

Příspěvek 285/16.09.09 – MF předkládá stanovisko k upravenému příspěvku - MF předkládá stanovisko k připomínkám předkladatele

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH

Předkladatel upravil příspěvek na základě závěrů odboru DPH o zcela nové argumenty.

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.

Rozbor situace

Vystavení dobropisu

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcí možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši priznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Uplatnění nároku na odpočet daně

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Podle ustálené judikatury ESD (např. rozsudek C-368/06 v řízení Cedilac SA proti Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice (a nově čl. 167 a následujících Směrnice 2006/112/ES) nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu.

Jak dále ESD již mnohokrát judikoval, účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (např. rozsudek C-465/0, v řízení Kretztechnik AG proti Finanzamt Linz).

Zároveň z ustálené judikatury ESD vyplývá, že je to pořízení zboží nebo služby osobou povinnou k dani, které vedou k aplikaci DPH systému a proto i ke spuštění mechanismu vrácení daně. Účel, pro který byly zboží či služby použity (nebo budou použity), určuje pouze rozsah vrácení daně, ke kterému je oprávněna osoba povinná k dani dle čl. 17 šesté směrnice. To potvrzuje i znění článku 17(1) šesté směrnice, dle kterého nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku povinnosti tuto daň priznat na straně dodavatele.

V případě, že se nejedná o podvod či zneužití, princip DPH neutrality vyžaduje, aby právo na nárok na odpočet daně, jestliže jednou vzniklo, bylo ponecháno i v případě, kdy finanční orgány vědí již od okamžiku prvního vyměření daně, že zamýšlené ekonomické aktivity, které vedly k uskutečnění zdanitelného plnění, nebudou realizovány (např. Ve věci C-400/98 v řízení Finanzamt Goslar proti Brigitte Breitsohl).

Z výše uvedených rozsudků dle našeho názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně (přičemž byly splněny podmínky pro jeho uplatnění dané zákonem o DPH) následně nezaniká ani v případě, že z určitých specifických důvodů nebylo přijaté zdanitelné plnění využito pro ekonomické činnosti plátce. A pro tyto účely není rozhodující, zda přijaté zdanitelné plnění nebylo plátcem využito z toho důvodu, že např. došlo k jeho poškození nebo že se použití přijatého zdanitelného plnění ukázalo jako nerentabilní nebo bylo reklamováno a vráceno dodavateli.

Ke stejným principům dospěl ESD i ve věci C-110/94 v řízení INZO, ve kterém uvedl, že nárok na odpočet daně zůstává zachován, i když se plátce později rozhodne, že s přihlédnutím k výsledkům studie rentability nezahájí provozní fázi a dotčená společnost vstoupí do likvidace, takže předpokládaná hospodářská činnost nevede ke vzniku zdanitelných plnění.

Tomuto výkladu svědčí i další rozsudek ESD, a to ve věci C-32/03 v řízení I/S Fini H proti Skatteministeriet, ve kterém ESD došel k závěru, že čl. 4 odst. 1 až 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která přestala vykonávat obchodní činnost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími k této činnosti, neboť nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpovědi, je považována za osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto článku, a může v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených, pokud existuje přímý a bezprostřední vztah mezi provedenými platbami a obchodní činností a je prokázána neexistence podvodného úmyslu nebo zneužití.

ESD tudíž i v těchto případech potvrdil, že plátce má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění přímo souvisejících s obchodní činností plátce, i když je nikdy nevyužije pro svoji ekonomickou činnost.

Kromě toho, jelikož zákon o DPH zcela explicitně umožňuje plátcovi, který poskytl zdanitelné plnění, aby se sám rozhodl, zda ve vymezených příkladech opraví základ daně (a vystaví daňový dobropis) či nikoliv, může se příjemce tohoto zdanitelného plnění dostat do situace, kdy např. v rámci dvouleté záruční opravy vrátí po 18 měsících používání pořízené zboží či jeho část a dodavatel mu vystaví zcela v souladu se zákonem o DPH „pouze“ finanční dobropis. Bez zachování nároku na odpočet daně by byl plátce, příjemce zdanitelného plnění, v pozici, že si uplatnil oprávněně nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží a po 16 měsících by zjistil, že nárok na odpočet nemá, přičemž opravu odpočtu daně provést nemůže, jelikož dle § 77 odst. 1 zákona o DPH „opravu odpočtu daně provede plátce za zdaňovací období, ve kterém obdržel daňový doklad, popřípadě jiný doklad související s opravou základu daně“.

Princip daňové neutrality

Nelze akceptovat ani názor, že vystavením finančního dobropisu by mohlo dojít ke krácení státního rozpočtu. Vzhledem ke konstrukci systému DPH oba způsoby vystavování dobropisů vedou k zachování základního principu neutrality DPH na straně obou zúčastněných stran a rovněž z pohledu výběru DPH (jedná se o nepřímou daň, kdy poplatníky jsou koneční spotřebitelé a plátcí daně zajišťují „jen“ výběr této daně) se celkové dopady pro státní rozpočet nemění.

V případě daňového dobropisu si odběratel musí o hodnotu daně uvedenou na tomto dobropisu snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně a dodavatel je naopak oprávněn si snížit svoji daňovou povinnost. V případě finančního dobropisu neprovádí ani dodavatel ani odběratel žádné úpravy svých odpočtů/daňových povinností.

Závěr

Zákon o DPH umožňuje plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis. Namísto daňového dobropisu může daný plátcé (prodávající) vystavit doklad, který není daňovým dokladem a neobsahuje DPH (v praxi se tento doklad často nazývá jako „finanční dobropis“, i když sám zákon o DPH tento termín nedefinuje), a to jak v případě, že plátcé snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Nárok na odpočet na straně kupujícího vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty) a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně následně nezaniká ani v případě, že z důvodu vrácení předmětného zboží kupujícím nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátce (kupujícího), jestliže budou splněny následující podmínky:

- kupující pořídil předmětné zboží za účelem jeho použití pro svoji ekonomickou činnost,
- k vrácení předmětného zboží došlo v souladu se sjednanými dodacími podmínkami prodávajícího platnými v okamžiku původního dodání tohoto zboží,
- k vrácení předmětného zboží došlo za stejných finančních podmínek, tj. kupujícímu je vrácena stejná částka, kterou uhradil prodávajícímu za dodané zboží (v případě vrácení jen části původně dodaného zboží v poměrné výši), snížená o DPH, a
- k okamžiku uskutečnění původního dodání zboží byly na straně kupujícího splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zákonem o DPH

Plátcé (kupující) má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně uvedené na původním daňovém dokladu vázajícímu se k dodanému zboží, ke kterému je vystaven finanční dobropis, v plné výši, i když přijaté zdanitelné plnění přímo související s obchodní činností plátce (dodané zboží nevyužije pro svoji ekonomickou činnost, jelikož došlo k vrácení části či celého zdanitelného plnění (např. z důvodů reklamace či v souladu s dodacími podmínkami prodávajícího) a prodávající vystavil v souladu se zákonem o DPH finanční dobropis bez DPH.

Stanovisko Ministerstva financí (16.10.2009):

Po osobním projednání předkladatel upravil text závěrů v tom smyslu, že nahradil text, že zákon o DPH umožňuje vystavení finančního dobropisu přesnějším textem, že zákon o DPH umožňuje nevystavit daňový dobropis (popř. vrubopis). Takto je třeba upravit i text příspěvku, zejména v druhém odstavci na str. 2 příspěvku.

K návrhu závěrů:

- 1) MF souhlasí s tím, že zákon o DPH umožňuje plátcí nevystavit daňový dobropis v případech uvedených v § 42 odst. 1 ZDPH, tedy i v případě vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.
- 2) **MF souhlasí s tím**, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo k datu přijetí úplaty a pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodující splnění podmínek stanovených zejména v § 72 a 73 ZDPH.

MF však **zásadně nesouhlasí** s návrhem závěru předkladatele, podle kterého plátcem „uplatněný nárok na odpočet daně následně nezaniká ani v případě, že z důvodu vrácení předmětného zboží kupujícím nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátce (kupujícího)“, jestliže budou splněny podmínky uvedené v návrhu závěrů (kupující pořídil zboží za účelem jeho použití pro svoji ekonomickou činnost, k vrácení předmětného zboží došlo v souladu se sjednanými dodacími podmínkami, k vrácení předmětného zboží došlo za stejných finančních podmínek, tj. kupujícímu je vrácena stejná částka, kterou uhradil prodávajícímu za dodané zboží (v případě vrácení jen části původně dodaného zboží v poměrné výši), snížená o DPH, k okamžiku uskutečnění původního dodání zboží byly na straně kupujícího splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zákonem o DPH .

Plátce v takovém případě nedodržel podmínky stanovené pro uplatnění odpočtu daně, tj. použití pro ekonomickou činnost, protože zboží nevlastní, nijak zboží nepoužil v souladu se ZDPH. **MF zastává názor**, že judikáty ESD uváděné v příspěvku, stejně tak jako další neuvedené judikáty (C-184/04, C-435/05), nepotvrzují, že by plátce měl nárok na odpočet daně u zboží, u kterého sice při pořízení splnil všechny podmínky pro uplatnění odpočtu, ale které nijak nepoužil pro ekonomickou činnost a které fyzicky vrátil. MF souhlasí s tím, že plátce má zachován nárok na odpočet daně v případech, kdy při pořízení uplatnil plátce nárok na odpočet daně v souladu se ZDPH, ale pak došlo např. k neuskutečnění záměru, ke zmaření investice, nebylo možné ustoupit od smlouvy a plátce hradí dál služby (nájem) apod., ale v těchto případech, pokud jde o zboží, plátce zboží dále vlastní nebo zboží použil k ekonomické činnosti, zboží nevrátil.

MF zastává názor, že ustanovení § 42 odst. 1 je nutné vykládat tak, že plátce není povinen provést opravu základu daně a výše daně v případech uvedených v tomto ustanovení, ale v případě, že část plnění nebo celé plnění vrátí zpět prodávajícímu, nemá odběratel u vrácených plnění zachován nárok na odpočet daně, protože nebyly dodrženy podmínky pro odpočet daně stanovené zejména v § 72 a 73 ZDPH.

UPRAVENÝ PŘÍSPĚVEK

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.

Rozbor situace

Vystavení dobropisu

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcí možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši přiznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Uplatnění nároku na odpočet daně

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Z ustálené judikatury ESD (např. rozsudky C-368/06 Cedilac SA, C-465/0 Kretztechnik, C400/98 Finanzamt Goslar, C-110/94 INZO, C-32/03 I/S Fini H lze dle mého názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodující splnění podmínek stanovených zejména v § 72 a 73 ZDPH právě k tomuto okamžiku.

V souladu s čl. 184 až 186 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice**“) se provede oprava odpočtu daně, pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu daně, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny. Členské státy stanoví prováděcí pravidla k těmto postupům.

Česká republika stanovila tato prováděcí pravidla především v § 77 zákona o DPH, ve kterém vymezuje kdy a za jakých podmínek je plátce, pro něhož se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, povinen (oprávněn) provést opravu odpočtu daně. Jak vyplývá z § 77 odst. 1 tento plátce je povinen provést opravu (snížení) původně uplatněného odpočtu daně vždy v návaznosti na provedení opravy základu daně, která má za následek snížení uplatněného odpočtu daně, a to na základě přijatého daňového dobropisu vystaveného plátcem, který uskutečnil původní zdanitelné plnění.

Česká republika tím, že umožnila plátcí v případě snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při vrácení celého nebo části zdanitelného plnění nevystavit daňový dobropis, neumožňuje provést plátcí, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH, jestliže se plátce, který poskytl zdanitelné plnění rozhodne v souladu se zákonem o DPH vystavit pouze „finanční dobropis“.

Jinými slovy, jestliže dojde ke snížení základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce (prodávající) nevystaví daňový dobropis, plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, ani nemá dle zákona o DPH možnost, jak provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně.

Česká republika tak chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice a nemůže po plátcí, pro kterého se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, požadovat, aby postupoval v souladu se směrnici a provedl opravu daně ve výše popsáném případě, když tomuto plátcí v národní legislativě neposkytla odpovídající právní nástroje.

Absence právního nástroje má za následek to, že jediným způsobem, který by mohl plátce pro opravu již uplatněného odpočtu daně teoreticky použít, je dodatečné daňové přiznání. Tento instrument vyplývající ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, však jednak rozhodně nelze považovat za implementaci prováděcích předpisů k čl. 184 - 186 směrnice (jednak z toho důvodu, že v tomto zákoně chybí odkaz na příslušné předpisy Evropských společenství, a jednak proto, že instrument dodatečného přiznání byl koncipován pro jiné situace), a zároveň by vytvářel nerovné postavení mezi jednotlivými plátcí, jelikož by znevýhodňoval plátce, pro které bylo uskutečněno zdanitelné plnění a pro kterého byl vystaven „jen“ finanční dobropis.

Jak i vyplývá z ustálené judikatury ESD (např. C-8/81 Ursula Becker, bod 24) chybná implementace směrnice nemůže jít k tíži jednotlivců.

Kromě toho, kdyby zákonodárce chtěl omezit nárok na odpočet v případech snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytovatel plátce nevystavil daňový dobropis, provedl by to pravděpodobně stejným způsobem, jako to udělal v § 73 odst. 9 zákona o DPH, který ukládá plátcovi povinnost vrátit odpočet daně uplatněný z uhrazené zálohy na zdanitelné plnění, jestliže byla tato záloha následně vrácena a jestliže dodavatelem nebyl vystaven dobropis.

Z faktu, že zákonodárce neuplatnil stejný postup i na případy snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytovatel plátce nevystavil daňový dobropis, lze dovést úmysl zákonodárce umožnit zachování nároku na odpočet daně v těchto případech, jestliže nebyl vystaven daňový dobropis.

Jestliže by plátcovi, pro kterého se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, vznikla povinnost opravit (vrátit) původně uplatněný odpočet daně, šla by samotná DPH k tíži tohoto plátce, jelikož plátce, který poskytl původní zdanitelné plnění, neopravil zcela v souladu se zákonem o DPH původní výši daně. Tím by byla porušena neutralita daňové zátěže hospodářských činností na straně plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, přičemž daňová neutralita, jak vyplývá z ustálené judikatury ESD (C-137/02, C-29/08 atd.), je jedním ze základních principů fungování systému DPH v Evropském společenství.

Závěr

Zákon o DPH umožňuje plátcovi (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis. Namísto daňového dobropisu může daný plátce (prodávající) vystavit doklad, který není daňovým dokladem a neobsahuje DPH (v praxi se tento doklad často nazývá jako „finanční dobropis“, i když sám zákon o DPH tento termín nedefinuje), a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Plátce (kupující) není povinen vzhledem k chybné implementaci směrnice, vzhledem k absenci právních instrumentů a rovněž vzhledem k dopadům spočívajícím v porušení daňové neutrality provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně, jestliže došlo ke změně základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce, který zdanitelné plnění poskytl, nevystavil daňový dobropis.

Stanovisko Ministerstva financí k upravenému příspěvku:

Stanovisko Ministerstva financí k upravenému příspěvku:

1) MF nesouhlasí s některými částmi textu příspěvku:

a) Rozbor situace - Vystavení dobropisu

K textu, že zákon o DPH dává plátcovi možnost si vybrat, zda při splnění některé z podmínek uvedených v § 42 odst. 1 opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH, MF zdůrazňuje, že zákon dává plátcovi pouze možnost rozhodnutí, zda opravu provést či nikoliv. Nedává mu ale možnost si vybrat jakou formou opravu provede. Pokud se plátcové rozhodne opravu provést, má v § 42 a 43 stanoveno, jak opravu provést. Pokud se plátcové rozhodne opravu neprovádět, zákon postup opravy a formu dokladu nestanovuje. Uvedené navazuje a je v souladu s čl. 186 Směrnice 112/2006/ES, kde je na členské státy přenesena povinnost a odpovědnost provést systém jasné regularizace oprav, dle kterého se bude postupovat viz. text čl. 186 „Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 .

b) Uplatnění nároku na odpočet daně

Zákon o DPH v § 77 upravuje opravu základu daně spojenou s vystavením daňového dobropisu nebo vrubopisu, MF proto nesouhlasí s konstatováním, že ČR neumožňuje provést plátcovi, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH, jestliže se plátcové, který poskytl zdanitelné plnění rozhodne vystavit pouze „finanční dobropis“. MF trvá na názoru, že se plátcové může rozhodnout, zda výši daně opravit či ne, nikoliv, zda může nebo nemusí vystavit daňový nebo nedaňový dobropis.

MF rovněž nesouhlasí, že Česká republika chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice s tím, že postup i nástroje k opravě zákon o DPH stanovuje. MF usuzuje, že tento názor předkladatele vychází z předpokladu, že plátcové se může rozhodnout, zda opravu provede či nikoliv vč. formy dokladu, zatímco MF vychází z textu zákona, který umožňuje plátcovi se rozhodnout, zda opravu provede nebo neprovede, ale nedává plátcovi možnost výběru formy opravy. V této souvislosti MF poukazuje na výše uvedené, tedy ust. čl. 186, které dává členským státům možnost stanovit k čl. 184 až 185 prováděcí pravidla s tím, že pravidla k opravě odpočtu jsou v zákoně o DPH stanovena v § 77.

MF nesouhlasí s tím, že z judikátů ESD vyplývá zachování nároku na odpočet daně i v případě, kdy plátcové nemá možnost použít zdanitelné plnění pro účely, u kterých má nárok na odpočet daně, protože zboží vrátí či zruší jinak zdanitelné plnění.

Z řady judikátů ESD je totiž zřejmé, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH. Aby daň na vstupu byla odpočitatelná, musí mít plnění přijatá na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními uskutečněnými na výstupu, zakládajícími nárok na odpočet.

MF rovněž nesouhlasí s textem: „Z faktu, že zákonodárce neuplatnil stejný postup i na případy snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytující plátcové nevystavil daňový dobropis, lze dovodit úmysl zákonodárce umožnit zachování nároku na odpočet daně v těchto případech, jestliže nebyl vystaven daňový dobropis. “

Takový úmysl z textu příslušných ustanovení zákona nelze dovodit již vzhledem k výše uvedené zásadě, že zákon dává možnost se rozhodnout v případě snížení daňové povinnosti, zda opravu provede nebo neprovede. Pokud se plátcové rozhodne opravu provést, provede ji způsobem v zákoně stanoveným, tj. na základě daňového dokladu uvedeného v § 43. Vzhledem k fungování DPH pak platí pro odběratele povinnost provést opravu na základě stejného dokladu.

Jedná se o konstrukci vycházející z chybného předpokladu o možnostech plátcové volit opravu či nikoliv vč. vystavení „nedaňového dobropisu“.

2) MF nesouhlasí se závěry předkladatele

a) že zákon o DPH umožňuje plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis, zákon umožňuje plátcí zvolit si, zda opravu provést nebo ne, pokud se plátce rozhodne opravu provést, tak podle § 42, 43 a 77 ZDPH, a toto platí pro všechny plátce. Pokud se plátce rozhodne opravu neprovádět, zákon o DPH postup, ani formu dokladu nestanovuje.

MF rovněž nesouhlasí s tím, že "plátce (kupující) není povinen vzhledem k chybné implementaci směrnice, vzhledem k absenci právních instrumentů a rovněž vzhledem k dopadům spočívajícím v porušení daňové neutrality provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně, jestliže došlo ke změně základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce, který zdanitelné plnění poskytl, nevystavil daňový dobropis". MF rovněž nesouhlasí s tím, že ČR chybně implementovala směrnici k DPH a že dochází k porušení daňové neutrality a že plátce má zachován nárok na odpočet daně i při zrušení či vrácení celého či části zdanitelného plnění.

K tomu MF doplňuje, že plátce – kupující, má podle § 72 nárok na odpočet pouze u toho přijatého zdanitelného plnění, které použije pro svoji ekonomickou činnost. S poukazem na § 72 odst. 1 ZDPH MF uvádí, že plátce – kupující, nemá nárok na odpočet u plnění, které nepoužil pro ekonomickou činnost, když je vrátil ať již celé nebo jeho část.

Připomínky předkladatele ke stanovisku MF

Ministerstvo financí hned na počátku svého stanoviska zdůrazňuje, "že zákon dává plátcí pouze možnost rozhodnutí, zda opravu provést či nikoliv. Nedává mu ale možnost si vybrat jakou formou opravu provede....." To vytváří zavádějící závěr (několikrát zdůrazněný i v dalším textu stanoviska MF jako jeden z hlavních argumentů MF), že předkladatel si chybně vyložil ustanovení §§ 42 a 43. Proto by předkladatel rád upozornil na to, že vycházel ve své analýze ze zcela stejného závěru, viz první a třetí odstavce části věnující se rozboru dané problematiky: „V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce může opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.....Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH.“

V prvním odstavci poslední věta části b) svého stanoviska Ministerstvo financí opět trvá " na názoru, že se plátce může rozhodnout, zda výši daně opravit či ne, nikoliv, zda může nebo nemusí vystavit daňový nebo nedaňový dobropis." Ani zde není jasné, proč MF zde toto tvrzení uvádí vzhledem k výše citovaným částem příspěvku předkladatele.

MF v témže odstavci "nesouhlasí s konstatováním, že ČR neumožňuje provést plátcí, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH...". MF zde zcela evidentně zaměňuje možnost plátce, který poskytl zdanitelné plnění, opravit původní výši daně dle § 42 v uvedených případech, a možnost provedení opravy uplatněného odpočtu daně na straně příjemce původního zdanitelného plnění. Předkladatel trvá na tom, že § 77 neobsahuje žádné ustanovení, které by plátcí, který přijal původní zdanitelné plnění a uplatnil si nárok na odpočet daně, umožňovalo provést opravu odpočtu daně v případě, kdy plátce daně, který poskytl původní zdanitelné plnění, zcela v souladu s § 42 při vrácení zboží kupujícímu neopravil původní výši daně. Jestliže je MF jiného názoru předkladatel žádá, aby MF uvedlo ve svém stanovisku konkrétní ustanovení § 77, dle kterého by plátce, který přijal původní

zdanitelné plnění, měl/mohl v tomto případě provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně.

V druhém odstavci části b) svého stanoviska MF *"nesouhlasí, že Česká republika chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice....."*. MF připomíná zcela bezdůvodně opět "chybný předpoklad" předkladatele. MF argumentuje, že zákon *"umožňuje plátcí se rozhodnout, zda opravu provede nebo neprovede...."* což MF považuje za prováděcí pravidla ve smyslu čl. 186 ve vztahu k čl. 184 a čl. 185.

Tento výklad nelze akceptovat, protože čl. 186 sice umožňuje členským státům stanovit prováděcí pravidla, ale tato prováděcí pravidla nemohou být v rozporu se samotnými čl. 184 a 185. Jak čl. 184, tak čl. 185 stanoví, že oprava se provede. Naopak § 77 opravu uplatněného odpočtu daně v dané situaci neumožňuje, viz výše. Jedná se tedy o zjevný rozpor s čl. 184 i 185, ve kterých je stanovena povinnost opravu provést, a nelze argumentovat možností členského státu stanovit prováděcí pravidla ve smyslu § 186, které by se od této povinnosti odklonily. Tato prováděcí pravidla by měla stanovit konkrétní postup, jak realizovat tuto povinnost a ne zavádět "možnost".

Předkladatel stále trvá na tom, že rozsudky ESD svědčí jeho výkladu daných ustanovení zákona o DPH, a to vycházejí především z principu daňové neutrality DPH u plátců daně. Předkladatel však již nepovažuje za nutné pokračovat dále v této "teoretické" diskusi, jelikož diskutovaná verze jeho příspěvku je zaměřena na nemožnost provedení opravy uplatněného nároku na odpočet daně a rozpor se směrnicí.

V dalším textu MF opět zmiňuje bezdůvodně mylný předpoklad předkladatele a následný nesouhlas. K této části stanoviska předkladatel nepovažuje za nutné se již vyjadřovat vzhledem k výše uvedenému.

K poslednímu odstavci stanoviska MF předkladatel uvádí, že již dříve se zástupci MF a předkladatel shodli, že podmínky § 72 musí být splněny k okamžiku prodeje zboží. Jakoukoli následnou změnu je nutno řešit dle čl. 184 a 185 směrnice. Předkladatel opět jen zdůrazňuje, že zákon o DPH neposkytuje příjemci zdanitelného plnění možnost jak uplatněný nárok na odpočet daně opravit, když plátce, který poskytl zdanitelné plnění, opravu výše daně v souladu s § 42 neprovedl.

Na základě výše uvedeného je předkladatel toho názoru, že se MF nepředložilo žádné relevantní argumenty, které by vyvrátily závěry předkladatele.

Stanovisko Ministerstva financí k připomínce předkladatele:

MF po prostudování Připomínek předkladatele ke stanovisku MF trvá na svém stanovisku a navrhuje příspěvek uzavřít s rozporem.