na hospodársky výsledok.

Odložené daňové pohľadávky a záväzky by sa mali odlišiť od splatných daňových pohľadávok a záväzkov.

Podnik by mal vykazovať odložené daňové pohľadávky a záväzky ako neobežné.

Odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky by mal podnik kompenzovať len vtedy, ak súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým úradom a týkajú sa toho istého subjektu.

Podľa IAS 12 – *Dane z príjmov*, založeného na *temporary* koncepcii, sa vyžaduje nasledovné:

- povinnosť vykazovať odložené dane majú všetky podniky bez obmedzenia, metóda odloženia nie je povolená,
- používať metódu záväzkov na súvahovom prístupe (nie na výsledkovom prístupe), ktorá je zameraná na dočasné rozdiely medzi základom dane aktív alebo záväzkov a ich účtovnou hodnotou,
- povinnosť vykazovať odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky zo všetkých dočasných rozdielov,
- pri výpočte odložených daní uplatňovať sadzbu dane platnú v budúcom období, v ktorom sa aktíva uhradia a záväzky splnia,
- odloženú daňovú pohľadávku je dovolené vykazovať v prípade, keď očakávané zdaniteľné zisky budú dostatočné na vyrovnanie (umorenie) strát,
- odložené dane sa účtujú do nákladov, výnosov alebo priamo s vlastným imanom,
- povinnosť vykázat všetky dočasné rozdiely, ktoré súvisia s konsolidovanou účtovnou závierkou,
- kompenzácia odložených daňových záväzkov a pohľadávok sa povoľuje len výnimočne,
- povinnosť vykazovať odložené daňové záväzky a pohľadávky ako neobežné.

#### 4. Právna úprava odložených daní v Slovenskej republike

V rámci národnej úpravy SR problematiku odložených daní riešia *Postupy účtovania pre podnikateľov* (vydané formou Opatrenia MF SR č. 3177/1998-KM), ktoré delia daňovú povinnosť na splatnú a odloženú za dané účtovné a zdaňovacie obdobie.

V článku X: *Daňový náklad – odložený daňový záväzok, príp. pohľadávka* sa uvádza:

- Daňová povinnosť odložená sa zisťuje v účtovných jednotkách, ktoré tvoria skupinu podnikov v prípade, keď dochádza k rozdielom medzi daňovým základom a hospodárskym výsledkom pred zdanením zisteným v účtovníctve z titulu

rozdielu medzi odpismi hmotného a nehmotného investičného majetku podľa zákona o daniach z príjmov (daňovým odpisom) a odpismi uvedeného majetku podľa odpisového plánu účtovnej jednotky (účtovným odpisom).

- Veľkosť odloženej daňovej povinnosti sa zistí ako súčin rozdielu medzi daňovým a účtovným odpisom a sadzbou dane z príjmov, ktorá je stanovená zákonom o daniach z príjmov na nasledujúce účtovné a zdaňovacie obdobie. Účtuje sa na ľarchu účtu 592 – *Daň z príjmov z bežnej činnosti – odložená* a 594 – *Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti – odložená* a v prospech účtu 371 – *Odložená daňová pohľadávka a záväzok*, ak je daňový odpis väčší ako účtovný odpis, alebo zápisom v prospech uvedených nákladových účtov so súvzťažným účtovným zápisom na ľarchu účtu 371, ak je daňový odpis menší ako účtovný odpis.

- Pri vyradení hmotného a nehmotného investičného majetku z dôvodu predaja alebo likvidácie z titulu ďalšej nepotrebnosti sa pri výpočte odloženej daňovej povinnosti na účtoch 592, 594 a na účte 371 vychádza z rozdielu medzi zostatkovou cenou vypočítanou podľa zákona o daniach z príjmov a zostatkovou cenou zistenou v účtovníctve.

Z Článku V: *Obsahové vymedzenie účtovej skupiny pre dane z príjmov* vyplýva, že odložené dane sa vzťahujú len na dočasné rozdiely medzi účtovnými a daňovými odpismi a medzi účtovnou a daňovou zostatkovou cenou.

Odložené dane sa vypočítavajú v prípade, ak existujú časové rozdiely medzi základom dane a hospodárskym výsledkom pred zdanením.

Pri výpočte veľkosti odloženej dane sa vychádza zo sadzby dane stanovenej na nasledujúce účtovné a zdaňovacie obdobie.

## 5. Riešenie niektorých špecifických prípadov odloženej dane

Podľa zákona o účtovníctve i podľa postupov účtovania pre podnikateľov je zisťovanie a vykazovanie odloženého daňového záväzku a odloženej daňovej pohľadávky v SR povinné. Táto povinnosť je však zúžená len na podniky v skupine, čo znamená, že povinnosť bilancovať odložené dane majú len obchodné spoločnosti, ktoré sa stávajú súčasťou konsolidačného poľa.

Ostatné obchodné spoločnosti nemusia vykazovať odložené dane, čo však neznamená, že im nevznikajú dočasné rozdiely, a teda dobrovoľne ich môžu vykazovať.

Problém môže vzniknúť v prípade, keď sa podnik rozhodne až od určitého obdobia po svojom vzniku účtovať a vykazovať odloženú daň, a to buď dobrovoľne, alebo povinne (napr. preto, že sa stal súčasťou skupiny podnikov – konsolidačného poľa). Ak na odpisovanie dlhodobého (investičného) majetku do tohto rozhodnutia používal rozdielne účtovné a daňové odpisy, treba stanoviť vhodnú

základňu pre výpočet odloženej dane v prvom roku jej účtovania a vykazovania. V opačnom prípade môže vzniknúť situácia, keď po úplnom vyradení tohto majetku zostane nevyrovnaná odložená daň.

### Príklad

Podnik bol povinný účtovať a vykazovať odloženú daň od roku 02, dlhodobý (investičný) majetok však odpisoval už od roku 01, pričom použil rozdielne účtovné a daňové odpisy (pozri tab. 2).

Tabuľka 2

#### Výpočet odloženej dane až od určitého obdobia po vzniku podniku

Rok	Účtovné odpisy (ÚO)	Daňové odpisy (DO)	Dočasné rozdiely (DO – ÚO)	Sadzba dane (DS)	Odložená daň od r. 01 (DO – ÚO) x DS	Odložená daň od r. 02 (DO – ÚO) x DS	Vplyv na účtovnú závierku
01	20 000	50 000	+30 000	30 %	+9 000	–	–
02	50 000	75 000	+25 000	30 %	+7 500	+7 500	+N +P
03	50 000	50 000	0	30 %	0	0	–
04	50 000	25 000	–25 000	30 %	–7 500	–7 500	–N –P
05	30 000	0	–30 000	30 %	–9 000	–9 000	–N –P
Súčet	200 000	200 000	0		0	–9 000	(–P)?

Pri riešení uvedeného problému sú možné dva alternatívne postupy:

a) dopočítať späť odloženú daň (od roku 01) a vykázat ju ako odloženú daň bežného obdobia – tento variant je technicky náročný vzhľadom na značný pohyb dlhodobého (investičného) majetku v predchádzajúcich obdobiach;

b) použiť upravený vzorec výpočtu odloženej dane:

$$(Zostatková \text{ cena IM účtovná} - \text{zostatková cena IM daňová}) \times DS$$

Pri aplikácii druhej navrhovanej alternatívy bude výpočet odloženej dane za rok 02 nasledovný:

ZC IM účtovná	200 000 – 70 000 = 130 000
ZC IM daňová	200 000 – 125 000 = 75 000
Odložená daň	(130 000 – 75 000) x 0,30 = 16 500
Odložená daň za rok 02	7 500
Odložená daň za rok 01	9 000

V ďalších rokoch je možné postupovať bežným spôsobom.

Za určitých podmienok môže dôjsť k situácii, keď je účtovná obstarávacia cena odlišná od vstupnej ceny dlhodobého (investičného) majetku uznanej zákonom o daniach z príjmov. Táto situácia nastane v prípade, keď daňový úrad použije cenu obvyklú na trhu a neuzná skutočnú obstarávaciu cenu. Podobná situácia môže vzniknúť vtedy, keď daňový zákon priamo stanoví maximálny limit



niektorých vstupných cien (napr. pri osobných automobiloch). V tomto prípade by sa účtovné odpisy vypočítali z inej sumy ako odpisy daňové a nešlo by o dočasný, ale trvalý rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi.

Pri výpočte odloženej dane by bolo potrebné zistiť výšku účtovných odpisov, ktoré sa vzťahujú k časti účtovnej obstarávacej ceny daňovo uznanej. Výšku týchto odpisov je potrebné odpočítať od celkových účtovných odpisov.

### Príklad

Obstarávacia cena osobného automobilu bola 800 000 Sk, daňovo uznaná vstupná cena je 500 000 Sk. Doba odpisovania je 4 roky účtovne aj daňovo. Pomer medzi skutočnou obstarávacou cenou a daňovo uznanou je 1,6 (800 000 : 500 000) (pozri tab. 3).

Tabuľka 3

#### Výpočet odloženej dane v prípade, ak sa obstarávacia cena dlhodobého (investičného) majetku nerovná vstupnej cene

Rok	Účtovné odpisy (ÚO)	Daňové odpisy (DO)	Započítateľná časť účtovných odpisov (ÚO : 1,6)	Dočasný rozdiel (DO – ÚO) započítateľný	Sadzba dane z príjmov (DS)	Odložená daň (započítateľná) (DO – ÚO) x DS	Vplyv na účtovnú závierku
01	80 000	125 000	50 000	+75 000	30 %	+22 500	+N +P
02	200 000	187 500	125 000	+62 500	30 %	+18 750	+N +P
03	200 000	125 000	125 000	0	30 %	0	–
04	200 000	62 500	125 000	–62 500	30 %	–18 750	–N –P
05	120 000	0	75 000	–75 000	30 %	–22 500	–N –P
Súčet	800 000	500 000	500 000	0		0	–

Metóda záväzkov, akceptovaná slovenskou právnou úpravou pri výpočte odloženej dane, zohľadňuje sadzbu dane z príjmov platnú v nasledujúcom roku. To znamená, že ak by sa zmenila sadzba dane z príjmov, zmení sa zákonite aj výška odloženej dane.

Ak dôjde v priebehu odpisovania dlhodobého (investičného) majetku k zmene odpisovej sadzby, môže vzniknúť situácia, keď zostatok odloženého daňového záväzku, resp. pohľadávky bude vypočítaný podľa predchádzajúcej daňovej sadzby a znižovaný podľa novej sadzby. V tomto prípade by po úplnom odpísaní majetku a po zrušení dočasných rozdielov medzi účtovnými a daňovými odpismi vznikol nevyrovnaný zostatok odloženého daňového záväzku, resp. pohľadávky, ktorý nemá žiadne vecné opodstatnenie. Pri zmene daňovej sadzby je preto potrebné prepočítať aj tento zostatok podľa novej daňovej sadzby a rozdiel vyrovnať.

### Príklad

Sadzba dane z príjmov bola v rokoch 01, 02, 03 vo výške 40 %, ale v roku 04 a 05 bola sadzba dane 30 % (pozri tab. 4).

Tabuľka 4

## Výpočet odloženej dane pri zmene sadzby dane z príjmov

Rok	Účtovné odpisy (ÚO)	Daňové odpisy (DO)	Dočasné rozdiely (DO – ÚO)	Sadzba dane z príjmov (DS)	Odložená daň (DO – ÚO) x DS	Vplyv na účtovnú závierku
01	20 000	50 000	+30 000	40 %	+12 000	+N +P
02	50 000	75 000	+25 000	40 %	+10 000	+N +P
03	50 000	50 000	0	40 %	0	–
04	50 000	25 000	–25 000	30 %	–7 500	–N –P
05	30 000	0	–30 000	30 %	–9 000	–N –P
Súčet	200 000	200 000	0		+5 500	–

V tomto prípade je potrebné prepočítať zostatok odloženej dane podľa novej daňovej sadzby a rozdiel premietnuť do nákladov (mimoriadnych) alebo výnosov (mimoriadnych).

Vzhľadom na to, že v našom prípade ide o odložený daňový záväzok a došlo k zníženiu sadzby dane, rozdiel 5 500 Sk sa vykáže ako zvýšenie mimoriadnych výnosov a zníženie odloženého daňového záväzku.

Pri vyradení dlhodobého (investičného) majetku z dôvodu predaja alebo likvidácie sa pri výpočte odloženej dane vychádza z rozdielu medzi zostatkovou daňovou a zostatkovou cenou účtovnou. Vysporiadanie odloženej dane z uvedených dôvodov predpokladá:

- informácie o odloženej dani podľa jednotlivých druhov vyradovaného dlhodobého (investičného) majetku,
- informácie o výške účtovných a daňových odpisov,
- informácie pre výpočet účtovnej i daňovej zostatkovej ceny.

**Príklad**

Obstarávacia cena investičného majetku – výpočtovej techniky predstavuje 200 000 Sk, doba životnosti 4 roky, účtovný odpis v roku 01 bol 20 000 Sk daňový odpis 50 000 Sk. Výpočtová technika bola v roku 02 vyradená likvidáciou (v dôsledku krádeže) (pozri tab. 5).

Tabuľka 5

## Výpočet odloženej dane pri vyradení dlhodobého (investičného) majetku

Rok	Účtovné odpisy (ÚO)	Daňové odpisy (DO)	Dočasné rozdiely (DO – ÚO)	Sadzba dane z príjmov (DS)	Odložená daň (DO – ÚO) x DS	Vplyv na účtovnú závierku
01	20 000	50 000	+30 000	30 %	+9 000	+N +P
02					–9 000	–N –P

Výpočet odloženej dane:

$$(Zostatková\ cena\ IM\ daňová - zostatková\ cena\ IM\ účtovná) \times DS \\ (150\ 000 - 180\ 000) \times 0,30 = -9\ 000$$

Podľa slovenskej právnej úpravy sa odložené dane vypočítavali a bilancovali len v prípade, ak hospodársky výsledok zistený v účtovníctve bol zisk. V prípade, že hospodársky výsledok bol strata, odložené dane sa netvorili. Možno to zdôvodniť tak, že v účtovnej závierke nie sú vykázané žiadne daňové náklady, a teda nie je dôvod upravovať ich prostredníctvom odložených daní.

Po zmene účtovnej legislatívy Slovenskej republiky (postupov účtovania pre podnikateľov) od roku 1999 sa v nadväznosti na medzinárodný účtovný štandard IAS 12 odložená daň zisťuje v prípade, keď dochádza k rozdielom medzi daňovým základom a hospodárskym výsledkom pred zdanením (t. j. ziskom alebo stratou).

Iná situácia vznikne vtedy, ak hospodársky výsledok je strata, ale v minulých účtovných obdobiach už boli vytvorené odložené dane. Ak v minulosti už boli vytvorené odložené dane a v bežnom období vznikla strata ako základ dane, potom je potrebné rozpustiť v minulosti vytvorené odložené dane, ak sa v budúcnosti neráta s tým, že by pri zmene z kladného rozdielu do záporného a naopak prišlo k očakávanému zvýšeniu alebo zníženiu dane.

Toto riešenie vychádza z pôvodného štandardu IAS 12 – *Účtovanie dane z príjmov*, ktorého filozofia sa v účtovníctve SR (i keď len v redukovanej forme) aplikuje doteraz.

Na to sú potrebné informácie o predpokladanej výške účtovného hospodárskeho výsledku a základu dane na budúce roky. Ak bola v minulých účtovných obdobiach vytvorená napríklad odložená daňová pohľadávka a za bežný rok je vykázaná strata, ktorú je možné počas bezprostredne nasledujúcich piatich rokov umorovať podľa zákona o daniach z príjmov, potom je možné v účtovnej závierke za bežný rok odloženú daňovú pohľadávku ponechať len vtedy, ak sa počas týchto piatich rokov očakáva dostatočne vysoký zisk ako základ dane, od ktorého sa bude ročne odpočítavať 1/5 vzniknutej straty. Ak nie je možné rátať s dostatočne vysokým ziskom, potom je potrebné odloženú daňovú pohľadávku zrušiť, alebo ju aspoň znížiť.

Analogicky, ale s opačným účinkom to platí aj pre odložený daňový záväzok vytvorený v minulých účtovných obdobiach.

## Záver

Odložené dane tvoria veľmi náročnú a komplikovanú oblasť účtovníctva a účtovnej závierky. V rámci diskusií o harmonizácii našej legislatívy s medzinárodnými účtovnými štandardami bude potrebné zvážiť rozsah a účinnosť aplikácie IAS 12 – *Dane z príjmov* (revidovaného s účinnosťou od 1. 1. 1998 a založeného na *temporary* koncepcii) v podmienkach Slovenskej republiky.

Výsledkový prístup zakotvený v medzinárodnom účtovnom štandarde pred jeho revíziou bol v SR relatívne ľahko aplikovateľný, pretože bol zrozumiteľnejší. Súvahový prístup je v našich podmienkach nový a jeho osvojenie odbornou verejnosťou si vyžiada určitý čas.

Došlo 15. 10. 2001

## Literatúra

- [1] FARKAŠ, R.: Odložené dane. Bratislava: Iura Edition 1999.
- [2] BAŠTINCOVÁ, A.: Odložené dane v účtovnej závierke podnikateľských subjektov. *Acta oeconomica Cassoviensia* (Košice), 2000, č. 4.
- [3] BAŠTINCOVÁ, A.: IAS 12 – Dane z príjmov. In: Účtovníctvo, Audítorstvo, Daňovníctvo, 2001, mimoriadne číslo.
- [4] BENČÍKOVÁ, L. – STASZKIEWICZ, P.: Odložená daň z príjmov. Účtovníctvo, Audítorstvo, Daňovníctvo, 2000, č. 6.
- [5] Medzinárodný účtovný štandard IAS 12 – Dane z príjmov. In: Medzinárodné účtovné štandardy 2000. Košice: HZ 2000.
- [6] MULLEROVÁ, L. – ŽÁROVÁ, M.: Dane ze zisku. In: Mezinárodní účetní standardy a česká účetní legislativa. Praha: Vysoká škola ekonomická 1998.
- [7] ŠLOSÁROVÁ, A.: Odložená daň z príjmov. In: Zvesti, 1995, č. 3.
- [8] Účtovná osnova a postupy účtovania pre podnikateľov. Bratislava: DAS 1999.

## SUPRANATIONAL HARMONISATION OF DEFERRED TAXES AND THEIR IMPLEMENTATION UNDER CONDITIONS IN THE SLOVAK REPUBLIC

Anna BAŠTINCOVÁ

Deferred taxes represent an important tool for the correct and objective declaration of the economic result and taxes in accounting and financial statements of the entrepre-neuring subjects. By the application of deferred taxes one ensures correct tax periodicity in the statement of profits and losses and at the same time an objective presentation of assets and liabilities in the balance sheet.

The problem of the formation and necessity of deferred taxes' application was identified in the U.S.A. in the year 1967. From the development point of view two concepts of deferred taxes existed: timing concept (e. g. concept of time differences) and temporary concept (e. g. the concept of temporary differences). Both concepts are based on the rational approach, on temporary and finite differences. According to generally accepted accounting principles – US GAAP and within the framework of international accounting standards – IAS 12 – Income Taxes the timing concept was replaced by the temporary concept. Slovak legislation currently uses timing concept.

*Timing concept, e. g. the concept of time differences* is oriented at the profit-and-loss statement – at the time differences between the economic result before taxation and income tax assessment base. When applying this concept the role of accounting consists in the achievement of the situation when one considers in the financial statement as „fictitious“ tax assessment base the economic result primarily found in the accounting (before taxation), e. g. before its adjustment by incremental and deductible items. That means one does not consider the adjustments complying with the Income Tax Act – the „real“ tax assessment base calculated in the tax declaration. One secures thus the logic link between the economic result and the income tax.

Two cases can emerge:

- economic result primarily calculated in accounting is higher than the tax assessment base,
- economic result primarily calculated in accounting is lower than the tax assessment base.

When the economic result is higher than the tax assessment base, then the collectable income tax declared in financial statement is increased by the deferred tax – deferred tax obligation, e. g. the difference between the lower tax assessment base and the higher economic result.

When is the economic result primarily calculated in accounting is lower than the tax assessment base, income tax declared in financial statement is decreased by the deferred tax – deferred tax obligation, e. g. the difference between the higher tax assessment base and the lower economic result.

Differences between the economic result and tax assessment base could be:

- permanent (unlimited time),
- temporary (limited time),
- almost unlimited time.

Permanent differences between the economic result and tax assessment base are such differences that emerge in one term and do not vanish in the following terms – they are not extinguished. They emerge as a result of the fact that some costs, which affect the economic result, are not tax – acknowledgeable and thus do not affect the tax assessment base (for instance the provision of other reserves, travel costs exceeding the limit, entertainment expenses etc.). Likewise some incomes affect the economic result but do not influence the tax assessment base (e. g. accounting of other reserves, accounting of adjust entries relating the fixed assets, stocks etc. These permanent differences do not provide any deferred taxes.

Temporary differences are characterised by the fact that some costs and incomes affect both the economic result and tax assessment base, yet in various terms. As the time goes by these differences gradually settle and vanish. The existence of deferred taxes is based just on these time differences.

Almost time-unlimited differences are such differences, that do not vanish automatically as time goes by, but their elimination depends on the decision of the enterprise. In some cases they can be eliminated as late as by the winding-up of the enterprise or by the sale of a relevant property. As there are in principle almost permanent differences, deferred taxes are not applied there.

Timing concept of deferred taxes is based just on the temporary – time differences. The effect of deferred taxes causes the correction and equalising of the magnitude of the economic result in individual terms. Depreciation of long-term assets (fixed assets) is a typical example of the generation of time differences between economic result and tax assessment base.

*Temporary concept, e. g. the concept of temporary differences* is oriented at the balance sheet. Temporary difference is every difference in the evaluation of individual items of assets and liabilities in balance sheet (by their book value) and their value for the taxation purposes (their tax assessment base). Temporary difference does not need manifest itself in the profit-and-loss statement at its origin (e. g. at the revaluation of fixed assets it appears in equity). Whether this difference is tax-acknowledged in future or not is inessential here. By this concept it is not important when temporary differences are eliminated or vanish, this can take place as late as at the winding-up of the enterprise. This concept is based on the temporary differences – time limited and almost time unlimited.

When applying temporary concept the deferred tax arises from the differences between book value of assets and liabilities in financial statement and their value for the taxation purposes (tax assessment base).

Temporary differences are therefore of a wider meaning – they include time differences limited and almost time unlimited. They do not include such differences that already influenced economic result (profit-and-loss statement) and do not affect tax assessment base, are not tax-acknowledged – so called incremental items, or are not taxed – so called deductible items.

In case the book value of assets is higher or the liabilities lower than their tax assessment base it is necessary to generate deferred tax obligation. In case the book value of assets is lower or the liabilities higher than their tax assessment base it is necessary to generate deferred tax claim.

There are several methods to calculate deferred taxes:

- a) method of obligations,
- b) method of time resolution,
- c) method of tax deduction.

The problem of deferred taxes is in complexity dealt with in the international accounting standard IAS 12 – Income Taxes.

*The aim of IAS 12 – Income taxes* is to define the accounting procedure for the income tax. This standard refers to all income taxes calculated of the tax assessment base paid at home and abroad and to deduction taxes from dividends.

*Fundamental terms in IAS 12*, which are linked with the declaration of deferred taxes are:

- a) temporary differences, e. g. differences between book value of assets or liability in financial statement and their tax assessment base,
- b) assessment base of property tax or obligation, e. g. the value of an asset or obligation acknowledged for tax purposes.

This can refer to:

- taxable temporary differences, which will lead to the incremental sums at the definition of taxable profit (taxable loss) in future terms, when the book value of assets or liabilities will be settled or paid,
- deductible temporary differences, which will lead to the sums deductible at the definition of taxable profit (taxable loss) in future terms.

Deferred tax obligation should be declared from all taxable temporary differences where the book value of assets is higher than its tax assessment base and book value of a certain obligation is lower than its tax assessment base.

Deferred tax claim should be declared when the book value of assets is lower than its tax assessment base and book value of obligation is higher than its tax assessment base.

Deferred tax claims and obligations should be evaluated by the expected tax rate, which will be valid in the term when the claim will be implemented or obligation settled.

When the taxable profits (or incomes) are taxed by various tax rates depending on their amount, deferred tax claims and obligations are evaluated by the use of expected average rates, which will be valid for taxable profit (taxable loss) in terms when one expects the elimination of temporary differences.

*The accounting* of deferred taxes linked with a certain transaction depends on the character of this transaction. Deferred taxes are accounted as costs or benefits, e. g. including the influence on the economic result or are accounted directly with own equity, e. g. without the influence on the economic result.

Deferred tax claims and obligations should be diversified from the matured tax claims and obligations.

The enterprise should declare deferred tax claims and obligations as non-circulating.

The enterprise should compensate deferred tax claims and deferred tax obligations only in case they relate to income taxes extracted by the same tax office and refer to the same subject.

Within the framework of the national arrangement in the Slovak Republic the problem of deferred taxes is dealt with by *Postupy účtovania pre podnikateľov (Accounting procedures for entrepreneurs* issued as a decree by the Ministry of Finance of SR), which distinguishes tax liability as mature and deferred in a relevant accounting and taxable term.

Deferred tax liability is determined in enterprises, which form a consolidated area in case when there are differences between tax assessment base and economic result before tax discovered in the books. This refers to such differences caused by the difference

between depreciations of tangible and intangible property in compliance with the Income Tax Act (tax depreciation) and depreciations of said property according to the depreciation plan of the account unit (account depreciation).

The size of the deferred tax liability is found as the product of the difference between the tax depreciation and account depreciation and the income tax rate set by the Income Tax Act for the following account and tax term.

At the elimination of the tangible and intangible property because of its sale or disposal substantiated by its further redundancy one uses in the calculation of the deferred tax liability the difference between the depreciated price calculated in accordance with the Income Tax Act and depreciated price determined in bookkeeping.

Deferred taxes are related only to the temporary differences between account depreciations and tax depreciations and between depreciated prices set in accounting and determined in accordance with the Income Tax Act.

When calculating the size of the deferred tax one uses the tax rate set for the next account and tax term.

Deferred taxes represent very difficult and complicated area of bookkeeping and financial statement. Within the framework on harmonisation of our legislation with the international accounting standards it will be necessary to consider the extent and efficiency of the application IAS 12 – Income Taxes (revised as of 1. 1. 1998 based on temporary concept) under the conditions of the Slovak Republic.

The approach defined in the international accounting standard before its revision, which was based on the timing concept was relatively easily applicable in SR, because it was more comprehensible. Balance approach is under our conditions new and its adoption by our professionals will demand some time.