

Připomínky KDP ČR k podnikatelskému balíčku Ministerstva průmyslu a obchodu

Připomínky jsou zásadní.

1. K opatřením v podnikatelském balíčku

1.1. Osvobození spropitného

K otázce osvobození spropitného si dovoluujeme připomenout, že již v rámci připomínek KDP ČR jsme opakovaně zdůrazňovali, že navrhovanou změnu chápeme jako politické rozhodnutí vlády, k jehož samotnému politickému vymezení se nevyjadřujeme.

Současně však považujeme za nutné znovu akcentovat naše odborné připomínky, které směřují k tomu, aby navrhovaná úprava co nejméně komplikovala proces zdanění, byla prakticky proveditelná a interpretovatelná bez pochybností. V tomto ohledu si dovoluujeme zdůraznit, že za zcela zásadní podmínku funkčnosti navrhovaného řešení považujeme nastavení režimu, kdy spropitné bude podléhat dani z příjmů (ať již právnických či fyzických osob) na straně zaměstnavatele, tj. provozovatele restaurace.

Pouze při takto koncipovaném řešení lze z hlediska znění zákona o daních z příjmů obhájit, že zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je právní zaměstnavatel (restaurace). Pokud by tomu mělo být jinak a vycházelo by se z předpokladu, že spropitné není příjmem právního zaměstnavatele, ale že restaurace pouze „předává peněžní prostředky“ od zákazníka jednotlivým zaměstnancům, dostává se do pozice zaměstnavatele podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů fakticky zákazník, který spropitné poskytl. To by však znamenalo přenesení veškerých souvisejících povinností, včetně povinností vyplývajících z jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatele („JMHZ“), na tuto osobu, která k tomu zjevně není systémově určena.

Zároveň si dovoluujeme opakovaně upozornit, že zavedením uvedeného osvobození se problematika spropitného nevyhnutelně dostane do zvýšené pozornosti, a lze proto očekávat oprávněné dotazy na její daňové posouzení i v dalších odvětvích, kde je spropitné běžně poskytováno – například u kurýrů, kadeřnic či lékařů.

Z tohoto pohledu je nezbytné si uvědomit, že v řadě těchto případů by při důsledném uplatnění stávající právní úpravy v zákoně o daních z příjmů, která navrhovanou novelou není dotčena, mohly vznikat situace, kdy by se do pozice plátce daně z příjmů ze závislé činnosti (se všemi z toho plynoucími povinnostmi včetně JMHZ) fakticky dostávali jednotliví zákazníci (odběratelé) poskytující spropitné. Nejedná se přitom o změnu oproti současnému stavu, nicméně – jak již bylo výše uvedeno – otevření této problematiky prostřednictvím navrhovaného osvobození povede k tomu, že tyto situace budou výrazně viditelnější.

Je proto vhodné předem zvážit, jaká bude oficiální reakce na případné dotazy v této oblasti, včetně otázky, zda omezení osvobození pouze na vybraný sektor nemůže být vnímáno jako protiústavní diskriminace, a to bez ohledu na skutečnost, že důvodová

zpráva argumentuje tím, že segment restaurací je pro poskytování spropitného nejtypičtější a nejrozšířenější.

2. Připomínky na rámec balíčku

2.1. Soulad mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně (pojistné události ke koncem roku, roční odměny)

2.1.1. Popis problému

V současné právní úpravě zdanění příjmů dochází v některých situacích k tomu, že podnikatel musí zaplatit daň z příjmů dříve, než mu ekonomicky skutečně vznikne zisk. Jde především o případy, kdy mezi vznikem výnosu a vznikem souvisejícího nákladu existuje pouze časový rozdíl mezi dvěma zdaňovacími obdobími.

Typickým příkladem jsou škody kryté pojištěním. Současná úprava vede k tomu, že podnikatel může v jednom roce zaplatit daň z příjmů, aniž by mu vznikl reálný zisk, zatímco související náklad je daňově uznatelný až v následujícím roce. V praxi to může vést až k tzv. „daňovým šokům“, zejména u škod na pojištěném majetku.

Dalším příkladem jsou roční odměny zaměstnancům, kdy je nutné složitě posuzovat, zda je možné vytvořit dohadnou položku, která je daňově uznatelná, nebo účetní rezervu, která daňově uznatelná není.

Současná úprava zároveň vyvolává řadu výkladových sporů mezi poplatníky a správcem daně, které v mnoha případech končí až před NSS. Ani judikatura přitom nepřináší vždy zcela jednoznačné a jednotné závěry. Tato situace zbytečně zatěžuje jak podnikatele, tak stát.

Účetní výsledek hospodaření zohledňuje věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů, zatímco základ daně nikoliv. V důsledku toho vznikají rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně, které nejsou z ekonomického hlediska odůvodněné. Přitom i zákon o daních z příjmů výslovně akcentuje pro zjištění základu daně z příjmů věcnou a časovou souvislost, kterou bohužel v popisovaných situacích finálně nezohledňuje. Přitom až do roku 2014 bylo možné pojistné události řešit přes úpravu, která umožňovala nedaňový výdaj uznat do výše souvisejícího příjmu. Tato úprava byla zpřísněna z důvodu nežádoucích optimalizací, ale finálně postihla i řešenou oblast.

2.1.2. Návrh řešení

Řešení by spočívalo v odstranění těchto neodůvodněných rozdílů tak, aby byl zajištěn soulad mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně při vzniku obou situací.

Otázkou legislativně-technického řešení je, zda by účetní náklady (například z titulu tvorby opravné položky na dočasné snížení hodnoty majetku či roční rezervy v případě pojištěných škod nebo rezervy na odměny) byly přímo daňově uznatelné podle jejich správného zaúčtování, nebo zda by byla vytvořena nová kategorie daňově uznatelných položek umožňující časově správné zachycení budoucího daňově

uznatelného nákladu (obdobně, jak je tomu v návrhu novely zákona o rezervách navazující na nový zákon o účetnictví).

Základní podmínkou daňové uznatelnosti by bylo ze strany poplatníka prokázání, že mu nejpozději do konce následujícího zdaňovacího období skutečně vznikl daňově uznatelný náklad, ke kterému byla příslušná položka vytvořena, a to alespoň ve stejné výši.

Navrhovaná úprava nepřináší poplatníkovi možnost uplatnit náklad, který by jinak nebyl daňově uznatelný. Umožňuje pouze jeho časově správné zohlednění v období, ve kterém je zdaněn související výnos, a tím naplňuje jeden z klíčových principů účetnictví, tj. věcné a časové souvislosti.

Případnému zneužití navrhovaného pravidla by bránila skutečnost, že daňová uznatelnost by byla podmíněna následným vznikem skutečného daňově uznatelného nákladu. Pokud by poplatník tuto podmínku nesplnil, byla by příslušná částka zpětně považována za daňově neuznatelnou a poplatník by byl povinen podat dodatečné daňové přiznání, zvýšit základ daně a uhradit související příslušenství daně.

V případě náhrady škody by navíc bylo daňové uznání omezeno maximálně do výše zaúčtované výnosové/aktivní dohadné položky z titulu očekávaného pojistného plnění.

Navrhované řešení by tak odstranilo nelogické rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně v situacích, kdy jde pouze o časový rozdíl mezi výnosem a souvisejícím nákladem.

2.1.3. Příklady z praxe

2.1.3.1. Škoda krytá pojištěním

Pokud podnikateli vznikne škoda (například v důsledku povodně nebo jiné havárie), musí v roce vzniku škody zaúčtovat očekávané pojistné plnění jako zdanitelný výnos, a to použitím aktivní dohadné položky. Náklady na odstranění škody však často vznikají až v následujícím roce. Typickým příkladem je havárie vozidla ke konci roku, kdy servis provede opravu a uvedení vozidla do původního stavu až v roce následujícím. Obdobně je tomu při poškození budov a staveb v důsledku živelných pohrom, kdy je před zahájením oprav nutné vyčkat na jejich vysušení. Stejná situace je i v zemědělství, kdy se některé škody projeví až s časovým odstupem.

Účetně je situace řešena vytvořením účetní opravné položky na dočasné snížení hodnoty majetku nebo roční účetní rezervy. Tvorba těchto účetních položek však není daňově uznatelná. Podnikatel tak musí již v prvním roce, kdy pojistná událost vznikla, zaplatit daň z příjmů z pojistného plnění, přestože mu skutečné náklady na odstranění škody vzniknou až v roce následujícím.

Nejde přitom o situaci, kdy by podnikatel uplatňoval nový nebo jinak neuznatelný náklad. Jde pouze o časový nesoulad mezi zdaněním výnosu a uznáním souvisejícího nákladu, který zakládá platná právní úprava zdanění příjmů. Přitom zákon o účetnictví klade důraz na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Navrhovaná úprava by tento nelogický časový posun odstranila a logicky tak správně posílila vazbu na správné účetní zachycení.

2.1.3.2. Roční odměny zaměstnancům

U ročních odměn vyplácených v následujícím roce musí dnes poplatník složitě posuzovat, zda má vytvořit:

- dohadnou položku (daňově uznatelnou), nebo
- účetní rezervu (daňově neuznatelnou).

Toto rozlišování je v praxi často velmi komplikované a vede k řadě sporů, které v mnoha případech řeší až NSS. Ani závěry jednotlivých rozsudků nejsou vždy zcela jednoznačné a jednotné. Přitom jde pouze o otázku správného časového zachycení nákladu, který je po svém vzniku nepochybně daňově uznatelný. Přitom i v tomto případě obě účetní řešení důsledně naplňují zásadu věcné a časové souvislosti, neboť odměny se vztahují k výsledkům skončeného období. Pro účely zdanění příjmů však účetní rezerva bohužel není akceptována.

Navrhovaná úprava by tuto situaci výrazně zjednodušila a odstranila zbytečné výkladové spory.

2.1.4. Přínosy navrhované úpravy

Navrhované opatření přinese zejména:

- zjednodušení daňové evidence,
- odstranění výkladových sporů mezi poplatníky a správcem daně,
- odstranění nelogických „daňových šoků“, zejména u pojištěných škod,
- sjednocení časového okamžiku účetního a daňového zachycení nákladů,
- větší respektování principu věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů,
- přesnější zdanění skutečného ekonomického výsledku hospodaření.

Z hlediska veřejných rozpočtů je opatření v horizontu dvou let rozpočtově neutrální. Nejde o zavedení nové daňové výhody ani o rozšíření okruhu daňově uznatelných nákladů. Navrhovaná úprava pouze posiluje princip věcné a časové souvislosti při zjištění základu daně z příjmů a odstraňuje tak časový nesoulad mezi zdaněním výnosu a uplatněním souvisejícího nákladu, který je po svém vzniku daňově uznatelný již podle stávající právní úpravy.

Stát proto neztrácí daňový výnos. Dochází pouze ke správnějšímu časovému přiřazení výnosů a souvisejících nákladů do stejného zdaňovacího období, a tím i k přesnějšímu zdanění skutečného ekonomického výsledku daného období. Navrhované opatření tak posiluje správnou vazbu základu daně z příjmů na výsledek hospodaření zjištěný

v účetnictví, a tím princip věcné a časové souvislosti a přispívá tak k větší spravedlnosti a předvídatelnosti daňového systému.

2.2. Uplatnění daňové ztráty

Navrhovaná úprava je pro podnikatelská, zohledňuje, že v současné situaci je pravděpodobnější, že podnikatelé mohou, byť dočasně, dosahovat daňovou ztrátu, nemá přímé rozpočtové dopady a neměla by představovat ani zvýšené náklady na straně státu. Naopak je tato úprava logická a pouze rozšiřuje úpravu, kterou do zákona o dani z příjmů správně zapracovalo a navrhlo samo MF. Jde o to, že v současné době v situaci, kdy poplatník dosáhne daňové ztráty, má možnost se vzdát práva na uplatnění této ztráty do budoucna. Zákon o dani z příjmů umožňuje ztrátu uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích. Využití této možnosti však zároveň s sebou nese určitý negativní dopad, neboť dochází k prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP, a to až o pět let. Proto zákon o dani z příjmů umožňuje u poplatníka zvážit plusy a mínusy a rozhodnout se, zda možnost uplatnit daňovou ztrátu využije a bude akceptovat prodloužení prekluzivní lhůty, nebo se této možnosti vzdá a prekluzivní lhůta nebude prodloužena. Rozhodnutí činí poplatník jednorázově, a to v termínu pro podání daňového přiznání a nelze jej žádným způsobem revidovat. Navrhované doplnění tohoto logického a správného pravidla by spočívalo pouze v tom, že by se podnikatel nerozhodoval jako v současné době, zda právo na uplatnění ztráty uplatní či nikoliv, ale měl de facto možnost se rozhodnout, zda toto právo na uplatnění daňové ztráty uplatní v intervalu 0-5 zdaňovacích období. Jedna alternativa by spočívala v tom, že by se vzdal práva na uplatnění daňové ztráty, což platí už v současné době. Zároveň by však měl možnost, nevzdat se práva na uplatnění ztráty do budoucna, ale pouze omezit dobu jejího uplatnění. To znamená, že by tuto dobu omezil na jedno, dvě, tři nebo čtyři zdaňovací období. Efektem by samozřejmě bylo, že by se adekvátně zkrátilo prodloužení prekluzivní lhůty. Stejně jako v současné době by poplatník toto rozhodnutí činil v termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém ztráta vznikla, a stejně jako v současné době by jeho rozhodnutí bylo nevratné. Jde pouze o to, že by zde v současné době neexistovalo „tvrdé rozhodnutí buď a nebo“, ale i možnost pouze omezit dobu uplatnění daňové ztráty.

Připomínky zpracoval: Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO při Odborném kolegiu KDP ČR.

Připomínky zaslal: Michal Frankl, vedoucí Sekce POP při Odborném kolegiu KDP ČR, Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO při Odborném kolegiu KDP ČR, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO při odborném kolegiu KDP ČR.