




Č. j.: 28885/21/7100-40110- 



METODICKÝ POKYN

k problematice vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 299/2020 Sb.

Zákonem č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela“), došlo k novelizaci vybraných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), vztahujících se k uplatňování daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně. K nejdůležitějším změnám ZDP v tomto ohledu patří rozšíření možnosti uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně, a to na 2 zdaňovací období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, zavedení stanovení zákonné fikce pro datum podání dodatečného daňového přiznání ve vybraných případech (§ 38zh ZDP) a stanovení možnosti vzdát se práva na uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po období, za které byla stanovena.

Tento metodický pokyn upravuje problematiku vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna (dále též „vzdání se práva“) a pro sjednocení správní praxe zahrnuje vybraný okruh praktického uplatňování této nové zákonné možnosti a současně navazuje na závěry učiněné v rámci příspěvku KV KDP č. 574/24.3.21¹.

Čl. I. Právní úprava

1. [§ 34 odst. 1 ZDP]

Novelou byl do ustanovení § 34 odst. 1 ZDP mimo jiných úprav týkajících se možností uplatnění daňové ztráty doplněn zcela nový institut vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty, a to ve znění:

¹ Text příspěvku dostupný na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/ZAPIS_KV_KDP_03_21.docx

„.... Poplatník se může vzdát práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, oznámením správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví; lhůtu pro podání tohoto oznámení nelze navrátit v předešlý stav. Vzdání se práva má účinky pro všechna období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví. Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty nelze vzít zpět....“.

2. [§ 38 odst. 2 ZDP]

Na výše uvedenou právní úpravu pak logicky navazuje úprava speciálního ustanovení o lhůtě pro stanovení daně v § 38r odst. 2 ZDP:

„.... Vzdal-li se poplatník práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, které předchází období, za které byla daňová ztráta stanovena, a ve kterém byla daňová ztráta uplatněna, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena....“

3. [účel právní úpravy]

Smyslem tohoto nového institutu podle důvodové zprávy ke Sněmovnímu tisku č. 874: *„... 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...“.*

Poplatníkovi je na základě jeho vlastního ekonomického uvážení a strategického rozhodnutí umožněno ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně, respektive zamezit jejímu prodloužení, ke kterému jinak při aplikaci § 38r odst. 2 ZDP při existenci uplatnitelné daňové ztráty standardně dochází. Prostor pro rozhodnutí však není neomezený a zákonná úprava ZDP tuto možnost volby časově omezuje (viz dále čl. II.).

4. [účinnost]

Na institut vzdání se práva dopadá bod 1. čl. III přechodných ustanovení² novely. Poprvé je tak možné aplikovat vzdání se práva za zdaňovací období, které skončilo ode dne 30. června 2020. Typicky se bude jednat poprvé o zdaňovací období kalendářního roku 2020 či hospodářského roku vymezeného od 1. 7. 2019 do 30. 6. 2020.

Čl. II.

Oznámení o vzdání se práva

1. [lhůta pro podání]

Lhůta pro podání oznámení o vzdání se práva (dále též „oznámení“) na uplatnění daňové ztráty správci daně je v § 34 odst. 1 ZDP navázána na lhůtu pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví.

² Příklady aplikace bodu 1. čl. III přechodných ustanovení zákona č. 299/2020 Sb., jsou obsaženy v metodickém pokynu č. j. 63797/20

Výraz „daňové přiznání“ zde reflektuje právní úpravu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění od 1. 1. 2021 (dále jen „DŘ“), kde je v § 1 odst. 3 a 4 DŘ definováno řádné daňové tvrzení, pod které se zahrnuje daňové přiznání, hlášení a vyúčtování a dodatečné daňové tvrzení, pod které patří dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování. Pokud tedy ZDP v § 34 odst. 1 uvádí „daňové přiznání“, jedná se o podmnožinu „řádného daňového tvrzení“. Oznámení o vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna lze tudíž podat výhradně v termínu pro podání daňového přiznání. Podání ve lhůtách pro podání dodatečného daňového přiznání není přípustné, respektive bude považováno za podání po lhůtě.

Principiálně lze tedy podat oznámení v zákonné lhůtě, stanovené podle § 136 DŘ, tj. tři, čtyři, resp. šest měsíců po konci zdaňovacího období. Protože daňovou ztrátu lze stanovit nejen za období zdaňovací, ale i za jinak vymezená období, pro něž je lhůta pro podání daňového přiznání stanovena ve speciálních ustanoveních DŘ (např. § 239b, § 240a DŘ, § 244 DŘ apod.) nebo ustanoveních ZDP (např. § 38ma ZDP), je v těchto případech lhůta pro podání oznámení o vzdání se práva odvozena právě od těchto speciálních lhůt, a to včetně případné aplikace sjednocení lhůty dle § 245 DŘ.

Lhůta pro oznámení o vzdání se práva sleduje lhůtu pro podání daňového přiznání, dojde-li tudíž k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání na základě žádosti dle § 36 odst. 4, příp. též ve spojení s § 136 odst. 6 DŘ (je-li prodloužení zákonné lhůty možné), tak je tímto prodloužena i lhůta pro podání oznámení o vzdání se práva. Pro úplnost je třeba konstatovat, že nelze vycházet ze lhůt, kdy je možné podat daňové přiznání bez sankce, tj. např. na základě prominutí Ministerstva financí dle „liberačních“ balíčků z doby pandemie.

Samostatná žádost o prodloužení lhůty pro oznámení o vzdání se práva není možná, protože podle § 36 odst. 1 DŘ částí za středníkem je možné prodloužit zákonnou lhůtu pouze v případě, že tak stanoví zákon. Zákon tak v daném případě nestanoví.

I přes provázanost lhůty k podání oznámení na lhůtu pro podání daňového přiznání není samotné faktické podání oznámení na podání daňového přiznání vázáno. To jinými slovy znamená, že oznámení a daňové přiznání není třeba podávat společně a není tudíž ani vyloučena situace, že ve lhůtě pro podání daňového přiznání bude účinně podáno oznámení o vzdání se práva, zatímco vlastní daňové přiznání bude podáno po lhůtě. Účinky podání oznámení nejsou vlastním opožděným podáním daňového přiznání dotčeny.

Na lhůtu pro podání oznámení o vzdání se práva se aplikuje § 35 DŘ o zachování lhůty, aplikace § 37 DŘ ve smyslu navrácení lhůty v předešlý stav je vyloučena viz dále bod [zmeškání lhůty].

2. [způsob podání]

Jak vyplývá z předchozího bodu, je podání oznámení na daňovém přiznání vyjma samotné lhůty nezávislé. Jedná se o samostatné podání ve smyslu DŘ a zákonná úprava ZDP nenormuje žádné zvláštní podmínky pro způsoby jeho podání. Oznámení o vzdání se práva nelze podřadit pod formulářová podání, za které je daňové přiznání podle § 72 DŘ považováno, a tudíž se na něj nevztahují ani pravidla pro podání daňového přiznání. To jinými slovy znamená, že oznámení o vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty lze správcí daně doručit jak elektronicky, tak i v listinné podobě, ale i ústně do protokolu ve smyslu § 71 DŘ, a to i v případě poplatníků, kteří mají v souladu s § 72 DŘ povinnost podat daňové přiznání elektronicky.

V případě elektronického podání platí pro oznámení o vzdání se práva stejná pravidla jako pro ostatní obecné písemnosti, pro které není stanoven a zveřejněn závazný formát a struktura tak, jako tomu je pro formulářová podání.

Jak vyplývá z předchozího bodu, oznámení není třeba podávat současně s daňovým přiznáním, nicméně tato možnost vyloučena není a lze jej k podání daňového přiznání přiložit jako přílohu (E-přílohu), kdy však jeho náležitosti a podání bude správcem daně posuzováno samostatně. Toto posouzení bude směřovat i k vyhodnocení oprávněné osoby k podání. Osoba oprávněná podat daňové přiznání totiž nemusí být současně osobou oprávněnou podat předmětné oznámení. Pro účinnost takového podání je pak na poplatníkovi, aby udělil plnou moc ve správném rozsahu, tj. je nutné explicitní zmocnění k podání oznámení anebo existence neomezené plné moci k zastupování (generální plná moc).

Aktuálně Generální finanční ředitelství neuvažuje o integraci oznámení o vzdání se práva do tiskopisu daňového přiznání daně z příjmů právnických či fyzických osob, a to právě s ohledem na nutnost posuzovat toto podání samostatně, a současně umožnit jeho podání samostatně bez vazby na podání daňového přiznání. V integraci tak není sledována administrativní úspora ani na straně poplatníka ani na straně správce daně.

3. [náležitosti podání]

Zákonná úprava ZDP nenormuje a nepožaduje žádné údaje nad rámec obecných náležitostí podání ve smyslu § 70 odst. 3 DŘ, tj. musí být zřejmé, kdo podání činí, čeho se týká a co se navrhuje. V daném případě pak musí poplatník uvést, za jaké zdaňovací období či období, za které se podává daňové přiznání, se práva na uplatnění daňové ztráty vzdává. Pokud bude oznámení o vzdání se práva trpět vadami, vyzve správce daně poplatníka k jejich odstranění podle § 74 DŘ.

4. [rozsah vzdání se práva]

Oznámení o vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna se vztahuje vždy na všechna následující období a na celou výši daňové ztráty, a to bez výjimek. To jinými slovy znamená, že poplatník v oznámení nemůže vzdání se práva omezit jen na některá následující období a nemůže jej ani omezit jen na vybranou část daňové ztráty. Na uvedeném pravidlu nic nemění ani skutečnost, pokud dojde v čase ke změně (snížení/zvýšení) výše daňové ztráty v důsledku doměření, ať již na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Vzdání se práva směřuje obecně vůči daňové ztrátě za dané období. Vzdání se práva tudíž nelze vnímat tak, že je rozhodováno o výši daňové ztráty, která je poplatníkovi známá v době, kdy oznámení o vzdání se práva činí, ale jedná se o „strategické rozhodnutí“ pro dané zdaňovací období.

Z výše uvedeného a současně z faktu, že rozhodnutí nelze vzít zpět, ale ani jej nelze učinit ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání, pak logicky vyplývá možnost oznámit vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty i ve lhůtě pro podání daňového přiznání, ve kterém daňový subjekt daňovou ztrátu netvrdí. V tomto kontextu je třeba na text § 34 odst. 1 ZDP „... za období, za které se daňová ztráta stanoví; ...“ hledět optikou, že za dané období je daňovou ztrátu možné v nalézacím řízení stanovit, nikoliv, že musí být dle tvrzení v daňovém přiznání stanovena. Opačný výklad by vedl k tomu, že poplatník, jehož daňová povinnost bude revokována buď jím samým, nebo správcem daně, a dojde tím ke zrušení daňové povinnosti a stanovení daňové ztráty až v doměřovacím řízení, by byl z možnosti uplatnit toto právo vyloučen. Lze se tudíž vzdát práva na uplatnění „ještě neexistující daňové ztráty“.

5. [zpětvzetí]

Znění § 34 odst. 1 ZDP výslovně uvádí, že: „*Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty nelze vzít zpět.*“ Nelze tak učinit ani před uplynutím lhůty pro jeho podání, a ačkoliv lhůta pro podání oznámení sleduje osud lhůty pro podání daňového přiznání, nelze jakkoliv dovozovat, že by bylo možné v této lhůtě podat „opravné oznámení“. Výše uvedené explicitní vyjádření pak má za důsledek, že jednou učiněné rozhodnutí poplatníka a podání oznámení vůči správci daně nelze jakkoli revokovat a uplatnění daňové ztráty v následujících zdaňovacích obdobích je navždy vyloučeno.

6. [zmeškání lhůty]

Lhůta odvozená od lhůty pro podání daňového přiznání má pro oznámení propadný charakter. Dle výslovného zakotvení v § 34 odst. 1 ZDP nelze lhůtu pro podání tohoto oznámení navrátit v předešlý stav ve smyslu § 37 DŘ. Pakliže tedy lhůta pro oznámení o vzdání se práva správci daně marně uplyne, nemá poplatník již jinou možnost, jak vzdání se práva uplatnit.

Pokud poplatník podá oznámení o vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty po lhůtě, není pro následný postup správce daně zakotven speciální postup. V souladu se zásadou vstřícnosti, ale i zásadou právní jistoty a předvídatelnosti by však měl správce daně poplatníka vždy o zmeškání lhůty vyrozumět, aby se mylně nedomníval, že se práva na uplatnění daňové ztráty vzdal se všemi důsledky, zatímco po posouzení včasnosti podání správcem daně tomu tak není. Není-li výslovně definován způsob oznámení či vyrozumění, lze dovodit, že je na zvážení správce daně, zda s ohledem na konkrétní okolnosti zvolí formální přístup (vyrozumění zasílané např. do datové schránky subjektu), nebo zda s ohledem na zásadu hospodárnosti zvolí cestu neformálního oznámení (např. prostřednictvím e-mailu, telefonu apod.) S ohledem na poměrně zásadní a dlouhodobé dopady institutu vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty je nezbytné racionálně posoudit zvolený způsob vyrozumění u daného poplatníka, kdy se doporučuje pro řádné vyrozumění, které bude zřejmé i ze spisu, využít spíše přístupu formálního.

ZDP ani DŘ nespojuje s posouzením dodržení lhůty pro oznámení o vzdání se práva žádný speciální prostředek ochrany poplatníka, proto lze proti postupu správce daně (posouzení včasnosti podání oznámení) brojit pouze stížností ve smyslu § 261 DŘ.

Čl. III.

Praktické dopady (ne)využití institutu vzdání se práva

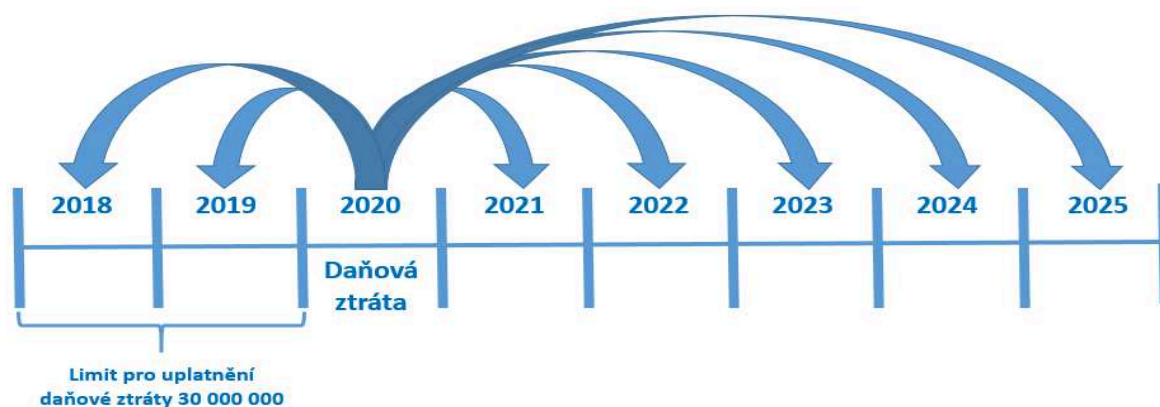
1. [uplatnění daňové ztráty]

Na základě včasného oznámení o vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna je poplatníkovi umožněno uplatnit odčitatelnou položku v podobě daňové ztráty pouze ve dvou zdaňovacích obdobích předcházejících zdaňovacímu období, za které byla daňová ztráta stanovena. Nemožnost uplatnit daňovou ztrátu v 5 následujících zdaňovacích obdobích platí pro

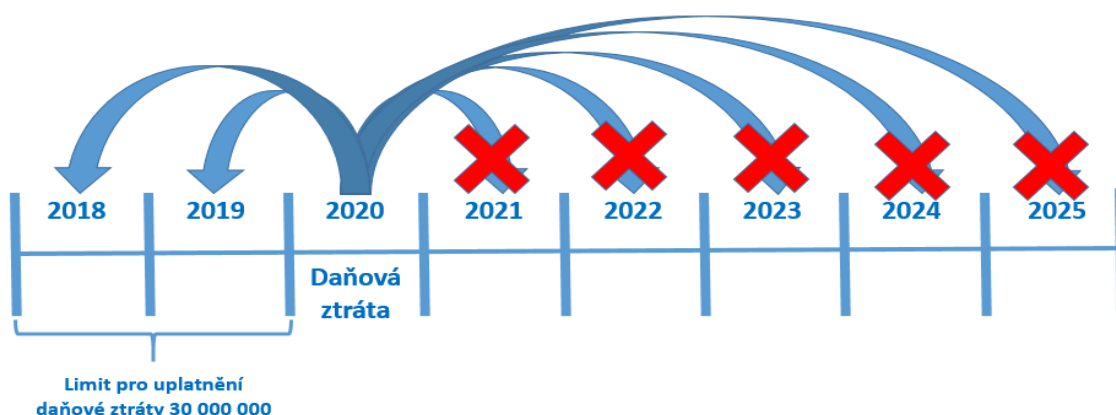
celou výši daňové ztráty, která je pravomocně stanovena, a to bez ohledu na to, jestli v budoucnu, např. v rámci doměřovacího řízení, dojde k jejímu snížení či zvýšení. Vzdání se práva nelze vztáhnout jen k výši daňové ztráty, která byla poplatníkovi známá v době, kdy oznámení o vzdání se práva činil, a vzhledem k tomu, že toto oznámení nelze vzít zpět, je tato nemožnost uplatnění již neměnná.

Upozorňujeme, že nemožnost uplatnit daňovou ztrátu v budoucích zdaňovacích obdobích v důsledku vzdání se práva nelze ztotožňovat se situací, kdy poplatník celou daňovou ztrátu uplatní ve dvou zdaňovacích obdobích předcházejících zdaňovacímu období, za které byla daňová ztráta stanovena, a fakticky proto pro uplatnění v následujících zdaňovacích obdobích již žádnou daňovou ztrátou nedisponuje. V daném případě nenastávají stejné důsledky jako v případě vzdání se práva, i když z pohledu možnosti snížit základ daně v budoucích zdaňovacích obdobích se situace jeví shodně.

Příklad: Možnost uplatnění daňové ztráty dle novelizovaného ustanovení § 34 odst. 1 ZDP v případě, kdy se poplatník **nevzdal** možnosti uplatnění daňové ztráty.



Příklad: Možnost uplatnění daňové ztráty dle novelizovaného ustanovení § 34 odst. 1 ZDP v případě, kdy se poplatník **vzdal** možnosti uplatnění daňové ztráty.



2. [splnění podmínek dle § 35a a § 35b ZDP]

Zákonná úprava v § 34 odst. 1 ZDP výslovně nevyjímá žádné poplatníky z možnosti využít institut vzdání se práva. Z uvedeného lze dovodit, že takto mohou postupovat i poplatníci nositelé příslibu investiční pobídky ve formě slevy na dani podle § 35a či § 35b ZDP.

Uplatněním vzdání se práva těmito poplatníky zaniká možnost uplatnit daňovou ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích po období, za které byla stanovena, a tudíž neuplatněním této daňové ztráty nedojde k porušení zvláštní podmínky definované v § 35a odst. 2 písm. a) bod 3. ZDP, respektive podle § 35b odst. 6 ZDP, podle které lze slevu na dani uplatnit pouze za předpokladu, že poplatník při stanovení základu daně uplatní v nejvyšší možné míře položky odčitatelné od základu daně podle § 34 ZDP.

3. [lhůta pro stanovení daně]

Jak je uvedeno v úvodu, účelem institutu vzdání se práva je omezení prodloužení lhůty pro stanovení daně v důsledku aplikace § 38r odst. 2 ZDP. Běh lhůty pro stanovení daně je však ovlivněn mnoha dalšími okolnostmi a dále uvedené příklady se snaží vystihnout toliko princip zavedený novelou do § 38r odst. 2 ZDP, který je třeba ve správní praxi uplatňovat důsledně v kombinaci s dalšími výklady a metodickými materiály, které se k běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu ZDP³ či DŘ vztahují.

Pokud se poplatník vzdá práva na uplatnění daňové ztráty v následujících zdaňovacích obdobích, nebude se na tato zdaňovací období (myšleno období následující) včetně období, za které byla daňová ztráta stanovena, aplikovat § 38r odst. 2 ZDP, respektive lhůta pro stanovení daně za tato zdaňovací období nebude odvozována od lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Současně bude lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období předcházející období, za které byla daňová ztráta stanovena, odvozována od období, za které byla daňová ztráta stanovena, avšak jen za předpokladu, že dojde k faktickému uplatnění daňové ztráty.

Příklad: Lhůta pro stanovení daně ve vazbě na možnost uplatnění daňové ztráty dle novelizovaného ustanovení § 34 odst. 1 ZDP v případě, kdy se poplatník **nevzdal** možnosti uplatnění daňové ztráty.



³ Např. Metodický pokyn č. j. 60959/20 k určení lhůty pro stanovení daně při vykazování a uplatňování daňové ztráty v případě tzv. „řetězení daňových ztrát“ a posuzování běhu prekluzivní lhůty a změny jejího běhu v návaznosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu

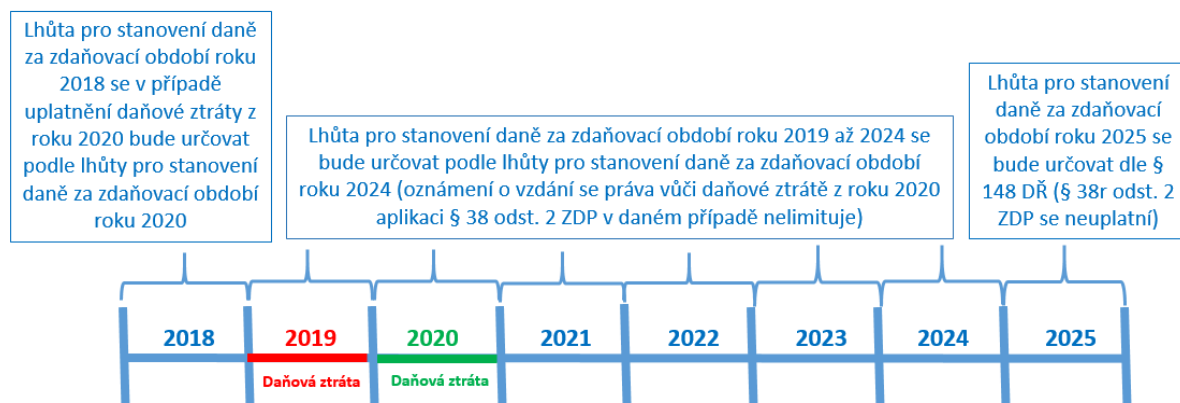


Příklad: Lhůta pro stanovení daně ve vazbě na možnost uplatnění daňové ztráty dle novelizovaného ustanovení § 34 odst. 1 ZDP v případě, kdy se poplatník **vzdal** možnosti uplatnění daňové ztráty.



Je nutné si však uvědomit, že uvedené nevylučuje, že na stejné zdaňovací období dopadá možnost uplatnit daňovou ztrátu či její část, která byla stanovena za jiné zdaňovací období, kde vzdání se práva uplatněno nebylo, nebo vzhledem k účinnosti novely ani uplatněno být nemohlo. V těchto případech pak z povahy věci vzdání se práva pro omezení (zkrácení) lhůty pro stanovení daně nedostačuje, tento aspekt může plynutím času vymizet, a to v době, kdy relevantními zdaňovacími obdobími budou jen taková, na která dopadá novela.

Příklad: Lhůta pro stanovení daně ve vazbě na možnost uplatnění daňové ztráty dle novelizovaného ustanovení § 34 odst. 1 ZDP v případě, kdy se poplatník **vzdal** možnosti uplatnění „mladší“ daňové ztráty zatímco u „starší“ daňové ztráty ke vzdání se práva dojit nemohlo.



Čl. IV.



Čl. IV. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti následující den po jeho podpisu.

