

Daň z příjmů

423/23.04.14 Zjištění základu daně z příjmů právnických osob při přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojně účetnictví a při přechodu z podvojně účetnictví na jednoduché účetnictví

Předkládá: Ing. Růžena Merlíčková Růžičková, daňový poradce ev.č. 1668
Ing. Pavel Lampa, daňový poradce ev.č. 564

Příspěvek uzavřen

Z důvodů zajištění srozumitelnosti následujícího textu budeme používat pro rozlišení účetní metody slovní spojení jednoduché účetnictví a podvojně účetnictví. V celém textu se posuzuje právní režim pro právnické osoby a platí také, že účetní jednotka=daňový subjekt.

1. Úvod (předpoklad podle právního stavu v roce 2013)

Účetní jednotky (občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, a honební společenstva), u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, účtují:

- **buď v soustavě jednoduchého účetnictví**, a to v případě, že splňují podmínky podle §38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ), tj. pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč. Účetní jednotky postupují podle vyhlášky č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, která byla sice zákonem č. 437/2003 Sb. zrušena, ale výše jmenované účetní jednotky při splnění zákonných podmínek podle §38a ZoÚ podle této vyhlášky postupují stále. Tyto účetní jednotky současně postupují podle Opatření MFČR, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (čj. 281, 283/77 411/2000).
- **nebo v soustavě podvojně účetnictví** a postupují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojně účetnictví. Podvojně účetnictví tedy vedou zmíněné právnické osoby, které přešly na podvojně účetnictví dobrovolně a pak ty, které nesplnily podmínky obratu a přešly na podvojně účetnictví povinně.

Stávající znění §38a ZoÚ stanoví, že „*Občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva mohou vést účetnictví podle zákona č. 563/61 Sb., o účetnictví, ve znění zákonů č. 117/1994 Sb., 227/1997 Sb., 492/2000 Sb., 353/2001 Sb. a č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3.000.000 Kč, přitom se na ně vztahují ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném k 31. prosinci 2003.*“

Právní úprava (§38a ZoÚ) u vyjmenovaných účetních jednotek diktuje pro formu vedení účetnictví jedinou podmínku a tou je hranice 3.000.000,-- Kč za minulé účetní

období a ta je rozhodující. Účetní předpisy tedy neomezují možnost, aby si účetní jednotka případně zvolila změnu formy vedení účetnictví z podvojného účetnictví na účetnictví jednoduché a opačně, a to s ohledem na obratový výsledek i každoročně.

Postup přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví podvojně je upraven §42a vyhlášky MFČR č. 504/2002 Sb. a ČÚS č. 414.

Postup přechodu z podvojného účetnictví na účetnictví jednoduché je upraven přílohou č. 3 Opatření MFČR, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (č.j. 281, 283/77 411/2000) a to s ohledem na znění §38a ZoÚ.

2. Předpoklad (podle právního stavu v roce 2014)

V souvislosti s nabytím účinnosti nového Občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. (dále jen NOZ) od 1.1.2014 je při využití §3029 a §3045 NOZ oprávněným předpokladem, že přechod mezi jednoduchým účetnictvím a podvojným účetnictvím a opačně bude aktuální i pro spolky nově vzniklé od 1.1.2014 nebo pro občanská sdružení, která vznikla do 31.12.2013 a od 1.1.2014 se považují za spolky podle NOZ.

3. Popis problémů – zjištění základu daně z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDzP), řeší problematiku zjištění základu daně z příjmů při přechodu z podvojného účetnictví na daňovou evidenci a opačně pouze pro fyzické osoby a pro právnické osoby pro „obdobné“ přechody podvojně účetnictví <-> jednoduché účetnictví právní úprava v ZDzP neexistuje.

ZDzP v minulosti obsahoval ustanovení, která podrobněji upravovala postup při přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojně účetnictví, např.:

- čl. II. zákona č. 2/2009 Přechodná ustanovení, odst. 4: *Poplatník uvedený v §17 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 259/1994 Sb. a zákona č. 492/2000 Sb., který není založen za účelem podnikání a který k 31. prosinci 2008 bude účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví podle předpisů platných do 31. prosince 2003 a od roku 2009 povede účetnictví, zvýší výsledek hospodaření o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh, s výjimkou záloh na hmotný a nehmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, a současně sníží výsledek hospodaření o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, zjištěných k 31. prosinci 2008, a to jednorázově za zdaňovací období roku 2009 nebo postupně v průběhu nejvýše 3 zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím 2009. Tento poplatník se pro zdaňovací období roku 2008 považuje pro účely zákona o daních z příjmů za poplatníka, který nevede účetnictví.*

Znamená to tedy však, že postup podle tohoto ustanovení bylo možné naposledy využít při zahájení účtování v soustavě podvojného účetnictví od roku 2009. V následujících letech se již obdobná právní úprava v ZDzP neobjevila.

Je tedy zřejmé, že v případě změny formy vedení účetnictví daňový subjekt (právnická osoba) **nebude postupovat** podle §23/8 a §23/14 ZDzP.

Základ daně z příjmů právnických osob:

- za období, které předchází období změny formy vedení účetnictví,

- za období, kdy došlo ke změně formy vedení účetnictví
 - za období následující po období změny formy vedení účetnictví
- se u právnických osob, které provedou změnu formy vedení účetnictví, stanoví podle obecných ustanovení ZDzP, zejména tedy podle §23 ZDzP. Právnická osoba je současně oprávněna uplatnit postup podle Čl. II./7. Přejícných ustanovení zákona č. 492/2000 Sb.

Pro stanovení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji daňový subjekt zvolí postup podle výše uvedených účetních předpisů a to

- za období, které předchází období změny formy vedení účetnictví,
 - za období, kdy došlo ke změně formy vedení účetnictví
 - za období následující po období změny formy vedení účetnictví
- a následně bude účetní jednotka z tohoto „výsledku“ pro zjištění základu daně podle §23/10 a §23/2-b) ZDzP vycházet.

Daňový subjekt (právnická osoba) upraví takto zjištěný účetní výsledek jednotlivými postupy podle §23 ZDzP, s výjimkou již uvedených odstavců 8) a 14).

Z jednotlivých složek aktiv a pasiv účetní jednotky lze předpokládat, že zásadní vliv na stanovení základu daně z příjmů právnických osob za jednotlivá období bude mít zejména:

- hodnota zůstatků vytvořených rezerv a opravných položek, záloh, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období a nájemného
- hodnota neuhrazených pohledávek, hodnotu neuhrazených závazků, hodnota přijatých a zaplacených záloh, cena nespotřebovaných zásob, zůstatky vytvořených rezerv.

Daňový subjekt bude v jednotlivých obdobích zejména uplatňovat ustanovení §23/3 a §23/4 ZDzP:

- - §23/3-b)-3. částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacené, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace. Základ daně nelze snížit o zaplacené úroky, které nebyly výdajem (nákladem) na dosažení, udržení a zajištění příjmů z důvodů uvedených v §25 odst. 1 písm. w),
- - §23/3)-c)-2. částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout,
- - §23/3)-c)-3. částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu [20] zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů,
- - §23/4)-d) částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce,

4. Závěr

Zákon o daních z příjmů neobsahuje pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob speciální ustanovení k postupu při stanovení základu daně z příjmů při změně formy účtování z jednoduchého účetnictví na podvojný účetnictví nebo z podvojnýho

účetnictví na jednoduché účetnictví. V případě těchto změn forem účtování se u daňových subjektů (právnických osob) u jednotlivých dotčených zdaňovacích obdobích bude vycházet z výsledku hospodaření nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji a tento zjištěný výsledek se upraví postupy podle §23 ZDzP, zejména podle §23/3 a §23/4 ZDzP. **Nepoužije se však postup podle §23/8 a §23/14 ZDzP.**

Stanovisko GFŘ:

K bodu 2.

Souhlas se závěrem předkladatelů s tím, že úpravy budou prováděny ve zdaňovacím období, ve kterém k úpravám podle ZDP (např. § 23 odst. 9) bude docházet. Zde je potřebné doplnit, že vzhledem k absenci právní úpravy ZoÚ k vedení účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví u účetních jednotek vymezených v § 38a ZoÚ v souvislosti s účinností zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, lze skutečně oprávněně předpokládat, že účetní jednotky, které k 31.12.2013 vedly jednoduché účetnictví, budou i nadále postupovat stejně po 1.1.2014 a i nově vzniklé účetní jednotky, které budou mít formu "spolku" budou moci vést jednoduché účetnictví. Jedná se o výkladové stanovisko o možnosti vedení jednoduchého účetnictví, ke kterému by mělo závěr učinit Ministerstvo financí.

K bodu 3.

S ohledem na aktuální znění ZDP souhlas se závěrem předkladatelů pro oblast daně z příjmů právnických osob s tím, že v ZDP není řešena úprava pro daňové účely v okamžiku přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví u právnických osob.

(Pozn. Pokud bude postup uváděný v příspěvku u právnických osob uplatňován, bude při přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojný účetnictví poplatník postupovat podle přílohy č. 3 k ZDP. Pokud dojde k přechodu z podvojnýho účetnictví do jednoduchého účetnictví bude poplatník postupovat podle přílohy č. 2 k ZDP. Uvedené postupy pro účely ZDP by měly být do zákona aplikovány v rámci novely.)

K bodu 4.

Vzhledem k výše uvedenému souhlas se závěrem předkladatelů.