

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

332/30.03.11 - Výklad pojmu „účast na řízení“ jako podmínka pro tvorbu daňových opravných položek podle zákona o rezervách

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Úvod

Zákonem č. 346/2010 Sb., který novelizuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů („ZoR“), došlo s účinností od 1. ledna 2011 ke změně ustanovení § 8a odst. 2 ZoR, ve kterém byla zrušena slova „a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva“ jako podmínka tvorby daňové opravné položky.

Od 1. ledna 2011 proto platí, že opravné položky podle § 8a odst. 2 ZoR lze vytvářet v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení nebo soudní řízení anebo správní řízení, jehož se poplatník řádně účastní.

Cílem příspěvku je vyjasnit, jaký dopad má novelizované znění ZoR na poplatníka ve vztahu k tvorbě a existenci daňových opravných položek za trvání řízení a případně po jeho skončení. V praxi se totiž objevily nejasnosti ohledně naplnění podmínky účasti poplatníka na soudním, správním nebo rozhodčím řízení pro tvorbu a existenci opravné položky.

Analýza

Podle důvodové zprávy k výše uvedené novele ZoR je cílem nové úpravy legislativně technické zpřesnění podmínek tvorby daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám řešeným soudně. Lze předpokládat, že pokud soud potvrdí svým rozhodnutím existenci pohledávky či její výši, je toto již dostatečná záruka „pravosti“ pohledávky a poplatník tedy může při splnění ostatních podmínek stanovených zákonem k této pohledávce vytvářet daňově uznatelné opravné položky, a to bez ohledu na skutečnost, kdy soudní řízení skončilo.

Podmínka řádného a včasného činění úkonů potřebných pro uplatnění práva byla do ZoR včleněna novelou č. 211/1997 Sb. Podle důvodové zprávy k této novele bylo jejím cílem podmínit tvorbu vyšších daňových opravných položek tím, že se poplatník o své pohledávky řádně stará.

Z důvodové zprávy k novele č. 346/2010 Sb. plyne, že zde po celou dobu tvorby a existence opravné položky nemusí existovat soudní, správní nebo rozhodčí řízení, které ho se poplatník – věřitel účastní. Týká se to zejména situací, kdy nalézací řízení týkající se pohledávky skončí dříve než 36 měsíců po splatnosti pohledávky, případně kdy po skončení nalézacího řízení nenásleduje řízení o výkonu rozhodnutí, případně výkon rozhodnutí je realizován mimosoudně. Podmínkou pouze je, aby existence pohledávky v tvrzené výši byla autoritativně osvědčena rozhodcem, civilním nebo rozhodčím soudem, případně správním orgánem.

Pokud soudní, rozhodčí nebo správní řízení skončí a je vydáno správní rozhodnutí, rozhodčí nález nebo rozsudek soudu, který autoritativně potvrzuje existenci, důvod a výši tvrzené pohledávky dříve, než 36 měsíců po splatnosti, pak při gramatickém

výkladu ZoR nebude splněna podmínka řádné účasti poplatníka na řízení v okamžiku tvorby rezervy, neboť toto řízení již bylo skončeno a v téže věci nelze zahájit řízení nové.

Jak je však zřejmé z důvodové zprávy k novele ZoR, cílem podmínky účasti na (nalézacím) řízení je zamezit tvorbě daňových opravných položek u pohledávek, které jsou sporné nebo u kterých poplatník nejedná s péčí řádného hospodáře a nevymáhá je zákonem stanoveným postupem. Cílem však jistě není prodlužovat soudní, správní nebo rozhodčí řízení tak, aby toto (nalézací) řízení neskončilo dříve, než 36 měsíců po splatnosti, aby poplatník mohl vytvořit 100% daňovou opravnou položku.

Pokud bychom připustili, že podmínkou tvorby je účast na správním, rozhodčím nebo soudním řízení v okamžiku tvorby opravné položky (obvykle v rozvahový den), pak nadále panuje nejistota v případech, kdy byla v průběhu nalézacího řízení vytvořena 100% daňová opravná položka, ale po skončení nalézacího řízení nepokračuje řízení o výkonu rozhodnutí (např. z důvodu předpokládané nemajetnosti dlužníka) případně výkon rozhodnutí probíhá mimosoudně prostřednictvím soudního exekutora jmenovaného soudem na návrh oprávněného. V takovém případě také není splněna soudního, správního nebo rozhodčího řízení po dobu tvorby a existence daňové opravné položky.

Co se týká opravné položky již vytvořené před skončením nalézacího řízení, pak podle názoru předkladatele nemá poplatník povinnost tuto opravnou položku po skončení tohoto řízení rozpouštět. Podle § 8a odst. 5 ZoR se opravné položky vytvořené podle odst. 1 až 3 zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, případně nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení

Důvodem pro existenci opravné položky jsou existence pohledávky a prodlení dlužníka s její úhradou. Od důvodu je třeba odlišovat podmínky pro tvorbu opravné položky, které jsou jak obecné uvedené v § 2 ZoR (např. neexistence započitatelného závazku), tak i zvláštní (u opravných položek podle § 8a ZoR je to zahájení nalézacího řízení a řádná účast věřitele na něm).

Pokud nepominou důvody pro existenci opravné položky (existence pohledávky po splatnosti), ale není splněna podmínka pro tvorbu opravné položky ve formě trvání řízení, a to z důvodu ukončení řízení pravomocným rozhodnutím (které z důvodu překážky věci rozhodnuté nelze znovu zahájit), pak podle názoru předkladatele z této situace nevyplývá pro poplatníka povinnost všechny již vytvořené opravné položky rozpustit.

Jestliže je pro tvorbu opravné položky stanovena podmínka zahájení řízení a účasti na něm, pak se tato podmínka týká pouze řízení nalézacího a nikoliv případného následného řízení o výkonu rozhodnutí. Podmínka exekučního řízení se podle názoru předkladatele by se mohla uplatnit pouze v těch případech, kdy exekučním titulem není rozhodnutí vydané na základě nalézacího soudního, správního nebo rozhodčího řízení, ale jiná právní skutečnost, zejména notářský a exekutorský zápis se svolením vykonatelnosti¹.

¹ § 274 písm. e) zákona č. 99/1963 Sb.,

V těchto situacích totiž není jiné řízení o pohledávce, než řízení o výkonu rozhodnutí (případně řízení o pravosti zápisu nelze považovat za řízení o pohledávce samé).

Nicméně pokud by platil tento názor, pak by z hlediska daňového došlo ke znevýhodnění, neboť v případech, kdy nalézací řízení probíhá, není pro tvorbu opravných položek exekuční řízení nutné, zatímco v ostatních případech by nutné bylo. Možnost přímé exekuce na základě notářského nebo exekutorského zápisu vyplývá z předchozího opatrného chování věřitele a toto jednání by pro daňové účely nemělo být znevýhodněno. Proto lze dovodit, že v těchto případech pro tvorbu daňové opravné položky žádné soudní, rozhodčí ani správní řízení vedeno být nemusí.

V této souvislosti je vhodné vyjasnit, zda výkon rozhodnutí prováděný mimosoudně exekutorem lze pro účely ZoR postavit na roveň výkonu rozhodnutí soudem. Podle § 52 odst. 1 exekučního řádu² se na činnost exekutora přiměřeně použijí ustanovení občanského soudního řádu. Kromě jmenování exekutora na návrh oprávněné osoby však soud v zásadě v exekučním řízení dále nevystupuje. Výkon rozhodnutí exekutorem proto nelze označit za soudní, správní nebo rozhodčí řízení, ale jde o řízení svého druhu. Nicméně podle názoru předkladatele by toto řízení mělo být postaveno na roveň řízení soudnímu a mělo by být dostačující pro splnění podmínky vedení soudního řízení, za předpokladu, že exekuční řízení následující po nalézacím řízení je nutnou podmínkou pro tvorbu a existenci daňové opravné položky.

Závěr

Podmínkou pro tvorbu daňové opravné položky je, aby o pohledávce proběhlo soudní, správní nebo rozhodčí řízení. Tato podmínka nemusí být splněna v případě, kdy o pohledávce byl sepsán notářský nebo exekutorský zápis a tento zápis může být bez dalšího exekučním titulem.

Pokud o pohledávce bylo již v rámci nalézacího řízení pravomocně rozhodnuto (včetně soudně schváleného smíru), pak pro tvorbu a existenci opravné položky není podmínkou zahájení a trvání řízení o výkonu rozhodnutí.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Podle předkladatele je po novele § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), provedené zákonem č. 346/2010 Sb., nutné vyjasnit dopad novelizovaného znění ZoR na poplatníka ve vztahu k tvorbě a existenci daňových opravných položek za trvání řízení a případně po jeho skončení.

Z textu novely zákona, textu důvodové zprávy k této novele i z dalších systémových vazeb daňových předpisů je zcela jednoznačné, že uvedená změna na tvorbu a existenci daňově uznatelných opravných položek (dále jen „daňové OP“) žádný vliv nemá.

² Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti

Jak předkladatel sám uvádí, podmínka zahájení soudního řízení a účasti na tomto řízení je pro účely „vyšší“ tvorby daňových OP podle § 8a ZoR zákonem stanovena již od roku 1998 a dosud s jejím výkladem nebyly podle našeho názoru spojeny žádné nejasnosti.

Lze vyvrátit obavu předkladatele a potvrdit, že výše uvedená změna v § 8a, odst. 2 a 3 ZoR (spočívající ve vypuštění slov „a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva“), nic nezměnila na podmínce, že:

- je možno vyšší tvorbu daňových OP podle § 8a ZoR realizovat pouze v případě účasti poplatníka na soudním, rozhodčím či správním řízení,
- za předpokladu splnění všech podmínek ZoR dle platné právní úpravy není (a ani v minulosti nikdy nebyl) důvod neumožnit věřiteli po potvrzení existence pohledávky soudem pokračovat v tvorbě daňových OP započaté v souladu s § 8a ZoR, a to dle časového testu až do výše 100 %. Zároveň není nutné pouze na základě skutečnosti, že v rámci soudního, rozhodčího či správního řízení bylo o pohledávce pravomocně rozhodnuto a řízení tímto skončilo (tj. byla soudně potvrzena její existence resp. její výše), zrušit okamžitě daňové OP.

Z výše uvedeného je zřejmé, že novela nijak neovlivnila nezbytnou podmínku § 8a ZoR vázat vyšší tvorbu daňových OP pouze na pohledávky řešené v rámci soudního, rozhodčího či správního řízení, kterého se věřitel účastní. Vypuštěním výše uvedeného textu § 8a ZoR rozhodně však nepominulo právo správce daně posoudit konkrétní jednání poplatníka a vyvozovat případně závěry z jeho nestandardního jednání (například upuštění do dalšího „vymáhání“ soudně potvrzené pohledávky od dostatečně bonitního dlužníka).

V další části příspěvku si předkladatel ověřuje skutečnost, že tvorba a uplatňování daňových OP je vázána na pohledávky, ohledně kterých bylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení, kterého se poplatník řádně účastní a přitom je možné vytvořit OP jak v průběhu, tak i ke konci příslušného zdaňovacího období. Pravidlo, že i když lze daňové OP uplatňovat až za zdaňovací období, vytvářet daňové OP je možné i v průběhu zdaňovacího období (jsou-li naplněny podmínky tvorby), lze rovněž potvrdit.

Akceptovat však není možné závěr, ve kterém předkladatel staví na roveň soudní řízení a exekuci realizovanou podle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „exekuční řád“). Zatímco cílem soudního řízení je prověřit a případně potvrdit existenci pohledávky, cílem exekuce je zajistit její úhradu.

Cílem exekučního řízení je zajištění majetku k provedení exekuce s cílem uhradit vymáhanou pohledávku, její příslušenství (a to včetně příslušenství, u kterého lze předpokládat splatnost po dobu trvání exekuce), pravděpodobných nákladů oprávněného a pravděpodobných nákladů exekuce.

Kromě odlišného cíle exekuční řízení v podobě procesu vedoucího k nucenému vymození subjektivních práv, jejichž hodnota není popřena subsidiární povahou občanského soudního řádu, je exekuční řízení svým obsahem nepoměrně užší a abstraktnější než pojem soudní řízení, které ve vztahu k exekuci zajišťuje zejména exekuční titul – například v podobě soudního rozhodnutí.

Exekuční řízení tedy neslouží k potvrzení existence pohledávky či její výše, ale k vynucení splnění povinnosti uložené dlužníkovi ve výroku rozhodnutí (exekučním titulu), nebyla-li tato povinnost dlužníkem splněna řádně a včas.

Teprve pokud majetek dlužníka na úhradu všech závazků nepostačuje a nedojde-li k plnému uspokojení věřitelem v exekuci vymáhané a soudním rozhodnutím potvrzené pohledávky, mělo by být aplikováno úpadkové právo jako „speciální“ právní norma pro řešení majetkových vztahů dlužníka. Pokud hodnota dlužnických závazků již není kryta hodnotou dlužníkovy majetku (tj. dlužníkuv úpadek), pak na danou situaci daňové právo reaguje tím, že v případě insolvence dlužníka je podle § 8 ZoR umožněna tvorba daňových OP.

Nastane-li situace, že nelze podat insolvenční návrh (například není znám druhý věřitel), pak z pohledu daňového řešení pohledávek je exekuční řízení jako samostatný typ řízení zohledněno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, pouze v případech, kdy je majetek dlužníka postižen exekucí a poplatník má právo jako věřitel při splnění všech zákonem stanovených podmínek pohledávku daňově odepsat na základě výsledků provedení této exekuce podle § 24 odst. 2 písm. y) bodu 6 tohoto zákona.