

23. 9. 2005

Veźměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Časové rozlišení nákladů a výnosů pro účely daně z příjmů

V oblasti daně z příjmů právnických osob je poměrně často diskutovanou otázkou správné přiřazení daňově uznatelných nákladů a zdanitelných výnosů do příslušného zdaňovacího období.

Tato problematika nabývá na významu zejména v obdobích, kdy v oblasti daně z příjmů právnických osob dochází ke snižování daňových sazeb a kdy uplatnění nákladů v dřívějším zdaňovacím období či výnosů v pozdějším zdaňovacím období může mít významné efekty nejen z hlediska cash-flow, ale také z hlediska reálné změny daňového zatížení. Významnou se tato problematika stává také v obdobích, kdy právnická osoba čerpá daňové ztráty a kdy při případném přesunu daňového nákladu či zdanitelného výnosu finanční kontrolou není podle běžné praxe umožněno vyšší čerpání daňové ztráty, než jaké bylo uvedeno v podaném daňovém přiznání. Pouhý přesun nákladu či výnosu mezi zdaňovacími obdobími pak může pro poplatníka znamenat vysoké daňové doměrky i v obdobích, kdy disponuje dostatečnými daňovými ztrátami z minulých let.

Zákon o daních z příjmů řeší časové rozlišení nákladů a výnosů pouze na obecné úrovni v ustanovení § 23, které požaduje zahrnutí nákladů a výnosů do základu daně při respektování jejich časové a věcné souvislosti. Zároveň stanoví, že u poplatníků, kteří vedou účetnictví, se při stanovení základu daně vychází z účetního výsledku hospodaření podle českých účetních standardů a zákon o dani z příjmů takto nepřímou odkazuje na přiměřené použití účetních předpisů. Časové rozlišení nákladů a výnosů v účetnictví je pak pro účetní účely upraveno zákonem o účetnictví (§ 3) a dále pak účetními standardy (například účetním standardem pro podnikatele č 19).

V běžných případech časové rozlišení nákladů a výnosů pro daňové účely nečiní větší problémy. Nejasnosti však existují u těch nákladů a výnosů, které nejsou ke konci zdaňovacího období přesně vyčísleny či je jejich existence zjištěna až po provedení účetní závěrky či po podání řádného daňového přiznání. Zde je nutno často rozhodnout, zda při vzniku rozdílu skutečné výše těchto nákladů a výnosů je nezbytné tuto skutečnost zohlednit v základu daně běžného období nebo zda provést zpětnou opravu do období, k němuž se tyto nově zjištěné náklady či výnosy vztahují.

Aspekty časového rozlišení nákladů a výnosů na úrovni pokynu Ministerstva financí upravuje pokyn D-190 z roku 1999 (č. j. 15/2 444/1999) v ustanovení k § 23 zákona o daních z příjmů. Pokyn umožňuje, aby nevýznamné a pravidelně se opakující daňové náklady a případně výnosy nemusely být pro účely daně z příjmů časově rozlišovány a mohly být účtovány v rámci období, kdy jsou vynaloženy, pokud tímto postupem nedochází k záměrnému zkresení základu daně. Pokyn však hranici významnosti nedefinuje. Pro účetní účely byl sice pokus hranici významnosti určitým způsobem definovat již dříve učiněn (ve stanovisku Ministerstva financí z roku 1996), nicméně se lze domnívat, že hranice určené tímto stanoviskem není možno pro daňové účely použít, neboť jsou značně vysoké (například 1% výnosů) a také existence přímé spojitosti mezi významností pro účetní a daňové účely v platné legislativě chybí. Tuto skutečnost potvrzují i typické příklady nevýznamných či opakujících se položek uváděné v pokynu jako jsou drobné položky typu předplatného různých časopisů či nákladů na kalendáře a dále pak opakující se náklady na audit účetní závěrky či přípravu daňového přiznání.

V ostatních oblastech není problematika časového rozlišení pro účely daně z příjmů výslovně řešena. Jelikož by však stanovení základu daně mělo primárně vycházet z účetního hospodářského výsledku, lze se domnívat, že dodatečná úprava základu daně není nezbytná v případech, kdy je hospodářský výsledek stanoven „správně“ při dodržení účetních předpisů a zohledňuje veškeré existující skutečnosti.

Tento princip by bylo možno použít například v oblasti dobropisů, které jsou vystaveny či obdrženy až po skočení zdaňovacího období například z důvodů poskytnutí dodatečné slevy či z důvodu úpravy ceny při reklamaci. Pokud je tedy dobropis obdržen až v následujícím účetním období a společnost nebyla povinna upravit hospodářský výsledek při sestavování účetní závěrky prostřednictvím dohadné položky například proto, že důvody vystavení dobropisu k

datu jejího sestavení neexistovaly, bylo by možno obdrženy dobropis zahrnout do základu daně v běžném období. V takovém případě by pak nebylo nutno se daňově vracet zpět do období, kdy došlo k uskutečnění transakce, která je dobropisem upravována.

Obdobně také při použití obecných principů je při tvorbě a zúčtování dohadných položek nutno vycházet z informací, které měla účetní jednotka k dispozici v okamžiku sestavování účetní závěrky a tvorby příslušné dohadné položky. Za předpokladu, že výše dohadné položky byla správně vytvořena na základě předpokladů známých ke dni účetní závěrky, nebylo by nutno z důvodu odchylky dohadné položky a skutečné výše nákladu či výnosu zjištěné po sestavení účetní závěrky nutno základ daně příslušného období dodatečně upravovat a rozdíl by mohl být zahrnut v základu daně období, kdy bude tento rozdíl zjištěn. Vždy je však nutno přihlídnout k výši tohoto rozdílu a ke skutečnosti, zda při kalkulaci dohadné položky byly skutečně zohledněny všechny známé okolnosti.

Jiná situace však může nastat v okamžiku, kdy dodatečně vyjde najevo, že skutečnosti, o kterých bylo účtováno, nejsou v souladu se skutečným stavem. Obvykle tato situace může nastat v případě soudních sporů o neplatnost (například v případě prohlášení neplatnosti kupní smlouvy). Obdobný problém nastává také v případě, kdy nedojde k zápisu skutečností týkajících se nemovitostí do katastru nemovitostí, avšak účetní jednotka předpokládala, že k zápisu dojde ke dni podání návrhu na zápis. Změny, které tato rozhodnutí v daňovém základě vyvolávají, mohou být značné, nebo se mnohdy jedná o významné částky; jejichž (například z titulu prováděného odpisování nemovitosti) úprava v dodatečném daňovém přiznání může mít podstatné dopady nejen ve změně daňové povinnosti, ale také ve vyměření penále za případné opožděné zaplacení daně. Přestože řešení této situace není vždy zcela jednoznačné, je nutno bohužel připustit, že skutečnosti zachycené v účetnictví v takovém případě neodpovídají skutečnému stavu z hlediska časové a věcné souvislosti a základ daně je proto stanoven nesprávně. Opravu základu daně je pak nutno provést mimoúčetně v řádném daňovém přiznání (nebylo-li doposud podáno) či v rámci podání dodatečného daňového přiznání. Tento postup byl také uplatňován v odůvodnění některých soudních rozhodnutích k této problematice.

Problematikou časového rozlišení nákladů a výnosů se v posledních letech také několikrát zabýval v různých souvislostech Koordinační výbor Komory daňových poradců a Ministerstva financí. Nelze však říci, že by tato problematika byla jednoznačně řešena pro všechny možné případy a je proto nutno i přes poměrně rozsáhlou materii výkladů existující k této problematice k jednotlivých případům přistupovat individuálně a posoudit je zejména z hlediska jejich významnosti a správnosti jejich účetního zachycení.

Je nutno vzít také v úvahu, že případně vyměřené penále z důvodu nesprávného časového rozlišení může být u významných položek značné, a to i přesto, že ke skutečnému nedoplatku na dani dojít nemusí, nebo u daně může dojít k započtení vzniklého nedoplatku s přeplatkem v období, do kterého by byl náklad finanční kontrolou přesunut (penále může činit až 73 % z částky daně při pouhém přesunu nákladů z jednoho do dalšího zdaňovacího období). Při sestavování daňového přiznání je proto zvýšenou pozornost nutno věnovat zejména případům, kdy rozhodnutí o jejich zachycení závisí na rozhodnutí třetích osob, či kdy je možno očekávat, že by dodatečně mohlo dojít ke změně zachycených skutečností.

Zdroj: [KPMG](#)

© EPRAVO.CZ – Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Sdílení elektřiny v obecních projektech, změny po 1.8.2026 a zapojení bateriových úložišť](#)
- [Jak naložit s „oznámením“ přestupku soukromých osob? A je to vlastně oznámením ve smyslu zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich?](#)
- [Systémová podjatost ve správním řízení aneb požadavek na překročení nadkritické míry rizika systémové podjatosti](#)
- [Bezpilotní systémy vlastní konstrukce v kategorii Specific: regulatorní požadavky a praktické](#)

aspekty

- Pacht závodu a zákaz přenechání věci třetí osobě
- Digitální důkazy z webu v soudním řízení: jak doložit, co bylo online zveřejněno?
- Nepravomocné povolení stavby a změna územního plánu
- Letiště a letecké stavby
- Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu
- Limity dohledu nad výkonem znalecké činnosti
- Stavebníci získávají od roku 2026 silnější pozici v soudních sporech o povolení stavby