

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN K 13.10.2011 S ROZPOREM

Daň z příjmů

341/13.10.11 Aplikace §23, odst. 8 písm. b), bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů u pohledávek vzniklých do 31. prosince 2003

Předkládá: Ing. Michal Faust, daňový poradce, č. osvědčení 1068

1) Popis problému:

Uvedené ustanovení řeší postup u poplatníka vedoucího daňovou evidenci (či dříve jednoduché účetnictví) v situaci:

- Ukončení podnikání
- Přerušování podnikání
- Při změně způsobu uplatňování výdajů
- Při zahájení účtování

Jeho aplikace vede mimo jiné ke zvýšení základu daně o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)].

Předmětem příspěvku jsou právě tyto „výjimečné“ pohledávky.

Přechodná ustanovení zákona č. 438/2003 Sb., uvádí totiž v čl. II pod bodem 19:

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.

Cílem příspěvku je vyjasnit, zda je uvedené přechodné ustanovení aplikovatelné i na situace vyplývající z §23, odst. 8 písm. b), bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pro pohledávky vzniklé do 31. prosince 2003 či pouze na situaci samotného § 24 odst. 2 písm. y), které řeší situaci, kdy se za určitých podmínek stává výdajem u účtujícího poplatníka hodnota pohledávky.

Jak vyplývá z vývoje znění § 24 odst. 2 písm. y), je tato okolnost významná např. u pohledávek vzniklých do 31. prosince 2003, které nebyly přihlášeny u soudu.

Tato problematika může nabývat na významu hlavně v souvislosti s končící podnikatelskou činností první generace drobných podnikatelů, u kterých jsou tyto pohledávky nezděděny vedeny až do současné doby v daňové evidenci. 2) Návrh řešení

Při aplikaci §23, odst. 8 písm. b), bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., je možno z úprav základu daně při splnění dalších podmínek vyloučit mimo jiné pohledávky

Vzniklé do 31. prosince 2003 za dlužníkem,

1. u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu**26i)** nebo zrušil konkurz, a to pro nedostatek majetku dlužníka,
2. který je v konkurzním a vyrovnacím řízení,**26i)** na základě výsledků konkurzního a vyrovnacího řízení,
3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
4. který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem ekonomicky nebo personálně spojenou osobou anebo fyzickou osobou blízkou (**§ 23 odst. 7**),
5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba,**26j)** a to na základě výsledků této dražby,
6. jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí,**26k)** a to na základě výsledků provedení této exekuce.

Vzniklé po 31. prosinci 2003 za dlužníkem,

1. u něhož soud zrušil konkurs**26i)** proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
2. který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí**26i)** na základě výsledků insolvenčního řízení,
3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
4. který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou (**§ 23 odst. 7**),
5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba,**26j)** a to na základě výsledků této dražby,
6. jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí,**26k)** a to na základě výsledků provedení této exekuce.

3) Zdůvodnění navrhovaného řešení

Předmětné přechodné ustanovení je nutno aplikovat na všechny situace, kde figurují pohledávky vyčtené v §24 odst. 2 písm. y). Ustanovení neošetřuje tedy pouze možnost odpisu pohledávek u účetních jednotek, ale i další situace, tedy např. v kontextu § 23 pohledávky řešené v některých situacích u poplatníka vedoucího daňovou evidenci.

Nepochybně existuje situace, ve které se ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP vztahuje i na poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci.

Tito poplatníci – na rozdíl od účetních jednotek – nezdaňují veškeré pohledávky (bez ohledu na to, zda byly či nebyly uhrazeny), ale zdaňují pouze příjmy, tedy zaplacené pohledávky. Jinými slovy: poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci, neuhrazené pohledávky po dobu vedení daňové evidence nezdaňují. Stane se tak až v situacích, kdy poplatník musí základ daně upravit způsobem uvedeným v § 23 odst. 8 ZDP. Základ daně je nutno mj. zvýšit o hodnotu pohledávek s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Nezdaňují tedy pohledávky, které mohou účetní jednotky odepsat jako daňový náklad.

Situace – co se týká zdanění pohledávek – se tedy mezi všemi poplatníky (účetními jednotkami i těmi, kteří vedou daňovou evidenci) „vyrovná“ až tehdy, když se neúčtující poplatník ocitne v situacích uvedených v § 23 odst. 8 ZDP. Všichni poplatníci tak zdaní veškeré pohledávky s výjimkou těch uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.

Tím se projevuje rovnost poplatníků, která v této oblasti jistě spočívá v zajištění trvale (tedy po celou dobu trvání podnikání poplatníka) rovného postavení poplatníků pohybujících se v odlišných evidenčních soustavách (tedy účetnictví, chcete-li podvojném účetnictví a daňové evidenci, chcete-li jednoduchém účetnictví) včetně situací uvedených v § 23 odst. 8 ZDP. A to ve všech aspektech včetně nakládání s pohledávkou vzniklou v různých evidenčních soustavách ve stejné době.

Navrhovaná aplikace přechodného ustanovení pak tuto rovnost zajišťuje. Aplikace přechodného ustanovení pouze na samotný odpis pohledávek u účtujícího poplatníka by v určitých situacích vyvolala odlišné podmínky pro poplatníky v různých evidenčních soustavách.

Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr a po projednání na Koordinačním výboru přijatý závěr zveřejnit.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Nesouhlasíme s navrhovaným řešením. Pro poplatníky pokud vedou daňovou evidenci při úpravě základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP je nutno vycházet z platné úpravy ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP v tom zdaňovacím období kdy k úpravě základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP dochází. Zákon nestanoví, že by se v případě úpravy základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) aplikovalo ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP ve znění platném v roce kdy předmětná pohledávka vznikla.