

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 17.6.2020**BOD 2.1 – S ROZPOREM****BOD 4.2 – S ROZPOREM****Daň z příjmů****551/20.11.19 Nejasné otázky daně z příjmů právnických osob u účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, číslo osv. 803

Zákon 563/91 Sb. o účetnictví (dále jen ZÚ) umožňuje některým typům neziskových organizací účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví (dále jen JÚ). Mezi těmito účetními jednotkami se hojně vyskytují veřejně prospěšní poplatníci dle § 17a ZDP (dále jen VPPO) s tzv. „úzkým základem daně“, může se však jednat i o poplatníka se širokým základem daně (úcelové církevní zařízení s oprávněním poskytovat zdravotní služby) nebo poplatníka, který není VPPO (honební společenstvo, které pouze pronajímá honitbu mysliveckému svazu, spolek, který nevykonává v rámci hlavní činnosti činnost nepodnikatelským způsobem).

Při stanovování daně z příjmů právnických osob poplatníkům vedoucím JÚ vyvstávají některé otázky, které u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví (dále jen PÚ) nenastávají. Soustava JÚ přitom nebyla zrušena, jak bylo původním plánem v roce 2003, ani se již nejedná o přežívající okrajový jev, jak tomu bylo do roku 2015, ale plnohodnotnou variantu vedení účetnictví poskytnutou určité kategorii poplatníků.

Cílem tohoto příspěvku je zvýšit první jistotu těchto poplatníků na výklad těchto oblastí, popř. i poskytnout jim informace pro rozhodování se o volbě účetní soustavy.

1. Přijatá peněžní zápůjčka

Inkaso finančních prostředků ze zápůjčky je z pohledu JÚ i z pohledu zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) příjmem. U fyzických osob je tento příjem v rámci ZDP výslovně vyloučen z předmětu daně (§ 3 odst. 4 písm. b) ZDP), u poplatníků vedoucích PÚ je tento příjem vyloučen z příjmů dle § 21h ZDP, neboť dle prováděcích vyhlášek k ZÚ není výnosem. Pro poplatníka účtujícího v JÚ zůstává v množině příjmů, které jsou předmětem daně, a nejsou od daně osvobozeny. Doslovným výkladem zákona by pak bylo nutné přijatou zápůjčku zdanit. K obdobnému závěru lze dospět i při příjmu v podobě vrácení poskytnuté zápůjčky, zde by však bylo možné tento příjem vyloučit na základě § 23 odst. 4 písm. e) ZDP neboť přímo souvisí s výdajem – poskytnutí zápůjčky – který nebyl daňově uznatelným výdajem. U přijaté zápůjčky obdobnou konstrukci použít nelze. Dá se přitom předpokládat, že nebylo úmyslem zákonodárce zdaňovat zápůjčky odlišně dle volby účetního systému a že se jedná pouze o nedostatek v textu zákona.

1.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GŘ, že přijatá peněžní zápůjčka (i vrácení poskytnuté zápůjčky) nejsou předmětem daně u poplatníka účtujícím v JÚ i když to z textu ZDP přímo neplyne a iniciovat doplnění ZDP.

2. Investiční dotace

Příjmy z investičních dotací (dotací na pořízení nebo technické zhodnocení majetku, který je pro příjemce hmotným nebo nehmotným majetkem) jsou výslovně z předmětu daně vyloučeny u veřejně prospěšných poplatníků se širokým základem daně (§ 18a odst. 5 ZDP) dále pak u společenství vlastníků jednotek (§18 písm. f) bod 1. ZDP) a VPPO s úzkým základem daně (§ 18a odst. 1) písm. b) ZDP) v obou případech jako podmnožina uváděných příjmů z dotací a konečně u poplatníků účtující v PÚ (§ 21h ZDP), kde vzhledem k tomu, že dle prováděcích vyhlášek k ZÚ se v rámci PÚ neúčtují do výnosů a tudíž nejsou pro účely ZDP příjmem.

I když případy, kdy by poplatník účtující v JÚ, který není veřejně prospěšným poplatníkem, obdržel investiční dotaci, budou vzácné, vyloučeny nejsou. ZDP o nich však neuvažuje a při doslovném výkladu se v těchto případech bude jednat o zdanitelný příjem. Přitom se dá předpokládat, že nebylo úmyslem zákonodárce zdaňovat u některého typu poplatníků investiční dotace, zvláště pak s ohledem, že snížení vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku (§ 29 odst. 1 za písm. f) ZDP) uplatňuje jednotně u všech poplatníků. Kombinace zdanění příjmu z investiční dotace spolu s nemožností uplatnit odpisy by odporovala duchu ZDP a znevýhodňovala by poplatníky vedoucí JÚ.

2.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GŘ, že investiční dotace nejsou předmětem daně ani u poplatníka účtující v JÚ, který není veřejně prospěšným poplatníkem, i když to z textu ZDP přímo neplyne, a iniciovat doplnění ZDP

3. Příjmy u plátce DPH

I když plátce DPH nemůže dále (v následujícím účetním období) pokračovat ve vedení JÚ, tak po zbytek období, kdy se stal plátcem DPH, pokračuje v započatém vedení JÚ. Tedy souběh JÚ a plátcovství DPH se v praxi vyskytuje. Zatímco u daně z příjmu fyzických osob, je u osob, které nejsou účetní jednotkou shoda v interpretaci, že přijatá částka DPH, kterou plátce má povinnost odvést státu se nepovažuje za příjem pro účely ZDP, v rámci daně z příjmu právnických osob žádné obdobné interpretace nejsou. Pokud bude částka DPH v rámci stejného zdaňovacího období inkasována od odběratele i odvedena finanční správě, nezpůsobuje absence výkladu žádné problémy, neboť v obou případech lze dospět ke stejnému základu daně. Pokud však bude příjem inkasován (např. v prosinci) a v okamžiku ukončení zdaňovacího období bude mít poplatník dluh v podobě nesplatného závazku odvést DPH, je podstatné, zda

částka přijatého DPH je příjmem podléhajícím zdanění daní z příjmů právnických osob či nikoliv. Připomeňme, že poplatník bude v tento okamžik přecházet na PÚ a že dle § 23 odst. 18 ZDP užije jako návod Přílohou č. 2 ZDP. Ta v bodě 2 určuje, že základ daně se o částku tohoto dluhu sníží až v období zahájení vedení podvojného účetnictví.

Pokud inkasovaná částka DPH není předmětem daně, vznikne při částečné úhradě otázka, zda přijatou částku nejprve započíst na závazek z DPH a pouze zbývající část je zdanitelným příjmem nebo nejprve na zdaňovaný příjem a teprve poslední část je úhrada DPH.

3.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GFR, že inkasovaná částka DPH, kterou má poplatník jakožto plátce DPH povinnost odvést, není předmětem daně z příjmu právnických osob. Vzhledem k tomu, že problém částečné úhrady není legislativně řešen, je na poplatníkovi, jak si toto stanoví. Při aplikaci však musí postupovat jednotně, tedy stejnou metodou posuzovat všechny částečné platby, jak na vstupu, tak na výstupu.

4. Povinnost shromažďování a evidence údajů o nepeněžních příjmech

§ 18a ZDP určuje mimo jiné povinnost vést odděleně příjmy, které jsou předmětem daně. Tento příkaz se skládá ze dvou částí (i) vést evidenci o příjmech, které jsou předmětem daně (ii) oddělit tyto příjmy od ostatních příjmů evidovaných v účetnictví. Tuto povinnost má poplatník učinit výlučně v rámci účetnictví, pouze vyjmenované účetní jednotky tak mohou činit mimo účetnictví. Poplatník účtující v JÚ nemá možnost evidovat nepeněžní příjmy v rámci účetnictví neboť Vyhláška č. 325/2015 Sb. toto neumožňuje. Ta v § 2 definuje peněžní deník jako evidenci peněžních příjmů a kurzových rozdílů a v § 4 umožňuje vést pomocné knihy majetku a závazků, nikoliv však pomocné knihy příjmů a výdajů. Pokud poplatník obdrží např. bezúplatně službu v podobě právního poradenství pro podnikání, kterým si chce opatřit finanční prostředky na hlavní činnost, nevzniká mu tímto žádný majetek ani závazek, ale pouze nepeněžní příjem a nepeněžní výdaj. ZDP tak dává poplatníkovi příkaz, který mu ZÚ nedovoluje splnit.

4.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GFR, že nepeněžní příjmy, které poplatník účtující v JÚ nemá povinnost (a možnost) dle ZÚ evidovat, nejsou předmětem daně.

4.2. Variantní řešení:

Zveřejnit názor GFR, že i nepeněžní příjmy, které poplatník účtující v JÚ nemá povinnost (a ani možnost) dle ZÚ evidovat v rámci účetnictví, jsou předmětem daně, nicméně skutečnost, že je poplatník neeviduje v rámci účetnictví, není nesplněním

povinnosti nepeněžitě povahy (ve smyslu § 247a daňového řádu) a iniciovat změnu Vyhlášky 325/2015 Sb.

5. Respektování věcné a časové souvislosti

§ 23 ZDP přikazuje poplatníkům daně z příjmu právnických osob respektovat věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů nezávisle na skutečnosti zda účtují v JÚ nebo PÚ. Soustava JÚ ale s pojmem respektování věcné a časové souvislosti nepracuje a tudíž při výkladu tohoto ustanovení není o co se opřít.

5.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GŘ, že ustanovení o respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů se týká pouze poplatníků účtujících v PÚ a iniciovat příslušnou úpravu v ZDP.

6. Přejít na hospodářský rok

Dle § 13b ZÚ účetní jednotka účtující v JÚ nemůže uplatnit hospodářský rok. Teoreticky je však možné spojit přechod na PÚ s přechodem na hospodářský rok, tedy zvolit poslední období JÚ tak, že není 12 měsíců dlouhé a nekončí 31.12. ZÚ tuto možnost ani nevylučuje ani nepotvrzuje.

6.1. Návrh řešení:

Poplatník může spojit přechod na PÚ s přechodem na hospodářský rok. V důsledku toho poslední období, ve kterém účtuje v soustavě, JÚ může mít 1 – 23 měsíců a nemusí končit 31.12.

7. Tvorba a rozpouštění rezerv

ZDP umožňuje poplatníkům tvořit rezervy, které ovlivňují základ daně a to jak poplatníkům vedoucím podvojně účetnictví (kteří vytvářejí rezervy v rámci účetnictví a do základu daně se dostávají prostřednictvím hospodářského výsledku), tak poplatníkům, kteří nevedou podvojně účetnictví (kteří, rezervy tvoří evidenčně v rámci jiné evidence). Rezervy, které jsou daňově uznatelné, omezuje § 24 odst. 2. písm. i) s odkazem na zákon 593/1992 Sb. o rezervách. Tento zákon v § 3 odst. 4 umožňuje výslovně snížení základu daně poplatníkovi vedoucímu jednoduché účetnictví: *„Tvorbu rezerv může jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit také poplatník, který vede jednoduché účetnictví, pokud současně vede prokazatelnou evidenci těchto rezerv, a to maximálně ve výši stanovené touto prokazatelnou evidencí.“*

V případě, že dojde u poplatníka vedoucího jednoduché účetnictví k rozpouštění daňově uznatelné rezervy, pak se toto neprojeví v rozdílu mezi příjmy a výdaji (neboť evidence rezerv je mimo jednoduché účetnictví) a zároveň poplatník nemá povinnost zvyšovat základ daně, neboť dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 7 (*„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o...částku zrušené rezervy, jejíž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní právní předpis, u poplatníka, který nevede účetnictví“*) se na něj nevztahuje, neboť účetnictví vede.

7.1. Návrh řešení:

Pro poplatníka vedoucího jednoduché účetnictví je tvorba rezervy v souladu s podmínkami zákona 593/1992 Sb. o rezervách položka snižujícím základ daně a rozpuštění této rezervy položka, která nezvyšuje základ daně.

8. Poplatník, jehož obsah činnosti neodpovídá právní formě

Ustanovení § 1b odst. 1) písm. d) ZÚ omezuje právo volby účtování v JÚ na výčet určené právní formy (spolky, církve, honební sdružení atd.). Otázkou je, zda pro posouzení je rozhodující naplnění formálních znaků (tj. např. zápis ve veřejném rejstříku s uvedením této právní formy popř. formální zakládací listina) nebo naplnění skutečného stavu – tj. naplňování podmínek daných zákonem, dle kterého byly založeny.

8.1. Návrh řešení:

Pro uplatnění práva vést jednoduché účetnictví je rozhodující skutečný stav. V případě že účetní jednotka nenaplnuje podmínky dané zákonem podle, kterého vznikla (např. pokud hlavní činností spolku je podnikání nebo jiná výdělečná činnost, popř. pokud vykonává pouze podnikání nebo výdělečnou činnost v rámci vedlejší činnosti, avšak žádnou hlavní činnost nevykonává) nemůže vést jednoduché účetnictví a základ daně bude stanoven s ohledem na skutečnost, že měla vést podvojný účetnictví.

Závěr:

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Příloha: Související judikatura a KOOV

Stanovisko GFR:

Úvodem zdůrazňujeme, že dle § 17a ZDP je VPP poplatník, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Poplatník, který přesto, že není založen za účelem podnikání, tj. zvolí si například právní formu spolek, a jako svou jedinou (hlavní) činnost má podnikání, pak porušuje § 217 OZ a mělo by dojít k jeho zrušení. Ve smyslu ZDP pak takový poplatník není VPP, stejně tak ve smyslu účetních předpisů není považován za „nezaloženého za účelem dosahování zisku“ a tudíž na něj ani necílila úprava pro jednoduché účetnictví, která „reflektovala společenskou poptávku po jednoduchém účetnictví, zejména ze strany velmi malých účetních jednotek, které nejsou primárně založeny za účelem podnikání a které vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost. Nicméně jsou natolik malé a nedisponují dostatečnými vlastními kapacitami, které by jim umožňovaly vedení podvojnýho účetnictví či by toto vedení pro ně bylo finančně a administrativně náročné. Navrhovaný rozsah jednoduchého účetnictví je pro potřeby těchto účetních jednotek a požadavky na vykazování jejich finanční situace zcela postačující a neklade na ně další administrativní a finanční nároky.“ (z důvodové zprávy zákona číslo 221/2015 Sb.)

V rámci tohoto příspěvku budou posuzovány pouze subjekty, které byly založeny a vykonávají svou činnost na základě správné právní formy. Dále upozorňujeme, že jakékoli legislativní změny jsou plně v kompetenci MF.

K návrhu řešení pod bodem 1.1.

Částečný nesouhlas s návrhem předkladatele.

Podle § 2 vyhlášky 325/2015 Sb. vede účetní jednotka peněžní deník o příjmech a výdajích, ve kterém účetní jednotka zaznamenává příjem ve smyslu přijetí peněžních prostředků. Takové přijetí peněžních prostředků nutně nemusí představovat zdanitelný příjem ve smyslu ZDP.

V případě přijaté peněžní zápůjčky se u poplatníků, kteří vedou jednoduché účetnictví, jedná o druh příjmů, který ale v konečném důsledku bude představovat příjem nezdaňovaný.

K návrhu řešení pod bodem 2.1.

Nesouhlas s návrhem předkladatele.

U veřejně prospěšných poplatníků není investiční dotace předmětem daně podle § 18a odst. 1 písm. b), respektive § 18a odst. 5 ZDP. Na poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví, který není pro účely ZDP veřejně prospěšným poplatníkem se tato ustanovení nevztahují, a proto podle současného znění ZDP přijatá investiční dotace je u poplatníka, který účtuje v soustavě jednoduchého účetnictví, příjmem, který je předmětem daně. Ustanovení vylučující některé příjmy z předmětu daně tento typ příjmu neobsahují.

Podle § 29 odst. 1 ZDP se vstupní cena hmotného majetku snižuje o dotace, pokud se tyto prostředky neúčtují v souladu s účetními předpisy ve prospěch příjmů. Jsou-li investiční dotace účtovány ve prospěch příjmů, nesnižují vstupní cenu hmotného majetku.

K návrhu řešení pod bodem 3.1.

Souhlas s návrhem předkladatele.

K návrhu řešení pod bodem 4.1.

Nesouhlas s návrhem uvedeným v bodě 4.1.

Platí, že dle § 23 odst. 6 ZDP se za příjmy pro účely daně z příjmů považují jak plnění peněžní, tak i plnění nepeněžní. Z tohoto důvodu nelze souhlasit s tvrzením, že nepeněžní příjmy nejsou předmětem daně, protože předmětem daně jsou tyto příjmy vždy (bez ohledu na povinnost jejich evidence) a v některých situacích mohou být od daně osvobozeny (například v případě bezúplatných příjmů u veřejně prospěšných poplatníků).

K návrhu řešení pod bodem 4.2.

Souhlas s návrhem předkladatele.

Pro úplnost pouze doplňujeme, že účetní jednotka, která vede jednoduché účetnictví podle vyhlášky č. 325/2015 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví (dále jen „vyhláška“), má možnost

evidovat nepeněžní příjmy podle § 4 vyhlášky v pomocných knihách, pokud jednotka zaznamená účetní případ o nepeněžním plnění, může vést pomocnou knihu nepeněžních plnění, nemůže však o tomto účtovat do peněžního deníku podle § 2 vyhlášky, neb v peněžním deníku se účtuje pouze o pohybu peněžních prostředků.

K návrhu řešení pod bodem 5.1.

Nesouhlas s návrhem předkladatele.

Ustanovení § 23 odst. 1 ZDP je v rámci ZDP zahrnuto do společných ustanovení a principiálně nelze nalézt oporu pro výklad, který by aplikaci daného ustanovení omezil pouze na poplatníky účtující v PÚ. Dané ustanovení stanoví podmínku respektování věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období obecně, přičemž však není možné opomenout specifika zdaňování u poplatníků vedoucích JÚ [§ 23 odst. 2 písm. b) ZDP] oproti zažitému postupu aplikovanému u poplatníků vedoucích PÚ [§ 23 odst. 2 písm. a) ZDP ve spojení s § 21h]. Tuto věcnou a časovou souvislost dle § 23 odst. 1 ZDP je tak nutné u poplatníků vedoucích JÚ chápat úžeji ve smyslu, že pro potřeby zjištění základu daně jsou rozhodné příjmy a výdaje realizované prokazatelně v daném zdaňovacím období. U poplatníků vedoucích PÚ je pak nutné tuto zásadu chápat širěji ve smyslu, že pro potřeby zjištění základu daně jsou rozhodné výnosy a náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to včetně nutnosti účtovat na dohadných účtech a účtech časového rozlišení. Absence výslovné opory pro časové rozlišení v soustavě JÚ však nemůže znamenat, že v podmínkách JÚ bude možné na tuto zásadu rezignovat a že jednotlivé příjmy a výdaje lze v základu daně uplatňovat libovolně, bez ohledu na okamžik jejich vzniku.

Z výše uvedeného vyplývá, že tzv. „daňovou“ věcnou a časovou souvislost, tak jak ji uvádí ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, je nutné respektovat i v případě, že poplatník účtuje v soustavě JÚ. V jeho případě je však nutné tuto zásadu chápat úžeji, a to tak, že poplatník vedoucí JÚ je povinen uplatňovat jednotlivé příjmy a výdaje vstupující do základu daně zásadně vždy do toho zdaňovacího období, v němž prokazatelně vznikly a měly ovlivnit základ daně (tj. v okamžiku jejich zaplacení). Z tohoto pohledu není důvod iniciovat příslušnou úpravu v ZDP, neboť tato by odporovala smyslu a účelu zákona.

K návrhu řešení pod bodem 6.1.

Souhlas s návrhem předkladatele s tím, že poslední účetní období, ve kterém účetní jednotka účtuje v soustavě JÚ, může mít 12 – 23 měsíců, a to za předpokladu, že splní všechny podmínky pro uplatnění hospodářského roku.

GFŘ upozorňuje na skutečnost, že při projednávání příspěvku nebyl přijat závěr, že příspěvek bude rozšířen o problematiku Tvorba a rozpuštění rezerv (závěr č. 7. 1 .) ani o problematiku Poplatník, jehož obsah činnosti neodpovídá právní formě (závěr č. 8.1).

K návrhu řešení pod bodem 7.1.

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

S ohledem na skutečnost, že dle důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. (k bodu 68) obecně platí, že „ ... při aplikaci jednotlivých ustanovení ZDP na poplatníka, který

vede jednoduché účetnictví, dopadají ta ustanovení ZDP, která aplikuje poplatník, který nevede účetnictví ...“, bude poplatník vedoucí jednoduché účetnictví při rozpouštění rezerv postupovat podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 7. ZDP.

K návrhu řešení pod bodem 8.1.

Souhlas se závěrem předkladatele.