

Daň z příjmů

336/08.06.11 - Ukončení účtování účetní jednotky - fyzické osoby v hospodářském roce vyvolané příkazem v § 7 odst. (12) ZDP

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osvědčení 803

Zákon o účetnictví umožňuje i fyzickým osobám, pokud vedou účetnictví, účtovat v hospodářském roce. Zákon o dani z příjmu pak příkazuje některým osobám, ukončit účtování v hospodářském roce (§ 7 odst. (12) ZDP):

Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 7, 8, § 7a, 12, nebo 13, anebo má příjmy podle odstavce 1 písm. c), d) nebo podle odstavce 2, změni v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce.

Dané ustanovení s sebou přináší několik nejasností a dle názoru předkladatele několik zcela zbytečných komplikací. Cílem příspěvku je vyjasnit sporné okamžiky a popřípadě zmírnit zbytečnou tvrdost ustanovení v případech kdy toto zmírnění nevede ke snížení výběru daně.

1) Zcela nově se od 1. 1. 2011 mezi příjmy, které nutí přejít poplatníka na kalendářní rok, dostaly příjmy z pronájmu obchodního majetku uvedené v § 7 odst. (2) písm. e) ZDP. Je přitom nutné zdůraznit, že sem zákon zahrnuje i zcela nevýznamné, příležitostné nebo jednorázové příjmy z pronájmu majetku, který je evidován v účetnictví poplatníka. Přitom je nanejvýš pravděpodobné, že nebylo úmyslem zákonodárce, aby tento pronájem znemožňoval účtování v hospodářském roce. Přeřazení pronájmu z § 9 resp. § 7 odst. (1) písm. a) - c) ZDP sledovalo zcela jiné účely. V praxi to však znamená, že velká skupina poplatníků - fyzických osob účtujících v hospodářském roce musí nyní přejít na účtování v kalendářním roce. Tento krok, může pro řadu účetních jednotek znamenat zbytečnou administrativní zátěž, aniž by to mělo významný daňový dopad.

2) Obdobným způsobem znemožňují již delší dobu pokračovat účtování v hospodářském roce i příjmy z autorských honorářů § 7 odst. (2) písm. a). Přitom opět se může jednat o ojedinělé, příležitostné příjmy, které navíc ani nemusí souviset s podnikáním. Opět se nedá předpokládat, že by bylo záměrem, aby skutečnost, že podnikatel uveřejní příspěvek do odborného časopisu nebo napíše knihu, bylo důvodem pro ukončení účtování v hospodářském roce.

3) Pokud by se měl revidovat pohled na nemožnost vést účetnictví z důvodu inkasa některého druhu příjmů, mohlo by se uvažovat, zda existuje nějaký důvod pro to, aby osoby podnikající podle živnostenského zákona měli být posuzovány jinak než

osoby podnikající podle jiného předpisu popř. provozující nezávislé povolání; to však asi přesahuje rámec příspěvku KOOV.

4) Příkaz uvedený v odst. 12, že účetní jednotka *změní v tomto období způsob účtování* není zcela jednoznačný a může být nesplnitelný.

a) slovem období je zde zřejmě míněné zdaňovací období (tedy kalendářní rok - odvozeno ze spojení „*Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 7,...*“).

b) Zákon o účetnictví jasně stanovuje přechod z hospodářského roku na kalendářní rok v § 3 odst. (3):

Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok. Pokud poplatník v posledním čtvrtletí např. roku 2011 pronajme obchodní majetek nebo poskytne autorské právo k článku, zaúčtuje výnos z této činnosti a dle ZDP má povinnost v roce 2011 změnit způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Tuto skutečnost bez zbytečného prodlení oznámí správci daně, vzhledem k tomu, že však již nemůže dodržet termín uvedený v zákoně o účetnictví, může přechod naplánovat nejdříve na 1. 1. 2013. Pokud je shoda v této interpretaci ustanovení, pak asi plně vynikne jeho zbytečnost v případech jednorázového příjmu.

Formulace „*změní v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce*“ ale navozuje dojem, že by již v roce 2011 měl účtovat v kalendářním roce, nebo-li že by po zaúčtování výnosu měl udělat účetní závěrku k 31.12.2010, aby mohl v roce 2011 účtovat v kalendářním roce. Bylo by vhodné potvrdit, že tento výklad by byl v rozporu se zákonem o účetnictví.

5) Ze zákona není zřejmé, co nastane v případě, kdy poplatník má takovýto výnos dříve než posledním čtvrtletí roku 2011, ale neoznámí změnu správci daně do 30. 9. 2011. Dá se předpokládat, že těchto případů může být v roce 2011 mezi fyzickými osobami, které pronajmou obchodní majetek více. Ať již pro absolutní neznalost všech úskalí zákona o daních z příjmů nebo z důvodů, že se začne věnovat řešení tohoto problému příliš pozdě.

Dle zákona o účetnictví již nemůže přejít na účtování v kalendářním roce od 1. 1. 2012 a poruší tím zákon o daních z příjmů. Dle daňového řádu nelze toto porušení ZDP postihnout. Z praxe vyplývá, že správce daně by se zde mohl pouštět do konstrukce, že sice poplatník dále účtuje v hospodářském roce, ale odvádět daně by měl v té výši, jako kdyby účtoval v kalendářním roce, mohl by nutit poplatníka vytvářet mezitímní účetní závěrky a doměřovat daň podle nich. Přitom pokud by poplatník vědom si svého pochybení začal v rozporu se zákonem o účetnictví účtovat v kalendářním roce bez včasného ohlášení správci daně, mohl by dostat pokutu ve výši 3 % úhrnu brutto aktiv za nedodržení zákona o účetnictví. Bylo by dobré stanovit postup, kterým by poplatník mohl napravit své pochybení, aniž by za ně byl postižen (více než jen za případně opožděně zaplacenou daň).

6) Poslední věta § 7 odst. (12) ZDP: „*Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok.*“, která je umístěna za větu o povinnosti

změnit účtování na kalendářní rok vzbuzuje nejistotu, ke kterým tvrzením odstavce se týká. Bylo by vhodné jasně vyjádřit, zda skutečně tato věta vyjadřuje, že „poplatník, který účtuje v hospodářském roce může být zároveň společníkem v osobní společnosti, která účtuje v kalendářním roce, ale pokud přejde společnost na rok hospodářský, musí společník přejít na rok kalendářní“ (což nemá oporu v logice) nebo se týká pouze prvních 4 vět odstavce a její umístění jako 5-té věty odstavce by bylo srozumitelnější.

Návrh řešení:

1) Iniciovat změnu zákona, kde by příjmy dle § 7 odst. (2) písm. a) a e) byly vyloučeny jak z důvodů pro přechod z účtování v hospodářském roce na účtování v roce kalendářním, tak z důvodů pro které nelze účtování v hospodářském roce. (Popřípadě i včetně příjmů dle § 7 odst. (1) písm. c) a (2) písm. b)) a poslední věta byla posunuta za větu 4 s výsledným zněním:

(12) Pokud poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), b), c) nebo odst. 2 písm. a), b) nebo e) uplatní jako účetní období hospodářský rok, je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou rozdíl mezi příjmy a výdaji za ukončený hospodářský rok. Při změně účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou podle § 7 rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce. Při změně účtování v hospodářském roce na účtování v kalendářním roce je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou podle § 7 odst. 1 písm. a) nebo b) součet rozdílu mezi příjmy a výdaji v hospodářském roce a rozdílu mezi příjmy a výdaji od doby ukončení účtování v hospodářském roce do konce kalendářního roku. Dílčí základ daně se zahrne do daňového přiznání za kalendářní rok, ve kterém končí hospodářský rok nebo účtování přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok a naopak. Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok. Pokud poplatník uplatní postup podle odstavců 7 a 8, § 7a, 12 a 13 nebo má příjmy podle odstavce 1 písmene c) nebo písmene d) nebo odstavce 2 písmene b) až d), nelze změnit způsob účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce. Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 7, 10, § 7a, 12, nebo 13, anebo má příjmy podle odstavce 1 písm. c), d) nebo podle odstavce 2 písm. b), c), d), ukončí nejpozději k poslednímu dni následujícího kalendářního roku způsob účtování v hospodářském roce. Způsob nemusí ukončit, pokud by se jednalo o jednorázový příjem, který se neopakuje. ~~změní v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce.~~

Do přechodných ustanovení dát:

Tuto změnu lze použít již za zdaňovací období zahájené v roce 2011.

Alternativně by bylo možné zcela vynechat podmínku druhu příjmu a nahradit jí povinností, že osoba účtující v hospodářském roce je povinna do svého účetnictví zahrnout všechny příjmy dle § 7.

2) Do doby, než bude bod 1) zrealizován, upřesnit Pokynem řady D, že:

- pokud fyzická osoba účtující v hospodářském roce, inkasovala jednorázový, ojedinělý nebo nepodstatný příjem způsobující přechod na kalendářní rok a na

kalendářní rok nepřešla, nebude správce daně její postup zpochybňovat (s výjimkou případů, kdy by se tímto počínáním snažila vědomě dosáhnout daňových výhod) - pokud fyzická osoba účtující v hospodářském roce, dosáhla ve zdaňovacím období roku 2011 příjmů z pronájmu obchodního majetku a tyto příjmy nejsou hlavní nebo významnou složkou příjmů a nepřešla na účtování v kalendářním roce, nebude tento postup správce daně zpochybňovat

- pokud fyzická osoba na základě § 7 odst. (12) přešla z účtování v hospodářském roce na účtování v kalendářním roce a nedodržela podmínku tří měsíců předstihu oznámení správci daně, nebude správce daně účtování v kalendářním roce z důvodů neoznámení zpochybňovat

- okamžikem, kdy je poplatník povinen přejít na kalendářní rok podle § 7 odst. (12) v současném znění je nejbližší možný termín neodporující zákonu o účetnictví, tedy nejbližší 1. leden následující 3 měsíce po oznámení správci daně. Oznámení přitom musí fyzická osoba provést do 30 dní po té, co se o daném výnosu dozvěděla. Dále by měl pokyn uvést postup, jaký by měl být uplatněn, pokud fyzická osoba nedodrží minulý bod, zvláště pak, kdy se dodatečně zjistí příjem způsobující přechod na kalendářní rok:

a) samotným poplatníkem, kdy bez svého zavinění tuto informaci nedostal (např. vydavatel se následně rozhodne odměnit přispěvatele za článek chráněný autorským honorářem, ač se o tom předem nedohodli) - pak pro oznámení správci daně a následný běh lhůt není rozhodující datum uskutečnění účetního případu, ale datum, kdy se o výnosu dozvěděl;

b) samotným poplatníkem, kdy vlastním zaviněním nezareagoval včas a chce tento stav napravit, ale již nestíhá termín tří měsíců nebo již pokračuje v účtování v hospodářském roce ač neměl - pak alternativně může přejít na účtování v kalendářním roce i při nedodržení tříměsíčního oznamovacího termínu (to by asi znamenalo zásah do zákona o účetnictví) nebo povinnost provést mezitímní účetní závěrku k 31.12. a dle rozdělit základ daně hospodářského roku.

c) správcem daně např. při kontrole - zda je či není v kompetenci správce daně se rozhodnout, zda akceptuje zdanění dle výsledků v hospodářském roce i když měl poplatník přejít na kalendářní rok nebo zda je či není doměřit daň dle mezitímní účetní závěrky k 31.12.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Uvedený text příspěvku k projednání: „Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 9, 10, § 7a, 12, 13 nebo § 14, anebo má příjmy podle odstavce 1 písm. c), d) nebo podle odstavce 2, změny v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok.“ byl doplněn novelou č. 438/2003 Sb. do ustanovení § 7 ZDP.

Podle důvodové zprávy byly takto do zákona doplněny podmínky pro poplatníka účtujícího v hospodářském roce, při jejichž splnění má poplatník povinnost změnit způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Tato úprava (s přečíslováním odkazů na odstavce v § 7) platí doposud.

Generální finanční ředitelství připouští, že shora uvedená úprava může být komplikací např. u ojedinělých příjmů z autorského honoráře zemědělského podnikatele, u nichž má účtování v hospodářském roce význam.

Vzhledem k tomu, že se však jedná o necelý zlomek procenta poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří účtují v hospodářském roce a ust. ZDP je k zákonu o účetnictví v tomto případě právní normou speciální, sankce z důvodu nedodržení lhůty podle zákona o účetnictví pro oznámení přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok se tudíž neuplatní, není nutné upravovat tento postup.

Přesto bude návrh na změnu ustanovení ve věci povinnosti přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok v uvedených případech z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků zvažován.

K dotazu k významu poslední věty § 7 odst. 12 ZDP uvádíme, že se vztahuje svým obsahem k úpravě uvedené v prvních čtyř větách tohoto ustanovení, které upřesňují stanovení dílčího základu daně poplatníka, který je společníkem v.o.s. nebo komplementářem k.s.