

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 25.6.2003

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 21.5.2003

1.1 K příspěvku **2. Služby stálé provozovny a § 6 odst. 2 ZDP** zástupce KDP uvedl, že KDP považuje problém za otevřený s tím, že definitivní stanovisko bude možné zaujmout až po jeho komplexním posouzení ve spolupráci odboru 53 MF a KDP.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) v některých případech změny právní formy dle § 69d a násl. Obchodního zákoníku (dále jen ObchZ)

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Miroslav Mrázek, daňový poradce, č. osvědčení 132

1. Úvod - popis problematiky

V tomto příspěvku se zabýváme případy uplatňování daňové ztráty dle § 34 odst. 1 ZDP a reinvestičního odpočtu dle § 34 odst. 3 ZDP v případech změny právní formy dle § 69d ObchZ, kdy dochází ke změně akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva (dále jen kapitálové obchodní společnosti) na veřejnou obchodní společnost (dále jen v.o.s.), a dále změny v.o.s. na kapitálové obchodní společnosti. V tomto příspěvku zohledňujeme také předchozí příspěvky na toto téma projednávané na koordinačních výborech (*viz. především příspěvek Ing. Aleš Cechela a Ing. Aleš Zídka „Daňová problematika sloučení a převzetí jmění společností podle novelizované legislativy“ projednávaný na Koordinačních výborech MF ČR konaných dne 27.6.2001, 12.9.2001 a 24.10.2001*). Základním předpokladem, z kterého v tomto příspěvku vycházíme, je to, že s účinností od 1.1.2001 se zásadním způsobem mění právní podstata změny právní formy. Nově tedy nemá změna právní formy za následek zánik právnické osoby bez likvidace

s přechodem jejího jmění na právního nástupce, ale pouze dochází ke změně vnitřních právních poměrů a právních postavení společníků právnické osoby (viz. § 69d odst. 1 ObchZ). Z toho vyplývá, že u změny právní formy nebudou obecně uplatněny jednotlivá omezení týkající se převodu odčitatelných položek od základu daně dle § 34 odst. 1 a odst. 3 ZDP na právního nástupce (viz § 38n odst. 2 ZDP a § 34 odst. 6 ZDP a dále závěry k příspěvku Ing. Aleše Cechela a Ing. Aleše Zídka „Daňová problematika sloučení a převzetí jmění společností podle novelizované legislativy“ projednávaný na Koordinačních výborech konaných dne 27.6.2001, 12.9.2001 a 24.10.2001). V případech změny právní formy z kapitálových společností na v.o.s. a naopak však v oblasti položek odčitatelných od základu daně vznikají určité atypické situace, které v praxi způsobují výkladové problémy. Těmito otázkami se chceme zabývat v tomto příspěvku. Vše, co je dále uvedeno, by obdobně platilo i v případech, kdyby se místo v.o.s. jednalo o komanditní společnost s tím, že problematika popisovaná v tomto příspěvku by se vztahovala na část položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP připadajících na komplementáře.

2. Daňové dopady popisované změny

2.1. Popis

Základním daňovým problémem z hlediska uplatňování položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP v případech změny právní formy z kapitálových společností na v.o.s. a naopak je systém uplatňování těchto položek. V případech kapitálových společností tyto položky uplatňuje kapitálová společnost. V případech v.o.s. však tyto položky v poměru uplatňují jednotliví společníci (viz § 34 odst. 1 a 9 ZDP, § 20 odst. 5 ZDP a § 7 odst. 4 ZDP). Otázkou je, jak se tato disproporce projeví právě tehdy, když bude docházet ke změně právní formy mezi kapitálovými společnostmi a v.o.s., a to v případech, kdy do změny právní formy tyto položky odčitatelné od základu daně nebyly doposud uplatněny. To znamená, že nebyla uplatněna ztráta a neuplynula relevantní sedmiletá lhůta dle § 34 odst. 1 ZDP, respektive nešlo uplatnit reinvestiční odpočet z důvodů uvedených v § 34 odst. 7 ZDP. Jak již bylo uvedeno, v části 1. Úvod – popis problematiky, základním východiskem je to, že se změnou právní formy tyto nevyužité odčitatelné položky „nepropadají“, protože změna právní formy od 1.1.2001 není považována za zánik právnické osoby bez likvidace s právním nástupcem (viz § 69d odst. 1 ZDP). Obecně se domníváme, že jiný režim bude v případě změny právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s. a jiný režim bude v případě změny právní formy z v.o.s. na kapitálovou společnost.

2.1.1. Změna právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s.

V tomto případě před změnou právní formy tyto položky mohla za zákonných podmínek uplatňovat jako položky odčitatelné od základu daně kapitálová společnost. V souvislosti se změnou právní formy z důvodů uvedených výše neuplatněný odpočet nezaniká. Domníváme se však, že dochází ke změně systému uplatňování těchto odčitatelných položek, kdy po změně právní formy budou tento nevyužitý nárok uplatňovat jednotliví společníci v.o.s., a to v poměru stanoveném ZDP (viz § 34 odst. 1 a 9 ZDP, § 20 odst. 5 ZDP, § 7 odst. 4 ZDP). Domníváme se, že pro uplatnění těchto položek nevyužitých kapitálovou společností u společníků v.o.s. není na závadu to, že předmětná ustanovení hovoří o tom, že u společníků

v.o.s. jsou součástí základu daně předmětné položky v.o.s. Jak již bylo několikrát zmíněno, nová koncepce změny právní formy vychází z toho, že v souvislosti se změnou právní formy se změni pouze vnitřní právní poměry a právní postavení společníků (*viz § 69d odst. 1 ObchZ*). Zjednodušeně řečeno, změna právní formy je z tohoto pohledu (máme na mysli pohled uplatňování položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP, které popisujeme v tomto příspěvku) v podstatě to samé jako změna firmy obchodní společnosti.

2.1.2. Změna právní formy z v.o.s. na kapitálovou společnost

V tomto případě se domníváme, že režim uplatňování nevyužitých odčitatelných položek dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP po změně právní formy bude odlišný od systému popsaném v části 2.1.1. *Změna právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s.* Důvod tohoto odlišného posuzování vyplývá z toho, že daňovou ztrátu dle § 34 odst. 1 nebo reinvestiční odpočet dle vstupní ceny dle § 34 odst. 3 ZDP si u v.o.s. uplatňují jako položku odčitatelnou od základu daně v poměru jednotliví společníci v.o.s. Tím, jaký je jejich základ daně, se také řídí případný přesun možnosti uplatňovat tyto položky (*viz § 34 odst. 1, 7 a 9 ZDP a § 20 odst. 5 ZDP a § 7 odst. 4 ZDP*). Na tomto systému uplatňování těchto položek u jednotlivých společníků by se v souvislosti se změnou právní formy v.o.s. na kapitálové společnosti nemělo nic měnit. K tomuto závěru svědčí i systém uplatňování těchto položek v přiznání k dani z příjmů (*viz. např. poučení k vyplňování přiznání k dani z příjmů právnických osob týkající se tabulky E. přílohy č.1 II. oddílu tohoto přiznání*). V opačném případě by byli diskriminováni ti společníci, kteří předmětné odpočty do změny právní formy nemohli uplatnit oproti těm společníkům, kteří tyto odpočty uplatnili. Systém, kdy by tyto nevyužitě odpočty po změně právní formy měla uplatňovat kapitálová společnost, je dle našeho názoru neproveditelný, neboť kapitálová společnost by neměla obecně možnost jak zjistit, jakou část těchto nevyužitých odpočtů by mohla uplatnit. Jednotliví společníci nemají žádný právní důvod tyto velmi důvěrné informace vyplývající z jejich daňových přiznání společnosti sdělovat.

2.2. Shrnutí

Ze skutečností uvedených v části 2.1. *Popis* vyplývá, že v případě:

a) Změny právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s. (*viz část 2.1.1. Změna právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s.*) budou moci odčitatelné položky dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP neuplatněné do změny právní formy kapitálovou společností uplatňovat jednotliví společníci v.o.s. jako položky snižující jejich základy daně, a to v poměru stanoveném ZDP (§ 34 odst. 1 a 9 ZDP, § 20 odst. 5 ZDP a § 7 odst. 4 ZDP).

b) Změny právní formy z v.o.s. na kapitálové společnosti (*viz část 2.1.2. Změna právní formy k v.o.s. na kapitálovou společnost*) nebude v systému uplatňování odčitatelných položek dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP docházet k žádné změně s tím, že tyto položky, u nichž vznikl nárok na uplatnění do změny právní formy, budou i po změně právní formy za podmínek stanovených v ZDP uplatňovat jednotliví společníci. Kapitálová společnost bude uplatňovat jako položky odčitatelné od základu daně až položky, u nichž vznikne nárok na uplatnění po změně právní formy.

3. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je souhrnně uveden v části 2.2. *Shrnutí* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF souhlasí s řešením uvedeným v části 2.2. pod bodem b), řešení navržené v části 2.2. a) zůstává prozatím otevřené. MF poznamenává, že problematika má dvě roviny. Právní, jejíž aplikace je zcela jednoznačná, a rovinu daňového pohledu. Nelze přehlédnout fakt, že odpočty by v dané situaci uplatňoval jiný poplatník, což platná právní úprava prozatím neumožňuje. Proto v pracovním pořádku bude problematika nadále konzultována s legislativním odborem MF a po provedené konzultaci bude následně vydáno definitivní stanovisko MF.

2. Problematika poukázek na služby jako (ne)peněžního plnění poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnanci

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7

1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá charakterem poukázek na služby a jiná plnění, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci pro účely ošetření příjmů z pohledu daně z příjmů. Zejména se jedná o případ, kdy jsou tyto poukázky vystavovány v určité hodnotě na daný účel.

Např. v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDP“) je od daně osvobozena hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v rámci závodního stravování. Všeobecně je přijímán fakt, že poukázky na odběr hlavního jídla (tzv. stravenky vystavované např. společnostmi Sodexho, TicketPro, Gastrotour apod.) jsou považovány za poskytnutí nepeněžního plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v rámci závodního stravování a jako takové představují příjem zaměstnance ze závislé činnosti osvobozený od daně z příjmů v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) ZDP.

Cílem tohoto příspěvku je odstranit výkladovou nejasnost toho, zda se v případě poukázek poskytovaných zaměstnanci v určité hodnotě např. na závodní stravování, na kulturní pořady, sportovní akce, či na zahraniční rekreace jedná o peněžní či nepeněžní příjem zaměstnance.

2. Popis problematiky

Jak výše uvedeno, poukázky na odběr hlavního jídla, tzv. stravenky, poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci jako forma závodního stravování jsou všeobecně přijímány jako plnění nepeněžní povahy pro účely ZDP a jako takové osvobozeny od zdanění na straně zaměstnance v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, a to přestože

je na těchto stravenkách vyznačena jejich hodnota a jsou považovány za peněžní plnění pro účely DPH.

Obdobná situace nastává i u jiných poukázek (např. na odběr vstupenky na kulturní pořad či sportovní akci, na jedno použití/návštěvu tělovýchovného, sportovního, rekreačního a jiného zařízení, na odběr zahraniční či tuzemské rekreace apod.). Tyto poukázky v podstatě představují možnost zaměstnance využít určitého druhu služeb, či plnění nepeněžního charakteru. V tomto případě hradí zaměstnavatel vstupenky na kulturní pořad či sportovní akci, použití sportovního či rekreačního zařízení, poskytnutí zájezdu cestovní kanceláří, ať už přímo poskytovateli plnění či služeb nebo zprostředkovaně (prostřednictvím emitenta poukázek). Možnost uplatnění těchto ostatních druhů poukázek jako cenin (platebních prostředků) je dokonce mnohdy užší než v případě stravenek/poukázek na odběr jídla.

Na základě výše uvedeného se domníváme, že poukázky na služby a jiná plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci na přesně vymezené účely (např. odběr hlavního jídla, odběr vstupenky na kulturní či sportovní pořady) by měly být považovány za nepeněžní příjem zaměstnance, a to i přesto, že je na těchto poukázkách vyznačena jejich hodnota, a tudíž jsou pro účely DPH považovány za plnění peněžitého charakteru. Na straně zaměstnance by tedy obdobně jako stravenky měly i ostatní poukázky představovat nepeněžní příjem. Skutečnost, že na poukázce je vyznačena její hodnota, je dle našeho názoru pouze podstatná z hlediska ocenění poskytnutých služeb, či plnění, nikoliv z hlediska charakteru poukázky.

Takto poskytnutá nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci jsou osvobozena od daně z příjmů na straně zaměstnance, pokud splňují i další podmínky pro osvobození podle ZDP. Např. v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou od daně osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnanci pro určité vymezené účely (sportovní, kulturní, rekreační), jsou-li poskytovaná z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění a u zaměstnavatelů, kteří nevytvořili zisk, na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

3. Návrh řešení

Pro odstranění výkladových nejasností ve vztahu k charakteru poukázek na přesně vymezený účel s vyznačenou hodnotou (např. na odběr jednoho hlavního jídla, na odběr vstupenky na kulturní pořad či sportovní akci, na odběr jednoho zájezdu, na jedno použití tělovýchovného či sportovního zařízení apod.) poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci navrhuje sjednocení výkladu v tom smyslu, že účelově vymezené poukázky s vyznačenou hodnotou mají charakter nepeněžních plnění pro účely ZDP a pokud nepeněžní plnění splňuje i další kritéria v souladu s § 6 odst. 9 ZDP, lze je považovat za osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a to přestože se v případě těchto poukázek jedná o ceninu, a tudíž peněžní plnění pro účely DPH.

4. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Zástupce odboru 53 MF uvedl, že ve stávajícím znění ZDP nelze nalézt zákonný důvod pro odmítnutí navrženého řešení. Lze pouze doporučit obezřetný postup v praxi a počítat s možným vývojem legislativy z hlediska formy daňově zvýhodněných zaměstnaneckých výhod.

3. Časová a věcná souvislostí nákladů a výnosů

Předkládá: Ing. Marie Konečná, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 294

I. Popis problematiky

V praxi společností s velkým množstvím externích a se zpožděním doručovaných dokladů, podnikajících na trzích s velkou konkurencí, které jsou pod permanentním tlakem s ohledem na kvalitu a cenu z dodavatelského i odběratelského hlediska, dochází často k tomu, že je nutno zaúčtovat doklady, které se přímo či nepřímo vztahují k hospodářské činnosti minulého účetního a daňového období. Při striktní aplikaci zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů by bylo nutno permanentně podávat dodatečná daňová přiznání, což by vedlo k neúměrnému zatížení poplatníků i správců daně. Domníváme se, že je možno postupovat v praxi tak, že dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob by se podávala zejména s ohledem na významnost částek a dodržení účetní legislativy a pokynu D-190.

II. Návrh řešení

Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví stanoví, že skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví se účtují do období, s nímž věcně a časově souvisí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, účtují se v účetním období, v němž se uvedené skutečnosti zjistily. V praxi často dochází k ukončení reklamačních řízení, následným cenovým dohodám, poskytnutí bonusů a slev v dalších účetních a daňových obdobích. V tomto případě se v souladu s dokumentací, účetními doklady a zaúčtovaným účetním případům stávají jednotlivé částky nákladů a výnosů součástí hospodářského výsledku i základu daně v roce, v kterém byly zaúčtovány.

Vyhláška a postupy účtování pro podnikatele

Podle vyhlášky a postupů účtování pro podnikatele se náklady a výnosy účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí. Opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají; jen v případě, že se jedná o náklady či výnosy z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i náklady a výnosy z mimořádných událostí nahodile se vyskytující, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy."

Časové rozlišení není nutno používat v případech, kdy se nejedná o mimořádné částky a kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření nebo v případech, jde-li o pravidelně se

opakující výdaje, popř. příjmy za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

Vyhláška a postupy účtování pro banky

Vyhláška pro banky stanoví, že na účet mimořádných nákladů a výnosů se účtují náklady a výnosy z výjimečných nahodilých událostí, které nesouvisejí s předmětem podnikání účetní jednotky. Mimořádné náklady neobsahují manka a škody, ani opravy nákladů a výnosů minulých účetních období. Podle postupů účtování pro banky se náklady a výnosy účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí. Pokud by při použití této zásady účetní jednotka nemohla podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví účetní jednotky, postupuje odchylně (např. účtování úroků z vybraných pohledávek po splatnosti). Opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů nebo výnosů běžného období, ledaže se jedná o opravy zásadních chyb týkajících se předchozích období. Zásadní chybou se rozumí chyba, která má tak podstatný vliv na účetní závěrku jednoho nebo více předchozích období, že tyto účetní závěrky nepodávají věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví účetní jednotky, proto se o ně při sestavení účetní závěrky upraví počáteční stav nerozděleného zisku nebo neuhrazené ztráty.

Časové rozlišení není nutno používat v případech, kdy se jedná o nevýznamné částky, kdy jejich zúčtováním do nákladů nebo do výnosů bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrnou úpravu hospodářského výsledku, nebo jde-li o pravidelně se opakující výdaje popř. příjmy.

Obdobně se postupuje i v případech pojišťoven a dalších subjektů.

Zákon o daních z příjmů

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle požadavků zákona o daních z příjmů.

Pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta).

Zákon o daních z příjmů předpokládá účtování v souladu s účetními předpisy. Správně zaúčtovaný výsledek je však upravován tak, aby byl v souladu se zněním zákona o daních z příjmů. Jedním z požadavků zákona o daních z příjmů je i požadavek na věcnou a časovou souvislost. Zákon o daních z příjmů nikde nedefinuje, zda v některých případech není věcnou a časovou souvislost nutné dodržet a požaduje tak naprostou přesnost. Jelikož postupy účtování takovou absolutní přesnost nevyžadují a v praxi ani není účelná, byl striktní požadavek zákona o daních z příjmů na věcnou a časovou souvislost zmírněn pokynem D-190.

Pokyn D-190

Nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy, které podle platných postupů účtování není nutno časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za daňové výdaje, popř. příjmy u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost. V zásadě lze tento postup uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími, s tím že za nevýznamné

částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku, se považuje např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů na příští rok, za pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy se považují pravidelně se opakující částky, např. placené pojistné, které se nekryje s kalendářním rokem, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu zdaňovacímu období. V souladu se zásadami pro vedení účetnictví nelze výše uvedený postup uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (např. přijaté a placené nájemné včetně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby).

III. Závěr

V souladu se zákonem o účetnictví se v některých případech částky nákladů a výnosů účtují do hospodářského výsledku a promítají se do daňového základu v roce, kdy dojde ke zjištění skutečností (například ukončení reklamačního řízení, cenových dohod, poskytnutí slev, bonusů apod.), přestože se tyto týkají nákladů a výnosů minulých účetních a zdaňovacích období.

Postupy účtování i pokyn D-190 umožňují nerozlišovat nevýznamné částky, kdy jejich zúčtováním do nákladů nebo do výnosů bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrnou úpravu hospodářského výsledku (např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů na příští rok), nebo jde-li o pravidelně se opakující výdaje popř. příjmy (např. placené pojistné, které se nekryje s kalendářním rokem, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu zdaňovacímu období). Příklady v Pokynu D-190 nezahrnují všechny v praxi se vyskytující položky. Významnost se určí na základě vnitropodnikové směrnice s ohledem na dodržení věrného a poctivého obrazu, druhů nákladů, četnost a výši jednotlivých účtovaných položek apod. Je možno ji stanovit v absolutní či relativní výši s ohledem na vybrané ukazatele (například obrát, celkovou výši nákladového účtu apod.).

Časové rozlišení musí být uplatněno v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (např. přijaté a placené nájemné včetně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby). Pokud se oprava nákladů nebo výnosů minulých let vztahuje k částkám, na které byly vytvořeny dohadné položky nebo které byly časově rozlišeny a existující podklady dokládají výši zaúčtované dohadné částky, lze rozdíly proti dohadným položkám považovat za případy běžného období a není potřeba podávat dodatečné daňové přiznání.

Pokud se jedná o významnou položku nebo pokud nebyla tvořena dohadná položka nebo nebylo provedeno časové rozlišení a dohadná položka nebo časové rozlišení měly být tvořeny, měly by být opravy považovány za případy minulého zdaňovacího období a případně by mělo být podáno dodatečné daňové přiznání.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF souhlasí s navrženým závěrem za předpokladu, že účtování o dohadných položkách, resp. účtování do nákladů nebo do výnosů bez časového

rozlišení, bude v souladu s účetními předpisy. Pouze v těchto případech je možné při zjištění základu daně z příjmů za příslušné zdaňovací období uplatnit částky nákladů a výnosů zaúčtované v tomto zdaňovacím období do hospodářského výsledku.

ÚČETNICTVÍ

1. Hodnotová hranice technického zhodnocení od 1.1.2003

Předkládá: Ing. Miroslava Havejová, daňový poradce, č. osvědčení 1419

1. Popis problému

Dnem 1.1.2003 vstoupila v platnost vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dle přechodných ustanovení zákona o účetnictví se stávající postupy účtování nepoužijí v rozsahu, v jakém je předmět jejich úpravy obsažen ve vyhlášce. Hodnotová hranice pro technické zhodnocení vyplývá od 1.1.2003 z různých ustanovení vyhlášky, postupů účtování a zákona o daních z příjmů. Vzhledem k nejednotnosti názorů na tuto problematiku a vzhledem k tomu, že u nehmotného majetku má účetní zachycení technického zhodnocení následné daňové dopady, by bylo vhodné provést sjednocující výklad.

2. Analýza

Právní úprava

Úprava hodnotové hranice technického zhodnocení je od 1.1.2003 zachycena v těchto ustanoveních:

- a) vyhláška č. 500/2002 Sb. - § 6 odst. 2, § 7 odst. 7
- b) opatření Ministerstva financí čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele - Účtová třída 0–Dlouhodobý majetek, čl. III. Ocenění dlouhodobého majetku, odst. 5)
- c) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - § 33 odst. 1

Citace jednotlivých ustanovení:

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

§ 6 odst. 2:

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení³⁾ od částky stanovené zákonem o daních z příjmů, a to při splnění povinností uvedených v odstavci 1:

- a) *k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,*
- b) *drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku vyjmenované v odstavci 1, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v položce „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“, ale v nákladech.*

3) § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

§ 7 odst. 7:

Položka „B.II.2. Stavby“ a položka „B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ dále obsahuje technické zhodnocení³⁾

- a) k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů,*
- b) drobného hmotného majetku od částky technického zhodnocení stanovené zákonem o daních z příjmů.*

3) § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Opatření ministerstva financí čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele v platném znění

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek, čl. III. Ocenění dlouhodobého majetku, odst. 5):

Ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku se zvýší o technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za účetní období převýší částku 60 000 Kč, a technické zhodnocení je v tomto účetním období uvedeno do užívání. Ocenění jednotlivého odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zvýší o technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za účetní období odpovídají částce uvedené v § 33 zákona o daních z příjmů a technické zhodnocení je v tomto účetním období uvedeno do užívání. Náklady nepřevyšující uvedené částky lze účtovat jako

- a) technické zhodnocení,*
- b) ostatní služby v případě dlouhodobého nehmotného majetku,*
- c) ostatní provozní náklady v případě dlouhodobého hmotného majetku.*

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

§ 33 odst. 1:

Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

2.2. Hranice technického zhodnocení majetku

Hranice technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku vyplývá z postupů účtování. O technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku uvedené do užívání je účetní jednotka povinna zvýšit ocenění jednotlivého majetku, pokud náklady na toto technické zhodnocení převýší v účetním období částku 60 000 Kč. Náklady, které nepřevýší tuto hranici, lze účtovat buď jako technické zhodnocení nebo jako služby v účtové skupině 51.

Z postupů účtování vyplývá dále i hranice technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku. O technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku uvedené do užívání je účetní jednotka povinna zvýšit ocenění jednotlivého majetku, pokud náklady na toto technické zhodnocení odpovídají v účetním období částce stanovené zákonem o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, od jaké výše ocenění účetní jednotka některé složky hmotného majetku účtuje jako dlouhodobý majetek.

Z formulace ustanovení (technické zhodnocení odpovídá částce stanovené zákonem o daních z příjmů) vyplývá, že hranice je v tomto případě stanovena tak, že převyšuje určenou částku, v současnosti musí být tedy vyšší jak 40 000 Kč. Náklady nepřevyšující uvedenou částku lze účtovat jako technické zhodnocení nebo jako jiné provozní náklady v účtové skupině 54.

V souladu s vyhláškou je dále nutno jako dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek účtovat:

- technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,
- technické zhodnocení drobného nehmotného majetku,
- technické zhodnocení hmotného majetku, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku,
- technické zhodnocení drobného hmotného majetku,

a to ve všech případech od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (v současnosti tedy od částky 40 000 Kč). Z formulace ustanovení vyplývá, že hranice je v tomto případě stanovena od určené částky, tzn. že se jedná o částku rovnou hodnotové hranici nebo vyšší.

3. Závěr

Závěry analýzy jsou shrnuty v níže uvedené tabulce:

TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ MAJETKU	HODNOTOVÁ HRANICE TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ	PRÁVNÍ ÚPRAVA
Dlouhodobého nehmotného majetku	Pokud převýší částku 60 000 Kč (nyní vyšší jak 60 000 Kč)	Postupy účtování, Účtová třída 0, čl. III. odst. 5
Dlouhodobého hmotného majetku	Pokud odpovídá částce stanovené zákonem o daních z příjmů (nyní vyšší jak 40 000 Kč)	Postupy účtování, Účtová třída 0, čl. III. odst. 5
K jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouh.nehm.majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku	Od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (nyní 40 000 Kč a vyšší)	Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 2
Drobného nehmotného majetku	Od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (nyní 40 000 Kč a vyšší)	Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 2
K jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku	Od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (nyní 40 000 Kč a vyšší)	Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7 odst. 7
Drobného hmotného majetku	Od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (nyní 40 000 Kč a vyšší)	Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7 odst. 7

4. Návrh

Přijmout sjednocující stanovisko a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Zástupce odboru 28 MF k předloženému příspěvku uvedl, že v současné době existuje několik rozdílných právních názorů k vymezení hodnotové hranice technického zhodnocení. Konečnou a jednoznačnou odpověď může dát až rozhodnutí soudu v konkrétním sporu. Do té doby půjde vždy o názory právních, daňových a účetních teoretiků či praktiků, které se od sebe mohou v jednotlivostech lišit. Do doby, než v této věci případně rozhodne soud se odbor 28 MF přiklání k názoru, že pro účely účetnictví je hodnotovou hranicí technického zhodnocení dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku částka 40 000,- Kč, stanovená v § 33 odst. 1 platného znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl **předběžně** dohodnut na 24.9.2003, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hod.

V Praze 25.6.2003

Ing. Stanislav Š p r i n g l,
ředitel odboru 54