

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 22.3.2017

DPH

499/22.03.17 Lhůta pro opravu základu a výše DPH

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osv. 3353

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění definice lhůty pro opravu základu a výše daně a opravu odpočtu v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., v platném znění, o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), a to zejména přesné určení okamžiku, kdy tříletá lhůta uplyne.

1. Oprava základu daně a oprava výše daně

§ 42 odst. 1 stanoví výčet skutečností, které když nastanou, tak „plátce opraví základ daně a výši daně“. Těmito skutečnostmi může být např. vrácení veškerého nebo části zboží, případně poskytnutí slevy za včasnou platbu.

§ 42 odst. 5 dále stanoví, že „opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo.“

Směrnice o DPH žádnou lhůtu pro opravu základu a výše daně nestanoví. Je proto otázkou, zda omezení opravy na 3 roky je v souladu s principem neutrality zakotveným Směrnicí o DPH. Není zcela jasné, zda lze lhůtu stanovit na základě analogie s lhůtou pro uplatnění nároku na odpočet DPH (Soudní dvůr EU tuto možnost připustil³⁶). Tato otázka však není předmětem tohoto příspěvku.

Terminologie zákona není zvolena šťastně. Základem daně není něco, co by mohl plátce daně opravit. Základ daně je totiž dán dle § 36 ZDPH objektivními skutečnostmi. Je dán tím, co plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění. Má-li plátce obdržet jinou částku, nebo pokud už obdrženu částku či plnění či jejich část vrátil, základ daně se změní. Automaticky se změnou základu daně se změní i výše DPH. Co však může plátce daně opravit, jsou daňové doklady nebo částky, které plátce vykázal v tvrzeních pro účely DPH.

Vzhledem k absenci úpravy ve Směrnici o DPH judikatura Soudního dvora EU neposkytuje odpověď na délku lhůty. Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu není k dané otázce dostupná. V zásadě se nabízejí dvě možnosti pro počítání délky lhůty, (i) v tříleté lhůtě musí nastat rozhodné skutečnosti pro opravu základu a výše daně nebo (ii) plátce musí v této lhůtě provést i úkony, kterými by vykázané hodnoty opravil.

Varianta (i)

U této varianty by pouze musely v tříleté lhůtě nastat objektivní okolnosti pro opravu základu daně a výše daně, ale samotné úkony, kterými se oprava promítne v daňových dokladech a tvrzeních (tj. vystavení opravného daňového dokladu a

³⁶C-284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD a C-332/15 Giuseppe Astone

zahrnutí do daňového přiznání) by již nemusela být provedena ve lhůtě 3 let. V tříleté lhůtě by tedy musely nastat tyto skutečnosti:

- Zdanitelné plnění je zcela nebo zčásti zrušeno nebo vráceno. V případě zboží se jedná o okamžik, kdy je právo nakládat s vráceným zbožím převedeno zpět na dodavatele.
- V případě zvýšení základu daně je to okamžik, kdy dodavateli vznikla pohledávka na zvýšenou úplatu (tj. od okamžiku, kdy plátcem má obdržet více).
- V případě snížení základu daně je třeba rozlišovat, zda úplata již byla zaplacená. Pokud nebyla, je to okamžik, kdy zaniká právo na úplatu (plátcem daně již částku nemá obdržet). Pokud již úplata byla plátcem obdržena (základem daně je vše, co plátcem obdržel), základ daně se nemění, dokud část úplaty není vrácena. Alternativně je to okamžik, kdy poskytovateli vznikne závazek část nebo celou úplatu vrátit.
- V případě vrácení spotřební daně to mohou být také dva okamžiky. Nabytí právní moci rozhodnutí celního úřadu o vrácení daně nebo faktické připsání spotřební daně na účet dodavatele.
- Při vrácení úplaty, ze které vznikla plátcem povinnost ke dni jejího přijetí přiznat daň (jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo a ani se již nikdy neuskuteční), je to okamžik vrácení úplaty.
- Při použití úplaty, ze které vznikla plátcem povinnost ke dni jejího přijetí přiznat daň, dnem faktického použití na úhradu jiného plnění.

K vystavení opravného daňového dokladu, jeho doručení odběrateli a promítnutí do tvrzení k DPH by mohlo dojít kdykoliv později, tj. i po tříleté lhůtě.

Varianta (ii)

Poté, co nastanou skutečnosti uvedené u Varianty (i), plátcem daně musí ve tříleté lhůtě provést i další administrativní kroky, kterými změny zachytí v evidenci pro účely DPH, v opravných daňových dokladech a případně v tvrzeních pro účely DPH. S ohledem na znění § 42 odst. 3, který upravuje uskutečnění zdanitelného plnění v případě opravy základu a výše daně, se domnívám, že se jedná o tyto kroky:

- V případě zvýšení základu daně plátcem nemusí žádné další kroky činit. Oprava je uskutečněna okamžikem, kdy dodavateli vznikla pohledávka na zvýšenou úplatu.
- Pokud opravou základu a výše daně plátcem snižuje daň na výstupu vůči osobě povinné k dani, právnické osobě nepovinné k dani nebo vůči identifikované osobě, plátcem musí doručit těmto osobám opravný daňový doklad.
- Pokud opravou základu a výše daně plátcem snižuje daň na výstupu a neměl povinnost vystavit opravný daňový doklad, provede plátcem opravu v evidenci pro účely DPH.

Všechny výše uvedené úkony týkající se opravy základu daně a výše daně by tedy u této varianty musely být učiněny plátcem ve lhůtě 3 let, jinak by oprava nebyla možná. Na druhou stranu se domnívám, že řádné daňové přiznání, ve kterém je oprava základu a výše zahrnuta, nemusí být podáno ve tříleté lhůtě, protože oprava základu a výše daně dle § 42 odst. 3 ZDPH je provedena doručením opravného daňového dokladu nebo opravou v evidenci pro účely DPH a tím je samostatné zdanitelné plnění uskutečněno. V souladu s 21 odst. 1 ZDPH pak pouze vzniká

povinnost přiznat daň z tohoto samostatného zdanitelného plnění v přiznání za zdaňovací období, ve kterém se plnění uskutečnilo, přestože se již může podávat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, kdy už tříletá lhůta mohla uplynout. To samé platí pro podání jakéhokoliv následujícího řádného daňového přiznání, ve kterém je zahrnuta oprava, pokud jsou naplněny podmínky § 104 ZDPH.

Užitá terminologie (ZDPH hovoří o tom, že plátce provede opravu, že oprava se považuje za uskutečněnou nejpozději k určitému okamžiku) spíše přisvědčuje Variantě (ii).

2. Oprava odpočtu daně

§ 74 odst. 1 stanoví, že „je-li provedena oprava základu daně a výše daně **podle § 42**, která má za následek snížení uplatněného odpočtu daně, je plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, povinen provést opravu odpočtu daně. Opravu plátce provede za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést. Opravu odpočtu daně plátce prokazuje opravným daňovým dokladem nebo jiným dokladem souvisejícím s opravou, popřípadě jiným způsobem.“

Příjemce plnění je tedy povinen provést opravu odpočtu daně bez ohledu na to, zda má k dispozici opravný daňový doklad nebo nikoliv, jak také vyplývá z důvodové zprávy k § 74 ZDPH³⁷: „Ke změnám dochází rovněž ve stanovení okamžiku, ke kterému je plátce povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně (odstavec 1). Tento okamžik se již nadále neodvíjí od obdržení příslušného daňového dokladu, ale od okamžiku, ve kterém se plátce dozvěděl o okolnostech rozhodných pro opravu. Jinak řečeno, pokud dojde ke snížení základu daně z důvodů uvedených v § 42, plátce je povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně v okamžiku, kdy mu tato skutečnost byla známa, a to bez ohledu na to, že případně poskytovatel plnění nesplnil svou povinnost vystavit opravný daňový doklad, nebo že mu takový doklad nebyl doručen. Například dojde-li k vrácení zboží, je plátce povinen opravit původně uplatněný odpočet v přiznání k DPH za zdaňovací období, ve kterém zboží vrátil a kdy je mu známa výše opravy základu daně a výše daně. Oprava odpočtu se prokazuje dokladem, ale je možné ji prokázat rovněž jiným způsobem podle daňového řádu.“

Obdobně pak **§ 74 odst. 2** definuje možnost opravy odpočtu daně v případě, že je odpočet daně zvyšován: „plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, je oprávněn provést opravu odpočtu daně. Opravu je plátce oprávněn provést na základě přijatého opravného daňového dokladu nejdříve za zdaňovací období, ve kterém došlo k opravě základu daně a výše daně, a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, kterého se oprava týká.“

V případě zvyšování odpočtu je situace jednoduchá. Plátce musí mít opravný daňový doklad k dispozici tak, aby mohl zvýšení odpočtu zahrnout do daňového přiznání, které podává ještě před uplynutím tříleté lhůty.

Pokud plátce snižuje odpočet DPH, v závislosti na Variantě (i) nebo (ii) mohou nastat tyto situace:

Varianta (i)

³⁷ Důvodová zpráva k 47/2011 Sb.

Tato varianta nevyvolává u příjemce plnění žádné pochybnosti. Plátcí je známo, zda objektivní skutečnosti zakládající opravu základu a výše daně dle § 42 ZDPH nastaly ve lhůtě 3 let (např. zda v této lhůtě vrátil část nebo celé plnění nebo zda obdržel vrácenou úplatu nebo její část). Pokud oprava nastala ve lhůtě 3 let, bez ohledu na (ne)obdržení opravný daňový doklad provádí opravu odpočtu daně. Pro tuto variantu svědčí znění důvodové zprávy, která považuje opravu základu a výše daně za uskutečněnou bez ohledu na to, zda dodavatel splní svoji povinnost vystavit a doručit daňový doklad.

Varianta (ii)

Podle důvodové zprávy je plátce – příjemce plnění povinen provést opravu již v okamžiku, kdy se dozví, že nastaly objektivní okolnosti pro opravu odpočtu DPH. Příjemce plnění však nemůže tušit, zda poskytovatel plnění stihne v tříleté lhůtě vystavit opravný daňový doklad a doručit jej odběrateli. Pokud dodavatel nestihne opravný daňový doklad ve tříleté lhůtě odběrateli doručit, u Varianty (ii) u dodavatele by nedošlo k opravě základu a výše daně dle § 42 ZDPH. Vzhledem k tomu, že oprava odpočtu daně je bezprostředně vázaná na provedení opravy základu a výše DPH dle § 42 ZDPH u dodavatele, u odběratele by tak odpadl důvod pro provedení opravy odpočtu DPH dle § 74 odst. 1 ZDPH. Odběratel by potom mohl podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla oprava odpočtu DPH původně provedena.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného se domníváme, že počítání délky lhůty dle Varianty (i) je jak pro dodavatele, tak pro odběratele transparentnější. Tato varianta především zachovává neutralitu daně – oprava závisí čistě na tom, zda objektivní okolnosti pro opravu nastanou ve tříleté lhůtě. Dodavatel i odběratel pouze následně tyto opravy promítnou do svých tvrzení. U příjemce nevznikají v souvislosti s opravou odpočtu daně žádné pochybnosti. Pro tuto variantu svědčí i znění důvodové zprávy.

Na druhou stranu, pro počítání délky lhůty dle Varianty (ii) svědčí gramatický výklad ZDPH. Tato varianta nicméně nechává odběratele v nejistotě, zda dodavatel provede opravu v souladu s § 42 ZDPH ve tříleté lhůtě, a pokud ne, zda může odběratel podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla oprava odpočtu DPH původně provedena. Pokud by možnost podání dodatečného daňového přiznání nebyla připuštěna, nebyla by Varianta (ii) neutrální.

4. Shrnutí

Navrhujeme vyjasnit, zda se aplikuje Varianta (i) či (ii) a případně vhodným způsobem novelizovat zákon o dani z přidané hodnoty.

Stanovisko GFR:

Plátce je povinen opravit základ daně a výši daně ve smyslu § 42 zákona o DPH, pokud nastanou skutečnosti vymezené v odst. 1 písm. a) až f) předmětného zákonného ustanovení. Podle ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce

opravou základu daně a výše daně zvyšuje daň na výstupu, opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu a osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, nebo která poskytla úplatu, z níž vznikla povinnost přiznat daň, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém plátce provedl opravu základu daně a výši daně v evidenci pro účely DPH, pokud neměl povinnost vystavit opravný daňový doklad.

Ustanovení § 42 odst. 5 zákona o DPH stanoví, že opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění, nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo. Zmíněná tříletá lhůta je lhůtou objektivní, neboť jde o lhůtu, která je pevně ohraničena a která se odvíjí od okamžiku, o němž je známo, že nastal a kdy nastal. Po uplynutí uvedené tříleté objektivní lhůty tedy již nelze opravu výše daně provést. Lhůta pro vystavení opravného daňového dokladu, resp. pro provedení opravy v evidenci pro účely DPH, stanovená v ustanovení § 42 odst. 2 zákona o DPH, je naopak lhůtou subjektivní, neboť nelze přesně předem určit, zda počátek jejího běhu nastane a kdy nastane. Dnem počátku jejího běhu je den zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy. Obecně je třeba uvést, že pokud uplyne objektivní lhůta, nelze již úkon učinit. Tento závěr platí i v případě, že subjektivní lhůta ještě neuplynula, nebo dokonce ani plynout nezačala.

Při opravě základu daně a výše daně ve smyslu § 42 zákona o DPH je třeba od sebe odlišit případy, kdy poskytovatel plnění opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu, čímž má příjemce plnění ve smyslu ustanovení § 74 odst. 1 zákona o DPH povinnost provést opravu odpočtu daně, od případů, kdy opravou základu daně a výše daně poskytovatel plnění zvyšuje daň na výstupu, čímž vzniká příjemci plnění, resp. plátcí, pro něhož se plnění uskutečnilo, možnost provést opravu odpočtu daně podle ustanovení § 74 odst. 2 zákona o DPH, která má za následek zvýšení tohoto odpočtu.

1) Poskytovatel plnění opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu

Ve tříleté objektivní lhůtě, jež je stanovena v § 42 odst. 5 zákona o DPH, musí být primárně vystaven opravný daňový doklad, resp. provedena oprava v evidenci pro účely DPH v případě, kdy plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, a zároveň musí být v této lhůtě doručen i opravný daňový doklad příjemci plnění, pro kterého se původní plnění uskutečnilo, nebo který poskytl úplatu, z níž vznikla povinnost přiznat daň. Poskytovatel plnění, který si opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu, musí zároveň v této tříleté lhůtě podat daňové přiznání, ve kterém snížení daně na výstupu z předmětného plnění vykáže. Příjemce plnění je povinen podle ustanovení § 74 odst. 1 zákona o DPH provést opravu odpočtu daně v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti opravu provést a je povinen ji prokázat opravným daňovým dokladem nebo jiným dokladem souvisejícím s opravou, popř. jiným způsobem.

Pokud poskytovatel plnění nestihne opravu základu daně a výše daně (resp. vystavení opravného daňového dokladu a jeho doručení příjemci plnění) ve tříleté objektivní lhůtě učinit, tuto opravu po uplynutí této lhůty již dále neprovede. Pokud se příjemce plnění sice dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik opravy odpočtu

daně, avšak nezná výši opravy odpočtu daně a současně poskytovatel plnění vůbec nevystavil opravný daňový doklad v tříleté objektivní lhůtě, případně jej vystavil, avšak nestihl jej ve tříleté objektivní lhůtě příjemci plnění doručit, pak v souladu s § 74 odst. 1 zákona o DPH opravu odpočtu daně příjemce neprovede. Obdobně se postupuje v případě, kdy se příjemce plnění vůbec nedozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik daňové povinnosti.

2) Poskytovatel plnění opravou základu daně a výše daně zvyšuje daň na výstupu

Pokud se opravou základu daně a výše daně zvyšuje daň na výstupu, považuje se v souladu s ustanovením § 42 odst. 3 zákona o DPH toto plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém je touto opravou daň na výstupu zvyšována. Poté, co nastanou skutečnosti rozhodné pro zvýšení daně na výstupu, je poskytovatel plnění v návaznosti na ustanovení § 42 odst. 2 zákona o DPH povinen do 15 dnů ode dne zjištění těchto skutečností vystavit opravný daňový doklad, a v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém provedl opravu základu daně a výše daně, toto zvýšení daně na výstupu vykázat. Podle § 74 odst. 2 zákona o DPH má na straně příjemce zdanitelného plnění předmětná oprava poskytovatele plnění za následek možnost provést opravu odpočtu daně, resp. zvýšit si uplatněný odpočet daně. Aby si mohl příjemce zdanitelného plnění zvýšit uplatněný odpočet daně, musí přijmout opravný daňový doklad. Zvýšení uplatněného odpočtu daně příjemce zdanitelného plnění provede nejdříve za zdaňovací období, ve kterém došlo k opravě základu daně a výše daně a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, jehož se oprava týká. Veškeré výše uvedené úkony na straně poskytovatele i příjemce zdanitelného plnění by tak měly nastat ve tříleté objektivní lhůtě.

Pokud poskytovatel plnění nestihne opravu základu daně a výše daně (resp. vystavení opravného daňového) ve tříleté objektivní lhůtě učinit, tuto opravu po uplynutí této lhůty neprovede. Jelikož ustanovení § 74 odst. 2 zákona o DPH stanoví možnost příjemce plnění provést opravu odpočtu daně, je-li provedena oprava základu daně a výše daně podle § 42, která má za následek zvýšení uplatněného odpočtu daně, pak v případě, kdy nedojde k opravě základu daně a výše daně podle § 42, protože poskytovatel plnění nestihl ve tříleté objektivní lhůtě vystavit a doručit opravný daňový doklad, příjemce plnění opravu odpočtu daně ve smyslu § 74 odst. 2 zákona o DPH neprovede.

Jsme si vědomi, že požadavek vykázání opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání také ve tříleté lhůtě není v zákoně o DPH přímo uveden, i když logicky souvisí s principem návazáním opravy základu daně a výše daně na zdaňovací období, jak je uvedeno v ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH. Nicméně při jakékoliv jiné aplikační praxi předmětného zákonného ustanovení, která by povinnost vykázání opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání nezahrnovala, by mohlo docházet ke zneužití zákona a k případným daňovým únikům. Zákonodárce zatím neměl potřebu opravu základu daně a výše daně v zákoně o DPH samostatně blíže vymezit, neboť dle výše uvedeného nastávají dva rozdílné případy, čímž ponechal prostor pro ustálenou aplikační praxi. V zásadě je možné započít diskuzi o úpravě zákona o DPH v této věci. Navíc obdobný princip je

po celou dobu aplikován při opravě výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve smyslu § 44 zákona o DPH, kde je situace obdobná.