

Daň z příjmů

371/02.05.12 Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011

*Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757*

1. Úvod a vymezení problémů

V průběhu roku 2011 došlo ke schválení několika novel ZDP, u kterých chybí obligátní přechodné ustanovení, které řeší otázku zdaňovacích období či částí zdaňovacích období, resp. účetních období, které nejsou zdaňovacími a přesto se za ně podává daňové přiznání (dále jen „období“), vůči nimž se má daná nová právní úprava aplikovat (většinou Čl. II bod 1 příslušné novely vycházející z aplikace předmětné novely až na období započatá po účinnosti příslušné novely). Předmětné novely obsahují pouze obecná ustanovení o nabytí účinnosti. V některých případech takový postup nevede, protože daná novela navazuje na změny v jiných právních předpisech a de facto do zákona o daních z příjmů promítá novou terminologii. Příkladem může být novela ZDP zákona č. 73/2011 Sb. + Usnesení PS č. 74/2011 ze dne 9.2.2011, č. 329/2011 Sb. či č. 375/2011 Sb.) V některých případech pak aplikace příslušné novely či jejich částí vyplývá z podstaty věci. Například ty části novely č. 355/2011 Sb., které zohledňují nové změny v oblasti přeměn (např. rozhodný den do budoucna), budou aplikovány na ty přeměny, které se budou jak z hlediska zákona o přeměnách, tak z hlediska účetního (zákonu o účetnictví) řídit danou novelou (Čl. II bod 1 a Čl. VIII zákona č.355/2011 Sb.). Z hlediska přeměn se aplikací předmětné novely částečně zabýval také příspěvek *Ing Jiří Nesrovnal, 352/18.01.11 Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP, KV ze dne 18.1.2012.*

V některých novelách, ve kterých absentuje příslušné přechodné ustanovení, však došlo ke zpřísnění v otázce zdanění. Jde například o tyto novely:

a) Již zmiňovaný zákon č. 355/2011 Sb., a to v oblasti odpisu pohledávek (§ 24 odst. 2 písm. y) ZDP) či v oblasti definice daňové nabývací ceny (§ 24 odst. 7 písm. b) bod 3. ZDP).

b) Zákon č. 458/2011 Sb., v oblasti zdanění loterií a her.

Na druhé straně jsou opačné případy, kdy novela opět nemá předmětné přechodné ustanovení, ale představuje naopak pro poplatníky úlevu:

Příkladem z této oblasti pak může být v roce 2011 novela č. 470/2011 Sb. v oblasti vypuštění daňové neuznatelnosti odměn členů statutárních orgánů (§ 25 odst. 1 písm. d) ZDP).

Vzniká otázka, od kdy se mají příslušná zpřísnující či ulevující ustanovení aplikovat.

Poznámka: Tento příspěvek neřeší aplikaci změn v oblasti účetních období a přechodů mezi nimi dle zákona č.355/2011 Sb., který bude předmětem samostatného příspěvku.

2. Návrh řešení

V dané souvislosti dle našeho názoru připadají do úvahy dva rovnocenné výklady:

2.1. První z těchto výkladů zohledňuje, že na rozdíl od situace, kdy předmětná novela přechodné ustanovení o její aplikaci obsahuje, bude se při absenci takového přechodného ustanovení novela aplikovat již od nabytí účinnosti. To znamená v případě, kdy nabývá novela účinnosti k 1.1., má být v případě jiných období, než je kalendářní rok, aplikována v průběhu daného období. Nebo-li část období se bude řídit starou právní úpravou a část období novou právní úpravou.

2.2. Druhý z výkladů zohledňuje skutečnost, že na rozdíl například od DPH je podstatou ZDP to, že je aplikován vždy na určité období, za které se platí daň. Z toho vyplývá, že novou právní úpravu nelze z podstaty věci aplikovat v průběhu období. Pro tento výklad existují ještě tyto argumenty:

2.2.1. Podobný případ byl již řešen v rámci KV se závěrem vycházejícím z toho, že novela má být obecně aplikována až vůči období (nejen období v délce kalendářního roku), která započnou po nabytí účinnosti předmětné novely, a to v případech, kdy přechodné ustanovení vychází z aplikace pouze vůči kalendářním rokům započatým po nabytí účinnosti dané novely (*Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Nesrovnal, Problematika vyplývající z aplikace novely zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) - zákona č. 260/2002 Sb. KV ze dne 19.2.2003 Bulletin KDP ČR 5/2003, str. 3-4*).

2.2.2. Výklad, kdy by příslušná zpříšňující novela měla být aplikována v průběhu období, by obecně mohl znamenat nepřípustnou retroaktivitu (viz. 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 (č.438/2005 Sb. NSS), 1 Afs 147/2004-50 ze dne 27.4.2006, 7 Afs 151/2006-67 ze dne 21.12.2006 (Sbírka rozhodnutí NSS 4/2008 (č.1524/2008 Sb. NSS), str. 326), 9 Afs 122/2007-88 ze dne 16.6.2008, 5 Afs 63/2011-109 ze dne 2.2.2012 (obdobně 5 Afs 64/2011-124 ze dne 17.2.2012, 5 Afs 66/2011-109 ze dne 24.2.2012), Pl. ÚS 9/08 ze dne 12.7.2011 (Částka 85 z roku 2011 ze dne 19.8.2011-č.236/2011 Sb.) z nedaňových oblastí pak např. ÚS 287/04 ze dne 22.11.2004 či ÚS III. 538/06 ze dne 31.1.2007).

2.2.3. Z podstaty daně z příjmů vyplývá, že se zdaňují příjmy (výnosy) ponížené o náklady (výdaje) za období. To znamená, že je za toto období zjišťována jedna daňová povinnost, která by měla být určena na základě jedné pravidel. Dělení této daňové povinnosti na určité dílčí daňové povinnosti nemá oporu v ZDP.

2.2.4. V případech řešených v tomto příspěvku (novely ZDP - zákon č. 355/2011 Sb. a č. 458/2011 Sb.) nelze nalézt oporu pro jejich aplikaci v průběhu období ani v důvodových zprávách k těmto novelám.

2.2.5. Aplikace příslušné novely v průběhu období může přinášet i praktické komplikace a nejednoznačné situace (například v případě loterií a her otázku rozdělování nákladů a výnosů v průběhu období, kdy nabyla novela účinnosti).

2.3. Domníváme se, že na základě výše uvedeného platí, že v případech, kdy v příslušné novele absentuje příslušné přechodné ustanovení o její aplikaci, jsou možné a rovnocenné dva výklady:

2.3.1 Aplikovat novelu od nabytí její účinnosti, to je v některých případech v průběhu období.

2.3.2. Aplikovat novelu až na období započatá od nabytí účinnosti dané novely.

V takových případech by pak v souladu s relevantní judikaturou měla být aplikována zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, čj. 6 As 49/2003-46 a čj. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, náleží Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, čj. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, náleží Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, náleží Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, čj. 7 Afs 22/2007-106, náleží Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, čj. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu.2011 čj. 2 Afs 16/2011-78). To by v daném případě znamenalo i možnost aplikovat novelu až na období započatá po nabytí účinnosti dané novely, pokud by byl tento postup pro poplatníka výhodnější.

3. Závěr

Na základě rozporu uvedeného v části 2. *Návrh řešení* je možné věc uzavřít následovně:

3.1. Pokud v příslušné novele ZDP absentuje výslovné přechodné ustanovení o její aplikaci, bude novela obecně aplikována od nabytí její účinnosti, to je v některých případech i v průběhu období. To bude znamenat, že v části období do nabytí účinnosti novely se bude postupovat dle staré právní úpravy a v části po nabytí účinnosti novely se bude postupovat dle nové právní úpravy.

3.2. Pokud by ale postup dle nové právní úpravy byl pro poplatníka nevýhodnější než dle staré právní úpravy (to např. § 24 odst. 2 písm. y) ZDP ve znění novely zákona č. 355/2011 Sb. či zdaňování loterií a her dle zákona č. 458/2011 Sb.), nebude správci daně v souladu se zásadou v pochybnostech ve prospěch poplatníka pozastavován ani postup, kdy bude nová právní úprava aplikována až na období započatá po nabytí účinnosti předmětné novely.

3.3. Částečně odlišný postup je nutné aplikovat u novely č. 355/2011 Sb. ve vztahu k ustanovení navazujícím na změny v oblasti přeměn a na to navazující změny v oblasti účetnictví. V těchto případech je jednak nutné aplikovat předchozí výklady (*Ing. Jiří Nesrovnal, 352/18.01.11 Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP, KV ze dne 18.1.2012*). Dále pak budou ustanovení zohledňující změny v oblasti přeměn (např. lhůta pro podání přiznání v případě rozhodného dne do budoucna) aplikovány na ty přeměny, které se budou jak z hlediska zákona o přeměnách, tak z hlediska účetního, řídit danou novelou, to je zákonem č. 355/2011 (Čl. II bod 1 a Čl. VIII zákona č. 355/2011 Sb.). To se netýká těch ustanovení, které pro poplatníky znamenají zpřísnění v oblasti zdanění (např. již zmiňované ustanovení § 24 odst. 7 písm. b) bod 3. ZDP ve znění zákona č. 355/2011 Sb.), kdy bude postupováno dle bodů 3.1. a 3.2.

4. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Pokud novela neobsahuje přechodná ustanovení, jsou změny provedené touto novelou účinné od data nabytí její účinnosti. Na tuto skutečnost nemůže mít v žádném případě vliv, že účinnost nastala v průběhu období, za které se podává daňové přiznání.

Přechodná ustanovení slouží k nastavení účinnosti některých změn vyplývajících z příslušné novely odlišně od její „obecné“ účinnosti. Neobsahuje-li právní norma přechodná ustanovení, je nutné právní předpis aplikovat toliko do budoucna od konkrétního data účinnosti (viz výše). Posouzení staré a nové právní úpravy z hlediska výhodnosti pro poplatníka není v tomto případě na místě. Takový postup lze použít pouze na právní vztahy upravené právními normami platnými a účinnými. Pokud tedy zákonodárce přechodné ustanovení nepoužije, je jeho záměrem, aby změna byla účinná právě od data nabytí účinnosti přijaté novely.

Stejně tak při posuzování případné retroaktivity provedené změny platí daná pravidla pro určení, zda se jedná o retroaktivitu pravou či nepravou, a z toho plynoucí přípustnost „zpětného působení“ přijaté změny.

Proto lze souhlasit pouze se závěrem předkladatele uvedeným pod číslem „3.1.“. Závěry označené jako „3.2. a 3.3.“ nelze podle GFŘ navrhovaným způsobem zobecnit, a proto s nimi nelze souhlasit.