

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 13. 9. 2023**s rozporem v bodech 3.3., 3.4. a 3.5****Daň z příjmů****613/13.09.23 Vliv podstatné změny podle § 38na ZDP na prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP**

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

1. Úvod

V souvislosti s “prodloužením” prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP se objevila otázka, zda tuto prodlouženou lhůtu může „zkrátit“ skutečnost, že nastala podstatná změna dle § 38na ZDP. Tato otázka byla již řešena aktuální judikaturou, která dovodila, že v případě, kdy dojde k omezení v možnosti uplatnit daňovou ztrátu dle § 38na ZDP na základě konkrétních okolností u daňového subjektu, nemůže dojít k tomu, že by se prodloužená prekluzivní lhůta zkrátila (viz 7 Afs 191/2021-35 ze dne 7.12.2021 a 7 Afs 141/2022-25 ze dne 31.1.2023. Tento judikaturní závěr vychází z toho, že úprava § 38na ZDP neobsahuje zákaz uplatnění daňové ztráty, ale pouze stanoví další podmínky pro možnost jejího uplatnění. Pokud poplatník v konkrétní situaci tyto podmínky nesplní, nevede to ke zkrácení prodloužení prekluzivní lhůty obdobně jako v případě, kdy např. z důsledku nízkého základu daně nemůže poplatník ztrátu v následujících 5 letech uplatnit. Tento závěr se promítnul i do pokynu D-59:

„...K § 38na a § 38r odst. 2

Na počítání lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona nemá nemožnost odečtení daňové ztráty dle § 38na odst. 1 zákona žádný vliv. Pravidlo obsažené v § 38na odst. 1 zákona nepředstavuje absolutní zákaz pro odpočet stanovené a neuplatněné daňové ztráty, ale její uplatnění v případě podstatné změny podmiňuje splněním dalších podmínek, a to dosažením základu daně v zákonem stanoveném rozsahu ze stejné činnosti jako v roce stanovení daňové ztráty před podstatnou změnou. Pro účely počítání lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona je rozhodující, zda stanovenou daňovou ztrátu bylo možné uplatnit, nikoliv zda byla fakticky uplatněna.

Nicméně výše míněná judikatura zároveň uvádí, že jinak by tomu tak bylo v případě, kdy by právní úprava obsahovala absolutní zákaz uplatnění daňové ztráty:

7 Afs 191/2021-35 ze dne 7.12.2021:

„.[14] Zjištění, že u žalobce nastala (trvala) ve zdaňovacím období roku 2015 podstatná změna ve složení osob, které se přímo účastní na jeho kapitálu ve srovnání se zdaňovacím obdobím roku 2012, za něž mu byla vyměřena daňová ztráta, vede podle § 38na odst. 1 ZDP k tomu, že žalobce v daném zdaňovacím období nemohl odčítat od základu daně vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu z roku 2012. Lze přitom přisvědčit krajskému soudu, že aplikace § 38r odst. 2 ZDP je vázána právě na možnost uplatnění daňové ztráty („Lze-li uplatnit daňovou ztrátu...“). Pokud by tedy

podstatná změna akcionářské struktury žalobce ve smyslu § 38na ZDP ze zákona skutečně vedla k absolutní nemožnosti odečítat nadále daňovou ztrátu od základu daně, pak by byl závěr krajského soudu o uplynutí prekluzivní lhůty ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 správný. Smysl a účel § 38r odst. 2 ZDP totiž tkví především v zajištění dostatečného časového rámce pro možnost zkontrolovat splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daňové ztráty, kterou lze podle zákona odčítat v delším časovém horizontu, než činí standardní lhůta pro stanovení daně. Na druhou stranu pak toto ustanovení slouží k tomu, aby měl rovněž poplatník celý takto zákonem vymezený časový rámec pro uplatnění odpočtu daňové ztráty. Smyslu a účelu zákona by tedy neodpovídalo prodlužovat prekluzivní lhůtu v případě zdaňovacího období, v němž je poplatníkovi ex lege od počátku jejího běhu zcela zapovězeno daňovou ztrátu uplatnit. Jedná se o jinou situaci, než byla řešena v rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020 - 38. Uvedený rozsudek se zabýval vlivem následných úkonů na aplikaci § 38r odst. 2 ZDP (typicky zrušení daňové ztráty za strany poplatníka či správce daně), nikoliv situací, kdy by přímo zákon explicitně stanovil úplnou nemožnost uplatnit v konkrétním zdaňovacím období daňovou ztrátu. Taková situace je odlišná právě tím, že se nejedná o důsledek jakéhokoliv následného právního jednání spočívajícího v dispozici s daňovou ztrátou, která by byla jinak podle zákona v daném zdaňovacím období obecně odčitatelná....".

Touto situací se zabýváme v tomto příspěvku.

2. Popis dané problematiky

Otázkou je, zda v tuto chvíli existuje v právní úpravě popsaná situace, kdy by mohlo dojít k absolutnímu zákazu v uplatnění daňové ztráty. Jsme přesvědčeni, že takovouto situaci může představovat přeměna daňového poplatníka. Pokud totiž dochází k zániku poplatníka, byť s právním nástupcem, obecně ZDP vychází z toho, že ztrátu již není možné u právního nástupce uplatnit (§ 38n ZDP). Výjimku z tohoto obecného principu pak představuje úprava § 23c ZDP, která za splnění stanovených podmínek umožňuje ztrátu uplatnit u právního nástupce. Nicméně jsme přesvědčeni, že v daném případě jde o možnost nikoliv povinnost u právního nástupce ztrátu uplatnit s tím, že poplatník tuto možnost nemusí využít a pak platí obecný zákaz přechodu ztráty na právního nástupce dle § 38n ZDP. To mimo jiné vyplývá z textace § 23c odst. 8 ZDP, kde je uvedeno, že nástupnická společnost je oprávněna ztrátu uplatnit. Domníváme se, že takovéto oprávnění neznamená, že ztráta vždy automaticky přechází, resp., že by nepřešla pouze v případech, kdy nebudou naplněny podmínky pro její převod včetně toho, že transakce není účelová dle § 23d ZDP.

Pokud se tedy poplatník rozhodne, byť obecně splňuje podmínky pro převod ztráty na právního nástupce dle § 23c ZDP a § 23d ZDP, toto oprávnění nevyužít, bude platit obecný absolutní zákaz přechodu ztráty právního nástupce dle § 38n ZDP. V takovémto případě by pak dle výše zmíněné judikatury dle našeho mělo platit, že dojde k faktickému zkrácení původní prekluzivní lhůty prodloužené dle § 38r odst. 2 ZDP.

Příklad

Jako příklad je možné uvést ztrátu vzniklou za kalendářní rok 2022 Společnosti A. V příkladech vycházíme z toho, že společnosti mají zdaňovací období kalendářní rok.

Pokud se Společnost A nevzdá práva na její uplatnění do budoucna, bude prekluzivní lhůta pro rok 2022 prodloužena o 5 let; respektive začne běžet společně s prekluzivní lhůtou za období roku 2027.

Pokud by se však společnost A zúčastnila přeměny s rozhodným dnem 1. ledna 2024 (s tím, že by společnost A v rámci přeměny zanikla) a zároveň by bylo rozhodnuto ztrátu nepřevést na právního nástupce Společnost B (byť by podmínky pro tento převod byly obecně naplněny) dojde u daně z příjmů zanikající společnosti A za rok 2022 k prodloužení prekluzivní lhůty pouze pro jeden rok; respektive prekluzivní lhůta začne běžet společně s prekluzivní lhůtou pro daň z příjmů za rok 2023 (tedy poslední rok, kdy je možno ztrátu za rok 2022 uplatnit). U nástupnické společnosti B bude (pokud ji nevznikla za rok 2023 či dříve daňová ztráta) běžet základní prekluzivní lhůta základní tříletá dle § 148 odst. 1 daňového řádu (bez "prodloužení").

Pokud by na základě § 23c ZDP došlo v rámci přeměny k přechodu ztráty docílené Společností A na Společnost B, bude u zanikající Společnosti A prekluzivní lhůta prodloužena za rok 2022 také pouze o jeden rok, protože společnost A může ztrátu (z důvodu přeměny) naposledy uplatnit za rok 2023 (v dalších obdobích již Společnost A zanikla). Prekluzivní lhůta se však "prodlouží" u nástupnické společnosti B. Pro roky 2024 až 2027 se prekluzivní lhůta rozběhne z prekluzivní lhůty za rok 2027. To znamená, že za rok 2024 se prekluzivní lhůta společnosti B prodlouží o 4 roky, za rok 2025 o 3 roky a tak dále.

Prokazování převodu ztráty

V této souvislosti může být otázkou, jakým způsobem daňový subjekt bude prokazovat, že se rozhodl ztrátu nepřevést. Dle našeho názoru tuto otázku výslovně právní úprava neřeší a bude na poplatníkovi, aby tuto skutečnost prokázal a doložil jako cokoliv jiného to je např. uvedením této skutečnosti do projektu přeměny, uvedením v rozhodnutí statutárního orgánu či valné hromady, uvedením v jiném interním dokladu společnosti, případně uvedením této skutečnosti do oznámení dle § 23d odst. 1 ZDP.

Z právní úpravy dle našeho názoru nevyplývá, že by uvedené rozhodnutí poplatníka nebylo možné zpětně změnit. Pokud se poplatník však takto rozhodne postupovat (tj., za splnění zákonných podmínek nakonec převést ztrátu na právního nástupce), znamená to automaticky prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP.

V této souvislosti upozorňujeme, že uvedenou otázku jsme navrhovali řešit již v rámci novelizace pokynu GFŘ D-22 (nyní D-59) s tím, že ve vypořádání je uvedeno, že věc bude při projednání připomínek vyjasněna s předkladatelem, což se i stalo a zástupci KDP ČR vysvětlili podstatu připomínky, ve finální verzi pokynu však tato věc řešena není:

..Připomínka č.66 K § 38na-zásadní

KDP ČR

Pokud ale dojde k tomu, že poplatník nevyužije možnost převodu ztráty v rámci vkladu obchodního závodu či jeho části, či v rámci přeměny (§ 23a odst. 5 písm. b) ZDP a § 23c odst. 8 písm. b ZDP), ke zkrácení prodloužení prekluzivní lhůty dochází.

GFR

Připomínku je nutné vyjasnit s předkladatelem....“.

3. Závěr

3.1. Pokud se zanikající poplatník rozhodne, že v rámci přeměny nebude v souladu s § 38n ZDP ztráta převáděna na právního nástupce a to i v případě, kdy jsou splněny podmínky pro převod této zprávy dle § 23c ZDP a 23d ZDP, započne prekluzivní lhůta běžet společně s prekluzivní lhůtou za období, kdy bylo možno tuto ztrátu u tohoto poplatníka uplatnit naposledy, tedy ve zdaňovacím období končící v den předcházející rozhodnému dni.

Stanovisko GFR:

Pokud závěr směřuje na lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období zanikajícího poplatníka, pak lze souhlasit se závěrem předkladatele za předpokladu, že rozhodnutí o nepřevedení, respektive rozhodnutí o nepřevzetí daňové ztráty, se bude týkat všech právních nástupců, jedná-li se o přeměnu, kde jich může být více (např. rozštěpení). Viz dále stanovisko k závěru GFR 3.3.

Pro úplnost uvádíme, že, ačkoliv se závěr týká lhůty pro stanovení daně u zanikajícího poplatníka, jedná se de facto o lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, za která daňové povinnosti přechází na právního nástupce, neboť právní nástupce ve smyslu § 240 DR získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby.

3.2. Pokud v rámci přeměny nedojde dle § 23c ZDP k převodu ztráty na právního nástupce, pak u tohoto právního nástupce (pokud nebude sám docilovat ztrátu) nedojde k prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r ZDP a zůstane zachovaná základní tříletá prekluzivní lhůta v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele.

3.3. V případech, kdy v rámci přeměny dojde k převodu daňové ztráty ze zanikající společnosti na společnost nástupnickou, započne prekluzivní lhůta u zanikající společnosti běžet společně s prekluzivní lhůtou za zdaňovací období, kdy bylo možno tuto ztrátu u zanikající společnosti uplatnit naposledy, tedy za období předcházející rozhodnému dni.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Zde opět předesíláme, že, ačkoliv se závěr týká lhůty pro stanovení daně u zanikajícího poplatníka, jedná se de facto o lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, za která daňové povinnosti přechází na právního nástupce, a následně jsou také plněny právním nástupcem, který ve smyslu § 240 DŘ získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby.

Účelem zavedení delší základní lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP, než jakou normuje obecná právní úprava § 148 odst. 1 DŘ, bylo, aby lhůty pro stanovení daně, jak zdaňovací období, za které byla daňová ztráta stanovena, tak zdaňovacích období, za která ji lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, končily současně. Cílem této úpravy bylo umožnit dostatečný časový prostor pro kontrolu a případnou revokaci výše stanovené daňové ztráty minimálně po dobu, kdy bude plynout i lhůta pro stanovení daně zdaňovacích období, ve kterých byla nebo může být daňová ztráta uplatněna.

S ohledem na tento účel pak v souladu s výkladem aplikace ustanovení § 38r odst. 2 ZDP jako speciálního ustanovení vůči § 148 odst. 1 DŘ započne běžet základní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, za které byla daňová ztráta u zanikajícího poplatníka stanovena, a také za zdaňovací období, za které ji bylo možné naposledy uplatnit (tedy za období, předcházející rozhodnému dni), podle § 148 odst. 1 DŘ dnem, v němž uplynula lhůta pro podání daňového přiznání, a skončí ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP uplynutím „základní“ lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu uplatnit (páté zdaňovací období) u právního nástupce.

Uvedený závěr podporuje i důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb., která k novele § 38r odst. 2 ZDP uvádí, že „je nutné prolomit lhůty pro vyměření a umožnit tak správci daně ověřit, zda základ daně u právního nástupce nebo příjímající společnosti byl stanoven ve správné výši.“

V případě přeměny, v rámci níž je více právních nástupců, jsou podmínky naplněny v případě, že alespoň jedna z nástupnických obchodních korporací převezme daňovou ztrátu.

3.4. To, že poplatník se rozhodl v souladu s bodem 3.1. ztrátu nepřevádět, bude správci daně prokazovat jako jinou skutečnost v rámci daňového řízení. To je například uvedením v projektu přeměny, zápisem z jednání statutárního orgánu či valné hromady či uvedením v jiném vnitřním dokladu společnosti, případně uvedením této skutečnosti v oznámení dle § 23d odst. 1 ZDP.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Má-li být absolutně vyloučena možnost odečíst daňovou ztrátu, v důsledku čehož má být vyloučena aplikace § 38r odst. 2 ZDP u právního nástupce, musí být nepřevzetí daňové ztráty postaveno najisto od samého počátku. Jinými slovy, rozhodnutí o nepřevzetí ztráty musí být deklarováno vůči správci daně včasným oznámením (tj. před zápisem přeměny do obchodního rejstříku). S ohledem na skutečnost, že toto

oznámení není zákonem definováno jako formulářové podání, lze jej ve smyslu § 71 DŘ učinit i v listinné podobě. Na podání se aplikují standardně ustanovení DŘ včetně zachování lhůty podle § 35 DŘ.

3.5. Z právní úpravy nevyplývá, že by poplatník nemohl toto své rozhodnutí následně změnit, nicméně v takovémto případě dojde k prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Pokud by byla připuštěna možnost změnit rozhodnutí o nepřevzetí daňové ztráty, byť s „dodatečným“ rozběhnutím lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP, pak by se nejednalo o absolutní nemožnost odečíst daňovou ztrátu. Právě na této „definitivě“ je založen závěr rozsudku č.j. 7 Afs 191/2021-35 ze dne 7. 12. 2021, na jehož základě autoři tohoto příspěvku definují situaci, kdy by mohlo dojít k absolutnímu zákazu v uplatnění daňové ztráty.