

Daňová ztráta aneb možnosti jejího využití při daňových optimalizacích a naopak limitace a restriktce, které se nevyplatí opomenout

Druhý díl seriálu autora Petra Koubovského s tematikou využití daňové ztráty při daňových optimalizacích včetně limitace a restrikcí, které se nevyplatí opomenout, se tentokrát zaměřuje na limitace a restriktce v uplatnění daňových ztrát.



Petr Koubovský

*Daňový poradce, č. o. 3891 –
Rödl & Partner Tax*

V prvním díle seriálu jsme se zaměřili na daňovou ztrátu v rámci ZDP i otázku toho, zda uplatnit či neuplatnit daňovou ztrátu. V příštím, posledním dílu se zaměříme mimo jiné na existenci daňové ztráty a její vliv na běh prekluzivní (promlčecí) lhůty.

1. Limitace a restriktce v uplatnění daňových ztrát

Bohužel nic není tak jednoduché, jak se možná na první pohled zdá, a toto platí i v případě daňových ztrát a jejich možného uplat-

1 § 34 odst. 1 ZDP

nění jako odčitatelné položky od základu daně daňových poplatníků. Na ty totiž číhají mnohá úskalí, která by rozhodně neměla ujít jejich pozornosti a se kterými bych vás rád blíže seznámil.

Zjištění a vykázání daňové ztráty za zdaňovací období, případně za jeho část v daňovém přiznání je toliko teprve začátek. Jak je všeobecně známo, při splnění stanovených podmínek je možno ji totiž využít ke snížení základu daně v dalších obdobích coby položku odčitatelnou od základu daně.

Rád bych podotknul, že se jedná o **položku odčitatelnou od základu daně**, a tedy nikoliv o daňově účinný náklad/výdaj.

1.1. Časové limitace v uplatnění daňových ztrát

Základním a určitě známým limitujícím faktorem je čas, resp. období, ve kterých je možné vyměřenou daňovou ztrátu ještě uplatnit.

Od základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví. Novinkou od roku 2000 je uplatnění i ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období (nebo období, za které se podává daňové přiznání), za která se daňová ztráta stanoví, kterou si blíže rozebereme dále v samostatné části tohoto článku.¹



Poplatník se může vzdát práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, oznámením správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví.

Zjednodušeně tedy platí 2 „dozadu“ a 5 „dopředu“. V této souvislosti bych však přece jen upozornil na dvě specifika litery ZDP, a to termín „bezprostředně“, který asi není však nutné dále blíže rozebírat, a „zdaňovací období“. Bohužel totiž ne vždy platí, že zdaňovací období je shodné s účetním obdobím, resp. obdobím, za které je povinnost podat daňové přiznání, což platí zejména v případě realizace různých forem přeměn.²

Takovým „meziobdobím“, které není zdaňovacím obdobím, je například přechodové období při změně účetního období obchodní korporace z kalendářního na tzv. hospodářský rok.

Problematika počítání zdaňovacích období, po která lze uplatnit daňové ztráty, doputovala až na jednání Komory daňových poradců, kde v rámci jednání koordinačního výboru bylo s Ministerstvem financí v roce 2005 odsouhlaseno, že převoditelnost daňové ztráty je limitována uplynutím 5, resp. 7 období definovaných § 17a ZDP jako období zdaňovacích. To znamená, že k obdobím, za která se podávají daňová přiznání dle § 38m ZDP a která se nacházejí mezi těmito 5, resp. 7 zdaňovacími obdobími následujícími po období, za které byla daňová ztráta vyměřena, se v rámci aplikace časového omezení převoditelnosti daňové ztráty nepřihlíží.

Protože však daňovou ztrátu lze ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP odečíst od základu daně, který vzniká jak za období definovaná v § 17a ZDP, tak za období definovaná v § 38m ZDP, lze daňovou ztrátu uplatnit i v obdobích podle § 38m ZDP, která časově spadají mezi uvedené 5, resp. 7 období podle § 17a ZDP následujících po období, za které byla daňová ztráta vyměřena.³

1.2. Limitace uplatnění daňových ztrát u veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti

V případech veřejné obchodní společnosti se u poplatníka (společníka v.o.s.) daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti; přitom tato část základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

U komanditní společnosti se daňová ztráta snižuje o částku připadající komplementářům, resp. u poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty komanditní společnosti určené ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk nebo ztráta komanditní společnosti podle zvláštního právního předpisu.

Daňová ztráta není jen pouhá částka použitelná jednoduše ke snížení základu daně. Namísto je vždy obezřetnost, a to ve všech ohledech, v případě daňového plánování a optimalizací nevyjímaje.

1.3. Limitace uplatnění daňových ztrát u obecně prospěšné společnosti

Obecná ustanovení o daňové ztrátě upravené v ustanovení § 34 odstavců 1 a 2 se nevztahují na obecně prospěšné společnosti, s výjimkou obecně prospěšných společností, které jsou vysokou školou nebo poskytovateli zdravotních služeb, kteří mají oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby.

1.4. Limitace uplatnění daňových ztrát u fyzických osob

Poplatník daně z příjmů fyzických osob může daňovou ztrátu odečíst od základu daně pouze do výše úhrnu dílčích základů daně podle § 7 až 10. V daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání poplatník také uvede zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla daňová ztráta, kterou uplatňuje jako položku odčitatelnou od základu daně, stanovena a výši, v jaké ji uplatňuje.

² § 21a ZDP

³ <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/dane-z-prijmu-a-ucetnictvi/68-31-08-05>

1.5. Limitace uplatnění při podstatné změně

Na poplatníky daně z příjmů právnických osob číhá při uplatnění daňové ztráty další úskalí v podobě speciálního ustanovení § 38na ZDP, které se snaží **omezit daňové spekulace** zavedením tzv. testu zachování činnosti, resp. podstatné změny.

Ztráta je odčitatelná od základu daně, došlo-li k „podstatné změně“ ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole (změna společníků nebo jejich podílů) oproti období, za které byla ztráta vyměřena **pouze za podmínky, že poplatník prokáže, že mezi těmito roky byla zachována stejná činnost.**

Změnou ve složení osob ZDP rozumí změnu členů obchodní korporace nebo změnu jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. **Podstatnou změnou** se pak vždy rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo změny, kterými získá člen obchodní korporace rozhodující vliv.

Celkem logicky se tento test podstatné změny zjišťuje v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, a to porovnáním s obdobím, za něž byla daňová ztráta vyměřena.

Jelikož u akciové společnosti s akciemi na majitele je přehled změn akcionářů složitý a nejistý, má se u ní vždy za to, že došlo k „podstatné změně“, pokud nebyla „zachována činnost“, ledaže by byl prokázán opak.

Typickým příkladem podstatné změny je zejména nabytí zpravidla většinového obchodního podílu na korporaci, resp. jakákoliv významnější změna ve vlastnické struktuře korporace, např. i ukončení působení společníka ve společnosti.

Pokud došlo k podstatné změně, je jedinou šancí na uplatnění daňové ztráty tzv. zachování stejné činnosti, kterým ZDP rozumí stav, kdy nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta, vznikla před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval daňový poplatník v období, za které byla ztráta vyměřena.⁴

Otázka podstatné změny, vč. dalších souvislostí, byla předmětem koordinačního jednání představitelů KDP ČR a Ministerstvem financí v roce 2005, přičemž závěry lze shrnout mimo jiné do těchto následujících bodů:⁵

- pro účely ustanovení § 38na se nehodnotí složení osob, které se účastní na kapitálu či kontrole daného poplatníka nepřímou,
- postoupením práva na výplatu dividendy nedochází ke změně podílu společníka na kapitálu či na kontrole poplatníka,
- změna ve složení členů dozorčích rad se nepovažuje za změnu ve složení osob, které se podílejí na kontrole poplatníka,
- účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu

a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole poplatníka (včetně ověřování dodržování souladu skutečných postupů a činností s právními předpisy apod.),

při prověřování, zda je možné odečíst vyměřenou daňovou ztrátu, se vždy porovnávají dvě zdaňovací období – období, za které je daňová ztráta vyměřena, a období, za které má být daňová ztráta uplatněna, přičemž v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, je rozhodný poslední den, ke kterému se sleduje složení osob; v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, je rozhodný úhrn změn ve složení osob,

za změnu v podílech na základním kapitálu je nutné považovat změny vzniklé prodejem, neproporcionálním zvyšováním či snižováním základního kapitálu i děděním podílů. Existence prioritních akcií nemá vliv na hodnocení, zda nastala nebo nenastala podstatná změna ve složení společníků nebo jejich podílu na kapitálu nebo na hlasovacích právech. V případě komanditní společnosti se změna v podílu komanditisty posuzuje ve vztahu k celkovému základnímu kapitálu, dle stanoviska legislativního odboru Ministerstva financí se podstatnou změnou rozumí změna:

- která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu,
- která se v úhrnu týká více než 25 % hlasovacích práv,
- kterou získá společník rozhodující vliv.

5.5.1. Vymezení stejné činnosti pro účely převzetí daňových ztrát při přeměnách podle § 38na odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů

ZDP rozumí provozováním stejné činnosti i případy, kdy:

a) v období, za které byla daňová ztráta stanovena, došlo k vynakládání výdajů za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale tyto příjmy byly vykázány až v období, ve kterém má být daňová ztráta uplatněna, nebo

b) v období, ve kterém má být daňová ztráta uplatněna, došlo k vynakládání výdajů za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale tyto příjmy byly vykázány až v období, za které byla daňová ztráta stanovena.⁶

Příklad – Uplatnění daňové ztráty při vystoupení společníka ze společnosti

Společnost Bořek s. r. o. vykázala za zdaňovací období roku 2021 daňovou ztrátu. Tuto zamýšlí uplatnit jako odčitatelnou položku v následujícím zdaňovacím období roku 2022. V průběhu roku 2022 opustil společnost jeden z jejích dlouhodobých společníků, který vlastnil celých 50 % obchodního podílu. V důsledku jeho odchodu se tak při snížení základního kapitálu stal druhý společník nově 100% vlastníkem společnosti.

⁴ § 38na odst. 2 ZDP

⁵ <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/dane-z-prijmu-a-ucetnictvi/33-23-03-05>

⁶ § 38na odst. 10 ZDP

Tato skutečnost může mít zásadní dopad do možnosti uplatnění daňové ztráty z roku 2021, neboť představuje podstatnou změnu, a měla by být tedy „zachována činnost“ v porovnání roků 2021 a 2022. Pokud zůstane předmět podnikání společnosti bez omezení zachován a více než 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zúčtovaných do výnosu v roce 2021 bude odpovídat výnosům dosaženým v roce 2022, uplatnění daňové ztráty bude v tomto ohledu bezproblémové. Naopak by tomu však bylo v případě rozšíření nebo změny předmětu podnikání od roku 2022.

Přestože se mohou ustanovení ZDP v tomto ohledu zdát jasná, v praxi vyvstaly při převzetí nevyužitých daňových ztrát mnohé otázky, zejména s ohledem na vymezení tzv. „stejných činností“. Již v roce 2007 byla tato otázka částečně řešena na koordinačním výboru Komory daňových poradců ČR, blíže návrh řešení k odst. 2 v příspěvku 691/17.03.04 – Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb.⁷

Návazně pak je uvedená problematika řešena i na koordinačním výboru Komory daňových poradců ČR č. 23/26.02.14 – Vymezení stejné činnosti pro účely převzetí daňových ztrát při přeměnách podle § 38na odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.⁸

Dle předkladatelů příspěvku je při vymezování jednotlivých činností možné využít příloh č. 1 až 5 č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon. Za stejnou činnost (jednu činnost) je pak možné považovat vymezení činností v přílohách živnostenského zákona takto:

- Příloha č. 1: stejná činnost = řemeslná živnost (např. řeznictví a uzenářství; hostinská činnost; holičství a kadeřnictví apod.)
- Příloha č. 2: stejná činnost = předmět podnikání (např. geologické práce; provádění staveb, jejich změna a odstraňování; provozování autoškoly apod.)
- Příloha č. 3: stejná činnost = předmět podnikání (např. výroba a zpracování paliv a maziv a distribuce pohonných hmot; silniční motorová doprava nákladní a osobní; provozování cestovní kanceláře apod.)
- Příloha č. 4: stejná činnost = obor činnosti (např. poskytování služeb pro zemědělství, zahradnictví, rybníkářství, lesnictví a myslivost; výroba a zpracování skla; fotografické služby apod.)
- Příloha č. 5: stejná činnost = živnost (např. kosmetické služby; ostražba majetku a osob apod.)

V případech podnikání regulovaného zvláštním zákonem je pak možné z pohledu vymezení stejné činnosti (jedné činnosti) rozdělení samotným vymezením jedné činnosti (např. daňové poradenství; advokacie; lékařství apod.)

Dle závěrů jednání cituji: „Pojem stejná činnost ve smyslu ustanovení § 38na odst. 4 a 5 ZDP je vhodné vykládat ve smyslu obecně používaného vymezení ucelené činnosti v daném oboru podnikání (např. stavební činnost, reklamní činnost, výroba automobilů apod.), přičemž se přihlíží rovněž k vedlejší činnosti, nikoliv však k ojedinělým činnostem zanedbatelného rozsahu. Vymezení živností, případně oboru činností u volné živnosti, má pouze pomocný charakter, stej-

ně tak jako statistická klasifikace činností CZ-NACE, kde se zpravidla bude vycházet z vymezených Sekcí této klasifikace. Má se za to, že podmínka stejné činnosti dle § 38na odst. 3, resp. 4 DZP je splněna, pokud se jedná o shodný oddíl, ve kterém jsou činnosti uvedeny, převážně pak i u shodné sekce (např. sekce B – těžba a dobývání, sekce F – stavebnictví, sekce P – vzdělávání, a další).“⁹

Generální finanční ředitelství pak dále vyjádřilo názor, že se musí jednat o „činnosti“ aktivně vykonávané. Za stejné činnosti lze pak považovat případy nákupu a prodeje, a to bez ohledu na případnou změnu prodávaného druhu zboží, tedy nákup a prodej, stejně jakožto i činnosti vedlejší, které však bezprostředně souvisí s činností hlavní a bez kterých by tato hlavní činnost nemohla být vykonávána.

Použití statistické klasifikace nemá sice žádnou oporu v ZDP, nicméně zejména klasifikace činností CZ-NACE je vhodná v rámci vymezení jednotlivých sekcí této klasifikace (např. 47 Maloobchod, kromě motorových vozidel).

Pojmosloví „stejná činnost“ je dle mého názoru nutné vnímat zejména v kontextu zajištění daňové neutrality přeměn, tj. mimo jiné i zabránit zcela účelovým přeměnám, při kterých by docházelo k nekalostem s daňovými ztrátami. Ostatně sama důvodová zpráva k zákonu č. 48/2003 Sb. v části I., A), b) uvádí, že v zájmu eliminace negativního vlivu na inkaso daně z příjmů je proto nezbytné zavést úpravu vylučující zneužívání přenosu daňové ztráty, a to tím, že tato možnost bude podmíněna přesvědčivými ekonomickými důvody.

Na termín „stejná činnost“ je tedy nutné nahlížet především jako na ucelenou činnost, která dává charakter dané společnosti, ale i její další činnosti vedlejší a příležitostné.

Z hlediska evropské právní úpravy je namístě zmínit i Směrnici Rady Evropských společenství 2009/133/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy, jejíž článek 6 požaduje, aby národní pravidla pro převzetí daňové ztráty platila ve stejné míře i pro převzetí těchto ztrát stálými provozovny.

V neposlední řadě zde máme i pokyn GŘ řady D, který k dané otázce uvádí: „Za tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle zvláštních předpisů se pro účely tohoto ustanovení nepovažují výnosy, které nelze přiřadit přímo k jednotlivým činnostem (např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kurzové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých závazků, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, která převyší její pořizovací cenu apod.), nebo výnosy vyplývající z účetních metod.“

⁷ <https://www.ucetni-portal.cz/problematika-38na-zakona-c-586-1992-sb-o-danich-z-prijmu-ve-zneni-novely-c-438-2003-sb-417-v.html>

⁸ <https://www.dauc.cz/aspi/clanek/156/423-26-02-14-vymezeni-stejne-cinnosti-pro-ucely-prevzeti-danovych-ztrat-pri-premenach-podle-38na-odst-4-a-5-zakona-o-danich-z-prijmu>

⁹ Koordinační výbor KDP ČR č. 691/17.03.04 – Problematika § 38na ZDP

Jak bylo již výše naznačeno, lze v případě právnických osob přenést daňové ztráty jak u převodu (části) obchodního závodu ve smyslu § 23a ZDP (prakticky jde o vklad závodu), tak u fúzí či rozdělení obchodních korporací, a to v souladu s ustanovením § 23c ZDP. V obou případech i zde ZDP však stanoví určitá pravidla, která by měla zamezit spekulativnímu charakteru těchto transakcí ve smyslu jediného záměru, a to převodu a uplatnění daňové ztráty nabývaného závodu či zanikající společnosti.

1.6. Limitace uplatnění daňové ztráty při převodu obchodního závodu

V případech převodu obchodního závodu lze daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty v souladu s § 23a odst. 5 písm. b) ZDP uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně na straně přijímající obchodní korporace maximálně do výše základu daně stanoveného z činnosti vykonávané prostřednictvím takto převáděného obchodního závodu, která byla prostřednictvím tohoto obchodního závodu vykonávána v období, za které byla uplatňovaná daňová ztráta stanovena.

Výše základu daně se pak stanoví dle poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle ZoÚ připadajících na stejné činnosti vykonávané převádějící obchodní korporací v období, za které byla daňová ztráta stanovena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle ZoÚ. Obdobným způsobem by se postupovalo i při převzetí daňové ztráty, která vznikla poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu.¹⁰

1.7. Limitace uplatnění daňové ztráty při přeměnách

V případě přeměn může daňový poplatník – právní nástupce daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) ZDP odečítat od základu daně opět maximálně do výše části základu daně, jaký připadá na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta stanovena, a to v období, za které byla daňová ztráta stanovena. U rozdělení, kdy rozdělovaná obchodní korporace nezaniká, může daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) ZDP uplatnit nástupnická obchodní korporace od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta stanovena, a to v období, za které byla daňová ztráta stanovena.

Výše části základu daně se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle ZoÚ připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající společností nebo poplatníkem, kterému byla daňová ztráta stanovena, a to v období, za které byla daňová ztráta stanovena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů dle ZoÚ. I zde se uplatní obdobný přístup vůči poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu.

Při přeměnách sloučením nebo rozdělením je obchodní korporace oprávněna odečíst daňovou ztrátu, která jí byla stanovena před přeměnou a nebyla převedena na nástupnickou obchodní korporaci při rozdělení, maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta stanovena. Část základu daně se i zde stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle ZoÚ připadajících na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který nezaniká, v období, za které byla daňová ztráta stanovena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle ZoÚ.

Příklad – Restriktivní omezení přenosu ztráty u přeměn právnických osob

Společnost X podniká v oboru stavebnictví, zaměřuje se především na výrobu stavebních materiálů a jejich prodej, patří k lídrům trhu v oblasti prodeje bílého pórobetonu. Dne 31. 10. 2012 se společnost X stala na základě smlouvy o převodu celého obchodního podílu jediným společníkem společnosti H, která se zabývala rovněž výrobou a prodejem stavebního materiálu a až do doby převzetí byla přímým konkurentem společnosti X. V důsledku následné fúze sloučením došlo k zániku společnosti H s tím, že veškeré její jmění převzala společnost X. Rozhodný den fúze nastal dne 1. 10. 2013, do obchodního rejstříku byla fúze zapsána dne 20. 10. 2014.

Společnosti H byly za zdaňovací období let 2008 až 2012 a dále za období od 1. 1. 2013 do 30.09.2013 správcem daně stanoveny následující daňové ztráty na dani z příjmů právnických osob. Společnost H byla držitelem živnostenského oprávnění k provozování následujících předmětů podnikání / oborů činnosti:

V období od 11. 4. 2006 do 20. 11. 2008:

■ Výroba stavebních hmot a stavebních výrobků

■ Velkoobchod

■ Specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím

■ Zprostředkování obchodu a služeb

V období od 18. 11. 2008 do zániku:

■ Výroba stavebních hmot, porcelánových, keramických a sádrových výrobků

■ Velkoobchod a maloobchod

■ Zprostředkování obchodu a služeb

■ Pronájem a půjčování věcí movitých

Těžištěm činnosti společnosti H byla až do konce října 2012 výroba a prodej stavebního materiálu s tím, že společnost H generovala tržby z následujících činností:

■ tržby za prodej zboží: malta, překlady, nářadí

■ tržby za výrobky: výroba stavebního materiálu

■ tržby za služby: doprava

¹⁰ § 38na odst. 6 ZDP

Od 1. 11. 2012 došlo k zastavení výrobní činnosti společnosti H a již jen k následnému doprodeji vyrobených vlastních výrobků. Poté již společnost H působila jako obchodní společnost zabývající se čistě distribucí a prodejem pórobetonových výrobků, když drtivou většinu jí nabízených výrobků tvořily výrobky dodávané společností X. Daňové ztráty stanovené společnosti H v uplynulých letech byly způsobeny provozováním uvedených činností. V případě zdaňovacího období roku 2012 dosáhla společnost H daňové ztráty v důsledku prodeje svého provozně-výrobního areálu.

Společnost X byla v období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2015 držitelem celé řady živnostenských oprávnění, přičemž těžištěm její činnosti je dlouhodobě výroba a prodej stavebního materiálu.

Jak to tedy bude s možností převzetí a uplatněním daňových ztrát společností H na straně společnosti X?

Na základě ustanovení § 23c odst. 8 písm. b) ZDP je nástupnická společnost oprávněna převzít daňovou ztrátu vyměřenou zanikající společnosti, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající společnosti. Tuto daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta zanikající společnosti vyměřena.

Speciální úpravu pro uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně v případě tzv. podstatných změn, přeměn společností a převodů obchodních závodů představuje ustanovení § 38na ZDP. Na případ společnosti X dopadá konkrétně odst. 4 citovaného ustanovení, dle jehož znění platného pro rok 2014 platí, že: „Zaniká-li při přeměně daňový poplatník, jemuž byla vyměřena daňová ztráta, která byla podle § 23c odst. 8 písm. b) převzata právním nástupcem, může právní nástupce převzatou daňovou ztrátu odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. V případě přeměny rozdělením, kdy rozdělovaná obchodní společnost nezaniká, může daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) odčítat nástupnická obchodní společnost při rozdělení od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané rozdělovanou obchodní společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle věty první a druhé se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající nebo rozdělovanou obchodní společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu. Obdobně se postupuje v případě převzetí daňové ztráty, která vznikla poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu.“

Pro rok 2015 je pak platné následující znění: „Zaniká-li při přeměně¹³¹⁾ daňový poplatník, může právní nástupce daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) odčítat od zá-

kladu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. V případě přeměny rozdělením, kdy rozdělovaná obchodní korporace nezaniká, může daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) odčítat nástupnická obchodní korporace při rozdělení od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle věty první a druhé se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporaci v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu. Obdobně se postupuje v případě převzetí daňové ztráty, která vznikla poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu.“

Rozdíl mezi zněním platným pro rok 2014 a pro rok 2015 spočívá z věcného hlediska v tom, že došlo k rozšíření možnosti uplatnit daňovou ztrátu i v případě násobných fúzí, což v daném případě není relevantní.

Ve smyslu citovaného ustanovení § 38na ZDP může společnost X převzatou daňovou ztrátu odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané společností H. Do té míry, do které se shoduje činnost zanikající a nástupnické společnosti, lze ztrátu uplatnit nezávisle na tom, kterou konkrétní činností byla daňová ztráta způsobena. To znamená, že je třeba porovnat činnosti, které byly skutečně vykonávané společností H v obdobích vzniku ztráty, a činnosti skutečně vykonávané společností X v obdobích uplatnění ztráty.

A. Výpočet daňové ztráty uplatnitelné společností X v období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014:

V období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014 si uplatnila společnost X s ohledem na omezení vyplývající z ustanovení § 38p ZDP z daňové ztráty vyměřené společností H toliko pouze část. V rámci testu uplatnění daňových ztrát je tedy třeba porovnat činnosti, které vykonávala společnost H v letech 2008 a 2009, s činnostmi, které vykonávala společnost X v období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014.

Společnost H v letech 2008 a 2009 vykonávala aktivně následující činnosti, které v období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014 vykonávala rovněž společnost X: výroba stavebních hmot, porcelánových, keramických a sádrových výrobků (činnost 1), velkoobchod a maloobchod (činnost 2) a zprostředkování obchodu a služeb (činnost 3). V souladu se zněním ustanovení § 38na odst. 4 ZDP se daňová ztráta, kterou si společnost X mohla v období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014 odečíst od základu daně, stanoví následujícím způsobem:

$$\text{Uplatnitelná ztráta} = \text{Základ daně} * \frac{\text{Tržby zaúčtované do výnosů u činností 1–3}}{\text{Celkové tržby zaúčtované do výnosů}}$$

B. Výpočet daňové ztráty uplatnitelné společností X v roce 2015:

Při uplatnění daňové ztráty v roce 2015 je třeba rozlišit mezi obdobími 2009 a 2012, kdy byl okruh společných činností širší (celkem 3 činnosti stejně jako v případě období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014) a období od 1. 1. 2013 do 30. 9. 2013, kdy společnost H fakticky vykonávala již pouze činnost velko- a maloobchod (se stavebním materiálem).

Společnost H v letech 2009 až 2012 vykonávala aktivně následující činnosti, které v roce 2015 vykonávala rovněž Xella: výroba stavebních hmot, porcelánových, keramických a sádrových výrobků (činnost 1), velkoobchod a maloobchod (činnost 2) a zprostředkování obchodu a služeb (činnost 3). V souladu se zněním ustanovení § 38na odst. 4 ZDP se ztráta dosažená společností H v letech 2009 až 2012, kterou si společnost X může v roce 2015 odečíst od základu daně, stanoví následujícím způsobem:

$$\text{Uplatnitelná ztráta} = \text{Základ daně} * \frac{\text{Tržby zaúčtované do výnosů u činností 1–3}}{\text{Celkové tržby zaúčtované do výnosů}}$$

V případě období od 1. 1. 2013 do 30. 9. 2013 vykonávala společnost H fakticky již pouze činnost velko- a maloobchod (se stavebním materiálem). Z tohoto důvodu se v souladu se zněním ustanovení § 38na odst. 4 ZDP daňová ztráta, kterou lze odečíst od základu daně společnosti X stanoví následujícím způsobem:

$$\text{Uplatnitelná ztráta} = \text{Základ daně} * \frac{\text{Tržby zaúčtované do výnosů u činnosti 2}}{\text{Celkové tržby zaúčtované do výnosů}}$$

Daňovou ztrátu vyměřenou společností H za období od 1. 1. 2013 do 30. 9. 2013 si tedy společnost X může v roce 2015 uplatnit v celé výši.

1.8. Zvláštní ustanovení § 38zh o uplatnění daňové ztráty

V souvislosti s uplatněním daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně je namístě také upozornit na zvláštní ustanovení § 38zh ZDP, ke kterému Generální finanční ředitelství na konci roku 2021 vydalo i bližší informaci.¹¹

Informace se týká případů, kdy poplatník podá dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatňuje daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně, a tato ztráta nebyla doposud pravomocně stanovena. Jejím cílem není postihnout dopad na všechny myslitelné situace, ale zvýšit informovanost a právní jistotu poplatníků.

Předmětné ustanovení ZDP řeší situace, kdy je současně s řádným či dodatečným daňovým přiznáním za období, ve kterém poplatník vykazuje daňovou ztrátu, podáno dodatečné daňové přiznání, prostřednictvím kterého chce poplatník tuto daňovou ztrátu uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně. Toto ustanovení zavádí fikci, kde se má zato, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno

v den, kdy byla tato daňová ztráta pravomocně stanovena a poplatník, který si uplatňuje daňovou ztrátu, předčasně legitimně předpokládá, že daňová ztráta bude v tvrzené výši pravomocně stanovena.

Protože dodatečné daňové přiznání poplatník podává před okamžikem stanovení daňové ztráty, rozšiřuje zmíněné ustanovení množinu nepřipustných daňových tvrzení upravených v daňovém řádu. Za taková budou považována například i dodatečná daňová přiznání, budou-li podána ode dne podání prvního dodatečného daňového přiznání (současně s řádným) do dne předcházejícího dni pravomocného stanovení daňové ztráty. V této souvislosti je tedy třeba mít na paměti neplatnost takto podaného dodatečného daňového přiznání a s tím případné doměření kromě úroku z prodlení i penále.

Toto speciální ustanovení ZDP je účinné od 1. července 2020 a lze ho použít pro ztráty za zdaňovací období, která skončila 30. červnem 2020 a později. Poplatníci však fikci ve zmíněném ustanovení § 38zh využít nemusí a mohou ztrátu uplatnit až po jejím pravomocném stanovení. V této souvislosti bych rád poukázal na čl. III. Přechodných ustanovení zákona č. 299/2020 Sb., na jejichž základě se dle bodu 1 použije toto nové znění ZDP na daňovou ztrátu pravomocně stanovenou za zdaňovací období, které skončilo ode dne 30. 6. 2020, a to bez ohledu na to, kdy toto zdaňovací období začalo (může začít i před nabytím účinnosti tohoto zákona); tuto daňovou ztrátu lze uplatnit i ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících období, za které se tato daňová ztráta stanoví.

Příklad

Poplatník má zdaňovací období kalendářní rok a za rok 2020 má na základě podaného daňového přiznání pravomocně stanovenou daňovou ztrátu. Daňovou ztrátu za rok 2020 lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně nejen dopředu za zdaňovací období 2021 až 2025, ale i zpětně v letech 2019 a 2018.

Dle bodu 2 přechodných ustanovení se na daňovou ztrátu pravomocně stanovenou za zdaňovací období, které skončilo přede dnem 30. 6. 2020, použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Daňová ztráta se bude v tomto případě uplatňovat jako položka odčitatelná od základu daně v pěti zdaňovacích obdobích následujících po období, za které byla stanovena, podle § 34 odst. 1 ZDP ve znění před novelou a nebude možné tuto daňovou ztrátu uplatnit zpětně.

Příklad

Poplatník daně z příjmů právnických osob uplatňuje jako zdaňovací období hospodářský rok od 1. 5. do 30. 4. Za zdaňovací období hospodářského roku od 1. 5. 2019 do 30. 4. 2020 má na základě podaného daňového přiznání pravomocně vyměřenou daňovou ztrátu.

Daňovou ztrátu za zdaňovací období od 1. 5. 2019 do 30. 4. 2020 lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně pouze za zdaňovací období hospodářského roku od 1. 5. 2020 – 30. 4. 2021 do 1. 5. 2014 – 30. 4. 2025. Odpočet daňové ztráty nelze uplatnit zpětně. /

¹¹ <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/52065-21-Informace-GFR-k-aplikaci-ustanoveni-par-38zh-ZDP.pdf>