

356/22.02.12 Problematika daně z příjmů fyzických osob při účtování v hospodářském roce

Předkládá: Ing. Jan Volc, daňový poradce, č. osv. 698

Popis problému:

Podle ustanovení § 7 odst. 12 zákona o daních z příjmů (dále pouze „ZDP“) je možné uplatnit i u fyzických osob jako účetní období hospodářský rok. Oproti právnickým osobám jsou zde významné odlišnosti, které dávají možnost více výkladů zákona.

Vzhledem k tomu, že uplatnění hospodářského roku není u fyzických osob příliš častou věcí, pro úplnost uvádím nejprve následující přehled:

1. Fyzická osoba podává přiznání k dani z příjmů vždy za období kalendářního roku. Pokud má příjmy podle více § ZDP, uvede do přiznání jejich roční výši vždy za celý kalendářní rok. Např. § 6 - závislá činnost- podle potvrzení zaměstnavatele, § 8 příjmy z kapitálového majetku (pokud se nejedná o příjmy z podnikání které budou zahrnuty do HV za ukončený hospodářský rok) skutečně obdrženou výši příjmů, u § 9 příjmy z pronájmu a u § 10 ostatní příjmy, rovněž skutečně obdrženou výši příjmů. U příjmů podle § 9 příjmy z pronájmu je možné vést i účetnictví.
2. V přiznání za daný kalendářní rok se do přiznání zahrnou příjmy podle § 7 ZDP za celý ukončený hospodářský rok, případně příjmy za účetní období při přechodu z kalendářního na hospodářský rok a naopak.
3. V přiznání může být uplatněna sleva na dani a odečitatelné položky podle ustanovení zákona o daních z příjmů platných pro daný rok, bez ohledu na to, že HV za hospodářský rok zahrnuje i část roku předchozího.
4. V případě že fyzická osoba je společník veřejné obchodní společnosti (dále pouze „v.o.s.“) či komplementář komanditní společnosti (dále pouze „KS“) a zároveň má příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), nemůže uplatnit u těchto příjmů jako účetní období hospodářský rok.
5. U společníka v.o.s. či KS, které uplatňují jako účetní období kalendářní či hospodářský rok se u zdaňování jejich podílů ve společnostech uplatňuje vždy ustanovení § 7 odst. 4 ZDP. Jejich základem daně je část základu daně společností stanoveného podle § 23 až 33 ZDP. Podíl ke zdanění zahrne společník do svého přiznání k dani z příjmů v tom svém zdaňovacím období, do kterého připadá poslední den hospodářského roku společností.
6. Pokud mohou být příjmy fyzických osob podle § 7 ZDP (mimo příjmů z v.o.s. či KS – viz předchozí bod) osvobozeny od daně z příjmů (např. příjmy z FVE do roku 2010), ZDP přesně nedefinuje podmínky jejich osvobození.

7. Hospodářský rok je možné uplatnit pouze u těch fyzických osob, které vedou účetnictví.

1. Problematika vedení účetnictví fyzickou osobou ve vztahu k základu daně z příjmů

Vedení účetnictví prikazuje či umožňuje ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví (dále jen „ZÚ“). Pokud fyzické osoby nemusí vést účetnictví povinně (fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku případně fyzické osoby jejichž obrát přesáhl za předchozí kalendářní rok částku 25 000 000 Kč), mohou jej vést podle písm. f) téhož paragrafu ZÚ dobrovolně na základě svého rozhodnutí. Veškeré subjekty bez ohledu na to zda se jedná o právnické či fyzické osoby ZÚ dále označuje za „účetní jednotky“.

Podle ustanovení § 3 odst. 2 ZÚ je účetním obdobím nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Přičemž účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem.

Kalendářním rokem je účetní období od 1. ledna do 31. prosince daného roku a hospodářským rokem je účetní období, které trvá dvanáct měsíců, ale začíná pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.

Ustanovení **§ 3 odst. 2 ZÚ dále výslovně stanoví, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců.**

Dále podle § 3 odst. 3 ZÚ lze hospodářský rok uplatnit pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně tři měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely daně z příjmů fyzických osob nadále platí, že zdaňovacím obdobím se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje podle § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) kalendářní rok. Podle tohoto ustanovení pokud poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) nebo b) ZDP, tj. příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a příjmy ze živnosti, uplatní jako účetní období hospodářský rok, je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou rozdíl mezi příjmy a výdaji za ukončený hospodářský rok. Zároveň podle § 7 odst. 12 ZDP je při změně účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou podle § 7 rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce. Hospodářský rok je možné uplatnit pouze u fyzických osob, které vedou účetnictví. Tento poslední den v měsíci připadá na jakýkoliv poslední den v měsíci, vyjma 31. 12. Pokud poplatník zvolil kratší i nebo delší účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období, je ukončeno účtování v kalendářním roce k poslednímu dni v měsíci tohoto účetního období.

Ustanovení § 23 odst. 2 ZDP stanoví, že u fyzických i právnických osob se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Toto ustanovení se odkazuje obecně na ZÚ. Proto i výsledek účetního období předcházející změně účetního období se podle tohoto ustanovení zahrne do přiznání k dani z příjmů za to zdaňovací období, ve kterém toto období končí.

Možnost volby kratšího či delšího účetního období je kromě fyzických osob i u osob právnických, které pak mají zároveň jiné zdaňovací období. To se týká ovšem pouze právnických osob, které jsou plátcí daně z příjmů právnických osob. Např. společníci (fyzické i právnické osoby) veřejné obchodní společnosti či komplementáři komanditní společnosti (dále pouze „v.o.s.“), která uplatňuje hospodářský rok,

zahrnou své příjmy ke zdanění z v.o.s. do svého zdaňovacího období, do kterého připadá konec hospodářského či kalendářního roku v.o.s.

2. Problematika osvobození vybraných příjmů

Podle ZDP platného do konce roku 2010, bylo možné uplatnit osvobození u některých z příjmů podle § 7 ZDP, např. podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) ZDP – příjmy z provozu malých vodních, větrných a solárních elektráren. Podle přechodných ustanovení zákona platného od 1. 1. 2011 je možné uplatnit toto osvobození naposled ve zdaňovacím období započatém v roce 2010.

Vzhledem k tomu, že fyzické osoby mají zdaňovací období vždy kalendářní rok, nepřipadají u nich přechodná ustanovení jak uplatnit případné osvobození podle předchozího odstavce v úvahu. Vzhledem k absenci přechodných ustanovení k § 4 odst. 1 písm. e) ZDP není případné osvobození možné, neboť veškeré příjmy z a ukončený hospodářský rok 2010/2011 se zahrnují do přiznání k dani z příjmů za rok 2011. Tento stav považuji za diskriminaci.

Naopak u v.o.s. či KS se podle ustanovení § 7 odst. 4 v návaznosti na § 23 odst. 1 ZDP základ daně upraví i o osvobozené příjmy podle hospodářského roku společností. Z tohoto vyplývá, že veškeré příjmy, které mohou být u právnických osob osvobozeny (v tomto případě podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. d) ZDP platného do konce roku 2010 (stejný text jako u § 4 odst. 1 písm. e) ZDP) by tím měly být osvobozeny i u fyzické osoby bez ohledu na to v jakém svém zdaňovacím období je zahrne do svého přiznání k dani z příjmů.

Návrh řešení:

ZÚ jasně stanoví, že možnost využití účtování v hospodářském roce se vztahuje na všechny účetní jednotky, tedy i na fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou a řídí se zákonem o účetnictví. Zároveň vysloveně určuje, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší i delší než uvedených dvanáct měsíců (za předpokladu, že záměr změny účetního období byl správci daně včas ohlášen a jsou splněna další náležitosti zákona).

Pro účely daně z příjmů je při změně účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce dílčím základem daně rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce.

ZDP v ustanovení § 23 odst. 2 stanoví, že u fyzických i právnických osob se se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Toto ustanovení se odkazuje obecně na ZÚ.

ZDP ale vymezuje za jakých podmínek je možné uplatnit případné osvobození příjmů podle § 7 odst. 1 písm. a) u poplatníků účtujících v hospodářském roce podle mého názoru diskriminačně.

Proto navrhuji následující závěr:

1. Fyzické osoby mají možnost uplatnit při přechodu z kalendářního na hospodářský rok a naopak účetní období kratší či delší než bezprostředně po sobě jdoucích dvanáct měsíců s tím, že základ daně zahrnou do přiznání k dani z příjmů fyzických osob za ten kalendářní rok, ve kterém účetní období končí.

2. V přiznání, ve kterém jsou zahrnuty i příjmy podle § 7 ZDP podle HV hospodářského roku se možné osvobození těchto příjmů posuzuje výhradně podle znění ZDP platného v roce ve kterém započal daný hospodářský podle ustanovení ZDP platného pro kalendářní rok, do kterého byly příjmy zahrnuty, bez ohledu na to, že část příjmů byla generována v roce následujícím. Odečitatelné položky od základu daně a slevy na dani se uplatňují naopak podle ZDP platného pro rok za který fyzická osoba přiznání podává. V případě, že by tomu tak nebylo a případné osvobození by se posuzovalo podle stavu k 1. 1. kalendářního roku, v němž je zdaňován podle § 7 ZDP HV ukončeného hospodářského roku, jedná se podle mého názoru o diskriminaci poplatníka. Jak uvádím v následujícím bodě, společník v.o.s. či KS příjmy osvobozeny mít bude, přestože je zdaňuje ve stejném zdaňovacím období jako poplatník účtující v hospodářském roce. V tomto případě je možné jako argument, že se o diskriminaci skutečně jedná, zmínit nález Ústavního soudu č. Pl. ÚS 9/09.
3. Společníci v.o.s. či KS zahrnují příjmy z rozdělení zisku do toho kalendářního roku, ve kterém účetní období v.o.s. či KS končí, a to i v případě že v.o.s. či KS přechází na účtování v hospodářském roce a uplatňuje přechodné účetní období delší. Případné osvobození od daně z příjmů je uplatněno již na úrovni společností.
4. Přestože problematika právnických osob není předmětem tohoto příspěvku, je možné z výše uvedeného odvodit, že příjmy společníků v.o.s. a KS – právnických osob se zahrnují do jejich účetnictví v tom jejich zdaňovacím období, ve kterém končí hospodářský či kalendářní rok společností bez ohledu na to, zda v.o.s. a společníci mají zdaňovací období kalendářní rok nebo jeden hospodářský, druhý kalendářní či naopak.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

U poplatníků daně z příjmů fyzických osob je podle § 5 odst. 1 ZDP zdaňovacím obdobím vždy kalendářní rok. Pokud tedy fyzická osoba s příjmy dle § 7 odst. 1 písm. a) nebo b) ZDP, která vede povinně nebo dobrovolně účetnictví, uplatní účetní období, kterým je hospodářský rok, je stále jejím zdaňovacím obdobím kalendářní rok.

Pokud poplatník s příjmy podle § 7 odst.1 písm. a) ZDP v období, kdy účtuje v hospodářském roce, má současně příjmy podle odstavce 1 písm. c), je povinen změnit v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP, pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok.

Pro uplatnění účetního období, kterým je hospodářský rok, platí pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob následující zásady uvedené v § 7 odst. 12 ZDP, tj. při změně účtování z hospodářského roku na účtování v kalendářním roce je dílčím základem

daně nebo daňovou ztrátou součet rozdílu mezi příjmy a výdaji v hospodářském roce a rozdílu mezi příjmy a výdaji od doby ukončení účtování v hospodářském roce do konce příslušného kalendářního roku. Dílčí základ daně se zahrne do daňového přiznání za kalendářní rok, ve kterém končí hospodářský rok.

Pro stanovení základu daně u fyzické osoby účtující v hospodářském roce má ZDP speciální úpravu v § 7 odst. 12. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá, že nelze při přechodu účtování z kalendářního roku na hospodářský a naopak uplatnit výsledek hospodaření za účetní období delší než je 12 měsíců – v citovaném ustanovení je výslovně uvedeno, že v případě přechodu na hospodářský rok je dílčím základem daně dle § 7 rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce. Jedná se o speciální úpravu, která vylučuje aplikaci obecné úpravy – skutečnost, že podle zákona o účetnictví může mít fyzická osoba v tomto případě delší účetní období neznamená negaci této speciální právní úpravy. ZDP neumožňuje fyzické osobě, aby v jednom zdaňovacím období (před přechodem na hospodářský rok) nevykázala dílčí základ daně dle § 7 a v následujícím vykázala jako dílčí základ daně výsledek hospodaření za více než 12 měsíců – **s dílčím závěrem k bodu 1 tedy nesouhlasíme, nemá oporu v zákoně.**

Pro osvobození příjmů od daně platí vazba na konkrétní zdaňovací období. Odlišnosti vyčíslení základu daně u fyzických osob a právnických osob jsou dány zákonem a otázka diskriminace není důvodná. Z žádného ustanovení zákona ani z přechodných ustanovení k novele nelze vyčíst požadavek uvedený pod bodem 2 závěrů – tj. aby se na fyzické osoby v případě účtování v hospodářském roce aplikoval § 4 ZDP ve znění k prvnímu dni hospodářského roku. Navrhovatel zde neřeší navazující otázky – pokud by měla tato filosofie platit, pak by se totéž pravidlo muselo vztahovat i na nezdanitelné části základu daně (§15 ZDP), na slevy na dani a další. Nelze pro daňovou povinnost konkrétního zdaňovacího období aplikovat jedno pravidlo pro osvobození a jiná pravidla pro slevy, nezdanitelné části. Pravidla jsou zákonem nastavena ve vazbě na zdaňovací období.

Skutečnost, že v případě komplementáře komanditní společnosti nebo společníka v. o. s. bude při konstrukci základu daně postupováno odlišně, vyplývá ze zákonem stanovené konstrukce základu daně. Odlišnosti v tomto případě jsou dlouhodobé, neboť se jednoznačně vychází ze základu daně vyčísleného právnickou osobou podle pravidel pro stanovení základu daně právnické osoby a způsob stanovení základu daně pro právnické osoby vykazuje odlišnosti od účinnosti ZDP jako takového. Zde se nejedná o diskriminaci – v jednom případě je tento postup pro fyzické osoby výhodnější, jindy naopak méně výhodný. Jedná se o zákonný způsob a na úvahách o diskriminaci ve vazbě na konkrétní situaci při zrušení osvobození u FVE nelze obhájit postup v rozporu se zákonem.

S návrhem řešení podle bodu 2 nesouhlasíme.

U bodu 3 se jedná o konstatování stavu – společník v.o.s. a komplementář k.s. zahrne do svého daňového přiznání podíl na konkrétním hospodářském výsledku vyčísleném podle pravidel pro stanovení základu daně u právnické osoby. Viz bod předchozí – toto pravidlo je v zákoně od prvopočátku.

K bodu 4 – souhlas.