

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

Třetí 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 existenci daňové ztráty a její vliv na běh prekluzivní (promlčecí) lhůty.



Petr Koubovský

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

V prvním díle (zářijové vydání e-Bulletinu) seriálu jsme se zaměřili na daňovou ztrátu v rámci ZDP i otázku toho, zda uplatnit či neuplatnit daňovou ztrátu. Ve druhém díle (říjnové vydání e-Bulletinu) pak na limitace a restriktce v uplatnění daňových ztrát.

1. Existence daňové ztráty a její vliv na běh prekluzivní (promlčecí) lhůty

Standardní obecná lhůta pro stanovení daně činí tři roky a začíná běžet po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání za dané zdaňovací období.¹

Existence daňové ztráty však výše uvedené zásadním způsobem mění. Na základě speciálního ustanovení § 38r odst. 2 ZDP totiž daňová ztráta citelně prodlužuje lhůtu pro stanovení (doměření) daně správcem daně. Konkrétně se tzv. promlčecí (prekluzivní) lhůta pro stanovení daně prodlužuje na období, kdy daňová ztráta vznikla (za které byla vyměřena), ale dále i na všechna zdaňovací období, ve kterých ji je možné uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně (nikoliv jen za roky, kdy ji poplatník takto využil).

Za starých pravidel platila možnost uplatnění daňové ztráty tedy pět následujících zdaňovacích období a dle níže uvedené novely ZDP i dvou předchozích zdaňovacích období, přičemž lhůta pro stanovení daně uplyne až se lhůtou pro stanovení daně posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu uplatnit.

Z tohoto obecného pravidla se vyjímá případ tzv. využití vzdání se práva daňovým subjektem na uplatnění daňové ztráty směrem k budoucím zdaňovacím obdobím, která je detailně rozebrána níže v následující části.

Vzhledem k výše uvedené skutečnosti je tedy na zvážení, zdali raději nezvolit procesně výhodnější nízký kladný (nulový) základ daně, nežli vykázat jen poměrně třeba malou daňovou ztrátu.

¹ § 148 odst. 1 DŘ.

Příklad – vliv daňové ztráty na lhůtu pro stanovení (doměření) daně

Pan Novotný zahájil podnikání jako OSVČ v roce 2022 a právě jen v tomto roce dosáhl daňové ztráty. Jak dlouho u něj bude trvat hrozba daňového doměrku, resp. jinak řečeno dokdy může správce daně přijít a předmětné zdaňovací období roku 2022 kontrolovat?

Daňovou ztrátu z roku 2022 je možno uplatnit v dalších pěti zdaňovacích obdobích: 2023 až 2027. Kdyby nebylo § 38r odst. 2 ZDP, tak by uplynula propadná (prekluzivní) lhůta pro stanovení daně za rok 2022 v dubnu 2026. Protože toto ustanovení ale máme, pomine hrozba doměrku daně za zdaňovací období roku 2022 – stejně jako za roky 2023 až 2027 – teprve až se lhůtou pro stanovení daně za poslední možný rok (zdaňovací období) uplatnění daňové ztráty z roku 2022, tj. za rok 2027, k čemuž dojde až v dubnu 2031.

V daném případě pak vůbec nehraje roli, pokud by pan Novotný např. celou daňovou ztrátu roku 2022 využil formou odpočtu od základu daně například již v roce 2023. V daném případě také neuvažujeme otázku vzdání se práva.

2. Zpětné uplatnění daňové ztráty, prekluzivní lhůta a vzdání se práva

S účinností od 1. 7. 2020 se díky novele ZDP rozšířila možnost uplatnění daňové ztráty nejen směrem dopředu, tj. v budoucích zdaňovacích obdobích, ale také dozadu, tj. i do zpětných zdaňovacích období. Tato novinka měla zmírnit dopady pandemie koronaviru SARS CoV-2 na podnikatelské subjekty.

Díky tomu tak lze uplatnit daňovou ztrátu vzniklou ve zdaňovacím období, které skončilo od 30. 6. 2020, uplatnit i zpětně, avšak pouze jen ve dvou zdaňovacích obdobích, která bezprostředně předcházejí zdaňovacímu období vzniku daňové ztráty. Každý má v paměti a zažité, že daňovou ztrátu je možné uplatnit právě jen do budoucna, v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích po období vzniku daňové ztráty. Daňovou ztrátu za dané období je možné uplatnit zpětně maximálně ve výši 30 000 000 Kč. Daňová ztráta se zpětně uplatňuje prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, přičemž již vyměřená daň z minulého zdaňovacího období pak představuje daňový přeplatek, který se automaticky nevrací, nýbrž o něj musí daňový poplatník požádat.

Tuto možnost dle mého názoru může využít i celá řada daňových subjektů (covidem primárně nezasažených), v praxi jsem se setkal například s tímto postupem u developerských společností, které již byly ve finální fázi prodeje svých výrobků a dosaženou daňovou ztrátu již nebylo možné směrem k budoucím zdaňovacím obdobím využít.

Vykázání daňové ztráty je třeba zvážit ve všech ohledech, zejména pak ve vazbě na následný běh promlčecí lhůty.

Uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně v období předcházejícímu období, za které byla daňová ztráta stanovena, je v případě poplatníka využívajícího slevu na dani v souvislosti s investiční pobídkou dle § 35a ZDP fakultativní.²

Na druhou stranu i zde platí podmínka stanovená tzv. testem podstatné změny, resp. testem zachování stejné činnosti, v případech uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně ve dvou zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících období, za které se daňová ztráta stanoví.³

Daňová ztráta stanovená po přeměně poplatníka nemůže být uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně v období předcházejícím období, za které byla stanovena, vůči základu daně právního předchůdce (zaniklého poplatníka), který byl stanoven za období před přeměnou poplatníka. Tuto daňovou ztrátu může poplatník uplatnit vůči svému základu daně, který mu byl stanoven za období před přeměnou, a to v rozsahu, v jakém se daňová ztráta vztahuje ke stejným činnostem, které tento poplatník vykonával již v období před přeměnou, ve kterém daňovou ztrátu uplatňuje.⁴

Daňovou ztrátu převzatou od zanikající nebo rozdělované společnosti při přeměnách (§ 23c odst. 8 písm. b) ZDP) nelze uplatnit zpětně vůči základu daně právního předchůdce ani vůči základu daně právního nástupce stanovenému v období před přeměnou (tj. za dvě předcházející zdaňovací období).

² § 35a odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP.

³ § 38na odst. 1 a odst. 3 ZDP.

⁴ § 38na odst. 7 a § 23c odst. 8 písm. b) ZDP.

Jak již bylo výše uvedeno, existence daňové ztráty má zásadní vliv na lhůtu pro stanovení daně čili zjednodušeně řečeno na lhůtu prekluzivní, resp. promlčecí, tj. dokdy může správce daně otevřít dané období pro daňovou kontrolu.⁵

Příklad – zpětné uplatnění daňové ztráty

Pokud tedy například byla vyměřena daňová ztráta za rok 2021, lze tuto uplatnit zpětně v letech 2019 a 2020, ale i následně v letech 2022, 2023, 2024, 2025 a 2026, tudíž uplyne lhůta pro stanovení daně všech těchto období až se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2026. Tedy tři roky po termínu pro podání řádného daňového přiznání za rok 2026. V případě šestiměsíční lhůty pro podání daňového přiznání za rok 2026 tedy lhůta pro stanovení daně všech těchto období uplyne 1. 7. 2030.

Pro zpětná období čili roky 2019 a 2020 toto platí, dojde-li k faktickému využití daňové ztráty roku 2021. Tzn. pokud dojde k podání dodatečného daňového přiznání za toto období, kde bude daňová ztráta roku 2021 využita. Jestliže v některém z těchto období k využití daňové ztráty roku 2021 nedojde, bude mít dané období standardní tříletou lhůtu pro stanovení daně.

Z důvodu zamezení problematickému a neúměrnému prodloužení lhůty pro stanovení daně může daňový subjekt využít svého práva vzdát se uplatnění daňové ztráty v následujících zdaňovacích obdobích.⁶ V takovém případě bude možné předmětnou daňovou ztrátu uplatnit jen zpětně. Období, ve kterém vznikla daňová ztráta, tak bude mít obecnou tříletou lhůtu pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně zpětných zdaňovacích období, pokud v nich bude daňová ztráta fakticky uplatněna, bude končit ve stejný okamžik jako lhůta pro stanovení daně toho období, kdy daňová ztráta vznikla.

Otázku vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna v případě dodatečného doměření daňové ztráty ZDP výslovně neřeší a možná i proto se stala předmětem jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24. 3. 2021, které však v mnohých závěrech nepřineslo souhlasný postoj zástupců GŘ s názory předkladatelů.⁷ K dodatečnému vyměření daňové ztráty může dojít jak z aktivity daňového subjektu z titulu podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů, tak z titulu aktivity správce daně (např. v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností). V rámci daňové kontroly může nastat např. situace, kdy v jejím průběhu bude objeven náklad, který daňový subjekt nesprávně posoudil jako daňově neuznatelný či zdanil osvobozený příjem, případně k této situaci může dojít při daňové kontrole za více zdaňovacích období z titulu vyloučení nákladů, které budou posouzeny jako investice (technické zhodnocení či

nový hmotný majetek) a poplatník v dalších letech, která budou také kontrolována, bude uplatňovat nárok na zohlednění souvisejících daňových odpisů. Dle názoru předkladatelů by měl mít poplatník možnost vzdát se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna (viz také důvodová zpráva k Sněmovnímu tisku č. 874): „...Smyslem tohoto institutu je omezit prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Tím, že se poplatník vzdá uplatnění ztráty do budoucna, již není potřeba prodloužovat lhůtu pro stanovení daně za tato budoucí zdaňovací období ani za období, za které je daňová ztráta stanovena, viz nová úprava § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů...“ Nemělo by být tedy rozhodující, zda je daňová ztráta vyměřena na základě daňového přiznání, dodatečného daňového přiznání nebo kontrolního postupu správce daně.

Dle názoru GŘ vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna lze podat výhradně v termínu pro podání daňového přiznání, tj. tak, jak je uvedeno výše, a nikoliv jak bylo navrhováno předkladateli, tedy ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání dle § 141 odst. 2 DŘ, což by odpovídalo i jazykovému znění § 34 odst. 1 ZDP, resp. obdobně v případě dodatečného vyměření na základě kontrolního postupu správce daně při teleologickém a historickém výkladu.

Příklad – zpětné uplatnění daňové ztráty – pokračování

V případě daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 2021 a v situaci, kdy se daňový subjekt vzdá svého práva na její uplatnění v následujících pěti zdaňovacích obdobích, uplyne lhůta pro stanovení daně za rok 2021 tři roky po termínu pro podání řádného daňového přiznání za rok 2021 – tedy např. 1. 7. 2025, pokud byla lhůta pro podání daňového přiznání za rok 2021 šestiměsíční. Pokud daňovou ztrátu roku 2021 daňový subjekt uplatní zpětně v některém z období roků 2019 nebo 2020, uplyne lhůta pro stanovení daně tohoto období spolu se lhůtou pro stanovení daně roku 2021. Lhůta pro stanovení daně následujících zdaňovacích období nebude existencí daňové ztráty v roce 2021 nijak ovlivněna, pakliže se daňový subjekt vzdá práva na uplatnění daňové ztráty v následujících zdaňovacích obdobích.

Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty v následujících zdaňovacích obdobích je daňový subjekt povinen oznámit správci daně ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Dle mého názoru je tento postup doporučeníhodný, zejména v případech, kdy je daňový subjekt schopen daňovou ztrátu využít právě v předchozích obdobích.

3. Další praktické tipy v souvislosti s existencí daňových ztrát

3.1. I chybně vypočtená daňová ztráta má svá rizika

Vykázání daňové ztráty primárně znamená, že nevzniká žádná daňová povinnost. Člověk (daňový subjekt) by tedy mohl nabýt ▶▶

⁵ § 148 DŘ.

⁶ § 34 odst. 1 ZDP.

⁷ <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/zapis-z-koordinacniho-vyboru-ze-dne-2432021>.

chybného dojmu, že je vše takřikajíc „v suchu“. Opak ale může být pravdou, neboť v případě daňové kontroly, kdy správce daně pouze sníží vykázanou daňovou ztrátu (daňová povinnost stále nevzniká), je nutné počítat v důsledku chybně stanovené a uplatněné daňové ztráty s vyměřením sankce ve formě penále podle § 251 odst. 1 DR, a to ve výši 1 % z hodnoty snížené daňové ztráty. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. V případě podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou ztrátu penále nevzniká.

3.2. Odpočet ztráty v průběhu daňové kontroly?

Když už jsme výše v textu načali téma snížení výše daňové ztráty v rámci daňové kontroly, položme si otázku, zda je možné naopak v rámci daňové kontroly uplatnit odpočet daňové ztráty (myšleno dodatečně), protože:

- dochází následkem kontrolní činnosti správce daně ke zvýšení základu daně proti původně přiznanému a
- zároveň by daňový subjekt měl doposud neuplatněnou daňovou ztrátu, která ještě nepropadla.

Uplatnění daňové ztráty je možné, a to až do výše vedoucí k vynulování případného daňového doměrku. Výsledek tedy nebude ani doměrek daně, ani úrok z prodlení. Negativem tak zůstane pouze vyměření penále dle § 38p ZDP. Výše penále se stanoví z částky daně, která by byla doměřena bez dodatečně uplatněné vyšší daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně. V průběhu daňové kontroly lze daňovou ztrátu uplatnit i zpětně.

3.3. Zpětné uplatnění daňové ztráty u poplatníka s investiční pobídkou

Pro tohoto poplatníka se využití zpětné ztráty povoluje s tím, že hned v následujícím období musí uplatnit v nejvyšší možné míře zbylou částku vzniklé daňové ztráty. Obráceně vzato – pokud by poplatník s investiční pobídkou nevyužil odpočet daňové ztráty zpětně, nejedná se o porušení podmínek pro čerpání investiční pobídky, nicméně toto zpětné využití se nabízí (§ 35a odst. 2 písm. a) ZDP).

3.4. Existence ztráty limituje výplatu podílů na zisku

Ne vždy si také správně uvědomujeme, že výplata podílů na zisku není možná v případě existence účetní ztráty, neboť tato ji blokuje. Jinak řečeno nelze případný zisk společnosti mezi společníky vyplatit právě ve výši odpovídající účetní ztrátě, a to jak nově vzniklé, tak i neuhrazené ztráty minulých let, a to bez ohledu na volnou dispozici společnosti s vlastními peněžními prostředky. Existence daňové ztráty je v daném ohledu irelevantní.

*Daňová ztráta nemusí
být vždy výhodou,
ale někdy se může
naopak náramně
hodit...*

3.5. Editační povinnost správce daně aneb závazné posouzení uplatnitelnosti daňové ztráty

Pokud u poplatníka vzniknou pochybnosti, zda jsou splněny podmínky pro odpočet daňové ztráty, může požádat správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odpočitatelnou od základu daně.

Poplatník je oprávněn podat žádost o závazné posouzení svému místně příslušnému správci daně, přičemž tato musí obsahovat tyto náležitosti:

- a) název, právní formu a sídlo právnické osoby, daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,
- b) přehled veškerých tržeb za vlastní výkony a zboží v členění podle činností vykonávaných poplatníkem, jemuž daňová ztráta vznikla, dosažených v období, za které byla daňová ztráta, která má být uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně, stanovena,
- c) přehled veškerých tržeb za vlastní výkony a zboží v členění podle činností vykonávaných poplatníkem, který daňovou ztrátu uplatňuje, dosažených v období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně,
- d) návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně.

Každý jednotlivý předmět závazného posouzení podléhá samostatně správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč dle přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, splatnému současně s podáním žádosti, avšak právě s výjimkou žádosti dle § 38na ZDP. /