

Připomínky ke komplexnímu pozměňovacímu návrhu novely zákona o daních z příjmů v rámci doprovodného zákona k novému zákonu o účetnictví

Připomínky KDP ČR k návrhu novely zákona o rezervách

Č. res.	Autor	Č. př.	Dotčené ustanovení	Připomínka	Vypořádání
		1	Obecně	Z praktického hlediska navrhujeme, alespoň v důvodové zprávě explicitně popsat, že tvorba daňové opravné položky nebo daňové rezervy je moment, kdy takovou položku poplatník uvede do příslušné evidence. Jde o to, že zákon o daních z příjmů nadále pracuje s pojmy jako vytvořená a zrušená daňová rezerva nebo daňová opravná položka a ze zákona není zcela zřejmé, o jaký moment se jedná. Dále je třeba si říct, jak bude poplatník postupovat, pokud chybně vyřadí pohledávku z evidence, například před jejím promlčením. V takovém případě by měl zvýšit základ daně. Nicméně může svou evidenci následně opravit a podat dodatečné daňové přiznání? Nebo může příští rok pohledávku do evidence opět zařadit a základ daně snížit, aniž by musel dodatečné daňové přiznání podávat? Další problematickou oblastí je, že poplatník může na dobrovolné bázi opravnou položku neuplatnit, následně přijde správce daně na daňovou kontrolu a bude doměřovat daň. Co poplatníkovi zabrání v tom, aby svou evidenci pohledávek doplnil a žádal po správci daně, aby jeho základ daně snížil o tyto neuplatněné položky?	
		2	Obecně	Zákon používá pro tvorbu daňové opravné položky nebo daňové rezervy termín „položka snižující základ daně“, podle našeho názoru se však terminologicky jedná o „položku snižující výsledek hospodaření“ podle § 23 odst. 3 ZDP. Navrhujeme používat terminologii odpovídající zákonu o daních z příjmů.	
		3	K § 2 odst. 2	1. Souběh zákonných důvodů pro tvorbu daňových opravných položek Navrhujeme, aby bylo přímo v textu zákona, případně alespoň v důvodové zprávě, jednoznačně uvedeno, že pokud u pohledávky přichází v úvahu tvorba daňové opravné položky podle více ustanovení ZoR, postačí pro její uplatnění při stanovení základu daně prokázání splnění podmínek podle alespoň jednoho z těchto ustanovení. To například znamená, že pokud poplatník neprokáže splnění podmínek pro tvorbu daňové opravné položky podle § 8 ZoR, avšak prokáže splnění podmínek podle § 8a ZoR, mělo by být možné daňovou opravnou položku v rozsahu přípustném podle § 8a ZoR uplatnit při stanovení základu daně.	

			Navrhujeme proto výslovně potvrdit, že pro uplatnění daňové opravné položky při stanovení základu daně je rozhodující splnění zákonných podmínek podle některého z použitelných ustanovení ZoR, nikoliv původně zvolený právní důvod její tvorby. 2. Podmínka sledování pohledávky v účetním systému Domníváme se, že podmínka, podle níž nelze tvořit daňové opravné položky k pohledávkám, které poplatník nesleduje v účetním systému, není dostatečně jednoznačná a může v praxi vyvolávat významné výkladové problémy. Z navrhovaného ustanovení ani z důvodové zprávy není zřejmé, na jaké konkrétní situace má tato podmínka dopadat a jaký je její účel. Otázkou například bude, zda lze při doměření daně zohlednit daňovou opravnou položku k pohledávce, kterou poplatník v důsledku pochybení nezachytil ve svém účetnictví. Jsme přesvědčeni, že vzhledem ke změně koncepce daňových opravných položek by v případě doměření daně z důvodu nesprávného nezahrnutí výnosu do základu daně mělo být možné při stanovení základu daně současně zohlednit také daňovou opravnou položku k související pohledávce, pokud jsou splněny ostatní zákonné podmínky pro její tvorbu. Navrhujeme proto jednoznačně vymezit obsah a účel podmínky sledování pohledávky v účetním systému a výslovně umožnit zohlednění daňové opravné položky také v uvedených případech doměření daně. 3. Dopady vyřazení pohledávky z účetního systému na již vytvořenou daňovou opravnou položku V důvodové zprávě se uvádí, že pokud bude pohledávka vyřazena z účetního systému, nebude tato skutečnost sama o sobě důvodem pro zrušení již vytvořené daňové opravné položky. Nejsme si však jisti, zda lze tento závěr jednoznačně dovodit ze samotného textu navrhované právní úpravy, zejména s ohledem na podmínku sledování pohledávky v účetním systému. Navrhujeme proto odpovídajícím způsobem upravit text zákona, případně alespoň podrobněji vysvětlit v důvodové zprávě, z jakých ustanovení vyplývá, že samotné vyřazení pohledávky z účetního systému nezakládá povinnost zrušit již vytvořenou daňovou opravnou položku a odpovídajícím způsobem zvýšit základ daně.	
--	--	--	--	--

		4	K § 2 odst. 3	Domníváme se, že navrhovaná formulace je nelogická a neodpovídá právní podstatě dané transakce. V případě úplatného nabytí pohledávky totiž poplatník hradí kupní cenu za nabytí pohledávky, nikoliv pořizovací výdaj. Navrhovaná formulace navíc vyvolává výkladové pochybnosti v případech, kdy poplatníkovi v souvislosti s nabytím pohledávky vzniknou také další vedlejší výdaje, například výdaje na právní služby související s jejím pořízením. Není tedy zřejmé, zda je podmínkou pro tvorbu daňové opravné položky pouze uhrazení kupní ceny za nabytí pohledávky, nebo zda musí být uhrazeny také veškeré související vedlejší výdaje. Znamenalo by to například, že poplatník nebude moci vytvořit daňovou opravnou položku ani v případě, kdy již uhradil celou kupní cenu pohledávky, avšak dosud neuhradil fakturu za právní služby související s jejím nabytím? Navrhujeme proto upravit předmětnou formulaci tak, aby jednoznačně vycházela z právní podstaty úplatného nabytí pohledávky, a výslovně vyjasnit, zda se podmínka úhrady vztahuje pouze na kupní cenu pohledávky, nebo také na vedlejší výdaje související s jejím nabytím.	
		5	K § 2 odst. 6 písm. b) a c)	Z důvodové zprávy vyplývá, že navrhovaná úprava má dopadat na případy přeúčtování (přefakturace) nákladů, kdy je uplatněn tzv. rozvahový způsob účtování, v jehož důsledku vznik příslušné pohledávky nevede ke zvýšení výnosů zahrnovaných do základu daně. Domníváme se však, že navázání této úpravy na aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP (jak je uvedeno ve zdůvodnění) je z koncepčního hlediska problematické, neboť uvedené ustanovení upravuje daňový režim nákladů, zatímco pro posouzení dané pohledávky by mělo být rozhodující, zda a jakým způsobem se její vznik promítl do základu daně. Takto formulovaná podmínka může vést k tomu, že věcně srovnatelné pohledávky vzniklé při přeúčtování nákladů budou z hlediska možnosti tvorby daňových opravných položek posuzovány rozdílně pouze v závislosti na tom, zda byl v konkrétním případě aplikován § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Není přitom zřejmé, jaké věcné důvody by takové rozdílné zacházení odůvodňovaly. Současně považujeme formulaci písmene c) za poměrně komplikovanou. Vzhledem ke krátkému času, který máme k dispozici pro posouzení navrhované právní úpravy, nejsme schopni ověřit, zda skutečně postihuje všechny relevantní situace, které mohou v praxi nastat.	

				Navrhujeme proto, aby byla právní úprava založena na obecném věcném kritériu, které bude vycházet ze skutečného daňového zacházení s příslušnou pohledávkou, nikoliv z aplikace konkrétního ustanovení upravujícího daňovou uznatelnost nákladů. Současně navrhujeme zjednodušit formulaci písmene c) tak, aby jednoznačně pokrývala všechny věcně srovnatelné případy přeúčtování (přefakturace) nákladů a nevytvářela neodůvodněné rozdíly v jejich daňovém režimu.	
		6	K § 2 odst. 7	V této souvislosti vznikají pochybnosti, zda se vzhledem k tomu, že předmětné omezení je upraveno přímo v ZoR, uplatní výjimka pro případy vkladu obchodního závodu nebo jeho části podle § 23a ZDP. V této souvislosti považujeme za nezbytné rozlišit dvě samostatné otázky. První je převzetí již vytvořených daňových opravných položek, tedy zda a za jakých podmínek může přijímající společnost v rámci daňové kontinuity navázat na daňové opravné položky, které k převáděným pohledávkám vytvořil vkladatel před uskutečněním vkladu. Druhou je možnost další tvorby daňových opravných položek přijímající společností, tedy zda může přijímající společnost po uskutečnění vkladu vytvářet daňové opravné položky k převzatým pohledávkám, případně zvyšovat již vytvořené daňové opravné položky, pokud budou splněny příslušné zákonné podmínky. Není přitom jednoznačně zřejmé, zda omezení podle § 2 odst. 7 ZoR nebude bránit některému z uvedených postupů, přestože se jedná o vklad obchodního závodu nebo jeho části v režimu daňové kontinuity podle § 23a ZDP. Navrhujeme proto výslovně upravit vzájemný vztah § 2 odst. 7 ZoR a § 23a ZDP tak, aby bylo jednoznačně zajištěno, že vklad obchodního závodu nebo jeho části podle § 23a ZDP nebude sám o sobě důvodem pro zrušení již vytvořených daňových opravných položek a současně nebude bránit jejich další tvorbě, případně zvýšení, u přijímající společnosti za podmínek stanovených ZoR. Pokud předkladatel vychází z toho, že uvedené závěry vyplývají již z navrhované právní úpravy, navrhujeme je výslovně potvrdit v důvodové zprávě, a to samostatně pro zachování již vytvořených daňových opravných položek a pro jejich další tvorbu po uskutečnění vkladu.	
		7	K § 4 odst. 1 a 3	Nejsme si zcela jisti, zda z navrhované právní úpravy jednoznačně vyplývá, že zrušením daňových rezerv a daňových opravných položek se rozumí také povinnost zvýšit základ daně o částky odpovídající těmto zrušeným daňovým rezervám a daňovým opravným položkám.	

				Vzhledem k tomu, že samotný pojem „zrušení“ daňové rezervy nebo daňové opravné položky nemusí bez dalšího jednoznačně vyjadřovat jeho dopad do základu daně, považujeme za vhodné tuto otázku výslovně vyjasnit. Navrhujeme proto prověřit, zda z navrhovaných ustanovení jednoznačně vyplývá povinnost zvýšit základ daně o částky odpovídající zrušeným daňovým rezervám a daňovým opravným položkám. Pokud tomu tak není, navrhujeme odpovídajícím způsobem doplnit text právní úpravy tak, aby byly daňové důsledky jejich zrušení jednoznačné.	
		8	K § 4 odst. 1	Domníváme se, že ve čtvrté větě předmětného ustanovení má být správně uvedena evidence daňových rezerv, nikoliv daňových opravných položek. Navrhujeme proto ve čtvrté větě nahradit pojem „opravných položek“ pojmem „rezerv“.	
		9	K § 7 odst. 9	Z navrhované právní úpravy není zřejmé, jak bude postupováno v případě stavby, která je hmotným majetkem pro účely ZDP a která byla původně zařazena do první odpisové skupiny, avšak v důsledku zvýšení její vstupní ceny nad 2 mil. Kč dojde k jejímu přearažení do druhé odpisové skupiny. Není zejména jasné, jaká bude v takovém případě maximální přípustná doba tvorby daňové rezervy na opravy hmotného majetku. Bude se tato doba nadále odvíjet od původního zařazení stavby do první odpisové skupiny, nebo bude možné v důsledku jejího přearažení do druhé odpisové skupiny maximální dobu tvorby daňové rezervy prodloužit? Navrhujeme proto výslovně vyjasnit, zda a jakým způsobem se změna zařazení stavby do odpisové skupiny v průběhu tvorby daňové rezervy promítne do maximální přípustné doby její tvorby, zejména zda je v takovém případě možné tuto dobu prodloužit.	
		10	K § 8	V souvislosti s nově navrhovaným způsobem snižování základu daně z titulu neuhrazených pohledávek upozorňujeme, že se nejedná pouze o dílčí změnu dosavadní právní úpravy při zachování jejích základních principů. Naopak se podle našeho názoru jedná o zásadní systémovou a koncepční změnu, která může mít významné praktické dopady jak na velké, tak na malé poplatníky. Nahrazení dosavadní možnosti daňově účinného odpisu pohledávky podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP novým institutem mimořádné daňové opravné položky podle § 8d ZoR může vést k nutnosti vedení samostatné daňové evidence pohledávek, která bude v řadě případů do značné míry oddělena od jejich účetního zachycení.	

			V důsledku této změny mohou vznikat situace, kdy bude pohledávka již účetně odepsána, avšak pro daňové účely bude nutné nadále sledovat její původní hodnotu, splnění zákonných podmínek pro tvorbu mimořádné daňové opravné položky a její případné následné změny či zrušení. U poplatníků s větším počtem pohledávek může takový postup znamenat značnou dodatečnou administrativní zátěž a komplikace při vedení a vzájemném odsouhlasování účetní a daňové evidence. Domníváme se, že takové řešení není v souladu s deklarovaným cílem zjednodušení daňového systému a snižování administrativní zátěže poplatníků. Současně není zřejmé, jaké věcné důvody brání zachování možnosti daňově účinného odpisu pohledávky v případech, kdy jsou splněny podmínky pro její daňové zohlednění. Navrhujeme proto, aby poplatník měl v případech splňujících podmínky podle § 8d ZoR možnost volby mezi dvěma alternativními způsoby daňového zohlednění pohledávky: 1.Tvorbou mimořádné daňové opravné položky podle § 8d ZoR, tedy snížením základu daně prostřednictvím tohoto nového institutu. 2.Daňovým zohledněním účetního odpisu pohledávky, pokud poplatník příslušnou pohledávku účetně odepíše a současně jsou splněny věcné podmínky, za nichž by bylo možné vytvořit mimořádnou daňovou opravnou položku podle § 8d ZoR. V takovém případě by účetní odpis pohledávky mohl být daňově účinný nejvýše v rozsahu, v němž by bylo možné uplatnit mimořádnou daňovou opravnou položku. Obě alternativy by měly představovat rovnocenné možnosti daňového zohlednění pohledávky, přičemž jejich uplatnění by nesmělo vést k duplicitnímu snížení základu daně. Pokud by již byla k pohledávce uplatněna daňová opravná položka, bylo by při následném daňovém zohlednění jejího účetního odpisu nutné tuto skutečnost odpovídajícím způsobem zohlednit. Podstatou našeho návrhu tedy není rozšíření podmínek pro daňové uplatnění pohledávek, ale zachování možnosti jejich daňového zohlednění prostřednictvím účetního odpisu namísto povinného využití samostatného institutu mimořádné daňové opravné položky. Takové řešení by umožnilo lépe sladit účetní a daňové zachycení pohledávek a současně významně omezit administrativní zátěž poplatníků, aniž by docházelo k rozšíření rozsahu daňově uplatnitelných částek.	
--	--	--	--	--

		11	K § 8d	Dosavadní výklad § 24 odst. 2 písm. y) ZDP byl, že bylo možné pohledávku odepsat pouze v období, kdy došlo k pravomocnému ukončení daného řízení. Tato podmínka se nyní opouští? Jak se bude toto ustanovení uplatňovat. Protože vznikne možnost vytvořit jednorázovou opravnou položku, ale ve stejný moment ve většině případů pohledávka zaniká, tj. nastává moment, kdy by se pohledávka měla z evidence vyřadit.	
		12	K § 10 a § 7 odst. 9	V souvislosti se stanovením doby tvorby daňových rezerv s přesností na měsíce považujeme za nezbytné jednoznačně vyjasnit způsob jejího počítání. Z navrhované právní úpravy není zejména zřejmé, zda se má tato doba počítat výhradně v celých kalendářních měsících, nebo zda je možné zohlednit také jednotlivé dny. Současně není jasné, zda se do doby tvorby daňové rezervy započítává již kalendářní měsíc, v němž byla její tvorba zahájena, případně za jakých podmínek. Navrhujeme proto přímo v textu zákona jednoznačně upravit pravidla pro počítání doby tvorby daňových rezerv, zejména vyjasnit možnost jejího počítání s přesností na dny a způsob započítávání kalendářního měsíce, v němž byla tvorba daňové rezervy zahájena.	
		13	K § 10a odst. 2	Domníváme se, že z navrhované právní úpravy není zcela jednoznačně zřejmé, co se rozumí pojmem „položka snižující základ daně“. Není zejména jasné, zda má být tento pojem vykládán ve smyslu příslušných ustanovení ZDP, nebo zda má mít pro účely ZoR samostatný význam. Navrhujeme proto jednoznačně vymezit obsah tohoto pojmu, nejlépe prostřednictvím přímého odkazu na příslušné ustanovení ZDP, pokud má být používán ve stejném významu. Tím by se předešlo případným výkladovým pochybnostem a zajistila terminologická provázanost obou právních předpisů.	
		14	K přechodným ustanovením k zákonu o rezervách	1. Přejedání dosavadních daňových rezerv a daňových opravných položek na novou právní úpravu Jak již uvádíme v našich připomínkách k přechodným ustanovením týkajícím se ZDP, domníváme se, že v navrhované právní úpravě chybí dostatečná přechodná ustanovení upravující postup u daňových rezerv a daňových opravných položek vytvořených podle dosavadního znění ZoR. Není zejména zřejmé, jakým způsobem bude při přechodu na novou právní úpravu postupováno u dosavadních daňových rezerv a daňových opravných položek, zda se na ně budou nadále vztahovat podmínky stanovené dosavadní právní úpravou, nebo zda se na ně začnou uplatňovat nová pravidla.	

			Za důležité považujeme rovněž vyjasnění, jakým způsobem bude postupováno při jejich další tvorbě, změnách a zrušení, včetně souvisejících dopadů do základu daně. Není například zřejmé, zda nebude v případě zrušení daňových rezerv a daňových opravných položek vytvořených podle dosavadní právní úpravy nezbytné výslovně odkázat na příslušná ustanovení ZoR ve znění účinném před nabytím účinnosti nové právní úpravy. Navrhujeme proto komplexně doplnit přechodná ustanovení upravující daňový režim daňových rezerv a daňových opravných položek vytvořených podle dosavadního znění ZoR. Tato ustanovení by měla jednoznačně stanovit, v jakém rozsahu se na ně nadále použijí dosavadní pravidla, jakým způsobem se uplatní nová právní úprava a jaké budou daňové důsledky jejich další tvorby, změn a zrušení. 2. K bodu 2 přechodných ustanovení – započítávání dosavadní doby tvorby daňových rezerv Z navrhovaného přechodného ustanovení není zřejmé, jakým způsobem bude při stanovení maximální přípustné doby tvorby daňové rezervy zohledněna doba její tvorby před nabytím účinnosti nové právní úpravy. Podle dosavadní právní úpravy se totiž doba tvorby daňové rezervy stanovovala ve zdaňovacích obdobích, zatímco nová právní úprava vychází z jejího počítání v měsících. Není tedy jasné, jakým způsobem se dosavadní zdaňovací období, za která byla daňová rezerva tvořena, převedou na měsíce a zda se přitom bude zohledňovat skutečná délka jednotlivých zdaňovacích období. Tato otázka může být významná zejména v případech, kdy zdaňovací období nebylo totožné s kalendářním rokem nebo trvalo kratší či delší dobu než 12 měsíců. Navrhujeme proto výslovně upravit způsob započítávání doby tvorby daňové rezervy před nabytím účinnosti nové právní úpravy do maximální přípustné doby její tvorby stanovené podle nových pravidel. Současně považujeme za nezbytné zajistit, aby samotná změna způsobu počítání doby tvorby daňové rezervy nevedla k neodůvodněnému zkrácení přípustné doby její tvorby oproti dosavadní právní úpravě.	
--	--	--	---	--

Připomínky zpracovali a zaslali: Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí Sekce DPPO, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO, Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR.