



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní



GFR05250021
ESS

Č. j.: 52065/21/21/7100-40110-108992

Informace k aplikaci zvláštního ustanovení o uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně § 38zh zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) vydává z důvodu zvýšení informovanosti a právní jistoty poplatníků daně z příjmů právnických a fyzických osob (dále jen „poplatník“) informaci k aplikaci zvláštního ustanovení § 38zh zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), o uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně. Informace odráží základní parametry uvedeného ustanovení, přičemž není cílem postihnout dopad na všechna ustanovení souvisejících právních předpisů, která mohou být aplikací předmětného ustanovení dotčena, zejména pak souvisejících ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

Právní úprava a její účel

Ustanovení § 38zh ZDP jako zvláštní ustanovení o uplatnění daňové ztráty, které při splnění stanovených podmínek zavádí zákonnou fikci data podání dodatečného daňového přiznání (dále též „DODAP“), bylo do zákona o daních z příjmů zakomponováno na základě zákona č. 299/2020 Sb., a to s účinností od 1. 7. 2020.

Podle uvedeného ustanovení: *„Pokud poplatník podá současně s daňovým přiznáním nebo dodatečným daňovým přiznáním za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých mu vznikla daňová ztráta, dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém uplatní tuto daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku od základu daně, hledí se na toto dodatečné daňové přiznání jako na podané v den, kdy byla tato daňová ztráta pravomocně stanovena. ...“*

Podle důvodové zprávy *„Ustanovení reaguje na situaci, kdy poplatník podává daňové přiznání, případně dodatečné daňové přiznání, za zdaňovací období (nebo období, za které se podává daňové přiznání), za které mu vznikla daňová ztráta, a současně chce ihned uplatnit tuto daňovou ztrátu v některém jiném zdaňovacím období (nebo období, za které se podává daňové přiznání), ať už předcházejícím před zdaňovacím obdobím, za které daňová ztráta vznikla, což nově umožňuje § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebo následujícím po něm. Aby však mohla být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně, musí být pravomocně stanovena, viz § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů...“*

Fikce je zaváděna proto, aby dodatečné daňové přiznání bylo považováno za podané až v okamžiku, kdy je možné daňovou ztrátu uplatnit jako odčitatelnou položku (bude splněna hmotněprávní podmínka pro její uplatnění), a má tudíž překlenout dobu mezi okamžikem,

kdy poplatník daňovou ztrátu „jen“ tvrdí a kdy je tato daňová ztráta již způsobilá k tomu být uplatněná jako položka odčitatelná od základu daně. Bez tohoto ustanovení by poplatník musel čekat na pravomocné stanovení daňové ztráty a teprve následně podávat dodatečné daňové přiznání, ve kterém by ji mohl vyčíslit k uplatnění, neboť podle § 34 odst. 1 věty první ZDP lze od základu daně odečíst pouze pravomocně stanovenou daňovou ztrátu.

Z uvedeného zároveň vyplývá, že až pravomocným stanovením daňové ztráty začíná běžet lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání (z důvodu uplatnění této ztráty jako odčitatelné položky) na daň nižší či vyšší podle § 141 odst. 2 a 1 DŘ, protože právě až v okamžiku pravomocného stanovení daňové ztráty může poplatník zjistit, že jeho daň za zdaňovací období, ve kterém může tuto ztrátu uplatnit jako odčitatelnou položku, má/může být nižší nebo vyšší. Ve chvíli, kdy podává daňové přiznání, ve kterém daňovou ztrátu tvrdí, sice již s určitou pravděpodobností předpokládá, že daňová ztráta bude pravomocně stanovena, ale jednak výsledná daň nebo daňová ztráta může být nakonec stanovena v jiné výši a dále pak se ještě v tomto okamžiku nejedná o pravomocně stanovenou daňovou ztrátu, jak vyžaduje § 34 odst. 1 ZDP. Pokud poplatník spolu s tímto daňovým přiznáním podá i dodatečné daňové přiznání, ve kterém daňovou ztrátu již uplatňuje jako položku odčitatelnou od základu daně, činí tak tedy de iure předčasně a fikce dle § 38zh ZDP posouvá podání tohoto daňového přiznání až na okamžik pravomocného stanovení daňové ztráty. Okamžik zjištění, že nastaly důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, a podání tohoto dodatečného daňového přiznání tak v důsledku toho připadají na jeden den, tedy den pravomocného stanovení daňové ztráty. Od tohoto okamžiku začne běžet subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání. Datum zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání, které poplatník uvede na formuláři, a z něj odvozená lhůta pro podání budou v důsledku aplikace fikce nahrazeny.

Je však třeba zdůraznit, že není povinností poplatníka fikci dle uvedeného ustanovení využít, respektive není povinností, aby DODAP s uplatněním daňové ztráty bylo podáváno vždy současně s daňovým, respektive dodatečným daňovým, přiznáním, ve kterém je daňová ztráta tvrzena.

Přestože dodatečným uplatněním daňové ztráty bude docházet zpravidla ke snížení daňové povinnosti oproti poslední známé dani, není ustanovení § 38zh ZDP omezeno pouze na tyto situace.

Dále je třeba upozornit na skutečnost, že aplikace fikce dle § 38zh ZDP je vázána na splnění podmínky pravomocného stanovení daňové ztráty, nelze ji proto aplikovat v případě, kdy např. na základě kontrolního postupu (postup k odstranění pochybností) dojde v konečném důsledku ke stanovení daně, respektive tvrzená/dodatečně tvrzená daňová ztráta nebude pravomocně stanovena, ačkoliv její aplikaci bylo možné zpočátku dovozovat.

Účinnost právní úpravy

Na ustanovení § 38zh ZDP není navázáno žádné speciální přechodné ustanovení zákona č. 299/2020 Sb., proto se na jeho aplikaci použije bod 1. čl. III přechodných ustanovení, podle kterého je zákon o daních z příjmů ve znění této novely použitelný na daňovou ztrátu stanovenou za zdaňovací období, která skončila od 30. června 2020 nebo později, a to bez ohledu na to, kdy tato zdaňovací období začala.

Nejdříve je tak možné aplikovat fikci data podání na DODAP, která budou podána současně s daňovým přiznáním (dále též „DAP“) či DODAP na vzniklou daňovou ztrátu za zdaňovací období, které skončilo ode dne 30. června 2020. Typicky se bude jednat poprvé o DAP za zdaňovací období kalendářního roku 2020 a s ním současně podané DODAP

na zdaňovací období kalendářního roku 2018 nebo 2019 s uplatněním daňové ztráty tvrzené v DAP za 2020.

Současně je třeba poukázat na bod 3. čl. III přechodných ustanovení zákona č. 299/2020 Sb., podle kterého se do pravomocného stanovení daně nebo daňové ztráty za první zdaňovací období poplatníka, které skončí ode dne 30. 6. 2020, považuje za pravomocně stanovenou daňová ztráta v částce, kterou poplatník určí. Toto speciální přechodné ustanovení umožňuje (umožňovalo) poplatníkům využít uplatnění daňové ztráty za toto zdaňovací období v období bezprostředně předcházejícím ještě dříve, než bude za zdaňovací období, za které daňová ztráta vzniká (vznikla), daňová ztráta pravomocně stanovena. Přechodné ustanovení bylo vedeno záměrem umožnit poplatníkům dřívější vrácení peněžních prostředků, které zaplatili na dani za předchozí zdaňovací období. Legislativně je pravidlo vyjádřeno opět formou fikce, podle které je daňová ztráta ve výši, kterou poplatník určí, pravomocně stanovena. Poplatník tedy může bez dalšího postupovat podle ustanovení ZDP, která upravují uplatnění pravomocně stanovené daňové ztráty (§ 34 odst. 1 ZDP). Přitom není rozhodné, zda očekávanou výši daňové ztráty určuje před koncem zdaňovacího období, nebo již po jeho skončení a za běhu lhůty pro podání daňového přiznání.

Z uvedeného zároveň vyplývá, že pokud lhůta pro podání DODAP, ve kterém je daňová ztráta uplatňována, spadá do období, ve kterém je ztráta považována za pravomocně stanovenou právě podle bodu 3. čl. III. přechodných ustanovení, není aplikace ustanovení § 38zh ZDP namístě, i když jsou splněny v něm uvedené podmínky pro podávání daňových tvrzení. Význam uvedeného ustanovení spočívá právě v oddálení okamžiku podání DODAP na dobu, kdy dojde k pravomocnému stanovení daňové ztráty, která je v DODAP uplatňována, což při aplikaci bodu 3. čl. III přechodných ustanovení není nezbytné.

Nepřípustná podání podle § 38zh ZDP a opravná daňová přiznání

Ustanovení § 38zh ZDP rozšiřuje množinu daňových tvrzení, jejichž podání je vedle § 145a odst. 1 DŘ nepřípustné:

„... Podání dalšího dodatečného daňového přiznání za stejné období před tímto dnem není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje.“

Jedná se o taková DODAP, která by mohla být podána na stejné zdaňovací období po podání prvního DODAP (typicky na základě dalších, jiných a později zjištěných důvodů pro podání) a jejichž datum podání se nachází před datem, které je jako datum podání DODAP stanoveno fikcí.

Za nepřípustná podle § 38zh ZDP budou proto považována taková DODAP, která budou podána ode dne skutečného data podání prvního DODAP do dne předcházejícího dni podání stanoveného fikcí. Za nepřípustné bude pak považováno i takové DODAP, které daňový subjekt podá jako opravné ve lhůtě pro podání odvozené od data zjištění důvodů pro podání DODAP uvedených v tiskopise, a to z důvodu, že v důsledku aplikace fikce podle § 38zh ZDP toto první DODAP není dosud považováno za podané a opravným DODAP lze ve smyslu § 138 DŘ nahradit pouze DODAP již podané.

Důvodem zakotvení nepřípustnosti takového DODAP v zákoně je skutečnost, že dojde-li v důsledku fikce k „oddálení“ data podání „prvního“ DODAP a u druhého a dalšího DODAP by k aplikaci fikce nedošlo, mohlo by dojít k situaci, že daň na základě později podaného DODAP bude posuzována a stanovena dřív než na základě DODAP, na které navazovalo. V takovém případě by totiž bylo nutno řešit vztah těchto dvou DODAP a případně právě

skutečnost, že daň tvrzená v jednom z nich by nenavazovala na poslední známou daň, proto tato DODAP nejsou přípustná a nezahajují další řízení.

Možnost podání opravného dodatečného daňového přiznání není však výše uvedeným vyloučena. Je-li totiž aplikována fikce (došlo k pravomocnému stanovení daňové ztráty), je za datum určující běh a počátek lhůty pro podání DODAP považováno datum nabytí právní moci daňové ztráty, které je současně datem podání DODAP, a v takto „odstartované“ lhůtě pro podání DODAP lze ve smyslu § 138 DŘ podat opravné DODAP.

Vztah ke lhůtě pro vrácení vratitelného přeplatku

Z vlastního ustanovení § 38zh ZDP ani z důvodové zprávy k němu nelze dovodit žádnou speciální úpravu vztahující se k běhu lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku podle § 155b DŘ. Tato bude tudíž posuzována standardně ve vazbě na datum podání žádosti o vrácení přeplatku a na datum, kdy přeplatek vznikne, bude-li k tomuto datu přeplatkem vratitelným. Současně aplikace fikce podle § 38zh ZDP nevylučuje aplikaci zvláštního ustanovení o vratitelném přeplatku podle § 38zf ZDP.

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce