

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

389/01.01.13 Účtování prominutí úhrady platebních povinností na dani z příjmů z důvodu mimořádných událostí

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252

1. Úvod a vymezení problémů

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na postup účtování o prominutí úhrady platebních povinností z důvodu mimořádných událostí na základě rozhodnutí ministra financí Č. j.: MF-93346/2012/904.

2. Popis problému

Ministr financí rozhodl podle ustanovení § 260 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), o prominutí úhrady daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob včetně jejich příslušenství, které nebyly uhrazeny do dne účinnosti uvedeného rozhodnutí a jejichž původní den splatnosti nastane do 31. prosince 2017, ve výši spotřební daně z lihu uvedené v protokolu z místního šetření o ověření zdanění a asistované likvidaci lihu z důvodu mimořádných událostí poplatníkům, kteří jsou provozovateli potravinářských podniků podle zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.

V případě poplatníků daně z příjmů, kteří nebyli od 1. ledna 2012 do dne účinnosti tohoto rozhodnutí plátcí daně z přidané hodnoty nebo členy skupiny podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, bude výše spotřební daně z lihu uvedená v protokolu z místního šetření o ověření zdanění a asistované likvidaci lihu vynásobena koeficientem 1,2.

Předmětné rozhodnutí se vztahuje na poplatníky daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a na poplatníky daně z příjmů právnických osob ve smyslu ustanovení § 17 ZDP a naopak nedopadá na plátce daně podle ustanovení § 38c ZDP.

V praxi se lze setkat s různými názory na způsob účtování uplatnění prominutí úhrady daní a jejich příslušenství dle uvedeného rozhodnutí. Cílem tohoto příspěvku je dohodnout a odsouhlasit správný způsob účtování nároku na uplatnění a vlastního uplatnění prominutí úhrady uvedených závazků vůči správci daně.

3. Rozbor problému

V daném případě je poplatníkům daně z příjmů promíjena úhrada daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob včetně jejich příslušenství. Uvedená úleva se tedy netýká účetní hodnoty likvidovaných zásob ani spotřební daně či u neplátců rovněž DPH, ale daně z příjmů. Prokázaná výše uhrazené spotřební daně, případně násobená koeficientem 1,2 a tedy zvýšená o DPH u neplátců této daně, je pouze podkladem pro výpočet výše prominuté daně z příjmů. Jedná se tedy ve své podstatě o prominutí daně z příjmů nebo prominutí příslušenství daně z příjmů, což se musí promítnout rovněž v konkrétním postupu účtování.

4. Návrh řešení

4.1. Zachycení nároku na uplatnění prominutí závazku z titulu daně z příjmů nebo jejího příslušenství

Nárok na prominutí úhrady daně z příjmů nebo jejího příslušenství z důvodu likvidace předmětného lihu vznikne poplatníkovi této daně v okamžiku vyhotovení protokolu Celní správou a předání protokolu správci daně. Vlastní uplatnění tohoto nároku je však podmíněno existencí splatné daně (nebo příslušenství daně) poplatníka nejpozději do 31. prosince 2017. Ve své podstatě se tak jedná o podmíněný nárok (pohledávku) vůči správci daně.

V případě, že tento podmíněný nárok nebude moci být uplatněn ve stejném účetním období, ve kterém vznikl z důvodu, že v daném období neexistuje závazek z titulu daně z příjmů nebo jejího příslušenství, případně je hodnota existujícího závazku nižší, než výše nároku na uplatnění prominutí, měl by být (zbylý) nárok v daném období vzniklý, zachycen v podrozvaze poplatníka (účetní jednotky) a popsán v příloze k účetní závěrce.

4.2. Uplatnění prominutí v období vzniku závazku z titulu daně z příjmů nebo jejího příslušenství

V případě, kdy poplatník uplatní nárok na prominutí úhrady daně z příjmů nebo jejího příslušenství v účetním období, ve kterém původní závazek z titulu daně z příjmů nebo jejího příslušenství vznikl, bude účtovat o snížení nákladu z titulu daně z příjmů nebo příslušenství a snížení závazku vůči správci daně – v případě daně z příjmů např. účetním zápisem:

MD	D
341	591

a v případě příslušenství např. účetním zápisem:

MD	D
----	---

závazky	545
---------	-----

Ve výši uplatněného prominutí daně z příjmů nebo jejího příslušenství v daném účetním období bude snížen podmíněný nárok z tohoto titulu vůči správci daně v podrozvaze.

4.3. Uplatnění prominutí v následujících obdobích

Pokud by poplatník uplatnil nárok na prominutí úhrady daně z příjmů nebo jejího příslušenství v některém z účetních období následujících po období, ve kterém původní závazek z titulu daně nebo příslušenství vznikl, bude účtovat o snížení závazku vůči správci daně a v případě daně z příjmů (s přihlédnutím k odstavci 3.11.3. ČÚS č. 019) ve prospěch účtů účtové skupiny 59 – daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů např. účetním zápisem:

MD	D
341	595

a v případě příslušenství ve prospěch provozních výnosů např. účetním zápisem:

MD	D
závazky	648

Z pohledu daní z příjmu se bude v případě účtování ve prospěch výnosů jednat o výnosy nezahrnované do základu daně z příjmů podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, tj. o výnosy, které souvisejí s náklady neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

5. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Rozhodnutím ministra financí č.j. MF-93346/2012/904, které bylo publikováno ve Finančním zpravodaji 6/2012 dne 10.10.2012 o prominutí úhrady platebních povinností na dani z příjmů z důvodu mimořádných událostí, byla poplatníkům, kteří jsou provozovateli potravinářských podniků podle zákona č. 110/1997 Sb., o

potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu mimořádných událostí prominuta úhrada daně z příjmů fyzických osob včetně jejich příslušenství a daně z příjmů právnických osob včetně jejich příslušenství, které nebyly uhrazeny do dne účinnosti tohoto rozhodnutí, tj. do dne 10.10.2012, ve výši spotřební daně z lihu uvedené v protokolu z místního šetření zdanění a asistované likvidace lihu, a to za podmínek dále stanovených citovaným rozhodnutím.

Vždy se jedná o úhradu daně ve výši vyčíslené částky (celní správou) spotřební daně, případně upravené u neplátců DPH o koeficient 1,2.

Nelze akceptovat závěr uvedený v prvním odstavci bodu 4.2., neboť v účetnictví musí být zachycena celá částka daně z příjmů, případně příslušenství daně, a nikoliv pouze částka závazku snížená o výši spotřební daně. Na úhradu platební povinnosti, nikoliv na prominutí úhrady, bude použita částka vyčíslené spotřební daně.

Nelze akceptovat závěr uvedený v posledním odstavci bodu 4.3. Podle názoru GFŘ se bude jednat o částky zaúčtované ve prospěch výnosů, které vstoupí do základu daně z příjmů. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP uvádí, že do základu daně se nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích.

Citované ustanovení ZDP nemůže dopadat na skutečnost, že rozhodnutím ministra financí byla prominuta „úhrada“ daně z příjmů, neboť se nejedná o prominutí daně, ale jedná se o prominutí „úhrady platebních povinností“ na dani z příjmů fyzických nebo právnických osob, případně příslušenství. Vzhledem k tomu, že se v tomto případě jedná o prominutí úhrady daně (daňové povinnosti, případně příslušenství) ve výši „spotřební daně“, která je vždy součástí ceny, za kterou je zboží pořízeno, potom do nákladů byla zahrnuta jednak cena zboží při pořízení, příp. vyskladnění při spotřebě, včetně spotřební daně dále náklady spojené s likvidací. Bude-li částka „spotřební daně“ použita na úhradu příslušenství daně, potom opět není důvod k nezahrnutí příslušné částky do základu daně, neboť opět nesouvisí s naplněním ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.

K navrhovanému způsobu účtování uvádíme, že pokud je právní stav takový, že se jedná o prominutí závazku (části závazku) z titulu úhrady daně z příjmů fyzických nebo právnických osob (a to ve výši spotřební daně), pak by mělo být prominutí účtováno v souladu s platnou účetní legislativou do výnosů. Vzhledem ke skutečnosti, že tímto úkonem nedochází ke snížení vypočtené daně, ale k prominutí její úhrady, přikláníme k postupu účtování na vrub příslušného účtu v účtové skupině 34 a ve prospěch příslušného účtu v účtové třídě 6.

Pokud se jedná o prominutí v následujících obdobích, je opět rozhodující právní stav. Pokud je právní stav takový, že se nejedná o vrácení daně, ale prominutí úhrady závazku, přikláníme se k postupu účtování uvedenému v předchozím odstavci. Uvedený odkaz na ČÚS č. 019 bod 3.11.4. se týká „doměrku a vratek daně za minulá léta“, což v tomto případě není, neboť, jak je uvedeno výše, se jedná o prominutí povinnosti úhrady daně z příjmů, a nikoliv o doměřenou nebo vrácenou daň.