

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

SPLATNÁ A ODLOŽENÁ DAŇ Z PRÍJMOV
V NÁRODNEJ A NADNÁRODNEJ ÚPRAVE
ÚČTOVNÍCTVA

Dizertačná práca

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: 3.3.12 Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Školiteľ: prof. Ing. Anna Baštincová, CSc.

Bratislava 2010

Ing. Mgr. Martin Tužinský

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Ing. Mgr. Martin Tužinský
Študijný program: Účtovníctvo
Študijný odbor: Účtovníctvo
Typ záverečnej práce: Doktorandská záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: Slovenský

Názov: **SPLATNÁ A ODLOŽENÁ DAŇ Z PRÍJMOV V NÁRODNEJ A
NADNÁRODNEJ ÚPRAVE ÚČTOVNÍCTVA**

Cieľ: Teoretické vymedzenie a analýza splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov, metodika ich výpočtu, dôsledky účtovania na finančnú a výnosovú situáciu účtovnej jednotky, ako aj ich vykazovanie v individuálnej účtovnej závierke a konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej podľa vybranej národnej úpravy a nadnárodnej úpravy účtovníctva.

Anotácia: Práca sa zaoberá teoretickým vymedzením splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov, identifikovaním trvalých a prechodných rozdielov medzi výsledkom hospodárenia a základom dane z príjmov, výpočtom, oceňovaním, účtovaním a vykazovaním splatnej a odloženej dane z príjmov podľa národnej úpravy účtovníctva Slovenskej republiky a Veľkej Británie, ako aj podľa nadnárodnej úpravy účtovníctva (IFRS a U.S. GAAP). Osobitná pozornosť je venovaná problematike nepeňažných vkladov do základného imania, goodwillu a vykazovaniu splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov v konsolidovanej účtovnej závierke.

Školiteľ: prof. Ing. Anna Baštincová, CSc.
Katedra: Katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci katedry: doc. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
Dátum zadania: 2007

Dátum schválenia: 2007

Schválil: prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD.

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracoval samostatne a že som uviedol všetku použitú literatúru.

Dátum: 30. 06. 2010

.....
(podpis študenta)

ABSTRAKT

TUŽINSKÝ, Martin: *Splatná a odložená daň z príjmov v národnej a nadnárodnej úprave účtovníctva*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Školiteľ: prof. Ing. Anna Baštincová, CSc. – Bratislava: FHI, 2010, 170 s.

Cieľom záverečnej práce je teoretické vymedzenie a analýza splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov, metodika ich výpočtu, dôsledky účtovania na finančnú a výnosovú situáciu účtovnej jednotky, ako aj ich vykazovanie v individuálnej účtovnej závierke a konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej podľa vybranej národnej úpravy a nadnárodnej úpravy účtovníctva. Práca je rozdelená do piatich kapitol. Obsahuje 20 schém a 9 tabuliek. Prvá kapitola je venovaná analýze súčasného stavu problematiky doma a v zahraničí. Druhá a tretia kapitola obsahuje hlavný cieľ a čiastkové ciele práce, ako aj vedecké metódy a postupy riešenia danej témy.

V ďalšej kapitole sa zaoberáme špecifickými problémami odloženej dane z príjmov, ako je napríklad goodwill či nepeňažné vklady a vklady podniku (časti podniku) do základného imania.

Výsledkom riešenia danej problematiky je komparatívna analýza odloženej dane z príjmov v národnej úprave účtovníctva (Slovenskej republiky a Veľkej Británie) a nadnárodnej úprave účtovníctva (IFRS, U.S. GAAP), poukázanie na niektoré nedostatočne upravené oblasti odloženej dane z príjmov v národnej legislatíve Slovenskej republiky a návrh ich riešení. Taktiež pokladáme za výsledok riešenia danej problematiky poukázanie na vplyv tichých rezerv na výšku vykázanej odloženej dane z príjmov v účtovnej závierke.

Kľúčové slová:

Dočasné rozdiely, prechodné rozdiely, splatná daň z príjmov, odložená daň z príjmov, podnikové kombinácie, goodwill, konsolidovaná účtovná závierka, tiché rezervy.

ABSTRACT

TUŽINSKÝ, Martin: *Current and deferred income taxes in national and international accounting standards*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accountancy and Auditing. – Advisor: prof. Anna Baštincová – Bratislava: FEI, 2010, 170 p.

The aim of the thesis is to theoretically define and analyze the current income tax and deferred income tax, their calculation methodology, financial implications of the accounting to the financial and revenue situation of the accounting entity, as well as their reporting in the individual and consolidated financial statements prepared in accordance with selected national and international accounting standards. The thesis is divided into five chapters. It contains 20 diagrams and 9 tables. Chapter One analyzes the current status of the issue in the Slovak Republic and abroad. Chapters Two and Three cover the main and partial objectives of the thesis, as well as scientific methods and procedures used.

The next chapter deals with specific issues related to deferred income taxes, such as goodwill, non-monetary contributions and contributions of business' assets (or a part thereof) to registered capital.

The result of the thesis is a comparative analysis of the deferred income tax in the national accounting regulations (of the Slovak Republic and UK) and international accounting standards (IFRS, U.S. GAAP), pointing out some of the poorly regulated deferred income taxes in the national legislation of the Slovak Republic and proposing solutions. What we consider another result of analyzing the issue is pointing out the effect of hidden reserves on the recognized deferred income tax accounts in the financial statement.

Key words:

Timing differences, temporary differences, current income tax, deferred income tax, business combination, goodwill, consolidated financial statements, hidden reserves.

OBSAH

Úvod	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	12
1.1 Teoretické východiská skúmania splatnej a odloženej dane z príjmov	12
1.2 Genéza a koncepčné prístupy k problematike odloženej dane z príjmov	19
1.2.1 Timing koncepcia	21
1.2.2 Temporary koncepcia	23
1.2.3 Metódy výpočtu odložených daní	26
1.2.4 Dôsledky účtovania odloženej dane z príjmov na finančnú situáciu účtovnej jednotky	28
1.3 Splatná a odložená daň z príjmov podľa právnej úpravy Slovenskej republiky	32
1.4 Splatná a odložená daň z príjmov podľa IFRS	47
1.5 Splatná a odložená daň z príjmov podľa U.S. GAAP	54
2 Cieľ práce	59
3 Metodika práce a metódy skúmania	61
4 Výsledky práce	64
4.1 Komparatívna analýza metodiky a postupov výpočtu splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov podľa vybraných národných a nadnárodných úprav účtovníctva	64
4.2 Vykazovanie odloženej dane z príjmov v individuálnej účtovnej závierke zostavenej podľa právnej úpravy Slovenskej republiky a nadnárodnej úpravy IFRS	79
4.2.1 Odložená daň z príjmov pri nepeňažných vkladoch a vklade podniku do základného imania	80
4.2.2 Odložená daň z príjmov pri goodwill v individuálnej účtovnej závierke	114
4.3 Vykazovanie odloženej dane z príjmov v konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej podľa IFRS	125
4.3.1 Odložená daň z príjmov pri goodwill v konsolidovanej účtovnej závierke	125
4.3.2 Vykazovanie odloženej daňovej pohľadávky v konsolidovanej účtovnej závierke a jej kompenzácia s odloženým daňovým záväzkom	134
4.3.3 Odložená daň z príjmov pri dividendách v účtovných jednotkách v skupine	148
5 Diskusia	153
Záver	163
Zoznam použitej literatúry	166

ZOZNAM SKRATIEK A ZNAČIEK

ACT	System zdaňovania ziskov spoločností formou platenia preddavkov na daň z príjmov
ASB	Rada pre účtovné štandardy
ASC	Výbor pre účtovné štandardy
BČ	Bežná činnosť
D	Strana dal účtu
DCF	Metóda diskontovaného cash flow
DZM	Daňová základňa majetku
DZZ	Daňová základňa záväzku
ES	Európske spoločenstvo
EÚ	Európska únia
FAS	Štandardy finančného účtovníctva
FASB	Rada pre štandardy finančného účtovníctva
FRS	Štandardy pre finančné vykazovanie
FRSSE	Štandardy pre finančné vykazovanie v menších účtovných jednotkách
IAS	Medzinárodné účtovné štandardy
IAS 12	IAS 12 Dane z príjmov
IAS 38	IAS 38 Nehmotný majetok
IASB	Rada pre medzinárodné účtovné štandardy
IASC	Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy
IFRS	Medzinárodné štandardy finančného vykazovania
IFRS for SMEs	Medzinárodné štandardy finančného vykazovania pre malé a stredné účtovné jednotky
KP	Klasifikácia produktov
MČ	Mimoriadna činnosť
MD	Strana má dať účtu
Obchodný zákonník	Obchodný zákonník č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov
OECD	Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj
Postupy účtovania	Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších opatrení

SEC	Komisia pre cenné papiere
SSAP	Vyhlásenia o všeobecne uznávaných účtovných postupoch
Štvrtá smernica Rady EÚ	Štvrtá smernica Rady EÚ z 25. 07. 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov účtovných jednotiek v znení neskorších úprav
USA	Spojené štáty americké
U.S. GAAP	Americké všeobecne uznávané účtovné zásady
ÚHM	Účtovná hodnota majetku
ÚHZ	Účtovná hodnota záväzku
Zákon o dani z príjmov	Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
Zákon o DPH	Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
Zákon o účtovníctve	Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Úvod

Účtovníctvo je nástrojom, ktorého hlavným poslaním je zaznamenávať udalosti a transakcie, ktoré sa v účtovnej jednotke uskutočnili v minulosti a podávať verný a pravdivý obraz o reálnej finančnej, majetkovej a výnosovej situácii účtovnej jednotky. Dôležitou funkciou účtovníctva je tiež prezentovať relevantné informácie ako podklad pre súčasné a budúce ekonomické rozhodnutia používateľov týchto informácií.

Jednou zo skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, je aj účtovanie a vykazovanie splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov. Splatná daň z príjmov predstavuje pre účtovnú jednotku na jednej strane značnú časť nákladov, čím v konečnom dôsledku ovplyvňuje výšku vykázaného výsledku hospodárenia účtovnej jednotky, na druhej strane je súčasťou záväzkov ako existujúcej povinnosti dane z príjmov voči daňovému úradu. Splatná daň z príjmov predstavuje záväzok voči daňovému úradu vo výške vypočítanej podľa platnej daňovej legislatívy, odložená daň z príjmov je čisto účtovnou kategóriou.

V dôsledku integračných a globalizačných procesov, ktoré sú príčinou rastúcej potreby harmonizácie účtovníctva, sa zvyšuje aj potreba porovnateľnosti informácií v účtovných závierkach účtovných jednotiek, nielen v rámci danej krajiny, ale aj účtovných jednotiek z rôznych krajín.

Za jeden z nástrojov dosiahnutia porovnateľnosti informácií prezentovaných v účtovnej závierke sa považuje odložená daň z príjmov, pretože objektivizuje výsledok hospodárenia, ktorý je ovplyvnený splatnou daňou z príjmov vypočítanou podľa daňových predpisov nerešpektujúcich akruálny princíp uplatňovaný v účtovníctve. Odložená daň z príjmov eliminuje rozdiely vo výsledku hospodárenia po zdanení vyplývajúce z odlišného účtovného a daňového pohľadu na tú istú transakciu v daňovej a účtovnej legislatíve. Odložená daň z príjmov zabezpečuje na jednej strane vykávanie celkových daňových nákladov, resp. zmien vo vlastnom imaní (v závislosti od toho, či sa odložená daň z príjmov účtuje výsledkovo alebo súvahovo) a na druhej strane vykávanie daňového záväzku (daňovej pohľadávky) v tom účtovnom období, v ktorom nastali v účtovníctve transakcie zakladajúce povinnosť účtovnej jednotky uhradiť daň z príjmov (možnosť znížiť výšku splatnej dane z príjmov), avšak tieto transakcie na daňové účely budú uznané až v budúcich obdobiach. Povinnosť úhrady dane z príjmov v budúcich obdobiach, napr.

z titulu vykázaných výnosov uznaných na daňové účely v inom období, než došlo k ich samotnému vzniku, sa z účtovného hľadiska klasifikuje ako spoľahlivo ocenený záväzok, ktorý je existujúcou povinnosťou vzniknutou z minulých udalostí, ktorá v budúcnosti vyvolá zníženie ekonomických úžitkov. Zaúčtovaním odloženej dane z príjmov sa zabezpečí vykázanie nielen samotných transakcií, ale aj zaúčtovanie ich daňových dôsledkov v tom účtovnom období, s ktorým časovo a vecne súvisia.

Napriek harmonizačným procesom existujú v národnej ako aj nadnárodnej úprave účtovníctva odlišnosti, ktoré znemožňujú dosiahnutie vzájomnej porovnateľnosti informácií v účtovnej závierke medzi účtovnými jednotkami z rôznych krajín; splatná a odložená daň z príjmov nie je výnimkou. Zabezpečenie porovnateľnosti účtovníctva účtovných jednotiek z rôznych krajín konkrétne prostredníctvom odloženej dane z príjmov znemožňuje okrem odlišností v úpravách účtovníctva aj rozdielnosť daňových sústav. Odložená daň z príjmov je z nadnárodného pohľadu nástrojom, ktorý síce eliminuje rozdielne legislatívne úpravy dane z príjmov v rôznych krajinách, avšak len pri tých transakciách, u ktorých dochádza k dočasnej disproporcii medzi vykázaním danej transakcie v účtovníctve a uznaním tejto transakcie na daňové účely.

K eliminovaniu odlišností v daňových systémoch jednotlivých krajín Európskej únie by mohlo dôjsť zavedením tzv. konsolidovaného základu dane z príjmov, ktorý by najmä z pohľadu konsolidovanej účtovnej závierky odstránil vo vzťahu k odloženej dani z príjmov odlišnosti daňových legislatív účtovných jednotiek z rôznych krajín, ktoré sú súčasťou účtovných jednotiek v skupine. Napriek podstatným výhodám zavedenia konsolidovaného základu dane z príjmov sa členské štáty Európskej únie bránia vzdať práva na vlastné stanovenie daňovej sadzby.

Odložená daň z príjmov tvorí špecifickú kategóriu, ktorá je predmetom účtovníctva. Jej význam je, bez ohľadu na vyššie uvedené obmedzenia, dôležitý pre zabezpečenie verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva tak v individuálnej, ako aj konsolidovanej účtovnej závierke. Odložená daň z príjmov, vykázaná v konsolidovanej účtovnej závierke, má svoje osobitosti v porovnaní s vykazovaním odloženej dane z príjmov v individuálnej účtovnej závierke, čo vyplýva napr. z odlišných predpokladov a oceňovacích veličín používaných na účely zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky.

Pre značné rozdiely v daňovej legislatívnej úprave splatnej dane z príjmov jednotlivých krajín sa v tejto práci zameriame na problematiku výpočtu splatnej dane z príjmov podľa právnej úpravy Slovenskej republiky a porovnáme postup jej výpočtu s princípom uplatňovaným vo Veľkej Británii. Splatná daň z príjmov pre potreby tejto práce bude východiskom pre lepšie pochopenie problematiky odloženej dane z príjmov.

Odloženú daň z príjmov budeme analyzovať z pohľadu slovenskej právnej úpravy účtovníctva, národnej úpravy účtovníctva vo Veľkej Británii a nadnárodnej úpravy účtovníctva podľa IFRS a U.S. GAAP. Analýzu riešení čiastkových problémov odloženej dane z príjmov uskutočníme podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva a nadnárodnej úpravy účtovníctva podľa IFRS. Obdobne budeme postupovať pri riešení problematiky vykazovania odloženej dane z príjmov v konsolidovanej účtovnej závierke. Vzhľadom na to, že z ustanovení slovenskej právnej úpravy účtovníctva vyplýva povinnosť zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky podľa IFRS, problematiku vykazovania odloženej dane z príjmov v konsolidovanej účtovnej závierke budeme riešiť podľa nadnárodnej úpravy IFRS.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Teoretické východiská skúmania splatnej a odloženej dane z príjmov

Z ekonomického hľadiska sú dane nástrojom redistribúcie národného dôchodku prostredníctvom sústavy verejných rozpočtov. Daň vo všeobecnosti môžeme charakterizovať ako povinnú, zákonom určenú, neekvivalentnú platbu, ktorú daňové subjekty odvádzajú štátu v určitej výške a v stanovenom termíne.¹

Daň musí obsahovať základné znaky, ktoré sú pre každú daň charakteristické. Označujeme ich ako základné daňové znaky², ku ktorým priradíme určenie³:

1. subjektu dane,
2. predmetu dane,
3. základu dane a
4. sadzby dane.

Subjekt dane sa v závislosti od druhu dane označuje v slovenských daňovo-právnych vzťahoch ako: daňovník (daň z príjmov), platiteľ dane (daň z pridanej hodnoty) alebo daňový dlžník (spotrebné dane).

Predmetom dane môže byť zisk, mzda, majetok, dodanie tovaru, poskytnutie služby a pod., pričom takúto charakteristiku predmetu dane označujeme ako pozitívne vymedzenie predmetu dane. Určením predmetu dane vzniká subjektu dane daňová povinnosť. Zákonodarcovia často vymedzujú predmet dane aj negatívne. Negatívnym vymedzením predmetu dane sa napr. taxatívne vymedzí okruh príjmov alebo činností, ktoré dani nepodliehajú. Absolútnym vyňatím z predmetu dane je daňové oslobodenie, čiastočným vyňatím môže byť napr. daňová úľava.

¹ BEŇOVÁ, E. a kol. 2008. *Financie a mena*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 392 s. ISBN 978-80-8078-142-2, s. 83.

² Okrem základných znakov dane existujú aj tzv. vedľajšie znaky daní. Vedľajšie znaky daní bližšie špecifikujú hlavné znaky daní, ako napríklad určenie správcu dane, splatnosť dane, spôsob zaokrúhľovania základu dane, ako aj samotnej dane či stanovenie minimálnej výšky dane.

³ SCHULTZOVÁ, A. a kol. 2007. *Daňovníctvo: daňová teória a politika*. Bratislava: IURA EDITION, 2007, 200 s. ISBN 978-80-8078-161-3, s. 86.

Základ dane predstavuje kvantitatívne vyjadrenie predmetu dane, z ktorého sa vypočítava samotná daň. V niektorých prípadoch (napríklad pri dani z príjmov) je na daňové účely potrebné upraviť základ dane.

Sadzba dane určuje výšku daňovej povinnosti subjektu dane. Existujú rôzne kritériá na členenie daňových sadzieb, medzi základné kritériá patrí členenie sadzby dane na pevnú daňovú sadzbu (najmä spotrebné dane) a percentuálnu daňovú sadzbu (proporcionálnu, progresívnu alebo regresívnu).

Dane je možné členiť podľa rôznych kritérií. Najdôležitejším kritériom je ich vplyv na daňové subjekty – na základe toho sa dane členia na priame dane a nepriame dane⁴. Charakteristickým znakom priamych daní je rešpektovanie príjmovej a majetkovej situácie subjektu dane (daňovníka). Takejto dani nie je možné sa vyhnúť ani ju preniesť na ďalšie ekonomické subjekty. Podľa uvedenej charakteristiky sa priame dane ďalej rozdeľujú na majetkové a dôchodkové. Na základe vyššie uvedeného daň z príjmov je možné charakterizovať ako dôchodkovú daň⁵.

Dane sú už od nepamäti súčasťou spoločenského zriadenia, no nie vždy boli chápané ako povinná platba, ktorá sa odvádzala v stanovenom termíne a v stanovenej výške. V staroveku boli dane skôr nepravidelnou platbou, z ktorej sa financovali neštandardné výdavky v prípade vojen alebo napríklad na zabezpečenie poriadku v krajine. V Grécku mali dane často charakter dobrovoľnosti a boli považované za prejav občianskej uvedomelosti.

Problematikou daní sa zaoberal už Tomáš Akvinský v 13 storočí. Zastával názor, že dane by sa mali vyberať v prípade mimoriadnych potrieb len vtedy, ak panovník nemal inú možnosť príjmu. Tomášovi Akvinskému sa prisudzuje citát: „Daň – dovolený prípad lúpeže“⁶. Zdaňovanie pracovných príjmov pokladal za hriech.

⁴ SCHULTZOVÁ, A. a kol. 2007. *Daňovníctvo: daňová teória a politika*. Bratislava: IURA EDITION, 2007, 200 s. ISBN 978-80-8078-161-3, s. 84.

⁵ Ekonom Jean Baptiste Say (jeden zo zakladateľov klasickej ekonómie vo Francúzsku) vo svojej teórii výrobných faktorov, publikovanej v roku 1803 v diele *Pojednanie o politickej ekonómii*, definoval tri základné výrobné faktory, a to prácu, kapitál a pôdu, z ktorých plynú nasledovné dôchodky (príjmy): mzda, zisk a renta. Dôchodkom fyzických osôb (a teda predmetom dane z príjmov fyzických osôb, ktoré sú zamestnancami) je mzda, dôchodkom podnikateľských subjektov (a teda predmetom dane z príjmov fyzických i právnických osôb, ktoré podnikajú) je zisk, atď. (Zdroj: LOUŽEK, M. 2007. Jean-Baptiste Say – obháje svobody. In *MF Dnes*. [online]. 2007 [cit. 2010-01-04]. Dostupné na internete: <<http://www.cepin.cz/cze/clanek.php?ID=710>>).

⁶ 2010. Tomáš Akvinský. [online]. 2010 [cit. 2010-04-02]. Dostupné na internete: <http://sk.wikiquote.org/wiki/Tom%C3%A1%C5%A1_Akvinsk%C3%BD>.

Vedecké spracovanie náuky o daniach možno datovať spisom „Wealth of Nations“ z roku 1776, v ktorom A. Smith formuloval pre dane štyri známe zásady⁷:

1. poddaní každého štátu majú prispievať na fungovanie vlády v závislosti od svojich možností,
2. daň musí byť určitá a nie ľubovoľná,
3. každú daň treba vyberať v čase a spôsobom, ktoré sú pre daňovníka najvýhodnejšie,
4. každá daň má byť koncipovaná tak, aby daňové zaťaženie jednotlivca sa v zásade rovnalo miere jeho príspevku pre štátny rozpočet.

Daniam ako hlavnému zdroju príjmov štátneho rozpočtu, ktoré tvoria dôležitú súčasť fiškálnej politiky štátu, sa venovalo okrem Tomáša Akvinského a A. Smitha ešte mnoho ekonómov. Rozdielnosť v historickom vývoji a kultúrno-spoločenských hodnotách jednotlivých krajín však zanechala stopy aj na rôznorodosti ich daňových sústav. Dôkazom toho je aj rozdielnosť daňových sústav v rámci štátov Európskej únie. Už v roku 1967 bola prijatá tzv. prvá smernica č. 67/227/EEC, ktorej cieľom bolo s účinnosťou od 01. 01. 1970 nahradiť v jednotlivých členských krajinách dane z obratu jednotným systémom dane z pridanej hodnoty na princípe všeobecnej dane zo spotreby tovarov a služieb, stanovenej percentom z predajnej ceny. Členské krajiny Európskej únie si uvedomovali potrebu harmonizácie daňových sústav jednotlivých členských krajín ako jedného z nástrojov dosiahnutia spoločného trhu.

Harmonizáciou sa vo všeobecnosti rozumie koordinácia alebo zosúladenie opatrení ekonomických, politických, ako aj právnych a administratívnych predpisov členských štátov Európskej únie s cieľom zabrániť narušeniu spoločného trhu.⁸

Daňová harmonizácia predstavuje najvyšší stupeň zjednocovania daňových sústav štátov Európskej únie s dodržiavaním spoločných pravidiel stanovených Európskou úniou.⁹ V porovnaní s nepriamymi daňami harmonizácia priamych daní v Európskej únii (ďalej len EÚ) takmer neexistuje a pohybuje sa skôr v rovine úvah, než ich realizácie. Dôvodom

⁷ PAULIČKOVÁ, A. 2001. *Priame dane na Slovensku*. Bratislava: EUROUNION, 2001. 138 s. ISBN 80-88984-23-8, s. 7.

⁸ SALIN, P. 2003. *Ekonomická harmonizace*. Praha: Liberalní institut, 2003. 214 s. ISBN 80-86389-26-X, s. 41.

⁹ NEUBAUEROVÁ, E. 2008. Integračný proces a jeho vplyv na verejné podnikateľské prostredie. In Zborník príspevkov z IX. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie pod názvom Integračný proces a jeho vplyv na verejné a podnikateľské financie. Bratislava: Ekonóm, 2008. ISBN 978-80-22525-83-1, s. 395.

tohto stavu je najmä skutočnosť, že problematika priamych daní je jednou z oblastí, pri ktorých sa európska legislatíva prijíma jednomyselne a členské štáty sa snažia o zachovanie svojich špecifik, preto tu proces harmonizácie pokračuje v minimálnom rozsahu. Harmonizácii priamych daní je venovaný článok č. 98 zo Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva. Tento má skôr deklaratívny význam bez vplyvu na praktickú aplikáciu. Podľa uvedeného článku je harmonizácia v oblasti priamych daní v Európskej únii možná len v prípade ich negatívneho vplyvu na fungovanie jednotného vnútorného trhu Európskej únie.¹⁰

Čiastočným krokom v harmonizácii dane z príjmov v EÚ by mohlo byť zavedenie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov. Princíp spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov spočíva v agregácii individuálnych zdaniteľných ziskov jednotlivých účtovných jednotiek, ktoré sú v skupine a zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku, pričom pri agregácii zdaniteľných ziskov by boli použité jednotné pravidlá bez ohľadu na členskú krajinu, v ktorej majú jednotlivé účtovné jednotky sídlo. Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov neznamena pre jednotlivé krajiny dcérskych účtovných jednotiek stratu daňových príjmov, pretože príjemcom dane z príjmov vypočítanej zo spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov by nebol len členský štát, v ktorom má sídlo materská účtovná jednotka, ale spoločne vyčíslený základ dane by sa následne alokoval medzi jednotlivé členské štáty podľa stanovenej rozvrhovej základne (napr. obrat jednotlivých účtovných jednotiek v skupine, objem vyplatených miezd, počet zamestnancov, prípadne podľa vážených ukazovateľov). Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov by však vyžadoval zavedenie jednotnej metodiky výpočtu daňových odpisov a odpočtu daňových strát, existenciu úzkej väzby medzi účtovným a daňovým systémom (minimalizácia úprav transformujúcich výsledok hospodárenia na základ dane z príjmov) zavedenie jednotných definícií¹¹ pre potreby vyčíslenia spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov a v neposlednom rade aj zavedenie jednotnej sadzby dane z príjmov.

Systém spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov by mal byť daňovo neutrálny – tzn. že rozhodovanie účtovných jednotiek o umiestňovaní investícií by nemalo

¹⁰ SOLÍK, J. 2007. Súčasný stav a tendencie vývoja harmonizácie daní v Európskej únii: daňová konkurencia – áno či nie? Bratislava: Nadácia F.A.Hayeka, 2007. 203 s. ISBN 978-80-969833-0-8, s. 87.

¹¹ Zavedenie jednotného slovníka (pojmov) je komplikované nielen kvôli existencii kultúrnych a historických rozdielov, či odlišností v úprave účtovníctva a v daňových systémoch jednotlivých krajín, ale napr. aj z dôvodu jazykovej plurality. Spoločný slovník by vyžadoval precízny preklad do všetkých jazykov každého členského štátu, čo robí neustále problémy aj v súčasnosti napr. pri preklade IFRS.

byť ovplyvňované daňovým systémom členského štátu. Daňový systém by mal byť neutrálny vzhľadom k medzinárodným investíciám v nasledovných oblastiach¹²:

1. kapitálová dovozná neutralita (všetci investori bez ohľadu na ich rezidenstvo by v danej krajine mali byť zdaňovaní rovnako),
2. kapitálová vývozná neutralita (investori v danej krajine by mali podliehať rovnakému zdaneniu bez ohľadu na to, do akej krajiny investujú),
3. kapitálová vlastnícka neutralita (daňový systém konkrétnej krajiny by nemal byť dôvodom prevodov majetku medzi krajinami navzájom).

Okrem daňovej neutrality by mal byť spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov charakteristický svojou jednoduchosťou, pretože jedine v takomto prípade by mohol splniť svoj základný cieľ a zvýšiť konkurencieschopnosť účtovných jednotiek vykonávajúcich svoju činnosť na jednotnom trhu. V neposlednom rade by mali byť jasne a jednoznačne definované položky zahrňované do základu dane a čo možno najmenší počet výnimiek a oslobodení, čím by sa zamedzilo daňovým podvodom a únikom. Z dôvodu zníženia administratívnych a druhotných (vyvolaných) nákladov zdanenia, ktoré existujú najmä kvôli širokému okruhu úprav výsledku hospodárenia pri transformácii na základ dane, by mala existovať pri spoločnom konsolidovanom základe dani z príjmov čo možno najužšia väzba medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením a základom dane. Z vyššie uvedených dôvodov by v členských štátoch EÚ mal byť základ dane z príjmov viazaný na IFRS.

Napriek existencii prekážok cezhraničných aktivít, ktorými sú dvojité zdanenie, nedostatok výhod plynúcich z konsolidácie a problematika transferového oceňovania, najväčším odporcom zavedenia spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov je v EÚ Írsko. Írsky analytik Fintan Clancy vysvetľuje¹³: „Štáty chcú svoje vlastné investície. Majú reálne alebo potenciálne fiškálne deficity a o príjmy z daní sa doslova trhajú vždy, keď ich môžu získať.“

Ukázalo sa, že harmonizáciu priamych daní presadzujú najmä tie členské krajiny Európskej únie, ktoré majú vyššie daňové zaťaženie v porovnaní s ostatnými členskými

¹² NERUDOVÁ, D. 2007. Možnosti zavedení společného konsolidovaného základu daně. [online]. 2007 [cit. 2010-05-31]. Dostupné na internete: <http://kvf.vse.cz/storage/1180481796_sb_nerudova.pdf>.

¹³ 2009. Spoločný základ dane zatiaľ nedohľadne. 2009 [cit. 2010-05-31]. Dostupné na internete: <<http://www.euractiv.sk/danova-politika/clanok/spolocny-zaklad-dane-zatial-nedohladne-012055>>.

krajinami. Ekonóm Daniel J. Mitchell zastáva názor¹⁴: „Daňová konkurencia existuje vtedy, ak si ľudia môžu znížiť svoje daňové zaťaženie presunutím kapitálu alebo práce z oblasti s vysokými daňami do oblasti s nízkymi daňami. Predstava straty zdrojov daňových príjmov znepokojuje vlády štátov s vysokými daňami. Z uvedeného dôvodu odmietajú daňovú konkurenciu, presadzujú programy harmonizácie daní, ktoré by mali zabrániť odlivu pracovných síl a kapitálu z ich štátu na územie s nižšími daňami. Daňová harmonizácia znamená vyššie sadzby daní a existuje tam, kde sú daňové subjekty podrobené podobným alebo rovnakým daňovým sadzbám.“

Dôsledky nedostatočnej harmonizácie v oblasti priamych daní, ako aj rozdiely v daňových sústavách jednotlivých krajín, najmä dane z príjmov, uvedieme v ďalších kapitolách.

Platba dane z príjmov vo všeobecnosti znamená pre účtovnú jednotku zníženie ekonomických úžitkov, v konečnom dôsledku zhoršenie finančnej a výnosovej situácie účtovnej jednotky. Daň z príjmov je predmetom účtovníctva, pre účtovnú jednotku na jednej strane predstavuje nákladovú položku, na druhej strane vznik záväzku v podobe spoľahlivo oceneľnej zákonnej povinnosti účtovnej jednotky voči správcovi dane.

Ak vychádzame z uvedených predpokladov, potom predmetom účtovníctva (predmetom zaznamenávania) bola už v dávnej minulosti aj akákoľvek platba dane, ktorá predstavovala výdavok, a teda zníženie majetku vo forme peňazí alebo iného druhu majetku (napr. v prípade platby dane v naturáliách¹⁵).

Vzhľadom na to, že účtovníctvo je nástrojom zberu, zaznamenávania, triedenia, sumarizácie, interpretácie a odovzdávania účtovných informácií všetkým jeho používateľom s cieľom podania verného a pravdivého obrazu o finančnej, majetkovej a výnosovej situácii účtovnej jednotky, musí účtovníctvo pružne reagovať na neustále sa meniace a vyvíjajúce sa prostredie. Najmä prebiehajúca integrácia a globalizácia, vysoká kapitálová náročnosť výrobného procesu, zvyšujúce sa nároky spotrebiteľov a mnohé iné

¹⁴ NEUBAUEROVÁ, E. 2008. Integračný proces a jeho vplyv na verejné podnikateľské prostredie. In Zborník príspevkov z IX. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie pod názvom Integračný proces a jeho vplyv na verejné a podnikateľské financie. Bratislava: Ekonóm, 2008. ISBN 978-80-22525-83-1, s. 398.

¹⁵ Napr. desiatok (lat. decima) - cirkevná daň predstavujúca 1/10 poľnohospodárskych plodín a produktov. Odovzdávanie desiatku upravovali už zákony uhorského kráľa Štefana (1000 – 1038). Od platenia desiatku boli oslobodení šľachtici. Hoci sa mali dávky odovzdávať v naturálnej podobe, cirkev ich väčšinou vymáhala vo forme peňažnej renty. Desiatok boli povinní uhrádzať v peniazoch želiari (najchudobnejšia vrstva obyvateľstva), sluhovia a pastieri. Táto forma cirkevnej dane zanikla až v r. 1848 (Zdroj: 2010. Slovník pojmov. [online]. 2010. [cit. 2010-04-02] Dostupné na internete: < http://www.fara.sk/liptovske_matiasovce_mix/slov.htm>).

faktory vedú k vytváraníu nadnárodných spoločností. Fakt, že ekonomická činnosť účtovných jednotiek nepresahuje len hranice danej krajiny, ale často samotné kontinenty, viedol k potrebe hľadať určité jednotné princípy, metódy a postupy aj v účtovníctve, a to najmä z dôvodu potreby porovnateľnosti údajov z účtovných závierok jednotlivých účtovných jednotiek navzájom.

Podstatným znakom 70. rokov minulého storočia bolo úsilie vytvoriť ucelený a vnútorne previazaný teoretický základ účtovného systému, a to najmä v oblasti výkazníctva. Cieľom procesu bolo a stále je zabezpečenie medzinárodnej komparácie informácií o finančnej a výnosovej situácii a výsledku hospodárenia podnikateľských subjektov. Hlavným zmyslom bolo v jednotlivých existujúcich oblastiach účtovníctva a súbežne i v prípade novovznikajúcich účtovných problémov zabezpečiť správnosť postupov účtovania, oceňovania a vykazovania jednotlivých skutočností v praxi. Týmto mal byť dosiahnutý vyšší stupeň porovnateľnosti vykazovaných informácií tak v národnom, ako aj v medzinárodnom meradle.¹⁶ Uvedené úsilie o vytvorenie uceleného a vnútorne previazaného teoretického základu účtovného systému najmä v oblasti výkazníctva, možno označiť ako harmonizačný proces účtovníctva.

Harmonizácia účtovníctva vyústila v 20. storočí k aplikácii smerníc Rady Európskej únie v členských krajinách Európskej únie, či k vzniku Medzinárodných štandardov finančného vykazovania (IFRS), amerických všeobecne uznávaných účtovných zásad (U.S. GAAP), a pod.

Jednou z mnohých oblastí vykazovania, ktorá bola v rámci harmonizačného procesu účtovníctva upravená, je aj daň z príjmov. Za výsledok harmonizačného procesu účtovníctva v oblasti vykazovania dane z príjmov možno považovať zavedenie kategórie odloženej dane z príjmov do účtovníctva. Z uvedeného vyplýva, že daň z príjmov rozlišujeme na:

1. splatnú daň z príjmov a
2. odloženú daň z príjmov.

Kým splatná daň z príjmov predstavuje daňovú kategóriu a je to daňová povinnosť účtovnej jednotky voči daňovému úradu za účtovné (zdaňovacie) obdobie, odložená daň z príjmov predstavuje čisto účtovnú kategóriu.

¹⁶ JANOUŠKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1, s. 17.

1.2 Genéza a koncepčné prístupy k problematike odloženej dane z príjmov

Kolískou myšlienky odloženej dane z príjmov a potreby jej uplatňovania v sústave podvojného účtovníctva boli Spojené štáty americké (ďalej len „USA“). American Institute of Certified Public Accountants¹⁷ už v roku 1967 deklaroval v Opinion No 11 principiálne stanovisko pre implementáciu odložených daní do účtovníckej praxe.

Prvý medzinárodný štandard, ktorý sa zaoberal a upravoval problematiku odloženej dane z príjmov, bol prijatý neskôr, a to v roku 1979 pod názvom *IAS 12 Účtovanie daní z príjmov (IAS 12 Accounting for Taxes on Income)*. Dátum účinnosti tohto štandardu bol až 01. 01. 1981 a v tomto účtovnom období sa uplatnilo po prvýkrát účtovanie odloženej dane z príjmov. Tento štandard prešiel viacerými úpravami a aj v súčasnosti prebiehajú rokovania o jeho zmene. V súčasnosti sa tento štandard označuje ako medzinárodný účtovný štandard *IAS 12 Dane z príjmov*¹⁸.

V legislatíve Európskej únie bola odložená daň z príjmov upravená vo *Štvrtej smernici Rady EÚ z 25. 07. 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov účtovných jednotiek* (ďalej len „Štvrtá smernica Rady EÚ“), vychádzajúcej z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (78/660/EHS), iba nepriamo v oddiele 8, článok 43 ods. 1 č. 11 tejto smernice nasledovne: „V poznámkach sa okrem údajov vyplývajúcich z ostatných ustanovení tejto smernice uvádzajú údaje o: ... rozdiel medzi daňovým zaťažením pripadajúcim na tento účtovný rok alebo predchádzajúce účtovné roky a daňami za tieto účtovné roky už zaplatenými alebo splatnými v prípade, že je tento rozdiel pre budúce daňové zaťaženie významný. Táto suma sa môže uviesť aj v kumulovanej čiastke v súvahe pod zvláštnou položkou s príslušným označením;...“

Uvedená smernica už neobsahuje žiadne iné ustanovenia týkajúce sa odloženej dane z príjmov. Neupravuje dokonca ani možné metódy výpočtu a vykazovania odloženej dane z príjmov a ani výber sadzby dane na účely jej výpočtu. Podrobnejšie sa odloženej dani z príjmov, nie z pohľadu jej vyčerpávajúcej definície, ale skôr v zmysle širšieho poňatia daní ako takých, ich vykazovania, oceňovania a prípadov vzniku odloženej dane z príjmov, venuje práve *IAS 12 Dane z príjmov*. Štandard *IAS 12 Dane z príjmov* sa Výborom Európskej únie pre účtovníctvo považuje za zosúladený so Štvrtou smernicou

¹⁷ Obdobou takejto profesijnej organizácie v Slovenskej republike je Slovenská komora certifikovaných účtovníkov.

¹⁸ Bližšie k vývoju a obsahu *IAS 12 Dane z príjmov* v kapitole Splatná a odložená daň z príjmov podľa IFRS.

Rady EÚ, čoho dôkazom je aj tá skutočnosť, že bol Nariadením Komisie (ES) č. 1725/2003 prijatý pre používanie v EÚ.

V nadväznosti na nepriame vymedzenie pojmu odložená daň z príjmov v Štvrtej smernici Rady EÚ a na predpoklady vyplývajúce zo štandardu *IAS 12 Dane z príjmov* je možné odloženú daň z príjmov klasifikovať ako také prípady, kedy dochádza k vzniku prechodných rozdielov medzi účtovnou hodnotou majetku, resp. účtovnou hodnotou záväzkov vykázanou v súvahe, a ich daňovou základňou. Dôležité je ale poznamenať, že tieto prechodné rozdiely v budúcich účtovných obdobiach budú tvoriť buď zdaniteľné, alebo odpočítateľné sumy pri určovaní základu dane z príjmov.

Takáto definícia je založená na koncepcii prechodných rozdielov. Odložená daň z príjmov však v priebehu svojho vývoja prešla viacerými úpravami a koncepcia prechodných rozdielov nebola jedinou koncepciou v histórii teoretického formovania kategórie odloženej dane z príjmov.

Pôvodný medzinárodný účtovný štandard *IAS 12 – Účtovanie daní z príjmov*, obdobne ako Opinion No 11 z roku 1967 deklarovaný American Institute of Certified Public Accountants, vychádzali z tzv. timing koncepcie (koncepcie časových rozdielov). V prvej etape budovania teórie odloženej dane z príjmov sa pre výpočet odloženej dane z príjmov používala tzv. metóda odloženia s alternatívnym využitím záväzkovej metódy s výsledkovým prístupom.

Postupným vývojom odloženej dane z príjmov a presunom ťažiska záujmu z celkovej finančnej výkonnosti účtovnej jednotky reprezentovanej výkazom ziskov a strát k údajom o finančnej pozícii účtovnej jednotky vykazovaným v súvahe, došlo k prehodnoteniu pôvodnej koncepcie časových rozdielov (timing koncepcia).

V štandarde *FAS 109 Účtovanie o daniach z príjmov*¹⁹ (USA) z roku 1992 a tiež po vydaní Koncepcného rámca v štandarde *IAS 12 Dane z príjmov* od roku 1998 pôvodnú timing koncepciu nahradila tzv. temporary koncepcia (koncepcia prechodných rozdielov). Pri voľbe vhodnej koncepcie sa v tomto prípade ustúpilo od používania metódy odloženia a do štandardu bola implementovaná záväzková metóda so súvahovým prístupom.

¹⁹ Bližšie k vývoju a obsahu FAS 109 Účtovanie o daniach z príjmov v kapitole Splatná a odložená daň z príjmov podľa U.S. GAAP.

1.2.1 *Timing koncepcia*

Timing koncepcia je výlučne orientovaná výsledkovo. Východiskom tejto koncepcie sú časové rozdiely medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením a základom dane z príjmov, pretože tieto rozdiely sa zaúčtovaním odloženej dane z príjmov v konečnom dôsledku prejavujú vo výkaze ziskov a strát.

V dôsledku toho, že účtovne vykázaný výsledok hospodárenia a základ dane z príjmov sú vo väčšine prípadov diametrálne odlišné, je potrebné zabezpečiť logickú nadväznosť zaúčtovanej dane z príjmov na výsledok hospodárenia pred zdanením. Podstatou timing koncepcie je zabezpečiť, aby sa výsledok hospodárenia považoval v účtovnej závierke za fiktívny základ dane, ktorý slúži na vyčíslenie celkovej daňovej povinnosti z pohľadu skutočne dosiahnutého výsledku hospodárenia, a nie zo základu dane z príjmov, ktorý je na daňové účely upravovaný v zmysle platnej daňovej legislatívy konkrétneho štátu.

Uvedené tvrdenie je však do určitej miery zjednodušené. Predpokladom pre uplatnenie timing koncepcie je fakt, že rozdiely medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením a základom dane z príjmov sa prejavujú jednak pri ich vzniku, a jednak pri ich „obrátení sa“. Tieto rozdiely možno kategorizovať na 3 druhy rozdielov²⁰:

1. trvalé (časovo neobmedzené),
2. kvázitrvalé (takmer časovo neobmedzené),
3. dočasné (časovo obmedzené).

Trvalé, časovo neobmedzené rozdiely sú také rozdiely medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením a základom dane z príjmov, ktoré v jednom účtovnom období vzniknú a v nasledujúcich obdobiach nezaniknú. Takéto rozdiely vznikajú, ak ide o náklady alebo výnosy, ktoré sú iba účtovného charakteru, ale z pohľadu daňovej legislatívy sú neakceptovateľné (podľa slovenskej legislatívy napr. náklady na reprezentáciu; tieto náklady nie sú z pohľadu daňovej legislatívy uznané ani čiastočne napriek tomu, že sú v účtovníctve účtovnej jednotky preukázateľne zaúčtované.). Z dôvodu trvalosti rozdielov medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením a základom dane z príjmov sa v prípade trvalých rozdielov neuvažuje o vzniku odloženej dane z príjmov.

²⁰ FARKAŠ, R. 1999. Odložené dane. Bratislava: IURA EDITION, 1999. 90 s. ISBN: 80-88715-47-4, s. 14-17.

Kvázitrvalé, teda takmer časovo neobmedzené rozdiely predstavujú také rozdiely, ktoré sa počas existencie účtovnej jednotky automaticky neeliminujú. Vyrovnanie týchto rozdielov závisí výlučne od rozhodnutia účtovnej jednotky. V niektorých prípadoch sa tieto rozdiely môžu zrušiť až pri likvidácii účtovnej jednotky alebo predaji konkrétneho majetku, pri ktorom takéto rozdiely vznikli. V určitých špecifických prípadoch môže dôjsť k tomu, že z kvázitrvalých rozdielov sa stanú dočasné rozdiely. Vo všeobecnosti sa však kvázitrvalé rozdiely považujú za rozdiely trvalé, a preto sa v súvislosti s nimi odložená daň z príjmov neúčtuje.

Dočasné, časovo obmedzené rozdiely možno charakterizovať ako rozdiely vznikajúce v súvislosti s niektorými nákladmi a výnosmi, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia pred zdanením a zároveň súčasťou základu dane z príjmov, avšak v rozdielnych účtovných obdobiach. Inak povedané, aplikáciou aktuálneho princípu ako jednej zo základných zásad účtovníctva, takéto náklady a výnosy sú priradené do toho účtovného obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia, ale z pohľadu daňovej legislatívy patria do *daňovo uznateľných položiek*²¹ v inom období, ako boli skutočne zaúčtované. Takto zaúčtované náklady a výnosy majú v konečnom dôsledku vplyv aj na výsledok hospodárenia a aj na základ dane z príjmov, ale v rôznych účtovných obdobiach. Rozdiely vznikajúce z dôvodu, že v jednom účtovnom období náklady a výnosy pôsobia na výsledok hospodárenia v účtovníctve, ale nie sú súčasťou základu dane z príjmov, sa eliminujú v tom účtovnom období, kedy nastane opačný prípad, a teda tieto náklady a výnosy budú súčasťou základu dane z príjmov, ale voči výsledku hospodárenia budú neutrálne. Timing koncepcia odloženej dane z príjmov je založená práve na takýchto dočasných rozdieloch.

Pri existencii dočasných rozdielov a abstrahovaní od odloženej dane z príjmov zákonite vzniká rozdiel medzi fiktívnou daňou vypočítanou ako súčin platnej sadzby dane v bežnom účtovnom období a účtovného výsledku hospodárenia a daňou vypočítanou z upraveného základu dane na účely výpočtu splatnej dane z príjmov.

Dôležité je ešte poznamenať, že dočasné rozdiely vznikajú v štyroch typických prípadoch²²:

²¹ Za daňovo uznateľné položky budeme považovať podľa platnej legislatívy SR, tzn. v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) daňové výdavky (náklady) a zdaniteľné príjmy (výnosy).

²² FARKAŠ, R. 1999. Odložené dane. Bratislava: IURA EDITION, 1999. 90 s. ISBN: 80-88715-47-4, s. 15-16.

1. výnosy sú súčasťou výsledku hospodárenia skôr ako sú zohľadnené v základe dane z príjmov, a teda k ich skutočnému zdaneniu dochádza neskôr, ako sú tieto výnosy vykázané v účtovnej závierke,
2. náklady ovplyvnia základ dane z príjmov skôr ako sa prejaví vo výsledku hospodárenia, tzn. že daňovo sú uznané skôr, ako sú zaúčtované v účtovníctve a vykázané v účtovnej závierke,
3. výnosy pôsobia na základ dane z príjmov skôr ako sú zaúčtované v účtovníctve, teda sú zdanené skôr ako sa vykážu v účtovnej závierke,
4. náklady pôsobia na výsledok hospodárenia skôr ako sú uznané daňovou legislatívou, a preto k ich vplyvu na základ dane z príjmov dochádza neskôr ako k ich samotnému zaúčtovaniu.

Rozdiely medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením a základom dane, ktoré vznikajú pri uplatňovaní timing koncepcie, možno prehľadne zobrazit' v nasledujúcej schéme:

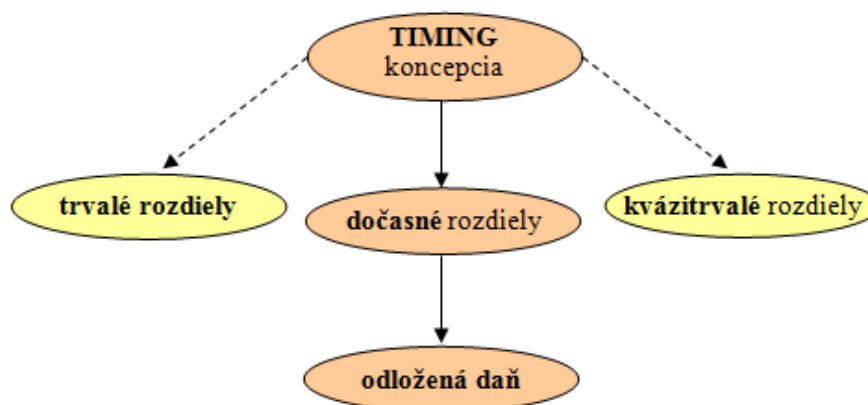


Schéma 1: Rozdiely medzi účtovným a daňovým chápaním nákladov a výnosov pri timing koncepcii.

Zdroj: Vlastné spracovanie

1.2.2 Temporary koncepcia

Temporary koncepcia je založená na prechodných rozdieloch a je orientovaná na súvahu. Prechodné rozdiely z pohľadu temporary koncepcie nemožno však zamieňať ani stotožňovať s dočasnými rozdielmi pri timing koncepcii. Z dôvodu, že timing koncepcia je orientovaná výsledkovo, vychádza zo vzniku rozdielov medzi časovým nesúlodom nákladov a výnosov, ktoré ovplyvňujú výsledok hospodárenia pred zdanením a základ

dane z príjmov v odlišných účtovných obdobiach. Na rozdiel od timing koncepcie je temporary koncepcia orientovaná na súvahu, a teda rozdiely, ktoré vznikajú z pohľadu tejto koncepcie, sú založené na prechodných rozdieloch ocenenia jednotlivých položiek majetku a záväzkov²³. Tieto rozdiely vznikajú medzi ocenením jednotlivých položiek majetku a záväzkov v súvahe a ich hodnotou slúžiacou na daňové účely (daňovou základňou). Daňová základňa majetku a záväzkov predstavuje ocenenie z pohľadu daňovej legislatívy, t. j. ocenenie, v akom daňová legislatíva uznáva majetok a záväzky za daňové výdavky alebo zdaniteľné príjmy, akoby došlo k ich realizácii, a aký by bol ich výsledkový vplyv na základ dane (napr. zostatková cena dlhodobého hmotného majetku pri jeho predaji).

Vzniknuté prechodné rozdiely v temporary koncepcii sa nemusia zákonite prejavíť výsledkovo v okamihu ich vzniku (napr. precenenie majetku súvzťažne so zápisom na účtoch vlastného imania); v takomto prípade hovoríme, že sa jedná o nepôsobiace rozdiely na výsledok hospodárenia účtovnej jednotky. Inak povedané, aby sme mohli rozdiel v ocenení majetku a záväzkov klasifikovať ako prechodný rozdiel, je postačujúce, ak sa tento rozdiel prejaví vo výkaze ziskov a strát až pri jeho rozpustení. Prechodné rozdiely sú širším pojmom ako dočasné rozdiely pri timing koncepcii, pretože v prípade prechodných rozdielov je postačujúce, ak sa vzniknuté rozdiely rozpustia až pri likvidácii účtovnej jednotky. Z uvedeného možno rezultovať, že každý dočasný rozdiel a taktiež každý kvázitrvalý rozdiel z pohľadu timing koncepcie je zároveň prechodným rozdielom z pohľadu temporary koncepcie²⁴.

Do temporary koncepcie nepatria také rozdiely, ktoré už mali vplyv na výkaz ziskov a strát, teda boli súčasťou výsledku hospodárenia pred zdanením, a ktoré zároveň²⁵:

1. nie sú daňovo uznané, tzn. že daňová legislatíva danej krajiny ich vylučuje ako daňovo uznateľné položky, ktoré ovplyvňujú základ dane;

²³ Štandard *IAS 12 Dane z príjmov* obsahuje pojmy assets, ktoré sa prekladajú ako aktíva a pojem liabilities, ktorý možno preložiť ako dlhy (záväzky). Z pohľadu právnej úpravy Slovenskej republiky, konkrétne zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) však pojem dlhy a aktíva nie je v tomto kontexte možné použiť, pretože podľa slovenskej legislatívy sú súčasťou aktív aj iné aktíva, ktoré nespĺňajú podmienky na ich zaúčtovanie (napr. z dôvodu, že ich nie je možné spoľahlivo oceniť). Iné aktíva preto nebudú ani nositeľmi dočasných rozdielov, ktoré zakladajú povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov. Z uvedeného dôvodu preto uprednostňujeme skôr použitie pojmu záväzky (ako rozdielu pasív nezahŕňajúcich v sebe iné pasíva a vlastného imania) miesto dlhov a majetku (ako časti aktív nezahŕňajúcej v sebe iné aktíva, ktoré sú predmetom podsúvahovej evidencie) miesto aktív.

²⁴ Analógiu však v tomto prípade nemožno brať do úvahy, pretože nie každý temporary rozdiel je zároveň dočasným alebo kvázitrvalým rozdielom z pohľadu timing koncepcie.

²⁵ FARKAŠ, R. 1999. Odložené dane. Bratislava: IURA EDITION, 1999. 90 s. ISBN: 80-88715-47-4, s. 17.

- sú nezdanené, teda sú od dane buď oslobodené, nie sú predmetom dane, alebo sú zo zdanenia inak vylúčené.

Prechodné rozdiely môžu mať charakter²⁶:

- zdaniteľných (pripočítateľných) rozdielov, ktoré vyústia do zdaniteľných položiek pri určovaní základu dane z príjmov v budúcich obdobiach (sú to prechodné rozdiely, ktoré vedú k úprave daňového základu smerom nahor – zvýšia základ dane z príjmov), tzn. vedú k odloženému daňovému záväzku; odloženými daňovými záväzkami sa rozumejú sumy dane z príjmov splatné v budúcich obdobiach,
- odpočítateľných rozdielov, ktoré vyústia do odpočítateľných položiek pri určovaní základu dane z príjmov v budúcich obdobiach (prechodné rozdiely vedúce k úprave základu dane z príjmov smerom dole – znížia základ dane z príjmov v budúcich obdobiach), tzn. vedú k odloženej daňovej pohľadávke; táto pohľadávka predstavuje budúci nárok na nižší základ dane, než aký by vyplýval z dosiahnutého výsledku hospodárenia v budúcich obdobiach.

Rozdiely vznikajúce medzi účtovnou hodnotou majetku alebo záväzkov a ich daňovou základňou z pohľadu temporary koncepcie možno prehľadne zobrazit' v nasledujúcej schéme:

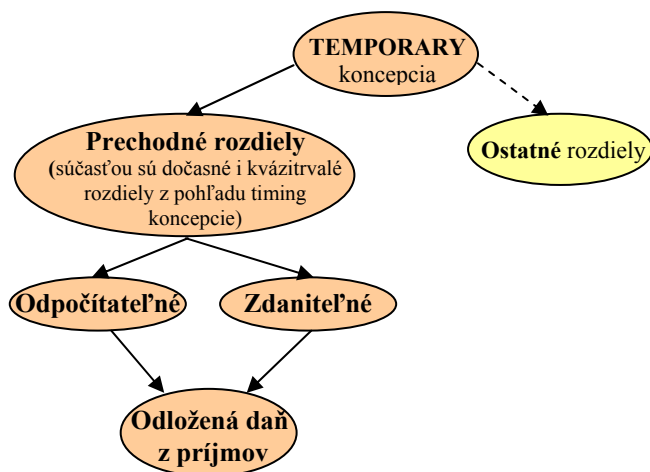


Schéma 2: Vymedzenie rozdielov medzi účtovnou a daňovou hodnotou majetku a záväzkov z pohľadu temporary koncepcie

Zdroj: Vlastné spracovanie

²⁶ JANOUSHKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z príjmov dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1, s. 10-11.

Po teoretickom vymedzení rozdielov medzi účtovným a daňovým ponímaním transakcií, či už v nadväznosti na timing, alebo temporary koncepciu, je potrebné uviesť metódy výpočtu odložených daní, ktoré sa formovali v súvislosti s procesom vývoja prístupov k problematike odloženej dane z príjmov.

1.2.3 Metódy výpočtu odložených daní

V procese teoretického formovania kategórie odloženej dane z príjmov vznikli celkom tri metódy výpočtu odloženej dane z príjmov a to²⁷:

1. záväzková metóda,
2. metóda časového rozlišovania a
3. metóda odpočítania daní.

Záväzková metóda vychádza zo statickej bilančnej teórie a je orientovaná na súvahu. Prioritou tejto metódy je dodržanie zásady verného a pravdivého zobrazenia majetku a záväzkov, preto sa táto metóda orientuje na správnu prezentáciu pohľadávok a záväzkov v účtovnej závierke. Odložená daň z príjmov sa v tomto koncepte javí buď ako záväzok platiť daň z príjmov v budúcnosti, alebo ako pohľadávka chápaná vo forme zaplateného fiktívneho preddavku na daň z príjmov. Fiktívnym preddavkom na daň z príjmov je tá časť splatnej dane z príjmov, ktorá presahuje daň z príjmov vypočítanú z výsledku hospodárenia neupraveného na daňové účely (výsledok hospodárenia pred zdanením daňou z príjmov). Záväzková metóda pri výpočte odloženej dane z príjmov vychádza zo sadzby dane z príjmov platnej v budúcnosti, a to v tom období, v ktorom sa:

1. dočasné rozdiely pri timing koncepcii „obrátia“, tzn. zo záporných sa stanú kladné alebo naopak, resp.
2. prechodné rozdiely pri temporary koncepcii rozpustia.

Pri aplikácii tejto metódy výpočtu odloženej dane z príjmov však vznikajú určité problémy. Jedným z nich je ten, že v niektorých prípadoch nemožno jednoznačne určiť obdobie, v ktorom sa jednotlivé položky vzniknutých rozdielov zohľadnia v základe dane z príjmov. Ďalším nedostatkom tejto metódy je tiež fakt, že v praxi zväčša nie je známa sadzba dane z príjmov na dlhší časový horizont, než je nasledujúce zdaňovacie obdobie.

²⁷ FARKAŠ, R. 1999. Odložené dane. Bratislava: IURA EDITION, 1999. 90 s. ISBN: 80-88715-47-4, s. 19-21.

Závazková metóda sa postupne vyprofilovala do dvoch prístupov k výpočtu odloženej dane z príjmov, a to do výsledkového prístupu a do súvahového prístupu záväzkovej metódy výpočtu odloženej dane z príjmov. Výsledkový prístup²⁸ vychádza pri výpočte odloženej dane z príjmov z časových rozdielov účtovného a daňového ponímania nákladov a výnosov, ktoré spôsobujú rozdiely medzi základom dane z príjmov a výsledkom hospodárenia pred zdanením. Nevýhodou výsledkového prístupu je obligatornosť prepočtu zostatku odloženej dane v súvahe v prípade zmeny daňovej sadzby. Súvahový prístup výpočtu odloženej dane z príjmov vychádza z prechodných rozdielov medzi daňovou základňou majetku a záväzkov a ich účtovnou hodnotou vykázanou v súvahe. Výhodou súvahového prístupu záväzkovej metódy je fakt, že zostatok odloženej dane v súvahe nie je potrebné prepočítavať. Do nákladov sa zaúčtuje vždy len rozdiel medzi začiatočným stavom a konečným zostatkom odloženej dane z príjmov v súvahe, čiže sa zaúčtuje len zmena jej stavu. Táto metóda ďalej predpokladá pri výpočte odloženej dane použiť takú sadzbu dane z príjmov, pri ktorej sa predpokladá, že bude platiť v tom období, v ktorom sa uskutoční vyrovnanie rozdielov medzi účtovnou hodnotou a daňovou základňou majetku a záväzkov vzniknutých v predchádzajúcich obdobiach.

Metóda časového rozlišovania, označovaná aj ako metóda odloženia, vychádza z dynamickej bilančnej teórie a je orientovaná predovšetkým výsledkovo. Orientuje sa na správny vzťah medzi výnosmi a nákladmi (tzv. matching principle; metóda priradovania nákladov k výnosom), a preto musí byť skutočná (splatná) daň z príjmov v účtovnej závierke účtovnej jednotky upravená o odloženú daň z príjmov. Na rozdiel od záväzkovej metódy, metóda časového rozlišovania neuvažuje so sadzbou dane platnou v budúcnosti, ale orientuje sa na aktuálnu, teda momentálne platnú sadzbu dane. Z tohto dôvodu sa neuskutočňujú ani žiadne úpravy odloženej dane z príjmov v prípade zmeny daňovej sadzby. Špecifikom metódy časového rozlišovania je vykazovanie odloženej dane z príjmov. V účtovnej závierke sa odložená daň z príjmov totiž nevykazuje ako klasická pohľadávka alebo záväzok, ako to je v prípade záväzkovej metódy, ale vykáže sa ako časové rozlíšenie buď na strane aktív, alebo na strane pasív v závislosti od charakteru vzniknutého rozdielu.

Cieľom odloženej dane z príjmov z pohľadu metódy časového rozlišovania je priradiť k výnosom všetky priamo súvisiace náklady, teda aj doposiaľ nezaplatenú daň

²⁸ Výsledkový prístup záväzkovej metódy s alternatívnym využitím metódy odloženia bola nosným spôsobom výpočtu odloženej dane do revízie *Medzinárodného účtovného štandardu IAS 12 Dane z príjmov*, ktorý bol účinný od 01. 01. 1998.

z príjmov vzťahujúcu sa k výnosom, ktoré neboli v bežnom účtovnom období zdanené; prípadne zdanené boli, ale nie sú predmetom vykazovania v účtovnej závierke za bežné účtovné obdobie, pretože boli zaúčtované v predchádzajúcich obdobiach.

Metóda odpočítania daní vychádza z predpokladu, že hodnota majetku je určovaná tak úžitkovou hodnotou, ako aj daňovou uznateľnosťou. Táto metóda je založená na domnienke možnosti explicitného priradenia daňového efektu každému jednému konkrétnemu majetku. Z koncepcie metódy odpočítania daní vyplýva, že musí vychádzať zo sadzby dane platnej v budúcnosti. Nakoľko je však ťažké predpokladať vopred sadzbu dane z príjmov platnú v budúcnosti, používa sa aktuálna, t. j. momentálne platná sadzba dane z príjmov. Predmetom vykazovania v účtovnej závierke je skutočná výška dane z príjmov. V praxi sa táto metóda neuplatňovala, pretože z jej charakteristiky možno dedukovať, že ide skôr o metódu oceňovania, ako o metódu slúžiacu na výpočet odloženej dane z príjmov.

Vyššie definované metódy výpočtu odloženej dane z príjmov, s cieľom ich prehľadnej sumarizácie, uvádzame v nasledujúcej schéme:

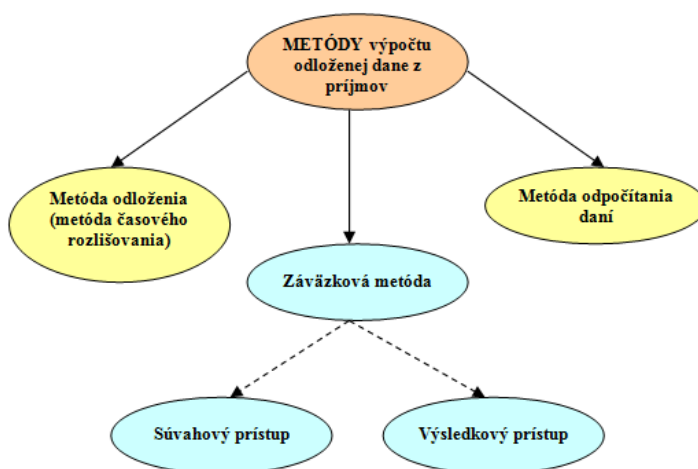


Schéma 3: Metódy výpočtu odloženej dane z príjmov

Zdroj: Vlastné spracovanie

1.2.4 Dôsledky účtovania odloženej dane z príjmov na finančnú situáciu účtovnej jednotky

Odložená daň z príjmov, ak je účtovaná výsledkovo, ovplyvňuje výšku vykazaného výsledku hospodárenia po zdanení a v podstate slúži na priradenie daňového nákladu, ktorý vzniká z titulu povinnosti platenia dane z príjmov do obdobia, s ktorým daň

z príjmov časovo a vecne súvisí. Inak povedané, zaúčtovaním odloženej dane z príjmov sa zabezpečí zaúčtovanie nákladu vo výške dane z príjmov prislúchajúcej k výnosu, ktorý je zdaniteľným príjmom v tom účtovnom období, kedy bol takýto výnos zaúčtovaný, bez ohľadu na to, kedy bude uznaný ako zdaniteľný príjem na daňové účely. Analogicky to platí aj pre náklady, ktoré sú daňovo uznanými výdavkami v inom období, ako sa o nich účtovalo v účtovníctve. Zaúčtovaním odloženej dane z príjmov sa zabezpečuje aplikácia akruálneho princípu aj na náklady týkajúce sa dane z príjmov. Logika odloženej dane z príjmov, resp. potreby jej účtovania, vychádza z akceptovania a aplikácie základných, všeobecne uznávaných účtovných zásad.²⁹

Základnou a najdôležitejšou zásadou v účtovníctve je zásada verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva³⁰, a zobrazenie finančnej situácie účtovnej jednotky. O odloženej dani z príjmov sa účtuje z toho dôvodu, aby bolo zachované verné a pravdivé zobrazenie skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva. Verné a pravdivé zobrazenie skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, je zabezpečené tým, že zaúčtovaním odloženej dane z príjmov sa objektivizuje daňové zaťaženie dosiahnutého výsledku hospodárenia.

Abstrahovanie od odloženej dane z príjmov by viedlo k skresleniu skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva z toho dôvodu, že splatná daň z príjmov sa zisťuje mimo sústavy účtovníctva, pričom pri jej výpočte vychádzame zo základu dane z príjmov upravovaného podľa daňovej legislatívy o položky, ktoré sú z účtovného hľadiska irelevantné. Skreslenie skutočností spôsobené nezaúčtovaním odloženej dane z príjmov sa týka transakcií, ktoré daňová legislatíva uznáva v inom období, než v akom boli predmetom účtovníctva (napr. transakcie, ktoré budú predmetom dane z príjmov v inom účtovnom období, ako sa o nich účtovalo). Daň z príjmov súvisiaca s takýmito položkami spĺňa definíciu záväzku³¹ (resp. pohľadávky) a tento záväzok (pohľadávku) je potrebné vykázať v tom účtovnom období, kedy sa účtovalo aj o transakcii, z titulu ktorej takýto záväzok (pohľadávka) vznikla. Vykázanie záväzku (v prípade existencie prechodných

²⁹ TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvzťahnosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, s. 7.

³⁰ Táto zásada je definovaná napr. v legislatíve Slovenskej republiky v zákone o účtovníctve, a to konkrétne v § 7 ods. 1 a 2: „Zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.“

³¹ Záväzok je napr. v zmysle slovenskej legislatívy (zákona o účtovníctve) definovaný ako existujúca povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky, dá sa spoľahlivo oceniť a vykazuje sa v účtovnej závierke v súvahe (v prípade sústavy podvojného účtovníctva).

zdaniteľných rozdielov), resp. pohľadávky (v prípade existencie prechodných zdaniteľných rozdielov) sa vykoná zaúčtovaním odloženého daňového záväzku, resp. odloženej daňovej pohľadávky. Odložená daň z príjmov preto významne ovplyvňuje verný a pravdivý obraz účtovníctva účtovnej jednotky, ktorý je jedným zo základných požiadaviek kladených na účtovníctvo.

Nevykázaním odloženej dane z príjmov účtovná jednotka porušuje tiež zásadu opatrnosti pri vykazovaní výsledku hospodárenia, pretože nevykázanie odloženej dane z príjmov sa môže nepriaznivo prejavíť vo vzťahu k majetkovej podstate účtovnej jednotky. Uvedené skutočnosti musia byť založené na predpoklade trvania účtovnej jednotky, pretože v opačnom prípade by nemalo zmysel účtovať o odloženej dani z príjmov.³²

Aplikáciou zásady opatrnosti na odloženú daň z príjmov môžeme konštatovať, že účtovná jednotka je povinná vykázať (z dôvodu opatrnosti) aj potenciálne záväzky týkajúce sa povinnosti platiť daň z príjmov v budúcich účtovných obdobiach. Práve odložený daňový záväzok znižuje výsledok hospodárenia po zdanení (ak sa odložená daň účtuje výsledkovo), a zároveň predstavuje budúci záväzok, ktorý bude účtovná jednotka povinná uhradiť v podobe dane z príjmov.³³

Dôležitou zásadou v nadväznosti na účtovanie odloženej dane z príjmov je tiež zásada zachovania majetkovej podstaty. Odložená daň z príjmov účtovaná výsledkovo tým, že vplýva na celkovú výšku výsledku hospodárenia po zdanení, súčasne vplýva aj na výšku výsledku hospodárenia rozdeľovaného medzi spoločníkov (akcionárov, členov družstva a iných zainteresovaných osôb) formou podielu na zisku (dividend, tantiém, atď.). Nezaúčtovaním odloženého daňového záväzku hrozí, že medzi spoločníkov (akcionárov, členov a iné zainteresované osoby) by bola rozdelená aj tá časť výsledku hospodárenia po zdanení, ktorá mala byť „uchovaná“ v účtovnej jednotke, pretože v budúcich účtovných obdobiach bude predstavovať zdaniteľnú sumu z pohľadu daňovej legislatívy, a teda povinnosť (záväzok) účtovnej jednotky zaplatiť daň z príjmov.

Odloženým daňovým záväzkom sa môže zabrániť predčasnému rozdeleniu zisku (napr. formou vyplatených dividend), čo by v budúcnosti, t. j. v dobe zvýšenej (splatnej)

³² JANOUŠKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z príjmov dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1, s. 9.

³³ TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvislosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, s. 8.

daňovej povinnosti, mohlo byť príčinou ekonomických problémov. V prípade odloženej daňovej pohľadávky sa v súvahe zohľadní majetok spočívajúci v úspore na dani z príjmov v budúcich obdobiach, čo môže mať značný význam pri posudzovaní ekonomickej situácie účtovnej jednotky. O odloženej daňovej pohľadávke sa účtuje len v prípadoch, ak je pravdepodobné, že základ dane, voči ktorému bude možné využiť odpočítateľné rozdiely, je dosiahnuteľný. To znamená, že je potrebné pri vykazovaní tohto prechodného rozdielu vychádzať najmä zo zásady opatrnosti. Ak nebude existovať primeraná istota dosiahnutia daňového základu v budúcich zdaňovacích obdobiach, doporučuje sa uvedení odloženú daňovú pohľadávku nevykazovať v majetku a popřípade uviesť vysvetľujúcu poznámku v poznámkach účtovnej závierky.³⁴

Kým odložený daňový záväzok možno chápať ako akúsi analógiu tvorby rezervy na náklady z titulu platenia dane z príjmov v budúcich obdobiach, v prípade odloženej daňovej pohľadávky by sa takáto analógia hľadala len ťažko.

Nezanedbateľná je tiež potreba objektivizácie finančnej analýzy. Finančná analýza totiž pri konštrukcii vzorcov na výpočet rôznych finančných ukazovateľov (najmä ukazovateľov rentability) vychádza z výsledku hospodárenia po zdanení (čistého zisku). Pri nezohľadnení odloženej dane z príjmov by potom mohol nastať v procese medzipodnikového porovnávania výkonnosti efekt skreslenia z titulu nadhodnotenia alebo podhodnotenia čistého zisku.³⁵

V ďalších kapitolách sa budeme venovať vymedzeniu splatnej a odloženej dane z príjmov, spôsobu výpočtu odloženej dane z príjmov a jej vykazovaniu v účtovnej závierke podľa vybraných nadnárodných štandardov a slovenskej národnej úpravy. Vzhľadom na rôznorodosť daňových systémov jednotlivých krajín sa zameriame na spôsob výpočtu splatnej dane len podľa národnej legislatívy, pretože uvedenie postupov a rozdielov výpočtu splatnej dane z príjmov, hoci len úzkej skupiny vybraných krajín, by presahovalo rozsah a možnosti tejto práce.

³⁴ JANOUŠKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1, s. 9.

³⁵ TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z příjmů v účetnictví podnikatelského subjektu. In *Účtové súvzťažnosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, s. 9.

1.3 Splatná a odložená daň z príjmov podľa právnej úpravy Slovenskej republiky

Daň z príjmov ako súčasť nákladov účtovnej jednotky výrazným spôsobom ovplyvňuje proces tvorby a celkovú výšku výsledku hospodárenia. Daň z príjmov tvorí splatná daň z príjmov a odložená daň z príjmov. Daň z príjmov ovplyvňuje výsledok hospodárenia po zdanení, t. j. zisk (príp. stratu), ktorý je určený aj na rozdelenie medzi vlastníkov (spoločníkov, akcionárov...) formou podielu na zisku, dividend.³⁶

Na to, aby bolo možné splatnú daň z príjmov vyčíslieť a zaúčtovať, je potrebné najskôr zistiť základ dane z príjmov. Vyčíslenie základu dane z príjmov predstavuje častokrát zložitý proces identifikovania daňových dopadov niektorých transakcií a udalostí zachytených v účtovníctve a ich následné pripočítanie alebo odpočítanie od výsledku hospodárenia pred zdanením zisteného z účtovníctva. Výsledok hospodárenia pred zdanením daňou z príjmov je východiskom pri určovaní základu dane z príjmov.

Pri vymedzení splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov podľa právnej úpravy v Slovenskej republike budeme vychádzať z týchto právnych predpisov:

1. zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov,
2. zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a
3. *opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23 054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších opatrení (ďalej len „Postupy účtovania“).*

Zákon o dani z príjmov rozlišuje medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou (tzv. rezident) a daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezident). Vo vzťahu k splatnej dani z príjmov účtovnej jednotky, ktorou je právnická osoba, uvedený zákon pokladá za rezidenta právnickú osobu so sídlom na území Slovenskej republiky alebo s miestom, kde sa prijímajú riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych orgánov a dozorných orgánov bez ohľadu na to, či je táto adresa zapísaná v obchodnom registri. Nerezidentom sa v zmysle zákona o dani z príjmov rozumie tá účtovná jednotka, ktorá nespĺňa podmienky uvedené v predošlej vete. Účtovná jednotka,

³⁶ BAŠTINCOVÁ, A. 2007. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava: IURA EDITION, 2007. 102 s. ISBN 978-80-8078-144-6, s. 38.

ktorá sa z pohľadu zákona o dani z príjmov pokladá za rezidenta, je povinná zdaňovať všetky celosvetové príjmy v Slovenskej republike³⁷. Naopak účtovná jednotka, ktorá je z pohľadu zákona o dani z príjmov nerezidentom (napr. účtovná jednotka so sídlom v Nemecku, ak má v Slovenskej republike zriadenú stálu prevádzkareň) zdaňuje iba tie príjmy, ktoré jej plynú zo zdrojov na území Slovenskej republiky (tzn. napr. príjmy stálej prevádzkarne).

Na účely výpočtu splatnej dane z príjmov je potrebné rozlišovať príjmy (výnosy) a výdavky (náklady) podľa ich uznateľnosti (tzn. či sú súčasťou základu dane z príjmov). Zákon o dani z príjmov vymedzuje zdaniteľné príjmy (výnosy), ktoré sú predmetom dane z príjmov, resp. vymedzuje predmet dane z príjmov negatívne taxatívnym vymedzením tých príjmov, ktoré nie sú predmetom dane z príjmov alebo sú od dane z príjmov oslobodené³⁸. Predmetom dane z príjmov nie je napr. príjem získaný darovaním alebo dedením a podiel na zisku³⁹. Na strane výdavkov (nákladov) zákon o dani z príjmov taxatívne vymedzuje výdavky (náklady), ktoré nie je možné na účely dane z príjmov uznať (napr. náklady na reprezentáciu), resp. určuje ich maximálnu výšku (napr. stravné zamestnancov pri pracovných cestách, spotrebu pohonných látok), prípadne podmieňuje ich uznateľnosť na daňové účely momentom ich úhrady (napr. zmluvné pokuty a penále, odmeny vyplývajúce z mandátnych zmlúv platené fyzickým osobám).

Výpočet splatnej dane z príjmov sa uskutočňuje mimo sústavy účtovníctva. Pri výpočte splatnej dane z príjmov sa vychádza z výsledku hospodárenia pred zdanením, ktorý sa zistí ako rozdiel výnosov účtovaných na účtoch účtovej triedy 6 a nákladov účtovaných na účtoch účtovej triedy 5 okrem účtov 591 – *Splatná daň z príjmov z bežnej činnosti*, 592 – *Odložená daň z príjmov z bežnej činnosti*, 593 – *Splatná daň z príjmov z mimoriadnej činnosti*, 594 – *Odložená daň z príjmov z mimoriadnej činnosti*, 595 –

³⁷ Pri zdaňovaní celosvetových príjmov sa rešpektujú medzinárodné dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré môžu povoľovať metódu zápočtu dane z príjmov (maximálne do výšky, v akej by daň z príjmov bola platená v Slovenskej republike) alebo metódu vyňatia príjmov (takéto príjmy sa len uvedú v daňovom priznaní, avšak nebudú súčasťou základu dane z príjmov).

³⁸ Väčšinu príjmov oslobodených od dane z príjmov tvoria príjmy plynúce účtovným jednotkám, ktoré neboli založené za účelom dosahovania zisku. Jedná sa napr. o príjmy z členských príspevkov podľa stanov, výnosy z kostolných zbierok, atď.

³⁹ Skutočnosť, že podiel na zisku inej účtovnej jednotky nie je predmetom dane z príjmov je pre iné členské štáty EÚ do určitej miery daňovým lákadlom. Väčšina krajín totiž zdaňuje aj podiely na zisku napriek tomu, že tieto príjmy sú zdanené dvojnásobne (prvýkrát u účtovnej jednotky, ktorá vypláca takýto podiel na zisku a druhýkrát u účtovnej jednotky, ktorá je prijímateľom podielu na zisku). Príkladom členských štátov EÚ, v ktorých sa podiel na zisku zdaňuje, je napr. Česká republika a Nemecko.

Dodatočné odvody dane z príjmov a účtov vnútroorganizačných výnosov a vnútroorganizačných nákladov.

Výsledok hospodárenia pred zdanením sa na účely výpočtu splatnej dane z príjmov ďalej upravuje na základ dane. Transformácia výsledku hospodárenia pred zdanením na základ dane sa v zmysle zákona o dani z príjmov vykoná⁴⁰:

1. zvýšením o sumy nákladov zaúčtovaných v účtovníctve, ktoré nemožno zahrnúť podľa zákona o dani z príjmov do daňových výdavkov, alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške; napr.:
 - náklady na reprezentáciu (okrem nákladov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 16,60 € za jeden predmet),
 - dary,
 - náklady na osobnú spotrebu,
 - nezmluvné pokuty a penále (pokuta za oneskorené podanie daňového priznania, penále za oneskorenú úhradu dane z príjmov, preddavkov na daň z príjmov, atď.)
 - prirážky k základným sadzbám poplatkov za znečisťovanie ovzdušia a za ukladanie odpadov a prirážky k základným odplatám za vypúšťanie odpadových vôd,
 - manká a škody presahujúce prijaté náhrady (napr. od poisťovne), okrem mánek a škôd vzniknutých v dôsledku živelnnej pohromy, spôsobených neznámym páchatelom v tom zdaňovacom období, kedy táto skutočnosť bola potvrdená políciou, a stratného v maloobchodnom predaji na základe ekonomicky odôvodnených noriem úbytkov tovaru určených daňovníkom),
 - neuhradené zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania (napr. úroky z omeškania podľa § 369 Obchodného zákonníka č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov, ďalej len „Obchodný zákonník“),
 - neuhradené provízie fyzickým osobám a neuhradené nájomné fyzickým osobám, týkajúce sa daného zdaňovacieho obdobia,
 - tvorba opravných položiek a rezerv⁴¹, okrem opravných položiek a rezerv taxatívne vymedzených v zákone o dani z príjmov,

⁴⁰ TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvislosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, s. 3-5.

- nerealizované kurzové rozdiely z prepočtu nezinkasovaných pohľadávok a neuhradených záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ak daňovník takýto postup oznámil správcovi dane pred začatím zdaňovacieho obdobia,
- rozdiel z postúpenia pohľadávky, ktorý prevyšuje prijatú náhradu z takéhoto postúpenia,
- náklady presahujúce stanovené limity ako napr. stravné nad rámec zákona o dani z príjmov, rozdiel o ktorý prevyšujú účtovné odpisy daňové odpisy, atď.;

2. zvýšením o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa zákona o dani z príjmov sú zahrňované do základu dane, napr.:

- významné opravy chýb nákladov a výnosov minulých účtovných období⁴² (okrem prípadov, keď daňovník v minulosti zahrnul do výsledku hospodárenia vyššie výnosy alebo nižšie náklady, t. j. v minulosti vykázal vyšší základ dane a zaplatil vyššiu daň z príjmov; v takomto prípade sa totiž daňovník môže rozhodnúť, že významné opravy chýb nákladov a výnosov minulých účtovných období nebudú súčasťou základu dane v tom zdaňovacom období, kedy v účtovníctve daňovníka došlo k opravám výnosov a nákladov minulých účtovných období),
- neuhradený záväzok prislúchajúci k daňovému nákladu alebo k výdavku (nákladu) prislúchajúcemu k odpisovanému a neodpisovanému majetku, zásobám a inému majetku, pri ktorom vzniká náklad pri jeho zaradení alebo vyradení zo spotreby alebo z používania, a to v tom zdaňovacom období, v ktorom od jeho splatnosti uplynula doba 36 mesiacov;

⁴¹ Rezervy, ktorých tvorba nie je uznaná na daňové účely, sú napr. rezervy tvorené na reklamácie, skontá, rabaty a bonusy. Podľa platnej legislatívy bola tvorba týchto rezerv ešte v roku 2008 uznaná na daňové účely. Po zmene zákona o dani z príjmov tvorba týchto rezerv už v roku 2009 nebola uznaná na daňové účely. Táto zmena spresnila tvorbu rezerv, ktorá nie je uznaná na daňové účely, tým, že v zákone doplnila znenie „tvorba rezerv na náklady“, čím sa na daňové účely vylúčila uznanosť tvorby rezerv na reklamácie, skontá, rabaty a bonusy. Tvorba takýchto rezerv sa totiž účtuje ako zníženie pôvodne zaúčtovaných výnosov so súvzťažným zápisom na príslušný účet rezerv.

⁴² Významné opravy chýb nákladov a výnosov minulých období sa neúčtujú výsledkovo, t. j. prostredníctvom účtov nákladov a výnosov, ale súvahovo, a to priamo na účet 428 – *Nerozdelaný zisk minulých rokov* alebo 429 – *Neuhradená strata minulých rokov*.

3. znížením o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa zákona o dani z príjmov sa nezahrnú do základu dane, napr.:

- príjmy získané darovaním alebo dedením, ktoré sú účtované do výnosov (napr. peňažný dar od osoby, ktorá nie je spoločníkom alebo členom),
- podiel na zisku inej právnickej osoby, ktorý nie je predmetom dane,
- zúčtovanie (použitie, zrušenie) rezerv a rozpustenie opravných položiek, ktorých tvorba nebola uznaná za daňový výdavok,
- neprijaté (nezinkasované) zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania,

Úpravy uvedené v bodoch 1 a 2 sa v praxi označujú ako pripočítateľné položky k výsledku hospodárenia pred zdanením a úpravy podľa bodu 3 ako odpočítateľné položky od výsledku hospodárenia pred zdanením.

Výsledok hospodárenia pred zdanením daňou z príjmov po úprave o pripočítateľné a odpočítateľné položky sa ďalej môže upravovať napr. o:

1. odpočet daňovej straty počas najviac siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná⁴³, alebo
2. úľavy na dani pre príjemcov investičnej pomoci a prijímateľov stimulov.

Daňový systém Slovenskej republiky vychádza pri zisťovaní základu dane z príjmov z výsledku hospodárenia pred zdanením zisteného v účtovníctve, čím vlastne rešpektuje základné zásady a princípy účtovania nákladov a výnosov v sústave podvojného účtovníctva, a to najmä aktuálny princíp účtovania nákladov a výnosov, t. j. účtovanie o nákladoch a výnosoch v tom účtovnom období, s ktorým časovo a vecne súvisia.⁴⁴

Od podvojného účtovníctva založeného na aktuálnej báze sa vyžaduje poskytovanie objektívnych informácií o finančnej a výnosovej situácii účtovnej jednotky, bez ohľadu na daňové predpisy. Daňové požiadavky v tomto prípade nie sú prioritné, základ dane sa

⁴³ Platí pre daňové straty vzniknuté v zdaňovacom období roku 2010 a nasledujúcich; pre daňové straty vzniknuté za zdaňovacie obdobia do 31.12.2009 sa postupuje podľa doterajšieho znenia zákona o dani z príjmov, a teda odpočet daňovej straty je možné vykonať počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.

⁴⁴ TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvislosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, s. 6.

zisťuje mimo systému účtovníctva. Pri aplikácii v praxi to znamená, že v účtovníctve sa sledujú všetky náklady a výnosy, ktoré vznikajú v rámci uskutočňovaných podnikateľských aktivít bez ohľadu na ich daňovú uznateľnosť. V dôsledku toho výsledok hospodárenia zistený v účtovníctve ako rozdiel celkových výnosov a nákladov (bez účtovnej skupiny 59 – *Dane z príjmov a prevodové účty*) nie je súčasne základom dane, je len východiskovou základňou pre jeho zistenie.⁴⁵

Úpravu výsledku hospodárenia pred zdanením zisteného z účtovníctva na základ dane môže značne uľahčiť správne zvolená analytická evidencia v účtovníctve účtovnej jednotky, ako napr. rozlíšenie tvorby rezerv na ostatné služby, ak tvorba takýchto rezerv je v zmysle zákona o dani z príjmov uznaná za daňový výdavok, a tvorby rezerv na ostatné služby, ak tvorba takýchto rezerv nie je v zmysle zákona o dani z príjmov uznaná za daňový výdavok.

Vhodne zvolená analytická evidencia v účtovníctve môže byť pomôckou nielen pri úprave výsledku hospodárenia pred zdanením na základ dane, ale môže pomôcť v niektorých prípadoch aj pri výpočte odloženej dane z príjmov.

Pre potreby účtovníctva je potrebné základ dane z príjmov vyčísliť osobitne za bežnú činnosť (hospodárska a finančná činnosť) a za mimoriadnu činnosť účtovnej jednotky, pretože sa účtuje oddelene na účte 591 – *Splatná daň z príjmov z bežnej činnosti*, resp. 593 – *Splatná daň z príjmov z mimoriadnej činnosti* so súvzťažným zápisom v prospech účtu 341 – *Daň z príjmov*. V prípade ak v účtovnom období vznikne v jednej činnosti kladný základ dane a v druhej činnosti záporný základ dane, ale za účtovnú jednotku je vytvorený celkový kladný základ dane, účtuje sa splatná daň z príjmov za činnosť, v ktorej je kladný základ dane, buď na ťarchu účtu 591 – *Splatná daň z príjmov z bežnej činnosti*, alebo účtu 593 – *Splatná daň z príjmov z mimoriadnej činnosti* so súvzťažným zápisom v prospech účtu 341 – *Daň z príjmov*. Za činnosť, v ktorej je záporný základ dane, sa účtuje záporná splatná daň z príjmov, buď v prospech účtu 591 – *Splatná daň z príjmov z bežnej činnosti*, alebo účtu 593 – *Splatná daň z príjmov z mimoriadnej činnosti* so súvzťažným zápisom na ťarchu účtu 341 – *Daň z príjmov*. Zostatok účtu 341 – *Daň z príjmov* vyjadruje výsledný zúčtovací vzťah účtovnej jednotky zo splatnej dane z príjmov.

⁴⁵ BAŠTINCOVÁ, A. 2007. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava: IURA EDITION, 2007. 102 s. ISBN 978-80-8078-144-6, s. 38-39.

Správne určenie daňovej základne majetku a záväzkov predpokladá bezpodmienečné poznanie tých položiek vymedzených v zákone o dani z príjmov, ktoré sú na daňové účely uznané v inom období, než sa o nich účtuje v účtovníctve (napr. opravné položky tvorené k pohľadávkam, ak tieto pohľadávky nespĺňajú časový horizont odo dňa ich splatnosti do dňa zaúčtovania opravnej položky). Od správneho určenia daňovej základne majetku a záväzkov závisí správnosť vykázania odloženej dane z príjmov v účtovnej závierke účtovnej jednotky.

Vývoj odloženej dane z príjmov v legislatíve Slovenskej republiky môžeme rozdeliť na dve etapy. Prvú, ktorú možno ohraničiť časovým úsekom do roku 2003, a druhú etapu, ktorá sa začala rokom 2003 a trvá do súčasnosti. Kým do konca roku 2002 mali povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov účtovné jednotky, ktoré tvorili skupinu podnikov⁴⁶, od 01. 01. 2003 sa táto povinnosť vzťahuje na omnoho širší okruh účtovných jednotiek. Nové postupy účtovania tiež prehodnotili pôvodne používanú timing koncepciu a nahradili ju temporary koncepciou. Do konca roku 2002 sa uplatňovala pri výpočte odložených daní záväzková metóda založená na výsledkovom prístupe, a to iba v redukovanej forme, pretože sa zameriavala iba na časové rozdiely vzniknuté z rozdielov účtovných a daňových odpisov. Od ostatných časových rozdielov sa abstrahovalo. Od roku 2003 sa v našej legislatíve zamenila záväzková metóda založená na výsledkovom prístupe za záväzkovú metódu založenú na súvahovom prístupe. V praxi to znamená, že prechodné rozdiely zahŕňajú časové rozdiely, ale aj iné rozdiely, ktoré nie sú vyvolané časovými rozdielmi. Z toho vyplýva, že vzniknuté rozdiely nemusia obligatórne pôsobiť na výkaz ziskov a strát, ale môžu vplývať napríklad na vlastné imanie v súvahe. Inými slovami povedané, pri aplikácii tejto metódy sa vychádza z prechodných rozdielov⁴⁷ medzi účtovnou hodnotou majetku a záväzkov vykázanou v súvahe a ich daňovou základňou. Základným predpokladom je ale správna identifikácia prechodných rozdielov zdaniteľných i odpočítateľných, ako aj použitie správnej sadzby dane z príjmov pri rešpektovaní obdobia, v ktorom dôjde k zániku (vyrovnaniu) týchto prechodných rozdielov.

⁴⁶ Pod pojmom skupina podnikov sa rozumela materská účtovná jednotka vrátane účtovných jednotiek s rozhodujúcim alebo s podstatným vplyvom. Išlo o také účtovné jednotky, v ktorých mala materská účtovná jednotka podiel 20% až 50% v prípade účtovnej jednotky s podstatným vplyvom a podiel väčší ako 50% v prípade účtovnej jednotky s rozhodujúcim vplyvom. Pojem skupina podnikov však súčasný zákon o účtovníctve nepozná. Naopak, napr. IFRS používajú práve pojem skupina podnikov. Pre potreby tejto práce budeme považovať pojem skupina podnikov a skupina účtovných jednotiek za rovnocenný.

⁴⁷ Postupy účtovania pracujú s termínom **dočasné rozdiely**, vychádzajúc z predošlého kontextu však uprednostňujeme pri temporary koncepcii používanie termínu prechodné rozdiely, pretože tieto rozdiely zahŕňajú širší okruh rozdielov než dočasné rozdiely pri timing koncepcii. Bližšie uvedenú skutočnosť rozoberieme v časti *Diskusia*.

Postupy účtovania, odvolávajúc sa na zákon o účtovníctve, vymedzujú nasledovné účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov:

1. obchodné spoločnosti, ak povinne vytvárajú základné imanie⁴⁸ a družstvo, ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sú splnené aspoň dve z týchto podmienok:
 - celková suma majetku presiahla 1 000 000 eur, pričom sumou majetku sa rozumie suma majetku zistená zo súvahy v brutto ocenení, t. j. v ocenení neupravenom napr. o opravné položky, či oprávky,
 - čistý obrat presiahol 2 000 000 eur, pričom čistým obratom na tento účel sú výnosy dosiahnuté z predaja výrobkov, tovarov, poskytnutých služieb a iné výnosy súvisiace s bežnou činnosťou účtovnej jednotky po odpočítaní zliav (bežnou činnosťou sa rozumie hospodárska a finančná činnosť účtovnej jednotky; tzn. do obratu sa započítavajú všetky výnosy okrem výnosov z mimoriadnej činnosti),
 - priemerný prepočítaný počet zamestnancov⁴⁹ v jednom účtovnom období presiahol 30.
2. obchodné spoločnosti a družstvá, ktorých cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu,
3. účtovné jednotky, ktoré zostavujú účtovnú závierku v zmysle § 17a ods. 1 zákona o účtovníctve (banky, pobočky zahraničnej banky, atď.) a obchodné spoločnosti, ktoré najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia spĺňajú aspoň dve z týchto podmienok⁵⁰:

⁴⁸ V zmysle § 58 ods. 2 Obchodného zákonníka povinne vytvárajú základné imanie spoločnosť s ručením obmedzeným a akciová spoločnosť. V zmysle § 58 ods. 1 Obchodného zákonníka sa však základným imaním spoločnosti rozumie peňažné vyjadrenie súhrnu peňažných i nepeňažných vkladov všetkých spoločníkov do spoločnosti. Povinnosť vložiť vklad do spoločnosti má napr. aj komanditista v komanditnej spoločnosti; keďže komanditná spoločnosť nemôže existovať bez komanditistu, môžeme vychádzať z toho, že komanditná spoločnosť má v podstate tiež povinnosť vytvoriť základné imanie. Musíme konštatovať, že zákon v tomto prípade nie je úplne jednoznačný.

⁴⁹ Zamestnancom sa v zmysle § 11 Zákonníka práce č. 311/2001 Z. z. v znení neskorších predpisov rozumie každý zamestnanec v hlavnom pracovnom pomere.

⁵⁰ Tieto účtovné jednotky majú povinnosť zostavovať účtovnú závierku podľa medzinárodných účtovných štandardov IFRS v zmysle Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (Úradný vestník Európskych spoločenstiev L 243, 11. 09. 2002) a Nariadenia Komisie (ES) č. 1725/2003 z 29. septembra 2003 o prijatí určitých medzinárodných účtovných noriem v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úradný vestník Európskej únie L 261, 13. 10. 2003) v znení nariadenia Komisie (ES) č. 707/2004 zo 6. apríla 2004 (Úradný vestník Európskej únie L 111, 17. 04. 2004).

- celková suma majetku presiahla 165 969 594, 40 eura, pričom sumou majetku sa rozumie suma zistená zo súvahy v brutto ocenení,
- čistý obrat presiahol 165 969 594, 40 eura,
- priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2 000.

V zmysle Postupov účtovania vyššie uvedené účtovné jednotky účtujú o odloženej dani z príjmov aj v prípade, ak im zanikne povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom. Ostatné účtovné jednotky môžu účtovať o odloženej dani z príjmov dobrovoľne.

Odložená daň z príjmov nevzniká len pri tých transakciách, ktoré sa účtujú v účtovníctve výsledkovo, t. j. len v súvislosti so zaúčtovaním nákladu (napr. tvorba rezerv) alebo výnosu (predpis úrokov z omeškania, ktoré neboli do konca účtovného obdobia zinkasované), ale súvisí aj s tými transakciami, ktoré sa prvotne účtujú súvahovo. Medzi takéto transakcie môže patriť napr. následné precenenie majetkových cenných papierov⁵¹ na reálnu hodnotu v zmysle zákona o účtovníctve ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov vzniká v prípade identifikovania prechodných rozdielov medzi účtovnou hodnotou majetku alebo záväzkov a ich daňovou základňou. V prípade identifikovania odpočítateľných prechodných rozdielov sa účtuje o odloženej daňovej pohľadávke, v prípade zdaniteľných prechodných rozdielov zas o odloženom daňovom záväzku.

Zdaniteľné prechodné rozdiely vznikajú v tých prípadoch, keď účtovná hodnota majetku je vyššie než jeho daňová základňa ($\dot{U}HM > DZM$) alebo ak účtovná hodnota záväzku je nižšia než jeho daňová základňa ($\dot{U}HZ < DZZ$). Takéto prípady nastávajú, napr. ak⁵²:

1. účtovná zostatková cena dlhodobého hmotného majetku je vyššia než je jeho zostatková cena podľa zákona o dani z príjmov (t. j. účtovné odpisy sú nižšie ako daňové odpisy; odložený daňový záväzok sa účtuje výsledkovo),

⁵¹ V tomto prípade berieme do úvahy majetkové cenné papiere, ktoré nie sú cenným papierom alebo podielom v dcérskej účtovnej jednotke alebo v účtovnej jednotke s podstatným vplyvom.

⁵² TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvislosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, s. 16-17.

2. účtovná jednotka eviduje ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka nezinkasované pohľadávky zo zmluvných pokút, penále a úrokov z omeškania okrem úrokov platených bankám (odložený daňový záväzok sa účtuje výsledkovo),
3. v účtovníctve dôjde k zvýšeniu ocenenia podielov na základnom imaní obchodnej spoločnosti (zákon o dani z príjmov považuje za daňový výdavok len obstarávaciu cenu obchodného podielu na obchodnej spoločnosti pri jeho predaji; odložený daňový záväzok sa účtuje súvahovo),
4. v účtovníctve dôjde k zvýšeniu hodnoty majetku z dôvodu jeho precenenia na reálnu hodnotu (odložený daňový záväzok sa účtuje súvahovo),
5. existujú ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka nerealizované kurzové zisky z nezinkasovaných pohľadávok a nerealizované kurzové straty z neuhradených záväzkov znejúcich na cudziu menu, za predpokladu ak účtovná jednotka pred začatím zdaňovacieho obdobia doručila správcovi dane oznámenie o nezahrňovaní kurzových rozdielov vznikajúcich v účtovníctve z dôvodu nezinkasovaných pohľadávok a neuhradených platieb záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, do základu dane v období, v ktorom o nich účtuje; pričom sa tieto rozdiely zahrnú do základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom došlo k platbe alebo odpisu záväzku znejúceho na cudziu menu (odložený daňový záväzok sa účtuje výsledkovo).

O odloženom daňovom záväzku vznikajúcom z prechodných rozdielov v účtovných jednotkách, ktoré majú povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov a v účtovných jednotkách, ktoré účtujú o odloženej dani z príjmov dobrovoľne, sa (na rozdiel od odloženej daňovej pohľadávky) účtuje vždy.

Odpočítateľné prechodné rozdiely vznikajú, ak účtovná hodnota majetku je nižšia než je jeho daňová základňa ($\dot{U}HM < DZM$), ak účtovná hodnota záväzku je vyššia než je jeho daňová základňa ($\dot{U}HZ > DZZ$) a v osobitných prípadoch. Odpočítateľné prechodné rozdiely vznikajú, ak⁵³:

⁵³ TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvzťažnosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, s. 17-19.

1. účtovná zostatková cena dlhodobého hmotného majetku je nižšia než je jeho zostatková cena podľa zákona o dani z príjmov (t. j. účtovné odpisy sú vyššie ako daňové odpisy; odložená daňová pohľadávka sa účtuje výsledkovo),
2. bola vytvorená opravná položka k zásobám, pohľadávkam alebo k dlhodobému majetku, a táto opravná položka nie je uznaná ako daňový náklad podľa zákona o dani z príjmov (odložená daňová pohľadávka sa účtuje výsledkovo),
3. sa zaúčtovalo zníženie ocenenia majetku z dôvodu jeho precenenia na reálnu hodnotu (odložená daňová pohľadávka sa účtuje súvahovo),
4. účtovná jednotka eviduje ku koncu účtovného obdobia záväzky, ktorých vznik bol zaúčtovaný súvzťazne s nákladom, a tento náklad bude uznaný daňovo až po zaplatení (napr. do konca roka fyzickým osobám neuhradené odmeny z mandátnych a obdobných zmlúv alebo fyzickým osobám nezaplatené nájomné týkajúce sa bežného účtovného obdobia; odložená daňová pohľadávka sa účtuje výsledkovo),
5. účtovná jednotka eviduje v účtovníctve záväzky týkajúce sa výdavkov (nákladov) uznaných na daňové účely, pričom lehota ich splatnosti presiahla 36 mesiacov, a o sumu týchto záväzkov musela účtovná jednotka zvýšiť základ dane (daňová hodnota týchto záväzkov je po úprave základu dane de facto nulová, ale účtovná hodnota sa nemení; odložená daňová pohľadávky sa účtuje výsledkovo),
6. účtovná jednotka v zdaňovacom období tvorila účtovné rezervy, ktoré nie sú uznané zákonom o dani z príjmov ako daňové náklady (odložená daňová pohľadávka sa účtuje výsledkovo alebo súvahovo v závislosti od toho, ako sa účtovala tvorba samotných rezerv),
7. existujú ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtová závierka, nerealizované kurzové straty z nezinkasovaných pohľadávok a nerealizované kurzové zisky z neuhradených záväzkov znejúcich na cudziu menu, za predpokladu, ak účtovná jednotka pred začatím zdaňovacieho obdobia doručila správcovi dane oznámenie o nezahrňovaní kurzových rozdielov vznikajúcich v účtovníctve z dôvodu nezinkasovaných pohľadávok a neuhradených platieb záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, do základu dane v období, v ktorom o nich účtuje; pričom sa tieto rozdiely zahrnú do základu dane v tom

zdaňovacom období, v ktorom došlo k platbe alebo odpisu záväzku znejúceho na cudziu menu (odložená daňová pohľadávka sa účtuje výsledkovo).

8. existuje možnosť umorovania daňovej straty počas 7 rokov bezprostredne nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová strata vykázaná; jedná sa o osobitný prípad účtovania odloženej daňovej pohľadávky (v tomto prípade by sa odložená daňová pohľadávka účtovala výsledkovo),
9. ak má účtovná jednotka možnosť uplatniť nárok úľavy na dani z príjmov pre príjemcov investičnej pomoci a stimulov; jedná sa opäť o osobitný prípad účtovania odloženej daňovej pohľadávky (v tomto prípade by sa odložená daňová pohľadávka účtovala výsledkovo).

Odložená daňová pohľadávka predstavuje budúci nárok na zníženie dane z príjmov napr. z titulu vzniku odpočítateľných prechodných rozdielov v bežnom účtovnom období. O odloženej daňovej pohľadávke sa však účtuje len vtedy, ak je pravdepodobné, že je dosiahnuteľný základ dane, voči ktorému bude možné vyrovnať odpočítateľné zdaniteľné rozdiely, daňovú stratu a nevyužitú daňovú odpočty. Za dosiahnuteľný základ dane sa považuje situácia, ak voči tomu istému daňovému úradu a u toho istého daňovníka existujú dostatočné zdaniteľné prechodné rozdiely, ktorých krytie sa v budúcnosti očakáva v rovnakom období ako očakávané krytie odpočítateľných prechodných rozdielov alebo v obdobiach, v ktorých môže byť uplatnená daňová strata, ku ktorej sa táto odložená daňová pohľadávka vzťahuje. Ak u toho istého daňovníka a voči tomu istému daňovému úradu nie sú dostatočné zdaniteľné rozdiely, o odloženej daňovej pohľadávke sa účtuje do takej výšky, do akej je pravdepodobné, že sa v budúcnosti dosiahne dostatočný základ dane z príjmov u toho istého daňovníka a voči tomu istému daňovému úradu v tom účtovnom období, v ktorom sú odpočítateľné prechodné rozdiely kryté, alebo v ktorých môže byť daňová strata umorená.

O odloženej daňovej pohľadávke, o ktorej sa v predchádzajúcich účtovných obdobiach neúčtovalo, účtuje sa v takej sume, v akej je pravdepodobné, že budúci základ dane z príjmov umožní jej vyrovnanie, napríklad skvalitnenie podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky⁵⁴ jej umožní dosiahnuť v budúcnosti dostatočný základ dane z príjmov,

⁵⁴ Pri posudzovaní dosiahnutia dostatočného základu dane z príjmov na vyrovnanie prechodných odpočítateľných rozdielov sa môže vychádzať napr. z plánov manažmentu, zo stratégie podniku, ale aj externých faktorov (napr. stabilita ekonomického, politického, spoločenského prostredia v krajine, kde má účtovná jednotka sídlo a na tých segmentoch trhu, na ktorých účtovná jednotka pôsobí).

aby splnila kritériá pre účtovanie o odloženej daňovej pohľadávke. Z uvedeného vyplýva ešte jeden dôležitý záver a to ten, že odložená daňová pohľadávka ako súčasť majetku podlieha inventarizácii.

Odložená daňová pohľadávka predstavuje dlhodobú pohľadávku, táto sa však neupravuje na súčasnú hodnotu metódou efektívnej úrokovej miery. Takisto sa k odloženej daňovej pohľadávke netvorí opravné položky (zníženie hodnoty odloženej daňovej pohľadávky z dôvodu rizika nedosiahnutia dostatočného daňového základu potrebného na vyrovnanie prechodných odpočítateľných rozdielov sa uskutoční odúčtovaním odloženej daňovej pohľadávky v úplnej výške alebo v takej výške, v akej už nie je pravdepodobné dosiahnutie dostatočného daňového základu dane z príjmov).

O odloženom daňovom záväzku (ak sa o ňom účtuje výsledkovo) sa účtuje na ťarchu účtu 592 – *Odložená daň z príjmov z bežnej činnosti* alebo na účte 594 – *Odložená daň z príjmov z mimoriadnej činnosti* so súvzťažným zápisom v prospech účtu 481 – *Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka*.

O odloženej daňovej pohľadávke (ak sa o nej účtuje výsledkovo) sa účtuje v prospech účtu 592 – *Odložená daň z príjmov z bežnej činnosti* alebo na účte 594 – *Odložená daň z príjmov z mimoriadnej činnosti* so súvzťažným zápisom na ťarchu účtu 481 – *Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka*.

Pri účtovných prípadoch, ktoré sa neúčtujú ako náklad alebo výnos, ale priamo v prospech alebo na ťarchu účtov vlastného imania, napríklad na účte 414 – *Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov*, 415 – *Oceňovacie rozdiely z kapitálových úcastí*, 416 – *Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení*, 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov*, 429 – *Neuhradená strata minulých rokov*, sa aj odložená daň z príjmov účtuje priamo na ťarchu alebo v prospech týchto účtov vlastného imania.

Pri prvotnom účtovaní o odloženej dani z príjmov je účtovná jednotka povinná zaúčtovať odloženú daňovú pohľadávku alebo odložený daňový záväzok aj z rozdielov, ktoré vznikli v minulých účtovných obdobiach⁵⁵, keď účtovná jednotka ešte o odloženej dani z príjmov neúčtovala (pretože tieto sa budú vyrovnávať v obdobiach, kedy už účtovná jednotka bude účtovať o odloženej dani z príjmov). Takéto zaúčtovanie odloženej dane

⁵⁵ Na začiatku prvého účtovného obdobia, kedy sa o odloženej dani účtujem, sa odložený daňový záväzok zaúčtuje z identifikovaných prechodných zdaniteľných rozdielov medzi účtovnou hodnotou a daňovou základňou majetku alebo záväzkov zistených ku koncu predchádzajúceho účtovného obdobia.

z príjmov sa zaúčtuje na ťarchu alebo v prospech účtu 428 – *Nerozdelný zisk minulých rokov* alebo účtu 429 – *Neuhradená strata minulých rokov*, v závislosti od toho, či sa účtuje o odloženej daňovej pohľadávke alebo o odloženom daňovom záväzku, a tiež v závislosti od toho, či účtovná jednotka v minulosti dosiahla kladný alebo záporný výsledok hospodárenia po zdanení.⁵⁶

Spôsob účtovania odloženej dane z príjmov uvádzame na nasledujúcej schéme:

Schéma 4: Spôsob účtovania odloženej dane z príjmov

Zdroj: TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvzťažnosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010 s. 25

Legenda:

MD – strana má dať účtu (účtovanie na ťarchu účtu),

D – strana dal účtu (účtovanie v prospech účtu),

BČ – bežná činnosť,

MČ – mimoriadna činnosť.

Postupy účtovania zakazujú účtovať odloženú daň z príjmov k majetku, ktorým je goodwill alebo záporný goodwill.

*Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky*⁵⁷ požaduje pri vykazovaní splatnej a odloženej dane z príjmov uviesť v poznámkach účtovnej závierky nasledovné informácie:

⁵⁶ TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvzťažnosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, s. 25-26.

⁵⁷ Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších opatrení.

1. výška splatnej dane z príjmov za bežné účtovné obdobie a za zdaňovacie obdobie a výšku dane z príjmov odloženej do budúcich účtovných období a zdaňovacích období (vykazuje sa v časti E poznámok účtovnej závierky),
2. výška odloženej daňovej pohľadávky a opis jej vzniku (vykazuje sa v časti F poznámok účtovnej závierky),
3. výška odloženého daňového záväzku a spôsob jeho vzniku vykazuje sa v časti G poznámok účtovnej závierky),
4. suma odložených daní z príjmov účtovaných v bežnom účtovnom období ako náklad alebo výnos vyplývajúcej zo zmeny sadzby dane z príjmov (vykazuje sa v časti J poznámok účtovnej závierky),
5. suma odloženej daňovej pohľadávky účtovanej v bežnom účtovnom období, týkajúcej sa umorenia daňovej straty, nevyužitých daňových odpočtov a iných nárokov, ako aj prechodných rozdielov predchádzajúcich účtovných období, ku ktorým sa v predchádzajúcich účtovných obdobiach odložená daňová pohľadávka neúčtovala (vykazuje sa v časti J poznámok účtovnej závierky),
6. suma odloženého daňového záväzku, ktorý vznikol z dôvodu neúčtovania⁵⁸ tej časti odloženej daňovej pohľadávky v bežnom účtovnom období, o ktorej sa účtovalo v predchádzajúcich účtovných obdobiach (vykazuje sa v časti J poznámok účtovnej závierky),
7. suma neuplatneného umorenia daňovej straty, nevyužitých daňových odpočtov a iných nárokov a odpočítateľných prechodných rozdielov, ku ktorým nebola účtovaná odložená daňová pohľadávka (vykazuje sa v časti J poznámok účtovnej závierky),
8. suma odloženej dane z príjmov, ktorá sa vzťahuje k položkám účtovaným priamo na účty vlastného imania bez účtovania na účty nákladov (vykazuje sa v časti J poznámok účtovnej závierky) a
9. vzťah medzi sumou splatnej dane z príjmov a sumou odloženej dane z príjmov a medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením, a to číselné porovnanie sumy splatnej dane z príjmov a sumy odloženej dane z príjmov a výsledku

⁵⁸ Napr. z dôvodu odúčtovania odloženej daňovej pohľadávky v prípade, že v budúcich účtovných obdobiach sa nepredpokladá vykázanie dostatočného daňového základu na rozpustenie prechodných zdaniteľných rozdielov v budúcnosti.

hospodárenia pred zdanením vynásobeným príslušnou sadzbou dane z príjmov (vykazuje sa v časti J poznámok účtovnej závierky),

V súvahe sa v zmysle Postupov účtovania odložená daňová pohľadávka a odložený daňový záväzok vykazujú samostatne. Ak sa prechodné rozdiely a z nich vyplývajúca odložená daňová pohľadávka a odložený daňový záväzok vzťahujú na odloženú daň z príjmov toho istého daňovníka (alebo skupiny daňovníkov na daňové účely) a ide o ten istý daňový úrad, môže sa vykázať len výsledný zostatok účtu 481 – *Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka*.

1.4 Splatná a odložená daň z príjmov podľa IFRS

Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (International Financial Reporting Standards, ďalej len „IFRS“) predstavujú najkomplexnejšiu nadnárodnú úpravu účtovníctva zameranú na vykazovanie a prezentáciu skutočností, ktoré sú predmetom účtovania. IFRS sú od apríla 2001 vydávané Radou pre medzinárodné účtovné štandardy (International Accounting Standard Board, ďalej len „IASB“)⁵⁹.

Účtovaniu a vykazovaniu splatnej dane z príjmov sa venuje štandard *IAS 12 Dane z príjmov*. *IAS 12 Dane z príjmov* bol vydaný Výborom pre Medzinárodné účtovné štandardy (IASB) v októbri 1996, účinnosť nadobudol 01. 01. 1998. Nahradil pôvodný štandard *IAS 12 Účtovanie daní z príjmov*, ktorý bol vydaný v júli 1979 (účinný od júla 1979). Štandard *IAS 12 Dane z príjmov* z roku 1996 bol ešte revidovaný v roku 2000 (revízia účinná od 01. 01. 2001). Proces formovania odloženej dane z príjmov nie je ukončený ani v súčasnosti. V marci 2009 bol predložený na pripomienkové konanie nový návrh revízie štandardu. Tento návrh revízie je vyvrcholením iniciatívy z roku 2002, ktorej cieľom je okrem iného vzájomná konvergencia⁶⁰ štandardu *IAS 12 Účtovanie daní z príjmov* so štandardom *FAS 109 Účtovanie daní z príjmov* a minimalizovanie ich

⁵⁹ Predchodcom IASB bol Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (International Accounting Standards Committee, ďalej len „IASC“), ktorý bol vytvorený v roku 1973. IASC vydávalo medzinárodné účtovné štandardy (International Accounting Standards, ďalej len „IAS“). Niektoré IAS sú v platnosti dodnes, iné boli nahradené štandardmi IFRS (napríklad štandard IAS 22 Podnikové kombinácie bol nahradený štandardom IFRS 3 Podnikové kombinácie). Pre ďalšie potreby budeme pod označením IFRS chápať tak štandardy IAS ako aj IFRS.

⁶⁰ Medzi IASB a FASB (bližšie v kapitole *Splatná a odložená daň z príjmov podľa U.S. GAAP*) bola podpísaná dohoda smerujúca k zahájeniu tzv. Konvergenčného procesu, ktorého cieľom je zjednotiť štandardy IFRS a U.S. GAAP a vytvoriť tak medzinárodné štandardy vysokej kvality používané na svetových kapitálových trhoch.

vzájomných rozdielov.⁶¹

Pôvodný štandard *IAS 12 Účtovanie daní z príjmov* dával pre účtovnú jednotku možnosť voľby metódy výpočtu odloženej dane z príjmov medzi metódou odloženej úhrady a záväzkovou metódou založenou na výsledkovom prístupe. V súčasnosti platný *IAS 12 Dane z príjmov* zakazuje metódu odloženej úhrady a vyžaduje použiť záväzkovú metódu založenú na súvahovom prístupe. Tento štandard vyžaduje, aby účtovná jednotka účtovala daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí tým istým spôsobom, ako účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. Z uvedeného teda vyplýva, že ak ide o transakcie a ostatné udalosti vykázané výsledkovo (cez výsledok hospodárenia), všetky súvisiace daňové efekty sa taktiež vykazujú výsledkovo. Pri transakciách a iných udalostiach vykazaných mimo výsledku hospodárenia (v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, tzn. priamo vo vlastnom imaní) sa akékoľvek súvisiace daňové efekty vykážu tiež mimo výsledku hospodárenia (samostatne v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, tzn. priamo vo vlastnom imaní). Obdobne sa postupuje aj pri vykazovaní odložených daňových pohľadávok a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie. Vzhľadom na to, že dôsledky podnikovej kombinácie ovplyvňujú položku goodwillu, odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky ovplyvňujú samotnú výšku vzniknutého goodwillu alebo sumy vykazaného zisku z výhodnej kúpy.

Štandard daňový základňu majetku charakterizuje ako sumu, ktorá bude na daňové účely odpočítateľná oproti každému zdaniteľnému ekonomickému úžitku, ktorý jednotka získa vtedy, ak uhradí účtovnú hodnotu majetku (napr. pri predaji majetku, pri vyradení majetku likvidáciou, atď.). Ak daný ekonomický úžitok nebude zdaniteľný, daňový základ majetku sa rovná jeho účtovnej hodnote. Analogicky daňovým základom záväzku štandard rozumie jeho účtovnú hodnotu zníženú o každú sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely z tohto záväzku v budúcich obdobiach (tzn. ak je záväzok odpočítateľný na daňové účely až pri jeho skutočnej úhrade, potom jeho daňová hodnota do doby skutočnej úhrady je nulová). V prípade výnosov budúcich období je daňový základ výsledného záväzku jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu výnosov budúcich období, ktorá nebude zdaniteľná v budúcich obdobiach.

⁶¹ 2010. IASB Agenda Project. [online] 2010 [cit. 2010-04-04] Dostupné na internete: <<http://www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm>>.

Pre vykázanie majetku je podstatné, že jeho účtovná hodnota sa uhradí formou ekonomických úžitkov, ktoré účtovná jednotka získa v budúcich obdobiach. Ak účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho daňový základ, hodnota zdaniteľných ekonomických úžitkov bude prevyšovať sumu, ktorá sa uzná za odpočítateľnú na daňové účely. Tento rozdiel je zdaniteľným prechodným rozdielom a povinnosť zaplatiť výslednú daň z príjmov v budúcich obdobiach je odloženým daňovým záväzkom. Keď účtovná jednotka získa úhradu účtovnej hodnoty majetku, zdaniteľný prechodný rozdiel sa zruší a účtovná jednotka bude mať zdaniteľný zisk. V dôsledku toho je pravdepodobné, že ekonomické úžitky sa odčerpajú z účtovnej jednotky formou platieb daní. Tento štandard preto vyžaduje vykazať všetky odložené daňové záväzky pre všetky zdaniteľné prechodné rozdiely, s výnimkou odloženého daňového záväzku vznikajúceho z:

- 1 prvotného vykázania goodwillu alebo
- 2 prvotného vykázania majetku alebo záväzku v transakcii, ktorá nie je podnikovou kombináciou a v čase transakcie táto nevplýva ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

Ak transakcia nie je podnikovou kombináciou a nevplýva ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk, vykázanie výsledného odloženého daňového záväzku alebo pohľadávky by vlastne upravilo účtovnú hodnotu majetku alebo záväzku o rovnakú sumu. Takéto úpravy by mohli spôsobiť, že účtovná závierka by bola menej transparentná. Z tohto dôvodu tento štandard nepovoľuje, aby účtovná jednotka vykázala výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku ani pri prvotnom vykázaní, ani následne. Účtovná jednotka zároveň nevykazuje následné zmeny v nevykázanom odloženom daňovom záväzku alebo pohľadávke počas odpisovania majetku.

Ďalšia výnimka pri vykazovaní odloženého daňového záväzku je stanovená v súvislosti s investíciami do dcérskych účtovných jednotiek, pridružených alebo spoločných podnikov. Výnimka z vykázania odloženého daňového záväzku sa v tomto prípade uplatní, ak sú splnené súčasne obe nasledovné podmienky:

1. materská účtovná jednotka, investor alebo spoločník môžu načasovať obdobie zrušenia prechodného rozdielu, a
2. je pravdepodobné, že prechodný rozdiel nebude zrušený v stanovenom období.

Prechodné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

1. sa pri podnikovej kombinácii nadobudnutý identifikovateľný majetok a prevzaté záväzky vykazujú v ich reálnych hodnotách v súlade s *IFRS 3 Podnikové kombinácie*, avšak na daňové účely sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava,
2. majetok je precenený, ale nie je uskutočnená ekvivalentná úprava na daňové účely,
3. goodwill vzniká v rámci podnikovej kombinácie,
4. daňový základ majetku alebo záväzku pri prvotnom vykázaní sa líši od jeho prvotnej účtovnej hodnoty, napríklad, ak sa úžitky účtovnej jednotky z nezdanieľných štátnych dotácií týkajú majetku, alebo
5. účtovná hodnota vkladov do dcérskych účtovných jednotiek, spoločných a pridružených podnikov sa líši od daňového základu danej investície alebo podielu.

Každý rozdiel medzi účtovnou hodnotou goodwillu a jeho nulovým daňovým základom je zdaniteľný prechodný rozdiel. Tento štandard však nepovoľuje vykazovanie vzniknutého odloženého daňového záväzku, pretože goodwill je rezíduum a vykazovanie odloženého daňového záväzku by zvýšilo účtovnú hodnotu goodwillu.

Odložená daňová pohľadávka sa vykáže zo všetkých odpočítateľných prechodných rozdielov (okrem obdobných výnimiek aké boli uvedené pri odloženom daňovom záväzku) v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, oproti ktorému sa odpočítateľný prechodný rozdiel použije. Ak existujú dostatočné zdaniteľné prechodné rozdiely súvisiace s tým istým daňovým úradom a tým istým daňovým subjektom, pri ktorom sa očakáva zrušenie:

1. v tom istom období, ako očakávané zrušenie odpočítateľného prechodného rozdielu, alebo
 2. v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vyplývajúca z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období,
- sa odložená daňová pohľadávka vykazuje v období, v ktorom vznikajú odpočítateľné prechodné rozdiely.

Ak nie sú zdaniteľné prechodné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového úradu a toho istého daňového subjektu dostatočné, odložená daňová pohľadávka sa vykáže v rozsahu, v ktorom:

1. je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk týkajúci sa toho istého daňového úradu a toho istého daňového subjektu v rovnakom období, ako sa obráti odpočítateľný prechodný rozdiel (alebo v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vzniknutá z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období). Pri hodnotení, či je možné dosiahnuť dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, účtovná jednotka ignoruje zdaniteľné sumy, ktoré vznikajú z odpočítateľných prechodných rozdielov, pri ktorých sa očakáva, že sa vyskytnú v budúcich obdobiach, pretože odložená daňová pohľadávka vznikajúca z týchto odpočítateľných prechodných rozdielov bude sama vyžadovať budúci zdaniteľný zisk na to, aby bola využitá, alebo
2. bude tvoriť zdaniteľný zisk vo vhodných obdobiach plánovaním daňových príležitostí.

Plánovanie daňových príležitostí predstavuje činnosti, ktoré by účtovná jednotka mala vziať do úvahy, aby vytvorila alebo zvýšila zdaniteľný výnos v určitom období pred skončením lehoty pre uznanie daňovej straty alebo daňových úľav v budúcnosti. Napríklad v niektorých jurisdikciách sa môže zdaniteľný zisk vytvoriť alebo zvýšiť:

1. zvolením spôsobu zdaňovania výnosových úrokov buď pri prijatí, alebo pri vzniku pohľadávky,
2. odložením nároku na určité odpočítateľné položky zo zdaniteľného zisku,
3. predajom a azda spätným lízingom majetku, ktorý bol precenený, avšak pre ktoré daňový základ ešte nebol upravený tak, aby zohľadňoval toto precenenie,
4. predajom majetku, ktorý vytvára nezdaneľné výnosy (ako je v niektorých jurisdikciách štátny dlhopis), v snahe nakúpiť inú investíciu, ktorá vytvára zdaniteľný výnos.

Účtovná hodnota odloženej daňovej pohľadávky sa preskúma ku koncu každého vykazovaného obdobia. Účtovná jednotka zníži účtovnú hodnotu odloženej daňovej pohľadávky v rozsahu, v ktorom už nie je pravdepodobné, že dosiahne dostatočný

zdaniteľný zisk, ktorý umožní zužitkovať časť alebo celý úžitok tejto odloženej daňovej pohľadávky. Každé takéto zníženie sa zruší v rozsahu, v ktorom vzniká pravdepodobnosť, že sa dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk.

Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa ocenia sadzbami dane, ktorých platnosť sa očakáva v období, v ktorom sa pohľadávka zrealizuje alebo záväzok vyrovná, na základe sadzieb dane (a daňových predpisov), ktoré boli uzákonené alebo v podstate uzákonené ku koncu vykazovaného obdobia.

Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa nediskontujú.

Účtovná jednotka kompenzuje splatné daňové pohľadávky a splatné daňové záväzky vtedy a len vtedy, ak:

1. má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať vykázané sumy a
2. má zámer buď vyrovnať na netto základe alebo realizovať pohľadávku a vyrovnať záväzok súbežne.

V účtovnej závierke sa oddelene vykazuje:

1. súhrnná splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sa zaúčtovali priamo na ťarchu alebo v prospech vlastného imania,
2. suma dane z príjmov vzťahujúca sa k jednotlivým komponentom ostatných súčastí komplexného výsledku,
3. vysvetlenie vzťahu medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom číselným porovnaním priemernej efektívnej sadzby dane alebo číselným porovnaním daňových nákladov (výnosov) s účtovným ziskom vynásobeným platnou (-ými) sadzbou (-ami) dane, so súčasným zverejnením základu dane, z ktorého je (sú) vypočítaná (-é) platná (-é) sadzba (-y) dane, alebo s platnou sadzbou dane, so súčasným zverejnením základu dane, podľa ktorého je vypočítaná platná sadzba dane,
4. vysvetlenie zmien v platnej (-ých) sadzbe (-ách) dane v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím,
5. suma (a ak existuje, aj obdobie platnosti) odpočítateľných prechodných rozdielov, nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav, pre ktoré sa v súvahe nevykazuje odložená daňová pohľadávka,

6. súhrnná výška prechodných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych účtovných jednotiek, spoločných a pridružených podnikov, pre ktoré neboli vykázané odložené daňové záväzky,
7. ku každému typu prechodného rozdielu a každému typu nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav sa vykáže suma odložených daňových pohľadávok a záväzkov vykázaných v súvahe za každé prezentované obdobie a suma odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykazaného vo výkaze ziskov a strát, ak tento nie je zjavný zo zmien v sumách vykazovaných v súvahe;
8. pri ukončených činnostiach daňový náklad súvisiaci so ziskom alebo stratou z ukončenia a ziskom alebo stratou z bežnej činnosti z ukončenej činnosti za dané obdobie, spolu so zodpovedajúcimi sumami za každé predchádzajúce prezentované obdobie,
9. suma účinkov na daň z príjmov vyplývajúcich z dividend akcionárom účtovnej jednotky, ktoré boli navrhnuté alebo vyhlásené predtým, ako bolo schválené vydanie účtovných závierok, ale nevykazujú sa ako záväzok v účtovných závierkach;
10. ak podniková kombinácia, v rámci ktorej je účtovná jednotka nadobúdateľom, spôsobí zmenu vo vykázanej hodnote svojej odloženej daňovej pohľadávky pred nadobudnutím, suma tejto zmeny, a
11. opis udalosti alebo zmeny okolností, ktoré spôsobili vykázanie odložených daňových úžitkov, v prípade ak odložené daňové úžitky nadobudnuté v podnikovej kombinácii nie sú vykázané k dátumu nadobudnutia, ale sú vykázané po dátume nadobudnutia.

Okrem vyššie uvedených informácií účtovná jednotka zverejní sumu odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúci jej vykázanie, ak:

1. zužitkovanie odloženej daňovej pohľadávky závisí od prebytkov budúcich zdaniteľných ziskov nad ziskom, ktorý vzniká zo zrušenia existujúcich zdaniteľných prechodných rozdielov a
2. účtovná jednotka dosiahla stratu buď v bežnom, alebo predchádzajúcom období v daňovom systéme, s ktorým odložená daňová pohľadávka súvisí.

Štandardy IFRS tvoria štruktúrovaný celok metód a postupov upravujúcich vykazovanie skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva. Niektoré povinnosti, ktoré sú v štandardoch IFRS ustanovené, boli náročné na splnenie najmä pre malé a stredné účtovné jednotky. Častokrát sa stávalo, že náklady na získanie niektorej informácie vykazanej v účtovnej závierke ďaleko presahovali úžitky, ktoré vykazanie týchto informácií prinášalo pre ich používateľov. Skutočnosť, že v priemere 95% všetkých účtovných jednotiek tvoria práve malé a stredné účtovné jednotky, viedla k vydaniu Medzinárodných štandardov finančného vykazovania pre malé a stredné účtovné jednotky (International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities, ďalej len „IFRS for SMEs“). IFRS for SMEs tvoria jeden ucelený štandard skladajúci sa zo samostatných kapitol, venujúcim sa konkrétnym problémom vykazovania informácií, ktoré sú predmetom účtovníctva. IASB publikovalo štandardy IFRS for SMEs 09. 07. 2009⁶². Len pre porovnanie uvádzame, že štandardy IFRS for SMEs obsahujú 230 strán, čo nie je ani 10 % z rozsahu štandardov IFRS (cca 2 800 strán).

1.5 Splatná a odložená daň z príjmov podľa U.S. GAAP

Okrem IFRS tvoria U.S. GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) ďalšiu všeobecne uznávanú nadnárodnú úpravu účtovníctva. Napriek vzájomným rozdielom medzi štandardami U.S. GAAP a IFRS sú v súčasnosti snahy o ich vzájomnú konvergenciu. U.S. GAAP je všeobecné označenie pre štandardy vydávané v USA Radou pre štandardy finančného účtovníctva (Financial Accounting Standards Board, ďalej len „FASB“), ktorá bola založená v roku 1973. Tieto štandardy upravujú najmä zostavovanie účtovnej závierky s cieľom zabezpečiť dôveryhodné, transparentné a porovnateľné vykazovanie informácií v účtovnej závierke. FASB je autonómnym orgánom pre vydávanie účtovných štandardov a je nezávislý od Komisie pre cenné papiere (Securities and Exchange Commission, ďalej len „SEC“) či Amerického inštitútu certifikovaných verejných účtovníkov (American Institute of Certified Public Accountants).

Štandardy vydávané FASB sa označujú ako Štandardy finančného účtovníctva (Financial Accounting Standards, ďalej len „FAS“).

Splatnú a odloženú daň z príjmov upravuje štandard FAS 109 Účtovanie o daniach z príjmov z roku 1992, ktorý bol prvýkrát účinný v účtovnom období začínajúcom po

⁶² Pripomienkovanie IFRS for SMEs trvalo od februára 2007 do apríla 2009.

15. 12. 1992 s možnosťou skoršej aplikácie. Tento štandard je nástupcom FASB Statement No. 96 (Vyhlásenia FASB č. 96) Účtovanie o daniach z príjmov z roku 1987. Prvotný dokument zaoberajúci sa odloženou daňou z príjmov však bol Opinion No 11 z roku 1967 vydaný American Institute of Certified Public Accountants a obsahoval principiálne stanovisko pre implementáciu odložených daní do účtovníckej praxe. Tento dokument však vychádzal z timing koncepcie pri vykazovaní odloženej dane z príjmov. V súčasnosti platný štandard *FAS 109 Účtovanie daní z príjmov* uvádza ako jeden z dôvodov aplikácie temporary koncepcie fakt, že napr. pri podnikových kombináciách nevznikajú dočasné rozdiely len medzi účtovným a daňovým chápaním nákladov alebo výnosov (ako to vyplýva z timing koncepcie), ale aj medzi samotnou daňovou základňou majetku a záväzkov a ich účtovnou hodnotou, ktorá je v prípade podnikových kombinácií rovná ich reálnej hodnote.

Cieľom štandardu *FAS 109 Účtovanie o daniach z príjmov* je vykázat' správnu výšku splatnej a odloženej dane z príjmov, ako aj identifikovanie daňových dôsledkov udalostí, ktoré boli vykázané v účtovnej závierke účtovnej jednotky alebo v jej daňovom priznaní. Tento štandard sa riadi týmito základnými princípmi:

1. splatná daň z príjmov, či už vo forme záväzku (daňová povinnosť), alebo vo forme pohľadávky (preplatok na dani z príjmov), je vykázaná na základe odhadovanej výšky daňovej povinnosti alebo daňového preplatku uvedených v daňovom priznaní k dani z príjmov za bežné obdobie,
2. odložený daňový záväzok alebo odložená daňová pohľadávka sú vykázané na základe identifikovaných prechodných zdaniteľných rozdielov a prechodných odpočítateľných rozdielov pri použití temporary koncepcie,
3. výpočet splatnej a odloženej dane z príjmov sa vykonáva na základe platnej sadzby dane z príjmov, vplyv zmien v daňových zákonoch a sadzbách sa neberie do úvahy,
4. odložená daňová pohľadávka sa vykazuje len do tej výšky, do akej bude možné odpočítateľné prechodné rozdiely, z ktorých odložená daňová pohľadávka bola identifikovaná, využiť v tom období, kedy dôjde k ich zániku.

Výnimkou zo základných princípov pri účtovaní dane z príjmov sú špecifické oblasti, ako napr. účtovanie operatívneho prenájmu (*FAS 13 Účtovanie prenájomov*), účtovanie finančného prenájmu pri podnikových kombináciách (*FAS 21 Účtovanie*

prenájmov pri podnikových kombináciach), goodwill, pri ktorom sa odložená daň z príjmov zakazuje vykazovať. Odloženú daň z príjmov štandard zakazuje vykazovať tiež v prípade majetku a záväzkov v cudzej mene, ktoré boli prepočítané na funkčnú menu použitím historických výmenných kurzov (*FAS 52 Prepočet zahraničných mien*), a to práve z tých rozdielov, ktoré sú dôsledkom zmeny výmenného kurzu alebo indexovania⁶³ na daňové účely.

Prechodné rozdiely v niektorých prípadoch nemusia byť priamo priraditeľné konkrétnemu majetku alebo záväzkom. Napriek tomu sú ale tieto prechodné rozdiely dôvodom na vykázanie odloženej dane z príjmov. Štandard uvádza, že môže ísť napríklad o zákazkovú výrobu, pri ktorej sa na účtovné účely použije metóda percenta dokončenia, na daňové účely sa postupuje metódou úplného dokončenia (tzn. zdaniteľný príjem nastane až po úplnom dokončení zákazkovej výroby). V takomto prípade výnosy z nedokončenej zákazkovej výroby vykázané v účtovnej závierke sú nositeľom prechodných rozdielov do doby, kedy sa nedokončí zákazková výroba a tieto výnosy sa stanú zdaniteľným príjmom.

Štandard uvádza ako hlavné dôvody vzniku rozdielov medzi daňovým chápaním udalostí a transakcií a ich ocenením pre potreby finančného účtovníctva, nasledovné skutočnosti:

1. rozdielna výška medzi zdaniteľným príjmom a výnosom pred zdanením daňou z príjmov pre potreby finančného účtovníctva,
2. rozdielna daňová základňa majetku a záväzkov v porovnaní s ich hodnotou pre potreby vykázania v účtovnej závierke (účtovná hodnota).

Štandard *FAS 109 Účtovanie o daniach z príjmov* stanovuje postupy pre účtovanie a vykazovanie splatnej dane z príjmov a nasledovných daňových dôsledkov:

1. výnosov, nákladov, pasívnych ziskov a pasívnych strát, ktoré sú súčasťou zdaniteľných príjmov v inom období, ako boli zaúčtované,
2. ostatných udalostí, z ktorých vzniknú rozdiely medzi daňovou základňou majetku a záväzkov a ich účtovnou hodnotou,

⁶³ Daňová legislatíva môže niekedy vyžadovať úpravu základu dane z príjmov pri odpisovanom (alebo aj inom) majetku z dôvodu vplyvu inflácie. Takto upravený základ dane z príjmov o infláciu môže byť v budúcnosti použitý pre uplatnenie daňových odpočtov (v konečnom dôsledku sa zdaní rovnaká suma ako keby k úpravám nedošlo) alebo na výpočet zisku alebo straty pri predaji takéhoto majetku.

3. straty z bežnej činnosti, daňových dobropisov, ktoré umožňujú vrátenie dane z príjmov zaplatenej v predchádzajúcich obdobiach, alebo daňovej straty, ktorá zníži splatnú daň z príjmov v budúcich obdobiach.

Štandard vyžaduje, aby odložená daň z príjmov bola určovaná za každého daňovníka (individuálna účtovná jednotka alebo skupina účtovných jednotiek na daňové účely) osobitne.

Pre výpočet odloženej dane z príjmov sa používajú schválené sadzby dane z príjmov pre obdobia, v ktorých sa očakáva, že odložená daňová pohľadávka alebo odložený daňový záväzok zanikne. Podľa súčasne platnej daňovej legislatívy v USA po prekročení zákonom stanovenej výšky základu dane z príjmov sa daň z príjmov vypočíta použitím fixnej sadzby. Tie účtovné jednotky, ktoré presahujú stanovené sumy základu dane z príjmov, použijú pre výpočet odloženej dane z príjmov fixnú sadzbu stanovenú zákonom. Účtovné jednotky, ktoré obvykle nedosahujú stanovenú výšku základu dane z príjmov a pri výpočte dane z príjmov používajú progresívnu sadzbu dane, odloženú daň z príjmov vykážu s použitím priemerných progresívnych sadzieb dane stanovených podľa odhadnutej výšky základu dane z príjmov v tom období, kedy dôjde k zániku odloženej daňovej pohľadávky alebo odloženého daňového záväzku.

Na to, aby mohli byť odložené daňové pohľadávky vykazané, je potrebné predpokladať dostatočný zdaniteľný základ na ich uplatnenie v konkrétnom období, kedy tieto odložené daňové pohľadávky zaniknú. Takýmto zdaniteľným základom môže byť napríklad:

1. obrátenie (zaniknutie) zdaniteľných prechodných rozdielov,
2. budúci zdaniteľný príjem výlučne z obrátenia (zániku) prechodných rozdielov a uplatnenia daňovej straty,
3. daňové plánovanie, ktoré zabezpečí uplatnenie daňovej straty v budúcich obdobiach (tzn. daňová strata sa uplatní v nasledujúcich účtovných obdobiach, s cieľom aby v období, kedy sa daňová strata neuplatní účtovná jednotka vykázala dostatočný zdaniteľný základ pre uplatnenie odpočítateľných prechodných rozdielov), zmenu charakteru položiek zvyšujúcich alebo znižujúcich základ dane z bežných výnosov alebo nákladov na kapitálové pasívne zisky alebo kapitálové pasívne straty.

Štandard ďalej bližšie špecifikuje okolnosti, ktoré môžu účtovnej jednotky pomôcť pri rozhodovaní o tom, či odloženú daňovú pohľadávku vykázat, alebo nie (resp. v akej výške ju vykázat).

Štandard zakazuje diskontovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok.

V poznámkach účtovnej závierky je podľa štandardu potrebné vykázat:

1. celkovú výšku odložených daňových záväzkov,
2. celkovú výšku odložených daňových pohľadávok,
3. celkovú výšku zníženia odložených daňových pohľadávok z titulu neistoty dosiahnutia dostatočného zdaniteľného základu v období, kedy by došlo k zániku odpočítateľných prechodných rozdielov (a teda zániku odložených daňových pohľadávok).

2 Cieľ práce

Splatná a odložená daň z príjmov predstavujú značnú časť nákladov účtovnej jednotky, čím vplývajú nielen na výšku vykázaného výsledku hospodárenia po zdanení, ale ovplyvňujú aj celkovú výnosnosť účtovnej jednotky a tie ukazovatele finančnej analýzy, ktoré pri výpočte vychádzajú z výsledku hospodárenia po zdanení. Odložená daň z príjmov je nielen nástrojom objektivizácie výsledku hospodárenia, ale v konečnom dôsledku prispieva k vernému a pravdivému obrazu informácií, ktoré sú vykazované v účtovnej závierke. Informácie z účtovnej závierky slúžia na dôležité súčasné i budúce ekonomické rozhodnutia používateľov týchto informácií.

Problematica splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov sa permanentne mení a vyvíja v dôsledku zmien účtovnej a daňovej legislatívy ako aj potrieb praxe.

Hlavným cieľom predloženej dizertačnej práce je teoretické vymedzenie a analýza splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov, metodika ich výpočtu, dôsledky účtovania na finančnú a výnosovú situáciu účtovnej jednotky, ako aj ich vykazovanie v individuálnej účtovnej závierke zostavenej podľa vybranej národnej úpravy a nadnárodnej úpravy účtovníctva a v konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej podľa IFRS.

V súvislosti s takto vymedzeným hlavným cieľom dizertačnej práce sme si stanovili nasledovné parciálne ciele na jeho dosiahnutie:

1. teoretické vymedzenie a analýza splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov podľa národnej úpravy účtovníctva Slovenskej republiky a nadnárodnej úpravy účtovníctva podľa IFRS a U.S. GAAP,
2. metodika, postup výpočtu a účtovania splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov podľa právnej úpravy účtovníctva Slovenskej republiky,
3. komparatívna analýza splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov podľa národnej úpravy účtovníctva Slovenskej republiky a Veľkej Británie a nadnárodnej úpravy účtovníctva podľa IFRS, IFRS for SMEs a U.S. GAAP,
4. vykazovanie odloženej dane z príjmov pri nepeňažných vkladoch do základného imania, vkladoch podniku (časti podniku) do základného imania, goodwillu v individuálnej účtovnej závierke zostavenej podľa právnej úpravy

účtovníctva Slovenskej republiky a nadnárodnej úpravy účtovníctva podľa IFRS,

5. vykazovanie odloženej dane z príjmov v konsolidovanej účtovnej závierke podľa nadnárodnej úpravy účtovníctva podľa IFRS.

3 Metodika práce a metódy skúmania

Na dosiahnutie stanovených cieľov dizertačnej práce sme aplikovali rôzne metódy a metodické postupy nevyhnutné pri spracovaní problematiky splatnej a odloženej dane v národnej a nadnárodnej úprave účtovníctva. Na dosiahnutie stanovených cieľov sme využili nasledovné metódy:

1. Vedecké pozorovanie, ktoré patrí medzi základné empirické metódy skúmania a predstavuje cieľavedomé, plánovité a systematické sledovanie skutočností a zaznamenávanie podstatných charakteristík predmetu skúmania dôležitých pre dosiahnutie stanovených cieľov. Účelom vedeckého pozorovania je získanie informácií o skúmaných objektoch najmä preštudovaním rôznych literárnych prameňov či elektronických zdrojov na základe zmyslových vnemov. Pozorovanie zahŕňa aj interpretáciu získaných informácií, ktorá je často závislá od vedomostí a schopností pozorovateľa. Získavanie daných informácií je vhodné opakovať, pretože v praxi sa vyskytujú prípady, keď pozorovaná situácia je len náhodná, resp. vyskytuje sa ako omyl. Dôležité je pozorovať a interpretovať nielen parciálne časti predmetu skúmania, ale predmet skúmania ako celok skutočností, ktoré by samostatne neposkytovali dostatočné informácie, resp. by informácie skresľovali. Metóda pozorovania bola kľúčovou metódou aplikovanou napr. pri obsahovom vymedzení súčasného stavu predmetu skúmania doma a v zahraničí. Na účely teoretického vymedzenia splatnej a odloženej dane z príjmov sme zvolili diachronickú metódu skúmania riešenej problematiky, čím sme chceli poukázať aj na historický vývoj predmetu skúmania ako pomôcky pre lepšie chápanie súčasného stavu predmetu skúmania.
2. Normatívnu metódu, ktorá vychádza zo skúmania teórie, analyzuje minulosť a popisuje javy tak, ako by mali vyzeráť podľa platných noriem, pričom výsledkom sú paradigmy a princípy. Normatívnu metódu sme uplatnili najmä pri skúmaní súčasného stavu predmetu skúmania.
3. Deskriptívnu metódu, ktorá skúma prax, popisuje javy, procesy a systémy tak, ako v danom momente vyzerajú. Deskriptívnu metódu sme využili najmä pri poukázaní na nedostatočnú právnu úpravu účtovníctva Slovenskej republiky v oblasti odloženej dane z príjmov.

4. Analyticko-syntetické metódy, napríklad analýza a syntéza. Analýzou sa rozumie postupný zber informácií, ich triedenie, hodnotenie a následná interpretácia, čím sa dosiahne myšlienkové rozloženie skúmaného javu na jednotlivé časti, ktoré sa stávajú predmetom ďalšieho skúmania a kritického zhodnotenia. Analýza ako nástroj hlbšieho poznania skúmaného javu umožňuje lepšie poznať jav ako celok. Na metódu analýzy nadväzuje syntéza, ktorá predstavuje myšlienkové zjednotenie jednotlivých častí do logického celku. Syntéza umožňuje poznať vzájomné súvislosti medzi javmi a štruktúru celku. V dizertačnej práci bolo potrebné analyzovať trvalé a dočasné rozdiely medzi výsledkom hospodárenia a základom dane z príjmov a rozdiely medzi účtovným ocenením majetku a záväzkov a ich daňovou základňou. Pri analýze sme vchádzali z účtovnej úpravy splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov a daňovej legislatívy vybraných krajín. V dizertačnej práci sme sa zamerali na analýzu trvalých a dočasných rozdielov medzi výsledkom hospodárenia a základom dane z príjmov v úprave Veľkej Británie a rozdielom medzi účtovným ocenením majetku a záväzkov a ich daňovou základňou v právnej úprave Slovenskej republiky.
5. Komparáciu (porovnávanie), ktorá patrí medzi synchronické metódy, predstavuje zisťovanie zhodných alebo rozdielných znakov dvoch alebo viacerých rôznych predmetov či javov. Komparáciou jednotlivých národných a nadnárodných úprav účtovníctva v oblasti odloženej dane z príjmov sme identifikovali hlavné rozdiely medzi jednotlivými úpravami.
6. Analógiu, ktorá predstavuje myšlienkový postup smerujúci k skonštatovaniu približnej zhody niektorých vlastností dvoch alebo viacerých rôznych predmetov alebo javov. Analógiu sme v dizertačnej práci využili napr. pri charakteristike odloženého daňového záväzku, ktorý do určitej miery predstavuje rezervu na splatnú daň z príjmov v budúcich obdobiach.
7. Abstrakciu, ktorá umožňuje zistiť podstatu skúmaného javu na základe myšlienkového oddelenia nepodstatných vlastností javu od jeho podstatných vlastností. Abstrakcia je využiteľná najmä v teoretickej oblasti, pretože pomáha vytvárať vedecké pojmy, kategórie a formulovať vedecké zákony. Abstrakciu sme využili najmä pri teoretických východiskách skúmania a charakteristiky splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov.

8. Indukciu, ktorá znamená odvodzovanie všeobecných záverov z empirických poznatkov na základe hlbších poznatkov o jednotlivostiach predmetu skúmania. Indukciu sme využili najmä pri navrhovaní riešenia niektorých problémových oblastí v národnej úprave Slovenskej republiky, ktoré sme považovali za nejednoznačné a nedostatočne upravené.
9. Dedukciu, ktorá je opakom indukcie, znamená logické odvodzovanie konkrétnych poznatkov zo všeobecne známych poznatkov. Dedukcia je postup, pri ktorom sa z určitých všeobecne uznávaných výrokov vyvodzujú ďalšie závery. Indukcia a dedukcia spolu úzko súvisia. Kým indukciou je možné dospieť na základe skúmania jednotlivých javov praxe k teoretickým zovšeobecneniam, dedukciou je možné teoretické závery overiť v praxi. Dedukciu sme, obdobne ako indukciu, využili najmä verifikovaním teoretických záverov na praktických príkladoch.
10. Modelovanie, ktoré je metódou riešenia problémov použitím rôznych druhov modelov. Ekonomické modely sú zjednodušeným obrazom skutočnosti znázorňujúcim správanie ľudí v určitom spoločenskom a fyzickom prostredí. Prostredníctvom modelovania je možné uskutočniť myšlienkové experimentovanie (simulovanie), čiže napodobnenie skutočnej situácie modelovou situáciou. Modelovanie sme použili najmä pri posudzovaní vplyvu tvorby zámerných tichých rezerv na vykázanie odloženej dane z príjmov a pri ďalších úvahách, ktoré sme ilustrovali na konkrétnych príkladoch.

Pre zvýšenie zrozumiteľnosti riešenej problematiky sme v dizertačnej práci využili na niektorých miestach tabuľky a schémy, ktorých cieľom bolo ilustrovať riešenú problematiku a pomôcť k jej lepšiemu pochopeniu.

4 Výsledky práce

4.1 Komparatívna analýza metodiky a postupov výpočtu splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov podľa vybraných národných a nadnárodných úprav účtovníctva

Pri analýze metodiky a postupov výpočtu splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov sme si okrem národnej úpravy Slovenskej republiky za reprezentanta zvolili Veľkú Britániu.

Veľká Británia⁶⁴ sa stala v roku 1973 členským štátom Európskych spoločenstiev⁶⁵. Napriek tomuto faktu sa jednotlivé úpravy účtovníctva, hoci na seba vzájomne vplývali, vyvíjali osobitne. Veľká Británia ako jeden z iniciátorov založenia IASC a zároveň členský štát Európskej únie má v svojej národnej úprave účtovníctva zakotvené napr. v oblasti splatnej a odloženej dane z príjmov paradoxne iné princípy, než sú zakotvené v štandardoch IFRS a smerniciach Európskej únie. Značné rozdiely a špecifiká sú aj v daňovom systéme Veľkej Británie v porovnaní napr. s daňovým systémom Slovenskej republiky. Z uvedených dôvodov považujeme za dôležité v tejto práci upozorniť na niektoré rozdiely a špecifiká v súvislosti so splatnou a odloženou daňou z príjmov vo Veľkej Británii, a to nielen z účtovného hľadiska, ale aj z pohľadu daňovej legislatívy.

Vo Veľkej Británii má vydávanie účtovných štandardov v kompetencii Rada pre účtovné štandardy (Accounting Standards Board, ďalej len „ASB“)⁶⁶. ASB nadviazala v roku 1990 na činnosť Výboru pre účtovné štandardy (Accounting Standards Committee, ďalej len „ASC“). ASB prevzala niektoré štandardy vydané jej predchodkyňou – ASC; tieto ostali v platnosti označované ako Vyhlásenia o všeobecne uznávaných účtovných postupoch (Statements of Standard Accounting Practice, ďalej len „SSAP“). Štandardy

⁶⁴ Veľká Británia je zaužívaným, hoci nesprávnym označením Spojeného kráľovstva (United Kingdom, v skratke „UK“). Vzhľadom na to, že pre Spojené kráľovstvo je zaužívané označenie Veľká Británia, budeme ho používať aj v tejto práci.

⁶⁵ Európske spoločenstvá, konkrétne Európske hospodárske spoločenstvo, Európske združenie uhlia a ocele a Európske spoločenstvo pre jadrovú energiu boli predchodcami Európskej únie.

⁶⁶ ASB spolupracuje v rámci svojej činnosti s ďalšími orgánmi z iných krajín, ktorých úlohou je vydávanie regionálnych účtovných štandardov príslušnej krajiny a taktiež spolupracuje s IASB (Medzinárodnou radou pre účtovné štandardy). ASB je autonómnym orgánom pre vydávanie účtovných štandardov. Na rozdiel od ASC sú právomoci ASB širšie v tom, že štandardy vydané ASB nemusia byť schválené žiadnym iným subjektom. ASB však všetky návrhy štandardov a ich zmien konzultuje so širokou verejnosťou. Vo všeobecnosti vývoj nového účtovného štandardu pozostáva minimálne z dvoch oficiálnych podkladov, ktoré je možné pripomienkovať, konzultovať či o nich diskutovať.

vydávané ASB sa označujú ako Štandardy pre finančné vykazovanie (Financial Reporting Standards, ďalej len „FRS“).

Splatná a odložená daň z príjmov je vo Veľkej Británii upravená dvoma samostatnými štandardmi, ktoré okrem samotného vymedzenia a vykazovania splatnej a odloženej dane obsahujú aj špecifiká a odlišnosti ustanovené pre Írsko. Štandardy FRS obsahujú tiež porovnanie a uvedenie odlišností v obsahu konkrétneho štandardu FRS s obsahom štandardu IFRS upravujúceho obdobnú oblasť.

Splatnú daň z príjmov vo Veľkej Británii upravuje štandard *FRS 16 Splatná daň*, ktorý bol zverejnený v decembri 1999 a prvýkrát účinný v účtovnom období roku 2000 a neskôr s možnosťou skoršej aplikácie. *FRS 16 Splatná daň* upravuje vykazovanie splatnej dane z príjmov, zrážkovej dane z príjmov a daňových úľav. Uvedený štandard bol vyvrcholením dôležitých zmien v daňovom systéme Veľkej Británie, ktoré sa uskutočnili v roku 1999.

Medzi zásadné zmeny daňovej reformy patrilo zrušenie koncepcie ACT (Advance corporation tax), ktorá predstavovala zdaňovanie ziskov účtovných jednotiek vo forme platenia preddavkov na daň. ACT systém zdaňovania ziskov účtovných jednotiek bol zavedený v roku 1973. Princíp ACT zdaňovania ziskov účtovných jednotiek súvisel s dividendami vyplácanými akcionárom danej účtovnej jednotky. Účtovná jednotka zrazila pri výplate dividend akcionárom obvykle základnú sadzbu dane z príjmov obdobne ako napr. banky pri pripísaní úrokov z bankových vkladov⁶⁷. Takto zrazenú daň bolo potom možné odpočítať zo základu dane z príjmov, čo v konečnom dôsledku znižovalo výslednú splatnú daň z príjmov účtovných jednotiek. Účtovné jednotky vo Veľkej Británii preto často uprednostňovali výplatu dividend akcionárom pred nerozdelení zisku a jeho opätovným investovaním do rozvoja účtovnej jednotky. Táto koncepcia zdaňovania bola kritizovaná z dôvodu vytvorenia neobjektívneho stimulu pre výplatu dividend akcionárom. Britskí ekonómovia považovali uplatňovanie koncepcie ACT za príčinu obmedzenia britského ekonomického rastu.⁶⁸

Výpočet splatnej dane z príjmov vo Veľkej Británii, obdobne ako je tomu v Slovenskej republike, vychádza z výsledku hospodárenia pred zdanením, ktorý je ďalej

⁶⁷ Obdoba dane z príjmov vyberanej zrážkou pri zdroji príjmu podľa legislatívy platnej v Slovenskej republike.

⁶⁸ 2010. Advance corporation tax. [online]. 2010. [cit. 2010-04-07] Dostupné na internete: <http://en.wikipedia.org/wiki/Advance_corporation_tax>.

upravovaný na základ dane z príjmov. Z upraveného základu dane z príjmov sa vypočíta splatná daň uplatnením príslušnej sadzby dane z príjmov. Táto sadzba sa odvíja od výšky základu dane z príjmov. Ak je základ dane z príjmov nižší (najmä v menších účtovných jednotkách), ako je stanovená výška, pre výpočet splatnej dane z príjmov sa použije minimálna sadzba dane z príjmov. Podobne, ak základ dane z príjmov presahuje maximálne stanovenú výšku, splatná daň z príjmov sa vypočíta uplatnením maximálnej sadzby dane z príjmov. Ak je základ dane z príjmov medzi minimálnou a maximálnou stanovenou sumou, uplatní sa efektívna sadzba dane z príjmov, ktorá sa zvyšuje priamo úmerne s výškou základu dane (až kým nedosiahne maximálnu sadzbu dane z príjmov). Efektívna sadzba dane z príjmov sa vo Veľkej Británii označuje aj ako marginálna zmena sadzby dane z príjmov.⁶⁹

Spôsob určenia sadzby dane z príjmov vo Veľkej Británii ilustrujeme na nasledujúcej schéme:

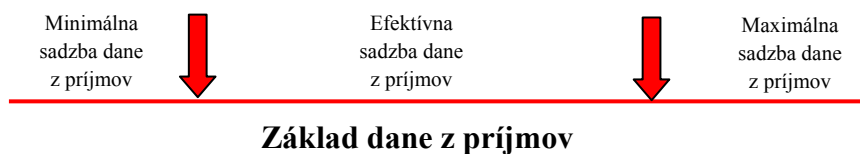


Schéma 5: Spôsob určenie sadzby dane z príjmov vo Veľkej Británii

Zdroj: Vlastné spracovanie

V porovnaní so Slovenskou daňovou legislatívou existuje vo Veľkej Británii viacero pásiem výšky základu dane z príjmov, od ktorých sa odvíja samotná výška sadzby dane z príjmov. Vo Veľkej Británii, na rozdiel od Slovenskej republiky, existujú fixné sadzby dane z príjmov v dvoch pásmach, a to v prípade ak účtovná jednotka dosiahne nižší než minimálny základ dane z príjmov alebo naopak, ak presiahne maximálnu výšku základu dane z príjmov stanovenú zákonom. Ak sa základ dane z príjmov bude pohybovať medzi minimálnou a maximálnou výškou základu dane z príjmov stanovenou zákonom, sadzba dane z príjmov bude mať progresívny charakter. V Slovenskej republike je sadzba dane z príjmov stanovená fixne a nezávisí od výšky vyčísleného základu dane z príjmov.

Cieľom štandardu *FRS 16 Splatná daň z príjmov* je zabezpečiť, aby vykazujúce účtovné jednotky verne a pravdivo vykázali splatnú daň z príjmov v účtovnej závierke.

⁶⁹ 2010. Introduction to corporation tax. [online]. 2010. [cit. 2010-04-12] Dostupné na internete: <<http://www.hmrc.gov.uk/ct/getting-started/intro.htm>>.

Štandard splatnou daňou z príjmov rozumie sumu splatnej dane z príjmov vo výške odhadovaného záväzku alebo pohľadávky za účtovné obdobie pri rešpektovaní výšky základu dane alebo daňovej straty a zohľadnení stavu v predchádzajúcich obdobiach. Štandard pracuje s odhadom splatnej dane z príjmov, pretože vo Veľkej Británii sa zdaňovacím obdobím pre právnické osoby rozumie obdobie od 01. 04. do 31. 03. nasledujúceho roka; aktuálne zdaňovacie obdobie teda začalo 01. 04. 2010 a bude trvať až do 31. 03. 2011. Ak účtovným obdobím účtovnej jednotky, ktorá je právnickou osobou, je napr. obdobie od 01. 01. 2010 do 31. 12. 2010, potom obdobie od 01. 01. 2010 do 31. 03. 2010 (90 dní) spadá do zdaňovacieho obdobia roku 2009/2010 a obdobie od 01. 04. 2010 do 31. 12. 2010 (275 dní) spadá do zdaňovacieho obdobia 2010/2011. Účtovná jednotka podáva daňové priznanie za zdaňovacie obdobie (nie za účtovné obdobie). V našom prípade teda účtovná jednotka musí ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (t. j. 31. 12. 2010) vykázať predpokladanú výšku splatnej dane z príjmov, ktorú bude platiť za zdaňovacie obdobie 2010/2011 v alikvotnej časti, ktorá zodpovedá daňovému základu dosiahnutému za obdobie od 01. 04. 2010 do 31. 12. 2010. Odhad splatnej dane z príjmov je komplikovaný najmä pre tie účtovné jednotky, ktoré musia daň z príjmov počítat' s použitím efektívnej sadzby dane z príjmov. Ďalším problémom pri určení výšky splatnej dane z príjmov je aj to, že výška sadzieb dane sa určuje na každé zdaňovacie obdobie samostatne. To v praxi znamená, že účtovná jednotka za jedno účtovné obdobie musí pri výpočte splatnej dane z príjmov použiť dve rozdielne sadzby dane z príjmov⁷⁰. Pre zaujímavosť ešte uvedieme, že daňové priznanie sa podáva do 12 mesiacov po skončení účtovného obdobia, avšak daň z príjmov je splatná do 9 mesiacov po skončení účtovného obdobia pre tie účtovné jednotky, ktorých účtovný zisk nepresiahne 1,5 milióna £. Účtovné jednotky, ktorých účtovný zisk presiahne sumu 1,5 milióna £ po zohľadnení ďalších podmienok stanovených daňovou legislatívou, platia v nasledujúcom účtovnom období preddavky na daň z príjmov v štyroch splátkach.

V porovnaní s daňovou legislatívou platnou v Slovenskej republike tu možno vidieť niekoľko zásadných rozdielov. Zdaňovacím obdobím účtovnej jednotky v Slovenskej republike je kalendárny rok, resp. hospodársky rok. Zákon o dani z príjmov jednoznačne ustanovuje, že hospodársky rok je súčasne aj zdaňovacím obdobím. Z uvedeného vyplýva,

⁷⁰ Predošlý štandard *SSAP 8 Postup pri vykazovaní zdaňovania podľa daňovej sústavy v účtovnej závierke spoločností* vyžadoval pre vykázanie splatnej dane z príjmov použitie poslednej známej sadzby dane z príjmov.

že zdaňovacie obdobie závisí od účtovného obdobia, preto nemôže vzniknúť, ako to je v prípade Veľkej Británie, nesúlad medzi účtovným obdobím a zdaňovacím obdobím. Kým vo Veľkej Británii sa daňové priznanie podáva do 12 mesiacov po skončení účtovného obdobia a daň z príjmov je splatná do 9 mesiacov po skončení účtovného obdobia, v Slovenskej republike sa daňové priznanie podáva do 3 mesiacov po skončení účtovného obdobia a do tohto dátumu je zároveň aj daň z príjmov splatná⁷¹.

Osobitosťou vo Veľkej Británii sú tzv. daňové dobropisy. Tieto daňové dobropisy sú vydávané osobám, ktoré sú prijímateľmi dividend od účtovných jednotiek so sídlom vo Veľkej Británii. Daňový dobropis potvrdzuje, že príjem z vyplatenej dividendy bol zdanený. Uvedený postup sa preferuje pred vyplatením dividend, z ktorých by nebola zrazená žiadna daň z príjmov. Daňový dobropis pre prijímateľa dividendy znamená, že daň z príjmov bola vyrovnaná, resp. si svoju splatnú daň z príjmov môže o túto sumu znížiť. Daňová legislatíva Slovenskej republiky pojem daňový dobropis nepozná.

Splatná daň z príjmov by mala byť vo Veľkej Británii vykázaná vo výkaze ziskov a strát, okrem prípadov, kedy sa splatná daň z príjmov vzťahuje k pasívnym ziskom (gains) a pasívnym stratám (losses). Ak sú tieto pasívne zisky a pasívne straty vykázané vo výkaze o komplexnom výsledku hospodárenia, mala by byť aj splatná daň z príjmov vzťahujúca sa k týmto pasívnym ziskom a stratám vykázaná priamo vo výkaze o komplexnom výsledku hospodárenia. Dividendy, úroky a obdobné sumy záväzkov a pohľadávok by mali byť vykázané v sume, ktorá zahŕňa zrazenú daň z príjmov platenú v mene prijímateľov dividend, úrokov alebo obdobných platieb. Splatná daň z príjmov by mala byť vypočítaná s použitím sadzieb platných alebo schválených v daňových predpisoch do dňa zostavenia účtovnej závierky.

Štandard vyžaduje, aby splatná daň z príjmov bola v účtovnej závierke vykázaná v nasledovnej štruktúre:

⁷¹ Účtovná jednotka môže oznámením na príslušný daňový úrad podaným do uplynutia zdaňovacieho obdobia predĺžiť svoje zdaňovacie obdobie o najviac tri celé kalendárne mesiace s výnimkou daňovníka v konkurze alebo v likvidácii; resp. o najviac šesť celých kalendárnych mesiacov v prípade, ak súčasťou jeho príjmov sú príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí.

Daň z príjmov zo zdrojov vo Veľkej Británii	
Splatná daň z príjmov za účtovné obdobie	a
Úpravy splatnej dane z príjmov s ohľadom na predchádzajúce obdobie	b
Splatná daň z príjmov zo zdrojov vo Veľkej Británii po zohľadnení predchádzajúcich období (a + b)	c
Úľavy z dvojitého zdanenia dividend ⁷²	(d)
Daň z príjmov zo zdrojov vo Veľkej Británii celkom [c + (d)]	e
Daň z príjmov zo zdrojov v zahraničí	
Splatná daň z príjmov za účtovné obdobie	f
Úpravy splatnej dane s ohľadom na predchádzajúce obdobie	g
Splatná daň z príjmov zo zdrojov v zahraničí po zohľadnení predchádzajúcich období (f + g)	h
Daň z príjmov z bežnej činnosti (e + h)	i

Tabuľka 1: Štruktúra vykazovania splatnej dane z príjmov vo Veľkej Británii

Zdroj: FRS 16 a vlastné spracovanie

Odloženú daň z príjmov vo Veľkej Británii upravuje štandard FRS 19 Odložená daň, ktorý bol zverejnený v decembri 2000 a prvýkrát účinný v účtovnom období roku 2002 a neskôr s možnosťou skoršej aplikácie.

Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť vykázanie budúcich daňových dôsledkov minulých transakcií a udalostí vo forme odloženej daňovej pohľadávky alebo odloženého daňového záväzku a všetkých ostatných okolností, ktoré by mohli mať vplyv na budúce náklady na daň z príjmov.

Štandard *FRS 19 Odložená daň* vyžaduje dôsledné vykázanie odložených daňových pohľadávok a odložených daňových záväzkov ako dôsledku identifikovaných prechodných rozdielov medzi účtovným chápaním nákladov a výnosov (vrátane pasívnych ziskov a pasívnych strát) vykazaných v účtovnej závierke a chápaním nákladov a výnosov (vrátane pasívnych ziskov a pasívnych strát) na daňové účely. Identifikované rozdiely na účely výpočtu odloženej dane z príjmov sú založené na dočasných rozdieloch⁷³ (timing koncepcia).

Štandard vyžaduje, aby odložená daň bola vykázaná u väčšiny druhov časových rozdielov vrátane tých, ktoré vznikajú ako dôsledok:

1. zrýchleného odpisovania dlhodobého majetku na daňové účely⁷⁴,

⁷² Jedná sa o metódu pre zamedzenie dvojitého zdanenia zo ziskov pobočiek v zahraničí, a to metódou zápočtu dane z príjmov.

⁷³ Trvalé rozdiely nezakladajú dôvod na vykázanie odloženej dane z príjmov. Štandard vyslovene zakazuje vykázanie odloženej dane z príjmov, ktorá by bola dôsledkom existencie trvalých rozdielov.

⁷⁴ V Írsku sú napríklad prijaté daňové stimuly pri nákupe energeticky efektívnych zariadení, ktoré umožňujú účtovným jednotkám uplatniť do daňovo uznaných výdavkov celú kúpnu cenu takýchto zariadení.

2. tvorby rezerv na výplatu penzijných požitkov (ako napr. odchodné pri odchode do dôchodku a rôzne iné výhody poskytované po odchode do dôchodku), ktoré budú uznaným daňovým výdavkom až po ich zaplatení,
3. eliminácie nerealizovaných vnútroskupinových ziskov pri konsolidácii,
4. neuplatnenej daňovej straty z minulých období, v prípade ak jej uplatnenie môže byť presunuté do ďalších období,
5. precenenia majetku ku dňu zostavenia účtovnej závierky, pretože napr. zvýšenie hodnoty majetku z dôvodu jeho precenenia by bolo zdaniteľným príjmom až v momente predaja takéhoto majetku,
6. iných zdrojov krátkodobých dočasných rozdielov.

Štandard naopak zakazuje vykázanie odloženej dane z príjmov z dočasných rozdielov, ktoré vznikajú ako dôsledok:

1. precenenia dlhodobého hmotného majetku bez preukázateľného zámeru účtovnej jednotky uvedený majetok predat'⁷⁵,
2. výnosu z predaja majetku, ktorý sa reinvestuje do obnovy majetku,
3. nároku na podiel na zisku dcérskych účtovných jednotiek, pridružených alebo spoločných podnikov (joint-ventures), ktorý je potrebné zdaňovať daňou z príjmov, avšak nedošlo k rozhodnutiu (vzájomnej dohode) smerujúcej k vyplateniu podielu na zisku.

Daň z príjmov, ktorá by mala byť splatná (po zohľadnení niektorej z metód zamedzenia dvojitého zdanenia) z akýchkoľvek budúcich prevodov minulých podielov na zisku (dividend) dcérskych účtovných jednotiek, pridružených alebo spoločných podnikov, je možné vykázať jedine za predpokladu, ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka:

1. boli dividendy naakumulované vo forme pohľadávok z titulu podielu na zisku pri jeho rozdelení a
2. existuje záväzná dohoda o rozdelení minulých ziskov v budúcnosti medzi materskou účtovnou jednotkou a jej dcérskou účtovnou jednotkou, pridruženým alebo spoločným podnikom.

⁷⁵ Výnimkou je, ak sa precenenie majetku na reálnu hodnotu uskutočňuje výsledkovo a je vykazané vo výkaze ziskov a strát.

Štandard ďalej uvádza, že existencia takejto záväznej dohody o rozdelení minulých ziskov v budúcnosti medzi materskou účtovnou jednotkou a jej dcérskou účtovnou jednotkou, pridruženým alebo spoločným podnikom je nepravdepodobná; preto vo väčšine prípadov odložená daň z príjmov len plní rezervu na splatnú daň z príjmov (po zohľadnení niektorej z metód zamedzenia dvojitého zdanenia) z prijatých dividend, ktorých vyplatenie je vykázané ku dňu, ku ktorému sa zostavuje súvaha v podobe pohľadávky.

Odloženú daňovú pohľadávku je možné vykázat' len do tej výšky, do akej je pravdepodobné, že dočasné rozdiely, z ktorých bola odložená daňová pohľadávka identifikovaná, znížia základ dane z príjmov. Inak povedané, ak existuje istota, že v období, kedy dôjde k zániku dočasných rozdielov, ktoré mali za následok vykázanie odloženej daňovej pohľadávky, účtovná jednotka (alebo skupina účtovných jednotiek, ak spadajú pod rovnaký daňový úrad) vykáže dostatočný základ dane na uplatnenie týchto dočasných rozdielov. Štandard uvádza ako jeden z prostriedkov na dosiahnutie dostatočného základu dane aj daňové plánovanie, ako napr. urýchlenie zdaniteľných položiek, odloženie (prerušenie) daňových odpisov, atď. Na vykázanie odloženej daňovej pohľadávky je postačujúce, ak zdaniteľné dočasné rozdiely (odložené daňové záväzky) zaniknú v rovnakom období ako odpočítateľné dočasné rozdiely (odložené daňové pohľadávky), pričom výška zanikajúcich zdaniteľných dočasných rozdielov zvýši základ dane z príjmov do takej výšky, ktorá bude postačovať na kompenzáciu odpočítateľných dočasných rozdielov (tzn. musí existovať predpoklad dosiahnutia vhodných zdaniteľných výnosov, ktoré spolu so zanikajúcimi zdaniteľnými dočasnými rozdielmi vytvoria dostatočný základ dane pre uplatnenie odpočítateľných dočasných rozdielov).

Pri výpočte odloženej dane z príjmov štandard vyžaduje použitie platných (alebo schválených) daňových sadzieb. Štandard však dovoľuje, aby na výpočet odloženej dane z príjmov bola použitá priemerná sadzba dane z príjmov, ktorá sa očakáva, že bude použitá v období, kedy dôjde k zániku dočasných rozdielov, vychádzajúc z platných alebo schválených sadzieb dane z príjmov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Uvedený postup sa použije v prípade, ak sa základ dane účtovnej jednotky pohybuje v intervale, v ktorom sa uplatňuje efektívna sadzba dane z príjmov.

Odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky sa v účtovnej závierke vykazujú osobitne len vtedy, ak je ich výška významná natoľko, že ich samostatným nevykázaním v účtovnej závierke by táto skutočnosť viedla k nesprávnej interpretácii

informácií z účtovnej závierky pre ich používateľov. Kompenzáciu odložených daňových záväzkov s odloženými daňovými pohľadávkami v súvahe a vykázanie výslednej hodnoty odloženej dane z príjmov je možné vykonať, ak sa týkajú toho istého daňového úradu a tej istej účtovnej jednotky alebo skupiny na daňové účely. Nie je možné kompenzovať odloženú daňovú pohľadávku s odloženým daňovým záväzkom, ak dočasné rozdiely vznikajú v rôznych štátoch (napr. pridružený podnik alebo stála prevádzkareň zriadená v inom štáte).

Vo výkaze ziskov a strát sa odložená daň z príjmov vykazuje v rámci položky daň z príjmov z bežnej činnosti.

V poznámkach účtovnej závierky sa v súvislosti s odloženou daňou z príjmov vykazuje napr.:

1. celkový stav odloženej dane z príjmov (pred diskontovaním), týkajúci sa každého významného typu dočasného rozdielu osobitne,
2. dopad diskontovania a diskontovanú sumu odloženej dane z príjmov,
3. zmenu zostatku diskontovanej odloženej dane z príjmov (zmena stavu odloženej dane z príjmov, t. j. rozdiel zostatku odloženej dane z príjmov na začiatku a na konci účtovného obdobia) osobitne za odloženú daň z príjmov vykázanú vo výkaze ziskov a strát a odloženú daň z príjmov vykázanú vo výkaze o komplexnom výsledku hospodárenia,
4. výška odloženej daňovej pohľadávky a dôkaz podporujúci jej vykázanie (napr. predpoklad dosiahnutia dostatočného základu dane z príjmov v období, kedy dôjde k zániku dočasných rozdielov, ktoré boli dôvodom pre účtovanie odloženej daňovej pohľadávky).

Štandard ďalej dovoľuje (ale nevyžaduje), aby účtovné jednotky diskontovali odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť diskontovať odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky, ak je to súčasťou jej bilančnej politiky (venuje sa jej štandard *FRS 18 Bilančné politiky*), voľba závisí od:

1. dopadu diskontovania odloženej dane z príjmov na celkové výsledky a finančnú pozíciu účtovnej jednotky vykázanú v účtovnej závierke,

2. toho, či prínos pre používateľov informácií z účtovnej závierky z vykázania diskontovanej odloženej dane z príjmov nebude prevyšovať náklady na získanie potrebných informácií a samotného výpočtu diskontovania,
3. toho, či existuje zaužívaná prax diskontovania odloženej dane z príjmov v oblasti, v ktorej účtovná jednotka pôsobí, a toto diskontovanie odloženej dane by zvýšilo vzájomnú porovnateľnosť informácií vykázaných v účtovnej závierke.

Pri prijatí politiky diskontovania odloženej dane z príjmov však existujú určité dočasné rozdiely, ktoré sú dôvodom pre vykázanie odloženej dane z príjmov, avšak táto odložená daň z príjmov sa nediskontuje. Jedná sa napr. o:

1. rezervy na penzijné požitky a iné dlhodobé záväzky,
2. investície do majetku obstaraného formou finančného prenájomu.

Dôvodom nediskontovania odloženej dane z príjmov je fakt, že odložená daň z príjmov pri vyššie uvedených položkách sa počíta už z diskontovaného základu. Preto pri odloženej dani z príjmov pri týchto položkách nie je opodstatnené jej ďalšie diskontovanie.

Ak sa odložená daň z príjmov diskontuje, dĺžka obdobia pre výpočet diskontovanej odloženej dane z príjmov sa počíta odo dňa, ku ktorému sa zostavuje aktuálna účtovná závierka do dňa, ku ktorému sa odhaduje zaniknutie dočasných rozdielov.

Diskontná sadzba sa určuje podľa výšky výnosov z vládnych dlhopisov po zdanení (zrážkovou daňou), ktorých splatnosť sa pohybuje v blízkosti obdobia, kedy dôjde k zániku dočasných rozdielov a tieto vládne dlhopisy sú v rovnakej (alebo príbuznej) mene, v akej bol zdroj vzniku dočasných rozdielov. Výška takéhoto výnosu z vládnych dlhopisov môže byť zistená napr. z publikovaných zdrojov. Vzhľadom na to, že rozdielnosť diskontných sadzieb v jednotlivých obdobiach môže byť rozdielna a pre jednotlivé dočasné rozdiely by bolo potrebné použiť inú diskontnú sadzbu, štandard dovoľuje pre zjednodušenie použiť približnú alebo priemernú diskontnú sadzbu.

Výnimku z uplatňovania štandardu *FRS 16 Splatná daň* a štandardu *FRS 19 Odložená daň* sa vzťahuje na tie účtovné jednotky, ktoré postupujú podľa Štandardov pre finančné vykazovanie v menších účtovných jednotkách (Financial Reporting Standard for Smaller Entities, ďalej len FRSSE). FRSSE majú svoje počiatky v roku 1994, kedy bolo zostavených 5 návrhov štandardov určených práve pre malé účtovné jednotky (po

zpracovaní pripomienok vydaných až v novembri 1997). Účtovným jednotkám, ktoré spĺňali definíciu malej účtovnej jednotky, bolo dovolené uplatňovať tieto účtovné štandardy. Štandardy FRSSE boli po roku 1997 novelizované. Posledná revízia nastala v decembri 2001 a účinnými sa stali od júna 2002. Čo sa týka odloženej dane z príjmov, FRSSE stanovujú obdobné požiadavky na jej vykazovanie či diskontovanie (diskontovanie sa použije, ak sa účtovná jednotka rozhodne pristúpiť k takejto bilančnej politike).

Medzi najvýznamnejšie rozdiely v úprave odloženej dane z príjmov vo Veľkej Británii a v Slovenskej republike možno zaradiť samotnú koncepciu výpočtu odloženej dane z príjmov. Kým vo Veľkej Británii sa používa timing koncepcia, v Slovenskej republike sa uplatňuje pri výpočte odloženej dane z príjmov temporary koncepcia. Zásadným rozdielom je aj samotné ustanovenie o diskontovaní odloženej dani z príjmov. Kým vo Veľkej Británii úprava účtovníctva povoľuje diskontovanie odloženej dane z príjmov, v právnej úprave Slovenskej republiky je diskontovanie odloženej dane z príjmov zakázané.

Z vyššie uvedeného porovnania úpravy splatnej a odloženej dane z príjmov vo Veľkej Británii a v Slovenskej republike možno konštatovať, že napriek harmonizačným snahám a pokusom o vzájomné približovanie jednotlivých úprav účtovníctva existujú aj v súčasnosti značné rozdiely tak medzi národnými úpravami účtovníctva, ako aj nadnárodnými úpravami. Rozdiely existujú napr. v samotnom výpočte odloženej dane z príjmu, ktorý je v prípade národných úprav často ovplyvnený daňovou legislatívou konkrétnej krajiny. Rozdiely existujú napr. aj pri vykazovaní odloženej dane z príjmov v súvislosti s prvotným vykázaním majetku a záväzkov. IFRS, v porovnaní s ostatnými úpravami účtovníctva, vyslovene zakazujú vykázanie odloženej dane z príjmov vznikajúcej pri prvotnom vykázaní majetku a záväzkov.

Hlavné rozdiely medzi vybranými národnými a nadnárodnými úpravami uvádzame v nasledujúcej tabuľke:

	Slovensko	FRS	IFRS	IFRS for SMEs	U.S. GAAP
Úprava odloženej dane z príjmov	§ 10 Postupov účtovania	FRS 19	IAS 12	Kapitola 29 IFRS for SMEs	SFAS No. 109
Povinnosť účtovať o odloženej dani	Účtovné jednotky taxatívne vymedzené Postupmi účtovania v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o účtovníctve (účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítorom, a účtovné jednotky, ktoré zostavujú účtovnú závierku podľa IFRS)	Všetky účtovné jednotky bez výnimky.	Všetky účtovné jednotky bez výnimky.	Všetky účtovné jednotky bez výnimky.	Všetky účtovné jednotky bez výnimky.
Koncepcia	TEMPORARY	TIMING	TEMPORARY	TEMPORARY	TEMPORARY
Metóda výpočtu odloženej dane	Závazková metóda založená na súvahovom prístupe	Závazková metóda založená na výsledkovom prístupe	Závazková metóda založená na súvahovom prístupe	Závazková metóda založená na súvahovom prístupe	Závazková metóda založená na súvahovom prístupe
Ovplyvňovanie daňových príležitostí na kompenzáciu odpočítateľných dočasných (prechodných) rozdielov	NEUVÁDZA ANI NEZAKAZUJE	POVOĽUJE A UVÁDZA MOŽNOSTI DAŇOVÉHO PLÁNOVANIA	POVOĽUJE A UVÁDZA MOŽNOSTI DAŇOVÉHO PLÁNOVANIA	NEUVÁDZA ANI NEZAKAZUJE	POVOĽUJE A UVÁDZA MOŽNOSTI DAŇOVÉHO PLÁNOVANIA
Sadzba dane z príjmov použitá pri výpočte odloženej dane z príjmov	Známe (platné alebo uzákonené) sadzby dane z príjmov v obdobiach, kedy dôjde k zániku zdaniteľných alebo odpočítateľných prechodných rozdielov	Platné alebo schválené sadzby dane z príjmov, povoľuje sa použitie priemernej sadzby dane z príjmov	Platné alebo v podstate uzákonené sadzby dane z príjmov do dňa zostavenia účtovnej závierky, povoľuje sa použitie priemernej sadzby dane z príjmov v prípade, ak daňová legislatíva nemá fixnú sadzbu dane (napr. v prípade progresívneho zdaňovania)	Platné alebo v podstate uzákonené sadzby dane z príjmov do dňa zostavenia účtovnej závierky, povoľuje sa použitie priemernej sadzby dane z príjmov v prípade, ak daňová legislatíva nemá fixnú sadzbu dane (napr. v prípade progresívneho zdaňovania)	Platná sadzba dane z príjmov alebo priemerné progresívne sadzby dane z príjmov stanovené podľa odhadnutej výšky základu dane z príjmov v tom období, kedy dôjde k zániku odloženej daňovej pohľadávky alebo odloženého daňového záväzku
Diskontovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok	NEPOVOĽUJE	POVOĽUJE (NEVYŽADUJE)	NEPOVOĽUJE	NEPOVOĽUJE	NEPOVOĽUJE
Zákaz účtovania odloženej dane pri prvotnom zaúčtovaní majetku	NIE	NIE	ÁNO	NIE (zákaz iba pri prvotnom vykázaní goodwillu)	NIE
Zaúčtovanie odloženej dane z príjmov v súvislosti s goodwillom pri kúpe podniku, vklade podniku alebo podnikovej kombinácii	ZAKAZUJE	ZAKAZUJE	NEPOVOĽUJE (povoľuje iba v prípade, ak je goodwill považovaný za daňovo odpočítateľnú položku)	ZAKAZUJE	ZAKAZUJE

	Slovensko	FRS	IFRS	IFRS for SMEs	U.S. GAAP
Osobitosti vykazovania odloženej dane z príjmov	Vyказuje sa suma odloženého daňového záväzku, ktorý vznikol z dôvodu neúčtovania ⁷⁶ tej časti odloženej daňovej pohľadávky v bežnom účtovnom období, o ktorej sa účtovalo v predchádzajúcich účtovných obdobiach	V prípade diskontovania odloženej dane z príjmov sa vyказujú informácie o výške diskontnej sadzby a dopade diskontovania na odloženú daň z príjmov a zmenu zostatku diskontovanej odloženej dane z príjmov osobitne za odloženú daň z príjmov vyказanú vo výkaze ziskov a strát a odloženú daň z príjmov vyказanú vo výkaze o komplexnom výsledku hospodárenia	Vyказanie informácií v poznámkach k účtovnej závierke, ako napr.: súhrnnú sumu prechodných rozdielov v súvislosti s investíciami do dcérskych účtovných jednotiek, pridružených a spoločných podnikov, u ktorých neboli odložené daňové záväzky vyказané, a tiež napr. výšku nákladov na daň z príjmov v súvislosti s ukončovanými aktivitami	--	Odlišnosťou je vykazovanie odloženej dane z príjmov pri operatívnom prenájme a finančnom prenájme pri podnikovej kombinácii
Doplňujúce informácie k odloženej daňovej pohľadávke	Nevyžaduje vyказanie podporujúcich dôkazov, ktoré by zdôvodňovali výšku vyказanej odloženej daňovej pohľadávky	Vyžaduje vedenie evidencie dôkazov, ktorá je východiskom pre vyказanie odloženej daňovej pohľadávky	Povinnosť zverejnenia charakteru dôkazu podporujúceho vyказanie odloženej daňovej pohľadávky	Nevyžaduje vyказanie podporujúcich dôkazov, ktoré by zdôvodňovali výšku vyказanej odloženej daňovej pohľadávky	Povinnosť zverejnenia dôkazu, na základe ktorého nie je potrebné pristúpiť k odúčtovaniu (nevyказaniu) odloženej daňovej pohľadávky alebo jej časti

Tabuľka 2: Komparatívna analýza metodiky, postupov výpočtu, účtovania a vykazovania odloženej dane z príjmov podľa národnej úpravy Slovenskej republiky a Veľkej Británie a nadnárodnej úpravy IFRS a U.S. GAAP

Zdroj: Vlastné spracovanie

⁷⁶ Napr. z dôvodu odúčtovania odloženej daňovej pohľadávky v prípade, že v budúcich účtovných obdobiach sa nepredpokladá vyказanie dostatočného daňového základu na rozpustenie prechodných zdaniteľných rozdielov v budúcnosti; pretože ak by sa predpokladalo dosiahnutie dostatočného daňového základu na rozpustenie prechodných zdaniteľných rozdielov, zaúčtovaním odloženej daňovej pohľadávky by sa vyказala nižšia suma odloženého daňového záväzku (resp. by sa nevyказal vôbec).

Napriek existencii rozdielov medzi úpravou účtovníctva v Slovenskej republike a vo Veľkej Británii ako aj medzi nadnárodnými úpravami účtovníctva a jednotlivými úpravami účtovníctva navzájom, postup výpočtu odloženej dane z príjmov je možné zhrnúť do nasledovných krokov:

1. Identifikácia majetku a záväzkov - rozdelenie majetku a záväzkov do jednotlivých kategórií, napr.: dlhodobý majetok, pohľadávky, záväzky, zásoby, peňažné prostriedky, prípadne identifikáciu jednotlivých skupín nákladov a výnosov (napr. formou vhodne zvolenej analytickej evidencie).
2. Ocenenie majetku a záväzkov v účtovníctve – zistenie netto hodnoty majetku (napr. dlhodobý hmotný majetok po zohľadnení oprávok, pohľadávky a zásoby po zohľadnení opravných položiek) alebo hodnoty záväzkov v účtovníctve. Iba kumulatívne ocenenie zistené zo súvahy však nie je postačujúce, ocenenie majetku alebo záväzkov je potrebné zisťovať jednotlivo za každý majetok a záväzok osobitne, pretože aj z pohľadu daňovej legislatívy sa pristupuje osobitne k jednotlivým položkám majetku a záväzkov pri určovaní ich daňovej uznateľnosti alebo neuznateľnosti. To isté platí aj pre určovanie výšky účtovnej hodnoty nákladov a výnosov.
3. Zistenie daňovej základne jednotlivých položiek majetku a záväzkov – analýza ich uznateľnosti z pohľadu daňovej legislatívy pri zaúčtovaní za daňový výdavok (napr. daňovou základňou odpisovaného dlhodobého hmotného majetku je jeho zostatková cena zistená ako rozdiel medzi jeho vstupnou cenou⁷⁷ a sumou doteraz uplatnených daňových odpisov, za predpokladu, že majetok bol obstaraný kúpou). Rovnako sa postupuje pri nákladoch a výnosoch a zisťovaní ich daňovo uznanej výšky. Tento krok je v podstate totožný s postupom pri zisťovaní pripočítateľných a odpočítateľných položiek základu dane na účely výpočtu splatnej dane z príjmov, a to v tých prípadoch, keď pripočítateľné a odpočítateľné položky vznikajú z dôvodu časového nesúladu uznania transakcie na účely účtovníctva a na daňové účely⁷⁸.

⁷⁷ Za predpokladu, že dlhodobý hmotný majetok nebol technicky zhodnotený (napr. nadstavba, pristavba, prestavba budov alebo modernizácia, vo všeobecnosti sa technickým zhodnotením rozumie zvýšenie úžitkových vlastností majetku).

⁷⁸ Tie pripočítateľné alebo odpočítateľné položky, ktoré v budúcnosti nebudú súčasťou daňových výdavkov (nákladov) alebo zdaniteľných príjmov, nepredstavujú dočasné rozdiely, a preto sa v ich prípade neúčtuje o odloženej dani z príjmov.

4. Identifikácia rozdielov medzi účtovnou hodnotou a daňovou základňou majetku a záväzkov, resp. medzi výškou výnosov (nákladov) zaúčtovanou v účtovníctve a ich daňovo uznanou sumou - identifikácia rozdielov a klasifikáciu týchto rozdielov na prechodné rozdiely (temporary koncepcia) alebo dočasné, kvázitrvalé a trvalé rozdiely (timing koncepcia), pričom prechodné (dočasné) rozdiely sa ďalej rozdeľujú na odpočítateľné a zdaniteľné prechodné (dočasné) rozdiely.
5. Stanovenie sadzby dane a výpočet odloženej dane z príjmov - pri výpočte odloženej dane z príjmov sa používa rôzna sadzba dane z príjmov v závislosti od daňovej legislatívy a úpravy účtovníctva v danej krajine. Kým niektoré úpravy účtovníctva vyžadujú použitie platnej sadzby dane v nasledujúcich účtovných (zdaňovacích) obdobiach⁷⁹ (pri zmene sadzby dane je potrebné prepočítať aj zostatky odloženej dane z príjmov), iné úpravy účtovníctva vyžadujú napr. použitie efektívnej sadzby dane z príjmov alebo priemernej sadzby dane z príjmov platnej v závislosti od výšky predpokladaných základov dane (v prípade, ak daňová legislatíva pracuje s progresívnou sadzbou dane z príjmov).
6. Zaúčtovanie odloženého daňového záväzku z identifikovaných prechodných (dočasných) zdaniteľných rozdielov - spôsob zaúčtovania odloženého daňového záväzku sa uskutočňuje v závislosti od toho, či účtovná jednotka účtuje o odloženej dani z príjmov prvýkrát (je potrebné zohľadniť aj všetky prechodné, resp. dočasné rozdiely vzniknuté v predchádzajúcich účtovných obdobiach), alebo o odloženej dani z príjmov už v minulosti účtovala (napr. pri záväzkovej metóde založenej na súvahovom prístupe sa zaúčtuje len medziročný nárast alebo pokles odloženého daňového záväzku).
7. Zaúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky v prípade identifikovaných prechodných (dočasných) odpočítateľných rozdielov - tomu predchádza zistenie plánovanej (dosiahnuteľnej) výšky výsledku hospodárenia

⁷⁹ To znamená, že ak by napríklad v Slovenskej republike v zákone o dani z príjmov boli ustanovené zmeny sadzby dane z príjmov v budúcich zdaňovacích obdobiach postupne (napr. sadzba dane z príjmov v roku 2011 bude 18 %, v roku 2012 bude 15 % a v roku 2013 bude 12 %), odložená daň sa vypočíta ako súčin dočasného rozdielu a sadzby dane platnej v tom zdaňovacom období, v ktorom dôjde k vyrovnaniu (zániku) tohto dočasného rozdielu. Obdobná situácia nastala napr. v Českej republike, kde postupne od roku 2008 boli vopred v zákone o dani z príjmov známe sadzby dane z príjmov až do roku 2010 (v roku 2007 bola sadzba dane pre právnické osoby v Českej republike 24 %, 21 % v roku 2008, 20 % v roku 2009 a 19 % v roku 2010).

v nasledujúcich účtovných obdobiach (a následne určenie dostatočných zdaniteľných súm v súvislosti so zánikom prechodných, resp. dočasných odpočítateľných rozdielov v nasledujúcich účtovných obdobiach) a zaúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky vo výške, v akej sa predpokladá dosiahnutie zdaniteľného základu dane v období, kedy dôjde k zániku prechodných (dočasných) odpočítateľných rozdielov. Odložená daňová pohľadávka sa účtuje analogicky ako v prípade odloženého daňového záväzku, v závislosti od toho, či účtovná jednotka účtuje o odloženej dani z príjmov prvýkrát, alebo o odloženej dani z príjmov v minulosti už účtovala.

Špecifickú kategóriu tvorí možnosť odpočítania daňovej straty alebo uplatnenia daňových úľav. Po tom ako účtovná jednotka zhodnotí, že je možné v budúcnosti dosiahnuť dostatočný základ dane z príjmov na uplatnenie odpočítateľných prechodných (dočasných) rozdielov plynúcich z dosiahnutej daňovej straty alebo z existencie možnosti uplatnenia daňových úľav, vykáže odloženú daňovú pohľadávku v plnej výške alebo čiastočne v závislosti od dosiahnuteľnosti daňového základu na kompenzáciu prechodných (dočasných) odpočítateľných rozdielov plynúcich z možnosti uplatnenia daňovej straty alebo daňových úľav.

4.2 Vykazovanie odloženej dane z príjmov v individuálnej účtovnej závierke zostavenej podľa právnej úpravy Slovenskej republiky a nadnárodnej úpravy IFRS

V tejto časti sa zameriame na niektoré špecifické transakcie, pri ktorých vzniká rozdiel medzi účtovnou hodnotou majetku a záväzkov a ich daňovou základňou a tento rozdiel zakladá povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov.

4.2.1 Odložená daň z príjmov pri nepeňažných vkladoch a vklade podniku do základného imania

Prechodné rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku a jeho daňovou základňou môžu v niektorých prípadoch vzniknúť už pri založení účtovnej jednotky⁸⁰, ktorá pri svojom vzniku vytvára základné imanie, a to bez ohľadu na to či vytvára základné imanie povinne zo zákona, alebo dobrovoľne.

V zmysle ustanovení Obchodného zákonníka vytvára povinne základné imanie pri svojom založení účtovná jednotka, ktorá je spoločnosťou s ručením obmedzeným alebo akciovou spoločnosťou. Účtovná jednotka, ktorá je komanditnou spoločnosťou, vytvára základné imanie v zmysle Obchodného zákonníka prostredníctvom povinných vkladov komanditistov.

Povinnosť tvorby základného imania pre družstvo ako účtovnú jednotku, ktorá nie je obchodnou spoločnosťou, vyplýva z Obchodného zákonníka; v zmysle jeho ustanovení povinne vytvára základné imanie aj družstvo, a to prostredníctvom členských vkladov jednotlivých členov družstva. Základné imanie vytvorené akciovou spoločnosťou, spoločnosťou s ručením obmedzeným, komanditnou spoločnosťou a družstvom sa zapisuje do obchodného registra.

Pri založení účtovnej jednotky, ktorá je verejnou obchodnou spoločnosťou, sa spoločníci môžu v zmysle Obchodného zákonníka dohodnúť na dobrovoľnom vytvorení základného imania. Dobrovoľné základné imanie vytvorené spoločníkmi verejnej obchodnej spoločnosti sa nezapisuje do Obchodného registra.

Základným imaním sa v zmysle Obchodného zákonníka rozumie peňažné vyjadrenie súhrnu peňažných i nepeňažných vkladov všetkých spoločníkov. Vklady spoločníka môžu mať nasledovnú formu:

1. peňažný vklad (peňažné prostriedky v domácej i cudzej mene),
2. nepeňažný vklad (iné peniazmi ocenené hodnoty, tzn. akákoľvek peniazmi ocenená individuálna forma majetku);

⁸⁰ Pri vzniku účtovnej jednotky, ktorej základné imanie je tvorené z vkladov spoločníkov (okrem vkladu podniku alebo jeho časti do základného imania novovzniknutej účtovnej jednotky), môžu vzniknúť prechodné rozdiely len medzi účtovnou hodnotou majetku a jeho daňovou základňou, tzn. nevzniknú prechodné rozdiely medzi účtovnou hodnotou záväzkov a ich daňovou základňou.

3. vklad podniku alebo jeho časti (jedná sa o vklad podniku – t. j. inej účtovnej jednotky alebo jej časti ako súhrnu peňažného majetku, nepeňažného majetku, ale aj osobných a nehmotných zložiek podnikania).

Prechodné rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku a jeho daňovou základňou pri založení účtovnej jednotky, kedy táto účtovná jednotka vytvára základné imanie, vznikajú pri iných než peňažných vkladoch. Na ocenenie peňažných vkladov sa totiž použije ako oceňovacia veličina v zmysle zákona o účtovníctve menovitá hodnota. Takéto ocenenie nezakladá dôvod na vznik prechodných rozdielov medzi účtovnou hodnotou majetku a jeho daňovou základňou, pretože menovitá hodnota je oceňovacia veličina, ktorá do určitej miery vždy vyjadruje reálnu hodnotu peňažných prostriedkov (ak abstrahujeme od vplyvu inflácie a ekonomika nečelí hyperinflácii).

Nepeňažným majetkom môže byť v zmysle Obchodného zákonníka len majetok, ktorého hodnota sa dá určiť⁸¹. Nepeňažný vklad do spoločnosti a určenie peňažnej sumy, v akej sa nepeňažný vklad započítava na vklad spoločníka, sa musia uviesť v spoločenskej zmluve (resp. zakladateľskej listine). V zmysle Obchodného zákonníka sa hodnota nepeňažného vkladu určí znaleckým posudkom⁸².

Zákon o účtovníctve sa v žiadnom ustanovení priamo nezmieňuje o spôsobe ocenenia majetku, ktorý je nepeňažným vkladom do novovzniknutej účtovnej jednotky⁸³. Uvedenú skutočnosť by bolo možné zdôvodniť aspoň tým, že účtovná jednotka otvorí účtovné knihy a účtuje o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva v zmysle zákona o účtovníctve až ku dňu svojho vzniku⁸⁴. Samotnému otvoreniu účtovných kníh v prípade novovzniknutej účtovnej jednotky predchádza zostavenie otváraciej súvahy v zmysle § 17 zákona o účtovníctve v nadväznosti na ustanovenia Postupov účtovania.

Predmetom účtovníctva je v zmysle zákona o účtovníctve aj vykazovanie skutočností o účtovných prípadoch v účtovnej závierke. V nadväznosti na ustanovenie

⁸¹ Obchodný zákonník zakazuje nepeňažný vklad v podobe záväzku vykonať práce alebo poskytnúť služby.

⁸² Tento znalecký posudok musí obsahovať aj opis nepeňažného vkladu, spôsob jeho ocenenia, údaj o tom, či jeho hodnota zodpovedá emisnému kurzu upísaných akcií splácaných týmto vkladom (v prípade akciovej spoločnosti), alebo hodnote prevzatého záväzku na vklad do spoločnosti (spoločnosť s ručením obmedzeným, komanditná spoločnosť, verejná obchodná spoločnosť alebo družstvo).

⁸³ Zákon o účtovníctve v § 25 taxatívne vymenúva položky, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou (napr. majetok a záväzky nadobudnuté vkladom podniku alebo časti podniku), avšak nezmieňuje sa, akú oceňovaciu veličinu použiť v prípade vkladu majetku, ktorý je individuálnym majetkom. Zákon o účtovníctve ďalej nešpecifikuje ani osobitosti oceňovania vkladu do novovzniknutých spoločností.

⁸⁴ Za deň vzniku účtovnej jednotky, ktorá je obchodnou spoločnosťou alebo družstvom, sa považuje v zmysle Obchodného zákonníka deň, ku ktorému bola táto účtovná jednotka zapísaná do obchodného registra.

Postupov účtovania, podľa ktorého sa pri zostavení prvej účtovnej závierky ku dňu vzniku účtovnej jednotky v súvahe vykazujú údaje z otváracej súvahy, a v nadväznosti na ustanovenie Postupov účtovania, ktoré chápe dňom uskutočnenia účtovného prípadu aj deň vkladu do obchodnej spoločnosti alebo družstva, nepriamo vyplýva, že účtovným prípadom možno chápať aj uskutočnenie nepeňažného vkladu do novovzniknutej spoločnosti⁸⁵. Z vyššie uvedených skutočností a tiež z dôvodu, že nepeňažný vklad sa môže uskutočniť aj pri dodatočnom zvyšovaní základného imania účtovnej jednotky, pokladali by sme za vhodné, keby spôsob ocenenia nepeňažného vkladu bol určený explicitne v zákone o účtovníctve.

V súčasnosti sa spôsob ocenenia nepeňažného vkladu pre potreby účtovníctva a zostavenia otváracej súvahy uvádza v Postupoch účtovania (v znení platnom od 01. 01. 2010). V zmysle tohto ustanovenia sa nepeňažný vklad, ktorým sú jednotlivé zložky majetku, v účtovníctve prijímateľa nepeňažného vkladu, účtuje na jednotlivé vecne príslušné účty majetku v uznanej hodnote vkladu. Žiadna právna norma ďalej bližšie nešpecifikuje, či uznaná hodnota nepeňažného vkladu podľa Postupov účtovania môže byť rozdielna (a ak môže, tak za akých podmienok), ako je hodnota nepeňažného vkladu určená na základe znaleckého posudku v zmysle Obchodného zákonníka. *Vo všeobecnosti však platí, že uznaná hodnota vkladu nemôže byť vyššia, než je hodnota vkladu stanovená znalcom, nižšia však môže byť.*⁸⁶

Bez ohľadu na vyššie uvedenú skutočnosť si myslíme, že detailnejšia úprava ocenenia nepeňažných vkladov pre potreby účtovníctva by prispela k väčšej jednoznačnosti v ocenení takýchto účtovných prípadov. Ocenenie pre potreby účtovníctva je okrem iného dôležité aj pre skúmanie vzniku prechodných rozdielov medzi takýmto ocenením nepeňažného vkladu v účtovníctve novovzniknutej účtovnej jednotky (prijímateľa nepeňažného vkladu) a ocenením nepeňažného vkladu na daňové účely.

Dňom 01. 01. 2010 nadobudla účinnosť novela zákona o dani z príjmov, v ktorej sú bližšie špecifikované možnosti ocenenia nepeňažného vkladu na daňové účely účtovnej jednotky, ktorá je prijímateľom takéhoto nepeňažného vkladu. Za predpokladu, že vkladateľ nepeňažného vkladu nie je fyzickou osobou, ktorá o majetku neúčtuje, zákon

⁸⁵ Za predpokladu, že daná účtovná jednotka vznikne, a bez ohľadu na to, že otváracia súvaha sa zostaví tiež len ku dňu vzniku účtovnej jednotky, kedy táto účtovná jednotka získava štatút právnickej osoby.

⁸⁶ FARKAŠ, R. 2008. *Kombinácie podnikov: účtovné aspekty*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 111 s. ISBN 978-80-8078-216-0, s. 106.

o dani z príjmov v zásade dovoľuje dva režimy ocenenia nepeňažných vkladov na daňové účely v účtovnej jednotke, ktorá je prijímateľom takéhoto nepeňažného vkladu, a to:

1. ocenenie nepeňažného vkladu v reálnych hodnotách a
2. ocenenie nepeňažného vkladu v pôvodných cenách.

Pri ocenení nepeňažného vkladu, ktorým je jednotlivý majetok, v reálnych hodnotách sa postupuje v zmysle zákona o dani z príjmov. Nepeňažný vklad, ktorým je individuálne vložený majetok, sa na daňové účely ocení vo výške hodnoty tohto nepeňažného vkladu započítaného na vklad spoločníka. V tomto režime ocenenia nepeňažného vkladu, ktorým je individuálne vložený majetok, v reálnych hodnotách na daňové účely nevzniká v okamihu vkladu prechodný rozdiel, pretože ocenenie v účtovníctve je totožné s ocenením na daňové účely; ocenenie sa uskutoční v hodnote nepeňažného vkladu započítaného na vklad spoločníka⁸⁷. Inak povedané, v prípade prvého režimu ocenenia nepeňažného vkladu, ktorým je individuálne vložený majetok, v reálnych hodnotách v okamihu vkladu individuálny majetok započítaný ako nepeňažný vklad nie je nositeľom prechodných rozdielov, ktoré zakladajú povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov.

Ak je účtovná jednotka prijímateľom nepeňažného vkladu a tento nepeňažný vklad je majetkom, ktorý sa odpisuje⁸⁸, účtovná jednotka – prijímateľ nepeňažného vkladu má možnosť v zmysle zákona o dani z príjmov voľbu z dvoch nasledovných spôsobov odpisovania majetku na daňové účely:

1. odpisovanie majetku, ktorý je nepeňažným vkladom akoby sa jednalo o novoobstaraný majetok (majetok sa odpisuje z reálnej hodnoty, resp. z hodnoty uznanej na vklad spoločníka) alebo
2. odpisovanie majetku, ktorý je nepeňažným vkladom tak, akoby sa pokračovalo v odpisovaní; pričom v prípade rovnomerného odpisovania sa doba odpisovania predĺži o dobu vyplývajúcu zo spôsobu výpočtu stanoveného zákonom o dani z príjmov a v prípade zrýchleného odpisovania sa postupuje

⁸⁷ V nadväznosti na § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka, a to vo výške v akej sa nepeňažný vklad započíta na vklad spoločníka uvedenej v spoločenskej zmluve, pričom táto hodnota vychádza zo znaleckého posudku (nesmie byť vyššia, nižšia môže byť).

⁸⁸ Majetok, ktorý sa odpisuje resp. majetok vylúčený z odpisovania je vymedzený v zákone o dani z príjmov.

ako v ďalších rokoch odpisovania, a to počas zostávajúcej doby odpisovania určenej podľa zákona o dani z príjmov⁸⁹.

Účtovná jednotka, ktorá je prijímateľom nepeňažného vkladu môže uplatniť druhý spôsob len za predpokladu, že účtovná jednotka vkladajúca nepeňažný vklad postupovala podľa ustanovení zákona o dani z príjmov a rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu zistenou v účtovníctve vkladateľa bude jednorázovo zahrnutý do základu dane u vkladateľa⁹⁰ v tom zdaňovacom období kedy došlo k splateniu nepeňažného vkladu.

Zvolením postupu odpisovania individuálneho majetku, ktorý bol nepeňažným vkladom započítaným na vklad spoločníka nie je dotknuté ustanovenie Postupov účtovania, z ktorého vyplýva že účtovná jednotka si pre každý majetok osobitne vyhotoví odpisový plán odzrkadľujúci napr. očakávané použitie majetku a intenzitu jeho využitia, fyzické opotrebovanie, technické a morálne zastaranie, atď. Vychádzajúc z odpisového plánu potom účtovná jednotka odpisuje jednotlivý majetok nepriamo, prostredníctvom účtovných odpisov. Takto stanovené účtovné odpisy sú obvykle odlišné od daňových odpisov počítaných v zmysle zákona o dani z príjmov. Uvedená odlišnosť v odpisovaní na daňové účely a pre potreby účtovníctva v konečnom dôsledku vplýva na vznik prechodných rozdielov medzi účtovnou hodnotou tohto majetku a jeho daňovou základňou, ktorá je dôvodom pre účtovanie odloženej dane z príjmov. Tieto prechodné

⁸⁹ Vstupnou cenou na uplatnenie daňových výdavkov vo forme daňových odpisov pri individuálnom majetku nadobudnutom vo forme nepeňažného vkladu je hodnota tohto majetku vo výške hodnoty započítanej na vklad spoločníka. Pri rovnomernom odpisovaní tohto majetku je výška daňového odpisu určená v hodnote, v akej sa majetok odpisoval v minulosti v účtovnej jednotke, ktorá bola vkladateľom nepeňažného vkladu (ak je nepeňažný vklad individuálnym dlhodobým hmotným majetkom). Za predpokladu, že hodnota nepeňažného vkladu určená znaleckým posudkom (tento je východiskom pre určenie hodnoty započítania nepeňažného vkladu na vklad spoločníka) je vyššia než pôvodná vstupná cena dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve vkladateľa; potom sa doba odpisovania predĺži o také obdobie, ktoré bude potrebné na odpísanie celkovej hodnoty nepeňažného vkladu vo výške hodnoty individuálneho dlhodobého hmotného majetku započítaného na vklad spoločníka. V prípade zrýchleného odpisovania sa bude postupovať spôsobom, akým by sa dlhodobý hmotný majetok odpisoval v ďalších rokoch, iba s tým rozdielom, že výpočet daňových odpisov sa neuskutoční z pôvodnej vstupnej ceny majetku zistenej u vkladateľa, ale z ceny zodpovedajúcej hodnote nepeňažného vkladu uznaného na vklad spoločníka. Z uvedeného vyplýva, že pri pokračovaní v odpisovaní dlhodobého hmotného majetku zrýchlenou metódou odpisovania sa do daňových výdavkov zahrnie suma vyššia, v porovnaní s prípadom keby sa majetok odpisoval postupom akoby šlo o novoobstaraný majetok. Ak sa jedná o dlhodobý nehmotný majetok, ktorý bol nepeňažným vkladom, bude sa v prípade pokračovania v odpisovaní pre daňové účely u prijímateľa vkladu vychádzať z odpisového plánu tohto dlhodobého nehmotného majetku zostaveného vkladateľom, tento postup vyplýva z dikcie zákona o dani z príjmov.

⁹⁰ Vkladateľ nepeňažného vkladu sa môže za určitých zákonom taxatívne vymedzených podmienok rozhodnúť, že rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu zistenou v účtovníctve vkladateľa bude zahrňovať do základu dane postupne počas siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, najmenej vo výške jednej sedminy ročne počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom dôjde k splateniu nepeňažného vkladu.

rozdiely však nevyplývajú z podstaty prvej transakcie, ktorou je prijatie nepeňažného vkladu vo forme individuálneho majetku v účtovnej jednotke prijímajúcej tento nepeňažný vklad.

V prípade, ak účtovná jednotka – prijímateľ nepeňažného vkladu zvolí na daňové účely druhý režim ocenenia nepeňažného vkladu, ktorým je individuálny majetok, a to v pôvodných cenách⁹¹, prijímateľ nepeňažného vkladu pokračuje na daňové účely v odpisovaní hmotného majetku a nehmotného majetku a na tento účel preberá od vkladateľa pôvodné ceny majetku, uplatnené daňové odpisy a zostatkové ceny podľa zákona o dani z príjmov⁹². V tomto režime ocenenia sa teda pokračuje v historickom daňovom ocenení majetku zistenom u vkladateľa⁹³. Pri odpisovaní na daňové účely individuálneho majetku, ktorý bol nepeňažným vkladom sa bude postupovať tak, že v prvom roku sa daňový odpis vykoná v pomernej časti pripadajúcej na celé kalendárne mesiace, počas ktorých vkladateľ o majetku účtoval⁹⁴.

Použitím tohto režimu ocenenia nepeňažného vkladu, ktorým je individuálny majetok, vzniká rozdiel medzi ocenením v účtovníctve a ocenením na daňové účely. Kým pre potreby účtovníctva sa vychádza z hodnoty, v akej bol tento majetok započítaný na vklad spoločníka, na daňové účely sa vychádza z historického ocenenia tohto majetku, v akom bol ocenený pôvodne u vkladateľa po zohľadnení uplatnených daňových odpisov⁹⁵. Z dôvodu existencie rozdielu medzi účtovnou hodnotou tohto nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom, a jeho daňovou základňou možno takýto majetok považovať za nositeľa prechodných rozdielov už pri jeho vklade do novovzniknutej účtovnej jednotky.

Vzhľadom na to, že prechodné rozdiely sú dôvodom pre účtovanie odloženej dane z príjmov, vzniká otázka, či odloženú daň z príjmov v súvislosti s rozdielnym ocenením nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom, zaúčtovať a akým spôsobom.

⁹¹ Na rozdiel od režimu ocenenia nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom, v reálnych hodnotách, vkladateľ takéhoto nepeňažného vkladu nezahrnuje do základu dane rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve vkladateľa.

⁹² 2009. Dôvodová správa k novele zákona o dani z príjmov účinnej od 01.01.2010. [online]. 2009 [cit. 2009-12-29]. Dostupné na internete: <[http://www.rokovania.sk/appl/material.nsf/0/3A81EA1CE32B69D0C125761100461991/\\$FILE/dovodova_1.rtf](http://www.rokovania.sk/appl/material.nsf/0/3A81EA1CE32B69D0C125761100461991/$FILE/dovodova_1.rtf)>.

⁹³ 2009. Tax Alert. [online]. 2009 [cit. 2010-01-03]. Dostupné na internete: <<http://kpmgsk.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d4956a7addeae15905511464fda2445db30562088da353d07fc4f>>.

⁹⁴ Uvedené platí tak pre vkladateľa ako aj pre prijímateľa nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom.

⁹⁵ Ak sa jedná o odpisovaný majetok.

V tomto prípade sa jedná skôr o zodpovedanie otázky, či zaúčtovať odložený daňový záväzok, pretože nepeňažný vklad bude vo väčšine prípadov započítaný na vklad spoločníka (vychádzajúc zo znaleckého posudku) v hodnote vyššej, než je daňová základňa majetku u vkladateľa (pri odpisovanom majetku ešte znížené o uplatnené daňové odpisy) pri použití ocenenia nepeňažného vkladu v pôvodných cenách pre daňové účely.

Pri zodpovedaní tejto otázky budeme vychádzať tak zo štandardu IAS 12 *Dane z príjmov* ako aj z národnej legislatívy Slovenskej republiky. Kým štandard IAS 12 *Dane z príjmov* explicitne vylučuje vznik odloženého daňového záväzku, o. i. aj v prípade prvotného zaúčtovania majetku v dôsledku transakcie, ktorá nie je podnikovou kombináciou a v čase vzniku neovplyvňovala účtovný, ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu)⁹⁶, ustanovenia Postupov účtovania takéto vylúčenie vzniku odloženého daňového záväzku neobsahuje.

Inak povedané: kým IAS 12 *Dane z príjmov* explicitne zakazuje zaúčtovanie odloženého daňového záväzku napr. aj v momente prvotného zaúčtovania (resp. v prípade novovzniknutej účtovnej jednotky vykázania v otvárací súvahe) nepeňažného vkladu, ktorým je individuálny majetok, napriek tomu že tento je nositeľom prechodných rozdielov⁹⁷; ustanovenia Postupov účtovania takéto zaúčtovanie (vykázanie v otvárací súvahe novovzniknutej spoločnosti) nezakazujú. Postupy účtovania totiž zakazujú účtovať o odloženej dani z príjmov jedine pri majetku, ktorým je goodwill⁹⁸ alebo záporný goodwill.

V prípade novovzniknutej účtovnej jednotky, ktorá je prijímateľom nepeňažného vkladu v podobe individuálneho majetku by sa riešením podľa slovenskej právnej úpravy mohlo zdať vykázanie odloženej dane z príjmov súvisiacej s týmto nepeňažným vkladom priamo v otvárací súvahe. Takýto postup však nedovoľuje dikcia Postupov účtovania, z ktorej vyplýva že otváracia súvaha zostavená ku dňu zápisu účtovnej jednotky do obchodného registra obsahuje splatené vklady, pohľadávku vo výške nesplatených vkladov, zriaďovacie náklady, základné imanie zapísané do obchodného registra, emisné ážio, rezervný fond a ďalšie skutočnosti uvedené v písomnostiach súvisiacich so založením⁹⁹ a vznikom účtovnej jednotky.

⁹⁶ Čo v prípade nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom, platí jednoznačne.

⁹⁷ IFRS for SMEs už takéto ustanovenie neobsahujú.

⁹⁸ Bližšie k problematike goodwillu v podkapitole venovanej goodwillu.

⁹⁹ V spoločenskej zmluve (zakladateľskej listine) a ani v iných dokumentoch súvisiacich so založením, či vznikom účtovnej jednotky sa neuvádzajú dočasné rozdiely súvisiace s nepeňažným vkladom.

Prechodné rozdiely, a teda aj odložená daň z príjmov súvisiaca s nepeňažným vkladom, ktorým je individuálny majetok, bez ohľadu na to či ide o novovzniknutú účtovnú jednotku alebo účtovnú jednotku dodatočne zvyšujúcu základné imanie (prostredníctvom dodatočných vkladov spoločníkov), vzniká z transakcie účtovanej (v prípade novovzniknutej účtovnej jednotky vykazovanej v otváracjej súvahe) v prospech účtov vlastného imania. Konkrétne ide o účet základného imania, pretože nepeňažný vklad, ktorý je individuálnym majetkom, sa na jednej strane vykáže ako určitý druh majetku a na druhej strane ako súčasť základného imania. Z tohto dôvodu sa aj odložená daň z príjmov bude v konečnom dôsledku účtovať nie výsledkovo, ale súvahovo v rámci vlastného imania, a to konkrétne na ľarchu účtu 429 - *Neuhradená strata z minulých rokov* (v prípade odloženého daňového záväzku). Uvedený postup čiastočne zodpovedá ustanoveniu Postupov účtovania, ktoré uvádza že odložená daňová pohľadávka a odložený daňový záväzok vznikajúci v súvislosti s určitým účtovným prípadom, sa účtujú v závislosti od toho, ako sa účtuje účtovný prípad.

V tomto momente vzniká dilema ako teda vlastne zaúčtovať odloženú daň z príjmov súvisiacu s prechodným rozdielom medzi účtovným ocenením nepeňažného vkladu, ktorým je individuálny majetok, a jeho daňovou základňou zistenou v režime ocenenia v pôvodných cenách?

Pre účtovné jednotky zvyšujúce základné imanie nepeňažným vkladom, ktorým je individuálny majetok, je riešenie jednoduché: odložená daň z príjmov sa zaúčtuje v prospech (na ľarchu) účtu 481 – *Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka*¹⁰⁰ súvzťazne so zápisom na ľarchu (v prospech) účtu 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov* v závislosti od charakteru odloženej dane z príjmov (či vzniká odložená daňová pohľadávka alebo odložený daňový záväzok). Ak účtovná jednotka nevykazuje zostatok na účte nerozdeleného zisku, zaúčtuje odloženú daň z príjmov súvzťazne so zápisom na ľarchu (v prospech) účtu 429 - *Neuhradená strata z minulých rokov* v závislosti od charakteru odloženej dane z príjmov. Zaúčtovanie odloženej dane z príjmov sa vykoná v deň uskutočnenia účtovného prípadu, ktorým sa rozumie prevzatie nepeňažného vkladu.

¹⁰⁰ Za predpokladu, že účtovná jednotka v budúcich obdobia vykáže dostatočný daňový základ potrebný na zúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky týkajúcej sa konkrétneho majetku, ktorý bol nepeňažným vkladom.

Podobný postup účtovania odloženej dane z príjmov pri nepeňažnom vklade možno nájsť aj v českej literatúre: V prípade nepeňažného vkladu účtuje účtovná jednotka, ktorá je prijímateľom vkladu odložený daňový záväzok v prospech účtu 481 – *Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka* súvzťažne so zápisom na ťarchu účtu 429 – *Neuhrazená strata minulých rokov*. V prípade účtovania odloženej pohľadávky¹⁰¹ sa bude účtovať na ťarchu účtu 481 – *Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka* so súvzťažným zápisom v prospech účtu 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov*¹⁰².

Z uvedeného vyplýva, že v legislatíve Slovenskej republiky sa pri účtovaní nákladov týkajúcich sa minulých období uprednostňuje použitie účtu 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov* a účet 429 – *Neuhrazená strata minulých rokov* sa použije na zaúčtovanie odloženej dane z príjmov v súvislosti s prevzatým nepeňažným vkladom v prípade, ak účet 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov* nevykazuje zostatok¹⁰³.

Problém vzniká v prípade účtovnej jednotky, ktorá je novozaloženou účtovnou jednotkou. Ak by uplatnila postup podľa predchádzajúceho odseku zaúčtovaním odloženej dane z príjmov v deň jej vzniku, bude účtovať vlastne o účtovnom prípade, ktorý sa stal v podstate skôr, než samotná účtovná jednotka vznikla. V takomto prípade by azda ani nemusela existovať otváracia súvaha, pretože okrem samotnej odloženej dane z príjmov by sa mohli už zaúčtovať aj všetky ostatné skutočnosti ako sú peňažné i nepeňažné vklady, základné imanie a iné skutočnosti v deň vzniku účtovnej jednotky.

Ak by novovzniknutá účtovná jednotka odloženú daň z príjmov súvisiacu s nepeňažným vkladom, ktorý je individuálnym majetkom, predsalen vykázala priamo v otváracjej súvahe, už v tejto otváracjej súvahe by musela vykazovať začiatočný stav účtu 429 – *neuhrazená strata z minulých rokov* (v prípade vzniku odloženého daňového záväzku). Okrem tohto faktu by však zároveň porušila ustanovenie Postupov účtovania, ktoré taxatívne vymedzuje jednotlivé položky v otváracjej súvahe.

Z uvedeného vyplýva, že niektoré ustanovenia legislatívy Slovenskej republiky si protirečia. Napriek taxatívne vymedzeným položkám otváracjej súvahy v Postupoch

¹⁰¹ Iba za predpokladu, že v účtovných obdobiach, kedy sa bude zúčtovávať odložená daňová pohľadávka sa dosiahnu dostatočné zdaniteľné sumy; toto je však v prípade novovzniknutej účtovnej jednotky len ťažko predpokladateľné.

¹⁰² JANOUSHKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z príjmov dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1, s. 67.

¹⁰³ Ak je zostatok na účte 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov* nižší ako je hodnota odloženej dane z príjmov v súvislosti s nepeňažným vkladom, účtuje sa na účte 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov* do výšky jeho zostatku a zvyšná časť odloženej dane z príjmov sa zaúčtuje súvzťažne s účtom 429 – *Neuhrazená strata minulých rokov*.

účtovania sa prikláňame k vykázaniu odloženej dane z príjmov priamo v otváracej súvahe novovzniknutej účtovnej jednotky so všetkými dôsledkami (teda vrátane vykázania začiatočného stavu na účte 429 - *Neuhradená strata z minulých rokov* v otváracej súvahe v prípade vzniku odloženého daňového záväzku súvisiaceho s nepeňažným vkladom, ktorý je individuálnym majetkom). V konečnom dôsledku by možno bolo vhodné nezvoliť si na daňové účely režim ocenenia nepeňažného vkladu, ktorým je individuálny majetok v pôvodných cenách, čím by sa účtovná jednotka – prijímateľ vkladu - vyhla vyššie uvedeným problémom. Toto samozrejme nie je systematickým riešením vzniknutého problému.

Riešenie vzniknutého problému vidíme jedine v tom, aby ustanovenie o spôsobe účtovania odloženej dane z príjmov pri prvotnom zaúčtovaní majetku v dôsledku transakcie, ktorá nie je podnikovou kombináciou a v čase vzniku neovplyvňuje účtovný ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu), bolo do našej legislatívy doplnené, a to nielen kvôli súladu so štandardom *IAS 12 Dane z príjmov*. Myslíme si, že týmto doplnením by sa dosiahol jednoznačný postup pri účtovaní odloženej dane z príjmov v prípade prvotného zaúčtovania majetku v dôsledku transakcie, ktorá nie je podnikovou kombináciou a v čase vzniku neovplyvňuje účtovný ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu). Za takýto majetok je totiž možné považovať aj individuálny majetok, ktorý bol do účtovnej jednotky vložený ako nepeňažný vklad.

Medzinárodný štandard *IAS 12 Dane z príjmov* zakazuje účtovať odložený daňový záväzok i odloženú daňovú pohľadávku pri transakciách, ktoré nie sú podnikovou kombináciou a v čase vzniku táto transakcia neovplyvňuje účtovný ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu), a zároveň zakazuje v súvislosti s takýmito transakciami následné vykázanie odloženej dane z príjmov. Slovenská právna úprava okrem toho, že neupravuje odloženú daň z príjmov pri prvotnom vykázaní majetku (záväzkov), neuvádza ani spôsob, ako ďalej naložiť s týmito prechodnými rozdielmi. Individuálny majetok, ktorý bol nepeňažným vkladom, je ku koncu účtovného obdobia v podstate nositeľom dvoch druhov prechodných rozdielov, samozrejme za predpokladu, ak vychádzame zo slovenskej národnej úpravy určenia daňovej základne v režime ocenenia v pôvodných cenách na daňové účely. Ak slovenská účtovná jednotka ocení na daňové účely nepeňažný vklad, ktorý je individuálnym majetkom v režime ocenenia v pôvodných cenách na konci prvého účtovného obdobia po prijatí takéhoto nepeňažného vkladu bude individuálny majetok nositeľom prechodných rozdielov, ktoré vznikli u prijímateľa vkladu:

1. ku dňu prijatia nepeňažného vkladu z rozdielu medzi účtovnou hodnotou u prijímateľa nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom vychádzajúcou zo znaleckého posudku a z ocenenia na daňové účely v režime ocenenia v pôvodných cenách a ďalej
2. z rozdielu medzi účtovnými odpismi a výškou odpisov uznaných na daňové účely v období odo dňa prijatia nepeňažného vkladu do konca (prvého) účtovného obdobia, v ktorom sa nepeňažný vklad uskutočnil.

Prechodné rozdiely uvedené v prvom bode bližšie analyzuje autorka *Jana Janoušková*¹⁰⁴ pričom uvádza: „Z pohľadu prijímateľa vkladu vzniká prechodný rozdiel medzi novou účtovnou cenou a prevzatou daňovou zostatkovou cenou vloženého majetku, ktorý sa ale skladá z niekoľkých parciálnych prechodných rozdielov. Sú to:

1. prechodný rozdiel prevzatý od vkladateľa (napr. iné účtovné a daňové zostatkové ceny dlhodobého majetku),
2. prechodný rozdiel vzniknutý k dátumu vkladu,
3. rozdiel z precenenia jednotlivých majetkových zložiek pri individuálnom precenení,
4. rozdiel v dôsledku vzniku oceňovacieho rozdielu alebo goodwillu, ktorý nie je daňovo uznateľný.“

V prípade, keď účtovná jednotka postupuje podľa platných IFRS, nevzniká problém s vykázaním (resp. zaúčtovaním) odloženej dane z príjmov z prechodných rozdielov vzniknutých z odlišného ocenenia nepeňažného vkladu, ktorým je individuálny majetok, pre potreby účtovníctva a na daňové účely v novovzniknutej účtovnej jednotke v porovnaní so slovenskou právnou úpravou. Charakter prechodných rozdielov súvisiacich s nepeňažným vkladom, ktorý je individuálnym majetkom, a tieto prechodné rozdiely vznikli z dôvodu rozdielného ocenenia nepeňažného vkladu pre potreby účtovníctva (znalecký posudok, resp. hodnota vkladu uznaného za vklad spoločníka) a na daňové účely v režime ocenenia v pôvodných cenách (vychádza sa z platného zákona o dani z príjmov) v slovenských účtovných jednotkách účtujúcich podľa slovenskej právnej úpravy ilustrujeme v nasledujúcej schéme:

¹⁰⁴ JANOUŠKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1, s. 67.

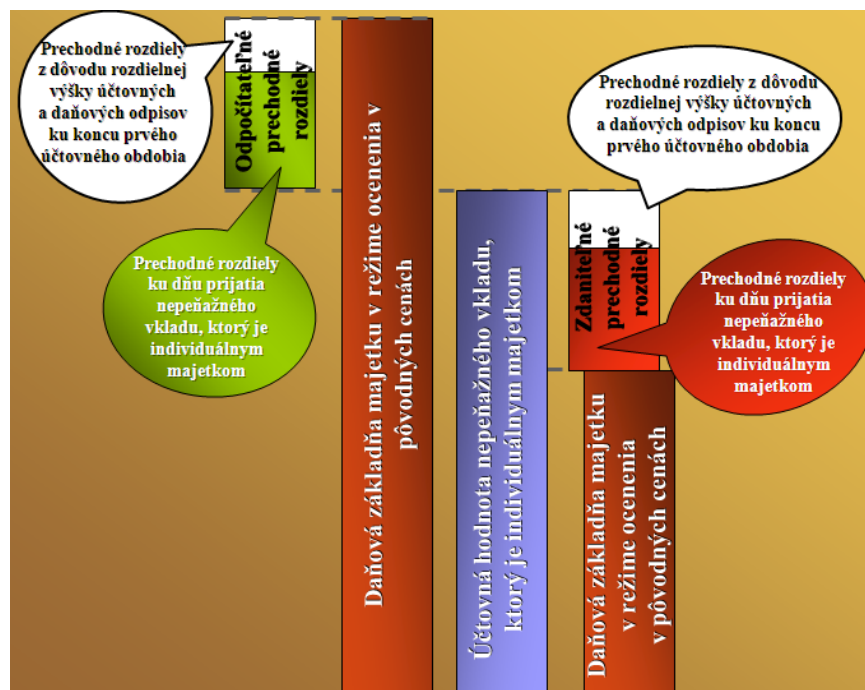


Schéma 6: Prechodné rozdiely vznikajúce z ocenenia nepenažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom pre účtovné potreby podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva a na daňové účely v režime ocenenia v pôvodných cenách podľa zákona o dani z príjmov

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zaúčtovanie prechodných rozdielov podľa slovenskej právnej úpravy sa uskutoční podľa pôvodu vzniku prechodných rozdielov, tzn. odloženú daň z príjmov pochádzajúcu z prechodných rozdielov vzniknutých pri prijatí nepenažného vkladu je potrebné zaúčtovať¹⁰⁵ súvahovo do nerozdeleného zisku alebo neuhradenej straty podľa charakteru odloženej dane z príjmov a odloženú daň z príjmov z prechodných rozdielov vzniknutých z dôvodu rozličnej výšky účtovných odpisov a daňových odpisov v roku prijatia (a v nasledovných) nepenažného vkladu, ktorým je odpisovaný majetok zaúčtovať výsledkovo.

Rozdiel v účtovaní odloženej dane z príjmov pri nepenažnom vklade, ktorým je individuálny majetok, podľa IFRS a podľa Postupov účtovania uvádzame v nasledovnej schéme:

¹⁰⁵ V prípade novovzniknutej účtovnej jednotky vykázat v otvárací súvahe.

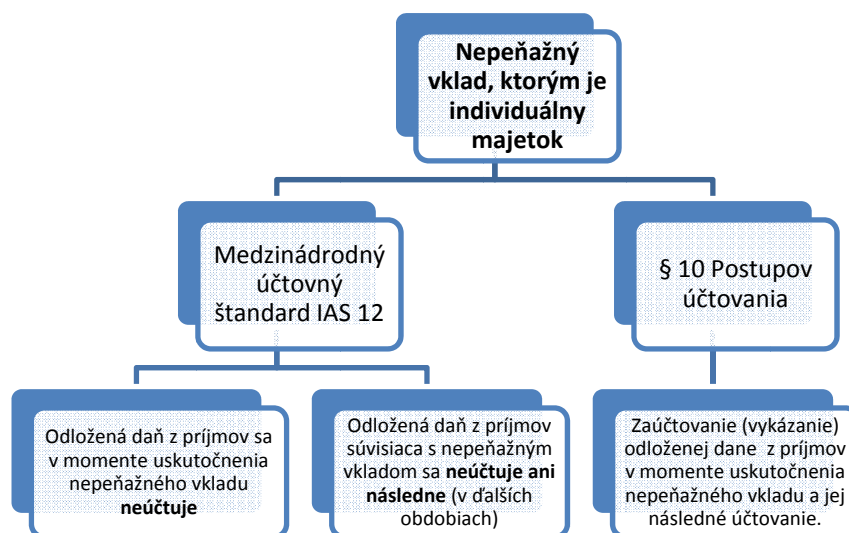


Schéma 7: Účtovanie odloženej dane z príjmov podľa slovenskej právnej úpravy a podľa IAS 12

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zoberme ešte do úvahy situáciu, keď ocenenie nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom, pre potreby účtovníctva je nižšie, ako je jeho daňová základňa. Inak povedané: hodnota uznaná za vklad spoločníka vychádzajúca zo znaleckého posudku je nižšia, ako je daňová základňa tohto majetku. Uvedená situácia by mohla nastať pri niektorých druhoch odpisovaného majetku, ktorý sa odpisoval u vkladateľa pre potreby účtovníctva rýchlejšie, ako to dovoľuje daňová legislatíva; napríklad pri výkonovom odpisovaní dlhodobého hmotného majetku. Intenzita opotrebovania dlhodobého hmotného majetku v konečnom dôsledku bude vplývať aj na reálnu hodnotu majetku určenú v znaleckom posudku. Ak by takýto majetok bol nepeňažným vkladom, potom by bol nositeľom odpočítateľných prechodných rozdielov, a teda v konečnom dôsledku nositeľom prechodných rozdielov zakladajúcich dôvod pre účtovanie odloženej daňovej pohľadávky.

Tu vzniká opäť ďalšia polemika, čo robiť v účtovníctve prijímateľa takéhoto nepeňažného vkladu, ktorý účtuje podľa slovenských právnych predpisov. Ak by bola prijímateľom takéhoto vkladu novovzniknutá účtovná jednotka, nemôže predsa hneď pri vzniku vedieť, či v budúcich účtovných obdobiach dosiahne dostatočné zdaniteľné sumy potrebné na zúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky¹⁰⁶ súvisiacej s majetkom, ktorý bol nepeňažným vkladom. Preto v takomto prípade bude lepšie o odloženej daňovej pohľadávke neúčtovať v momente prijatia nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym

¹⁰⁶ V krajnom prípade, ak prijímateľ bude dlhodobý hmotný majetok, ktorý bol nepeňažným vkladom používať menej intenzívnejšie ako vkladateľ, môže nastať situácia, že na zúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky súvisiacej s týmto majetkom by bolo potrebné dosiahnuť dostatočné zdaniteľné sumy už v tom účtovnom období, kedy bol nepeňažný vklad prijatý prijímateľom.

majetkom. Odloženú daňovú pohľadávku zaúčtuje prijímateľ vkladu až ku koncu účtovného obdobia, v ktorom bude mať istotu, že v nasledujúcich účtovných obdobiach dosiahne dostatočné zdaniteľné sumy potrebné na zúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky.

V prípade, ak účtovná jednotka, ktorá je prijímateľom nepeňažného vkladu vykáže odloženú daňovú pohľadávku súvzťazne s nerozdeleným ziskom minulých rokov, si síce zlepši svoju vykazovanú finančnú situáciu, no v konečnom dôsledku môže takéto zaúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky viesť k porušeniu zásady zachovania majetkovej podstaty účtovnej jednotky a tým aj k prípadnému ohrozeniu predpokladu trvania účtovnej jednotky¹⁰⁷. Dôvodom, prečo by sa tak mohlo stať, je fakt, že zaúčtovaním odloženej daňovej pohľadávky sa účtovne zvýši nerozdelený zisk minulých rokov, ktorého prípadným rozdelením akcionárom (spoločníkom) by sa vlastne rozdeľoval fiktívny zisk, ktorý nie je „pravým“ vlastným zdrojom účtovnej jednotky vzniknutým z jej podnikateľskej činnosti.

V zmysle platných IFRS je spôsob účtovania odloženej daňovej pohľadávky totožný ako v prípade odloženého daňového záväzku, a teda zaúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky sa v zmysle ustanovenia IAS 12 zakazuje pri transakciách súvisiacich s prvotným zaúčtovaním majetku, ktorý nie je výsledkom podnikovej kombinácie a v čase vzniku tento majetok (nepeňažný vklad) neovplyvňoval účtovný, ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu)¹⁰⁸.

V súvislosti s ocenením nepeňažného vkladu, ktorým je individuálny majetok, je potrebné ešte pre úplnosť uviesť, že ocenenie takéhoto majetku na daňové účely v Slovenskej republike závisí aj od toho, či daný nepeňažný vklad vkladá spoločník, ktorý je účtovnou jednotkou, alebo ho vkladá fyzická osoba, ktorá o tomto majetku neúčtuje:

¹⁰⁷ JANOUŠKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z príjmov dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1, s. 70.

¹⁰⁸ IFRS for SMEs už takéto ustanovenie neobsahuje.

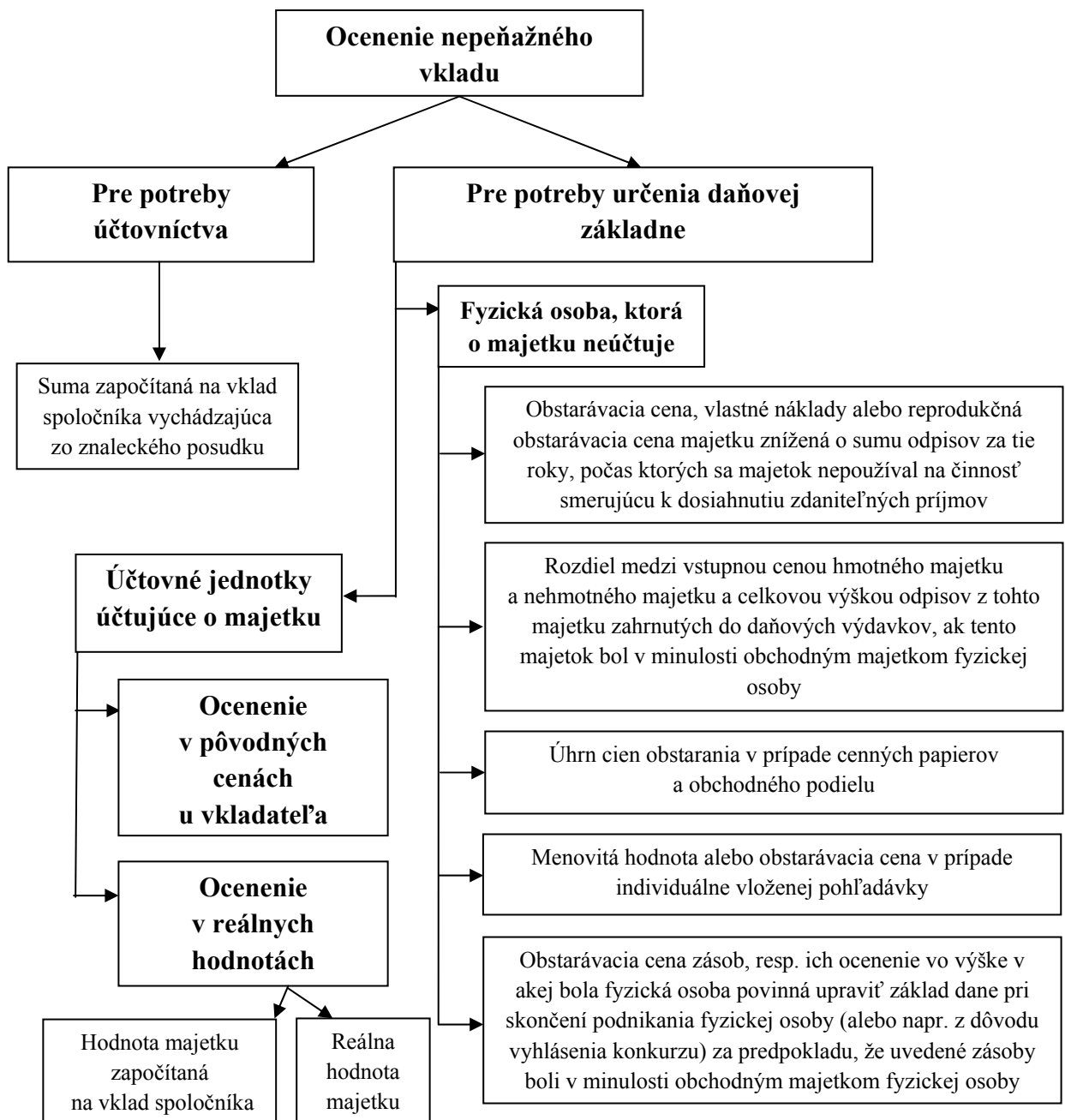


Schéma 8: Ocenenie nepenažného vkladu, ktorým je individuálny majetok pre potreby účtovníctva a na daňové účely

Zdroj: Vlastné spracovanie

V uvedenej schéme č. 8 uvádzame spôsob ocenenia nepenažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom, tak pre potreby účtovníctva, ako aj na daňové účely, v závislosti od štatútu vkladateľa a tiež od formy samotného nepenažného vkladu. Ocenenie nepenažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom, závisí od toho, či vkladateľ je účtovnou jednotkou, alebo nie je. Ak je vkladateľom fyzická osoba, ktorá o majetku

neúčtuje, ocenenie závisí od toho, či predmetný nepeňažný vklad bol v minulosti súčasťou obchodného majetku tejto fyzickej osoby.

V predchádzajúcej časti sme sa zaoberali nepeňažným vkladom, ktorý predstavoval individuálny majetok. Obchodný zákonník však dovoľuje ako špecifickú formu vkladu spoločníka vklad podniku¹⁰⁹ alebo jeho časti. Podnikom sa v zmysle Obchodného zákonníka rozumie súbor hmotných, ako aj osobných a nehmotných zložiek podnikania.

K podniku patria veci, práva a iné majetkové hodnoty slúžiace na prevádzkovanie podniku. Z uvedeného vyplýva, že podnikom sa nerozumie len súhrn majetku a záväzkov vykázaný v súvahe, ale možno ním chápať aj všetok ostatný majetok a záväzky a všetky ostatné známe i neznáme práva a povinnosti. Ako časť podniku možno chápať v podstate akúkoľvek časť podniku, ktorá dáva z hľadiska jej samostatného fungovania zmysel. Môže to byť napr. niektorá divízia, závod, či oddelenie, alebo činnosť, ktorú je možné samostatne outsourcovať¹¹⁰ (napr. marketing, vedenie účtovníctva, odbytové hospodárstvo, skladové hospodárstvo, atď.)¹¹¹.

Rozdiel medzi nepeňažným vkladom, ktorým je individuálny majetok, a vkladom podniku alebo jeho časti spočíva v tom, že pri vklade podniku (časti podniku) prechádza na prijímateľa tohto vkladu všetok majetok a záväzky tvoriace podnik (časť podniku) a spolu s tým aj všetky zmluvy (pracovné, úverové, lízingové, odberateľské, atď.) a tiež všetky známe i neznáme riziká, práva a povinnosti.

Z uvedeného vyplýva, že ako vklad podniku (časti podniku) nemožno chápať vklad len vybraných jednotlivých zložiek majetku vkladateľského podniku, tzv. core assets (kľúčový majetok, bez ktorého by podnik v podstate nemohol fungovať); vkladom podniku (časti podniku) sa rozumie vklad všetkých zložiek majetku a tiež všetkých záväzkov súvisiacich s týmto majetkom, ale aj iných známych i neznámych rizík, práv a povinností vzťahujúcich sa na vkladateľský podnik (časť podniku).

Vklad podniku alebo jeho časti sa v Slovenskej republike riadi ustanoveniami Obchodného zákonníka, ktoré upravujú zmluvu o predaji podniku. Vychádzajúc z tohto

¹⁰⁹ Podnikom budeme rozumieť účtovnú jednotku. Označenie podnik budeme v nasledujúcom texte používať ako terminus technicus stanovený legislatívou.

¹¹⁰ Outsourcing predstavuje odovzdanie vnútropodnikových aktivít zvyčajne nesúvisiacich s hlavnou činnosťou podniku na iný externý subjekt (napr. subdodávateľ). Inak povedané outsourcing je špeciálna forma externého obstarávania predtým interne vykonávaných výkonov, pričom je zmluvne stanovená dĺžka a predmet výkonu.

¹¹¹ FARKAS, R. 2008. *Kombinácie podnikov: účtovné aspekty*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 111 s. ISBN 978-80-8078-216-0, s. 87-88.

ustanovenia, má vklad podniku alebo jeho časti nasledovné dôsledky pre prijímateľa takéhoto vkladu:

1. vkladateľ prevádza na prijímateľa vkladu vlastnícke právo k veciam, iné práva a iné majetkové hodnoty, ktoré slúžia prevádzkovaniu podniku,
2. na prijímateľa prechádzajú všetky práva a záväzky, ktorých sa vklad týka, tzn. ak sa vklad týka časti podniku, na prijímateľa prechádzajú všetky práva a povinnosti týkajúce sa tejto časti vkladaného podniku,
3. na prijímateľa vkladu prechádzajú všetky práva vyplývajúce z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva, ktoré sa týkajú podnikateľskej činnosti vkladaného podniku,
4. na prijímateľa vkladu prechádzajú všetky práva a povinnosti z pracovnoprávnych vzťahov k zamestnancom vkladaného podniku, tzn. že prijímateľ vkladu nemôže prepustiť zamestnancov vkladaného podniku bez toho, aby musel splniť všetky povinnosti zamestnávateľa, aké by mal pôvodne vkladaný podnik, a to napr. vo forme povinnosti vyplatiť prepusteným zamestnancom odstupné).

Ďalším dôležitým rozdielom medzi nepeňažným vkladom, ktorý je individuálnym majetkom, a vkladom podniku (časti podniku) je, že podnik ako celok generuje goodwill¹¹² (záporný goodwill), zatiaľ čo individuálne položky majetku goodwill (záporný goodwill) negenerujú. Tento goodwill (záporný goodwill) v súvahe vkladaného podniku (časti podniku) nie je obvykle vykázaný, pretože prvotný goodwill (záporný goodwill) sa nevykazuje; no prejaví sa až následne pri vklade podniku¹¹³ (časti podniku), a to v súvahe prijímateľa vkladu (v tomto momente sa totiž jedná už o druhotný - následný goodwill).

Goodwill (záporný goodwill) pri vklade podniku vzniká z rozdielu medzi reálnou hodnotou jednotlivého majetku a záväzkov (netto reálna hodnota vlastného imania) vkladaného podniku a hodnotou uznanou na vklad spoločníka¹¹⁴. Tento rozdiel vzniká z dôvodu, že pre potreby ocenenia jednotlivých zložiek majetku a záväzkov vkladaného

¹¹² Bližšie k dôvodom vzniku, spôsobe účtovania goodwillu (záporného goodwillu), jeho vykázania a vzťahu goodwillu (záporného goodwillu) a odloženej dane v podkapitole venovanej goodwillu.

¹¹³ To platí aj v prípade predaja podniku (časti podniku) v súvahe nadobúdateľa alebo pri podnikových kombináciách (splnutie, zlúčenie a rozdelenie). Bližšie k tejto problematike v podkapitole venovanej goodwillu.

¹¹⁴ Pokiaľ bude vkladaný podnik jediným vkladom do novovzniknutej účtovnej jednotky, potom hodnota uznaná na vklad spoločníka predstavuje vlastne základné imanie novovzniknutej účtovnej jednotky.

podniku¹¹⁵ sa v účtovníctve prijímateľa vkladu podniku (časti podniku) účtujú prijímané jednotlivé zložky majetku a záväzkov tvoriace vklad podniku (časti podniku) na vecne príslušné účty v ocenení podľa zákona o účtovníctve, t. j. v reálnej hodnote, ktorou môže byť trhovú cenu, ocenenie kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca alebo ocenenie postupom podľa osobitného predpisu¹¹⁶.

Hodnota uznaná na vklad spoločníka vychádza zo znaleckého posudku, ktorým je ocenený vkladateľ podniku (časť podniku) ako jeden celok. Pri oceňovaní podniku (časti podniku) ako celku sa najčastejšie používa metóda DCF¹¹⁷ (discounted cash flow, t. j. metóda diskontovaného cash flow).

Najbližšie k tejto metóde je v slovenských právnych predpisoch metóda označovaná ako podnikateľská metóda uvedená vo *Vyhláske Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 492/2004 Z. z. o stanovení všeobecnej hodnoty majetku* v znení neskorších predpisov¹¹⁸.

Všeobecná hodnota podniku (časti podniku) sa vypočíta¹¹⁹:

$$V\dot{S}Hp = \sum_{t=1}^n \frac{OZ_t}{(1+i)^t} + \left(\frac{OZ_{n+1}}{i-g} \times \frac{1}{(1+i)^n} \right)$$

- kde VŠHp – všeobecná hodnota podniku,
 OZ_t – odčerpateľné zdroje počas hodnoteného obdobia,
 OZ_{n+1} – objem odčerpateľných zdrojov v roku nasledujúcom po sledovanom období,
 i – miera kapitalizácie v percentách, ktorá sa do výpočtu dosadzuje v desatinnom tvare,
 g – trvalo udržateľná miera rastu odčerpateľných zdrojov v percentách, ktorá sa do výpočtu dosadzuje v desatinnom tvare, pričom platí $i > g$
 n – dĺžka sledovaného obdobia.

¹¹⁵ V účtovníctve účtovnej jednotky, ktorá je prijímateľom vkladu v podobe podniku (časti podniku), sa nevykáže vklad podniku (časti podniku) jednou sumou vo výške hodnoty uznanej na vklad, ale preberú sa do účtovníctva jednotlivé (ocniteľné) zložky majetku a záväzkov ocenené v reálnej hodnote.

¹¹⁶ V Slovenskej republike § 95 zákona č. 594/2003 Z. z. o kolektívnom investovaní v zmysle neskorších predpisov.

¹¹⁷ Okrem metódy diskontovaného cash flow (podnikateľská metóda) sa používajú aj iné metódy na ocenenie hodnoty podniku (časti podniku), napr.: majetková metóda, likvidačná metóda, kombinovaná a porovnávacia metóda a metóda stanovenia hodnoty podniku na účely squeeze out (právo výkupu podielov od menšinových akcionárov väčšinovým akcionárom za primerané protiplnenie). Z uvedených metód, okrem metódy stanovenia hodnoty podniku na účely squeeze out sú v Slovenskej republike spomenutou vyhláškou povolené všetky uvedené metódy. Existujú však aj ďalšie metódy stanovenia hodnoty podniku (časti podniku), napr. metóda kapitalizácie zisku, metóda EVA a mnohé ďalšie.

¹¹⁸ FARKAŠ, R. 2008. *Kombinácie podnikov: účtovné aspekty*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 111 s. ISBN 978-80-8078-216-0, s. 92.

¹¹⁹ HARUMOVÁ, A. a kol. 2009. *Stanovenie hodnoty majetku: hlavné aspekty ekonomickej znaleckej a expertnej činnosti*. Bratislava: IURA EDITION, 2009. 499 s. ISBN: 978-80-8078-224-5, s. 267 – 268.

Uvedené skutočnosti vedú k záveru, že reálna hodnota, ktorou sú ocenené jednotlivé zložky majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku), sa obvykle líši od hodnoty vkladaneho podniku (časti podniku) ako celku. Dôvodov, prečo tomu tak je, môže byť viacero¹²⁰:

1. podnik (časť podniku) ako celok nie je jednoduchým súčtom jednotlivých zložiek majetku a záväzkov v ich reálnych hodnotách, ale vytvára určitý synergický efekt, ktorý dáva podniku (časti podniku) ako celku inú hodnotu, ktorá môže byť vyššia (ale aj nižšia) ako súčet reálnych hodnôt jednotlivých zložiek majetku a záväzkov,
2. prijímateľ vkladu získava vkladom podniku (časti podniku) nielen jeho jednotlivé zložky majetku a záväzkov, ale získava napr. prístup k jeho trhom, portfóliu jeho klientov, prístup k odberateľom a dodávateľom,
3. prijímateľ podniku získava aj ochranné známky, know-how a iné duševné vlastníctvo vkladaneho podniku (časti podniku), ktoré v konečnom dôsledku môže viesť k úspore (čo sa v konečnom dôsledku prejaví na výnosnosti) prijímateľa vkladu,
4. prijímateľ vkladom podniku (časti podniku) nezískava len jednotlivé zložky majetku a záväzkov, ale získava vlastne potenciál na zvýšenie ekonomických úžitkov, ktoré tento vkladany podnik (časť podniku) môže generovať v čase.

Hodnota podniku (časti podniku) ako celku vyplývajúca zo znaleckého posudku sa môže v konečnom dôsledku líšiť aj od hodnoty uznanej na vklad spoločníka. Inak povedané, medzi prijímateľom vkladu a vkladateľom podniku (časti podniku) môže dôjsť k dohode, ktorá bude mať za následok, že hodnota uznaná za vklad bude nižšia (vyššia byť nemôže), než je hodnota vkladaneho podniku (časti podniku) ako celku zistená znaleckým posudkom.

S rozdielom, ktorý vzniká medzi reálnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku), a hodnotou uznanou na vklad spoločníka, sa naloží podľa slovenskej právnej úpravy v zmysle Postupov účtovania nasledovne: v účtovníctve prijímateľa vkladu podniku sa rozdiel medzi reálnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov tvoriacich vklad podniku a hodnotou vkladu započítanou na vklad spoločníka (ďalej len „uznaná hodnota vkladu“), účtuje podľa charakteru ako

¹²⁰ Bližšie k uvedenej problematike v podkapitole venovanej vykazovaniu odloženej dane z príjmov v konsolidovanej účtovnej závierke.

goodwill alebo ako záporný goodwill na účet 015 – *Goodwill*. Uvedený postup sa líši od postupu v prípade nepeňažného vkladu, ktorým je individuálny majetok, práve z dôvodu, že individuálny majetok nemôže byť nositeľom goodwillu. Z tohto dôvodu sa preto v účtovníctve prijímateľa nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom, neprihliada na rozdiel medzi reálnou hodnotou tohto nepeňažného vkladu a hodnotou uznanou na vklad spoločníka.

V zmysle Postupov účtovania sa pri vklade podniku alebo jeho časti goodwill účtuje, ak je uznaná hodnota vkladu vyššia, ako je reálna hodnota jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktorou sa tento majetok a záväzky ocenia v účtovníctve prijímateľa vkladu. Záporný goodwill sa zaúčtuje v prospech účtu 015 – *Goodwill*.

Ďalej platí, že pri účtovaní goodwillu sa zisťuje, v akej výške sa v budúcnosti v súvislosti s goodwillom zvýšia ekonomické úžitky a v súvislosti so záporným goodwillom znížia ekonomické úžitky. Ak budúce zvýšenie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie, než je výška goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – *Goodwill*, príslušná časť goodwillu sa odpíše pri vklade podniku alebo jeho časti. Ak budúce zníženie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie, než je výška záporného goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – *Goodwill*, príslušná časť záporného goodwillu sa odpíše pri vklade podniku alebo jeho časti.

Z uvedeného vyplýva, že ako goodwill (záporný goodwill) sa zaúčtuje v účtovníctve vkladateľa rozdiel medzi reálnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku) a hodnotou uznanou na vklad spoločníka. Ak hodnota uznaná na vklad spoločníka je (po dohode medzi prijímateľom a vkladateľom vkladu) nižšia, než je hodnota vkladaneho podniku (časti podniku) ako celku, bude v účtovníctve prijímateľa zaúčtovaná iná výška goodwillu (záporného goodwillu) v porovnaní s prípadom, kedy by hodnota uznaná na vklad spoločníka bola totožná s ocenením vkladaneho podniku (časti podniku) ako celku, vychádzajúca zo znaleckého posudku. V konečnom dôsledku to znamená, že v účtovníctve prijímateľa vkladu bude zaúčtovaný nižší goodwill (resp. vyšší záporný goodwill).

V prípade, keby bol z dôvodu nižšej hodnoty uznanej na vklad spoločníka, než je hodnota vkladaneho podniku (časti podniku) ako celku určená znaleckým posudkom, namiesto goodwillu zaúčtovaný v účtovníctve vkladateľa záporný goodwill, potom sa tento záporný goodwill zaúčtuje priamo do výsledku hospodárenia. Tento postup by sa v podstate uskutočnil z toho dôvodu, že zníženie ekonomických úžitkov, ktoré by malo

súvisieť s vykázaným záporným goodwillom, v skutočnosti nebude mať za následok zníženie ekonomických úžitkov. V takomto prípade totiž záporný goodwill vznikol len z dôvodu zníženia hodnoty uznanej na vklad spoločníka.

V podstate to znamená, že prijímateľ vkladu vykáže výsledok hospodárenia – zisk – už v momente vkladu, čím sa v konečnom dôsledku zvýši zase len vlastné imanie prijímateľa vkladu, avšak nie v položke základné imanie (ako by tomu bolo, keby hodnota uznaná za vklad bola totožná s hodnotou podniku alebo časťou podniku ako celku, určená v znaleckom posudku), ale v položke výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia.

V konečnom dôsledku bude táto transakcia súčasťou výsledku hospodárenia, ktorá bude v nasledovnom období distribuovateľná spoločníkom ako dividendy (podiel na zisku)¹²¹.

Vzhľadom na to, že Postupy účtovania a ani žiadna iná právna úprava bližšie nešpecifikuje, či takéto zaúčtovanie, resp. vykázanie záporného goodwillu v novovzniknutej účtovnej jednotke sa uskutoční priamo v otváracíj súvahe alebo v deň vzniku ako jeden z prvých účtovných prípadov, sme toho názoru, že by sa tak malo uskutočniť vykázaním v otváracíj súvahe, a to odpísaním tohto záporného goodwillu (resp. jeho časti) na ľarchu účtu 015 – *Goodwill* súvzťazne s vykázaním v prospech účtu 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov*. Analogicky sa bude postupovať v prípade odpísania goodwillu.

V predchádzajúcom texte sme sa venovali spôsobu ocenenia vkladu podniku (časti podniku) pre potreby účtovníctva z pohľadu prijímateľa vkladu. V tomto momente je potrebné zodpovedať si otázku, či vznikajú v takomto prípade prechodné rozdiely, a tiež otázku, kedy a akým spôsobom je potrebné zaúčtovať prípadnú odloženú daň z príjmov z týchto prechodných rozdielov.

Vznik prechodných rozdielov pri vklade podniku (časti podniku) u prijímateľa závisí od spôsobu ocenenia takéhoto vkladu na daňové účely. Zákon o dani z príjmov, účinný od 01. 01. 2010, umožňuje zvoliť si z dvoch nasledovných režimov:

1. ocenenie vkladaneho podniku (časti podniku) v reálnych hodnotách a
2. ocenenie vkladaneho podniku (časti podniku) v pôvodných cenách.

¹²¹ FARKAŠ, R. 2008. *Kombinácie podnikov: účtovné aspekty*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 111 s. ISBN 978-80-8078-216-0, s. 109.

Jedná sa v podstate o tie isté režimy ocenenia na daňové účely, ako tomu je v prípade nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom.

V prípade režimu ocenenia vkladaneho podniku (časti podniku), resp. jeho jednotlivých zložiek majetku a záväzkov v reálnych hodnotách na daňové účely, bude sa vychádzať z reálnych hodnôt jednotlivých zložiek majetku a záväzkov a nie z hodnoty uznanej na vklad spoločníka, ako tomu je v prípade nepeňažného vkladu, ktorý je individuálnym majetkom. Uvedený postup je logický, pretože hodnota vkladaneho podniku (časti podniku) započítaná na vklad spoločníka vyjadruje hodnotu podniku (časti podniku) ako celku a z tejto hodnoty nie je možné určiť pomer, v akom sa na nej podieľajú jednotlivé zložky majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku).

V režime ocenenia v reálnych hodnotách sa ocenenie jednotlivých zložiek majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku) na daňové účely rovná oceneniu týchto zložiek majetku a záväzkov v účtovníctve prijímateľa vkladu. Prechodné rozdiely teda v tomto režime ocenenia v reálnych hodnotách na daňové účely nevznikajú.

V tomto režime ocenenia v reálnych hodnotách na daňové účely však musí prijímateľ vkladu v zmysle zákona o dani z príjmov zahrnúť do základu dane:

1. rozdiel medzi sumou prevzatej rezervy a výškou skutočnej úhrady záväzku v zdaňovacom období, v ktorom došlo k úhrade záväzku, ku ktorému bola tvorená rezerva, ak náklad vzťahujúci sa k tomuto záväzku by bol daňovým výdavkom, pričom zrušenie rezervy nadobudnutej vkladom podniku (časti podniku) sa tiež zahrnuje do základu dane,
2. goodwill (záporný goodwill) až do jeho úplného zahrnutia, najdlhšie počas siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období a najmenej vo výške jednej sedminy ročne, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom došlo k vkladu podniku (časti podniku)¹²²,
3. pri postúpení nepremlčanej pohľadávky nadobudnutej prijímateľom nepeňažného vkladu v ocenení reálnou hodnotou, ktorá nesmie byť vyššia ako jej menovitá hodnota, reálnu hodnotu tejto pohľadávky bez príslušenstva, najviac do výšky príjmu z jej postúpenia, alebo sumu, najviac do výšky 20 % / 50 % / 100 % z reálnej hodnoty pohľadávky bez príslušenstva, ak odo dňa

¹²² Toto obdobie je skrátené v prípadoch, keď dôjde k zrušeniu prijímateľa vkladu likvidáciou, bez likvidácie, v prípade ak je naňho vyhlásený konkurz alebo dôjde k predaju tohto podniku, ktorý je prijímateľom vkladu, prípadne k jeho následnému vkladu do iného podniku.

nadobudnutia pohľadávky nepeňažným vkladom uplynula doba dlhšia ako 12 / 24 / 36 mesiacov,

4. pri odpise nepremlčanej pohľadávky nadobudnutej prijímateľom nepeňažného vkladu v ocenení reálnou hodnotou, ktorá nesmie byť vyššia ako jej menovitá hodnota, sumu najviac do výšky 20 % / 50% / 100% z reálnej hodnoty pohľadávky bez príslušenstva, ak odo dňa nadobudnutia pohľadávky nepeňažným vkladom uplynula doba dlhšia ako 12 / 24 / 36 mesiacov,

Body 3 a 4 platia aj v prípade, ak pohľadávka bola nepeňažným vkladom vo forme individuálneho majetku. Body 1, 3 a 4 platia analogicky aj pre vkladateľa.

Prechodné rozdiely medzi účtovnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku) vznikajú u prijímateľa vkladu, ak sa prijímateľ rozhodne na daňové účely použiť režim ocenenia v pôvodných cenách. V takomto prípade sa ocenenie jednotlivých zložiek majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku) na daňové účely nerovná oceneniu týchto zložiek majetku a záväzkov v účtovníctve prijímateľa vkladu.

Precenením majetku a záväzkov pri vklade podniku (časti podniku) vznikajú rozdiely, ktoré vyústia do odloženej dane z príjmov. Účtovná hodnota majetku a záväzkov je zvýšená na reálnu hodnotu, ale daňová základňa zostáva v pôvodnej výške¹²³.

Vzhľadom na to, že odložená daň z príjmov súvisiaca s majetkom a záväzkami, ktoré boli prijaté pri vklade podniku (časti podniku) v účtovníctve prijímateľa, nesúvisí s bežným účtovným obdobím a vznikla z transakcie ovplyvňujúcej vlastné imanie (vklad podniku alebo časti podniku zvyšuje základné imanie prijímateľa vkladu), nebude sa odložená daň z príjmov pri takomto majetku a záväzkoch účtovať prostredníctvom nákladov.

Riešenie môžeme nájsť v Postupoch účtovania, ktoré uvádzajú, že odložená daňová pohľadávka alebo odložený daňový záväzok vznikajúci pri vklade podniku alebo jeho časti sa u prijímateľa vkladu účtuje so súvzťažným zápisom na účet 015 – *Goodwill*.

Aj v prípade vkladu podniku (časti podniku) vznikajú otázky, ako účtovať vyššie uvedené skutočnosti v novovzniknutej účtovnej jednotke. Problematika bola bližšie uvedená v predchádzajúcej podkapitole, preto sa jej už bližšie nebudeme venovať.

¹²³ JANOUŠKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z príjmov dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1, s. 67.

Pri riešení celej problematiky vkladu podniku (časti podniku) je potrebné rozlišovať medzi nasledovnými oceneniami:

1. daňová základňa majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku),
2. účtovná hodnota majetku a záväzkov v účtovníctve vkladateľa podniku,
3. hodnota vkladaneho podniku (časti podniku) ako celku stanovená znaleckým posudkom,
4. uznaná hodnota podniku (časti podniku) na vklad spoločníka,
5. reálna hodnota majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku), čiže účtovná hodnota prijatého majetku a záväzkov v účtovníctve prijímateľa,
6. daňová základňa majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku) u prijímateľa, pričom táto hodnota môže byť vo výške reálnej hodnoty tohto majetku a záväzkov alebo vo výške zostatkovej ceny zistenej u vkladateľa.

V nasledovnej schéme uvádzame dôvod vzniku odloženého daňového záväzku a goodwillu v prípade vkladu podniku (časti podniku) u prijímateľa tohto vkladu za predpokladu, že si zvolil režim ocenenia v pôvodných cenách na daňové účely. Nasledujúca schéma č. 9 vyjadruje situáciu, keď reálna hodnota majetku a záväzkov vkladaneho podniku je vyššia než ich daňová základňa. V uvedenej schéme uvádzame čistú hodnotu majetku, tzn. hodnotu identifikovaného majetku zníženú o hodnotu identifikovaných záväzkov. Je to z toho dôvodu, že aj samotná hodnota podniku (časti podniku) a uznaná hodnota podniku (časti podniku) v podstate vyjadruje čistú výslednú hodnotu majetku vkladaneho podniku (časti podniku).

Na schéme je vyšrafovanou fialovou farbou uvedená tá časť identifikovaného majetku zaúčtovaná v účtovníctve prijímateľa vkladu podniku (časti podniku), ktorá v účtovníctve vkladaneho podniku (časti podniku) nemohla byť zaúčtovaná (pretože sa jednalo o prvotný goodwill). V prípade vkladu podniku sa však postupuje v zmysle Postupov účtovania účinných od 01. 01. 2010: Identifikovaný a spoľahlivo oceneľný dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou vkladateľa sa u prijímateľa vkladu podniku účtuje na príslušný účet dlhodobého nehmotného majetku.

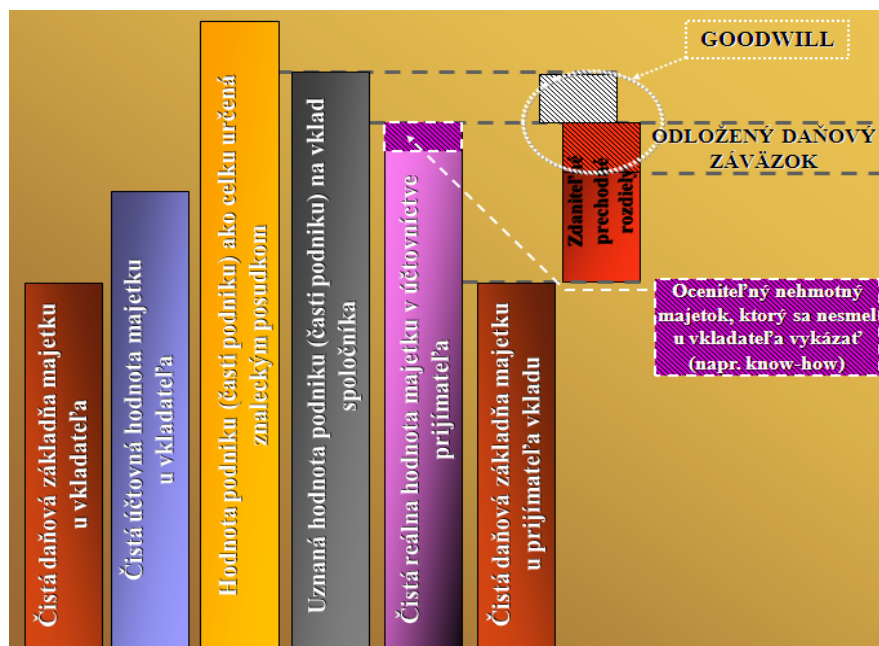


Schéma 9: Spôsob vyčíslenia odloženého daňového záväzku a goodwillu v prípade vkladu podniku (časti podniku) v účtovníctve prijímateľa tohto vkladu podľa Slovenskej právnej úpravy.

Zdroj: Vlastné spracovanie

Goodwill (záporný goodwill) zaúčtovaný u prijímateľa vkladaného podniku (časti podniku) nie je len jednoduchým rozdielom medzi hodnotou uznanou na vklad spoločníka a reálnou čistou hodnotou majetku vkladaného podniku. Goodwill (záporný goodwill) u prijímateľa vkladu, ktorým je podnik (časť podniku), sa podľa slovenskej právnej úpravy vypočíta v troch krokoch nasledovne:

1. u prijímateľa sa zistí rozdiel medzi hodnotou uznanou na vklad spoločníka a reálnou hodnotou majetku a záväzkov (tzn. čistou reálnou hodnotou majetku) vkladaného podniku (časti podniku),
2. rozdiel zistený podľa bodu 1 sa zníži o hodnotu identifikovaného a spoľahlivo oceneného dlhodobého nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou vkladateľa (napr. licencie, užívacie práva, vydavateľské práva a tituly, autorské práva, obchodné a ochranné značky, atď.),
3. k hodnote zistenej podľa bodov 1 a 2 sa pripočíta hodnota vzniknutého odloženého daňového záväzku alebo odpočíta hodnota vzniknutej odloženej daňovej pohľadávky, ktoré boli zaúčtované z prechodných rozdielov vyplývajúcich z rozdielu medzi daňovou základňou majetku a záväzkov (čistá daňová základňa) zistenou u vkladateľa a reálnou hodnotou majetku

a záväzkov (čistá reálna hodnota) u prijímateľa, vrátane identifikovaného a spoľahlivo oceníteľného dlhodobého nehmotného majetku (pozri schému vpravo hore).

Záporná hodnota vypočítaná podľa bodov 1 až 3 predstavuje záporný goodwill, kladná hodnota zas goodwill. Opodstatnenosť výšky goodwillu (záporného goodwillu) zisteného takýmto spôsobom sa ešte ďalej skúma v zmysle ustanovení Postupov účtovania.

Z uvedeného spôsobu výpočtu goodwillu (záporného goodwillu) môžeme dospieť ešte k jednému záveru. Ak sa prijímateľ vkladu podniku (časti podniku) rozhodne na daňové účely oceniť majetok a záväzky vkladateľného podniku (časti podniku) v režime ocenenia v pôvodných cenách, potom identifikovaný a spoľahlivo oceníteľný dlhodobý nehmotný majetok, u vkladateľa pred tým nevykázaný, bude mať na daňové účely de facto nulovú hodnotu. Z uvedenej skutočnosti vyplýva, že pri takomto nehmotnom majetku by mala byť jeho hodnota v plnej výške prechodným rozdielom, z ktorého by sa mala počítať odložená daň z príjmov (čo by malo za následok vykázanie odloženého daňového záväzku). Slovenská legislatíva však v tomto prípade neuvádza žiaden postup. V tomto momente vzniká otázka, či odložený daňový záväzok vôbec v tomto prípade účtovať (hoci vzniká rozdiel medzi účtovnou hodnotou a daňovou základňou takéhoto majetku, tento rozdiel nebude v budúcnosti vplývať na základ dane, jedine v prípade, keby tento nehmotný majetok bol predmetom ďalšieho predaja). Napriek tejto skutočnosti sa prikláňame

k potrebe zaúčtovania odloženého daňového záväzku, práve z dôvodu že predajom takéhoto majetku vzniká účtovnej jednotke zdaniteľný príjem, ku ktorému neexistuje možnosť uplatnenia daňového výdavku napr. vo výške jeho zostatkovej ceny. Zaúčtovaním odloženého daňového záväzku účtovná jednotka zohľadní riziko (vytvorí rezervu) v podobe budúcej platby dane z príjmov v prípade predaja tohto majetku.

V tomto momente môže vzniknúť ďalšia otázka, či je správne z identifikovateľného a spoľahlivo oceníteľného nehmotného majetku, ktorý vlastne predstavuje oceníteľnú a identifikovateľnú parciálnu časť goodwillu u prijímateľa, účtovať odloženú daň z príjmov súvisiace s goodwillom. A sme už len krok k tomu, aby sme si položili ďalšiu s týmto súvisiacu otázku: Prečo potom neúčtujeme aj o odloženej dani z príjmov z goodwillu? Druhú otázku ponecháme zatiaľ nezodpovedanú a vrátime sa k nej v nasledujúcej podkapitole. Skúsme teraz nájsť odpoveď na prvú otázku.

Otázka je možno na prvý pohľad komplikovaná, jej riešenie však nie je až také náročné. Dôvodom, prečo sa o odloženej dani z príjmov pri vklade podniku (časti podniku) z majetku, záväzkov a identifikovateľného, oceníteľného dlhodobého nehmotného majetku, u vkladateľa pred tým nevykázaného, účtuje súvzťažne s goodwillom (záporným goodwillom), je samotná odložená daň z príjmov. Odložená daň z príjmov je u vkladateľa počítaná z prechodných rozdielov, ktoré sú vlastne rozdielom účtovnej hodnoty majetku a záväzkov vkladateľa a ich daňovej základne; v súvahe vkladateľa sú vykázané vo výslednej výške (tzn. odložená daňová pohľadávka sa započíta s odloženým daňovým záväzkom a vykáže sa výsledná odložená daň z príjmov podľa jej charakteru¹²⁴). Takto vykázaná odložená daň z príjmov je pre prijímateľa vkladu podniku (časti podniku) v podstate nepoužiteľná, pretože odložená daň z príjmov u prijímateľa sa nezisťuje z rozdielu účtovnej hodnoty majetku a záväzkov zistených z účtovníctva vkladateľa a ich daňovej základne, ale z rozdielu medzi ich reálnou hodnotou a daňovou základňou prevzatou od vkladateľa (pri režime ocenenia na daňové účely v pôvodných cenách). Z uvedeného dôvodu sa preto odložená daň z príjmov z účtovníctva vkladateľa neberie do úvahy ani pri stanovení samotného znaleckého posudku pri oceňovaní podniku (časti podniku) ako celku, ani pri stanovení hodnoty uznanej na vklad spoločníka, a v konečnom dôsledku ani pri ocenení jednotlivých zložiek majetku a záväzkov vkladateľského podniku (časti podniku) v reálnych hodnotách pre potreby účtovania u prijímateľa tohto vkladu. Goodwill, ktorý je v prvom kroku vyčíslený ako rozdiel medzi hodnotou uznanou na vklad spoločníka a reálnou hodnotou majetku a záväzkov vkladateľského podniku (časti podniku), je vyčíslený v „nesprávnej“ výške, pretože pri určení reálnej hodnoty majetku a záväzkov sa v prvom kroku nebrala do úvahy odložená daň z príjmov, ktorá súvisí s vkladom majetku a záväzkov vkladateľského podniku (časti podniku). Dodatočným vyčíslením odloženej dane z príjmov v účtovníctve prijímateľa sa teda zníži (resp. zvýši, v závislosti od toho, či vznikne odložený daňový záväzok alebo odložená daňová pohľadávka) čistá reálna hodnota majetku vkladateľského podniku (časti podniku), čo v konečnom dôsledku zvýši (zníži) rozdiel medzi hodnotou uznanou na vklad spoločníka a (skutočnou) reálnou hodnotou majetku vkladateľského podniku (časti podniku), čo vlastne znamená zvýšenie (zníženie) goodwillu (záporného goodwillu). To isté platí aj pre identifikovateľný, spoľahlivo oceníteľný dlhodobý nehmotný majetok, predtým u vkladateľa nevykázaný. Prijímateľ nepreberá len takýto dlhodobý nehmotný majetok, ale preberá aj odloženú daň

¹²⁴ Za predpokladu, že všetky dočasné rozdiely u vkladateľa sú voči tomu istému daňovému úradu.

z príjmov, ktorá s ním súvisí. Z tohto dôvodu možno považovať skutočnú čistú reálnu hodnotu takéhoto dlhodobého nehmotného majetku za časť goodwillu, ktorý je možný u prijímateľa vkladu identifikovať a spoľahlivo oceniť len vo výške po zohľadnení odloženej dane z príjmov súvisiacej s týmto majetkom.

Problematiku vkladu podniku ilustrujeme na nasledujúcom príklade: Novovzniknutá účtovná jednotka ÚSVIT, s.r.o., je prijímateľom vkladu podniku – účtovnej jednotky SÚMRAK, s.r.o.. Z účtovníctva a daňových záznamov účtovnej jednotky SÚMRAK, s.r.o., sa zistila účtovná hodnota majetku a jeho daňová základňa. V nasledovnej tabuľke uvádzame aj reálnu hodnotu majetku a záväzkov pre potreby prijímateľa vkladu:

	B	C	D
Číselné označenie účtu a jeho názov	Účtovná hodnota majetku a záväzkov	Daňová základňa majetku a záväzkov	Reálna hodnota majetku a záväzkov (vychádza zo znaleckého posudku)
021 – Stavby	1 000 000 €	650 000 €	1 200 000 €
081 – Oprávky k stavbám	310 000 €		
022 – SHV a súbory HV	30 000 €	14 000 €	18 000 €
082 – Oprávky k SHV a súborom HV	15 000 €		
132 – Tovar na sklade a v predajniach	95 000 €	95 000 €	95 000 €
221 – Bankové účty	15 000 €	15 000 €	15 000 €
311 – Odberatelia	105 000 €	103 000 €	102 000 €
391 – Opravné položky k pohľadávkam	3 000 €		
321 – Dodávatelia	80 000 €	79 500 €	80 000 €
323 – Rezervy	4 000 €	2 500 €	4 000 €
481 – Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka	7 220 € ($\Sigma B - \Sigma C$) x 19%	N/A	N/A

Tabuľka 3: Prehľad ocenenia majetku a záväzkov účtovnej jednotky SÚMRAK, s.r.o.

V účtovníctve vkladateľa je vykázaný odložený daňový záväzok vo výške 7 220 €. Túto sumu nemôže prijímateľ vkladu brať do úvahy a jeho reálna hodnota preto v tabuľke ani nie je určená.

Pri vklade podniku SÚMRAK, s.r.o., sa identifikoval ešte nasledovný majetok a zistili sa ďalšie skutočnosti:

- plne odpísané samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí, ktorých reálna hodnota je 1 500 €;

- dlhodobý hmotný a dlhodobý nehmotný majetok, ktorý sa u vkladateľa neaktivoval (pretože nespĺňal hranicu ocenenia, t. j. 1 700 € pre dlhodobý hmotný majetok, ktorým sú samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí a 2 400 € pre dlhodobý nehmotný majetok), pričom reálna hodnota tohto majetku činí 9 800 €;
- znaleckým posudkom sa určila hodnota podniku ako celku vo výške 1 440 000 €;
- uznaná hodnota na vklad spoločníka sa určila vzájomnou dohodou medzi prijímateľom a vkladateľom na sumu 1 425 000 €;
- z dlhodobého nehmotného majetku, ktorý nesmel byť u vkladateľa vykázaný, sa identifikoval a spoľahlivo ocenil: know-how v hodnote 25 000 €, licencie v hodnote 5 000 €, obchodná značka v hodnote 18 200 € a zákaznícke kmene v hodnote 13 000 €;
- Na daňové účely sa použije ocenenie v režime pôvodných cien.

Riešenie príkladu by malo byť nasledovné: V prvom kroku zhrnieme účtovnú hodnotu (t. j. reálnu hodnotu) a daňovú základňu majetku a záväzkov u prijímateľa v nasledovnej tabuľke:

A	B	C
Číselné označenie účtu a jeho názov	Účtovná (reálna) hodnota majetku a záväzkov	Daňová základňa majetku a záväzkov
014 – Oceniteľné práva	48 200 €	0 €
019 – Ostatný dlhodobý nehmotný majetok	13 000 €	0 €
021 – Stavby	1 200 000 €	650 000 €
022 – SHV a súbory HV	29 300 €	14 000 €
132 – Tovar na sklade a v predajniach	95 000 €	95 000 €
221 – Bankové účty	15 000 €	15 000 €
311 – Odberatelia	105 000 €	103 000 €
391 – Opravné položky k pohľadávkam	3 000 €	
321 – Dodávatelia	80 000 €	79 500 €
323 – Rezervy	4 000 €	2 500 €
Čistá hodnota majetku	1 418 500 €	795 000 €

Tabuľka 4: Účtovná hodnota a daňová základňa majetku a záväzkov u prijímateľa vkladu

Ďalej vypočítame rozdiel medzi hodnotou uznanou na vklad spoločníka a reálnou hodnotou majetku a záväzkov (resp. čistou hodnotou majetku uvedenou v poslednom riadku stĺpca B). Výpočet bude nasledovný: 1 425 000 € - 1 418 500 € = 6 500 €. Táto

suma v podstate predstavuje goodwill, ale nie je to konečná suma goodwillu, ktorú prijímateľ vkladu – účtovná jednotka ÚSVIT, s.r.o., vykáže.

Pred zistením konečnej výšky goodwillu je potrebné najskôr zistiť odloženú daň z príjmov. Výšku prechodných rozdielov určíme z rozdielu medzi stĺpcom B a C tabuľky 4, čo predstavuje hodnotu 623 500 € (táto hodnota je zložená napr. zo sumy 61 200 € predstavujúcej identifikovateľný a spoľahlivo oceneľný dlhodobý nehmotný majetok, u vkladateľa pred tým nevykázaný, a sumy 550 000 € pochádzajúcej z rozdielu medzi reálnou hodnotou stavieb a ich daňovou základňou zistenou u vkladateľa). Vzhľadom na to, že čistá účtovná hodnota majetku je vyššia než ich čistá daňová základňa, identifikovali sme vlastne prechodné zdaniteľné rozdiely, z ktorých určíme výšku odloženého daňového záväzku. Ak vychádzame z platnej sadzby dane z príjmov vo výške 19 %, potom výpočet odloženého daňového záväzku bude nasledovný: $623\,500 \times 19\% = 118\,465$ €.

Odložený daňový záväzok sa vykáže súvzťazne s goodwillom, čo znamená, že môžeme určiť konečnú výšku goodwillu ako súčet sumy 6 500 € a sumy 118 465 €. Goodwill, ktorý vykáže účtovná jednotka ÚSVIT, s.r.o., – prijímateľ vkladu - bude vo výške 124 965 €. Pre ďalšie potreby nášho príkladu (pre zjednodušenie) predpokladajme, že účtovná jednotka ÚSVIT, s.r.o., je novovzniknutou účtovnou jednotkou a okrem vkladu podniku - účtovnej jednotky SÚMRAK, s.r.o. - vložil druhý spoločník peňažné prostriedky v hotovosti vo výške 100 000 €.

Nakoniec zostavíme otváraciu súvahu novovzniknutej účtovnej jednotky ÚSVIT, s.r.o.. Túto otváraciu súvahu zostavíme ku dňu vzniku účtovnej jednotky a bude obsahovať vklady od oboch spoločníkov, t. j. vklad peňažných prostriedkov vo výške 100 000 € od jedného spoločníka, a vklad podniku – účtovnej jednotky SÚMRAK, s.r.o. - od druhého spoločníka. Otváracia súvaha účtovnej jednotky ÚSVIT, s.r.o., bude mať nasledovnú podobu:

SA	Otváracia súvaha		SP
Oceniteľné práva	48 200 €	Základné imanie	1 525 000 €
Goodwill	124 965 €	Rezervy zákonné krátkodobé	4 000 €
Ostatný dlhodobý nehm. majetok	13 000 €	Odložený daňový záväzok	118 465 €
Stavby	1 200 000 €	Závazky z obchodného styku	80 000 €
SHV a súbory HV	29 300 €		
Tovar na sklade a v predajniach	95 000 €		
Pohľadávky z obchodného styku	105 000 €		
Opravné položky k pohľadávkam	-3 000 €		
Účty v bankách	15 000 €		
Pokladnica	100 000 €		
SPOLU MAJETOK	1 727 465 €	SPOLU VI + ZÁVÄZKY	1 727 465 €

Schéma 10: Otváracia súvaha účtovnej jednotky ÚSVIT, s.r.o. zostavená ku dňu jej vzniku

Základné imanie je vypočítané ako súčet vkladov oboch spoločníkov, t. j. vkladu peňažných prostriedkov jedného spoločníka vo výške 100 000 € a hodnoty uznanej na vklad druhého spoločníka, ktorý vložil podnik SÚMRAK vo výške 1 425 000 €.

Uvedenú otváraciu súvahu sme zostavili za predpokladu, že budúce zvýšenie ekonomických úžitkov vyplývajúce z vloženého podniku SÚMRAK, s.r.o., bude pravdepodobne totožné s výškou vykazaného goodwillu. Ak by sme zistili, že miesto hodnoty 124 965 € bude budúce zvýšenie ekonomických úžitkov pravdepodobne nižšie, napr. len v hodnote 104 000 €, otváracia súvaha by sa musela upraviť nasledovne:

SA	Otváracia súvaha		SP
Oceniteľné práva	48 200 €	Základné imanie	1 525 000 €
Goodwill	104 000 €	Neuhrađená strata min. rokov	-20 965 €
Ostatný dlhodobý nehm. majetok	13 000 €	Rezervy zákonné krátkodobé	4 000 €
Stavby	1 200 000 €	Odložený daňový záväzok	118 465 €
SHV a súbory HV	29 300 €	Závazky z obchodného styku	80 000 €
Tovar na sklade a v predajniach	95 000 €		
Pohľadávky z obchodného styku	105 000 €		
Opravné položky k pohľadávkam	-3 000 €		
Účty v bankách	15 000 €		
Pokladnica	100 000 €		
SPOLU MAJETOK	1 706 500 €	SPOLU VI + ZÁVÄZKY	1 706 500 €

Schéma 11: Otváracia súvaha účtovnej jednotky ÚSVIT, s.r.o. zostavená ku dňu jej vzniku po úprave výšky goodwillu z dôvodu predpokladaného nižšieho zvýšenia ekonomických úžitkov

Ako je možné vidieť v súvahe účtovnej jednotky ÚSVIT, s.r.o., po úprave výšky vykazaného goodwillu, účtovná jednotka už pri svojom vzniku vykazuje relatívne vysokú neuhradenú stratu. V prípade opätovného zvýšenia očakávaných ekonomických úžitkov už nie je spätne možné zvýšiť výšku goodwillu súvzťažným znížením neuhradenej straty. Z uvedeného dôvodu je dôležité, aby účtovná jednotka, ktorá je prijímateľom vkladu vo forme podniku (časti podniku), dbala na možné dopady úpravy vykazaného goodwillu na vlastné imanie. Východiskom je stanoviť čo možno najnižšiu hodnotu uznanú na vklad spoločníka, aby bol v súvahe prijímateľa vykazaný čo možno najnižší goodwill.

Možno ešte uvažovať nad tým, ako by vyzerala otváracia súvaha účtovnej jednotky ÚSVIT, s.r.o., keby si na daňové účely zvolila ocenenie majetku a záväzkov vkladaneho podniku v reálnych hodnotách. V takomto prípade by v účtovnej jednotky nevznikli pri vklade podniku SÚMRAK, s.r.o., žiadne prechodné rozdiely, a teda nebola by vykázaná žiadna odložená daň z príjmov. Goodwill by sa vykázal len vo výške 6 500 €. Pripomíname, že táto suma vznikla ako rozdiel medzi hodnotou uznanou na vklad spoločníka a reálnou hodnotou majetku a záväzkov (čistou reálnou hodnotou majetku). Otváracia súvaha, za predpokladu, že očakávané zvýšenie ekonomických úžitkov by bolo totožné s výškou vykazaného goodwillu, by mala takúto štruktúru:

SA	Otváracia súvaha	SP
Oceniteľné práva	48 200 €	Základné imanie1 525 000 €
Goodwill	6 500 €	Rezervy zákonné krátkodobé4 000 €
Ostatný dlhodobý nehm. majetok	13 000 €	Záväzky z obchodného styku80 000 €
Stavby	1 200 000 €	
SHV a súbory HV	29 300 €	
Tovar na sklade a v predajniach	95 000 €	
Pohľadávky z obchodného styku	105 000 €	
Opravné položky k pohľadávkam	-3 000 €	
Účty v bankách	15 000 €	
Pokladnica	100 000 €	
SPOLU MAJETOK	1 609 000 €	SPOLU VI + ZÁVÄZKY1 609 000 €

Schéma 12: Otváracia súvaha účtovnej jednotky ÚSVIT, s.r.o., za predpokladu, že na daňové účely použije ocenenie majetku a záväzkov vkladanej účtovnej jednotky SÚMRAK, s.r.o., v reálnych hodnotách

Skúsme si ešte zdôvodniť prečo je potrebné majetok a záväzky vkladaneho podniku (časti podniku) preceniť na reálnu hodnotu pre potreby účtovníctva prijímateľa takéhoto vkladu. Dôvodov je niekoľko:

1. neprecenením majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku) na reálnu hodnotu v účtovníctve prijímateľa tohto vkladu by nebol zabezpečený verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, pretože majetok a záväzky by boli vlastne ocenené v historických cenách, ktoré v momente prijatia vkladu nevyjadrujú realitu;
2. vkladateľ, vedomý si (zväčša) vyššej reálnej hodnoty vkladaneho majetku a záväzkov by s prijímateľom vkladu dohodol vyššiu hodnotu uznanú na vklad spoločníka, než je historické ocenenie vkladaneho majetku a záväzkov v účtovníctve vkladateľa; čo by v konečnom dôsledku znamenalo vykázanie vysokého goodwillu v účtovníctve prijímateľa;
3. niektoré zložky majetku (obzvlášť nehnuteľnosti) majú takmer vždy reálnu hodnotu vyššiu, než je ich historické ocenenie v účtovníctve vkladateľa (znížené ešte o zaúčtované oprávky), to by mohlo byť dôvodom špekulácií na strane vkladateľa.

Uvedme si, aký by mohol byť motív konania uvedeného v bode 3. Pre ďalšie úvahy vychádzame z nasledujúcej schémy:

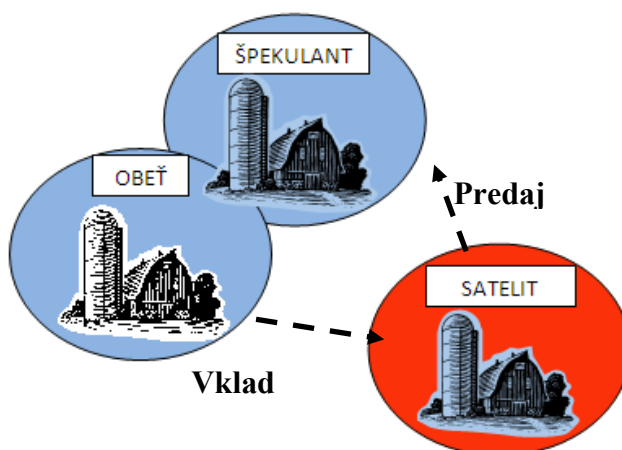


Schéma 13: Motív pre vklad podniku (časti podniku)

Zdroj: Vlastné spracovanie

Účtovná jednotka ŠPEKULANT sa rozhodne vložiť svoju dcérsku účtovnú jednotku – účtovnú jednotku OBEŤ - do novovzniknutej účtovnej jednotky SATELIT. Účtovná jednotka OBEŤ sa pokúsi pred jej vkladom do účtovnej jednotky SATELIT zbaviť všetkých nezdravých a nepohodlných súčastí majetku a nevýnosných aktivít,

pričom core assets (najhodnotnejší majetok, bez ktorého nie je možné ďalej pokračovať v činnosti účtovnej jednotky) alebo core business (hlavná činnosť účtovnej jednotky) sa vlastne presunú do novovzniknutej účtovnej jednotky SATELIT. Ak by jednotlivé zložky majetku a záväzkov vkladaneho podniku (časti podniku) OBEŤ nebolo potrebné pre potreby účtovníctva prijímateľa, t. j. účtovnej jednotky SATELIT, preceniť na reálnu hodnotu, potom by niektoré položky vloženého majetku boli nositeľmi tichých rezerv. To by malo v konečnom dôsledku nasledovné výhody: účtovná jednotka ŠPEKULANT sa zbaví dcérskej účtovnej jednotky OBEŤ, ktorá mohla predtým vykazovať napr. záporné vlastné imanie ako dôsledok dosiahnutia záporných výsledkov hospodárenia v minulých účtovných obdobiach, pričom účtovná jednotka OBEŤ vkladom zaniká, čím sa skupina zbavuje nepohodlného stratového článku; presunutý majetok (napr. budova) by bol nositeľom nevykázaných ziskov, ktoré by sa mohli vykázať napr. pri predaji budovy účtovnej jednotke ŠPEKULANT, týmto by vlastne účtovná jednotka SATELIT vykazovala kladný výsledok hospodárenia, čo by jej mohlo pomôcť napr. pri získaní bankového úveru.

Vychádzajme teraz z platných právnych predpisov Slovenskej republiky, a teda z predpokladu že majetok sa pri vklade podniku (časti) podniku musí preceniť na reálnu hodnotu. Mohol by byť aj v takomto prípade vklad podniku (časti podniku) motívom špekulácie? Myslíme si, že nad odpoveďou nie je potrebné dlho uvažovať a táto odpoveď by bola kladná: áno, vklad podniku by mohol byť motívom špekulácie napr. z dôvodu:

1. zbavenia sa nepohodlného (stratového) člena skupiny, čím sa vylepší majetková a finančná situácia skupiny,
2. docielenia vykázania majetku v reálnej hodnote, čím sa opäť vylepší majetková situácia skupiny,
3. marketingových cieľov ako repositioning (presun do iného mesta, štátu, za cieľom získania iných trhov alebo segmentu potenciálnych zákazníkov) alebo rebranding (zmena obchodného mena, obchodnej značky, atď.) výrobkov (činnosti).

Ešte jednou z výhod vkladu (resp. aj predaja) podniku (časti podniku) v porovnaní s predajom individuálnych zložiek majetku je „úspora“ na dani z pridanej hodnoty. Vklad (resp. aj predaj) podniku (časti podniku) v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) sa nepovažuje

za dodanie tovaru alebo služby, v prípade, ak prijímateľ takéhoto vkladu je platiteľom DPH, alebo sa na základe takéhoto vkladu platiteľom dane z pridanej hodnoty stane v zmysle ustanovení zákona o DPH. Z uvedeného vyplýva, že ani vkladateľ, ani prijímateľ vkladu nie sú povinný odviesť daň z pridanej hodnoty. Táto povinnosť je však stanovená v zákone o DPH v prípade, ak by účtovná jednotka, ktorá je prijímateľom vkladu podniku (časti podniku) napr. požiadala o zrušenie registrácie pre daň z pridanej hodnoty z dôvodu, že počas 12 predchádzajúcich mesiacov nedosiahla obrat podľa stanovený zákonom o DPH. Takáto úprava je v súlade s článkom 19 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

4.2.2 *Odložená daň z príjmov pri goodwill v individuálnej účtovnej závierke*

V tejto subkapitole sa zameriame na príčiny vzniku a účtovanie goodwillu a tiež si zdôvodníme vzťah medzi goodwillom a odloženou daňou.

Z dôvodu, že slovenská právna úprava bližšie nešpecifikuje a nevysvetľuje problematiku goodwillu, budeme pri jeho charakteristike primárne vychádzať z medzinárodného účtovného štandardu *IAS 38 Nehmotný majetok*.

Goodwill sa vo všeobecnosti považuje za súčasť nehmotného majetku a môže existovať v dvoch podobách:

1. prvotný goodwill, ktorý vzniká ako určitý synergický efekt z kombinácie hmotných (výrobné linky) ale aj nehmotných (know-how) a osobných (manažment, zamestnanci) zložiek podnikania,
2. goodwill, ktorý vznikne podnikovou kombináciou, označovaný ako nakúpený goodwill, pričom zaužívané je aj označenie druhotný goodwill.

Rozdiel medzi prvotným a druhotným goodwillom je ten, že prvotný goodwill sa nevykazuje v účtovnej závierke od roku 1929. Dôvodom nevykazovania vnútorného goodwillu je v zmysle IAS 38 nemožnosť rozpoznania a neidentifikovateľnosť goodwillu ako samostatnej zložky majetku účtovnej jednotky. Ďalším dôvodom je neoddeliteľnosť goodwillu od majetku účtovnej jednotky a v konečnom dôsledku aj nemožnosť jeho reálneho ocenenia. Identifikácia a ocenenie prvotného goodwillu by vždy do značnej miery boli poznačené subjektívnym prístupom zostavovateľa účtovnej závierky a mohlo byť dôsledkom neoprávneného nadhodnotenia vykazovaného majetku účtovnej jednotky.

Slovenská právna úprava v zmysle ustanovení Postupov účtovania taktiež zakazuje vykazovanie prvotného goodwillu, pričom uvedené ustanovenie znie nasledovne: „Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou sa neaktivuje“. Z uvedeného dôvodu sa v ďalšom texte budeme zaoberať len druhotným goodwillom.

Z pohľadu štandardu *IAS 38 Nehmotný majetok* musí byť nehmotný majetok vo všeobecnosti identifikovateľný, účtovnou jednotkou ovládaný a prinášajúci budúce ekonomické úžitky. Goodwill je síce pod kontrolou účtovnej jednotky, budúce ekonomické úžitky z neho plynúce budú účtovnou jednotkou využívané, ale nie je možné tieto ekonomické úžitky priamo a jednoznačne identifikovať a oddelene vykázať. Napriek tomu, že goodwill nespĺňa jednu z troch podmienok definície nehmotného majetku podľa *IAS 38 Nehmotný majetok*, v zmysle *IFRS 3 Podnikové kombinácie*¹²⁵ je považovaný za súčasť nehmotného majetku a je aj ako nehmotný majetok vykazovaný¹²⁶. Dôležitým faktom však je, že goodwill vznikajúci pri podnikových kombináciách je vždy druhotným goodwillom.

O opodstatnenosti goodwillu ako súčasti nehmotného majetku možno uvažovať iba v nadväznosti na iné položky majetku a záväzkov, v súvislosti s ktorými bol identifikovaný. Goodwill môže v kombinácii s iným majetkom prispieť ku generovaniu budúcich peňažných tokov, no nemôže ich generovať samostatne, pretože pri goodwillu ako takom nemožno samostatne stanoviť cenu, nie je možné ho samostatne predat' alebo zameniť v nezávislej transakcii za iný majetok a v konečnom dôsledku nemôže byť ani použitý k úhrade záväzkov účtovnej jednotky.

Položme si teda otázku kedy goodwill vzniká, a teda kedy sa vykáže ako súčasť nehmotného majetku.

V zmysle *IAS 38* a *IFRS 3* sa goodwill ako súvahová položka vykáže iba v tom prípade, ak sa podnik ako celok (resp. jeho časť) stane predmetom kúpy, a to iba v účtovníctve účtovnej jednotky, ktorá je nadobúdateľom. Z uvedeného vyplýva, že goodwill nemôže vzniknúť pri obstaraní individuálneho majetku. V zmysle *IAS 38* goodwill identifikovaný pri podnikovej kombinácii možno chápať ako zložku majetku

¹²⁵ *IAS 38* priamo uvádza, že goodwill vzniknutý pri podnikovej kombinácii sa riadi štandardom *IFRS 3 Podnikové kombinácie* a nespadá do kompetencie štandardu *IAS 38 Nehmotný majetok*.

¹²⁶ TUŽINSKÝ, M. – GÖGHOVÁ, T. 2008. Vplyv odloženej dane na vykazovanie goodwillu v účtovnej závierke podľa *IFRS*. In: Mezinárodní Baťova doktorandská konference : 4. ročník mezinárodní Baťovy doktorandské konference [elektronický zdroj]. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. ISBN 978-80-7318-664.

reprezentujúcu budúce ekonomické úžitky plynúce z ostatných zložiek majetku získaných podnikovou kombináciou, pričom tento goodwill nie je možné bez týchto zložiek majetku osobitne identifikovať. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergického efektu medzi jednotlivými zložkami nadobudnutého identifikovateľného majetku alebo medzi jednotlivými zložkami nadobudnutého majetku, ktoré by sa samostatne nemohli vykázat' v účtovnej závierke účtovnej jednotky, ktorá je nadobúdateľom. V súvislosti s goodwillom je teda potrebné uvedomiť si, že synergický efekt plynúci z majetku nadobudnutého podniku by zanikol jeho desagregáciou na individuálne zložky majetku. Zánikom tohto synergického efektu by nebol identifikovateľný ani samotný goodwill, ktorý vznikol práve agregáciou jednotlivých zložiek majetku do fungujúceho celku (podnik, časť podniku) schopných v takomto celku generovať ekonomické úžitky. Uvedenú skutočnosť ilustrujeme na nasledujúcom obrázku:



Schéma 14: Goodwill ako výsledok synergického efektu

Zdroj: Vlastné spracovanie

Ak by bol predmetom vkladu podnik A, účtovná jednotka – nadobúdateľ by mohol identifikovať goodwill vo výške 50. Keby sme podnik A rozdelili na tri samostatné divízie A1, A2 a A3, s každou z uvedených divízií by bol spojený určitý goodwill. Ak by však tieto divízie boli predmetom podnikovej kombinácie každá samostatne (tzn. každú divíziu by nadobudla iná účtovná jednotka), súčet vykázaného goodwillu u všetkých nadobúdateľov by pravdepodobne nedosiahol výšku goodwillu, ktorú generuje podnik A ako celok (na obrázku s podnikom A ako celkom súvisí goodwill vo výške 50, kým súčet goodwillu jednotlivých divízií činí len 33). Keby sme postupovali ďalej a každú

jednu divíziu podniku rozčlenili na individuálne zložky majetku, tieto by samostatne negenerovali žiaden goodwill.

Kým štandardy ako dôvod pre vykázanie goodwillu vymedzujú podnikové kombinácie, slovenská legislatíva uvádza detailnejšie dôvody pre vznik, účtovanie a vykázanie goodwillu:

1. ak vznikajú pri zlúčení účtovných jednotiek vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely, v otváracjej súvahe sa vykazuje goodwill (záporný goodwill), ktorého suma sa vypočíta ako rozdiel medzi hodnotou finančnej investície tvoriacej podiel v nástupníckej účtovnej jednotke a hodnotou vlastného imania nástupníckej účtovnej jednotky pripadajúcou na tento podiel, pričom takýto goodwill (záporný goodwill) sa vykazuje v zmysle Postupov účtovania súvzťažne s účtom 428 – *Nerozdelený zisk minulých rokov* (429 – *Nerozdelená strata minulých rokov*),
2. pri vklade podniku alebo časti podniku sa goodwill (záporný goodwill) účtuje v účtovníctve prijímateľa vkladu podniku (časti podniku) vo výške rozdielu medzi reálnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov tvoriacich vklad podniku (časti podniku) a hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka,
3. pri kúpe (výmene) podniku alebo časti podniku sa goodwill účtuje účtovníctve nadobúdateľa, ak je kúpna cena podniku (časti podniku) vyššia ako je reálna hodnota jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktorou sa tento majetok a záväzky ocenia v účtovníctve kupujúceho,
4. pri rozdelení, zlúčení alebo splynutí obchodných spoločností alebo družstiev sa goodwill účtuje, ak účtovná hodnota podielu jednej zúčastnenej spoločnosti v inej zúčastnenej spoločnosti je vyššia než reálna hodnota majetku a záväzkov pripadajúca na tento podiel, pričom účtovnou hodnotou podielu pri splynutí a rozdelení sa rozumie hodnota podielu ocenená reálnou hodnotou.

Uvedené prípady možno označiť ako prvotné dôvody vykázania druhotného (obstaraného) goodwillu.

Keďže IFRS považujú goodwill za súčasť nehmotného majetku, predpokladalo by sa, že sa bude postupovať tak ako to je v prípade iných druhov nehmotného majetku, a síce že podnik bude goodwill odpisovať.

Goodwill existujúci ako dôsledok podnikovej kombinácie sa v zmysle IAS 38 nesmie odpisovať. Namiesto toho by nadobúdateľ mal goodwill každoročne (alebo, ak tomu nasvedčujú okolnosti aj častejšie) testovať z hľadiska správnosti jeho hodnoty, a to v súlade s *IAS 36 Zníženie hodnoty majetku*.¹²⁷

Koncepcia neodpisovania goodwillu sa vo všeobecnosti opiera o zásadu nepretržitosti pokračovania v činnosti (tzv. „*going on concern*“). Ak by sme vychádzali z predpokladu nepretržitosti pokračovania v činnosti; teda nepredpokladali by sme, že podnik svoju činnosť v dohľadnej dobe má v úmysle ukončiť, resp. aj čiastočne obmedziť; potom doba použiteľnosti majetku, ku ktorému sa goodwill viaže, je ovplyvňovaná okrem iného aj individuálnymi podmienkami fungovania majetku, ktoré, nie je možné dopredu s presnosťou vymedziť.¹²⁸

Testovanie na zníženie hodnoty goodwillu sa uskutočňuje v zmysle *IAS 36 Zníženie hodnoty majetku*. Vo všeobecnosti sa testovanie hodnoty majetku uskutočňuje za účelom nevykazovania vyššej účtovnej hodnoty majetku ako jeho spätne ziskateľná hodnota. Tak ako pri samotnom goodwillu, aj pri jeho testovaní na zníženie hodnoty si treba uvedomiť, že ide o taký druh nehmotného majetku, ktorý nemá svoju vlastnú majetkovú podstatu a vždy sa viaže k inému majetku. Z tohto dôvodu sa aj testovanie na zníženie hodnoty goodwillu uskutočňuje prostredníctvom majetku, na ktorý sa goodwill vzťahuje. Záporný rozdiel medzi účtovnou hodnotou a spätne ziskateľnou hodnotou goodwillu (zvýšenie hodnoty goodwillu nad jeho účtovnú hodnotu) sa neúčtuje.

Ak by bola výška vykázaného goodwillu u nadobúdateľa významná, potom je zrejmé, že aj zníženie jeho hodnoty by významne vplývalo na vykazaný výsledok hospodárenia v konsolidovanej účtovnej závierke. Musíme zobrať teda do úvahy skutočnosť, že „*Ak došlo k skresleniu nákladov podnikovej kombinácie, potom prebytok nákladov podnikovej kombinácie nad podielom nadobúdateľa na majetku, záväzkoch a podmienených záväzkoch nadobúdaného podniku nie je v zmysle IFRS 3 Podnikové kombinácie goodwillom, lebo nie je verným a pravdivým obrazom transakcie. Ak goodwill*

¹²⁷ TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2, s. 241.

¹²⁸ TUŽINSKÝ, M. – GÖGHOVÁ, T.: Vplyv odloženej dane na vykazovanie goodwillu v účtovnej závierke podľa IFRS. In: *Mezinárodní Baťova doktorandská konference : 4. ročník mezinárodní Baťovy doktorandské konference* [elektronický zdroj]. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. ISBN 978-80-7318-664

*nie je správne identifikovaný a ocenený, potom aj jeho následné zníženie hodnoty ako výsledok testu je skreslené, a to bez ohľadu na správnosť testovania.*¹²⁹

V zmysle Postupov účtovania sa identifikovaný záporný goodwill zaúčtuje v prospech účtu 015 – Goodwill. Pri účtovaní goodwillu sa zisťuje v akej výške sa v budúcnosti v súvislosti s goodwillom zvýšia ekonomické úžitky a v súvislosti so záporným goodwillom znížia ekonomické úžitky. Ak budúce zvýšenie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie než je výška goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – Goodwill, príslušná časť goodwillu sa odpíše pri kúpe alebo vklade podniku alebo jeho časti. Ak budúce zníženie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie než je výška záporného goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – Goodwill, príslušná časť záporného goodwillu sa odpíše pri kúpe alebo vklade podniku alebo jeho časti.

Hodnota záporného goodwillu po vyššie uvedenej úprave sa účtuje na ťarchu účtu 075 – Oprávky ku goodwillu so súvzťažným zápisom v prospech účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku. Hodnota goodwillu sa odpisuje na ťarchu účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku so súvzťažným zápisom v prospech účtu 075 – Oprávky ku goodwillu, na základe opodstatneného predpokladu zvýšenia ekonomických úžitkov v súvislosti s goodwillom.

Ak budúce zvýšenie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie než je výška goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – Goodwill, príslušná časť goodwillu sa odpíše pri zlúčení, splynutí a rozdelení. Ak budúce zníženie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie než je výška záporného goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – Goodwill, príslušná časť záporného goodwillu sa odpíše pri zlúčení, splynutí a rozdelení.

Goodwill sa účtuje na účte 015 – Goodwill, ak je kladný rozdiel medzi obstarávacou cenou a podielom obstarávateľa na reálnej hodnote obstaraného identifikovateľného majetku a záväzkov v deň obstarania. Ak je tento rozdiel záporný ide o záporný goodwill a účtuje sa v prospech účtu 015 – Goodwill.

V účtovníctve nástupníckej účtovnej jednotky sa účtuje úprava hodnoty goodwillu alebo záporného goodwillu vykázaného v otváracej súvahe o sumu:

1. identifikovateľného spoľahlivo oceneného dlhodobého nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou v zanikajúcej právnickej osobe do

¹²⁹ HVOŽDAROVÁ, J. Goodwill a jeho testovanie. Goodwill and its testing. In: Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo, v teórii a praxi 2006, č. 5 s. 206.

nadobudnutia podielu v zanikajúcej účtovnej jednotke, okrem zlúčenia, ktorý sa v účtovníctve nástupníckej účtovnej jednotky zaúčtuje na účtoch dlhodobého nehmotného majetku,

2. nerozdelených ziskov alebo neuhradených strát účtovaných na účtoch vlastného imania, ktoré pripadajú zúčastnenej účtovnej jednotke od nadobudnutia príslušného podielu v zúčastnenej účtovnej jednotke,
3. účtovaní na účte 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov vytvorenej k zaniknutému podielu v zúčastnenej účtovnej jednotke,
4. odpisu goodwillu alebo záporného goodwillu na základe zistenia výšky zvýšenia ekonomických úžitkov v súvislosti s goodwillom a zníženia ekonomických úžitkov v súvislosti so záporným goodwillom.

Postupy účtovania uvádzajú, že odložená daňová pohľadávka alebo odložený daňový záväzok vznikajúci pri vklade podniku alebo jeho časti sa u prijímateľa vkladu účtujú so súvzťažným zápisom na účet 015 – Goodwill.

Goodwill bol v pôvodnej verzii *IFRS 3 Podnikové kombinácie* charakterizovaný ako prebytok nákladov podnikovej kombinácie nad podielom nadobúdateľa na reálnej hodnote identifikovateľného majetku a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku ku dňu akvizície. Novelou štandardu *IFRS 3 Podnikové kombinácie* s účinnosťou pre obdobia, ktoré sa začínajú po 30. 06. 2009 sa goodwill definuje ako suma reálnej hodnoty plnenia, ktoré je poskytnuté nadobúdateľom za podnikovú kombináciu (vrátane prevzatia záväzkov nadobúdaného podniku), reálnej hodnoty podielov, ktoré mal nadobúdateľ k dispozícii pred podnikovou kombináciou a hodnoty podielov s menšinovým vplyvom (ktorých držiteľom je iný subjekt ako nadobúdateľ). Uvedená suma reálnej hodnoty plnenia je stanovená z hodnôt zistených k dátumu akvizície. Ocenenie podielov s menšinovým vplyvom sa môže uskutočniť v ich reálnej hodnote alebo vo výške alikvotného podielu na reálnej hodnote, ktorý je výsledkom rozdielu identifikovaného majetku a záväzkov nadobúdaného podniku. V zmysle novely *IFRS 3 Podnikové kombinácie* sa pri identifikovaní goodwillu vyplývajúceho z podnikovej kombinácie už neberú do úvahy vedľajšie náklady podnikovej kombinácie, a teda neovplyvňujú výšku vykázaného goodwillu u nadobúdateľa, tzn. že sa vykazujú samostatne.

Výška goodwillu sa teda vyčíslí ako rozdiel medzi úhrnom reálnej hodnoty plnenia, ktoré nadobúdateľ poskytol za podnikovú kombináciu nadobúdanému podniku; reálnej

hodnoty menšinových podielov alebo ich alikvotného podielu na čistom – identifikovateľnom majetku nadobúdaného podniku; reálnej hodnoty podielov, ktoré nadobúdateľ nadobudol ešte pred získaním kontroly nad nadobúdaným podnikom, napr. v prípade ak sa akvizícia uskutočňovala postupne a čistej hodnoty nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov nadobúdaného podniku.

Novela štandardu *IFRS 3 Podnikové kombinácie* vychádza z reálneho predpokladu, že reálna hodnota akcie môže byť iná, ak je táto akcia súčasťou kontrolného balíka ako reálna hodnota akcie, ktorá je súčasťou menšinových podielov. Vychádzajúc z definície reálnej hodnoty musí pri podnikovej kombinácii platiť, že predajná cena bola akceptovaná nadobúdateľom podielu (kupujúcim) na základe nezávislej transakcie medzi nadobúdateľom a nadobúdaným podnikom.

Pre prehľadnosť uvádzame spôsob určenia hodnoty goodwillu podľa novelizovaného štandardu *IFRS 3 Podnikové kombinácie* v nasledovnom grafe:

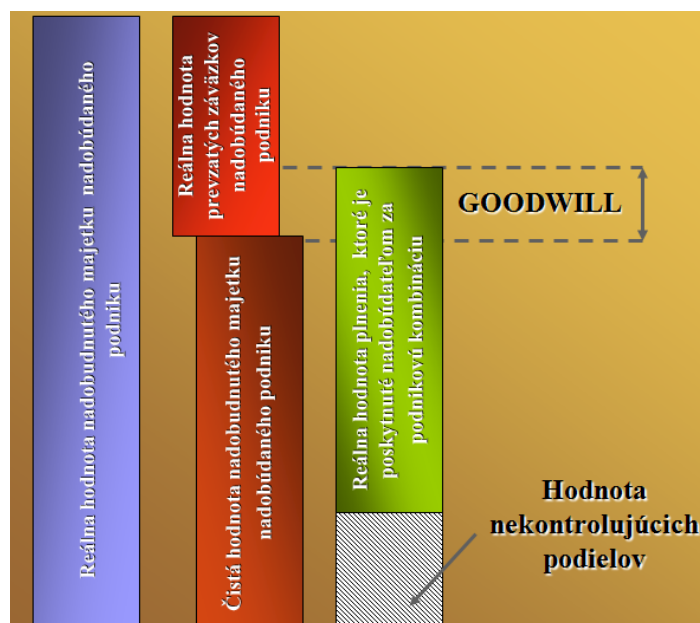


Schéma 15: Spôsob výpočtu hodnoty goodwillu

Zdroj: Vlastné spracovanie

Spôsob výpočtu goodwillu pri podnikovej kombinácii uvádzame v nasledovnom príklade: Predpokladajme, že účtovná jednotka MATKA nadobudla k dátumu akvizície 60 % - ný podiel na účtovnej jednotke DCÉRA. Čistá hodnota nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov nadobúdanej účtovnej jednotky DCÉRA predstavovala 9 000 000 €. Reálna hodnota plnenia za nadobudnutý 60 % - ný podiel nadobúdanej účtovnej jednotky DCÉRA činila 6 000 000 €.

Ak by sme pri výpočte výšky goodwillu vychádzali z pôvodne platného *IFRS 3 Podnikové kombinácie*, výpočet goodwillu by bol nasledovný: $6\,000\,000\text{ €} - (60\% \times 9\,000\,000\text{ €}) = 600\,000\text{ €}$. Vychádzajúc z uvedeného príkladu prebytok nákladov podnikovej kombinácie nad podielom nadobúdateľa na reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku ku dňu akvizície by predstavoval 600 000 €.

Ak by sme pri výpočte goodwillu vychádzali z novely *IFRS 3 Podnikové kombinácie*, potom za predpokladu, že účtovná jednotka MATKA nadobudla k dátumu akvizície 60 %-ný podiel na účtovnej jednotke DCÉRA; čistá hodnota nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov nadobúdanej účtovnej jednotky predstavovala 9 000 000 €; reálna hodnota plnenia za nadobudnutý 60 % - ný podiel nadobúdanej účtovnej jednotky podniku činila 6 000 000 € a reálna hodnota menšinového 40 % - ného podielu nadobúdanej účtovnej jednotky DCÉRA bola stanovená v hodnote 3 400 000 €, výpočet goodwillu by bol nasledovný: $6\,000\,000\text{ €} + 3\,400\,000\text{ €} - 9\,000\,000\text{ €} = 400\,000\text{ €}$.

Vychádzajúc z uvedeného príkladu, rozdiel medzi úhrnom reálnej hodnoty plnenia, ktoré nadobúdateľ poskytol za podnikovú kombináciu nadobúdanej účtovnej jednotke vrátane reálnej hodnoty menšinových podielov na jednej strane a čistej hodnoty nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov nadobúdanej účtovnej jednotky na druhej strane, by predstavoval 400 000 €.

Porovnaním týchto dvoch prístupov k výpočtu goodwillu by došlo k rozdielu 200 000 €, čo je dôsledkom novely štandardu *IFRS 3 Podnikové kombinácie*.

Prechodné rozdiely vznikajúce z identifikácie a ocenenia majetku a záväzkov na reálnu hodnotu k dátumu podnikovej kombinácie sú dôvodom účtovania a vykazovania odloženej dane z príjmov. Vzhľadom na to, že goodwill je chápaný ako rezídium, odložená daň z príjmov nevzniká priamo z goodwillu, ale z položiek majetku a záväzkov, z precenenia ktorých goodwill vznikol.

Špecifickými prípadmi vzniku prechodných rozdielov, ktoré zakladajú povinnosť účtovať o odloženej dani v zmysle *IAS 12 Dane z príjmov* sú aj podnikové kombinácie. Pri podnikových kombináciách sa obstarávacie náklady u nadobúdateľa alokujú na identifikovateľný majetok a záväzky, ktoré sú ocenené reálnou hodnotou bez nadväznosti na zmenu daňovej základne takto obstaraného majetku a záväzkov u nadobúdaného podniku.

Ku dňu akvizície je potrebné vykázat všetky odložené daňové pohľadávky (za predpokladu, že účtovná jednotka dosiahne dostatočný základ dane v budúcich účtovných obdobiach, kedy dôjde k zániku odpočítateľných prechodných rozdielov) a odložené daňové záväzky v konsolidovanej účtovnej závierke nadobúdateľa, ktoré vznikli ako dôsledok precenenia majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku na reálnu hodnotu.

Hoci *IFRS 3 Podnikové kombinácie* zakazuje odpisovať goodwill, je potrebné uviesť, že v mnohých krajinách sa prípadná amortizácia goodwillu nepovažuje ani za daňovo uznateľný výdavok. Táto skutočnosť vedie k tomu, že goodwill má z daňového hľadiska nulovú hodnotu, ale z účtovného hľadiska môže ísť o významnú položku. Z dôvodu rozdielného ocenenia goodwillu z daňového a z účtovného hľadiska preto vznikajú významné prechodné rozdiely. Tieto rozdiely sa považujú za prechodné z dôvodu, že potenciálnym postupným znižovaním účtovnej hodnoty goodwillu (keďže tento sa testuje na zníženie hodnoty) by sa jeho účtovná hodnota približovala k daňovej základni, ktorá je nulová. Teda prvotne identifikovaný prechodný rozdiel by v nasledujúcich účtovných obdobiach postupne zanikal. Preto by bolo opodstatnené v takomto prípade uvažovať o účtovaní odloženého daňového záväzku. Štandard *IAS 12 Dane z príjmov* však explicitne vylučuje vznik odloženého daňového záväzku, a to v týchto prípadoch:

1. prvotné zaúčtovanie goodwillu,
2. goodwill, ktorého amortizácia sa neuzná na daňové účely,
3. prvotné zaúčtovanie majetku alebo záväzkov v dôsledku transakcie, ktorá nie je podnikovou kombináciou a v čase vzniku neovplyvňovala účtovný, ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

V prípade prvotného vykázania goodwillu, ktorý možno chápať ako rezíduum obstarávacích nákladov nadobudnutého podielu a podielom na reálnej hodnote majetku znížených o reálnu hodnotu záväzkov vrátane prípadných podmienených záväzkov teda v zmysle *IAS 12 Dane z príjmov* nemožno uvažovať o odloženom daňovom záväzku.

Ak by sa z totiž z titulu goodwillu odložený daňový záväzok predsa len vykázal, znížila by sa reálna hodnota čistého majetku a následne by sa zvýšila hodnota samotného goodwillu. Takýto postup by viedol k opätovnej potrebe zisťovania a vykazovania ďalšieho odloženého daňového záväzku, čo by bolo potrebné zrealizovať v toľkých

iteráciách, kým by nedošlo k eliminovaniu zvýšenia hodnoty goodwillu z titulu zaúčtovania odloženej dane z príjmov.

Uvedené skutočnosti ilustrujem na nasledujúcom príklade, pričom základné údaje potrebné pre výpočet príkladu uvádzame v nasledujúcej tabuľke:

Účtovná hodnota čistého majetku nadobúdaného podniku	Daňová základňa čistého majetku nadobúdaného podniku	Reálna hodnota čistého majetku nadobúdaného podniku (bez odloženej dane)	Náklady akvizície
330	300	400	500

Tabuľka 5: Základné údaje potrebné pre výpočet príkladu

V tomto prípade vznikajú prechodné rozdiely vo výške 100 (reálna hodnota čistého majetku nadobúdaného podniku znížená o ich daňovú základňu). Odložený daňový záväzok by sa pri sadzbe dane 19 % vykázal v súvahe vo výške 19. Výpočet: $19 \% \times (400 - 300) = 19$.

Goodwill by v tomto prípade po vykázaní odloženého daňového záväzku vo výške 19 bol vyčíslený vo výške 119. Výpočet: $500 + 19 - 400 = 119$.

V prípade, ak by sme vypočítali odložený daňový záväzok aj z goodwillu, tento by bol rovný 22,61. Výpočet: $19 \% \times 119 = 22,61$

Odložený daňový záväzok by sa zaúčtoval súvzťazne s goodwillom, resp. ovplyvnil by jeho výšku, čím by ho v konečnom dôsledku nadhodnotil. Odložený daňový záväzok vrátane odloženého daňového záväzku z goodwillu by bol vyčíslený vo výške 41,61. Výpočet: $19 + 19 \% \times 119 = 41,61$

Po zaúčtovaní odloženého daňového záväzku z goodwillu súvzťazne s týmto goodwillom by sa výška goodwillu zmenila z pôvodnej hodnoty 119 na hodnotu 141,61. Výpočet: $119 + 19 \% \times 119 = 141,61$.

Po zaúčtovaní zvýšenej hodnoty goodwillu by však bolo potrebné doúčtovať odloženú daň aj z takto doúčtovaného rozdielu, nakoľko odložený daňový záväzok bol vyčíslený len z pôvodnej výšky goodwillu (t. j. 119) a nie z jeho upravenej výšky (t. j. 141,61). Z rozdielu medzi pôvodnou hodnotou goodwillu a jeho následnou hodnotou po zohľadnení odloženého daňového záväzku, t. j. z hodnoty 22,61 by bolo opäť potrebné vypočítať odložený daňový záväzok. Takto by bolo potrebné postupovať až do zaniknutia

rozdielov z opätovného prepočtu goodwillu o k nemu vyčíslovaný odložený daňový záväzok. Toto by však v konečnom dôsledku viedlo k nadhodnoteniu goodwillu vykazaného v konsolidovanej účtovnej závierke.

Odložený daňový záväzok ku goodwillu by predstavoval akúsi „protidaň“ k odloženej dani vykázanej k čistému majetku ocenenému v reálnej hodnote v porovnaní s ich daňovou základňou.

Keďže o opodstatnenosti goodwillu uvažujeme iba v nadväznosti na iné položky majetku a záväzkov, z ktorých tento goodwill bol identifikovaný, takisto je potrebné pristupovať aj k odloženej dani. Odloženú daň z príjmov nie je možné priradiť ku goodwillu ako takému, ale práve naopak k majetku, ku ktorému sa goodwill vzťahuje. Z tohto dôvodu sa daňové záväzky, resp. daňové pohľadávky vzniknuté z titulu zaradenia majetku, záväzkov a podmienených záväzkov ocenených v reálnych hodnotách a v konsolidovanej účtovnej závierke nadobúdateľa sa vykážu oproti goodwillu.

4.3 Vykazovanie odloženej dane z príjmov v konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej podľa IFRS

4.3.1 Odložená daň z príjmov pri goodwille v konsolidovanej účtovnej závierke

Splatná a odložená daň z príjmov sú v účtovnej závierke samostatnou položkou, ktorá sa vykazuje v súvahe, pričom môže mať buď aktívny alebo pasívny charakter¹³⁰. Splatná daň z príjmov sa vo výkaze ziskov a strát vykazuje ako nákladová položka; vykazovanie odloženej dane z príjmu vo výkaze ziskov a strát ako nákladovej položky závisí od toho, či sa zaúčtovanie odloženej dane z príjmu uskutočnilo výsledkovo alebo súvahovo. Tak splatná, ako aj odložená daň z príjmov má svoje osobitné miesto aj

¹³⁰ Splatná daň z príjmu má v súvahe aktívny zostatok v prípade, ak ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sú uhradené preddavky na daň z príjmu vyššie ako je vypočítaná daňová povinnosť. Ak je splatná daň z príjmu vyššia ako zaplatené preddavky na daň z príjmu, alebo ak účtovnej jednotke, ktorá nemá povinnosť platiť preddavky na daň z príjmu vznikne kladná daňová povinnosť, vykáže sa splatná daň z príjmu na strane pasív ako záväzok voči miestne príslušnému daňovému úradu. Odložená daň z príjmov sa vykazuje podľa charakteru v závislosti od toho, či sa jedná o odložený daňový záväzok vzniknutý z dočasných zdanieľných rozdielov alebo odloženú daňovú pohľadávku vzniknutú z odpočítateľných dočasných rozdielov.

v poznámkach, v ktorých je potrebné doplniť informácie týkajúce sa splatnej a odloženej dane z príjmov a ich vzájomný vzťah.

Vzhľadom na to, že účtovná závierka predstavuje najvýznamnejší zdroj informácií o ekonomickej situácii konkrétnej účtovnej jednotky je potrebné vziať do úvahy fakt, že na zostavenie a obsah účtovnej závierky majú vplyv nasledujúce dva faktory¹³¹:

1. odvetvie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí; osobitne je upravený obsah položiek v účtovnej závierke bánk a finančných inštitúcií (konkrétne štandard *IFRS 7 Finančné nástroje: zverejňovanie*) alebo obsah položiek v účtovnej závierke poľnohospodárskych podnikov (konkrétne štandard *IAS 40 Investície do nehnuteľností*¹³²),
2. existencia takých vzťahov, ktoré predstavujú existenciu nadriadenosti alebo podriadenosti k iným účtovným jednotkám a to bez ohľadu na to, či sú tieto vzťahy k iným účtovným jednotkám výsledkom majetkovej previazanosti alebo iných faktorov.

V závislosti od vyššie uvedených faktorov je možné rozlišovať individuálnu účtovnú závierku, samostatnú účtovnú závierku investujúceho podniku a konsolidovanú účtovnú závierku tak ako to je uvedené v nasledujúcej schéme:

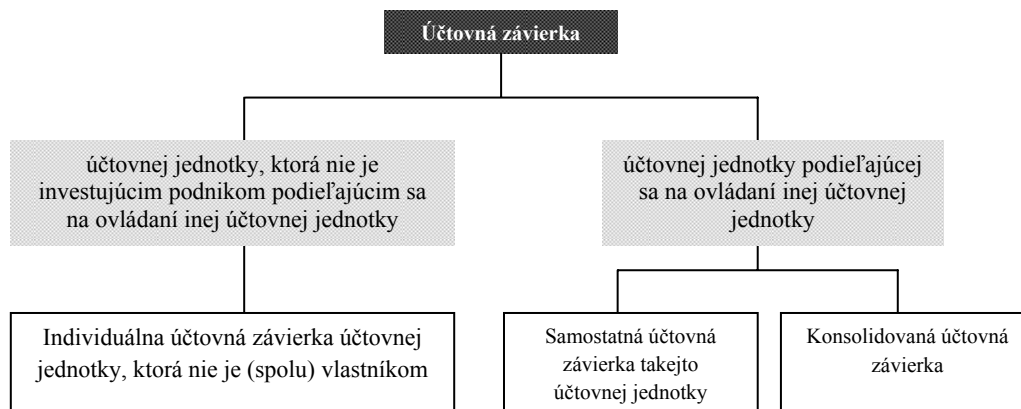


Schéma 16: Vymedzenie jednotlivých druhov účtovnej závierky z hľadiska existencie hierarchických vzťahov

Zdroj: TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. s. 51. ISBN: 80-8078-072-2

¹³¹ TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2, s. 51.

¹³² Štandard *IAS 40 Investície do nehnuteľností* bol dňa 29. 12. 2004 schválený na používanie aj v Európskej únii.

V zmysle *IAS 31 Podiely v spoločnom podnikaní* je samostatná účtovná závierka investujúceho podniku prezentovaná nad rámec konsolidovanej účtovnej závierky s uplatnením úplnej konsolidácie, účtovnej závierky s využitím metódy vlastného imania na vykázanie investícií a nad rámec účtovnej závierky s využitím podielovej konsolidácie na vykázanie investícií v spoločných podnikoch.

Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka, ktorá sa zostavuje za materskú účtovnú jednotku a všetky jej dcérske účtovné jednotky¹³³ tak, ako keby táto skupina účtovných jednotiek bola jedinou účtovnou jednotkou¹³⁴. Inak povedané konsolidovaná účtovná závierka sa zostavuje v takých prípadoch, ak jedna účtovná jednotka má podiel na čistom majetku inej účtovnej jednotky, ktorý jej dovoľuje túto účtovnú jednotku ovládať. Bežným prípadom, kedy jedna účtovná jednotka (nadobúdateľ) získa kontrolu nad inou účtovnou jednotkou (nadobúdaný) alebo viacerými účtovnými jednotkami súčasne, je ak nadobúdateľ jednorázovo alebo po častiach obstará podiel na čistom majetku nadobúdaného podniku.

Ďalším prípadom je, ak účtovná jednotka nenadobúda inú účtovnú jednotku kúpou, ale založí svoju dcérsku účtovnú jednotku sama so 100 % - nou majetkovou účasťou alebo ju založí spoločne s inými akcionármi, avšak väčšinový podiel na novozaloženej účtovnej jednotke zostáva pod jej kontrolou. V ďalšom texte sa budeme venovať len prípadu, keď účtovná jednotka získa podiel na čistom majetku inej účtovnej jednotky kúpou.

Na to, aby sme mohli hovoriť o materskej a dcérskej účtovnej jednotke a o ovládaní jednej účtovnej jednotky inou, musíme v zmysle štandardu *IFRS 3 Podnikové kombinácie* identifikovať nadobúdateľa na čistom majetku nadobúdaného podniku. Nadobúdateľom, resp. materskou účtovnou jednotkou môžeme označiť tú účtovnú jednotku, ktorá:

1. vlastní viac ako 50 % hlasovacích práv inej účtovnej jednotky (stačí mať zabezpečené právo kúpiť kedykoľvek akcie účtovnej jednotky presahujúce 50 % - ný podiel na čistom majetku napr. formou opcií aj za podmienok nevýhodnejších ako je aktuálna situácia na trhu, postačujúce je dokonca aby takéto právo bolo zabezpečené nepriamo napr. formou opcií na nákup opčných

¹³³ S výnimkou tých dcérskych účtovných jednotiek, ktoré boli už pri akvizícii klasifikované za účelom ich ďalšieho predaja v zmysle *IAS 27 Konsolidovaná účtovná závierka a individuálna účtovná závierka*.

¹³⁴ TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2, s. 224.

listov na nákup akcií a to bez ohľadu na to, či vedenie účtovnej jednotky takéto práva zamýšľa využiť alebo nie,

2. je schopná určovať zásadné rozhodnutia v oblasti financií (napr. zostavenie finančného plánu, cenotvorba, investovanie, atď.) a prevádzkového riadenia (výrobný plán, materiálový tok, odberateľsko-dodávateľské vzťahy, politika práce a odmeňovanie, atď.),
3. má právo menovať alebo odvolať viac ako polovicu riadiacich orgánov účtovnej jednotky (členovia predstavenstva, konatelia a iné štatutárne orgány v závislosti od právnej formy účtovnej jednotky), pričom takéto právo nemusí byť podmienené len vlastníctvom viac ako 50 % hlasovacích práv, ale môže vyplývať z písomnej zmluvy/dohody),
4. má schopnosť získať väčšinu hlasov členov riadiacich orgánov účtovnej jednotky,
5. má podstatne vyššiu hodnotu majetku a výnosov v porovnaní s inými subjektmi zúčastnenými na podnikovej kombinácii, čo je dôležité posudzovať najmä pri reverznej akvizícii kedy menšia účtovná jednotka formálne preberie väčšiu účtovnú jednotku z rôznych dôvodov (napr. menšia účtovná jednotka má neprevoditeľné práva, ktoré sú záujmom väčšej účtovnej jednotky alebo iný predmet priemyselného vlastníctva), vzhľadom na to, že podstatné slovo aj po uskutočnení akvizície má väčšia účtovná jednotka, práve táto je skutočným nadobúdateľom.

Prípady, v ktorých dochádza k podstatným zmenám vo vlastníctve a ovládaní účtovnej jednotky alebo v samotnej právnej subjektivite, sa označujú ako podnikové kombinácie.

V zmysle štandardu *IFRS 3 Podnikové kombinácie* sa podnikovou kombináciou¹³⁵ vo všeobecnosti rozumie taká transakcia alebo udalosť, výsledkom ktorej je získanie kontroly nadobúdateľa nad nadobúdaným účtovnou jednotkou, resp. jej časťou alebo nad

¹³⁵ Medzinárodný štandard finančného vykazovania *IFRS 3 Podnikové kombinácie* neupravuje podnikové kombinácie pod spoločnou kontrolou (ak nastane napr. zlúčenie dvoch dcérskych účtovných jednotiek z pohľadu materskej účtovnej jednotky). V takomto prípade je možné zvoliť postup podľa *IFRS 3 Podnikové kombinácie* a vyčíslieť výšku goodwillu alebo postupovať tak, že sa použijú účtovné hodnoty majetku, záväzkov a podmienených záväzkov dcérskych účtovných jednotiek vo výške v akej sú vykázané v materskej účtovnej jednotke (tzv. uniting-of-interest v starom štandarde *IAS 22 Podnikové kombinácie*), pričom rozdiel sa zúčtuje súvzťažne s vlastným imaním.

viacerými účtovnými jednotkami zároveň. Pri podnikovej kombinácii nie je dôležité, či nadobúdateľ získa kontrolu nad nadobúdaným podnikom ako celkom, ale či nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky (vrátane podmienených záväzkov) možno považovať za integrovaný súhrn majetku a aktivít, s ktorými sú spojené vstupy a zároveň procesy za účelom zabezpečenia výstupov, prípadne sú schopné (v súčasnosti alebo v budúcnosti) generovať ekonomické úžitky¹³⁶. V prípade ak nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky (vrátane podmienených záväzkov) nie sú schopné samostatne generovať ekonomické úžitky (v súčasnosti, ani v budúcnosti), nie sú s nimi spojené ani žiadne vstupy a nepredstavujú žiadne procesy s cieľom dosiahnuť výstupy, považuje sa takéto nadobudnutie majetku za obstaranie majetku a nie obstaranie podielu na podniku, resp. na časti podniku. Revidovaný štandard *IFRS 3 Podnikové kombinácie* oproti predošlému zneniu štandardu považuje za podnik aj integrovaný súhrn aktivít a majetku, ktorý síce nemusí znamenať zvýšenie ekonomických úžitkov vo forme výnosov z výstupov, ale je charakteristický tým, že jeho prevádzkou alebo činnosťou sú spojené vstupy (t. j. sú s ich používaním spojené náklady, ktoré znamenajú zníženie ekonomických úžitkov) a s ich existenciou sú spojené určité procesy (napr. proces riadenia, organizovania, atď.), ktoré smerujú k dosiahnutiu výstupov. V pôvodnom znení štandardu sa podnikom rozumel integrovaný súhrn aktivít a majetku uskutočňovaných a riadených za účelom buď generovania zisku pre investorov (t. j. splnená návratnosť investície), zabezpečenia nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov pre účastníkov a to priamo a pomerne. Inak povedané, podnikom alebo časťou podniku sa rozumel taký súhrn majetku, ktorý predstavoval procesy a potreboval vstupy, ale ktorý bol zároveň schopný aj samostatne generovať ekonomické úžitky.

Revidovaný štandard *IFRS 3 Podnikové kombinácie* zohľadňuje aj tie prípady, ktoré v minulosti neboli považované za podnikové kombinácie z dôvodu, že podnik alebo časť podniku zatiaľ negeneruje ekonomické úžitky, ale je jednoznačne preukázateľné, že s prevádzkou majetku sú spojené vstupy a procesy. Môže ísť napr. o novovzniknuté účtovné jednotky, ktoré majú majetok, majú s ním spojené vstupy a existujú v súvislosti s týmto majetkom procesy, ale podnik zatiaľ negeneruje ekonomické úžitky¹³⁷.

¹³⁶ Napr. vo forme dividend, zníženia nákladov alebo iných priamych ekonomických úžitkov priamo pre investora /-ov alebo majiteľov.

¹³⁷ Napr. developerská spoločnosť ktorá mala projekt na výstavbu viacúčelového komplexu a začala s realizáciou tohto projektu, avšak so svojimi klientmi mala zatiaľ uzavreté len zmluvy o budúcej zmluve o prenájme priestorov v tomto viacúčelovom komplexe.

Pri podnikových kombináciách je dôležité určiť dátum akvizície, t. j. deň keď nadobúdateľ získa nad nadobúdaným podnikom kontrolu. Dátum akvizície je teda deň kedy nadobúdateľ získava kontrolu nad nadobúdaným podnikom, t. j. možnosť rozhodovať a riadiť nadobudnutý podnik. Tento dátum nemusí byť zhodný s dňom obstarania takéhoto podielu. Dôležité je tzv. prevzatie kontroly napr. zvolaním najvyšších orgánov účtovnej jednotky, alebo prevzatie kontroly ku dňu, ku ktorému sa nadobúdateľ s nadobúdaným písomne dohodnú o uplatňovaní práva kontroly.

Vyčíslenie odloženej dane z príjmu pri podnikovej kombinácii a jej následné vykázanie v konsolidovanej účtovnej závierke má svoje osobitosti v porovnaní s vyčíslením a vykázaním odloženej dane v individuálnej účtovnej závierke. Tieto osobitosti vyplývajú z použitia akvizičnej (nákupnej) metódy, ktorá je jedinou štandardmi povolenou metódou pri podnikovej kombinácii. Pri tejto metóde je potrebné v zmysle štandardu *IFRS 3 Podnikové kombinácie* odsek 24 a nasl. majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného podniku preceniť na reálnu hodnotu (fair value)¹³⁸ ku dňu akvizície.

Reálna hodnota vybraných záväzkov a podmienených záväzkov sa v zmysle IFRS 3 a nadväzujúcich štandardov stanovuje takto:

Druh záväzku	Spôsob určenia reálnej hodnoty
Krátkodobé záväzky z obchodného styku a ostatné krátkodobé záväzky	Menovitá hodnota v prípade ak pri použití diskontovania sa výrazne nelíši menovitá a súčasná hodnota
Dlhodobé záväzky, zmenky a nevýhodné kontrakty	Súčasná (diskontovaná) hodnota záväzku, ktorá bude potrebná na jeho vyrovnanie pričom sa použije primeraná diskontná sadzba
Podmienené záväzky v prípade, že sa spoľahlivo môže stanoviť ich suma	Suma vo výške rovnajúcej sa sume, ktorou by tretia strana takéto záväzky ocenila za predpokladu použitia rôznych očakávaní týkajúcich sa peňažných tokov súvisiacich s vyrovnaním takéhoto podmieneného záväzku
Daňové záväzky	Ocenenie sa uskutočňuje v zmysle <i>IAS 12 Dane z príjmu</i> pričom sa berú do úvahy kombinované podniky ako jeden celok; do úvahy sa tiež berie vplyv precenenia ostatného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov (bližšie sa tejto problematike budeme venovať v nasledujúcom texte)

Tabuľka 6: Spôsob stanovenia reálnej hodnoty záväzkov a podmienených záväzkov pri podnikovej kombinácii

Zdroj: TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2, s. 240.

¹³⁸ Reálna hodnota je suma, za ktorú by došlo k predaju konkrétneho majetku alebo k vyrovnaní konkrétneho záväzku medzi dvoma účastníkmi, ktorí sú informovaní a primerane zainteresovaní a táto transakcia by sa nevykonala medzi spriaznenými osobami. Za spriaznené osoby sa nepovažujú iba tie osoby, ktoré majú na sebe majetkovú účasť, ale môže ísť napr. aj o personálne prepojenie medzi dvoma podnikmi. Príkladom môže byť ak by došlo k predaju medzi dvoma spoločnosťami s ručením obmedzeným v ktorých je spoločník jednej spoločnosti zároveň spoločníkom druhej spoločnosti.

Reálna hodnota vybraného majetku sa v zmysle IFRS 3 a nadväzujúcich štandardov stanovuje tak, ako je to uvedené v nasledujúcej tabuľke:

Druh majetku	Predpoklad	Spôsob určenia reálnej hodnoty
Zariadenia a vybavenie	Aktívny trh	Trhová cena stanovená na základe znaleckého posudku
	Špecifický charakter majetku alebo existencia limitovaného trhu	Reprodukčná hodnota určená v zmysle Medzinárodných ohodnocovacích štandardov
Pozemky a budovy		Trhová cena
Nehmotný majetok	Ak existuje aktívny trh	Vychádza sa zo súčasnej ceny dopytu homogénneho nehmotného majetku alebo z ceny dopytu po homogénnom nehmotnom majetku z nedávnej minulosti za predpokladu, že sa podmienky ekonomického prostredia zásadne nezmenili (spôsob určenia ceny je v zmysle <i>IAS 38 Nehmotný majetok</i>)
	Ak neexistuje aktívny trh	Hodnota rovnajúca sa sume zaplatenej nadobúdateľom za daný majetok v nezávislej transakcii medzi dobrovoľne zainteresovanými a znalými stranami alebo suma rovnajúca sa diskontovaným peňažným tokom plynúcim z daného majetku v zmysle <i>IAS 38 Nehmotná majetok</i>
Krátkodobé finančné aktíva	Okrem finančných nástrojov a cenných papierov	Menovitá hodnota (okrem mincí z drahých kovov a mincí na zberateľské účely, ktorých menovitá hodnota je odlišná od reálnej hodnoty)
Finančné nástroje	Obchodované na aktívnom trhu	Súčasná trhová cena (napr. cena zistená na kótovanej burze cenných papierov)
	Neobchodované na aktívnom trhu	Odhad vychádzajúci z výnosnosti podobného finančného nástroja u podobnej účtovnej jednotky, očakávaného vývoja výnosnosti a vychádzajúci z ukazovateľa P/E (podiel trhovej ceny finančného nástroja v čitateli a jeho výnosnosti v % v menovateli)
Zásoby (materiál)		Reprodukčná obstarávacía cena
Zásoby (nedokončená výroba)		Ocenenie vo výške predajnej ceny zníženej o súvisiace náklady na dokončenie, náklady na odbyt a primeranú ziskovú prírážku pre podobné výrobky
Zásoby (výrobky a tovar)		Ocenenie vo výške predajnej ceny zníženej o súvisiace náklady na odbyt a primeranú ziskovú prírážku pre podobné výrobky alebo tovar
Pohľadávky	Nepremlčané pohľadávky	Súčasná (diskontovaná) hodnota pohľadávky, pričom sa použije primeraná diskontná sadzba. Táto hodnota môže byť znížená o opravné položky, ktoré vyjadrujú očakávané straty z nevykonalnosti pohľadávky vrátane nákladov na jej vymáhanie
Daňové pohľadávky	Existencia dostatočných zdaniteľných ziskov na vykázanie odloženej daňovej pohľadávky	Ocenenie sa uskutočňuje v zmysle <i>IAS 12 Dane z príjmu</i> pričom sa berú do úvahy účtovné jednotky v skupine ako jeden celok; do úvahy sa tiež berie vplyv precenenia ostatného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov (bližšie sa tejto problematike budeme venovať v nasledujúcom texte)

Tabuľka 7: Spôsob stanovenia reálnej hodnoty majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pri podnikovej kombinácii

Zdroj: TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2, s. 239.

Osobitne by sa pri preceňovaní majetku, záväzkov a podmienených záväzkov na účely zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky postupovalo v prípade, ak by jedna z dcérskych účtovných jednotiek, resp. sama materská účtovná jednotka zostavovala účtovnú závierku v prostredí (hyper)inflačnej ekonomiky. Účtovná závierka účtovnej jednotky, ktorá vykazuje v mene (hyper)inflačného hospodárstva, by mala byť v zmysle *IAS 29 Vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách* uvedená v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie požadované štandardom *IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky* a akékoľvek informácie, týkajúce sa predchádzajúcich období, by mali byť tiež uvedené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu a prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek by mal byť zahrnutý v čistom príjme a zverejnený oddelene.

Inak povedané, pri účtovných závierkach vykazovaných v (hyper)inflačných ekonomikách, ktoré sú súčasťou konsolidovanej účtovnej závierky je potrebné postupovať pri precenení inak ako bolo uvedené v predchádzajúcich tabuľkách. V účtovných závierkach vykazovaných v (hyper)inflačných ekonomikách sa prepočet na reálnu hodnotu vykoná aj v niektorých zložkách vlastného imania (s výnimkou fondov zo zisku, nerozdeleného výsledku hospodárenia a fondu precenenia). Keďže v prípade akvizíčnej metódy sa takéto precenenie neuskutoční, je potrebné najskôr účtovné závierky vykázané v (hyper)inflačných ekonomikách prepočítať na kúpnu silu peňažnej jednotky, až po takomto prepočte je možné postupovať ďalej pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky.

Pri precenení majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku na reálnu hodnotu pri podnikovej kombinácii v zmysle štandardu *IAS 12 Dane z príjmov* v takomto prípade vznikajú prechodné rozdiely, pretože náklady podnikovej kombinácie (nákupná cena podielu) sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku, prevzatým záväzkom a podmieneným záväzkom nadobúdaného podniku, ktoré sú precenené na reálne hodnoty (prostredníctvom oceňovacej veličiny, ktorou je reálna hodnota), avšak z daňového hľadiska sa žiadna analogická úprava nevykoná. Daňová základňa zostáva totožná tak na účely vyčíslenia odloženej dane v konsolidovanej účtovnej závierke, ako aj na daňové účely nadobudnutého podniku. Náklady akvizície sa priradia k identifikovanému majetku, záväzkom a podmieneným záväzkom bez vplyvu na daňovú základňu takto nadobudnutého majetku, záväzkov a podmienených záväzkov, pretože nadobúdateľ v konečnom dôsledku nenadobúda len jednotlivé zložky majetku, resp.

neprevezme len jednotlivé zložky záväzkov a podmienených záväzkov, ale najmä získava podiel na vlastnom imaní nadobúdaného podniku, ktorý mu zabezpečuje vykonávať v nadobudnutom podniku kontrolu, tzn. právomoc riadiť finančnú a prevádzkovú politiku nadobudnutého podniku, čím nadobúdateľ sleduje možnosť získať úžitky (či už peňažné alebo nepeňažné) z činnosti nadobudnutého podniku.

Použitím akvizičnej metódy a precenením majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku na reálnu hodnotu ku dňu akvizície vznikajú rozdiely v porovnaní s cenou, za ktorú bol podiel na čistom majetku nadobúdaného podniku obstaraný (jednorázovo alebo po častiach).

Z rozdielu medzi obstarávacou cenou podielu nadobúdaného podniku a reálnou hodnotou majetku, záväzkov a podmienených záväzkov je potrebné identifikovať a oceniť čo možno najviac položiek nehmotného majetku, ktoré sú dôvodom takýchto rozdielov¹³⁹. Pri podnikovej kombinácii je možné identifikovať nasledovné druhy nehmotného majetku nadobúdaného podniku, ktoré budú vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke:

1. nehmotný majetok spojený s marketingom (napr. ochranné známky, obchodné meno, certifikačné značky, názvy internetových domén či dohody o nekonkurovaní, atď.),
2. nehmotný majetok spojený so zmluvami (napr. licenčné, autorské a stabilizačné zmluvy, výhodné nájomné zmluvy, stavebné povolenia, franšízové zmluvy, prevádzkové a vysielacie práva, práva na ťažbu nerastných surovín, reklamné zmluvy, atď.),
3. nehmotný majetok spojený s technológiami (napr. databázy, patentové technológie, ale aj nepatentované technológie, atď.),
4. nehmotný majetok spojený s umením (napr. video a audiovizuálne záznamy, texty piesní, reklamné znelky, atď.),
5. nehmotný majetok spojený so zákazníkmi (databáza zákazníkov, nezmluvné vzťahy so zákazníkmi, výhodné nákupné zmluvy alebo objednávky).

¹³⁹ Tieto položky nehmotného majetku neboli v súvahe nadobúdaného podniku vykázané, pretože sa jedná o tzv. prvotný (vnútorný) goodwill. Prvotný goodwill vzniká ako výsledok snahy podnikateľskej jednotky o dosiahnutie nadštandardnej ziskovosti z realizácie podnikových výkonov (čo môže byť dosiahnuté kvalitným manažmentom, kvalitnou klientelou, efektívnou aplikáciou informačných technológií) sa v účtovnej závierke nevykazuje od roku 1929. Dôvodom nevykazovania tzv. *vnútorného goodwillu* je, že vnútorný goodwill by neoprávnene zvyšoval hodnotu majetku a bol by poznačený subjektívnym prístupom zostavovateľa účtovnej závierky. Z tohto dôvodu sa v ďalšom texte budeme venovať iba druhotnému goodwillu.

Tá časť rozdielov medzi obstarávacou cenou podielov a reálnou hodnotou majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku, ktorú nie je možné identifikovať a oceniť je osobitnou veličinou, ktorá sa označuje ako goodwill (cena obstarania podielu na čistom majetku nadobúdaného podniku je vyššia ako reálna hodnota majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku), alebo prebytok podielu nadobúdateľa (cena obstarania podielu na čistom majetku nadobúdaného podniku je nižšia ako reálna hodnota majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku).

4.3.2 Vykazovanie odloženej daňovej pohľadávky v konsolidovanej účtovnej závierke a jej kompenzácia s odloženým daňovým záväzkom

V súlade so štandardom *IFRS 3 Podnikové kombinácie* nadobúdateľ vykazuje v konsolidovanej účtovnej závierke odloženú daňovú pohľadávku (avšak len do takej výšky, do akej spĺňa kritériá na vykázanie) ako identifikovateľný majetok a odložený daňový záväzok ako identifikovateľný záväzok k dátumu nadobudnutia, ktoré vznikli z dôvodu prechodných rozdielov porovnaním reálnych hodnôt majetku a záväzkov nadobúdaného podniku s ich pôvodnou daňovou základňou¹⁴⁰. Takto identifikované odložené daňové pohľadávky a záväzky ovplyvňujú samotný goodwill alebo akýkoľvek prebytok podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady podnikovej kombinácie.

Pri výpočte odloženej dane z príjmov na účely konsolidovanej účtovnej závierky je potrebné dodržať nasledovný postup:

1. Precenenie majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku na reálnu hodnotu.
2. Identifikácia prechodných rozdielov a vyčíslenie odloženej dane u nadobúdaného podniku.
3. Identifikácia a ocenenie nehmotného majetku pri podnikovej kombinácii, ktoré spĺňajú podmienku IAS 38 *Nehmotný majetok* a môžu sa vykázat' oddelene od goodwillu.

¹⁴⁰ Daňová základňa sa pritom stanovuje odkazom na konsolidované daňové priznanie v tých jurisdikciách, v ktorých sa toto priznanie podáva. V iných jurisdikciách je daňová základňa stanovená odkazom na daňové priznanie každej účtovnej jednotky v skupine.

4. Vyčíslenie samotného goodwillu (prípadne prebytku podielu nadobúdateľa).

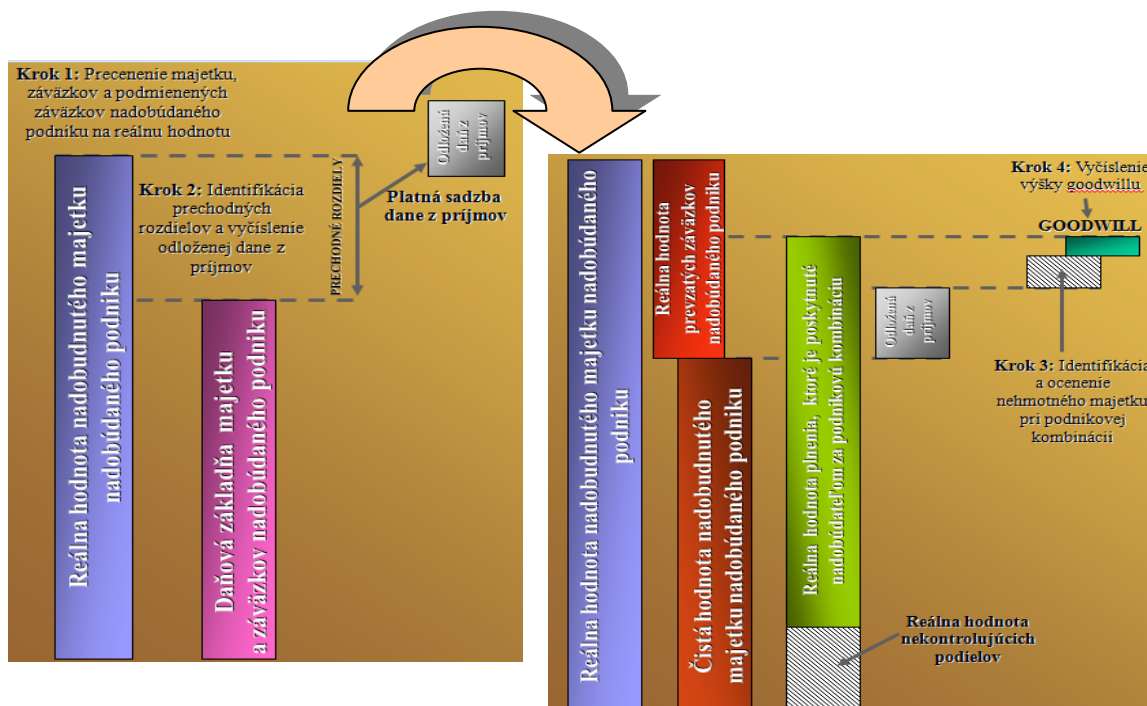


Schéma 17: Spôsob výpočtu goodwillu a odloženej dane z príjmov na účely konsolidovanej účtovnej závierky

Zdroj: Vlastné spracovanie

V predchádzajúcej schéme sme ilustrovali spôsob výpočtu goodwillu a odloženej dane z príjmov na účely konsolidovanej účtovnej závierky za predpokladu, že výsledkom podnikovej kombinácie je goodwill a prechodné rozdiely u nadobúdaného podniku majú za následok zaúčtovanie a vykázanie odloženého daňového záväzku.

Vývoj prechodných rozdielov, vzniknutých z precenenia majetku a záväzkov nadobúdaného podniku na reálnu hodnotu v porovnaní s daňovou základňou tohto majetku a záväzkov nadobúdaného podniku, je potrebné po dni akvizície skúmať. Každý prechodný rozdiel sa vzťahuje ku konkrétnej položke majetku alebo záväzku, z čoho vyplýva, že v prípade ak sa zníži stav majetku alebo záväzkov (napr. predajom tovaru, predajom neobežného majetku alebo vyradením z používania, príp. úhradou záväzku) u nadobúdaného podniku je potrebné v nasledujúcej konsolidovanej účtovnej závierke odúčtovať odloženú daň z príjmov vzťahujúcu sa k takýmto položkám majetku alebo záväzkov, pretože prechodné rozdiely spojené s takýmto majetkom a záväzkami zanikajú.

Doteraz sme sa venovali spôsobu výpočtu goodwillu a odloženej dane pri prvotnej konsolidácii ku dňu akvizície. V účtovných jednotkách v skupine však dochádza k vzniku

prechodných rozdielov, ktoré zakladajú povinnosť účtovať o odloženej dani na účely konsolidovanej účtovnej závierky aj v priebehu účtovného obdobia (t. j. po dni akvizície). Následná konsolidácia vychádza z fikcie právnickej osoby (t. j. na spoločné transakcie v rámci účtovných jednotiek v skupine sa prihliada ako na transakcie vo vnútri účtovnej jednotky) a pre zostavenie následnej konsolidácie je potrebné uskutočniť:

1. Konsolidáciu kapitálu a vykázanie nekontrolujúcich podielov – zahŕňa elimináciu účtovnej hodnoty investície materskej účtovnej jednotky v každej jej dcérskej účtovnej jednotke, nakoľko v konsolidovanej účtovnej závierke sa vykazuje podiel na čistom majetku (teda podiel na vlastnom imaní) materskej účtovnej jednotky na dcérskej účtovnej jednotke, ktorý predstavuje odlišnú hodnotu ako je účtovná hodnota investície v dcérskej účtovnej jednotke vykázaná v individuálnej účtovnej závierke materskej účtovnej jednotky. Zároveň je potrebné vyčíslieť nekontrolujúce podiely (a to buď vo výške ich reálnej hodnoty alebo alikvotnej časti na čistom majetku dcérskej účtovnej jednotky).
2. Elimináciu vzájomných transakcií (konsolidácia záväzkov) – jedná sa o elimináciu vzájomných pohľadávok a záväzkov, keď v materskej účtovnej jednotke je vykázaný záväzok a v dcérskej účtovnej jednotke pohľadávka (alebo naopak), vyplývajúce z tej istej transakcie. Pri konsolidácii záväzkov je potrebné brať do úvahy, že k pohľadávke môže byť tvorená opravná položka, ale k záväzku sa opravné položky netvoria. Vytvorená opravná položka môže byť v rozpore alebo nad rámec daňovej legislatívy platnej v danej krajine, čím vznikajú prechodné rozdiely zakladajúce povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmu. Tvorba opravných položiek k pohľadávkam v rámci účtovných jednotiek v skupine je skôr ojedinelá, avšak k vytvoreniu takejto opravnej položky mohlo dôjsť ešte pred nadobudnutím podielu na nadobúdanom podniku. V prípadoch, kedy je k pohľadávkam vytvorená opravná položka, je potrebné túto skutočnosť pri konsolidácii záväzkov zobrať do úvahy.

3. Elimináciu vnútropodnikových ziskov z predaja tovaru¹⁴¹ (konsolidácia medzivýsledku na úrovni zisku z predaja tovaru) – jedná sa o elimináciu rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou¹⁴² tovaru realizovaného v rámci účtovných jednotiek v skupine. V individuálnej účtovnej závierke by tento rozdiel predstavoval zisk z predaja tovaru, avšak z pohľadu konsolidovanej účtovnej závierky a účtovných jednotiek v skupine ako takých sa jedná len o vnútroskupinový prevod majetku, ktorý nemôže byť vykázaný ako súčasť výsledku hospodárenia účtovných jednotiek v skupine (vychádza sa z fikcie právnickej jednotky kedy by obstaranie majetku v rámci účtovnej jednotky znamenalo len zmenu napr. peňažných prostriedkov na hmotný majetok, t. j. zmenu formy majetku). Pri eliminácii vnútropodnikového zisku je potrebné brať do úvahy nekontrolujúce podiely; konsolidácia sa vykoná len do výšky podielu materskej účtovnej jednotky na dcérskej účtovnej jednotke; zvyšok sa vykazuje osobitne v rámci nekontrolujúcich podielov.
4. Elimináciu vnútropodnikových ziskov z predaja neobežného majetku (konsolidácia medzivýsledku na úrovni zisku z predaja neobežného majetku) – jedná sa o elimináciu zisku dosiahnutého z rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou¹⁴³ neobežného majetku. Na účely individuálnej účtovnej závierky by zisk z predaja neobežného majetku bol vykázaným ziskom vo výkaze ziskov a strát na strane dodávateľa neobežného majetku a na strane druhej by bol súčasťou nákladov vo výkaze ziskov a strát vo forme oprávok (avšak postupne po dobu odpisovania) na strane odberateľa neobežného majetku. Na účely konsolidovanej účtovnej závierky je potrebné eliminovať zisk na strane dodávateľa (pri zohľadnení nekontrolujúcich podielov) a zároveň znížiť o celú sumu zisku obstarávaciu cenu na strane odberateľa vrátane úpravy odpisov o alikvotnú časť zisku (v závislosti od doby odpisovania).

¹⁴¹ Eliminovať vnútropodnikové zisky je potrebné nielen z tovaru a majetku, ale z majetku ako takého. Rozdiel medzi pôvodným ocenením a predajnou cenou môže vzniknúť napr. aj v prípade predaja pohľadávky (dcérska účtovná jednotka odpredá materskej účtovnej jednotke pohľadávku za účelom vylepšenia platobnej schopnosti). V takomto prípade by však išlo skôr o stratu ako zisk (strata vo výške odpisu pohľadávky vzniknutá z rozdielu medzi menovitou hodnotou a diskontovanou hodnotou pohľadávky, t. j. medzi hodnotou pohľadávky zaevidovanou v účtovníctve dcérskej účtovnej jednotky a predajnou cenou tejto pohľadávky).

¹⁴² V prípade ak sa jedná o zásoby vlastnej činnosti tento rozdiel by vznikol medzi predajnou cenou a vlastnými nákladmi výroby, ktorými by boli ocenené zásoby vlastnej činnosti.

¹⁴³ V prípade, ak by majetok bol vytvorený vlastnou činnosťou, rozdiel by vznikol medzi predajnou cenou a priamymi nákladmi, ktorými bol tento majetok ocenený; resp. reprodukčnou obstarávacou cenou v prípade nehmotného majetku, ak by reprodukčná obstarávacia cena bola nižšia ako priame náklady (princíp nižšej z dvoch cien).

5. Konsolidáciu nákladov a výnosov – jedná sa o elimináciu nákladov a výnosov, ktoré vznikli v rámci účtovných jednotiek v skupine, pretože ak by účtovné jednotky v skupine boli jednou účtovnou jednotkou, tieto náklady by nevznikli. Ak by sme dodržali body 3 a 4, ktorým sa eliminoval medzivýsledok, t. j. zisk, stále by v konsolidovanom výkaze ziskov a strát boli vykázané náklady a výnosy, ktoré by v prípade jednej účtovnej jednotky (fikcia právnickej jednotky) nevznikli. Ak by materská účtovná jednotka A predala dcérskej účtovnej jednotke B osobný automobil, ktorý materská účtovná jednotka kúpila od účtovnej jednotky C (nie je súčasťou účtovných jednotiek v skupine), potom by týmto predajom zároveň vznikli náklady na predaný tovar v materskej účtovnej jednotke A a náklady z titulu oprávok k osobnému automobilu v dcérskej účtovnej jednotke B. Ak by účtovné jednotky A a B boli jedinou účtovnou jednotkou, vo výkaze ziskov a strát by boli vykázané iba náklady týkajúce sa oprávok k tomuto osobnému automobilu. Preto je potrebné v konsolidovanej účtovnej závierke eliminovať náklady z predaja majetku (alebo náklady na predaj tovaru, resp. akékoľvek náklady a výnosy vzniknuté navzájom medzi účtovnými jednotkami v skupine).

Všetky takéto úpravy pre potreby konsolidovanej účtovnej závierky však predstavujú korekciu účtovnej hodnoty majetku alebo záväzkov bez príslušnej úpravy ich daňovej základne. Uvedené vyplýva z prílohy A – *Príklady prechodných rozdielov* k štandardu *IAS 12 Dane z príjmov* odsek 11: „Nerealizované zisky vyplývajúce z vnútrogrupinových transakcií sú eliminované z účtovnej hodnoty majetku takého ako sú zásoby, alebo nehnuteľnosti, stroje alebo zariadenia, avšak nie je uskutočnená ekvivalentná úprava pre daňové účely.“

Z uvedeného vyplýva, že pri týchto úpravách vznikajú prechodné rozdiely, ktoré je potrebné zohľadniť pre potreby zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky, a teda vypočítať a vykázať odloženú daň vzťahujúcu sa k takýmto prechodným rozdielom.

Prechodné rozdiely k majetku a záväzkom v rámci účtovných jednotiek v skupine môžu vznikať nielen z korekcie účtovnej hodnoty pre potreby konsolidovanej účtovnej závierky, ale aj z dôvodu transferového ocenenia.

Pre zabezpečenie daňovej rovnosti a spravodlivosti bola najmä zásluhou OECD¹⁴⁴ schválená smernica týkajúca sa transferového oceňovania. Transferové oceňovanie predstavuje účelové oceňovanie transakcií najmä v rámci účtovných jednotiek v skupine¹⁴⁵ s cieľom daňovej optimalizácie, kedy dochádza k odčerpávaniu ziskov za hranice daňovo nevýhodnejšieho štátu do štátu, kde sú lepšie daňové podmienky. Smernica OECD bola východiskom pre implementáciu postupov do národných daňových legislatív, ktorými je potrebné evidovať transferové oceňovanie a upraviť základ dane z príjmov čo možno najobjektívnejšie, tak ako by to bolo v nezávislej transakcii medzi dostatočne informovanými a primerane zainteresovanými stranami.

V tomto prípade nastáva opačný prípad, kedy sa vykoná úprava daňovej základne majetku a záväzkov bez ekvivalentnej úpravy účtovnej hodnoty. Aj v tomto prípade dochádza k vzniku prechodných rozdielov, ktoré sú dôvodom pre účtovanie a vykazovanie odloženej dane v konsolidovanej účtovnej závierke.

V niektorých výnimočných prípadoch môže byť zložitý stanoviť výšku splatnej a odloženej dane z príjmov súvisiacej s položkami účtovanými v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Štandard IAS 12 uvádza, že to môže nastať v týchto prípadoch:

1. existuje progresívna sadzba dane z príjmov a nie je možné stanoviť sadzbu, ktorou by bol konkrétny prvok zdaniteľného zisku (daňovej straty) zdanený;
2. zmena sadzby dane z príjmov alebo iných daňových predpisov vplýva na odloženú daňovú pohľadávku alebo záväzok súvisiaci (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým zúčtovaná na ťarchu alebo v prospech vlastného imania, alebo
3. účtovná jednotka stanoví, že odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať, alebo by sa nemala ďalej úplne vykazovať a odložená daňová pohľadávka súvisí (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým zúčtovaná na ťarchu alebo v prospech vlastného imania.

Štandard IAS 12 v súvislosti s vykazovaním odloženej dane v konsolidovanej účtovnej závierke uvádza:

¹⁴⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, ďalej len „OECD“).

¹⁴⁵ Transferové oceňovanie je bežným javom medzi spriaznenými osobami ako takými, t. j. nielen v rámci konsolidovaného celku (majetkové prepojenie) ale aj medzi účtovnými jednotkami, ktoré majú spoločných majiteľov (personálne prepojenie).

1. V prípade, že je možné načasovať zánik prechodného rozdielu, a zároveň nie je pravdepodobné, že prechodný rozdiel sa v stanovenom období zruší (napr. výplata dividend) je často nepraktické vypočítať výšku nevykázaných daňových záväzkov. Štandard preto vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila súhrnnú výšku podkladových prechodných rozdielov, avšak nevyžaduje zverejniť odložené daňové záväzky. Používatelia však môžu považovať takúto informáciu za užitočnú, preto štandard odporúča (ak je to vhodné) zverejniť výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov.
2. V skupine účtovných jednotiek mohli materská účtovná jednotka a niektoré jej pobočky platiť dane z príjmov pri vyššej sadzbe nerozdeleného zisku a mohli brať do úvahy sumu, ktorá by mohla byť refundovaná, keď sa z konsolidovaného nerozdeleného zisku vyplatia akcionárom budúce dividendy. V tomto prípade sa refundovateľná suma zverejní a ak je to vhodné účtovná jednotka zverejní aj to, že existujú ďalšie potenciálne dôsledky dane z príjmov prakticky nekvantifikovateľné.
3. Od materskej účtovnej jednotky sa môže vyžadovať, aby v konsolidovanej účtovnej závierke zverejnila súhrnnú sumu prechodných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych účtovných jednotiek, pre ktoré neboli vykázané žiadne odložené daňové záväzky. Ak je nepraktické vypočítať výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov, môže sa vyskytnúť suma potenciálnych dôsledkov dividend týkajúca sa dane z príjmov prakticky nekvantifikovateľných, ktoré sa týkajú týchto dcérskych účtovných jednotiek.
4. Materská účtovná jednotka zverejňuje v konsolidovanej účtovnej závierke všetky daňovo súvisiace podmienené záväzky a podmienený majetok v súlade s *IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*, ktoré môžu vznikáť napr. z nedoriešených sporov s daňovými úradmi. Taktiež je potrebné vykázat každý významný vplyv zmien v sadzbách dane alebo zmien v daňových predpisoch ktoré sú uzákonené alebo vyhlásené po súvahovom dni a majú dopad na splatnú a odloženú daň z príjmov (postup v zmysle štandardu *IAS 10 Udalosti po súvahovom dni*).

V konsolidovanej účtovnej závierke je potrebné vykázat informácie o splatnej a odloženej dani z príjmov, ktoré sú nad rámec povinností zverejnenia informácií o splatnej a odloženej dani z príjmov v individuálnej účtovnej závierke. Jedná sa najmä o vykázanie

súhrnnej výšky prechodných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych účtovných jednotiek, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní, pre ktoré neboli vykázané odložené daňové záväzky (za predpokladu, že materská účtovná jednotka môže načasovať obdobie zrušenia zdaniteľného prechodného rozdielu a zároveň je pravdepodobné, že prechodný rozdiel v stanovenom období nebude zrušený).

Osobitnými prechodnými rozdielmi môžu byť rozdiely vznikajúce z dôvodu odlišných mien vykazujúcich účtovných jednotiek, čo v prípade účtovných jednotiek v skupine býva častou záležitosťou. *IAS 21 Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* v odseku 41 uvádza, že: majetok a záväzky účtovnej jednotky sa oceňujú v jej funkčnej mene. Ak sa zdaniteľný zisk alebo daňová strata účtovnej jednotky (a teda daňový základ jej majetku a záväzkov) určujú v odlišnej mene, ako je mena, v ktorej sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka, zmeny výmenného kurzu spôsobujú vznik prechodných rozdielov, ktorých výsledkom je vykázanie odloženého daňového záväzku alebo (v zmysle IAS 12) odloženej daňovej pohľadávky. Výsledná odložená daň z príjmov sa vykáže na ťarchu alebo v prospech výsledku hospodárenia (v zmysle IAS 12).

Osobitné zohľadnenie pre potreby zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky je potrebné vykonať aj v prípade odloženej daňovej pohľadávky a jej vykázania. V dôsledku podnikovej kombinácie môže nastať taká situácia, keď nadobúdateľ bude považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktorá nebola vykázaná pred podnikovou kombináciou. Napríklad, nadobúdateľ môže byť schopný využiť úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát oproti budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného podniku. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže odloženú daňovú pohľadávku, avšak nezahŕnie ju ako súčasť účtovania podnikovej kombinácie, a preto ju neberie do úvahy pri stanovovaní goodwillu alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie.

Inak povedané, ak je výsledkom podnikovej kombinácie možnosť nadobúdateľa, aby považoval za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktorá nebola vykázaná pred podnikovou kombináciou (napríklad, nadobúdateľ môže byť schopný využiť úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát oproti budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného), potom v takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže odloženú daňovú pohľadávku. Takúto odloženú daňovú pohľadávku

však nadobúdateľ nezahrnie ako súčasť účtovania podnikovej kombinácie, a preto ju neberie do úvahy pri stanovovaní goodwillu alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku nad nákladmi kombinácie (ide totiž o odloženú daňovú pohľadávku nadobúdateľa nie nadobúdaného).

Iná situácia nastane, ak je výsledkom podnikovej kombinácie možnosť previesť potenciálny úžitok daňovej straty (príp. daňovej úľavy) nadobúdaného podniku alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá *IFRS 3 Podnikové kombinácie* na samostatné vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia prvotne zaúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ vykáže výslednú odloženú daňovú pohľadávku súvahovo súvzťažne so zvýšením nerozdeleného zisku alebo súvzťažne so znížením neuhradenej straty. Navyše nadobúdateľ:

1. zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykazala v prípade, ak by došlo k vykázaniu odloženej daňovej pohľadávky ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia, a
2. vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad (v zmysle IAS 12).

Tento postup však nebude súčasťou prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku nad nákladmi kombinácie a ani nezvýši sumu predtým vykázanú ako prebytok.

Odložená daň z príjmov sa podľa charakteru transakcie s ktorou súvisí vykáže buď súvahovo alebo výsledkovo. Štandard *IAS 12 Dane z príjmov* v odseku 58 a nasledujúcich uvádza, že splatná a odložená daň z príjmov sa vykáže ako výnos alebo náklad a zahrnie sa do výsledku hospodárenia v danom období s výnimkou prípadov, keď odložená daň z príjmov vzniká z:

1. transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykáže v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní, alebo
2. podnikovej kombinácie.

Z uvedeného vyplýva, že materská účtovná jednotka v konsolidovanej účtovnej závierke vykáže výslednú odloženú daňovú pohľadávku (v rozsahu, v ktorom spĺňa kritériá na vykázanie uvedené v IAS 12) ako identifikovateľný majetok, alebo odložený daňový

záväzok ako identifikovateľný záväzok k dátumu nadobudnutia. Takto vykázaná odložená daň z príjmov sa účtuje súvahovo súvzťažne so zvýšením nerozdeleného zisku alebo súvzťažne so znížením neuhradenej straty (t. j. bez vplyvu na zmenu nákladov alebo výnosov).

Uvedené aplikujeme v nasledujúcom príklade: Účtovná jednotka A získala dcérsku účtovnú jednotku B, ktorá mala odpočítateľné prechodné rozdiely vo výške 110. Tieto odpočítateľné prechodné rozdiely neboli v súvahe účtovnej jednotky B vykázané ako odložená daňová pohľadávka, nakoľko účtovná jednotka B nepredpokladala dosiahnutie zdaniteľných ziskov, s ktorými by bolo možné tieto odpočítateľné prechodné rozdiely kompenzovať. Sadzba dane z príjmov v čase akvizície bola 20 %. Výsledná odložená daňová pohľadávka 22 nebola vykázaná ako identifikovateľný majetok ani pri stanovení goodwillu vo výške 400, vzniknutého pri podnikovej kombinácii. Následne po uplynutí dvoch rokov po podnikovej kombinácii materská účtovná jednotka zhodnotila, že budúci zdaniteľný zisk bude pravdepodobne postačujúci na spätné získanie úžitkov všetkých odpočítateľných prechodných rozdielov.

Nakoľko sa jedná o odpočítateľný prechodný rozdiel nadobúdaného podniku (nie nadobúdateľa), v konsolidovanej účtovnej závierke sa vykáže odložená daňová pohľadávka vo výške 22. Táto skutočnosť sa zohľadní aj vo výnosoch a vo výsledku hospodárenia sa prejaví tiež vo výške 22. Zároveň sa zníži hodnota goodwillu o 22 (goodwill bude vykázaný vo výške 378), pričom suma 22 predstavuje hodnotu odloženej daňovej pohľadávky, ktorá by bola vykázaná k dátumu akvizície ako identifikovateľný majetok, ak by boli splnené predpoklady na jej vykázanie (dosiahnutie dostatočných zdaniteľných ziskov v budúcnosti); v tomto prípade by po zohľadnení odloženej daňovej pohľadávky ako identifikovateľného majetku bol vykázaný goodwill vo výške 378 už ku dňu akvizície. Pri zmene sadzby dane by bolo potrebné túto odloženú daňovú pohľadávkou zaúčtovať a vykázat vo výške zodpovedajúcej platnej sadzbe dane z príjmov.

Pretože vykazovanie odloženej daňovej pohľadávky je dovolené iba za predpokladu, že takéto prechodné rozdiely sa v príslušnom období aj uplatnia (bude vykázaný dostatočný základ dane z príjmov na ich rozpustenie), môže nastať taký prípad, keď z dôvodu neistoty dosiahnutia dostatočného daňového základu v okamihu podnikovej kombinácie by odložená daňová pohľadávka nebola vykázaná vôbec, alebo vykázaná len do tej výšky, do akej by sa predpokladalo dosiahnutie dostatočného základu dane z príjmov v tom období, v ktorom by k zaniknutiu odpočítateľných prechodných rozdielov došlo.

Z dôvodu nevykázania odloženej daňovej pohľadávky by bola výška vykazaného goodwillu vyššia, ako keby sme odloženú daňovú pohľadávku vykázali¹⁴⁶. Preto je dôležité, aby sa v nasledujúcich obdobiach neistota dosiahnutia dostatočného základu dane z príjmov na uplatnenie prechodných odpočítateľných rozdielov prehodnocovala a v prípade ukončenia takejto neistoty (úplného alebo aj čiastočného) je potrebné dodatočne odloženú daňovú pohľadávku vykazať, čím sa zníži hodnota vykazaného goodwillu u nadobúdateľa na zodpovedajúcu výšku¹⁴⁷. Ak by neistota vykázania dostatočného základu dane z príjmov na uplatnenie prechodných zdaniteľných rozdielov zanikla úplne, dodatočným vykázáním odloženej daňovej pohľadávky by sa goodwill znížil na takú hodnotu, akú by mal v čase uskutočnenia podnikovej kombinácie, nezvýšenú o nevykázanú odloženú daňovú pohľadávku.

Štandard IAS 12 uvádza, že ak dôjde k vykázaniu prevzatého záväzku k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku odpočítajú až v neskorších obdobiach, vzniká odpočítateľný prechodný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka tiež vzniká, ak reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku je nižšia, ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka vplýva na goodwill.

V porovnaní s vykázáním odloženého daňového záväzku existujú rozdiely, ktoré vyplývajú z aplikácie zásady opatrnosti. Zrušenie odpočítateľných prechodných rozdielov totiž vedie k vzniku odpočítateľných položiek na daňové účely pri určovaní zdaniteľných ziskov v budúcich obdobiach, ktoré predstavujú pre účtovnú jednotku ekonomický úžitok vo forme zníženia platby dane z príjmov. Dosiahnutie ekonomického úžitku v takejto forme však predpokladá, že účtovná jednotka dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky, s ktorými sa môžu prechodné odpočítateľné položky kompenzovať. Odložené daňové pohľadávky vykazuje účtovná jednotka iba vtedy, keď je pravdepodobné, že dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky na to, aby sa mohli oproti nim eliminovať odpočítateľné prechodné rozdiely. Musí tiež platiť, že zdaniteľný zisk v dostatočnej výške musí byť dosiahnutý v tom istom období, ako očakávané zrušenie odpočítateľného prechodného

¹⁴⁶ Čistá hodnota majetku nadobúdaného podniku bez zahrnutia odloženej daňovej pohľadávky u nadobúdaného podniku by bola nižšia v porovnaní k objektívnej hodnote plnenia nadobúdateľa za obstaraný podiel na vlastnom imaní nadobúdaného podniku, čím by sa zvýšil rozdiel medzi čistou hodnotou majetku nadobúdaného v porovnaní s objektívnou hodnotou plnenia nadobúdateľa, čím by sa v konečnom dôsledku zvýšil goodwill.

¹⁴⁷ Zohľadnením časti odloženej daňovej pohľadávky sa u nadobúdaného podniku znižuje rozdiel medzi čistou hodnotou majetku a objektívnou hodnotou plnenia nadobúdateľa za podiel na vlastnom imaní nadobúdaného podniku, čím sa v konečnom dôsledku zníži hodnota goodwillu vykazaného u nadobúdateľa.

rozdielu alebo v tých obdobiach, v ktorých sa daňová strata vyplývajúca z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období.

V prípade, ak zdaniteľné prechodné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového úradu a toho istého daňového subjektu nie sú dostatočné, odložená daňová pohľadávka sa vykáže len do tej výšky, do akej je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk týkajúci sa toho istého daňového úradu a toho istého daňového subjektu v rovnakom období, ako sa vráti odpočítateľný prechodný rozdiel (alebo daňová strata vzniknutá z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období).

Pri rozhodovaní o tom, do akej výšky sa odložená daňová pohľadávka v konsolidovanej účtovnej závierke vykáže, materská účtovná jednotka ignoruje zdaniteľné sumy, ktoré vznikajú z odpočítateľných prechodných rozdielov, pri ktorých sa očakáva, že sa vyskytnú v budúcich obdobiach, pretože odložená daňová pohľadávka vznikajúca z týchto odpočítateľných prechodných rozdielov bude sama vyžadovať budúci zdaniteľný zisk na to, aby bola využitá. Inak povedané, odpočítateľné prechodné rozdiely spojené s odloženou daňovou pohľadávkou nie je možné započítať s nimi samými, ale na to, aby takéto odpočítateľné prechodné rozdiely zanikli je potrebné, aby účtovná jednotka dosiahla dostatočný zdaniteľný základ. Štandard IAS 12 uvádza aj postup ako je možné plánovať daňové príležitosti s cieľom dosiahnutia zdaniteľných ziskov vo vhodných obdobiach, v ktorých bude možné uplatniť odpočítateľné prechodné rozdiely s takto dosiahnutým zdaniteľným ziskom. IAS 12 v súvislosti s tým uvádza, že: „Plánovanie daňových príležitostí predstavuje činnosti, ktoré by účtovná jednotka mala vziať do úvahy, aby vytvorila alebo zvýšila zdaniteľný výnos v určitom období pred skončením lehoty pre uznanie daňovej straty alebo daňových úľav v budúcnosti. Napríklad v niektorých jurisdikciách sa môže zdaniteľný zisk vytvoriť alebo zvýšiť:

1. zvolením spôsobu zdaňovania výnosových úrokov buď pri prijatí, alebo pri vzniku pohľadávky,
 2. odložením nároku na určité odpočítateľné položky zo zdaniteľného zisku,
 3. predajom, prípadne spätným lízingom majetku, ktorý bol precenený, avšak pre ktoré daňový základ ešte nebol upravený tak, aby zohľadňoval toto precenenie,
- a

4. predajom majetku, ktorý vytvára nezdaniteľné výnosy (ako je v niektorých jurisdikciách štátny dlhopis), v snahe kúpiť inú investíciu, ktorá vytvára zdaniteľný výnos.“

V súvislosti s uvedeným je potrebné pripomenúť, že v prípade ak plánovanie daňových príležitostí presúva zdaniteľný zisk z neskoršieho obdobia na skoršie obdobie, využitie daňovej straty alebo daňových úľav prevedených do budúcich období stále závisí od existencie budúceho zdaniteľného zisku z iných zdrojov ako zo samotných prechodných rozdielov vzniknutých v budúcnosti.

Medzi kritériami na vykazovanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich z odpočítateľných prechodných rozdielov a odložených daňových pohľadávok vznikajúcich pri prevode nevyužitých daňových strát a daňových úľav do ďalšieho obdobia nie je žiaden rozdiel. Napriek tomu, z existencie nevyužitých daňových strát však jasne vyplýva, že zdaniteľný zisk sa v budúcnosti nemusí dosiahnuť, a teda nebude vykázaný dostatočný daňový základ na započítanie s odloženou daňovou pohľadávkou súvisiacou z nevyužitými daňovými stratami a daňovými úľavami. Preto, ak má účtovná jednotka prehľad o nedávnych stratách, vykazuje odloženú daňovú pohľadávkou vznikajúcu z nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav iba v rozsahu, v ktorom účtovná jednotka vykázala dostatočné zdaniteľné prechodné rozdiely alebo ak existuje presvedčivý dôkaz¹⁴⁸, že účtovná jednotka dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy. Za takýchto okolností štandard IAS 12 vyžaduje zverejniť výšku odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúceho jej vykázanie.

Pri odhade pravdepodobnosti, že bude dosiahnutý zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy, účtovná jednotka v súlade s IAS 12 berie do úvahy nasledovné kritériá:

1. účtovná jednotka má dostatočné zdaniteľné prechodné rozdiely, týkajúce sa toho istého daňového úradu a toho istého daňového subjektu, ktorých výsledkom budú zdaniteľné sumy, ktoré je možné zužitkovať na nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy v období ich platnosti,

¹⁴⁸ Presvedčivým dôkazom môže byť zásadná zmena na trhu, ktorá prinesie podniku jedinečnú konkurenčnú výhodu, uplatňovanie inej marketingovej koncepcie, ktorá má preukázateľný vplyv na zvýšenie obratu alebo marže, prípadne reštrukturalizačný plán aplikovaný v priebehu roka a preukázateľné zlepšenie výsledku hospodárenia v súvislosti s reštrukturalizačným plánom.

2. je pravdepodobné, že účtovná jednotka vytvorí zdaniteľné zisky v období platnosti nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav,
3. nevyužité daňové straty sú výsledkom identifikovateľných prípadov, pri ktorých je opätovný výskyt nepravdepodobný, a
4. plánovanie daňových príležitostí využíva účtovná jednotka, ktorá vytvorí zdaniteľný zisk v období, v ktorom možno zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

V súvislosti s vykazovaním odloženej daňovej pohľadávky v konsolidovanej účtovnej závierke je potrebné prehodnotiť nevykázané odložené daňové pohľadávky ku každému súvahovému dňu. V prípade získania väčšej istoty, že účtovná jednotka bude schopná vytvoriť dostatočný zdaniteľný zisk v budúcnosti, aby boli splnené kritériá na vykázanie odloženej daňovej pohľadávky materská účtovná jednotka vykáže v konsolidovanej účtovnej závierke predtým nevykázané odložené daňové pohľadávky v takom rozsahu, v akom je pravdepodobné, že budúci zdaniteľný zisk umožní, aby sa odložená daňová pohľadávka s týmto zdaniteľným ziskom kompenzovala.

Materská účtovná jednotka vykáže odloženú daňovú pohľadávku pri všetkých odpočítateľných prechodných rozdieloch, ktoré vznikajú z investícií do dcérskych účtovných jednotiek, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že prechodný rozdiel sa zruší v predpokladanej budúcnosti; a zároveň sa dosiahne zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať prechodný rozdiel, pričom pri rozhodovaní sa o tom, či sa odložená daňová pohľadávka vykáže z odpočítateľných prechodných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych účtovných jednotiek, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní, materská účtovná jednotka berie do úvahy rovnaké skutočnosti ako účtovná jednotka, ktorá zostavuje individuálnu účtovnú závierku.

V individuálnej účtovnej závierke je pri dodržaní štandardom vymedzených kritérií v IAS 12 možnosť kompenzovať odloženú daňovú pohľadávku a odložený daňový záväzok a vykázať len výslednú hodnotu v súvahe individuálnej účtovnej závierky podľa charakteru zostatku. Štandard *IAS 12 Dane z príjmov* definuje prípady, kedy je možné kompenzovať odložené daňové pohľadávky s odloženými daňovými záväzkami a v konsolidovanej účtovnej závierke vykázať len ich zostatok podľa jeho charakteru. Ide o nasledovné podmienky:

1. účtovná jednotka zo skupiny účtovných jednotiek má zákonné vykonateľné právo kompenzácie splatných daňových pohľadávok oproti splatným daňovým záväzkom a
2. odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým úradom buď v tom istom zdaniteľnom subjekte, alebo v rôznych zdaňovaných subjektoch, ktoré sa rozhodnú vyrovnať splatné daňové záväzky a pohľadávky na netto základe alebo realizovať pohľadávky a vyrovnať záväzky súbežne v každom období, v ktorom sa očakáva vyrovnanie alebo úhrada významných súm odložených daňových záväzkov alebo pohľadávok.

Inak povedané, po splnení vyššie uvedených podmienok je možné kompenzovať odložené daňové pohľadávky s odloženými daňovými záväzkami v účtovných jednotkách v skupine, a to buď v rámci jednej účtovnej jednotky, alebo viacerých účtovných jednotiek z účtovných jednotiek v skupine, ak tieto sa rozhodnú vyrovnať splatné daňové záväzky a pohľadávky súbežne ako celok, za predpokladu, že to povoľuje daňová legislatíva.

Za výnimočných okolností môže mať účtovná jednotka zákonné vykonateľné právo kompenzovať a zámer vyrovnať odložené dane na netto základe iba v niektorých obdobiach. V takomto prípade sa môže požadovať podrobný prehľad na spoľahlivé určenie toho, či odložený daňový záväzok jedného zdaňovaného subjektu spôsobí zvýšenie daňových platieb v rovnakom období, v ktorom odložená daňová pohľadávka iného zdaňovaného subjektu spôsobí zníženie platieb tým druhým zdaňovaným subjektom.

4.3.3 Odložená daň z príjmov pri dividendách v účtovných jednotkách v skupine

Ďalším dôvodom vzniku prechodných rozdielov je aj prípad, ak dcérske účtovné jednotky, pridružené podniky alebo spoločné podniky nerozdelili zisk materskej účtovnej jednotke alebo investorovi. Vo väčšine krajín (napr. Nemecko, Rakúsko, Česko) je výplata podielov na zisku zdaňovaná daňou z príjmov¹⁴⁹. Z uvedeného vyplýva, že účtovná hodnota takejto pohľadávky je totožná s jej daňovou základňou až v momente vyplatenia podielov na zisku, tzn. v momente prijatia zdaniteľného príjmu. Do momentu vyplatenia podielov na zisku teda vzniká prechodný rozdiel.

¹⁴⁹ V Slovenskej republike podiely na zisku (dividendy) nie sú zdaňované.

Štandard IAS 12 uvádza, že prechodné rozdiely vznikajú, ak sa účtovná hodnota investícií do dcérskych účtovných jednotiek, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločnom podnikaní (a to podiel materskej účtovnej jednotky alebo investora na čistom majetku dcérskej účtovnej jednotky, pobočky, pridruženého podniku alebo podniku, do ktorého sa investovalo, vrátane účtovnej hodnoty goodwillu) je odlišné od daňového základu (ktorým je často obstarávacia cena) investície alebo podielu. Takéto rozdiely môžu vzniknúť v dôsledku rôznych okolností, napríklad:

1. pri existencii nerozdelených ziskov dcérskych účtovných jednotiek, pobočiek, pridružených podnikov a spoločných podnikov¹⁵⁰,
2. pri zmenách v kurzoch cudzích mien, keď sú materská účtovná jednotka a jej dcérske účtovné jednotky umiestnené v rôznych krajinách, a
3. pri znížení účtovnej hodnoty investície v pridruženom podniku na jej uhraditeľnú sumu.“

Existujú však výnimky, kedy účtovná jednotka nevykáže odložený daňový záväzok napriek tomu, že existujú zdaniteľné prechodné rozdiely spojené s investíciami do dcérskych účtovných jednotiek, pobočiek pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní. Podľa uvedeného sa bude postupovať v prípade, ak:

1. materská účtovná jednotka, investor alebo spoločník môžu načasovať obdobie zrušenia prechodného rozdielu, a zároveň
2. je pravdepodobné, že prechodný rozdiel nebude zrušený v stanovenom období.

Uvedené možno chápať v kontexte IAS 12, keď materská účtovná jednotka z dôvodu možnosti kontrolovať a riadiť dividendovú politiku vo vlastných dcérskych

¹⁵⁰ Podiel na zisku znamená pre materskú účtovnú jednotku účtovný výnos a zároveň zdaniteľný príjem. Podiel na zisku je však zdaniteľným príjmom až v momente jeho prijatia, preto je možné identifikovať dočasné rozdiely v tom prípade, keď je zisk síce rozdelený, ale stále nie je uhradený. V jednotke, ktorá je dcérskou účtovnou jednotkou výplata podielu nepredstavuje náklad ani z daňového ani z účtovného pohľadu, preto dočasný rozdiel vzniká iba na strane materskej účtovnej jednotky. Uvedené ilustruje aj odsek 59 štandardu, ktorý uvádza: „Väčšina odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok vzniká, ak je výnos alebo náklad zahrnutý do účtovného zisku v jednom období, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) v inom období. Výsledná odložená daň z príjmov sa vykáže vo výkaze ziskov a strát. Príkladmi sú napr. výnosy z úrokov, autorských honorárov alebo **dividend** prijaté po konci obdobia, ak sú zahrnuté do účtovného zisku na základe časového rozdelenia v súlade s *IAS 18 Výnosy*, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) sú zahrnuté pri prijatí peňažných prostriedkov.“

účtovných jednotkách je schopná načasovať zrušenie prechodných rozdielov, ktoré by boli dôvodom pre účtovanie odloženej dane týkajúcich sa takejto investície. To platí nielen pre prechodné rozdiely vznikajúce z nerozdelených ziskov, ale tiež napríklad z každého prevodu cudzej meny.

Problematické by bolo určenie výšky dane z príjmov, ktorá by bola splatná pri zrušení prechodného rozdielu, a to najmä z dôvodu zmeny daňových sadzieb, prípadne z dôvodu rôznych daňových pásiem v závislosti od celkového dosiahnutého zdaniteľného zisku účtovnej jednotky. Štandard IAS 12 uvádza, že v prípade ak materská účtovná jednotka rozhodla o nerozdeľovaní ziskov v predpokladanej budúcnosti (tzn. nepredpokladá, že takéto zisky sa budú v stanovenej dobe rozdeľovať), materská účtovná jednotka nebude vykazovať odložený daňový záväzok. Obdobné postupy platia pre investície do pobočiek.

Pri vyčísľovaní odloženej dane z príjmov je potrebné vziať do úvahy znenie zákona upravujúceho zdaňovanie podielov na zisku. V niektorých krajinách (napr. Nemecko) je zaužívaná vyššia alebo nižšia sadzba dane z príjmu, ktorou sa zdaňuje časť alebo celý čistý zisk alebo nerozdelený zisk, ktoré sa vyplácajú ako dividendy akcionárom. Existujú aj také krajiny, kde sú dane z príjmov refundovateľné alebo splatné v tom prípade, ak sa časť alebo celý čistý zisk alebo nerozdelený zisk vyplácajú ako dividendy akcionárom účtovnej jednotky. V takýchto prípadoch je potrebné odloženú daň z príjmov oceniť pri sadzbe dane z príjmov, ktorá sa uplatňuje na nerozdelený zisk.

Dôsledky predpokladaného nerozdelenia dividend, týkajúce sa dane z príjmov, sa v takýchto prípadoch vykazujú, ak sa vykazuje záväzok tieto dividendy vyplatiť. Dôsledky predpokladaného nerozdelenia dividend týkajúce sa dane z príjmov sú spojené viac s minulými transakciami alebo udalosťami, ako s rozdeľovaním vlastníkom, preto sa takáto daň z príjmov vyказuje ako výnos alebo náklad a zahrnie sa do výsledku hospodárenia za účtovné obdobie. Výnimkou sú tie prípady, ak dôsledky dane z príjmov z takýchto dividend vyplynú z okolností, ktoré sa vykážu v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní alebo súvisia s podnikovou kombináciou. V niektorých krajinách môže byť účtovná jednotka, ktorá vypláca dividendy svojim akcionárom povinná uhradiť daňovému úradu v mene akcionárov časť dividend vo forme zrážkovej dane. Časť platených dividend sa z tohto dôvodu účtuje do vlastného imania (resp. o túto časť sa zníži suma vyplatených dividend akcionárom účtovnej jednotky vyplácajúcej dividendy).

V pridružených podnikoch investor nekontroluje účtovnú jednotku, v ktorej má podiel a zväčša nie je ani v takej pozícii, aby určoval dividendovú politiku.

Investor vykazuje odložený daňový záväzok vznikajúci zo zdaniteľných prechodných rozdielov spojených s jeho investíciami v pridruženom podniku v prípade, ak neexistuje zmluva, ktorá by stanovila, že sa zisky pridruženého podniku nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti (tzn. je predpoklad, že sa v stanovenej dobe rozdeľovať budú).

Štandard IAS 12 ďalej uvádza, že v niektorých prípadoch investor nemusí byť schopný stanoviť výšku splatnej dane z príjmov, ak uhradí obstarávaciu cenu svojej investície v pridruženom podniku, avšak môže stanoviť, že sa bude rovnáť alebo prevýši minimálnu hodnotu. V takýchto prípadoch je odložený daňový záväzok ocenený v tejto výške. V prípade spoločného podniku sa zväčša pri rozhodovaní o účtovaní odloženej dane z príjmov postupuje podľa znenia dohody medzi účastníkmi v spoločnom podniku. Táto dohoda by mala stanoviť, či rozhodnutie o rozdelení zisku vyžaduje súhlas všetkých spoločníkov alebo len stanovenej väčšiny. Keď môže spoločník kontrolovať rozdeľovanie ziskov a je pravdepodobné, že sa zisky rozdeľovať nebudú v predpokladanej budúcnosti, štandard uvádza, že sa daňový záväzok nevykáže. V prehľadnej tabuľke na nasledujúcej strane uvádzame, kedy sa odložená daň z príjmov účtuje a kedy sa neúčtuje v nadväznosti na (ne)rozdeľovanie dividend pri rôznych druhoch podnikových kombinácií:

Materská účtovná jednotka, ktorá má možnosť kontrolovať a riadiť dividendovú politiku	Rozhodne sa nerozdeľovať v predpokladanej budúcnosti nerozdelené zisky	Odložená daň sa nevykazuje
	Rozhodne sa rozdeliť v predpokladanej budúcnosti nerozdelené zisky	Odložená daň sa vykáže, ak nastane rozdelenie v účtovnom období inom, ako k takémuto rozhodnutiu dôjde. Účtovná jednotka zohľadní daňové sadzby, príp. pásma platné pre rok, kedy k rozdeleniu dôjde.
Investor v pridruženom podniku, ktorý nekontroluje podnik, v ktorom má investíciu a nemá možnosť určiť dividendovú politiku	Ak existuje zmluva, ktorá stanovuje, že sa zisky pridruženého podniku nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti.	Odložená daň sa nevykazuje .
	Ak neexistuje zmluva, ktorá stanovuje, že sa zisky pridruženého podniku nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti (tzn. neexistencia takejto zmluvy nezabraňuje výplatu dividend v predpokladanej budúcnosti)	Odložená daň sa vykáže, ak nastáva rozdelenie v účtovnom období inom, ako bol zisk v pridruženom podniku dosiahnutý. Účtovná jednotka zohľadní daňové sadzby, príp. pásma platné pre rok, kedy k rozdeleniu dôjde.
Spoločný podnik (joint-ventures)	Ak spoločník môže kontrolovať rozdeľovanie ziskov a zisky sa nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti, resp. ak spoločník nemôže kontrolovať rozdeľovanie ziskov a je pravdepodobné, že zisky sa nebudú v predpokladanej budúcnosti rozdeľovať (napr. zámer väčšiny ostatných vlastníkov).	Odložená daň sa nevykazuje .
	Ak spoločník môže kontrolovať rozdeľovanie ziskov a zisky sa budú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti, resp. ak nemôže kontrolovať rozdeľovanie ziskov a je pravdepodobné, že zisky v predpokladanej budúcnosti rozdelené budú (napr. zámer väčšiny ostatných vlastníkov).	Odložená daň sa vykáže, ak nastáva rozdelenie v účtovnom období inom, ako bol zisk v spoločnom podniku dosiahnutý. Účtovná jednotka zohľadní daňové sadzby, príp. pásma platné pre rok, kedy k rozdeleniu dôjde.

Tabuľka 8: Prípady účtovania odloženej súvisiace s dividendami v skupine

5 Diskusia

Daň z príjmov je jedným z faktorov, ktorý významným spôsobom ovplyvňuje finančnú a výnosovú situáciu každej účtovnej jednotky. Používatelia účtovných informácií požadujú aj v medzinárodnom meradle objektívne a porovnateľné informácie. Zabezpečenie porovnateľnosti informácií z individuálnych účtovných závierok účtovných jednotiek v medzinárodnom meradle prostredníctvom vykázania odloženej dane z príjmov v účtovnej závierke je potrebné chápať relatívne. Porovnateľnosť informácií z účtovných závierok z dôvodu vykázania odloženej dane z príjmov je zabezpečená len regionálne medzi účtovnými jednotkami, ktoré postupujú podľa rovnakých alebo podobných účtovných a daňových predpisov (resp. štandardov). Ako argumenty uvedeného tvrdenia uvádzame niekoľko skutočností zistených preskúmaním daného problému v rôznych účtovných a daňových systémoch:

1. heterogénnosť daňových systémov v jednotlivých krajinách (príkladom je aj takmer neexistujúca harmonizácia v oblasti priamych daní v Európskej únii), čo má za následok existenciu rozdielov v spôsobe určovania základu dane z príjmov, samotného výpočtu dane z príjmov, daňových sadzieb, atď.
2. existencia rozdielov v úprave odloženej dane z príjmov medzi národnými predpismi navzájom (napr. timing koncepcia uplatňovaná v štandardoch Veľkej Británie vs. temporary koncepcia uplatňovaná v slovenskej národnej legislatíve) a
3. existenciu rozdielov v úprave odloženej dane z príjmov medzi jednotlivými štandardmi (napr. vykazovanie odloženej dane z príjmov pri prvotnom vykázaní majetku a záväzkov).

V tejto súvislosti je možné položiť otázku, či slovenská legislatíva označuje správne rozdiely vzniknuté medzi účtovnou hodnotou majetku a záväzkov a ich daňovou základňou. Pri uplatňovaní temporary koncepcie sú takto vzniknuté rozdiely označované v slovenskej legislatíve ako dočasné rozdiely.

Z historického vývoja problematiky odloženej dane z príjmov je označenie dočasných rozdielov vhodné pre rozdiely vznikajúce pri uplatňovaní timing koncepcie. Táto totiž rozoznáva tri druhy rozdielov: dočasné, trvalé a kvázitrvalé.

Podľa nášho názoru pri uplatňovaní temporary koncepcie by mali byť rozdiely vznikajúce medzi účtovnou hodnotou majetku a záväzkov a ich daňovou základňou označované skôr ako prechodné rozdiely. Túto skutočnosť potvrdzuje aj fakt, že prechodné rozdiely sú v podstate dočasnými rozdielmi, a zároveň aj kvázitrvalými rozdielmi (neplatí analógia, že prechodné rozdiely sú dočasnými rozdielmi); prechodné rozdiely zahŕňajú omnoho širší okruh rozdielov ako dočasné rozdiely; dalo by sa tvrdiť, že dočasné a kvázitrvalé rozdiely sú v podstate podmnožinou prechodných rozdielov. Myslíme si preto, že nie je možné označovať rovnakými pojmami odlišnú množinu rozdielov vznikajúcich medzi účtovnou hodnotou majetku a záväzkov a ich daňovou základňou.

Je inšpiratívne, že česká literatúra v súvislosti s rozdielmi pri uplatňovaní temporary koncepcie má zaužívané označenie „prechodné rozdiely“.

Z lingvistického hľadiska pri uplatňovaní temporary koncepcie vznikajú v podstate temporárne rozdiely. Temporárny je síce v slovníku cudzích slov charakterizovaný ako dočasný a prechodný, avšak opozitom k slovu dočasný je práve trvalý. Z uvedeného vyplýva, že pri uplatňovaní timing koncepcie by bolo vhodné vzniknuté skupiny rozdielov označovať ako dočasné, kvázitrvalé a trvalé rozdiely. Pri uplatňovaní temporary koncepcie (tým, že temporárne rozdiely sú v podstate súhrnom dočasných a kvázitrvalých rozdielov) je potrebné rozdiely vznikajúce pri uplatňovaní temporary koncepcie rozlíšiť od dočasných rozdielov. Z uvedených dôvodov sme v celej práci uprednostnili v súvislosti s rozdielmi vznikajúcimi pri uplatňovaní temporary koncepcie označenie týchto rozdielov ako „prechodné rozdiely“.

Napriek charakteristikám odloženej dane z príjmov ako nástroja na objektivizáciu výsledku hospodárenia a zabezpečenie verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, si myslíme, že význam odloženej dane z príjmov nie je celkom docenený. Príkladom je Slovenská republika, ktorá vo svojej legislatíve taxatívne vymedzuje len určitý okruh účtovných jednotiek, ktoré majú povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov; ostatné účtovné jednotky môžu o nej účtovať dobrovoľne. Sme toho názoru, že jedným z nedocenených významov odloženej dane z príjmov je fakt, že za určitých okolností môže byť odložená daň z príjmov nástrojom na odhalenie bilančných deliktov.

Výsledok hospodárenia (zisk alebo strata) závisí predovšetkým od schopnosti manažérov používať úsudok a voľbu pri meraní a vykazovaní výsledku hospodárenia. Manažéri majú možnosť pri prijímaní rozhodnutí zvoliť také alternatívy, ktoré by zlepšili

výsledok hospodárenia a prezentovali účtovnú jednotku v „lepšom svetle“. Jedným z nástrojov na zlepšenie výsledku hospodárenia je aj tvorba tichých rezerv v obdobiach, kedy účtovná jednotka vykazuje vysoké zisky a ich „transfer“ vo forme tichých rezerv do menej ziskových období, kedy rozpustením tichých rezerv je možné vylepšiť výsledok hospodárenia účtovnej jednotky. Zámernou tvorbou tichých rezerv, napriek tomu, že to nie je povolené, manažment často dosahuje vopred stanovené ciele tak, že v hospodársky úspešných obdobiach si vytvára "rezervy", ktorých rozpustením v menej úspešných obdobiach dokáže do určitej miery stlmiť iné (niekedy náhodné) negatívne dôsledky na výsledok hospodárenia. Tiché rezervy manažment dosahuje podhodnotením či nevykázaním majetku, alebo nadhodnotením záväzkov, resp. vykázaním neexistujúcich záväzkov v účtovnej závierke. Takéto transakcie však na druhej strane majú v určitých prípadoch za následok vznik dočasných odpočítateľných rozdielov, ktoré sú dôvodom pre účtovanie odloženej daňovej pohľadávky. Odložené daňové pohľadávky vplývajú na výsledok hospodárenia (a teda aj na celkovú výšku vlastného imania) opačným spôsobom ako transakcie, z ktorých vznikli tiché rezervy. Odložená daň do určitej miery eliminuje výšku zámerných dobrovoľných tichých rezerv. Vysoká hodnota odložených daňových pohľadávok vykázaná v účtovnej závierke, ktorých pôvod nie je v poznámkach dostatočne vysvetlený, môže indikovať zámernú tvorbu tichých rezerv, čo by mali brať do úvahy používatelia informácií z účtovnej závierky pri ich rozhodovaní.

Všetky zmeny majetku a záväzkov, ktoré sú predmetom účtovníctva, je potrebné vyjadriť v peňažných jednotkách, teda oceniť. Oceňovanie majetku a záväzkov je v účtovníctve jedným z kľúčových problémov z dôvodu rôznorodosti princípov, metód a techník oceňovania používaných v konkrétnom systéme účtovníctva. Rôznorodosť princípov, metód a techník oceňovania majetku a záväzkov v účtovníctve má vplyv na celkovú hodnotu majetku, záväzkov, vlastného imania a výsledku hospodárenia a v neposlednom rade aj na vypovedaciu schopnosť všetkých základných finančných ukazovateľov.

Oceňovanie majetku a záväzkov na účely účtovníctva vychádza z viacerých základných predpokladov a účtovných zásad, pričom ich spoločným cieľom je dosiahnuť verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva.

Vzhľadom na to, že účtovníctvo v mnohých prípadoch vychádza pri vykazovaní majetku a záväzkov z princípu historickej ceny, vznikajú rozdiely aj medzi reálnou

hodnotou majetku a jeho historickou cenou (u odpisovaného majetku ešte zníženou o oprávky). Tieto rozdiely medzi historickou cenou a reálnou hodnotou, ktorá je výsledkom ponuky a dopytu na trhu, sú v určitých prípadoch dôvodom pre vznik tzv. tichých rezerv.

Z úplne iných predpokladov vychádza oceňovanie majetku a záväzkov na daňové účely. Z daňového hľadiska ide predovšetkým o určenie ich daňovej základne, tzn. ich daňovej uznateľnosti vo vzťahu k určeniu základu dane a vyčísleniu splatnej dane z príjmov. Daňové hľadisko ocenenia majetku a záväzkov vychádza najmä z fiškálnej politiky daného štátu, a preto sa značne odlišuje v jednotlivých krajinách.

Rozdielnosť prístupov v ocenení majetku a záväzkov pre potreby účtovníctva a na daňové účely je dôvodom vzniku prechodných rozdielov medzi účtovnou hodnotou majetku a záväzkov a ich daňovou základňou. Tieto rozdiely sú dôvodom účtovania odloženej dane v účtovníctve účtovnej jednotky.

Vzhľadom na rozdielnu cenovú úroveň jednotlivých zložiek majetku a subjektívny prístup pri stanovení ich reálnej hodnoty v jednotlivých krajinách a ich porovnanie s daňovou základňou, znamená vznik neporovnateľných prechodných rozdielov a výpočet vágnej odloženej dane z príjmov s diskutabilným dopadom na výsledok hospodárenia po zdanení.

Jedným z oceňovacích problémov je aj existencia rozdielov medzi vlastným imaním účtovnej jednotky vykázaným v účtovnej závierke a jeho reálnou výškou, ktoré sú okrem iného dôsledkom externých faktorov, ako napr. inflácia či vývoj ponuky a dopytu na konkrétnom trhu. Tiché rezervy vznikajú ako dôsledok existencie rozdielov medzi účtovným ocenením majetku a záväzkov (a teda v konečnom dôsledku samotného vlastného imania ako rozdielovej veličiny majetku a záväzkov) a ich skutočnou - reálnou hodnotou, ktorá je daná ponukou a dopytom na trhu. Rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku alebo záväzkov a ich skutočnou - reálnou hodnotou majú za následok¹⁵¹:

1. vykázanie fiktívnej výšky vlastného imania, ktoré je spôsobené buď vyšším ocenením majetku, alebo nižším ocenením záväzkov v porovnaní so skutočnosťou. K takejto situácii môže dôjsť v prípade nadhodnotenia

¹⁵¹ FIREŠ, B. - ZELENKA, V.: Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví. 2. rozšířené vydání Praha: MANAGEMENT PRESS, 1997. 175 s. ISBN 80- 85603-35-7., s. 133-134.

niektorých položiek majetku, resp. zahrnutím neexistujúcich položiek do majetku účtovnej jednotky alebo podhodnotením niektorých položiek záväzkov a nevykázaním existujúcich záväzkov v súvahe účtovnej jednotky;

2. vykázanie nižšej výšky vlastného imania v účtovníctve účtovnej jednotky, ktoré je dôsledkom nižšieho ocenenia majetku účtovnej jednotky alebo vyššieho ocenenia záväzkov v porovnaní s ich skutočnou hodnotou. K takejto situácii môže dôjsť podhodnotením niektorých položiek majetku, prípadne ich nevykázaním v súvahe účtovnej jednotky alebo nadhodnotením niektorých zložiek záväzkov, resp. vykázaním neexistujúcich záväzkov v súvahe účtovnej jednotky.

Rozdiely medzi nižšou výškou vykazaného vlastného imania účtovnej jednotky a jeho skutočnou výškou predstavujú tiché rezervy. Inak povedané, ako tichú rezervu môžeme charakterizovať tú časť vlastného imania, ktorá nie je účtovne vykázaná v účtovnej závierke účtovnej jednotky. Rozdiely vznikajúce z odlišnosti oceňovania v účtovníctve a reálnou hodnotou majetku alebo záväzkov sa môžu vzájomne kompenzovať. Z tohto dôvodu je potrebné brať do úvahy tak kladné, ako aj záporné rozdiely z ocenenia majetku alebo záväzkov pre potreby účtovníctva a ich skutočnej hodnoty.

Tiché rezervy je možné ďalej členiť podľa prvotných účtovných prípadov, ktoré boli dôvodom ich vzniku, na súvahové tiché rezervy a výsledkové tiché rezervy. Výsledkové tiché rezervy sú tvorené prostredníctvom nákladov alebo výnosov, a teda v konečnom dôsledku ovplyvňujú výšku výsledku hospodárenia účtovnej jednotky. Môže ísť napr. o tvorbu rezerv (obvykle v sume prevyšujúcej skutočnú výšku nákladu, na ktorú sa rezerva primárne tvorí) alebo o zaúčtovanie účtovných odpisov (ktoré sú vyššie než skutočné opotrebovanie majetku).

Tiché rezervy možno ďalej klasifikovať na nutné tiché rezervy a dobrovoľné tiché rezervy. Nutné tiché rezervy sú dôsledkom napr. používania historických oceňovacích veličín majetku v porovnaní s jeho meniacou sa skutočnou hodnotou (napr. budovy), pričom sa v účtovníctve účtovnej jednotky tieto zložky majetku nepreceňujú na jeho reálnu hodnotu. Nutné tiché rezervy nemôže účtovná jednotka ovplyvniť, resp. môže ich ovplyvniť iba čiastočne (napr. predajom a opätovnou kúpou majetku, práve týmto spôsobom ich účtovná jednotka dokáže eliminovať).

Dobrovoľné tiché rezervy možno ďalej rozlišovať na tiché rezervy, ktoré vznikajú neplánovane (často bez uvedomenia si ich vzniku, tzn. dobrovoľné nezámerné tiché rezervy), a tiché rezervy, ktoré vznikajú zámerne a odzrkadľujú často dosiahnutie zámerov manažmentu účtovnej jednotky (tzv. dobrovoľné zámerné tiché rezervy). Tvorba zámerných tichých rezerv však môže viesť až k bilančným a daňovým deliktom a je v rozpore s etickými princípmi účtovníctva, pretože narušuje verný a pravdivý obraz skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, čím zavádza konečných používateľov informácií z účtovnej závierky účtovnej jednotky.

Tvorbou tichých rezerv manažment účtovnej jednotky často vytvára v hospodársky úspešných obdobiach "rezervy" do budúcich, hospodársky menej úspešných období. Takéto "rezervy" do budúcich období je možné dosiahnuť napr. tvorbou vyšších rezerv na náklady než bude skutočná výška nákladu; zvolením spôsobu odpisovania dlhodobého majetku, ktorým účtovná jednotka zaúčtuje náklad vo forme účtovného odpisu dlhodobého majetku, pričom tento je vyšší než skutočné opotrebovanie majetku; ďalej napr. tvorbou opravných položiek účtovaných do nákladov, ktoré budú vyššie, než by mali byť v skutočnosti alebo napr. zaúčtovaním príjmov, ktoré v skutočnosti predstavujú výnosy do výnosov budúcich období. Vo väčšine z týchto položiek miera subjektivity pri ich ocenení znemožňuje do určitej miery odhaliť tvorbu zámerných tichých rezerv. V určitých prípadoch je však možné tvorbu zámerných tichých rezerv odhaliť v prípade, ak účtovná jednotka vykazuje neprimerane vysoké odložené daňové pohľadávky.

Pri posudzovaní vplyvu odloženej dane na tiché rezervy je najskôr potrebné nájsť spoločné znaky medzi odloženou daňou z príjmov a tichými rezervami. Jedným zo spoločných znakov je vplyv tak odloženej dane, ako aj tichých rezerv na výšku vykázaného vlastného imania v účtovnej závierke účtovnej jednotky. Bez ohľadu na to, či sa odložená daň účtuje výsledkovo alebo súvahovo, v konečnom dôsledku vplýva buď na výsledok hospodárenia (ak sa odložená daň účtuje výsledkovo), alebo na účty vlastného imania (ak sa odložená daň účtuje súvahovo), a teda na výšku vykázaného vlastného imania. To isté platí aj pre tiché rezervy. So vznikom tichých rezerv súvisí vykázanie nižšej výšky vlastného imania účtovnej jednotky bez ohľadu na to, či ide o súvahové (kapitálové), alebo výsledkové tiché rezervy. Druhým spoločným znakom je fakt, že pri vyčíslení tak odloženej dane z príjmov, ako aj tichých rezerv sa vychádza z účtovnej hodnoty majetku alebo záväzkov. V prípade odloženej dane sa účtovná hodnota majetku alebo záväzkov porovnáva s ich daňovou základňou a v prípade tichých rezerv sa účtovná

hodnota vlastného imania (ako rozdielu majetku a záväzkov) porovnáva s jeho skutočnou, reálnou hodnotou.

Pre ďalšiu analýzu budeme uvažovať len s dobrovoľnými tichými rezervami, keďže tieto tiché rezervy účtovná jednotka dokáže ovládať (tvoriť, uchovávať a rozpúšťať).

Dobrovoľné tiché rezervy vznikajú podhodnotením majetku alebo nadhodnotením záväzkov oproti ich skutočnej hodnote, čo v prípade výsledkových tichých rezerv má za následok vykázanie nižšieho výsledku hospodárenia (napr. v dôsledku vyšších účtovných odpisov, tvorbou vyšších opravných položiek alebo rezerv v účtovníctve účtovnej jednotky). Podhodnotenie majetku, resp. nadhodnotenie záväzkov, v porovnaní s ich daňovou základňou vychádzajúcou z platných daňových predpisov, má za následok vznik odpočítateľných prechodných rozdielov. Tieto odpočítateľné prechodné rozdiely sú dôvodom pre účtovanie odloženej daňovej pohľadávky (za predpokladu, že v budúcnosti účtovná jednotka dosiahne dostatočný zdaniteľný základ na ich rozpustenie). Odložená daňová pohľadávka pôsobí opačne na výšku vlastného imania ako transakcie, ktoré mali za následok vznik tichých rezerv. Ak sa jedná o odloženú daňovú pohľadávku účtovanú výsledkovo, táto zvyšuje výsledok hospodárenia, čo predstavuje opačný vplyv na výsledok hospodárenia, ako mali transakcie, ktorých zaúčtovaním tiché rezervy vznikli. Z uvedeného je možné konštatovať, že zaúčtovaním odloženej daňovej pohľadávky sa čiastočne eliminuje výška tichých rezerv tým, že odložená daňová pohľadávka pôsobí na výšku vykazaného vlastného imania opačne ako transakcie, ktoré mali za následok vznik tichých rezerv.

Tento vzťah medzi odloženou daňovou pohľadávkou a tichými rezervami existuje za predpokladu, že transakcie, z ktorých vznikli tiché rezervy, zároveň vyvolajú vznik prechodných odpočítateľných rozdielov, a teda povinnosť účtovať o odloženej daňovej pohľadávkou. Inak povedané, odložené daňové pohľadávky do určitej miery eliminujú vplyv tichých rezerv na výšku vykazaného vlastného imania len vtedy, ak vznik tichých rezerv vyvolali transakcie, ktoré zároveň čiastočne alebo úplne nie sú uznateľné na daňové účely a predstavujú vznik prechodných odpočítateľných rozdielov medzi účtovnou hodnotou majetku alebo záväzkov a ich daňovou základňou. Môže ísť napríklad o tvorbu rezerv, ktoré nie sú uznané na daňové účely a zároveň sú vytvorené vo výške prevyšujúcej skutočnú hodnotu nákladu, na ktoré sa tvoria, alebo o časť účtovných odpisov, ktoré

prevyšujú daňovo uznateľné odpisy podľa platnej daňovej legislatívy a zároveň sú vyššie, ako je skutočné opotrebovanie majetku.

Na nasledovnom obrázku ilustrujeme vznik tichých rezerv a vplyv odloženej dane z príjmov na výšku tichých rezerv vyjadrením ich výsledného vplyvu na vlastné imanie.

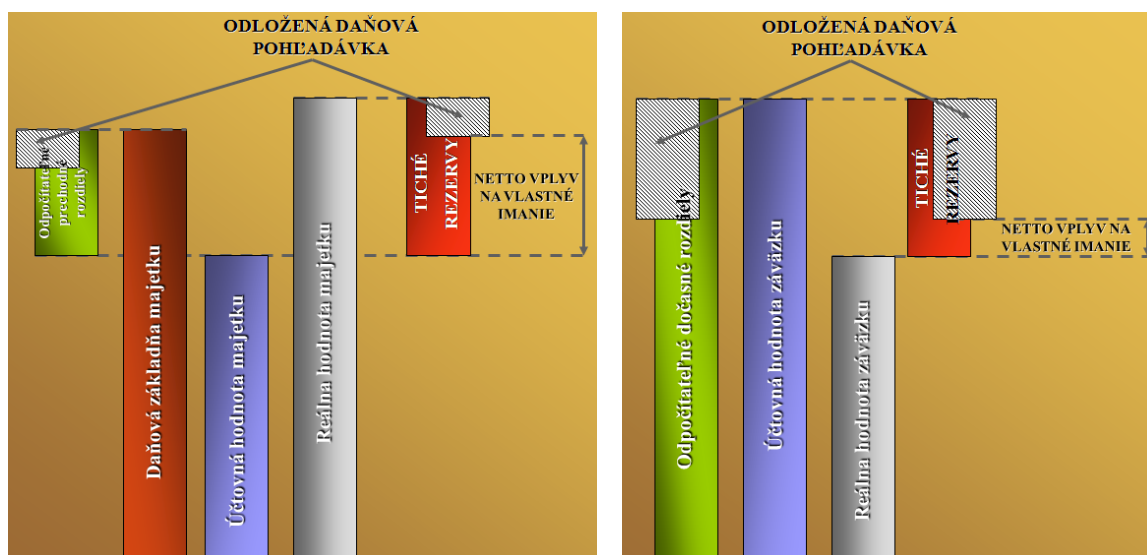


Schéma 18: Ilustrácia vplyvu odloženej daňovej pohľadávky na tiché rezervy

Zdroj: Vlastné spracovanie

V ľavej časti obrázku uvádzame príklad vzniku tichých rezerv v prípade majetku (napr. podhodnotenie majetku z dôvodu vyšších účtovných odpisov). V pravej časti obrázku uvádzame vznik tichých rezerv pri záväzkoch (napr. tvorba nadhodnotenej rezervy na reklamácie a zľavy tovaru, pričom v zmysle platnej daňovej legislatívy v Slovenskej republike je daňová základňa takejto rezervy nulová).

V nasledujúcej časti demonštrujeme vyššie uvedené tvrdenia na príklade. V účtovnej jednotke sú ocenené jednotlivé zložky majetku a záväzkov tak, ako to uvádza nasledujúca tabuľka. Z tabuľky vyplýva, že pred tvorbou zámerných tichých rezerv existovali len nutné tiché rezervy vo výške 7 700,-- € a odložený daňový záväzok vo výške 38,-- €. Tvorbou zámerných tichých rezerv sa odložený daňový záväzok zmenil na odloženú daňovú pohľadávku vo výške 995,60 €. Pri výpočte odloženej dane bola použitá sadzba dane z príjmov vo výške 19 %.

Súvahová položka	Stav pred vytvorením tichých rezerv		Stav po vytvorení tichých rezerv		Tiché rezervy	
					Nutné	Zámerné
Stavby	ÚH	144 000,-- €	ÚH	142 300,-- €	5 000,-- €	1 700,-- €
	RH	149 000,-- €	RH	149 000,-- €		
	DZ	142 500,-- €	DZ	142 500,-- €		
	ODZ	285,-- €	ODP	38,-- €		
Samostatné hnuteľné veci a súbory hnuteľných vecí	ÚH	47 300,-- €	ÚH	46 900,-- €	2 700,-- €	400,-- €
	RH	50 000,-- €	RH	50 000,-- €		
	DZ	47 800,-- €	DZ	47 800,-- €		
	ODP	95,-- €	ODP	171,-- €		
Materiál	ÚH	5 400,-- €	ÚH	4 860,-- €	0,-- €	540,-- €
	RH	5 400,-- €	RH	5 400,-- €		
	DZ	5 400,-- €	DZ	5 400,-- €		
			ODP	102,60 €		
Pohľadávky	ÚH	14 850,-- €	ÚH	14 050,-- €	0,-- €	800,-- €
	RH	14 850,-- €	RH	14 850,-- €		
	DZ	14 850,-- €	DZ	14 850,-- €		
			ODP	152,-- €		
Rezervy dlhodobé	ÚH	800,-- €	ÚH	2 800,-- €	0,-- €	2 000,-- €
	RH	800,-- €	RH	800,-- €		
	DZ	0,-- €	DZ	0,-- €		
	ODP	152,-- €	ODP	532,-- €		
SÚČET (rozdiel majetku a záväzkov)	ÚH	210 750,-- €	ÚH	205 310,-- €	7 700,-- €	5 440,-- €
	RH	220 050,-- €	RH	220 050,-- €		
	DZ	210 550,-- €	DZ	210 550,-- €		
	ODZ	38,-- €	ODP	995,60 €		

Vysvetlivky k tabuľke: ÚH - účtovná hodnota, RH - reálna hodnota, DZ - daňová základňa, ODZ - odložený daňový záväzok, ODP - odložená daňová pohľadávka.

Tabuľka 9: Ocenenie jednotlivých zložiek majetku a záväzkov v účtovnej jednotke

Stav pred tvorbou zámerných tichých rezerv ilustrujeme v nasledujúcej schéme, kde uvádzame súvahu účtovnej jednotky ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (napr. ku dňu 31. 12. 2009).

SA	Súvaha k 31.12.2009	SP
Softvér	13 500 €	Základné imanie 100 000 €
Oprávky k softvéru	-6 500 €	Zákonný rezervný fond 10 000 €
Stavby	150 000 €	Nerozdelený zisk min. rokov 15 550 €
Oprávky k stavbám	-6 000 €	Výsledok hospod. po zdanení 40 736 €
SHV a súbory HV	54 000 €	Rezervy zákonné krátkodobé 500 €
Oprávky k SHV a súborom HV	-6 700 €	Rezervy dlhodobé 800 €
Materiál	5 400 €	Odložený daňový záväzok 38 €
Výrobky	7 800 €	Závazky z obchodného styku 13 400 €
Pohľadávky z obchodného styku	15 000 €	Nevyfakturované dodávky 350 €
Oprávky k pohľadávkam	-150 €	Závazky voči zamestnancom 2 460 €
Peniaze	1 700 €	Závazky zo sociálneho poistenia 1 150 €
Účty v bankách	17 560 €	Daňové záväzky 11 500 €
Náklady budúcich období	874 €	Bankové úvery 50 000 €
SPOLU MAJETOK	246 484 €	SPOLU VI + ZÁVÄZKY 246 484 €

Schéma 19: Súvaha pred tvorbou zámerných tichých rezerv

Vlastné imanie v súvahe pred tvorbou tichých rezerv (súčet položiek základné imanie, zákonný rezervný fond, nerozdelený zisk minulých rokov a výsledok hospodárenia po zdanení) je vykázané vo výške 166 286 €, resp. vo výške 166 324 €, ak by sa neúčtovalo o odloženej dani z príjmov.

SA	Súvaha k 31.12.2009	SP
Softvér	13 500,00 €	Základné imanie 100 000,00 €
Oprávky k softvéru	-6 500,00 €	Zákonný rezervný fond 10 000,00 €
Stavby	150 000,00 €	Nerozdelený zisk min. rokov 15 550,00 €
Oprávky k stavbám	-7 700,00 €	Výsledok hospod. po zdanení 36 329,60 €
SHV a súbory HV	54 000,00 €	Rezervy zákonné krátkodobé 500,00 €
Oprávky k SHV a súborom HV	-7 100,00 €	Rezervy dlhodobé 2 800,00 €
Materiál	5 400,00 €	Závazky z obchodného styku 13 400,00 €
Opravná položka k materiálu	-540,00 €	Nevyfakturované dodávky 350,00 €
Výrobky	7 800,00 €	Závazky voči zamestnancom 2 460,00 €
Odložená daňová pohľadávka	995,60 €	Závazky zo sociálneho poistenia 1 150,00 €
Pohľadávky z obchodného styku	15 000,00 €	Daňové záväzky 11 500,00 €
Oprávky k pohľadávkam	-950,00 €	Bankové úvery 50 000,00 €
Peniaze	1 700,00 €	
Účty v bankách	17 560,00 €	
Náklady budúcich období	874,00 €	
SPOLU MAJETOK	244 039,60 €	SPOLU VI + ZÁVÄZKY 244 039,60 €

Schéma 20: Súvaha po tvorbe zámerných tichých rezerv

V súvahe, ktorá je zostavená po tvorbe zámerných tichých rezerv, je vlastné imanie (súčet položiek základné imanie, zákonný rezervný fond, nerozdelený zisk minulých rokov a výsledok hospodárenia po zdanení) vykázané vo výške 161 879,60 €. Výšku vlastného imania oproti súvahe pred tvorbou tichých rezerv ovplyvnila výška výsledku hospodárenia po zdanení, ktoré bolo nižšie o výšku nákladov vyvolávajúcich vznik tichých rezerv vo výške 5 440 € a zároveň vyššie o zmenu vykázanej odloženej dane vo výške 1 033,60 € (súčet pôvodne vykázaného odloženého daňového záväzku a vykázanej odloženej daňovej pohľadávky vzniknutej ako dôsledok tvorby tichých rezerv).

Ak by sa neúčtovalo o odloženej dani (v oboch prípadoch), rozdiel vo vlastnom imaní účtovnej jednotky by bol rovný výške vytvorených zámerných tichých rezerv. Vykázanie odloženej daňovej pohľadávky zníži rozdiel vo výške vykázaného vlastného imania účtovnej jednotky v našom prípade až o 995,60 €. V konečnom dôsledku sa výška vykázaného vlastného imania vo vyššie uvedených súvahách odlišuje len o 4 444,40 € miesto 5 440 €, ktoré predstavujú výšku vytvorených zámerných tichých rezerv, bez zohľadnenia odloženej dane z príjmov.

Záver

Splatná daň z príjmov a odložená daň z príjmov výrazne ovplyvňuje výsledok hospodárenia účtovnej jednotky po zdanení. Kým splatná daň z príjmov predstavuje zistenie výšky daňovej povinnosti účtovnej jednotky častokrát zložitou úpravou výsledku hospodárenia pred zdanením zisteného z účtovníctva na základ dane z príjmov, odložená daň z príjmov je čisto účtovnou kategóriou.

Odložená daň z príjmov objektivizuje výsledok hospodárenia po zdanení tým, že účtovná jednotka prostredníctvom účtovania odloženej dane z príjmov vykáže v účtovnej závierke takú výšku daňových nákladov a daňových záväzkov (resp. daňových pohľadávok), ako by vykazala v prípade, keby neexistovali prechodné (dočasné) rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku a záväzkov a ich daňovou základňou (resp. účtovnou hodnotou nákladov a výnosov a ich uznateľnosťou na daňové účely), vyplývajúce z rozdielnosti úpravy účtovníctva a daňovej legislatívy.

Odložená daň z príjmov zabezpečuje dodržiavanie aktuálneho princípu zaúčtovaním daňových nákladov v účtovníctve do toho účtovného obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia.

Napriek harmonizačnému procesu v oblasti účtovníctva existujú medzi národnými úpravami účtovníctva a nadnárodnými úpravami účtovníctva splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov značné rozdiely.

Odložená daň z príjmov okrem objektivizácie výsledku hospodárenia po zdanení by mala zabezpečovať porovnateľnosť informácií z účtovných závierok medzi účtovnými jednotkami. Tento význam odloženej dane z príjmov však možno konštatovať len na lokálnej úrovni. Z globálneho hľadiska je porovnateľnosť informácií z účtovných závierok účtovných jednotiek z rôznych krajín v súvislosti s odloženou daňou z príjmov obmedzená tak rozdielnosťou daňových sústav jednotlivých krajín, ako aj rozdielnosťou v úprave samotnej odloženej dane z príjmov.

Neustále zmeny vyvolané globalizáciou ekonomiky vyvolávajú tlak aj na prehodnocovanie úpravy v oblasti splatnej i odloženej dane z príjmov. Pri zmenách úpravy účtovníctva najmä v oblasti odloženej dane z príjmov nie sú niektoré špecifické situácie, ako napríklad nepeňažné vklady do základného imania alebo vklady podniku (časti

podniku) do základného imania, v právnej úprave dostatočne vymedzené, resp. nie sú v úprave účtovníctva riešené vôbec. Z uvedeného dôvodu je účtovná jednotka povinná pri vzniku týchto transakcií účtovať o odloženej dani z príjmov, napriek tomu, že takýto postup nie je priamo ustanovený v postupoch účtovania. Uvedená skutočnosť sa týka najmä veľkých účtovných jednotiek, ktoré nesprávnym vykázaním odloženej dane z príjmov môžu (ne)úmyselne skresliť verný a pravdivý obraz informácií vykazaných v účtovnej závierke. V tejto práci sme poukázali na niektoré významné nedostatky najmä v úprave odloženej dani z príjmov v Slovenskej republike.

Taktiež sme považovali za potrebné poukázať na osobitosti vykazovania splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov v individuálnej účtovnej závierke zostavenej podľa vybraných národných úprav účtovníctva (Slovenskej republiky a Veľkej Británie) a nadnárodných úprav účtovníctva podľa IFRS a U.S. GAAP a na osobitosti vykazovania splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov v konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej podľa IFRS. Okrem analýzy jednotlivých národných úprav účtovníctva a nadnárodných úprav účtovníctva sme uskutočnili ich komparatívnu analýzu so zameraním na odloženú daň z príjmov, ktorej výsledkom bola prezentácia zhodných a rozdielných znakov odloženej dane z príjmov v národných úpravách účtovníctva (Slovenskej republiky a Veľkej Británie) a v nadnárodných úpravách účtovníctva podľa IFRS, IFRS for SMEs a U.S. GAAP.

V tejto práci sme sa zaoberali aj vplyvom dobrovoľných zámerných tichých rezerv na odloženú daň z príjmov. Hoci je zámerná tvorba tichých rezerv účtovnou jednotkou nežiaducou a nedovolenou praktikou z pohľadu národných i nadnárodných úprav účtovníctva (pretože skresľuje verný a pravdivý obraz informácií vykazaných v účtovnej závierke), manažment účtovnej jednotky tvorbou takýchto rezerv sleduje svoje zámary. Zámerom manažmentu v súvislosti so zámernou tvorbou tichých rezerv môže byť napr. presun nadštandardných ziskov účtovnej jednotky z úspešných období do menej úspešných období s cieľom stabilizácie ukazovateľov rentability celkového kapitálu v dlhodobom horizonte (čo sa v konečnom dôsledku prejaví napr. v raste trhovej hodnoty účtovnej jednotky). Presun ziskov z úspešných účtovných období do menej úspešných období manažment vykoná buď nadhodnotením záväzkov (napr. vykázanie fiktívnych rezerv), alebo podhodnotením majetku (odpisový plán bude kalkulovať s vyššími účtovnými odpismi, než je skutočné opotrebenie majetku). Rozdiel medzi upravenou účtovnou hodnotou majetku a záväzkov po tvorbe tichých rezerv v porovnaní s ich nezmenenou

daňovou základňou vplýva na výšku prechodných rozdielov, ktoré sú východiskom pre výpočet odloženej dane z príjmov. Nižšia účtovná hodnota majetku, resp. vyššia účtovná hodnota záväzkov, v porovnaní k ich nezmenenej daňovej základni, vyvoláva vznik (vyšších) odpočítateľných prechodných rozdielov, ktoré za určitých predpokladov vplývajú na výšku vykázanej odloženej dane z príjmov. Vykázanie odloženej daňovej pohľadávky z titulu zámernej tvorby tichých rezerv má opačný vplyv na výšku vykazaného vlastného imania než samotné tiché rezervy. Kým tiché rezervy znižujú výšku vykazaného vlastného imania (v porovnaní s výškou vlastného imania, ktoré by bolo vykazané bez vplyvu vytvorených zámerných tichých rezerv), odpočítateľné prechodné rozdiely, ktoré predstavujú východisko pre výpočet odloženej daňovej pohľadávky, naopak, zvyšujú výšku vlastného imania účtovnej jednotky. Vzhľadom na to, že výška vykázanej odloženej daňovej pohľadávky môže byť ovplyvnená v dôsledku zámernej tvorby tichých rezerv, poukázali sme na ich vzájomnú súvislosť. Existencia súvislosti medzi odloženou daňovou pohľadávkou (resp. existenciou odpočítateľných prechodných rozdielov) a zámernou tvorbou tichých rezerv, ktorá skresľuje verný a pravdivý obraz informácií vykazaných v účtovníctve, by bolo vhodné zohľadniť napr. aj pri overovaní účtovnej závierky audítorom.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. ALFRED KING, M. 2006. *Fair Value for financial reporting : meeting the new FASB requirements*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2006. 334 s. ISBN: 978-0-471-77184-5.
2. BAŠTINCOVÁ, A. 2007. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava: IURA EDITION, 2007. 102 s. ISBN 978-80-8078-144-6.
3. BAŠTINCOVÁ, A. 2009. *Dlhodobý hmotný majetok z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava: IURA EDITION, 2009. 124 s. ISBN 978-80-8078-199-6.
4. BEŇOVÁ, E. a kol. 2008. *Financie a mena*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 392 s. ISBN 978-80-8078-142-2.
5. CENIGOVÁ, A. 2009. *Podvojný účtovníctvo podnikateľov*. Desiate, doplnené a aktualizované vydanie k 20.3.2009. Bratislava: CENIGA, 2009. 653 s. ISBN: 978-80-969946-1-8.
6. DVOŘÁKOVÁ, D. 2006. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: COMPUTER PRESS, 2006. 352 s. ISBN: 80-251-1085-0.
7. FARKAŠ, R. 1999. *Odložené dane*. Bratislava: IURA EDITION, 1999. 90 s. ISBN: 80-88715-47-4.
8. FARKAŠ, R. 2006. *Účtovná závierka účtovných spoločností v Slovenskej republike*. Štvrté, prepracované vydanie. Bratislava: KPMG Slovensko, 2006. 691 s. ISBN: 80-8078-119-2.
9. FARKAŠ, R. 2008. *Kombinácie podnikov: účtovné aspekty*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 111 s. ISBN 978-80-8078-216-0.
10. FIREŠ, B. - ZELENKA, V.: *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. 2. rozšířené vydanie Praha: MANAGEMENT PRESS, 1997. 175 s. ISBN 80- 85603-35-7.
11. HARUMOVÁ, A. 2003. *Reporting odložených daní*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, 2003. 144 s. ISBN: 80-8057-531-2.
12. HARUMOVÁ, A. a kol. 2009. *Stanovenie hodnoty majetku: hlavné aspekty ekonomickej znaleckej a expertnej činnosti*. Bratislava: IURA EDITION, 2009. 499 s. ISBN: 978-80-8078-224-5.
13. JANOUŠKOVÁ, J. 2007. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada Publishing, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

14. KOVANICOVÁ, D. a kol. 2005. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Piate, prepracované vydanie. Praha: POLYGON, 2005. 520 s. ISBN: 80-7273-129-7.
15. MARKOVIČ, P. 2003. *Ohodnocovanie finančných nástrojov*. Bratislava: IURA EDITION, 2003. 144 s. ISBN: 80-89047-84-X.
16. MLÁDEK, R. 2009. *Postupy účtování podle IFRS*. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
17. PATRICK DELANEY, R. - RAY WHITTINGTON, O. 2007. *Wiley CPA Exam Review 2007 Financial Accounting and Reporting*. John Wiley & Sons, 2007. 1008 s. ISBN: 978-0471-79757-9.
18. PAULIČKOVÁ, A. 2001. *Priame dane na Slovensku*. Bratislava: EUROUNION, 2001. 138 s. ISBN 80-88984-23-8.
19. SALIN, P. 2003. *Ekonomická harmonizace*. Praha: Liberalní institut, 2003. 214 s. ISBN 80-86389-26-X.
20. SAXUNOVÁ, D. 2008. *Ako správne rozumieť informáciám z účtovnej závierky: rozdiely a podobnosti v USA a v SR*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 210 s. ISBN: 978-80-8078-189-7.
21. SCHULTZOVÁ, A. a kol. 2007. *Daňovníctvo: daňová teória a politika*. Bratislava: IURA EDITION, 2007, 200 s. ISBN 978-80-8078-161-3.
22. SOLÍK, J. 2007. *Súčasný stav a tendencie vývoja harmonizácie daní v Európskej únii: daňová konkurencia – áno či nie?* Bratislava: Nadácia F.A.Hayeka, 2007. 203 s. ISBN 978-80-969833-0-8.
23. SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A. 2004. *Účtovníctvo*. Druhé, prepracované vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2004. 638 s. ISBN 80-8078-020-X.
24. SVITEK, M. 2008. *Finančné nástroje podľa IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 340 s. ISBN: 978-80-8078-188-0.
25. ŠLOSÁR, R. 2008. *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 234 s. ISBN 978-80-8078-227-6.
26. ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2006. *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava : IURA EDITION, 2006. 478 s. ISBN: 80-8078-070-06.
27. ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2009. *Účtovníctvo B: učebný text*. Bratislava : IURA EDITION, 2009. 272 s. ISBN: 978-80-8078-244-3.
28. ŠLOSÁROVÁ, A. – SILNÁ, R. 2008. *Mimoriadne účtovné závierky*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 109 s. ISBN: 978-80-8078-222-1.

29. TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2.
30. ZELENKA, V. 2006. *Goodwill: Principy vykazování v podniku*. Praha: EKOPRESS, 2006. 232 s. ISBN: 80-86929-22-1.

Zborníky

1. NEUBAUEROVÁ, E. 2008. Integračný proces a jeho vplyv na verejné podnikateľské prostredie. In *Zborník príspevkov z IX. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie pod názvom Integračný proces a jeho vplyv na verejné a podnikateľské financie*. Bratislava: Ekonóm, 2008. ISBN 978-80-22525-83-1, s. 395 - 403.
2. TUŽINSKÝ, M. Odložená daň ako predmet účtovníctva podnikateľských subjektov. In *AIESA - Mladá veda 2007 : vedecký zborník doktorandov* [elektronický zdroj]. - Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2007. ISBN 978-80-225-2465-0
3. TUŽINSKÝ, M. Odložené daňové pohľadávky ako dôsledok tvorby tichých rezerv. In *EDAMBA 2009 : medzinárodná vedecká konferencia doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov : zborník* [elektronický zdroj]. - Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2009. ISBN 978-80-225-2873-3, s. 238-247.
4. TUŽINSKÝ M. – GÖGHOVÁ T. Goodwill v kontexte IFRS/IAS. In *Účetnictví v procesu světové harmonizace*. - Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze - Nakladatelství Oeconomica, 2008. ISBN 978-80-245-1393-5, s. 237-241.
5. TUŽINSKÝ, M. - GÖGHOVÁ, T. Preceňovanie a zmena hodnoty aktív a záväzkov podľa IFRS a ich vplyv na odloženú daň. In *AIESA - budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach : 12. medzinárodná vedecká konferencia [doktorandov]* [elektronický zdroj]. - Bratislava : Iura Edition, 2008. ISBN 978-80-8078-233-7.
6. TUŽINSKÝ, M. – GÖGHOVÁ, T. 2008. Vplyv odloženej dane na vykazovanie goodwillu v účtovnej závierke podľa IFRS. In: *Mezinárodní Baťova doktorandská konference : 4. ročník mezinárodní Baťovy doktorandské konference* [elektronický zdroj]. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. ISBN 978-80-7318-664.

Periodiká

1. HVOŽDAROVÁ, J. Goodwill a jeho testovanie. Goodwill and its testing. In: *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo, v teórii a praxi* 2006, č. 5 s. 204-212.

2. TUŽINSKÝ, M. 2010. Daň z príjmov v účtovníctve podnikateľského subjektu. In *Účtovné súvzťahnosti od A do Z*. ISSN 1335-5430, 2010, č. 1/2010, 48 s.

Právne predpisy a medzinárodné štandardy

1. Obchodný zákonník č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov,
2. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov,
3. Zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov,
4. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov,
5. Zákonník práce č. 311/2001 Z. z. v znení neskorších predpisov,
6. Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších opatrení,
7. Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších opatrení,
8. FAS 109 Účtovanie daní z príjmov,
9. FRS 16 Splatná daň,
10. FRS 19 Odložená daň,
11. IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky,
12. IAS 10 Udalosti po súvahovom dni,
13. IAS 12 Dane z príjmov,
14. IAS 21 Vplyvy zmien kurzov cudzích mien,
15. IAS 29 Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách,
16. IAS 31 Podiely v spoločnom podnikaní,
17. IAS 36 Zníženie hodnoty majetku,
18. IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok,
19. IAS 38 Nehmotný majetok,
20. IAS 40 Investičný nehnuteľný majetok,
21. IFRS 3 Podnikové kombinácie,
22. IFRS 7 Finančné nástroje: zverejňovanie,

23. IFRS for SMEs,

Elektronické zdroje

1. LOUŽEK, M. 2007. Jean-Baptiste Say – obhájce svobody. In *MF Dnes*. [online]. 2007 [cit. 2010-01-04]. Dostupné na internete: <<http://www.cepin.cz/cze/clanek.php?ID=710>>,
2. NERUDOVÁ, D. 2007. Možnosti zavedení společného konsolidovaného základu daně. [online]. 2007 [cit. 2010-05-31]. Dostupné na internete: <http://kvf.vse.cz/storage/1180481796_sb_nerudova.pdf>.
3. 2009. Dôvodová správa k novele zákona o dani z príjmov účinnnej od 01.01.2010. [online]. 2009 [cit. 2009-12-29]. Dostupné na internete: <[http://www.rokovania.sk/appl/material.nsf/0/3A81EA1CE32B69D0C125761100461991/\\$FILE/dovodova_1.rtf](http://www.rokovania.sk/appl/material.nsf/0/3A81EA1CE32B69D0C125761100461991/$FILE/dovodova_1.rtf)>,
4. 2009. Spoločný základ dane zatiaľ nedohľadne. 2009 [cit. 2010-05-31]. Dostupné na internete: <<http://www.euractiv.sk/danova-politika/clanok/spolocny-zaklad-dane-zatial-nedohladne-012055>>,
5. 2009. Tax Alert. [online]. 2009 [cit. 2010-01-03]. Dostupné na internete: <<http://kpmgsk.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d4956a7addeae15905511464fda2445db30562088da353d07fc4f>>.
6. 2010. Tomáš Akvinský. [online]. 2010 [cit. 2010-04-02] Dostupné na internete: <http://sk.wikiquote.org/wiki/Tom%C3%A1%C5%A1_Akvinsk%C3%BD>,
7. 2010. Slovník pojmov. [online]. 2010 [cit. 2010-04-02] Dostupné na internete: <http://www.fara.sk/liptovske_matiasovcemix/slov.htm>,
8. 2010. IASB Agenda Project. [online] 2010 [cit. 2010-04-04] Dostupné na internete: <<http://www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm>>,
9. 2010. Advance corporation tax. [online]. 2010 [cit. 2010-04-07] Dostupné na internete: <http://en.wikipedia.org/wiki/Advance_corporation_tax>,
10. 2010. Introduction to corporation tax. [online]. 2010 [cit. 2010-04-12] Dostupné na internete: <<http://www.hmrc.gov.uk/ct/getting-started/intro.htm>>.