

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 23.1.2019**DPH****538/23.01.19 Opravy údajů uváděných v priznání DPH, které vedou ke změně vypořádacího koeficientu dle § 76 ZDPH**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce č. osv. 803

1. Cíl příspěvku

Cílem předkládaného příspěvku je sjednotit výklad správného postupu při opravách údajů DPH, které vedou ke změně vypořádacího koeficientu a zohlednění vzniklých rozdílů v nároku na odpočet DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích ve smyslu § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Příspěvek se zabývá pouze interpretací § 76 odst. (9) zákona o DPH. Nezabývá se případy, kdy je měněn poměr krácení v poměrné výši dle § 75, ani opravami souvisejícími s určením výše vyrovnání odpočtu dle § 77 nebo výše úpravy odpočtu dle § 78 až 78e.

2. Právní rozbor

Zákon o DPH určuje v § 76 postup, podle kterého postupuje plátce v případě nárokování odpočtu v krácené výši a to obecně ve dvou krocích. V prvním kroku ve zdaňovacím období, ve kterém je možné odpočet uplatnit, je odpočet uplatněn ve výši určené zálohovým koeficientem a v druhém kroku v posledním zdaňovacím období (prosinci nebo 4. čtvrtletí) vypořádacího období (kterým je kalendářní rok) se provede vypořádání, tj. je uplatněn nárok na další část odpočtu resp. vrácena část nárokovaného odpočtu, tedy rozdíl na dani vzniklý z rozdílu mezi zálohovým a vypořádacím koeficientem:

§ 76 odst. 6 ZDPH: „Pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku plátce použije koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně.“

§ 76 odst. 7 ZDPH: „... Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání. Pro výpočet celkového nároku na odpočet daně v krácené výši za vypořádávané období plátce použije koeficient vypočtený z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období (dále jen "vypořádací koeficient"). Vypořádání odpočtu daně plátce provede za poslední zdaňovací období vypořádávaného období.“

Ustanovení § 76 odst. 6 určuje obecné pravidlo pro stanovení výše daňové povinnosti resp. nároku na odpočet v měsících leden až listopad resp. 1. až 3. čtvrtletí. Výše daně resp. odpočtu v těchto zdaňovacích obdobích je určena zálohovým koeficientem.

Ustanovení § 76 odst. 7 určuje obecné pravidlo, které určuje, že vypořádání (tj. povinnost vrátit část nárokovaného odpočtu daně, nebo právo nárokovat další část, které vznikají v souvislosti se stanovením vypořádacího koeficientu) je daňovou povinností¹ měsíce prosince popř. 4. čtvrtletí. Text odstavce se přitom neomezuje pouze na vypořádací koeficient stanovený při vyměření daně za poslední zdaňovací období vypořádacího období, ale i na případný nový vypořádací koeficient vypočtený po opravě. Tedy podle tohoto odstavce je jakákoli změna nároku na odpočet vzniklá změnou vypořádacího koeficientu daňovou povinností posledního zdaňovacího období a měla by v něm být vyměřena.

§ 76 odst. 9 ZDPH: *„Dojde-li po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku, výše nároku na odpočet daně v krácené výši se přepočte novým vypořádacím koeficientem vypočteným z údajů za celé vypořádávané období s promítnutím všech oprav.“*

Ustanovení § 76 odst. 9 hovoří o „nároku na odpočet daně“, jehož výše se přepočte, neurčuje však jednoznačně, za jaké období měl být tento nárok uplatněn. Přívlastek „za celé vypořádané období“ se vztahuje k údajům pro výpočet nového vypořádacího koeficientu, nikoliv k nároku na odpočet daně. Odst. 9 sice hovoří o skutečnosti, že se „výše nároku přepočte novým vypořádacím koeficientem“, neurčuje však, v jakém zdaňovacím období se nově vypočtený rozdíl zohlední. Interpretace tohoto odst. 9 je v praxi Finančních úřadů i v odborných člancích různá.

Změna vypořádacího koeficientu obecně ovlivňuje výši nároku na odpočty uplatněné ve všech zdaňovacích obdobích (měsících nebo čtvrtletích) vypořádacího období (kalendářního roku).

3. Možné interpretace § 76 odst. 9

V následujícím zhodnotíme dvě různé interpretace § 76 odst. 9 z hlediska toho, za jaké období má být nárok na odpočet na základě tohoto odstavce opravován a v jakém zdaňovacím období má být oprava provedena.

Možné výklady aplikujeme na následující příklad, aby byly zviditelněny praktické důsledky:

¹ § 3 daňového řádu

Příklad:

Měsíční plátce DPH měl pro daný rok stanoven zálohový koeficient ve výši 0,60. V každém jednotlivém měsíci celého vypořádacího období (kalendářního roku) učinil následující zdanitelná plnění:

- na vstupu uplatnil odpočet v krácené výši ze základu daně 100.000 Kč, tj. daň před zkrácením 21.000 Kč, uplatněný nárok 12.600 Kč;
- uskutečnil zdanitelná plnění se základem daně 100.000 Kč, daň 21.000 Kč;
- uskutečnil osvobozená plnění bez nároku na odpočet se základem daně 100.000 Kč.

V prosincovém přiznání stanovil vypořádací koeficient ve výši 0,50 = $(1\,200\,000\text{ Kč} / (1\,200\,000\text{ Kč} + 1\,200\,000\text{ Kč}))$. V důsledku toho odvádí další část odpočtů $25\,200\text{ Kč} = (12 * (0,60 - 0,50) * 21\,000\text{ Kč})$.

Následně (po vyměření daně za prosinec) vyjde najevo, že v únoru plátce neuvedl na přiznání další osvobozené plnění ve výši 600.000 Kč. Nový vypořádací koeficient vychází $0,40 = 1\,200\,000\text{ Kč} / (1\,200\,000\text{ Kč} + 1\,800\,000\text{ Kč})$.

Po provedení opravy vypořádání odpočtu daně vzniká povinnost vrátit další část odpočtu daně ve výši $25\,200\text{ Kč} = (12 * (0,50 - 0,40) * 21\,000\text{ Kč})$.

3.1. Varianta opravy všech důsledku změny koeficientu v opravovaném období

Oprava vypořádání se provede za zdaňovací období, za které se provádí oprava uskutečněných zdanitelných plnění.

S touto variantou se setkáváme nejčastěji. Patrně vychází ze znění zákona o DPH platném do 31. 3. 2011. Zákon o DPH tehdy v § 76 odst. 10 jednoznačně stanovil, že oprava vypořádání se vyměří za opravované období nově vypočteným vypořádacím koeficientem. Tato úprava byla zrušena zákonem č.47/2011 Sb.

Příklad – pokračování:

Za zdaňovací období únor se provede oprava uskutečněných plnění ve výši 600.000 Kč. Zároveň se za únor vyměří oprava vypořádání odpočtu daně ve výši 25 200 Kč. Dluh vůči správci vznikne k 25. 3. běžného roku a bude se úročit od tohoto okamžiku.

Tato varianta je nelogická. Plátce daně totiž v měsíci únor obdržel krácenou část (60 %) odpočtu daně ve výši 21 000 Kč, tedy částku 12 600 Kč. Alikvotní část tohoto odpočtu ve výši 2 100 již vrátil prostřednictvím vypořádání odpočtu daně za prosinec. Fakticky tak plátce obdržel částku vztahující se odpočtu daně na vstupu za únor ve výši 10 500 Kč. Nyní by mělo dojít k doměření daně z titulu nového vypořádání odpočtu daně ve výši 25 200 Kč, která značně převyšuje částku, kterou plátce daně reálně obdržel.

I kdyby plátce daně uskutečněné osvobozené plnění ve výši 600 000 Kč v měsíci únoru vykázal, nebyl by povinen vrátit částku 25 200 dříve, než v prosincovém přiznání. Výše zálohového koeficientu se totiž odvíjí od údajů za přechozí kalendářní rok, nikoliv z údajů běžného kalendářního roku.

3.2. Varianta opravy důsledku změny koeficientu v posledním období

„Nárokem na odpočet“ uváděným v § 76 odst. 9, jehož výše má být opravena, je nárok za celé vypořádací období (za celý kalendářní rok). Jedná se ustanovení, které nutí jak plátce v případě dodatečného přiznání, tak správce daně v případě doměření daně, pokračovat v opravách daňové povinnosti a nespokojit se s opravou jednoho zdaňovacího období, pokud přímým důsledkem opravy je i změna daňové povinnosti v jiném zdaňovacím období. V některých případech lze tuto povinnost vyložit i z obecných principů, zde je však příkázána ve všech případech a zákonodárce tím odstraňuje jakékoli případné právní nejistoty a spojuje oba úkony do jediného.

Zdaňovacím obdobím, ve kterém má být tato oprava zohledněna, § 76 odst. 9 nespécifikuje, je dáno obecně dle odst. 7, tedy poslední zdaňovací období (prosinec popř. období 4. čtvrtletí). Ustanovení § 76 odst. 9 tedy není výjimkou, které by měnilo pravidlo určené v § 76 odst. 7 v otázce, kdy má změna nároku na odpočet být uplatněna.

Ustanovení § 76 odst. 9 tedy nepřikazuje uplatnit změnu odpočtu vzniklou změnou vypořádacího koeficientu ve zdaňovacím období, kdy došlo k opravě uskutečněných plnění (které pak bylo příčinou změny vypořádacího koeficientu), pouze obecně přikazuje pokračovat v opravách. Tedy v případě dodatečného přiznání podaného plátcem přikazuje podat dodatečné přiznání za poslední zdaňovací období vypořádacího období a v případě zjištění chyb v rámci kontroly přikazuje správci daně doměřit daň ještě za poslední zdaňovací období. Úkon změny daňové povinnosti způsobující změnu vypořádacího koeficientu je neoddělitelně spojen s úkonem změny daňové povinnosti v posledním zdaňovacím období vypořádacího období. Pokud bude ustanovení § 76 odst. 9 vykládáno jako příkaz provést dle obecných pravidel nové vypořádání, může být i vykládáno jako speciální ustanovení k § 143 odst. 3 a dovolit správci daně vyměřit daň v posledním zdaňovacím období vypořádacího období (kdy se vypořádání dle § 76 odst. 7 provádí) i jinak než na základě kontroly nebo na základě pomůcek po té, co vyzval plátce k podání dodatečného přiznání.

Příklad – pokračování:

*Při opravě únorového přiznání poplatník pouze uvede osvobozené plnění ve výši 600.000 Kč. V dodatečném přiznání použije původní zálohový koeficient. Tudíž se povinnost za měsíc únor nezmění. Současně má povinnost (ve stejném termínu – do konce následujícího měsíce po zjištění) podat dodatečné přiznání za prosinec, stanovit nový vypořádací koeficient ve výši 0,40 a provést nové vypořádání krácených odpočtů, které vede k vrácení odpočtu ve výši 25 200 Kč = $(12 * (0,50 -$*

0,40) * 21 000 Kč). Dluh, vůči správce daně z této částky, vznikne v termínu pro platbu prosincového přiznání (25. 1. následujícího roku) a bude se úročit od tohoto okamžiku.

Pokud by změna probíhala v rámci daňové kontroly, je třeba, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu i za prosinec.

Závěr:

Dle názoru předkladatele je Varianta 3.2. jediný možný správný výklad § 76 odst. 9, který nevede k poškození plátce, umožňuje správně doměřit daňovou povinnost. Jakýkoli jiný postup není v souladu se zákonem o DPH. Vzhledem k tomu, že v praxi v tomto směru není jednotný výklad, navrhuje, aby GŘ vhodnou cestou např. prostřednictvím tohoto Koordinačního výboru potvrdilo výklad, že v případě opravy účinné po vyměření daně za poslední zdaňovací období, se při stanovení daně za opravované období postupuje dle zálohového koeficientu a v případě, že oprava způsobí změnu vypořádacího koeficientu, pak se všechny rozdíly v nároku na odpočet za celé vypořádací období, provedou jednou opravou vypořádání v posledním období vypořádacího období.

Pokud opravu provádí plátce dodatečným přiznáním, je povinen rovněž podat dodatečné přiznání za poslední zdaňovací období. Pokud provádí správce daně vyměření nebo doměření daně za některé zdaňovací období již vypořádaného kalendářního roku, doměří zároveň z moci úřední daň i za poslední zdaňovací období. Tento postup by bylo vhodné přiměřeně uvést i do pokynů pro vyplňování přiznání k DPH.

Stanovisko GŘ:

Se závěrem předkladatele v předmětném příspěvku nelze souhlasit.

Oprava uskutečněných plnění i navazující oprava vypořádání nároku na odpočet daně se provede za jediné zdaňovací období, a to zdaňovací období příslušné opravě uskutečněných plnění.

Změny, které byly do ustanovení § 76 promítnuty zákonem č. 47/2011 Sb., byly s výjimkou vypuštění časového omezení 3 let pro přepočet koeficientu) pouze formálního charakteru. (viz návrh zákona v rámci sněmovního tisku 129)

„ ke změnám v § 76:

V ustanoveních odst. 1 až 8 jsou promítnuty formální změny, které odráží sjednocení formulací, změnu ve vyjádření koeficientu, zavedení nových definic (např. definici dlouhodobého majetku) a některé další nutné legislativně technické změny.

K dílčí věcné změně dochází u odst. 9 (ve srovnání s odstavcem 10 dosavadního znění § 76). Ruší se časové omezení 3 let pro přepočet koeficientu v případech změn v údajích o uskutečněných plněních již vypořádaného roku. Jestliže dojde ke změně, která by mohla ovlivnit výši vypořádacího koeficientu, a tím i výši nároku na odpočet daně, změna se vždy promítne, a to ať už ve prospěch či neprospěch plátce daně.“

Z důvodové zprávy je zřejmé, že vypuštěním textu „oprava vypořádání se vyměří za dané období“, je formální úpravou bez věcného dopadu, neboť vyměřit daň v opravovaném období se rozumí samo sebou. Pokud by měla být oprava vypořádání provedena za jiné období, než opravované, pak jde o zvláštní pravidlo, které by muselo být v zákoně explicitně uvedeno.