

ALOKACE DANĚ ZE ZISKU V PŘÍPADĚ ROZDÍLNÉHO DATA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY¹

Income tax allocation in case of different date of financial statements

Marie Zelenková

Příspěvek se zabývá vykázáním nákladu na daň ze zisku v závěre dceřiné společnosti v případě, kdy po ní mateřská společnost požaduje sestavení účetní závěrky za takové období, které není shodné s účetním obdobím dceřiné společnosti (například pro potřeby konsolidace). Řada českých účetních jednotek z těchto důvodů požádala svůj finanční úřad o změnu účetního období (a zároveň i zdaňovacího období) z kalendářního roku na tzv. „rok hospodářský“, kterým je právě účetní období mateřské společnosti. I v situaci, kdy účetní jednotka sestavuje účetní závěrku za období, které se neshoduje s účetním obdobím dceřiné společnosti, (pokud např. dceřiná společnost sama nechce změnit své účetní období, eventuálně v případě, že by jí finanční úřad změnu účetního období nepovolil), je potřeba dodržovat základní principy a zásady finančního účetnictví, jako je zejména věcná a časová shoda nákladů s výnosy, zásada opatrnosti, způsoby oceňování k datu sestavení účetní závěrky atd.

Tento příspěvek se snaží upozornit na jeden z problémů, který se v této souvislosti otvírá, a to na způsob přiřazení daně ze zisku (jakožto nákladu) do období, za které se sestavuje účetní závěrka, je-li zdaňovacím obdobím období jiné. Pro účely tohoto příspěvku bude účetním obdobím (a zároveň zdaňovacím obdobím) dceřiné společnosti kalendářní rok. Účetním obdobím mateřské společnosti nechť je období jiné než kalendářní rok. Chce-li účetní jednotka alokovat daň ze zisku do účetního období, které není shodné s jejím zdaňovacím obdobím, měla by být schopná skutečnou daň ze zisku² rozdělit na dvě části, přičemž každá z těchto částí bude nákladem na daň ze zisku v jiném období, za které je sestavována účetní závěrka.

V následující tabulce jsou přehledně uvedeny varianty rozložení výsledku hospodaření dceřiné společnosti vždy za dvě části jejich dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. V tabulce nejsou uvedeny varianty, kdy výsledek hospodaření vychází přesně nula.

Varianty výsledku hospodaření dceřiné společnosti rozděleně ve dvou po sobě jdoucích částech dvou účetních období³

Var.	Účetní období = Rok 200X			Var.	Účetní období = Rok 200X+1		
	1.1. – 31. y.	1. y+1. – 31. 12.	VH za 200X		1.1. – 31. y.	1. y+1. – 31. 12.	VH za 200X+1
1	ZISK	ZTRÁTA	ZISK	A	ZISK	ZTRÁTA	ZISK
2	ZISK	ZTRÁTA	ZTRÁTA	B	ZISK	ZTRÁTA	ZTRÁTA
3	ZTRÁTA	ZISK	ZISK	C	ZTRÁTA	ZISK	ZISK
4	ZTRÁTA	ZISK	ZTRÁTA	D	ZTRÁTA	ZISK	ZTRÁTA
5	ZISK	ZISK	ZISK	E	ZISK	ZISK	ZISK
6	ZTRÁTA	ZTRÁTA	ZTRÁTA	F	ZTRÁTA	ZTRÁTA	ZTRÁTA

Vysvětlivky: VH výsledek hospodaření

¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

² Spočtenou na základě daňového přiznání.

³ V tabulce nejsou uvedeny varianty, kdy výsledek hospodaření vychází přesně nula.

31.y.	poslední den účetního období mateřské společnosti (event. 30.y., 28.y.)
1.y+1.	první den účetního období mateřské společnosti

Z tabulky jsou patrné kombinace, které mohou nastat. Pominou-li se ty kombinace, kdy ve v obou po sobě jdoucích částech účetního období je vždy zisk, nebo je v obou polovinách ztráta¹ (protože v těchto případech by rozložení daně ze zisku nebylo nikterak komplikované), mohou dále nastat případy, kdy přiřazení daně ze zisku spočtené za účetní období dceřiné společnosti do období, za které je sestavována účetní závěrka pro potřeby mateřské společnosti, bude problematické.

Jak například přiřadit náklad – daň ze zisku do období, za které je sestavována účetní závěrka pro potřeby mateřské společnosti ve variantě „1C“, tj. kdy za dvě po sobě jdoucí účetní období dceřiné společnosti je vykázán zisk (a tedy v obou obdobích vzniká povinnost daně ze zisku), avšak za období od 1. y+1. do 31. y. následujícího roku vznikla (a to v obou částech tohoto období) ztráta? Nebo opačně (viz varianta „4B“), kdy za dvě po sobě jdoucí účetní období dceřiné společnosti je vykázána ztráta (a tedy se předpokládá, že povinnost daně ze zisku nevznikla), avšak za období od 1. y+1 do 31. y. následujícího roku je vykázán zisk, který vznikl v obou částech tohoto období. I další kombinace typu „1B“, „3D“ atd. mohou činit problémy.

Teoreticky existuje několik variant řešení toho, jak daň ze zisku do těchto „druhotných“² výkazů přidělit. Jako nejvhodnější se podle mého názoru v této souvislosti jeví způsob, kdy je daň ze zisku rozložena do příslušného období adekvátně tomu, jaké výše zisku či ztráty bylo v konkrétní části účetního období dosaženo. Předpokladem takového způsobu je snaha o to, aby byla do příslušných (částí) období přiřazena skutečná daňová povinnost. Specifikem tohoto rozložení nákladu na daň je skutečnost, že by se v té části účetního období, kdy účetní jednotka dosáhla ztráty, měl zúčtovat záporný daňový náklad.

Toto samozřejmě platí jen pro jednu část období, za které je sestavována „druhotná“ účetní závěrka, protože celkový náklad na daň ze zisku za celé (jakékoliv) účetní období nemůže být záporný. Je-li tedy za kalendářní rok 200X vykázána u dceřiné společnosti ztráta, z čehož vyplývá, že daňová povinnost za r. 200X je nulová, měl by být součet nákladů na daň ze zisku za obě části roku 200X (přiřazený do dvou po sobě jdoucích „druhotných“ účetních závěrek) také nulový.

Podstatnou výhodou tohoto možného způsobu řešení je, že nemusí být známa skutečná daňová povinnost za zbývající část účetního období dceřiné společnosti. Dceřiná účetní jednotka vždy do 1. části kalendářního roku (tj. do druhé části v druhotné účetní závěrce) zachytí náklad na daň ze zisku pomocí tvorby rezervy. Tento náklad na daň ze zisku spočte vždy jako součin výsledku hospodaření za toto období a sazby daně. Jediným limitem při tomto způsobu je, aby náklad na daň ze zisku za období od 1. 1. do 31. y., tj. druhé části účetního období druhotné účetní závěrky, nebyl záporný. S ohledem na to, že nelze tvořit rezervu na daň v případě záporné hodnoty, je potřeba zvolit jiný způsob zachycení nákladu na daň než prostřednictvím tvorby rezerv. Při zachycení záporné hodnoty nákladu na daň ze zisku jde vlastně o to, že výsledná daň za 12 po sobě jdoucích měsíců je nižší, než by byla daň spočtená pouze za první část účetního období mateřské společnosti (tj. za druhou část řádného účetního období společnosti dceřiné).

V naší platné úpravě účetnictví není jednoduché najít pro zachycení odhadu nákladu na daň v případě, že vychází záporně, položku, která by byla inverzní k tvorbě rezervy na daň. Při hledání vhodné položky je potřeba si uvědomit, že by to měla být položka vykázaná v aktivech, avšak výše této položky se pouze odhaduje (vychází-li se z předpokladu, že výše výsledku hospodaření za zbývající část roku ještě není známa). Možností pro podvojně zachycení záporného nákladu na daň ze zisku by bylo proúčtování souvztažně proti odložené daňové pohledávce, a to za předpokladu, že účetní jednotka v budoucnu vytvoří dostatečně kladný daňový základ, který o ztrátu vykázanou

¹ Viz např. varianty „5E“ nebo „6F“.

² Za předpokladu, že účetní závěrka za řádné účetní období dceřiné společnosti (tedy za kalendářní rok) bude považována za „prvotní“.

v predchádzajúcom období bude moci snížiť. Pokiaľ by však dceřiná spoločnosť predpokládala, že v budúcnosti už túto svoju ztrátu nebude moci uplatniť (ať už z dôvodu, že predpokladá, že v budúcnosti dostatočný daňový základ nevytvorí, alebo z dôvodu, kedy to daňová legislatíva nepovoľuje atď.), pak by vykázanie záporného nákladu (buď prostredníctvom odložené daňové pohľadávky) bolo chybou. V tomto prípade by mal byť daňový náklad nulový.

Teoreticky existujú i ďalšie spôsoby alokácie nákladu - daně ze zisku v „druhotné“ účtnej závere, tj. v závere sestavené za iné obdobie než je účtnej obdobie účtnej jednotky, ktorá túto záverku sestavuje. Úskalím týchto ďalších spôsobů obvykle býva nutná znalosť vývoje výsledku hospodárenia za zbývajúci časť účtnej obdobia, nebuť tieto spôsoby pouze alokujú skutočne spočtenou výši daňové povinnosti do dvoch častí účtnej obdobia, aby z nich pak bylo možné sestaviť účtnej záverku za obdobie, za ktoré to požaduje mateřská spoločnosť. Ďalej existuje i spôsob, ktorý náklad na daň ze zisku priděluje do príslušnej častí účtnej obdobia v časťce, ktorá je výsledkom součinu základu daně (za príslušnou časť roku) a sazby daně. Ani tento spôsob není příliš vhodný, neboť se naopak neohlíží na to, v jaké výši byla vyčíslena skutečná daňová povinnost a bylo by tedy možné uplatniť i ztrátu, ke které by v budúcnosti nebyl vytvoren dostatočne kladný daňový základ pro její uplatnění.

Závěr

Při srovnání jednotlivých možností alokace nákladu na daň ze zisku v mimořádné, mezitímnej (nebo v „druhotné“) účtnej závere, se jako nejvhodnější jeví první výše popsaný způsob, neboť do „druhotné“ účtnej záverky rozděluje náklad na daň ze zisku pouze v té výši, v jaké by byla v „prvotnej“ účtnej závere dceřiné společnosti vykázána daňová povinnost, přičemž při tomto způsobu rozdělení nemusí dceřiná společnost znát vývoj svého výsledku hospodárenia ve zbývajúci častí účtnej obdobia. Náklad na daň ze zisku za 1. časť kalendářnjho roku, která je druhou částí účtnej obdobia mateřské společnosti, zachycuje prostřednictvím tvorby rezervy, eventuelně (v případě nutnosti snížení nákladu daně ze zisku zřejmě) prostřednictvím odložené daňové pohľadávky.

Abstrakt

Popis možných způsobů, jak přidělit náklad na daň ze zisku z účtnej záverky dceřiné společnosti do účtnej záverky, jejíž sestavení požaduje společnost mateřská, aby mohla připravit konsolidovanou účtnej záverku, je-li účtnej obdobia mateřské společnosti obdobia jiné než je účtnej obdobia dceřiné společnosti.

Klíčová slova: Daň ze zisku; Základ daně; Zisk; Ztráta; Účtnej obdobia; Účtnej záverka; Dceřiná společnost; Mateřská společnost; Rezerva na daň ze zisku.

Summary

Description of various approaches to allocate income tax expense from financial statements of a subsidiary to financial statements according to the requirement of its parent company in case of the financial statements of a subsidiary used in the preparation of consolidated financial statements are prepared as of a reporting date different from that of the parent.

Key words: Income tax; Tax base; Profit; Loss; Accounting period; Financial statements; Subsidiary company; Parent company, Income tax provision.

JEL classification: M41.

Literatura

- [1] *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.*
- [2] *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) including International Accounting Standards (IASsTM) and Interpretations as at 1 January 2005.* International Accounting Standards Board®. London 2005.
- [3] *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v aktualizovaném znění.*

Kontakt

Marie Zelenková, Ing., Ph.D., Katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 2 24095 143, zelenm@vse.cz