

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

400/24.04.13 Oprava účetní chyby minulých let od 1. ledna 2013

Předkládá: Ing. Eva Zemanová, daňový poradce, č. osvědčení 504

1. Popis problému

S účinností od 1. ledna 2013 došlo ke změně v právních předpisech upravujících účetnictví podnikatelů. Tato změna se dotkla také účetního řešení případů, které se týkají opravy chyby účtování nákladů a výnosů v minulých účetních obdobích.

Do vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZU“), pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Vyhláška“) byl doplněn § 15a, který stanoví, že položka „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ obsahuje rozdíly ze změn účetních metod a opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích pokud jsou významné.

Nový postup účtování uvedených transakcí je obsažen v novele Českých účetních standardů pro podnikatele (dále jen „ČÚS“), a to ČÚS č. 018 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky bod 3.1.10., ČÚS č. 019 - Náklady a výnosy bod 2.1., ČÚS č. 002 - Otevírání a uzavírání účetních knih bod 2.1.4. a ČÚS č. 003 - Odložená daň bod 3.2., ve znění účinném od 1. ledna 2013.

Principem nové úpravy je rozvahové zaúčtování uvedených transakcí, které neovlivňuje výsledek hospodaření v běžném účetním období.

Cílem tohoto příspěvku je upřesnit, jaký vliv budou mít uvedené transakce na základ daně z příjmů právnických osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

2. Rozbor problematiky

Od 1. ledna 2013 jsou opravy účetní chyby účtovány rozvahově a vykazovány v položce A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let v souladu s novelizovaným zněním Vyhlášky a ČÚS.

Dopad účetní chyby na základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období, ve kterém k účetní chybě došlo, bude odstraněn podáním dodatečného daňového přiznání za toto období (pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že v době opravy je možné za toto období stanovit daň).

Úpravu základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období, ve kterém byla oprava účetní chyby zaúčtována, obsahuje § 23 odst. 3 písm. a) bod 4 ZDP:

„(3) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji
a) se zvyšuje o

...

4. částky, o které byl snížen výsledek hospodaření podle písmene c) bodů 1 a 2 za předchozí zdaňovací období, a to ve zdaňovacím období, kdy je oprava nesprávností v účetnictví provedena a ovlivnila výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření se zvyšuje dále o částku, o kterou byl snížen výsledek hospodaření podle písmene c) bodu 1 za předchozí zdaňovací období, a to v tom zdaňovacím období, kdy je oprava nesprávností zaúčtována rozvahově.“

Dopad ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 4 ZDP bude demonstrován na následujících příkladech situací opravy účetní chyby v souvislosti s nesprávným účtováním či neúčtováním výnosu.

a) Nesprávně zaúčtovaný výnos v roce 2011, který do roku 2011 ani do jiného účetního období nepatří. Účetní chyba byla opravena v roce 2013.

V roce 2011 byl nesprávně zaúčtován výnos, například z důvodu omylem dvakrát zaúčtované vydané faktury (účetní zápis 31x/6xx). Účetní jednotka chybu v roce 2013 identifikovala a rozhodla se účtovat o opravě účetní chyby (účetní zápis 42x/31x). Účetní jednotka podá za zdaňovací období 2011 dodatečné daňové přiznání, kde bude odstraněn dopad této účetní chyby, tj. zdanitelné výnosy budou sníženy o částku nesprávně zaúčtovaného výnosu v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP.

Jelikož je oprava účetní chyby v roce 2013 zaúčtována rozvahově a snížila výsledek hospodaření za předchozí zdaňovací období, byla by účetní jednotka v souladu se zněním ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 4 ZDP věty druhé povinna zvýšit výsledek hospodaření ve zdaňovacím období, kdy byla oprava účetní chyby zaúčtována.

Při gramatickém výkladu daného ustanovení tak paradoxně dochází ke zdanění výnosu ve zdaňovacím období 2013, ačkoliv žádný výnos nebyl nikdy účetní jednotkou realizován a neměl by tedy být nikdy zdaněn.

b) Nesprávně zaúčtovaný výnos v roce 2011, který patří do roku 2013. Účetní chyba byla opravena v roce 2013.

V roce 2011 byl nesprávně zaúčtován výnos (účetní zápis 31x/6xx), který měl být správně zaúčtován až v roce 2013. Účetní jednotka chybu v roce 2013 identifikovala a rozhodla se účtovat o opravě účetní chyby (účetní zápis 42x/31x). Účetní jednotka podá za zdaňovací období 2011 dodatečné daňové přiznání, kde bude odstraněn dopad této účetní chyby, tj. zdanitelné výnosy budou sníženy o částku nesprávně zaúčtovaného výnosu v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP. Následně účetní jednotka provede zaúčtování tohoto výnosu v roce 2013 (účetní zápis 31x/6xx).

Jelikož byla oprava účetní chyby v roce 2013 zaúčtována rozvahově a zároveň snížila výsledek hospodaření za předchozí zdaňovací období, je účetní jednotka v souladu se zněním ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 4 ZDP věty druhé povinna zvýšit výsledek hospodaření ve zdaňovacím období, kdy byla oprava účetní chyby zaúčtována (tj. v roce 2013).

Gramatickým výkladem této úpravy by paradoxně mohlo dojít ke dvojímu zdanění daného výnosu, tj. jednou úpravou základu daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 4 ZDP a podruhé ve výsledku hospodaření.

3. Závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že se ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 4 ZDP neuplatní ve výše uvedených a obdobných případech. Postihnout takové případy nebylo úmyslem zákonodárce a není smyslem a cílem dané úpravy. Postup podle čistě gramatického výkladu tohoto ustanovení by byl v rozporu s judikaturou NSS. Dále navrhujeme iniciovat změnu ZDP, která upraví znění předmětného ustanovení v tomto smyslu.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ k písm. a):

Došlo-li k opravám účtování nákladů nebo výnosů souvisejících s předchozím zdaňovacím, resp. účetním obdobím, lze v těchto případech pro účely daně z příjmů tyto opravy uplatnit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Takto bude postupováno v případě, kdy bylo zjištěno nezaúčtování nebo zaúčtování v nesprávné výši příslušných částek do nákladů nebo výnosů. V případě, že poplatník zjistí po provedení oprav v účetnictví, že daňová povinnost měla být za předchozí období vyšší, je povinen dodatečné daňové přiznání podat (§ 141 odst. 1 DŘ). Jestliže zjistí, že daňová povinnost měla být nižší, je k podání dodatečného daňového přiznání oprávněn (§ 141 odst. 2 DŘ).

Stanovisko GFŘ k písm. b):

Souhlas s názorem předkladatelky.