

Informace Generální finanční ředitelství navazující na Metodický pokyn k postupu správce daně při dodatečném uplatnění ztráty (č. j. 28926/14/7001-11100-109736 ze dne 7. 7. 2014)

V návaznosti na Metodický pokyn k postupu správce daně při dodatečném uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33 vyvstaly otázky k postupu správce daně v případech, které nejsou pokynem výslovně řešeny, a lze u nich ze strany poplatníků očekávat argumentaci uvedeným rozsudkem č. j. 9 Afs 41/2013-33 (dále jen „rozsudek“).

Generální finanční ředitelství proto vydává informaci navazující na výše uvedený pokyn, týkající se dopadu výše zmíněného rozsudku i na ostatní odčitatelné položky od základu daně podle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8, respektive § 15 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 14 ZDP.

1. Stav do vydání rozsudku

Znění § 38p ZDP podpořeno dosavadní judikaturou umožňovalo poplatníkům uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 ZDP a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 a § 15 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 14 ZDP pouze v dodatečném daňovém přiznání a za splnění podmínky rozdílu základů daně u právnických osob ve výši 1000,- Kč a v případě fyzických osob ve výši 100,- Kč.

2. Stav po vydání rozsudku

Z předmětného rozsudku vyplývá, že daňový subjekt je oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu

k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoliv uvedených řízení. Předmětný rozsudek řeší pouze uplatnění daňové ztráty. Obdobně pak v této souvislosti vydaný „*Pokyn k zohlednění vyššího odečtu daňové ztráty (nejen) v rámci daňové kontroly daně z příjmů č. j. 19152/14/7001-41001-506246*“ a následně „*Metodický pokyn k postupu správce daně při dodatečném uplatnění ztráty č. j. 28926/14/7001-11100-109736*“ instruuji správce daně výhradně k akceptování uplatnění vyšší částky daňové ztráty i v jiných řízeních nežli jen v rámci dodatečného daňového přiznání, a to na základě projevené vůle daňového subjektu.

Přestože předmětný rozsudek řeší pouze uplatnění daňové ztráty a ostatní odčitatelné či snižující položky výslovně neuvádí, nelze opominout ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), dle kterého: „*Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“ Na základě této zásady legitimního očekávání, chránící právní jistotu, by mělo být daňovým subjektům umožněno aplikovat stejný postup, jaký je nyní umožněn v důsledku zmíněného rozsudku pro dodatečné uplatnění vyšší daňové ztráty, i na uplatnění vyšších částek odčitatelných položek podle § 34 odst. 4 ZDP a částek položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8, respektive § 15 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 14 ZDP.

Uvedený závěr podporuje nejen skutečnost, že se jedná o fakultativní položky, u kterých byla až do současnosti uplatňována shodná omezení pro jejich uplatnění ve vyšší částce jako u daňové ztráty, ale i právní úprava od 1. 1. 2015 (viz bod 3.).

3. Stav od 1. 1. 2015

ZDP účinný od 1. 1. 2015 ruší stávající znění § 38p ZDP¹ a zavádí nové znění tohoto ustanovení², které je speciální vůči sankci stanovené v § 251 DŘ a reaguje tak na princip obsažený v rozsudku³. Z textu zmíněného ustanovení je zřejmé, že pro uplatnění vyšších odčitatelných položek a položek snižujících základ daně již nebude omezení na jejich uplatnění v rámci dodatečného daňového přiznání s podmínkou rozdílu základů daně. Zvláštní ustanovení o penále dopadne jen na případy dodatečně uplatňované odčitatelné položky podle § 34 ZDP. Sankční opatření proto nedopadnou na režim snižujících položek dle § 20 odst. 7 a 8, respektive § 15 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 14 ZDP.

¹ Důvodová zpráva k § 38p ZDP : „Navrhuje se vypuštění pravidla obsaženého v současném § 38p, které obsahuje speciální pravidlo omezující způsob uplatnění vyšších částek odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8, jakož i nezdanitelných částí základu daně podle § 15 nebo vyšších částek uplatněných hodnot zásob a pohledávek postupně zahrnovaných do základu daně podle § 23 odst. 14.“

² § 38p Zvláštní ustanovení o penále – „Pro účely výpočtu penále se vychází z částky daně tak, jak by byla stanovena oproti poslední známé dani, pokud by nebyly v rámci postupu vedoucího k doměření této daně z moci úřední dodatečně uplatněny vyšší částky odčitatelných položek podle § 34.“

³ Je tak reagováno na princip obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 41/2013 – 33, dle kterého je daňovému subjektu umožněno uplatnit daňovou ztrátu i v doměřovacím řízení (jak v rámci postupu k odstranění pochybností, tak v rámci daňové kontroly). Do budoucna by tak při uplatnění výše zmíněných fakultativních položek neměla existovat formalistická bariéra nutící poplatníka využít pro uplatnění dodatečné daňové přiznání při současném splnění dalších podmínek. Uplatní se tak obecný režim daňového řádu, který poplatníkovi umožňuje změny týkající se výše daně (daňové ztráty atd.) uplatňovat v rámci dodatečného daňového přiznání, ale současně předpokládá kvalifikovaný dialog o jejich výši v rámci daňové kontroly, postupu k odstranění pochybností či v rámci jednotlivých fází doměřovacího řízení. Při výpočtu penále se bude postupovat tak, jako kdyby v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední nebyly příslušné odčitatelné položky uplatněny. Správce daně si tak pro účely výpočtu penále bude muset udělat mezitímní výpočet – kolik by byla výše doměrku před tím, než byly tyto položky uplatněny. Tento hypotetický doměrek bude základem pro výpočet penále podle procentuálních částek obsažených v § 251 daňového řádu.

