

430/16.06.14 Tvorba opravných položek k pohledávkám zvyšujících základ daně podle § 23 odst. 8 ZDP

Předkládají: Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986
Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osvědčení 3111

Příspěvek je uzavřen s rozporem.

Úvod

V souladu s § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“) není možné vytvářet opravné položky podle ZoR (dále jen „opravné položky“) k pohledávkám, o kterých nebylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech. Předmětné ustanovení konkrétně stanoví, že: *„Není-li tímto zákonem výslovně stanoveno jinak, opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu^{1d)} příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně.“* Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění této podmínky.

vymezení problému

Jak je uvedeno výše, jednou z podmínek pro tvorbu opravných položek je, aby pohledávka, ke které má být opravná položka vytvořena, byla v okamžiku svého vzniku zaúčtována do výnosů, které vstupují do běžného základu daně. Poplatník daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), který uplatňuje výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 7 odst. 13 ZDP (tj. vede daňovou evidenci dle § 7b ZDP), při vzniku o této pohledávce neúčtuje. Tato pohledávka vstoupí do základu daně poplatníka podle § 23 odst. 2 písm. b) ZDP až v okamžiku jejího zaplacení.

Nicméně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví je poplatník s příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) nebo z nájmu (§ 9 ZDP) povinen podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ZDP zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji (za zdaňovací období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví) o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem. Jinými slovy, rozhodne-li se poplatník vést účetnictví, je povinen hodnotu neuhrazené pohledávky zahrnout do základu daně a takto ji zdanit. V souladu s § 23 odst. 14 ZDP má poplatník možnost toto zdanění neuhrazených pohledávek rovnoměrně rozložit do 9 zdaňovacích období.

Vzhledem k výše uvedenému může být sporné, zda je poplatník oprávněn vytvářet k pohledávkám, o jejichž hodnotu byl zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 ZDP, opravné položky dle § 8a ZoR, případně dle § 8 nebo § 8c ZoR.

Relevantní právní úprava

Historický vývoj ustanovení § 2 odst. 2 ZoR

Znění účinné před 1. lednem 2004

Před 1. lednem 2004 neobsahoval ZoR výše uvedenou podmínku, tj. opravná položka mohla být tvořena k pohledávce bez ohledu na skutečnost, zda o této

pohledávce bylo při jejím vzniku účtováno do daňově účinných výnosů. Předmětné ustanovení účinné v období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2003 znělo:¹³ „*Opravnými položkami podle § 1 se rozumí opravné položky vymezené v tomto zákoně, vytvořené k pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 a řádně zaúčtovaným v účetnictví. Opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, není-li tímto zákonem stanoveno jinak.*“

Znění účinné od 1. ledna 2004 do 31. prosince 2005

S účinností od 1. ledna 2004 zákon č. 438/2003 Sb novelizoval předmětné ustanovení, jehož relevantní část po novele zněla: „*Není-li tímto zákonem výslovně stanoveno jinak, opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních instrumentů,¹⁸⁾ úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních úroků a pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále k pohledávkám, o kterých nebylo účtováno ve výnosech podle zvláštního právního předpisu¹⁷⁾ a které nebyly zahrnuty do základu daně z příjmů zjištěného podle zvláštního právního předpisu,¹⁹⁾ a k pohledávkám nabytým bezúplatně.*“

Důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. k navrhované změně uvádí: „*Současně se jednoznačněji vymezuje možnost tvorby opravných položek pouze k pohledávkám, o nichž bylo účtováno ve výnosech a vztahují se k příjmům zdaňovaným v základu daně.*“

Znění účinné od 1. ledna 2005

S účinností od 1. ledna 2005 zákon č. 669/2004 Sb novelizoval předmětné ustanovení, jehož relevantní část po této novele zněla: „*Není-li tímto zákonem výslovně stanoveno jinak, opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu^{1d)} příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo nezahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně.*“

Důvodová zpráva k zákonu č. 669/2004 Sb. k navrhované změně¹⁴ uvádí: „*Navrhované ustanovení umožňuje, aby opravné položky k pohledávkám zaúčtovaným ve výnosech mohli tvořit dle stanovených podmínek nejen poplatníci, kteří vykázali základ daně, ale i ti, jimž nevznikla daňová povinnost nebo vykázali daňovou ztrátu.*“

Pro úplnost uvádíme, že tato část předmětného ustanovení nedoznala dalších změn¹⁵ a je účinná i pro zdaňovací období roku 2014.

Judikatura

Ke smyslu a účelu tvorby opravných položek se opakovaně vyjádřil jak Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“), tak Ústavní soud (dále jen „ÚS“).

¹³ Předmětné ustanovení ZoR účinné před 1. lednem 2001 tuto podmínku taktéž neobsahovalo.

¹⁴ Ačkoli se vládní návrh relevantní části předmětného ustanovení ZoR zcela neshoduje s textem přijatým Poslaneckou sněmovnou, jsou principy obou textů obdobné (t.j. důvodová zpráva je, dle našeho názoru, relevantní i pro přijatý text).

¹⁵ Došlo pouze k opravě zřejmé chyby v textu (t.j. druhé slovo „*nezahrnovaným*“ bylo nahrazeno slovem „*zahrnovaným*“).

Tvorba OP ve zdaňovacím období roku 1999

K problematice tvorby opravných položek ve zdaňovacím období roku 1999 se nejprve vyjádřil NSS formou „obiter dictum“ v rozsudku č.j. 8 Afs 31/2005-98 ze dne 26. února 2007, kde uvedl:

„Nad rámec důvodů, které vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, považuje Nejvyšší správní soud za potřebné uvést ještě následující: ...

... Opravné položky tvořené podle toho zákona jsou totiž výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů (§ 1 zákona o rezervách). Mezi tyto opravné položky patří mj. opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení; musí přitom jít o pohledávky, které jsou zaúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994 (§ 2 odst. 2 zákona o rezervách, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1999). Tedy vedle toho, že musí jít o pohledávku za dlužníkem v konkursním a vyrovnávacím řízení (podmínka první), pohledávku zaúčtovanou v účetnictví v souladu s platnými pravidly pro účtování o pohledávkách tak, že o ní bylo účtováno ve výnosech a vztahovaly se k příjmům zdaňovaným v základu daně (podmínka druhá) a pohledávku splatnou po 31. 12. 2004 (podmínka třetí), stanoví zákon o rezervách v § 8 ještě to, že opravnou položku mohou tvořit poplatníci daně z příjmů účtující v soustavě podvojného účetnictví (podmínka třetí), a to do výše pohledávek přihlášených u soudů ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nebo povolení vyrovnání (podmínka čtvrtá) a jen ve zdaňovacím období, v němž byly pohledávky přihlášeny (podmínka pátá). Zákon o rezervách žádné další podmínky nestanovil, žádné typy pohledávek výslovně z možnosti tvořit k nim opravné položky nevyloučil.

Při posuzování, zda ke konkrétní pohledávce je možné opravné položky tvořit, je tedy zapotřebí zkoumat splnění všech vyjmenovaných podmínek. Nelze přitom uvažovat zjednodušeně pouze tak, že pokud posuzovaná právní úprava možnost vytvářet opravné položky k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů výslovně nevyloučila, zatímco pro pozdější zdaňovací období tak učinila novela zákona o rezervách, automaticky to znamená, že před novelou bylo možné příslušné opravné položky tvořit. Novela zákona totiž může dosavadní právní úpravu pouze zpřesňovat, což se již nejednou-např. vlivem soudní judikatury-stalo.“

Z jazykového i systematického výkladu ZoR účinného ve zdaňovacím období roku 1999 šlo, dle našeho názoru, dovodit, že v posuzovaném případě poplatník opravné položky vytvořit skutečně mohl. Přestože NSS zrušil rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové pro nepřezkoumatelnost, již v tomto rozsudku naznačil, že smysl a účel tvorby opravných položek může převýšit nad jinými výkladovými metodami. Znovu se pak k problematice opravných položek, resp. k jejich smyslu a účelu, NSS vrátil v rozsudku č.j. 8 Afs 37/2008-155 ze dne 30. ledna 2009. Jednalo se o pokračování výše uvedené kauzy, avšak tentokrát již NSS rozhodoval ve věci samé: *„Již v prvním rozsudku Nejvyšší správní soud ve vztahu jednotlivým podmínkám pro tvorbu opravné položky v roce 1999 zdůraznil, že „musí jít o pohledávku zaúčtovanou v účetnictví v souladu s platnými pravidly pro účtování o pohledávkách tak, že o ní bylo účtováno ve výnosech a vztahovaly se k příjmům zdaňovaným v základu daně“. Tento požadavek (výslovně sice v zákoně vyjádřený až pro pozdější zdaňovací období) totiž odráží vlastní smysl tvorby opravné položky, kterým je poskytnutí „satisfakce“ věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj ale nebyl skutečným příjmem. Proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže ale daňový subjekt takový výnos v účetnictví nikdy*

nevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod. Jedná se vlastně o zrovnoprávnění subjektů vedoucích evidenci, kdy jsou předmětem daně pouze skutečné příjmy, a subjektů vedoucích účetnictví, kde dochází ke zdaňování výnosů, které však pro poplatníka nemusí vždy znamenat skutečný příjem. Jelikož tedy tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to více třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek a také důsledně sledovat cíl, za kterým zákonodárce tvorbu takových nákladů povolil.“

NSS tak nadřadil cíl předmětné právní úpravy (tj. smysl tvorby opravných položek) nad jejím jazykovým vyjádřením. Sporná věc nakonec skončila u ÚS, který ve svém usnesení sp.zn. IV. ÚS 1500/09 ze dne 17. září 2009 uvedl následující:

„Ústavní stížnost byla založena na tvrzení, že finanční orgány, jakož i správní soudy, posoudily směnečné a finanční transakce stěžovatelky, resp. jejího právního předchůdce, nesprávně. Tuto nesprávnost vyvodila z toho, že v době, pro kterou byla provedena daňová kontrola, nebyl požadavek, na němž byla napadená rozhodnutí založena, výslovně uveden v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Takové tvrzení Ústavní soud nepovažuje za správné. Podle stěžovatelky totiž v právní úpravě platné pro rok 1999 nebyl výslovně definován požadavek, podle kterého lze opravné položky vytvářet pouze k pohledávkám, které jsou řádně zaúčtovány. Jak však správně Nejvyšší správní soud uvedl, jedná se o podstatu vytváření opravných položek, jakožto daňově odečitatelného nákladu. Fakt, že výslovně byla tato okolnost, podstatná pro aplikaci tohoto nástroje v daňovém řízení, uvedena teprve v pozdějším znění zákona, nemůže představovat překážku ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny.“

Tvorba OP ve zdaňovacím období roku 2002

K tvorbě opravných položek ve zdaňovacím období roku 2002 se NSS znovu vyjádřil formou „obiter dictum“ v rozsudku č.j. 1 Afs 85/2008-97 ze dne 5. listopadu 2008, kde uvedl následující:

„Nejvyšší správní soud se z uvedeného důvodu nezabýval věcnou stránkou rozhodnutí, avšak s ohledem na hospodárnost řízení považuje za vhodné obiter dictum vyložit princip chápání klíčových pojmů, vztahující se k předmětnému rozhodnutí.

Pro posouzení oprávněnosti tvorby zákonné opravné položky, tedy opravné položky, jejíž tvorba je zákonem uznána za „daňově uznatelný náklad“, je předně třeba určit typ pohledávky, ke které má být opravná položka tvořena; to ostatně soud učinil.

Dle zákonné úpravy platné v roce tvorby opravné položky, tedy v roce 2002, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách povoloval tvorbu opravné položky k pohledávkám řádně zaúčtovaným v účetnictví, přičemž z těchto pohledávek vyjímal mimo jiné pohledávky vzniklé z titulu půjčky. Neupravoval však nijak pohledávky vzniklé z titulu zajišťovacích cenných papírů.

Změnou zákona v roce 2004 došlo k upřesnění tohoto ustanovení s tím, že nadále lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám zaúčtovaným do výnosů (lapidárně řečeno - k těm, které byly poplatníkem zdaněny). Současně zakázal tvorbu opravných položek vzniklých z některých titulů, tedy stejně tak jako minulá právní úprava i k pohledávkám vzniklým z titulu půjčky a nově i z titulu cenných papírů. Zákonodárce zde tak explicitně vyjádřil cíl této úpravy; umožnil daňovému subjektu, pro případ, že mu nebude pohledávka uhrazena ani po zákonem stanovené době (ačkoli výnos, který vznikl v souvislosti s jejím zaúčtováním byl poplatník povinen zdanit), vytvořit v případě splnění zákonných podmínek opravnou položku a náklad

vzniklý v souvislosti s její tvorbou uplatnit jako daňově účinný náklad. Oněmi podmínkami jsou zejména správná evidence pohledávky v účetnictví, zdanění výnosu s ní souvisejícího a uplynutí zákonem stanovené doby.

Právě vzhledem ke skutečnosti, že tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to více třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek a sledovat cíl, k jehož naplnění zákonodárce tvorbu takových nákladů povolil.

Jestliže tedy daňový subjekt eviduje pohledávku ve svém účetnictví, při jejímž vzniku nebylo účtováno do výnosů, je zcela bez rozumného důvodu, aby k takové pohledávce byla tvořena zákonná opravná položka. Je nepochybné, že bude tvořena opravná položka účetní k zajištění věrného a pravdivého obrazu účetnictví, tedy coby výraz snížené možnosti dobytosti pohledávky na straně věřitele; není však důvod, aby tato opravná položka představovala daňově účinný náklad, jestliže poplatníkovi v souvislosti se zaúčtováním pohledávky nevznikla dříve povinnost odvést daň.

Je sice skutečností, že zákon o rezervách účinný v rozhodném zdaňovacím období – roku 2002 neobsahoval výslovný požadavek pro tvorbu zákonných opravných položek existenci zdanitelného výnosu, ale pouze správné zaúčtování pohledávky.

Vlastním smyslem tvorby opravné položky je nicméně poskytnutí „satisfakce“ věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj však nebyl skutečným příjmem a proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu.

Jestliže takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod a není tedy rozhodující, zda její tvorba byla výslovně zakázána či nikoli. Jedná se tak o „zrovnoprávnění“ subjektů vedoucích evidenci, kdy jsou předmětem daně pouze skutečné příjmy, na straně jedné, a subjektů vedoucích účetnictví, jež není založeno na „cash principu“ a dochází tak ke zdaňování výnosů, které však nikdy pro poplatníka nemusí znamenat skutečný příjem, na straně druhé.“

Obdobně jako v předchozím případě (viz rozsudek 8 Afs 31/2005-98 uvedený výše) NSS v tomto rozsudku naznačil, že smysl a účel tvorby opravných položek může převýšit nad jinými výkladovými metodami (např. výklad jazykový či systematický). NSS se znovu k tvorbě opravných položek ve zdaňovacím období roku 2002 vrátil v rozsudku č.j. 1 Afs 65/2012-31 ze dne 5. září 2012. Opět se jednalo se o pokračování kauzy, kdy NSS již rozhodoval ve věci samé:

„[25] Nejvyšší správní soud (stejně jako krajský soud) při posuzování této námítky vycházel ze závěrů, které vyjádřil ve svém předcházejícím rozsudku ve věci stěžovatele (rozsudek ze dne 5. 11. 2008, č. j. 1 Afs 85/2008 – 103). V něm zejména uvedl, že § 2 odst. 2 zákona o rezervách (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002) povoloval tvorbu opravné položky k pohledávkám řádně zaúčtovaným v účetnictví. Změnou zákona v roce 2004 došlo k upřesnění tohoto ustanovení s tím, že nadále lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám zaúčtovaným do výnosů (tedy k těm, které byly poplatníkem zdaněny). Zákonodárce zde tak explicitně vyjádřil cíl této úpravy: umožnit daňovému subjektu vytvořit v případě splnění zákonných podmínek opravnou položku a náklad vzniklý v souvislosti s její tvorbou uplatnit jako daňově účinný náklad. To však pouze pro případ, že mu nebude pohledávka uhrazena ani po zákonem stanovené době, ačkoli výnos, který vznikl v souvislosti s jejím zaúčtováním, byl poplatník povinen zdanit. Oněmi podmínkami jsou zejména správná evidence pohledávky v účetnictví, zdanění výnosu s ní souvisejícího a uplynutí zákonem stanovené doby. Právě vzhledem ke skutečnosti, že tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to víc třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek a sledovat cíl, k jehož naplnění zákonodárce tvorbu takových nákladů povolil. Jestliže daňový subjekt eviduje pohledávku ve svém

účetnictví, o které neúčtuje do výnosů, je zcela bez rozumného důvodu, aby k takové pohledávce byla tvořena zákonná opravná položka.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že podstatné při tvorbě opravných položek v předmětném zdaňovacím období tedy bylo zjistit, zda pohledávka, kterou stěžovatel nabyl, byla zaúčtována tak, že musela být zdaněna. Není tedy správný názor stěžovatele (a jeho výklad předcházejícího rozsudku zdejšího soudu), podle něž je třeba zkoumat způsob zaúčtování pohledávky u jejího prvního nabyvatele. Naopak je správný přístup a výklad provedený krajským soudem, který zkoumal, jak se nabytá pohledávka projevila v účetnictví stěžovatele, zda byla zaúčtována jako výnos, zda ovlivnila jako výnos základ daně z příjmů a zda tedy mohl stěžovatel k případnému zaúčtovanému a zdaněnému příjmu uplatnit opravnou položku, která by jej jako relevantní daňový náklad snížila. Skutečnost, jak se pohledávka projevila v účetnictví předcházejících vlastníků pohledávky (resp. jejího prvního nabyvatele) je pro danou věc nerozhodná, neboť v dané věci jde o daň z příjmu stěžovatele a nikoli jiného daňového subjektu. Pokud subjekty odlišné od stěžovatele pohledávku do svého účetnictví zavedly jako daňově relevantní příjem, měly plné právo vytvořit (za splnění dalších zákonných podmínek) opravné položky; neučinily-li tak, není možno, aby si toto právo osoboval stěžovatel, u něhož se pohledávka jako zdanitelný příjem neprojevila a vytvořením opravné položky k ní by tak neoprávněně vytvářel náklad ve vztahu k neexistujícímu příjmu.

[27] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že smyslem vytvoření opravné položky je poskytnutí satisfakce věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj však nebyl skutečným příjmem, a proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod a není tedy rozhodující, zda její tvorba byla výslovně zakázána či nikoli.

Sporná věc opět skončila u ÚS, který ve svém usnesení sp.zn. II. ÚS 4398/12 ze dne 4. dubna 2013 uvedl následující:

„Ústavní soud předně nemůže přisvědčit stěžovatelčině námitce ohledně porušení principu zákazu pravé retroaktivity při aplikaci zákona č. 593/1992 Sb. Soudní orgány jsou povinny při procesu aplikace a interpretace práva všeobecně uznávanými výkladovými metodami dotvářet obecné nebo dokonce nejasné znění právních předpisů. Soudce se při výkladu zákona smí a musí od jeho znění dokonce odchýlit v případě, kdy to ze závažných důvodů vyžaduje účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci [srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 4. února 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (N 13/7 SbNU 87)]. Ve světle výše řečeného lze pak logicky dojít k závěru, že má-li soud pravomoc přistoupit výjimečně k takovému teleologickému a systematickému výkladu, při kterém se od jazykového znění zákonného ustanovení odchýlí, musí mít pravomoc k takovému výkladu přistoupit i v případě, že se od znění zákona neodchyluje, nýbrž jej pouze logicky a systematicky "dotváří".

Z toho důvodu lze vyvozovat, že vyložil-li soud ústavně konformním způsobem starší a obecnější zákonnou úpravu ve shodě s pozdějším a podrobnějším zněním zákona, nedopouští se přitom porušení zásady zákazu aplikace zákona retroaktivním způsobem. V právním státě je tak za běžnou praxí třeba považovat situaci, kdy zákonodárce přistoupí na základě rozhodovací činnosti obecných soudů k upřesnění zákonného ustanovení, nebo naopak obecné soudy stanoví, nebo dokonce pozmění

svůj výklad staré zákonné úpravy v důsledku "interpretační novely" obecného zákona. Žádná z výše uvedených situací není v rozporu s principem zákazu retroaktivity zákona ani jiným principem materiálního právního státu vyplývajícím z čl. 1 odst. 1 Ústavy za podmínky, že třeba i pozměněná rozhodovací praxe soudů má racionální základ. Takový základ Ústavní soud v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu ve věcech tvorby opravných položek shledal.

V důsledku toho ztrácí na relevanci i námitka porušení zásady rovného postavení účastníků soudního řízení, neboť správní soudy neaplikovaly zákonnou úpravu retroaktivním způsobem, tím méně pak ve prospěch orgánu finanční správy v postavení žalovaného.

Teleologický výklad, ke kterému Nejvyšší správní soud přikročil, aby komplexně předmětné ustanovení § 2 zákona č. 593/1992 Sb. vyložil, představuje podle Ústavního soudu naplnění výše zmíněné povinnosti soudní moci, a nelze jej tak označit za vybočení z ústavních mantinelů řádného výkonu soudnictví. Nad rámec argumentů v ústavní stížnosti Ústavní soud podotýká, že naříkanými rozhodnutími nebylo neoprávněně zasaženo žádné ústavně garantované právo. Výklad předmětného daňového předpisu nelze především označit za interpretaci narušující legitimní očekávání ochrany majetku stěžovatele.

Komentář

Ve výše uvedených případech (viz kapitola 0 výše) nadřadil NSS i ÚS smysl a účel tvorby opravných položek (tj. cíl předmětné právní úpravy) nad jazykové vyjádření ZoR. Domníváme se, že obdobně je nutno přistupovat i k námi posuzované situaci. Jinými slovy, poplatník je oprávněn tvořit opravné položky dle § 8a ZoR (případně dle § 8 nebo § 8c ZoR) k pohledávkám, o jejichž hodnotu byl zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 ZDP. Tento závěr odpovídá jak smyslu a účelu tvorby opravných položek vyjádřených v důvodových zprávách (viz kapitola 0 výše), tak, a to zejména, existující relevantní judikatuře (viz kapitola 0 výše).

Tento závěr ostatně výslovně potvrzuje NSS ve svém rozsudku (č.j. 1 Afs 85/2008-97),¹⁶ když uvádí „Jedná se tak o „zrovnoprávnění“ subjektů vedoucích evidenci, kdy jsou předmětem daně pouze skutečné příjmy, na straně jedné, a subjektů vedoucích účetnictví, jež není založeno na „cash principu“ a dochází tak ke zdaňování výnosů, které však nikdy pro poplatníka nemusí znamenat skutečný příjem, na straně druhé.“

Bylo by v rozporu s elementární logikou, pokud by (i) poplatníci, kteří vždy vedli účetnictví, byli postaveny na roveň subjektům vedoucím daňovou evidenci, zatímco (ii) poplatníci, kteří přešli z daňové evidence na účetnictví, nikoliv. Dokázal-li NSS i ÚS vyložit ZoR účinný pro zdaňovací období před rokem 2004 v rozporu s jeho jazykovým vyjádřením (i systematickou) v neprospěch poplatníků, je nepochybné, že totožně (tj. v souladu s cílem předmětné právní úpravy) je třeba postupovat ve zdaňovacích obdobích od roku 2004, tentokrát ve prospěch poplatníků.

Závěr

Poplatník je oprávněn tvořit opravné položky dle § 8a ZoR (případně dle § 8 nebo § 8c ZoR) také k pohledávkám, o jejichž hodnotu byl zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 ZDP, a to navzdory jazykovému vyjádření § 2 odst. 2 ZoR.

¹⁶

Obdobně také rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 31/2005-98.

Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ

Nesouhlasíme se závěrem příspěvku, že „poplatník je oprávněn tvořit opravné položky podle §8a ZoR (případně dle § 8 nebo §8c ZoR) také k pohledávkám, o jejichž hodnotu byl zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 14 ZDP, a to navzdory jazykovému vyjádření § 2 odst. 2 ZoR.

Beze změny zákonné úpravy § 2 odst. 2 ZoR nelze tvořit opravné položky k pohledávkám, o kterých nebylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech. Nedomníváme se však, že by poplatníci - fyzické osoby- kteří mají za povinnost při zahájení účtování zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem podle přílohy č. 3 k ZDP, byli neumožněním tvorby opravných položek k těmto pohledávkám poškozeni. Úprava § 23 odst. 14 ZDP jim dává možnost zahrnout hodnotu neuhrazených pohledávek do základu daně, a to buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po dobu devíti následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Zákon nestanoví, že toto zahrnování pohledávek do základu daně po dobu 9 let musí být rovnoměrné, tzn., že je na vůli poplatníka rozhodnout ve kterém roce jakou část do základu daně zahrne.