



Interpretace Národní účetní rady

I-50 Odložená daň a kurzové rozdíly vyloučené ze zdanění

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Popis problému:

1. Neuhrazené pohledávky/dluhy vyjádřené v cizí měně se k rozvahovému dni přepočítávají závěrkovým kurzem s dopadem do výsledku hospodaření.
2. V rámci právní úpravy účinné do konce roku 2023 vstupoval kurzový rozdíl jak do výsledku hospodaření, tak do základu daně. Přepočtená hodnota pohledávek/dluhů vyjádřených v cizí měně se převáděla do následujícího účetního období a kurzové rozdíly při vypořádání těchto pohledávek a dluhů se počítaly jako rozdíl mezi kurzem k okamžiku vypořádání a přepočtenou hodnotou pohledávky/dluhu k rozvahovému dni.
3. Od roku 2024 má poplatník daně z příjmů právnických osob možnost si zvolit daňový režim, v němž vyloučí vybrané kurzové rozdíly ze základu daně z příjmů. Důsledkem aplikace tohoto režimu dojde k přechodnému rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou pohledávky/dluhu.
4. Pokud poplatník daně z příjmů právnických osob do tohoto režimu nevstoupí, způsob zdaňování kurzových rozdílů se pro něj nemění. Pokud tento režim vylučování kurzových rozdílů ze základu daně využije, přestane se na něj vztahovat způsob zdaňování kurzových rozdílů platný do konce roku 2023.
5. Pokud poplatník do režimu vstoupí, musí v něm určitou dobu setrvat (viz podmínky daňové legislativy).

6. Vznikají otázky:

- a) Vzniká z kurzového rozdílu vyloučeného ze základu daně z příjmů k rozvahovému dni odložená daň z důvodu přechodného rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně?
- b) Pokud odložená daň vzniká, v kterém případě se jedná o odložený daňový dluh a kdy o odloženou daňovou pohledávku?
- c) Jak postupovat v případě následného částečného nebo úplného vypořádání pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně?

Řešení

7. Při použití závazkové metody rozvahového přístupu pro výpočet odložené daně se v případě vstupu do režimu vylučování kurzových rozdílů bude lišit účetní a daňová hodnota pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně, čímž vzniká přechodný rozdíl, který zakládá titul pro odloženou daň.
8. Účetní hodnota pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně bude vycházet z ocenění v účetnictví aktuálním (závěrkovým) měnovým kurzem, zatímco daňová hodnota bude v režimu vylučování kurzových rozdílů zohledňovat jen ty kurzové rozdíly, které vstoupily do základu daně.
9. Částečné vypořádání pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně povede ke změně rozdílu mezi účetní hodnotou pohledávky/dluhu (vyjádřené aktuálním měnovým kurzem) a daňovou hodnotou pohledávky/dluhu (zahrnující pouze kurzové rozdíly vstupující do základu daně). Odložená daň se v případě částečného vypořádání poměrně upraví.
10. Při úplném vypořádání pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně se odložená daň rozpustí.

Zdůvodnění:

11. Odložený daňový dluh představuje tvorbu zdroje na budoucí vyšší splatnou daň z důvodu připočitatelných přechodných rozdílů. Odložená daňová pohledávka vzniká v případě, kdy se v budoucnu očekává úspora na splatné dani z důvodu odčitatelných přechodných rozdílů. Při vykazování odložené daňové pohledávky je třeba respektovat zásadu opatrnosti.
12. Vyloučením kurzového rozdílu vykázaného ve výsledku hospodaření ze základu daně z příjmů vzniká přechodný rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně, což vede ke vzniku odložené daně.
13. V případě pohledávek vyjádřených v cizí měně vzniká při posílení měny účetnictví odložená daňová pohledávka – účetní hodnota pohledávky je nižší než její daňová hodnota a vzniká odčitatelný přechodný rozdíl. Při oslabení měny účetnictví vzniká odložený daňový dluh – účetní hodnota pohledávky je vyšší než její daňová hodnota a vzniká připočitatelný přechodný rozdíl.

14. V případě dluhů vyjádřených v cizí měně vzniká při posílení měny účetnictví odložený daňový dluhu – účetní hodnota dluhu je nižší než daňová hodnota a vzniká připočitatelný přechodný rozdíl. Při oslabení měny účetnictví vzniká odložená daňová pohledávka – účetní hodnota dluhu je vyšší než jeho daňová hodnota a vzniká odčitatelný přechodný rozdíl.
15. Při částečném vypořádání pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně se do účetního výsledku hospodaření promítne pouze ta část kurzového rozdílu týkající se daného účetního období, tj. rozdíl mezi přepočtenou hodnotou dané části pohledávky/dluhu k rozvahovému dni a částkou úhrady. Do základu daně se však promítne kurzový rozdíl spočívající v rozdílu mezi původní hodnotou části pohledávky/dluhu a kurzem úhrady.
16. Při úplném vypořádání pohledávky/dluhu vyjádřené/ho v cizí měně se do účetního výsledku hospodaření promítne ta část kurzového rozdílu týkající se daného účetního období, tj. rozdíl mezi přepočtenou hodnotou pohledávky/dluhu k rozvahovému dni a částkou úhrady. Do základu daně se však promítne kurzový rozdíl spočívající v rozdílu mezi původní hodnotou pohledávky/dluhu a kurzem úhrady.

Datum prvního schválení
této interpretace NÚR:

17. června 2024

Datum poslední aktualizace
této interpretace NÚR:

–

Zpracovatelé interpretace:

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.
Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze