

Příspěvek uzavřen

319/26.01.11 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob – neúčtních jednotek, které uplatňují skutečné výdaje po novele ZDP zákonem č. /2010 Sb.

*Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňová poradkyně, č. osvědčení 3912
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701*

1. Výchozí situace

Zákon č. ---/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 (senátní tisk č. 366) doplnil na konci textu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) následující text ...“„nebo závazků, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu pořízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 po novele zní:

„částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸⁾, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{10), 2)} a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹⁾, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě

¹⁰⁾ Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů.

²⁾ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰). Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví, a výdaje uplatňují podle § 24, zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku neuhrazeného závazku odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, s výjimkou závazků dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu 19a), 127), a u ostatních poplatníků s výjimkou závazků z titulu úvěrů, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí **nebo závazků, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu pořízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku,**

K bodu 48 - § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 důvodová zpráva uvádí:

Z důvodu právní jistoty se doplňuje, že základ daně poplatníků s příjmy podle § 7 nebo 9 se nebude zvyšovat o závazky např. z titulu nezaplacení daně, tj. o závazky, které při zaplacení nejsou daňovým výdajem. Jde o obdobné ustanovení jaké je i v § 23 odst. 8 písm. b) zákona.

2. Rozbor problematiky

V rámci KOOV KDP č. 262/18.03.09 Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob s daňovou evidencí jako položka zvyšující základ daně – v podmínkách po novele ZDP zákonem č. 2/2009 Sb. autorů Ing. Zuzany Rylové a Ing. Pavla Vontora vydaného dne 26. 2. 2009, který řešil aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP, byl Ministerstvem financí vysloven souhlas s následujícím dílčím závěrem:

Dílčí závěr č. 2:

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se i pro úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby - neúčetní jednotky s výjimkou případů, kdy u poplatníků s příjmy dle § 7 nebo § 9 ZDP, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují dle § 24 ZDP, lze závazek uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

V této souvislosti se výše uvedený text přijaté novely zákona č. ../2010 Sb. a tomu odpovídající text důvodové zprávy jeví jako nadbytečný. Základním kritériem pro dodanění závazků je skutečnost, že ovlivnily základ daně (citace zákona „Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů....“). Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP se proto nevztahuje na poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci (§ 7 ZDP) nebo evidenci příjmů a výdajů (§ 9 ZDP). Výjimkou jsou u těchto poplatníků pouze závazky, které lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu, což je případ závazku z titulu pořízení hmotného majetku a závazku z titulu nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku. Ostatní závazky neovlivní základ daně, základ daně by mohla ovlivnit jedině úhrada těch závazků, u nichž se jedná o výdaj

daňově uznatelný. V kontextu toho je rozlišení, zda závazek při úhradě ovlivní či neovlivní základ daně, pro účely ustanovení § 23 odst. 12 bod 3) ZDP bezpředmětné.

Závěr:

Na základě výše uvedeného rozboru lze dojít k následujícímu závěru:

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP se i pro úpravě zákonem č. .../2010 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby - neúčtní jednotky s výjimkou závazku z titulu pořízení hmotného majetku, který byl daňově odpisován a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, které bylo uplatněno v daňově uznatelných výdajích.

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Souhlas s předkladatelem