

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021

DPH

577/19.05.21 Prominutí DPH rozhodnutími ministryně financí

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

Ing. Michaela Strnadová, daňový poradce č. osv. 3490

1 Cíl příspěvku

S ohledem na *rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události*, zveřejněné ve Finančním zpravodaji 8/2021 (dále jen „Rozhodnutí“), je cílem příspěvku vyjasnit pro účely aplikační praxe, že plátce daně může postupovat dle ZDPH, tj. může aplikovat DPH v případě dodání zboží adresovaných Rozhodnutím⁶. V takovém případě má poskytovatel plnění povinnost tuto daň v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) přiznat a zaplatit a příjemce plnění má nárok na její odpočet (za splnění obecných podmínek §72 a násl. ZDPH).

2 Rozbor zákonného rámce

Při dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani vzniká dle §20a ZDPH povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty za předpokladu, že zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty je známo dostatečně určitě. Nárok na odpočet daně vzniká dle §72 odst. 3) ZDPH kupujícímu, je-li plátcem, okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, za splnění obecných podmínek § 72 a násl. ZDPH. V souladu s ustálenou judikaturou lze nárok na odpočet daně vyloučit pouze v případech, kdy příjemce plnění neunesl svoje důkazní břemeno ohledně existence daného plnění nebo v případě, že nárok na odpočet daně by vylákan podvodným způsobem. Takové situace však nejsou předmětem příspěvku.

Jde o základní pravidla vyplývající ze Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nedává České republice možnost neuplatňovat na dodání zboží adresovaných Rozhodnutím standardní či sníženou sazbu DPH. ZDPH se od těchto pravidel neodchyluje.

2.1 Zákonný rámec Rozhodnutí

Jak vyplývá z Rozhodnutí, prominutí daně je založeno na aplikaci § 260 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

⁶ Rozhodnutí tato dodání vymezuje popisem zboží a okamžikem dodávky (například musí jít o zdanitelné plnění uskutečněné v období od 3. února 2021 do 3. dubna 2021)

Dle §260 daňového řádu platí následující:

(1) Ministr financí může z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně

a) z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo

b) při mimořádných, zejména živelných událostech.

(2) Rozhodnutím podle odstavce 1 se promíjí daň nebo příslušenství všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká.

(3) Rozhodnutí se oznamuje zveřejněním ve Finančním zpravodaji.

Ustanovení § 260 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podmiňuje rozhodnutí o prominutí daně "mocí úřední". Vzhledem k tomu, že v případě DPH jde o daň harmonizovanou na úrovni EU, domníváme se, že Ministr financí ve vztahu k této dani takovouto úřední mocí nadán není, a nemůže proto zavést možnost nezdaňovat daní z přidané hodnoty dodání zboží adresované Rozhodnutím. Nulovou sazbu Směrnice neumožňuje, ba přímo vyžaduje zdanění standardní, případně sníženou sazbou daně. Pravomoc legitimně nezatěžovat dodání zboží adresované Rozhodnutím nemá Česká republika jako členský stát (pokud by tak učinila, jednala by v rozporu se závazky vyplývajících z jejího členství v EU, tj. jednala by protiprávně), není tak možné, aby měla moc úřední ministryně financí k zavedení možnosti nezatěžovat dodání zboží DPH. Ministryně financí může mít moc úřední promíjet dle § 260 daňového řádu jen ty daně, jejichž neaplikování není protiprávní. Moc úřední musí zůstat v mezích možností, které jsou v souladu s právem.

Je přirozené, že orgány České republiky nadané zákonodárnou mocí mohou českou legislativu přijmout v takové podobě, která nebude odpovídat Směrnici, tj. například přijmout takovou právní úpravu, podle níž například právě dodání zboží adresovaná Rozhodnutím nebudou podléhat dani z přidané hodnoty. Učiní-li tak, půjde o výkon jejich zákonodárných pravomocí (jakkoli díky tomu může České republice hrozit žaloba na porušení povinností vyplývajících z práva Evropské unie). Pokud by měla mít tutéž pravomoc ministryně financí, znamenalo by to, že by fakticky disponovala zákonodárnou mocí. Nicméně ministryně financí zákonodárnou mocí přirozeně nadána není, ve skutečnosti disponuje pouze mocí úřední, která je – jak uvedeno v předchozím odstavci – v rámci §260 daňového řádu omezena jen na ty daně, jejichž prominutí/neaplikování není protiprávní.

Dílčí závěr 1:

Využití § 260 Daňového řádu k vydání Rozhodnutí není dle našeho názoru v daném případě možné. V případě, že plátce prominutí DPH ve smyslu Rozhodnutí neaplikuje a postupuje dle platného znění ZDPH, tedy daň z uskutečněného plnění či přijaté úplaty v souladu se ZDPH přizná a uvede na daňovém dokladu, má povinnost tuto daň přiznat a zaplatit v souladu s §108 ZDPH, a příjemce takového plnění má nárok na odpočet daně při splnění obecných podmínek stanových v § 72 a násl. ZDPH.

2.2 Praktické důsledky Rozhodnutí

Je nepochybné, že *institut prominutí daně* obecně má v legislativě svoje nezastupitelné místo. Zcela jistě je žádoucí napravovat dopady nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů či zmírňovat dopady mimořádných situací. Uplatňování tohoto institutu by mělo odpovídat jeho smyslu a účelu, a tedy zmírňovat dopady uvedených situací, nikoli naopak. Ačkoli Rozhodnutí zcela vybočuje ze zákonného rámce §260 daňového řádu, jeho smysl je nejen seznatelný (zmírňovat dopady mimořádných situací, tj. v případě pandemie koronaviru), ale i explicitně deklarovaný v odůvodnění Rozhodnutí (Ministryně financí přistoupila k prominutí DPH za účelem zmírnění dopadů mimořádné události v podobě zajištění cenově dostupnějšího přístupu k obličejovým maskám splňujícím příslušné parametry)⁷.

Pokud tak existuje vůle ministryně financí konat ve výše uvedeném smyslu, pak pro naplnění její vůle je současně nezbytné, aby byl příjemci plnění umožněn nárok na odpočet daně (za splnění obecných podmínek § 72 ZDPH) v situacích, kdy poskytovatel plnění postupoval v souladu se ZDPH a přiznal daň na výstupu. V současné době se totiž řada plátců daně ocitá v situaci, kdy se jejich pozornost primárně zaměřuje na neustálé změny v opatřeních omezujících jejich ekonomickou činnost a klíčovou otázkou je pro ně „přežití“. Není tedy nijak překvapivé, že Rozhodnutí, stejně jako Informace GFŘ, která následně vysvětluje jeho význam a praktickou aplikaci, může uniknout jejich pozornosti⁸. V důsledku přiznání DPH ze strany poskytovatele ve vztahu k plnění dotčenému Rozhodnutím by se však příjemce takového plnění mohl dostat do situace, kdy mu bude ze strany správce daně odmítán nárok na odpočet daně, přestože poskytovatel plnění postupoval v souladu se ZDPH. Ačkoli je oprava přiznané daně možná, vyžaduje dodatečnou administrativu na straně poskytovatele plnění⁹. ZDPH navíc nezakládá povinnost poskytovatele uvedenou opravu provést, a v řadě případů tedy může dojít k tomu, že poskytovatel nebude ochoten z pochopitelných důvodů k opravě přistoupit.

⁷ Podobně je mj. uvedeno v odůvodnění *R O Z H O D N U T Í o prominutí daně a příslušenství daně z důvodu mimořádné události* zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 16/2021, kterým je rozšířena časová působnost prominutí, smyslem prominutí je zajištění cenově dostupnějšího přístupu k obličejovým maskám splňujícím příslušné parametry.

⁸ Plátcům daně byla mj. ponechána minimální lhůta na implementaci vzhledem k tomu, že Rozhodnutí dopadá na plnění uskutečněná od 3. února 2021, přičemž bylo zveřejněno Finančním zpravodajem z 1. února 2021. Z textace Rozhodnutí navíc plyne, že prominutí daně dopadá i na přijaté úplaty ve vztahu k plněním, která byla uskutečněná v období od 3. února 2021, tedy i na případy, kdy ještě před zveřejněním Rozhodnutí došlo k přiznání daně na výstupu z titulu přijaté úplaty ze strany poskytovatele plnění, a to v souladu se ZDPH, a mohlo tedy již dojít i k uplatnění nároku na odpočet daně na straně příjemce. Nárok na odpočet daně uplatněný v souladu se ZDPH nemůže být následně odepřen pouze na základě Rozhodnutí.

⁹ Oprava podle § 43 ZDPH je přípustná pouze v dodatečném daňovém přiznání, které je ovšem možné nejdříve v období doručení opravného daňového dokladu. Poskytovatel plnění je tedy v situaci, kdy musí ověřovat období doručení opravného daňového dokladu a navíc ho stíhá 5-denní lhůta pro podání následného kontrolního hlášení.

Daň odvedená poskytovatelem a nenárokovatelná příjemcem tak ve výsledku bude navyšovat cenu daného zboží, dojde k porušení pravidla neutrality DPH a Rozhodnutí se nejen že zcela mine účinkem, ale dokonce může vyvolat negativní důsledky. To odporuje vůli ministryně financí deklarované v Rozhodnutí, která evidentně neměla v úmyslu navozovat situace, které ve výsledku povedou ke zdražování zboží adresovaného Rozhodnutím, obzvláště v situaci, kdy nošení daných ochranných pomůcek je povinné.

Dílčí závěr 2:

Ačkoli Rozhodnutí zcela vybočuje ze zákonného rámce §260 daňového řádu, vůle ministryně financí v něm deklarovaná musí být vykládána tak, že příjemci plnění je umožněn nárok na odpočet daně (za splnění obecných podmínek § 72 ZDPH) v situacích, kdy poskytovatel plnění postupoval v souladu se ZDPH a přiznal daň na výstupu.

3 Návrh

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje přijmout oba výše uvedené Dílčí závěry. Pro úplnost navrhuje potvrdit současně i následující závěry:

- Stejný přístup bude aplikován i ve vztahu k Rozhodnutí *ministryně financí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události*, zveřejněné ve Finančním zpravodaji 35/2020¹⁰ (dále jen Rozhodnutí II).
- V případě, že plátce aplikuje prominutí DPH ve smyslu Rozhodnutí (případně Rozhodnutí II), DPH nepřizná a neuvede na daňovém dokladu, příjemci plnění samozřejmě nevzniká nárok na odpočet daně z takového plnění.

Stanovisko GFŘ:

GFŘ s uvedenými závěry předkladatem nesouhlasí.

Jakkoliv se mohou dílčí závěry zdát relevantní, vedly by k naprosté nepřehlednosti v aplikační praxi. Někdo by plnění osvobozoval, někdo zdaňoval a všichni by uplatňovali nárok na odpočet.

K dílčímu závěru 1 a 2, zda je možné vydat takové rozhodnutí, se GFŘ necítí být zmocněné k vyjádření. Rozhodnutí existuje a FS nezbývá, než jej respektovat při aplikační praxi, a to se všemi důsledky, které z prominutí plynou.

Daň je tímto rozhodnutím prominuta a musí dojít ke shodnému postupu u všech plátců. Nelze plátcům připouštět diskreci v úvaze, že tak budou postupovat, pokud se jim bude chtít.

¹⁰ Ačkoli v tomto případě byla České republice dána možnost aplikovat sníženou sazbu daně nebo osvobození s nárokem na odpočet daně, Česká republika této možnost nevyužila a příslušnou zákonnou úpravu nepřijala. Viz Směrnice Rady (EU) 2020/2020, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES, pokud jde o dočasná opatření v reakci na pandemii COVID-19, která souvisí s daní z přidané hodnoty, jež se použije na očkovací látky proti onemocnění COVID-19 a diagnostické zdravotnické prostředky in vitro

GFŘ připouští navrhovaný postup (uplatnění daně a u příjemce uplatnění nároku na odpočet) pouze u záloh, u kterých vznikla povinnost přiznat daň před uskutečněným zdanitelným plněním, a zdanitelné plnění se uskutečnilo ve vymezeném časovém úseku. Tam plátce uplatnil daň na výstupu a jen na něm záleží, zda si tuto daň opraví nebo plnění ponechá zatížené daní. V takovém případě má i příjemce plnění nárok na odpočet daně.

Pokud se budeme zabývat zdanitelným plněním uskutečněným ve vymezeném časovém úseku, postup by měl být již jednotný a měl by respektovat vůli promítnutou v rozhodnutí.