

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 9.10.2013

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 9.10.2013

- seznam -

Daň z příjmů

410/09.10.13 Účetní a daňové dopady prominutí daně z příjmů z důvodů povodní a záplav 2

Předkládá: Ing. Otakar Machala,
Ing. Jiří Nesrovnal

DPH

409/11.09.13 Definice investičního zlata pro účely zákona o DPH 6

Předkládá: Ing. Jan Čapek,
Ing. Hana Janečková

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

- seznam -

DPH

408/11.09.13 Uplatnění DPH u komoditních Futures

Předkládá: Milan Tomíček,
Stanislav Kryl

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 „DŘ“).

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.

DPH

409/11.09.13 Definice investičního zlata pro účely zákona o DPH

Předkládá: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, č. osvědčení 1310
Ing. Hana Janečková, daňový poradce, č. osvědčení 4415

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

1. Popis problému

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), upravuje v § 92 zvláštní režim pro investiční zlato. Investičním zlatem se pro účely zákona o DPH rozumí, mimo jiné, i „zlato ve tvaru uzančných slitků **zpracovaných v certifikované afinerii, ve tvaru cihly, s vlastním číslem a s označením výrobce, ryzosti a hmotnosti, o hmotnosti připouštěné na trhy zlata a ryzosti nejméně 995 tisícín**“.

Zákon o DPH pojem „certifikovaná afinerie“ nedefinuje a k dispozici není ani definice tohoto pojmu v jiných českých právních předpisech. Vystává proto otázka, co je certifikovanou afinerií pro účely zákona o DPH a zda je definice investičního zlata v zákoně o DPH v souladu se směrnicí Evropské unie¹.

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit definici investičního zlata pro účely zákona o DPH.

2. Současný stav

2.1. Zákon o DPH

S účinností zákona č. 302/2008 Sb., měnícího zákon o DPH, se od 1. ledna 2009 změnila definice investičního zlata. Původní znění § 92, odst. 1 „Investičním zlatem se rozumí a) zlato ve tvaru uzančných slitků o hmotnosti připouštěné na trhy zlata a ryzosti nejméně 995 tisícín, ...“, se rozšířilo o specifikaci uzančných slitků „zpracovaných v certifikované afinerii, ve tvaru cihly, s vlastním číslem a s označením výrobce, ryzosti a hmotností“. Dle důvodové zprávy „se jedná o doplnění pojem uzančných slitků z důvodu jednoznačného výkladu, co je uzančím slitkem“. Důvodová zpráva však pojem „certifikovaná afinerie“ nijak nevysvětluje.

2.2. Směrnice a právo EU

Zvláštní režim pro investiční zlato byl do zákona o DPH implementován na základě směrnice 77/388/EHS, který byl zaveden směrnicí 98/80/ES. Ta investiční zlato definuje jako „zlato v podobě prutů nebo destiček o hmotnosti připouštěné na trhy se zlatem a ryzosti nejméně 995 tisícín, bez ohledu na to, zda je zastoupeno cennými papíry nebo nikoli. Členské státy mohou z režimu vyjmout malé pruty nebo destičky

¹ Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

o hmotnosti nejvýše 1 g“. Tato definice se ve směrnici 2006/112/ES (dále jen Směrnice), která nahradila původní směrnici, prakticky nezměnila.

Nařízení rady EU² dále v článku 56 definuje pojem „hmotnost připouštěná na trhy zlatem“.

3. Teoretické možnosti výkladu

Vzhledem k absenci definice certifikované afinerie v zákoně o DPH teoreticky existují dva možné výklady pojmu investiční zlato v zákoně o DPH.

- (i) Pojem certifikovaná afinerie je nutné vykládat eurokomformně, tj. žádným způsobem nemění definici investičního zlata tak, jak je uvedena ve Směrnici. Zlato v podobě prutů nebo destiček o hmotnosti připouštěné na trhy se zlatem (definované článkem 56 Nařízení rady EU) a s ryzostí nejméně 995 tisícin naplní definici investičního zlata pro účely zákona o DPH.
- (ii) Certifikovanou afinerií se rozumí konkrétní výrobce uzančních slitků, jehož uzanční slitky jsou připuštěny na konkrétní trh se zlatem. Vzhledem k tomu, že v rámci Evropské unie je pro obchodování se zlatem zásadní londýnský trh, lze pojem certifikovaná afinerie vyložit jako společnost uvedenou na seznamu London Bullion Market Association Good Delivery List³ (dále jen „LBMA GDL“). Pouze uzanční slitky vyrobené tímto výrobcem mohou při splnění dalších podmínek naplnit definici pojmu investičního zlata.

4. Analýza

Z textu Směrnice je zřejmé, že investiční zlato (a tedy aplikace zvláštního režimu DPH) je určeno specifickým tvarem, ryzostí a hmotností. Smyslem měrnice bylo aplikovat zvláštní režim DPH na investiční zlato, které bude mít ve všech státech Evropské unie stejnou podobu a vlastnosti, resp. na zlato, u kterého lze jednoduše určit jeho cenu.

Směrnice v některých situacích (např. zdravotní služby) přiznává osvobození od DPH pouze těm zdanitelným plněním, která jsou poskytována regulovanými subjekty. Bylo by však zcela proti smyslu daně z přidané hodnoty a jejímu základnímu principu neutrality, aby identické zboží dodávané stejným plátcem podléhalo nebo nepodléhalo osvobození v závislosti na tom, kdo toto identické zboží (!) vyrobil.

Podle našeho názoru nelze v zákoně o DPH nalézt oporu pro výklad, že certifikované afinerie jsou pouze ty společnosti, které jsou uvedené na LBMA GDL. I kdybychom takový výklad teoreticky připustili, je nutné upozornit na fakt, že kromě londýnského trhu se zlatem existují další obdobné seznamy (např. Dubai Good Delivery List⁴ nebo seznam uznávaných afinerií komoditní burzy v New Yorku⁵).

Slovní spojení „připouštěné na trhy se zlatem“ (uvedené jak ve Směrnici, tak v zákoně o DPH) se vztahuje pouze k hmotnosti a nikoli ke všem vlastnostem zlata.

² Nařízení rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

³ http://www.lbma.org.uk/pages/index.cfm?page_id=147

⁴ <http://www.dmcc.ae/jltauthority/gold/the-dubai-good-delivery-list-gold/>

⁵ <http://www.cmegroup.com/trading/metals/gold-brands.html>

Podle našeho názoru tak nelze tvrdit, že v daném případě je investičním zlatem pouze zlato připouštěné na trhy se zlatem a tedy zpracované afinerií uvedenou na GDL (ať už londýnském nebo jiném). Investiční zlato podle Směrnice tak nemusí být obchodovatelné na mezinárodních trzích se zlatem, ale toto investiční zlato musí mít hmotnost připouštěnou na trhy se zlatem. Tento výklad je rovněž podpořen Nařízením rady EU, které v článku 56 definuje (!) pojem „hmotnost připouštěná na trhy zlatem“.

Tyto závěry podporuje např. i úprava zvláštního režimu pro investiční zlato ve Velké Británii.⁶

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že výklad uvedený pod bodem (ii) by byl v rozporu se Směrnicí.

Judikatura Nejvyššího správního soudu k takovému rozporu uvádí:

„Podle judikatury ESD platí, že pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné zvolit výklad podle cíle zamýšleného směrnicí (např. rozsudek ESD C-106/89). Pokud výklad národního zákona v souladu s cílem zamýšleným směrnicí není možný (např. je zcela v rozporu se směrnicí), je možné postupovat přímo podle směrnice. Zatímco jednotlivec může proti státu prosazovat práva přiznaná šestou směrnicí, která nebyla dostatečně implementována do národního zákona o DPH, stát se naopak přímého účinku šesté směrnice nemůže dovolávat.“⁷

5. Závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že pojem „certifikovaná afinerie“ pro uplatnění zvláštního režimu pro investiční zlato podle § 92 odst. 1 písm. a) zákona o DPH zahrnuje jakoukoli afinerii, která zpracuje zlato do tvarů, hmotnosti a ryzosti stanovených Směrnicí. Jedinými definičními znaky investičního zlata pro účely zákona o DPH jsou tvar, hmotnost a ryzost.

Stanovisko GFR:

Při výkladu dané problematiky je nutno vycházet zejména z obecného záměru příslušné legislativní úpravy určené pro zvláštní režim pro investiční zlato.

Směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, kterou se zavedl zvláštní režim pro investiční zlato do směrnice 77/388/EHS uvádí mimo jiné, že „investiční zlato by mělo být vymezeno jako zlato vysoké ryzosti v podobách a o hmotnostech, s kterými je obchodováno na trzích zlata“.

Směrnice obecně předpokládá, že investiční zlato bude mít schopnost obchodovatelnosti na relevantních trzích. Daný zvláštní režim má sloužit pro zlato pořízené a obchodované čistě pro investiční účely. Pro tyto účely by mělo být investiční zlato (slitek) likvidní (měl by mít schopnost se rychle přeměnit v peněžní prostředky). Tuto likvidnost dle nám dostupných informací zajišťují s jistotou pouze

⁶

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000104&propertyType=document

⁷ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 53/2009

slitky splňující normu „Good Delivery“, která zajišťuje určitý standard kvality těchto produktů, a tedy i jejich akceptaci v obchodním styku.

Mezinárodní trh se zlatými investičními slitky v současnosti čerpá zejména z takových afinerií, jejichž produkty jsou akceptovány komoditními burzami a obchodními centry jako „Good Delivery“⁸. Každá burza specifikuje přitom právě kritéria ryzosti a váhy pro zlatý produkt, který může být pak akceptován jako „Good Delivery“. Seznam nejvýznamnějších afinerií pro mezinárodní trh se zlatem publikují tyto komoditní burzy na svých internetových stránkách a je zde pravidelně aktualizován.

U produktů vyrobených v jakékoli jiné než výše zmíněné afinerii nelze potvrdit schopnost obchodovatelnosti na relevantních trzích.

Zatím nelze ani s jistotou potvrdit, že produkty vyrobené v jakékoli jiné afinerii, které budou příslušnou afinerií dokladově deklarovány pro účely DPH jako investiční zlato, budou schopny splňovat právní úpravou definované vlastnosti investičního zlata v hmotné podobě pro účely aplikace zvláštního režimu pro investiční zlato, neboť zkušební metody, které by potvrdily tyto vlastnosti jsou destruktivního charakteru a vedly by tak k znehodnocení zlata pro investiční účely.

Jsme proto názoru, že za investiční zlato pro účely výkladu ust. §92 odst.1 písm.a) zákona o DPH lze s jistotou považovat pouze produkty vyrobené v celosvětově všeobecně uznávaných afineriích, které jsou akreditovány zejména LBMA (London Bullion Market Association), popř. které jsou akreditovány na dalších světových komoditních burzách (např. COMEX, TOCOM, DMCC).

Shrnuto – nesouhlas se závěrem příspěvku.

Předpokládáme však, že problematika zvláštního režimu pro investiční zlato bude předmětem úpravy zákona o DPH.

⁸ http://www.goldbarsworldwide.com/PDF/BI_2_GoldBarManufacturers.pdf