

441/17.12.14 Výklad přechodného ustanovení k § 24 odst. 2 písm. y) zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Předkladatelé:

René Kulínský, daňový poradce ev. číslo 1159

Tereza Růžicková, daňový poradce ev. číslo 4231

Příspěvek je uzavřen**1. Účel příspěvku**

V souvislosti s přijetím zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. vznikly pochybnosti, zda došlo ke změně v ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů a to v návaznosti na znění přechodného ustanovení zákonného opatření a pravidla pro odpis pohledávek podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů ve znění účinném k 31. prosinci 2003 (tj. před účinností zákona č. 438/2003 Sb.).

2. Relevantní právní úprava

Návěti § 24 odst. 2 písm. y) ve znění účinném do konce roku 2003 znělo:

y) u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, a to u pohledávky za dlužníkem,

Zákon č. 438/2003 Sb. od ledna 2004 novelizoval návěti § 24 odst. 2 písm. y) následovně:

V § 24 odst. 2 písm. y) úvodní část textu zní: "u poplatníků, kteří vedou účetnictví, jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, vkladem a při přeměně společnosti, případně hrazená daň darovací u pohledávky nabyté bezúplatně, a to za předpokladu, že o pohledávce při jejím vzniku bylo účtováno ve výnosech, byla zahrnuta do základu daně zjištěného podle § 23 až 33 a k níž lze tvořit opravné položky podle písmene i), za dlužníkem,".

Od ledna 2004 tedy bylo nutné pro daňově uznatelný odpis splnit 2 podmínky: i) možnost tvorby opravné položky a ii) povinnost účtovat o pohledávce při vzniku do výnosů.

Přechodná ustanovení zákona 438/2003 Sb. stanovila, že „Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použije poprvé pro pohledávky vzniklé po 31. prosinci 2003. Pro pohledávky vzniklé do 31. prosince 2003 se použije ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění platném do 31. prosince 2003.“ (viz bod 19 přechodného ustanovení k zákonu o daních z příjmů).

Od ledna 2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které § 24 odst. 2 písm. y) novelizuje a to s následujícím přechodným ustanovením: „Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se použije poprvé pro pohledávky vzniklé ode dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. **Pro pohledávky vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu se použije ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.**“

3. Shrnutí problému

Jako sporným se může jevit, zda text přechodného ustanovení modifikuje pravidla uplatňovaná pro pohledávky vzniklé do konce roku 2003 podle přechodného ustanovení k zákonu č. 438/2003 Sb.

Podle našeho názoru tomu tak není a režim pro odpis pohledávky vzniklé do konce roku 2003 zůstává zachován.

4. Argumentace

Níže stručně shrnujeme argumenty, které nás vedou k závěru o zachování původních pravidel pro pohledávky vzniklé do konce roku 2003.

4.1 Princip přechodných ustanovení

Principem přechodných ustanovení je odstranění či alespoň zmírnění negativních důsledků, které by mohly při střetu dosavadní a nové právní úpravy vzniknout⁷. Přechodná ustanovení se zpravidla neno velizují⁸ a obecně by měly zajišťovat právní jistotu daňových subjektů. V obdobném kontextu judikoval ostatně i Nejvyšší správní soud⁹, že „*Smyslem a účelem přechodných ustanovení obecně je realizace zásady ochrany nabytých práv, jako projevu a součásti principu právní jistoty.*“

Přechodná ustanovení sama o sobě právní úpravu nemění. Pokud před novelou platilo A a po novele platí B, nemůže přechodné ustanovení zavést režim C. Smyslem přechodného ustanovení je stanovit, že za nové úpravy (B) se může pro staré pohledávky použít úprava A.

4.2 Důvodová zpráva zákonného opatření Senátu

Důvodová zpráva zákonného opatření Senátu k čl. II (tj. k přechodným ustanovením novelizace zákona o daních z příjmů) stanoví, že:

„*K bodu 15: V návaznosti na úpravu ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) a na změnu ustanovení § 8a v zákoně č. 593/1992 Sb., která nabude účinnosti ke stejnému okamžiku, se stanoví, že u pohledávek, které vznikly přede dnem účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, **musí poplatník postupovat podle původního režimu.** Tím bude zajištěna potřebná návaznost na změny provedené zákonem č. 458/2011 Sb.*“

Záměr zákonodárce z důvodové zprávy vyplývá zcela jednoznačně. Výklad spojení, že „*musí poplatník postupovat podle původního režimu*“ nelze učinit jinak, než že původní režimy platné a používané do konce roku 2013 (tj. i rozdílný režim pro pohledávky vzniklé do konce roku 2003) zůstávají nutně zachovány.

5. Doplnění

⁷ Viz Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů (II. část), vypracovaná autorským kolektivem odboru vládní legislativy Úřadu vlády pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D. (dostupná na:

http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka_pomuckaII.pdf).

⁸ Viz čl. 55 odst. 5 Legislativních pravidel vlády

⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 As 63/2007-66 ze dne 9. ledna 2008

Jsme si vědomi rozsudků Nejvyššího správního soudu¹⁰, v nichž soud judikoval, že podmínkou pro tvorbu *opravné položky* je účtování pohledávky ve výnosech, ačkoliv zákon o rezervách v předmětném znění do konce roku 2003 tuto podmínku neobsahoval.

Jsme názoru, že tyto rozsudky se týkají výhradně tvorby opravných položek. Z rozsudků vyplývá, že tvorba opravné položky je svým způsobem „fiktivní náklad“, který s sebou nese striktnější zákonné požadavky¹¹: „...*Jelikož tedy tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to více třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek ...*“

Předmětem tohoto příspěvku je však odlišná situace: odpis pohledávky z důvodů vyjmenovaných v jednotlivých bodech § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, tedy o řešení skutečné, realizované, ekonomické ztráty z důvodu odpisu pohledávky z objektivních (zákonem předvídaných) důvodů. V uvedeném případě není sporu, že pohledávka vznikla za účelem generování zdanitelných příjmů (generovala zdanitelné úrokové příjmy).

6. Návrh na řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že přechodné ustanovení zákonného opatření Senátu k novelizaci § 24 odst. 2 písm. y) by nijak nemělo měnit původní režim odpisu pohledávek, tj. u odpisu pohledávek vzniklých do konce roku 2003 se bude i nadále uplatňovat znění § 24 odst. 2 písm. y) účinné do konce roku 2003.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

¹⁰ Rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 31/2005-98 ze dne 26. února 2007 a č.j. 8 Afs 37/2008-155 ze dne 30. ledna 2009

¹¹ Již zmíněný Rozsudek č.j. 8 Afs 37/2008-155 ze dne 30. ledna 2009 (poslední věta čtvrtého odstavce na str. 3)