

**Připomínky KDP ČR k návrhu novely zákona o daních z příjmů, kterou bude umožněno uplatnit vyměřenou daňovou ztrátu zpětně - tzv. carry loss back, ve stavu legislativní nouze**

**Obsah**

|                                                          |   |
|----------------------------------------------------------|---|
| 1) K § 5 odst. 6 .....                                   | 3 |
| 2) K § 34 odst. 1 ZDP – tato připomínka je zásadní ..... | 3 |
| 3) K § 35a ZDP - tato připomínka je zásadní.....         | 4 |
| 4) K § 35b ZDP .....                                     | 4 |
| 5) K § 38na ZDP .....                                    | 5 |
| 6) K § 38r ZDP.....                                      | 5 |
| 7) K § 38zh ZDP .....                                    | 6 |
| Obecně k návrhu – tyto připomínky jsou zásadní .....     | 7 |

**1) K § 5 odst. 6****Návrh**

Vzhledem k současné, zcela atypické situaci, bychom navrhovali, aby minimálně po omezenou dobu a s dalšími omezeními (např. pouze pro ztráty za rok 2020) bylo možné alespoň částečně ztrátu u fyzických osob uplatnit také vůči příjmům dle § 6 ZDP. Výše pojistného by zůstala nezměněna.

**Zdůvodnění**

Jsme si vědomi, že jde o odvážnou a zcela novou koncepční změnu. Nicméně současná nestandardní situace vyžaduje i nestandardní atypická řešení. Navrhované řešení by bylo možné aplikovat buďto obecně, nebo minimálně pro ztráty za rok 2020. Jde o to, že v některých případech může být ztráta tak vysoká, že její kompenzace proti příjmům dle § 7 – 10 nebude dostatečná.

**2) K § 34 odst. 1 ZDP – tato připomínka je zásadní**

Navržený text ustanovení § 34 odst. 1 nenaplňuje deklarovaný záměr, tedy zavedení možnosti uplatnit stanovenou daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku od základu daně za dvě předcházející období. Navržený způsob stanovení těchto období vede k tomu, že v situaci, kdy některé z předcházejících období bylo delší než 12 měsíců, bude možné daňovou ztrátu uplatnit pouze v jednom předcházejícím období.

**a) Návrh**

Navržený text zcela mění stávající koncepci způsobu stanovení období, ve kterých je možné odečet ztráty uplatnit. Obecně doporučujeme zachovat současný model způsobu uplatňování daňové ztráty a počítání období pro jejich uplatnění tak, jak je vyjádřen v pokynu GŘ D-22. To je možnost uplatňování ztráty dopředu i dozadu, jak za zdaňovací období tak za účetní období, které nejsou zdaňovacími, a podává se za ně daňové přiznání, ale s tím, že do omezujícího počtu (pět zdaňovacích období dopředu a dvě zdaňovací období dozadu) by se započítávaly pouze zdaňovací období.

**Zdůvodnění**

Navržený text zcela mění stávající koncepci způsobu stanovení období, ve kterých je možné odečet ztráty uplatnit. Vzhledem ke krátkému času na připomínky bychom doporučovali co nejméně systémových a koncepčních změn principu uplatňování daňové ztráty. Navíc řešení zvolené v návrhu neodpovídá deklarovanému záměru. Domníváme se, že není zcela na místě případná obava z většího množství období, ve kterých by bylo možné ztrátu zpětně uplatnit. V tuto chvíli již v zásadě nelze tuto věc jakkoliv ovlivnit a nepůjde o masivní počet případů. Proto navrhujeme, neměnit principy a způsoby uplatňování daňové ztráty.

Mimo to by nově zvolená koncepce přinesla i komplikace ve vztahu ke „starým ztrátám“, kdy by zde byl jiný princip uplatňování starých a nových ztrát. To by mohlo přinést vážné problémy a komplikace v uplatňování daňových ztrát. Například otázka, kterou ztrátu uplatňují k odečtu a možnost dodatečným daňovým přiznáním (případě v rámci kontroly či POP) tuto skutečnost změnit apod.

Konečně není koncepční, aby pro tyto účely bylo nutné v ZDP speciálně stanovit způsob počítání lhůt. I to svědčí o tom, že zvolené řešení není nejšťastnější.

#### b) Návrh

Bez ohledu na naši připomínku uvedenou pod bodem a) upozorňujeme, že není zřejmé, proč není speciální způsob počítání lhůty uveden i pro zpětné uplatnění ztráty.

### **3) K § 35a ZDP - tato připomínka je zásadní**

#### Návrh

Příjemce investičních pobídek by měl mít možnost, nikoliv povinnost, uplatnit daňovou ztrátu zpětně, bez ohledu na to, zda byla za dané předchozí období čerpána sleva na dani z titulu investičních pobídek. V případě podání dodatečného daňového přiznání a uplatnění daňové ztráty za předchozí období se částka daně S1 přepočte standardním způsobem, a to bez sankce za porušení podmínky minimalizace základu daně (§ 35b odkazuje na podmínky uvedené v § 35a).

#### Zdůvodnění

Jelikož se jedná o zpětné uplatnění daňové ztráty, nemělo by se pro příjemce investičních pobídek jednat o povinnost, ale pouze o možnost. Rozumíme, že toto je i cílem legislativního návrhu. Navrhované znění § 35a odst. 2 písm. a) bodu 3 podle našeho názoru tuto otázku dostatečně neupravuje. Navrhujeme znění upravit následovně:

*„3. položky odčitatelné od základu daně podle § 34 v nejbližším zdaňovacím období, za které bude vykázán základ daně, pokud nebyly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za které se podává daňové přiznání; v případě daňové ztráty podle § 34 odst. 1 však není poplatník povinen tuto ztrátu uplatnit ve zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za která se podává přiznání, která započala dříve než období, za které se daňová ztráta stanoví.“*

### **4) K § 35b ZDP**

#### Návrh

Pokud se příjemce investičních pobídek rozhodne uplatnit daňovou ztrátu zpětně, nelze vyloučit, že se dané zdaňovací období bude zahrnovat do třech zdaňovacích období, na základě kterých se stanovuje aritmetickým průměrem srovnávací daňová základna S2 podle § 35b odst. 1 písm. b). Pokud ještě nedošlo ke stanovení částky daně S2 v daňovém přiznání, zohlední se částka daně S2 po uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání. Pro případ, že by částka S2 již byla stanovena, navrhujeme možnost částku daně S2 přepočítat.

### Zdůvodnění

Za účelem sjednocení přístupu ke stanovení částky daně S2 pro příjemce investičních pobídek, kteří se rozhodnou uplatnit ztrátu za předchozí zdaňovací období v dodatečném daňovém přiznání, navrhujeme doplnit následující větu na konec ustanovení § 35b odst. 1 písm. b):

„Uplatní-li poplatník daňovou ztrátu podle § 34 odst. 1 za zdaňovací období, která započala dříve než období, za které se daňová ztráta stanoví, aritmetický průměr částek daně se přepočte.“

### **5) K § 38na ZDP**

#### Návrh

Jelikož se domníváme, že uvedené změny s otázkou zpětného uplatnění daňové ztráty a priori nesouvisí, doporučujeme je realizovat až v rámci standardní novely ZDP, kdy má být dle návrhu například řešena otázka uplatnění u přeměn.

#### Zdůvodnění

Není nám zcela zřejmé, zda navrhovaná změna je změnou věcnou, nebo pouze změnou legislativně technickou. Pokud by se mělo jednat o věcnou změnu, musí být doplněna alikvotním přechodným ustanovením a vznikne opět problém v aplikaci ve vztahu k novým a starým ztrátám.

Z tohoto hlediska se například domníváme, že v § 38na odst. 2 ZDP nemá být v doplňované větě uvedeno slovo „také“, neboť je dle našeho názoru nadbytečné resp. matoucí a může věc pouze komplikovat. Takovýchto možných nechtěných dopadů může být více a proto, jak již bylo uvedeno, navrhujeme, v rámci této novely tuto úpravu nerealizovat a případně s ní vyčkat až na standardní novelu ZDP.

### **6) K § 38r ZDP**

#### Návrh

Navrhujeme, aby v případě zpětného uplatnění daňové ztráty byla prekluzivní lhůta ve zdaňovacích obdobích, ve kterých bude ztráta uplatněna, prodloužena pouze o dvě zdaňovací období, tj. do zdaňovacího období, ve kterém ztráta vznikla, ale bez prodloužení prekluze o dalších 5 roků.

#### Zdůvodnění

Nevidíme důvod, aby prekluzivní lhůta pro zdaňovací období, ve kterých bude ztráta uplatněna zpětně, byla protahována ještě do budoucna. Z hlediska možnosti zkontrolování je zcela dostačující protažení této prekluzivní lhůty o dvě zdaňovací období, tj. do zdaňovacího období, ve kterém ztráta vznikla, ale bez prodloužení prekluzivní lhůty za toto zdaňovací období do budoucna (prodloužení z titulu uplatnění ztráty „dopředu“).

**7) K § 38zh ZDP****a) Návrh**

§ 38zh ZDP nereflexuje změnu přístupu § 34 odst. 1 ZDP v otázce jednotlivých typů období. Nadále tedy hovoří pouze o „zdaňovacích obdobích“. Pokud tedy nebude akceptována naše připomínka k § 34 ZDP, potom je třeba tento paragraf upravit tak, aby navazoval na normu stanovenou v § 34 odst. 1 ZDP.

**a) Zdůvodnění**

Navržený § 38zh ZDP aktuálně nekoresponduje s textem § 34 odst. 1 ZDP v otázce vymezení období, za která se daňová ztráta stanoví a uplatní.

**b) Návrh**

Navrhujeme navržený § 38zh ZDP napsat obecněji. To znamená, aby nepokrýval pouze situaci dodatečného daňového přiznání za období započaté v období 2 let před začátkem období, ve kterém daňová ztráta vznikla, ale i na dodatečná daňová přiznání, kterými je dodatečně vyměřená daňová ztráta, která bude ovlivňovat základ daně v následujících obdobích.

**b) Zdůvodnění**

Daňová praxe řeší obdobnou otázku i za současné úpravy daňové ztráty v situaci, kdy například bylo podáno přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018 s daňovou ztrátou. Při přípravě daňového přiznání za rok 2019 je zjištěna položka, která zvyšuje původně deklarovanou daňovou ztrátu za rok 2018 a poplatník se rozhodne podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2018 a daňovou ztrátu zvýšit. Pokud tedy poplatník podá dodatečné daňové přiznání za rok 2018 současně s řádným přiznáním za rok 2019 (obojí například 1. 7. 2020, s tím, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání byly zjištěny v červnu 2020), potom není možné v řádném přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2019 uplatnit vyšší ztrátu dle dodatečného daňového přiznání za rok 2018, a to proto, že tato ztráta nebyla v okamžiku podání řádného daňového přiznání za rok 2019 vyměřena. Je tedy nutno nejprve podat dodatečné daňové přiznání za rok 2018 a až teprve bude daňová ztráta z něj plynoucí vyměřena, pak ji lze uplatnit ve výpočtu daně za rok 2019. Pokud tak poplatník neučiní, může očekávat, že finanční úřad zahájí postup k odstranění pochybností, aby výši ztráty deklarované v přiznání pro rok 2019, prověřil. V praxi však než takové řízení skončí, většinou k vyměření ztráty uplynutím času dojde.

Jedná se tedy o situaci obdobnou případům, pro které je navržen § 38zh ZDP, proto jsme toho názoru, že by bylo vhodné § 38zh ZDP rozšířit i na výše popsanou problematiku, kdy je dodatečně vyměřená daňová ztráta, která bude uplatněna v následujících obdobích.

**Obecně k návrhu – tyto připomínky jsou zásadní**

1.1. Navrhujeme, aby v důvodové zprávě bylo výslovně uvedeno, že zpětně je možné ke ztrátě přihlídnout také v rámci daňové kontroly či POP.

1.2. Dále navrhujeme upravit text důvodové zprávy dle aktuálního znění návrhu, zejména k § 34 odst. 1 ZDP a § 38zh ZDP, a to konkrétně v otázce termínů vyjadřujících „zdaňovací období“, „období“ a „období, za které se podává daňové přiznání“. Zároveň navrhujeme upravit i obecnou část důvodové zprávy dle aktuálního znění návrhu (zejména str. 10 a 11). Stávající podoba by mohla vést i závěrům, které z podoby aktuálního znění návrhu nevyplývají (např. že je možné zpětné uplatnění daňové ztráty, jen pokud bylo vyhověno individuálně podané žádosti o posečkání dle § 156 daňového řádu, případně že je nutné nejprve uplatňovat ztrátu proti zisku za rok 2019, a teprve po vyčerpání proti zisku 2018).

2.1.1. Navrhujeme minimálně alternativně umožnit zpětné uplatnění daňové ztráty bez nutnosti podávat dodatečné daňové přiznání, jak je to možné i dle některých zahraničních úprav.

2.1.2. Koncept uplatnění daňové ztráty zpětně prostřednictvím dodatečných daňových přiznání přináší velké množství úskalí spojených s otevřením řízení, v nichž již daň byla v minulosti vyměřena. Dodatečné uplatnění daňové ztráty může mít vliv na některé položky vstupující do výpočtu daňové povinnosti za příslušné období, zejména pokud jejich výše je závislá na výši základu daně po uplatnění daňové ztráty či výši daně. Jako příklad lze uvést například uplatnění odčitatelných darů či zápočet daně zaplacené v zahraničí.

Bude tedy nutno vyřešit, jak postupovat například v případě daně zaplacené v zahraničí, která byla původně započtena v rámci řádného daňového přiznání, avšak z důvodu dodatečného uplatnění ztráty z následujícího období v dodatečném daňovém přiznání započtena být nemůže. Takto neuplatněná ztráta by však mohla představovat daňově uznatelný náklad v následujícím zdaňovacím období. Zde však bude prohlubovat daňovou ztrátu, která by mohla být zpětně uplatněna.

**Návrh**

Doporučujeme proto tuto oblast upravit například tím způsobem, že případné uplatnění ztráty z budoucích zdaňovacích období neovlivní zápočet daně ze zahraničí, případně další složky již vyměřené daně z příslušné období.

2.2. Vzhledem k tomu, že novela je motivována snahou zmírnit negativní ekonomické dopady nouzového stavu, navrhujeme možnost dobrovolného zkrácení lhůty pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů, což s sebou nese možnost podat v kratší lhůtě i dodatečné daňové přiznání k uplatnění ztráty za předchozí období.

To znamená zejména možnost žádat dříve o vratku přeplatku na dani za dřívější období, za která se uplatňuje ztráta, i snížení zálohy na základě poslední známé daňové povinnosti. Poplatník by měl mít možnost, aby přiznání závazně podal dříve, než je zákonná lhůta, a dobrovolně se tak vzdal možnosti podat opravné daňové přiznání. Zákonná lhůta by mu zůstala zachována, pokud právo na zkrácení nevyužije.

Navíc z hlediska správce daně by se tak vyměřování na základě podaných přiznání a související kontrolní činnost by se rozprostřela do delšího období. Zejména u daňových subjektů s povinným auditem se doba pro podání řádného přiznání za rok 2020, ze které plyne i rychlost případné daňové vratky za rok 2018 a 2019, jeví jako nepřiměřeně dlouhá a pro naplnění cíle nové právní úpravy nedostatečně efektivní.

3. Navrhujeme zvážit variantu, aby se poplatník mohl svého práva na uplatnění ztráty za předchozí období vzdát. Jak je uvedeno v důvodové zprávě, možnost uplatnění ztráty za minulé období je pouze otázka časového posunu ve využití daňové ztráty, to znamená, že mnoho poplatníků nemusí této možnosti využít. Důsledkem tohoto postupu by bylo, že by nedošlo k prodloužení prekluzivní lhůty (k této věci viz naše připomínka k § 38r ZDP).



Připomínky zpracoval: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO

Připomínky zaslali: Ing. Petra Pospíšilová, prezidentka KDP ČR; Ing. Dita Hlaváčková; Mgr. Simona Hornochová členka sekce DPPO; JUDr. Ing. Martin Kopecký, člen Prezidia KDP ČR; Ing. Bc. Jiří Nesrovnal člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO; Mgr. Ing. Petr Toman, viceprezident KDP ČR; Ing. Marie Velflová, členka sekce DPPO.