

Interpretace

I - 3

Rezerva na splatnou daň

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů.

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

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

ČÚS 004 – Rezervy

Popis problému

1. Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám ke konci rozvahového dne brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky. Jako jeden z nástrojů realizace tohoto ustanovení uvádí zákon rezervy a jmenovitě rezervu na daň z příjmů. Vyhláška rozvádí toto ustanovení v tom smyslu, že rezervy jsou určeny k pokrytí budoucí závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka. Český účetní standard jmenuje rezervu na daň z příjmů jako jednu z rezerv vykazovanou v rozvaze a konkretizuje způsob jejího účtování.
2. Z podstaty odhadu splatné daně vyplývá, že se jedná každopádně o závazek, v jehož případě nejsou pochybnosti ani o věřiteli ani o lhůtě splatnosti a účelu, ale pouze o výši závazku, která bude s konečnou platností stanovena až v daňovém přiznání. S ohledem na uvedené vlastnosti má takový závazek spíše povahu dohadné položky než rezervy. České účetní předpisy však tento závazek považují za rezervu a je pro něj vyhrazena samostatná položka v rozvaze.
3. Ani jeden z těchto účetních předpisů neřeší otázku, jak se má účetní jednotka při tvorbě rezervy na daň z příjmů zachovat v případě, že má k datu účetní závěrky již zaplacené zálohy na daň z příjmů. V souladu s Vyhláškou se rezerva na daň z příjmu vykazuje v případě, kdy okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti.
4. Z uvedeného popisu problému vnikají následující otázky:
 - a. jaké povahy je odhad splatné daně a kde má být vykázán v rozvaze;
 - b. zda odhad splatné daně vykázat ve výsledovce vždy v plné výši;
 - c. zda odhad splatné daně kompenzovat v rozvaze s případnými zaplacenými zálohami na splatnou daň.

Řešení

5. Přesto, že charakteristiky odhadu splatné daně spíše napovídají, že se jedná o dohadnou položku, české účetní předpisy, které tato interpretace respektuje, považují tento závazek za rezervu a vyhražují pro něj samostatnou položku rozvahy.
6. Předpokládaná částka splatné daně se zaúčtuje vždy v plné výši jako náklad a vykáže se takto ve

výsledovce.

7. Pokud účetní jednotka vykazuje k datu závěrky již zaplacené zálohy na splatnou daň, započítají se tyto zálohy proti rezervě na splatnou daň a rezerva se tudíž vykáže pouze ve výši nedoplatku splatné daně. V případě, že zaplacené zálohy na daň převyšují očekávanou splatnou daň, pak se rezerva na splatnou daň nevykáže a předpokládaný přeplatek z titulu zaplacených záloh na daň (rozdíl mezi zaplacenými zálohami a zaúčtovanou rezervou) se vykáže v aktivech společnosti jako pohledávka.
8. Detailní rozpis zaplacených záloh a vytvořené rezervy na splatnou daň se zveřejní v příloze k účetní závěrce.

Zdůvodnění

9. Základní pravidlo pro tvorbu rezerv stanoví, že rezervy se vytvářejí na očekávané výdaje. V případě zaplacených záloh bude výdajem pouze rozdíl mezi těmito zálohami a daňovou povinností splatné daně vypočtené v daňovém přiznání. V případě přeplatku na zálohách nebude mít účetní jednotka výdaj, ale naopak pohledávku ve výši přeplatku oproti očekávané daňové povinnosti. V obou popsanych případech není adekvátní používat princip zákazu kompenzace.
10. Předpokládanou výši splatné daně je nutné zaúčtovat v plné výši tak, aby ve výsledovce v oddíle daně z příjmů byla vykázána předpokládaná daňová povinnost a tím také očekávaný disponibilní zisk.
11. Rezervu na splatnou daň je však věcně správné vykázat pouze ve výši nedoplatku na splatné dani. V případě přeplatku na zálohách není vykázání rezervy správné a přeplatek se vykáže jako pohledávka v aktivech společnosti.

Datum schválení této interpretace NÚR: 22. června 2005

Zpracovatel této interpretace:

Katedra finančního účetnictví VŠE v Praze
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Nám. W. Churchilla 4
130 67 Praha 3 – Žižkov

Fax: 224 095 198 E-mail: muller@vse.cz

Zpráva o průběhu veřejného připomínkového řízení:

V průběhu veřejného připomínkového řízení byly přijaty zpracovatelem dvě připomínky. Podstatou obou připomínek byla námitka, že odhad splatné daně představuje na základě svých charakteristik spíše dohadnou položku, než rezervu.

Při projednávání těchto připomínek se NÚR s tímto názorem ztotožnila, avšak došla k závěru, že je v interpretaci nezbytné respektovat platné znění českých účetních předpisů, a proto se rozhodla zachovat vykazování odhadu splatné daně jako rezervy (po případné kompenzaci se zaplacenými zálohami na splatnou daň).

Zároveň však NÚR doporučila tuto skutečnost v interpretaci zmínit, což se projevilo doplněním bodu 2., 4.a) a úpravou formulace bodů 4.b), 4c) a 5.