

Příspěvek 318/01.12.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

318/01.12.10 - Vybrané účetní případy při účtování zásob v návaznosti na stanovení základu daně z příjmů

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Pěva Čouková, daňový poradce, č. osvědčení 0023
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Základní popis situace

U vybraných účetních případů při účtování zásob mohou v praxi vznikat pochybnosti o jejich daňovém režimu z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

V tomto příspěvku řešíme jednu z takovýchto účetních operací v oblasti účtování zásob v návaznosti na její uplatnění při zjištění základu daně z příjmů. Konkrétně se jedná o účtování některých druhů zásob (tj. druhy zásob určených rozhodnutím účetní jednotky) přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

Ustanovení bodu 4.4.4. ČÚS č. 015 – Zásoby, umožňuje účetním jednotkám:

- a) stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a
- b) rozhodnout o druzích materiálu, o kterých je účtováno přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

K bodu a):

V návaznosti na úpravu obsaženou v § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 2 ZDP jsou technické a technologické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob, jakož i ztratné v maloobchodě daňově účinným nákladem do výše ekonomicky zdůvodněných norem přirozených úbytků a ztratného stanovených účetní jednotkou – poplatníkem. S ohledem na uvedenou speciální úpravu obsaženou v § 25 odst. 2 ZDP tedy v této oblasti vzniká minimum sporných případů.

K bodu b):

Problematika posuzování nákladů na spotřebu těch druhů materiálu, které jsou účtovány přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad však není speciálně ZDP řešena a tato spotřeba materiálu je považována za daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 ZDP, pokud výše vykázané a do nákladů proúčtované spotřeby tohoto materiálu odpovídá skutečné spotřebě materiálu v příslušném účetním období. Tato úprava, nyní obsažená v bodu 4.4.4. ČÚS č. 015 – Zásoby, je součástí úpravy v oblasti účetnictví již velmi dlouhou dobu, nyní se však vyskytují diskuze a pochybnosti ohledně praktického uplatnění této úpravy v návaznosti na stanovení výše základu daně z příjmů. V praxi se pak jedná např. o

zásoby materiálu těchto druhů – kancelářský materiál, rychloobrátkový stavební materiál, zdravotnický materiál a léčiva ve zdravotnických zařízeních, rychloobrátková paliva a PHM, apod.

Úprava přirozených úbytků zásob a zásob účtovaných přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad je speciální úpravou, která je z pohledu formálního uspořádání v ČÚS č. 015 – zásoby i z pohledu věcného samostatnou úpravou nad rámce úpravy způsobu A a způsobu B účtování zásob. Tzn. že v případě účtování zásob materiálu přímo do spotřeby není o těchto zásobách účtováno na sklad a taktéž k těmto zásobám není vedena skladová evidence. Současně je však účetní jednotka povinna realizovat taková opatření, aby vykázaná spotřeba materiálu v rámci účetní závěrky odpovídala skutečné spotřebě. Těmito opatřeními k prokazatelnému doložení skutečné spotřeby je pak zejména:

- provedení řádné fyzické inventury těchto zásob materiálu k rozvahovému dni a následné upravení (snížení) již zaúčtované spotřeby o zásoby materiálu zjištěného v rámci fyzické inventury, tedy o hodnotu skutečně nespotřebovaných zásob - řádnou evidencí těchto nakoupených zásob ve formě dodacích listů a přijatých faktur
- základní vazbou (tato vazba ve většině případů není dokladovatelná zcela přesně např. z titulu přirozených úbytků a technologických ztrát) vykázané spotřeby těchto zásob na realizované výkony (tj. např. přírůstky nedokončené výroby, vydané faktury, kalkulace výkonů, výkony uplatněné v rámci vyúčtování na zdravotní pojišťovny, apod.).

Závěr: Náklady z titulu této spotřeby materiálu jsou daňově účinným a prokázaným nákladem dle § 24 odst. 1 ZDP ve spojení s § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 ZDP, pokud je neúčtování na sklad a nevedení skladové evidence nahrazeno opatřeními prokazujícími skutečnou spotřebu tohoto materiálu v příslušném účetním (zdaňovacím) období. Těmito opatřeními je zejména řádné provedení fyzické inventury a snížení zaúčtované spotřeby materiálu o zůstatek nespotřebovaného materiálu zjištěného fyzickou inventurou, jakož i dalšími opatřeními prokazujícími vazbu spotřeby materiálu na nákup nebo opatřeními prokazujícími základní vazbu na výkony.

Základní úprava vztahující se k řešené problematice:

ČÚS č. 015 – Zásoby, bod 4.4.4. „Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.“

Výše uvedené závěry je možné podpořit i judikaturou. Ta jednak obecně vychází z toho, že pokud není v ZDP speciální úpravy, vychází se z toho, jak je daný účetní případ správně zachycen v účetnictví s tím, že v případě nákladů neupravených ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP jsou tyto daňově uznatelné při splnění podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (viz. např. 2 Afs 45/2003-118 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2005, str. 1037) či 7 Afs 128/2004-84 20.1.2006). To je potvrzeno i přímo judikáty k vlastní problematice zásob, které reflektují správné zaúčtování v oblasti zásob jako relevantní z hlediska zdanění (viz. např. 2 Afs 36/2006-77 ze dne 16.5.2007 (Sbírka rozhodnutí NSS 9/2007, str. 811 1307/2007 Sb. NSS), 5 Afs 19/2009-128 ze dne 9.10.2009 či 1 Afs 111/2009-97 ze dne 21.4.2010).

2. Závěr

Obsažen v textu příspěvku.

3. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Stanovisko MF

k bodu a)

Souhlasíme s uvedenými závěry.

k bodu b)

ZDP neobsahuje zvláštní úpravu problematiky, která je předmětem tohoto příspěvku. Proto s odvoláním na § 23 odst. 2 a odst. 10 ZDP se v tomto případě za daňově uznatelný náklad považuje náklad zaúčtovaný v souladu se zákonem o účetnictví. Zdůrazňujeme ale nutnost respektování principu věcné a časové souvislosti v příslušném zdaňovacím období.

V této souvislosti se uvádí, že vzhledem k tomu, že ani Ministerstvem financí ani daňovou správou nejsou zaznamenány problémy při aplikaci daňové legislativy v této oblasti a že smyslem KV KDP je sjednocovat praxi při aplikaci daňové legislativy a nikoli řešit konkrétní kauzy, by Ministerstvo financí přivítalo podrobnější informaci o důvodu předložení tohoto příspěvku.