

Daň z příjmů

410/09.10.13 Účetní a daňové dopady prominutí daně z příjmů z důvodů povodní a záplav

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ve věci názoru účetního řešení případu

1. Úvod a vymezení problémů

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na účetní a daňový postup při realizaci rozhodnutí o prominutí úhrady daní z příjmů a příslušenství daní z příjmů z důvodu mimořádné události na základě rozhodnutí ministra financí Č.j.: MF-65 647/2013/39 ze dne 11. 6. 2013 (FZ 6/2013).

Tento příspěvek částečně navazuje na příspěvek Ing. Otakara Machaly 389/01.01.13 Účtování prominutí úhrady platebních povinností na daní z příjmů z důvodu mimořádných událostí projednávaný na KV dne 23. 1. 2013 (dále jen "příspěvek č. 389/01.01.13")

2. Vazba na předchozí příspěvěk

V řešeném případě jde z pohledu daňových subjektů o podobnou situaci, jaká byla řešena ve výše zmíněném příspěvku č. 389/01.01.13. Jedná se opět o sjednocení názorů na účetní a daňový postup při prominutí úhrady daně z příjmů právnických osob, daně z příjmů fyzických osob a příslušenství těchto daní rozhodnutím ministra financí podle ustanovení § 260 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DR“).

V předchozím příspěvku č. 389/01.01.13 bylo autorem navrhováno účtování prominutí úhrady daně z příjmů ve prospěch účtu v účtové skupině 59. Toto řešení bylo ze strany GŘ odmítnuto s tím, že jde pouze o prominutí úhrady platební povinnosti, které by mělo být účtováno do zdanitelných výnosů. Ačkoliv se i nadále domníváme, že autorem navrhované řešení bylo správné, není vzhledem k uzavření uvedeného příspěvku i vzhledem k nepatrnému počtu subjektů, kterých se řešený problém týkal, důvod se k tomuto problému vracet.

3. Popis problému

Důvodem předložení tohoto příspěvku je skutečnost, že nyní řešená situace je od situace řešené v příspěvku č. 389/01.01.13 v mnoha ohledech odlišná, a to jak věcně, tak i okolnostmi. Odlišný je důvod prominutí daně, kterým jsou v tomto případě povodně nebo záplavy, ke kterým došlo na území ČR v červnu 2013 a v jejichž důsledku byl vyhlášen dne 2. června 2013 nouzový stav rozhodnutím vlády České republiky č. 140/2013 Sb., a odlišný je i rozsah a počet dotčených subjektů.

Pro účetní a daňové řešení vzniklé situace jsou ovšem důležité především rozdíly věcné. Na rozdíl od předchozí situace nyní nejde o řešení daňových dopadů jiné daně (daně spotřební), ale o přímé prominutí úhrady daně z příjmů z důvodu povodní a záplav, které by mělo být účtováno ve prospěch účtu v účtové skupině 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů např. účetním zápisem:

MD	D
341	591

Jako další argument pro toto řešení je možné uvést, že účtování do výnosů by odpovídalo situaci, kdyby určitý závazek vznikl a po určité době byl prominut. To ale dle našeho názoru neodpovídá skutečnosti. Uvedený závazek nebude při splnění stanovených podmínek existovat v žádném okamžiku a za žádných okolností nemůže nově vzniknout. Dané řešení odpovídá i ustanovení bodu 3.11.1. Českého účetního standardu č. 019 Náklady a výnosy, která hovoří o splatné dani a uvádí, že na vrub účtu splatné daně se účtuje daňová povinnost, která vede ke vzniku závazku vůči státu z titulu daní. V našem případě však žádná splatná daň ve výši prominutí daně existovat nebude. Nedochozí tedy ke vzniku žádného závazku vůči státu. V případě, kdy byly před rozhodnutím o prominutí úhrady daně z příjmů uhrazeny ze strany poplatníka zálohy na tuto daň vyšší, než je daňová povinnost snížená o prominutou částku, vzniká z tohoto titulu vratitelný přeplatek podle § 154 daňového řádu.

Z hlediska daně z příjmů se domníváme, že uvedené zvýšení výsledku hospodaření by mělo být považováno za daňově nerelevantní. V případě účtování na stranu D účtu 591 je tento závěr jednoznačný, neboť účet 591 se do základu daně vůbec nezahrnuje. Pokud by nicméně některý poplatník zvolil účtování prominutí daně do výnosů, mělo by být daňové posouzení stejné. To vyplývá ze skutečnosti, že v daném případě uvedené zvýšení výsledku hospodaření souvisí s daní z příjmů, která je nedaňovým nákladem podle § 25 odst. 1 písm. s) ZDP a tedy z aplikace ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, resp. v daném případě spíše z aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. V souvislosti s nyní řešenou situací je třeba také upozornit na to, že v tomto případě nemusí ohledně daňové uznatelnosti nákladů z titulu povodňových škod odpovídat argument uvedený ve stanovisku GFŘ k příspěvku č.389/01.01.13. Výše škody uvedená v posudku pojišťovny nebo znalce nemusí totiž zcela přesně odpovídat skutečně vynaloženým nákladům poplatníka (mohou být jak vyšší, tak nižší).

Z věcného hlediska je třeba zdůraznit, že opačný postup by byl nejen v rozporu s dle našeho názoru správným účetním a daňovým posouzením celé situace, ale i v rozporu se samotným záměrem ministra financí jeho rozhodnutím sledovaným. V odůvodnění rozhodnutí se mj. výslovně uvádí:

„Výše prominuté úhrady daně je úměrná skutečné škodě na majetku, která poplatníkovi v důsledku povodní a záplav vznikla...”

a dále:

„Prominutím daně tak poplatníci, kteří naplní podmínky dané tímto rozhodnutím, získají nárok na to, aby snížili výši finanční částky, kterou by měli hradit daň z příjmů

fyzických osob nebo daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých došlo k mimořádné události.“

To v jaké částce ministr financí výši daně promine, je v souladu s § 260 odst. 1 písm. b) DŘ plně v jeho kompetenci. Z výše citovaného textu odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že pokud např. výše škody přesáhne eventuální daňovou povinnost na dani z příjmů, má být úhrada daně nulová. V logice názoru, že prominutá výše daně z příjmů podléhá dani, by se pak celá částka prominuté daně musela opět zdanit daní z příjmů, což by bylo ale v rozporu s rozhodnutím ministra, neboť ve skutečnosti by tak nebyla prominuta celá daňová povinnost, ale např. v případě daně z příjmů právnických osob jen 81% této daňové povinnosti a ve výsledku by tak byla prominuta nižší částka než bylo uvedeno v rozhodnutí.

V souladu se zásadou věcné a časové souvislosti je třeba prominutí úhrady daně z příjmů za rok 2013 účtovat jako účetní případ účetního období 2013. Jestliže bychom měli aplikovat závěr, že prominutá daň z příjmů je zdanitelným příjmem, došlo by logicky k tzv. zacyklení, kdy vzniklá daňová povinnost by opět spadala pod rozhodnutí o prominutí daně, z něj by se opět vypočítala daňová povinnost atd., až bychom se po několikanásobném cyklu dostali k prominutí celé úhrady (lze modelovat např. v programu MS Excel).

4. Návrh na opatření

Na základě výše uvedeného se domníváme, že prominutí daně z důvodů povodní by mělo být účtováno na stranu Dal účtu účtové skupiny 59 s případným popisem v příloze k účetní závěrce a s možným vznikem vratitelného přeplatku v případě hrazených záloh. Bez ohledu na způsob účtování by pak zvýšení výsledku hospodaření z titulu prominutí daně nemělo vstupovat do základu daně z příjmů.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:

GFŘ vyjadřuje nesouhlas s názorem autora, že: "V našem případě však žádná splatná daň ve výši prominutí daně existovat nebude. Nedochozí tedy ke vzniku žádného závazku vůči státu". Dle autora proto nelze odpis závazku účtovat do výnosů. To by odpovídalo situaci, kdyby určitý závazek vznikl a po určité době byl prominut, což neodpovídá skutečnosti.

Dle názoru GFŘ je základním principem rozhodnutí o prominutí úhrady daní z příjmů zásada, že daň z příjmů bude správcem daně vyměřena v souladu s daňovým řádem a teprve následně při dodržení podmínek stanovených v rozhodnutí bude uplatněno prominutí její úhrady daňovému subjektu ve smyslu rozhodnutí.

GFŘ nesouhlasí se závěrem předkladatele o způsobu účtování prominutí placení daně MD 341, Dal 591. Tímto zaúčtováním by došlo ke snížení splatné daně, nikoliv k prominutí její úhrady.

S ohledem na věcnou a časovou souvislost upravenou v § 3 odst. 1 ZoÚ, § 23 odst. 1 ZDP, dále také v Pokynu D-6 k § 23, je nutné rozdílně pohlížet na rozhodný okamžik pro zahrnutí předmětné částky z titulu prominutí úhrady daně do výsledku hospodaření a základu daně.

U vzniku závazku z titulu daně musí být vzniklý náklad akruálně zahrnutý do výsledku hospodaření, z něhož se daňová povinnost počítá. V tomto roce vzniká náklad z titulu daně a závazek z titulu daně (byť ještě nesplatný).

U zániku závazku z titulu prominutí úhrady daně tento závazek zaniká po splnění podmínek, a to až následně v dalším účetním období, kdy se v případě prominutí placení daně jedná pouze o rovinu platební. Daň je splatná v termínu pro podání daňového přiznání (tzn. v následujícím období). K tomuto datu se na splatnou daň započítává prominutí placení daně a uhrazené zálohy. Z uvedeného lze tedy konstatovat, že nejdříve až k datu splatnosti daně se bude účtovat o odpisu části úhrady placené daně z titulu prominutí. O odpisu zaniklého daňového závazku by pak mělo být účtováno dle ČÚS č. 019 ve spojení s § 36 odst. 1 ZoÚ do výnosů s tím, že k tomuto výnosu by se vztahovalo ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, podle něhož by se tento výnos do výše dříve neuznaného nákladu nezahrnul do základu daně.