

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM

ke dni 24.1.2018

Daň z příjmů

510/15.11.17 Daňová uznatelnost DPH při snížení nároku na odpočet daně u nedoložených mank a škod

Předkládají: Ing. Jan Linhart, daňový poradce č. osv. 2890
Ing. Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. osv. 4356
Ing. Silvie Jurčíková, daňový poradce č. osv. 5212

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit a potvrdit přístup k posouzení daňové uznatelnosti výdajů v podobě daně z přidané hodnoty (DPH), o kterou se upravuje či vyrovnává (snižuje) nárok na odpočet DPH u nedoložených mank a škod v návaznosti na novelu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) ze dne 1. 7. 2017.

1. Popis problému

Novela ZDPH s účinností od 1. 7. 2017 stanoví povinnost plátce daně v případě vzniku nedoložených ztrát, odcizení či zničení majetku, upravit nebo vyrovnat (tj. snížit) původně uplatněný nárok na odpočet v případech, kdy byl při přijetí tohoto zdanitelného plnění uplatněn nárok na odpočet DPH a následně došlo ke vzniku nedoloženého manka či škody na tomto majetku.

V situaci, kdy je DPH z titulu snížení (úpravy nebo vyrovnání) nároku na odpočet v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účtována do nákladů běžného období, vzniká otázka, zda je tento výdaj možné považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a navazujícího výkladu k tomuto ustanovení uvedeném v pokynu GFŘ D-22.

2. Uplatnění DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet daně, v daňových nákladech

ZDP daňovou uznatelnost neuplatněného DPH explicitně neřeší.

§ 24 odst. 2 písm. ch) ZDP však umožňuje daňovému subjektu zahrnout do daňově účinných nákladů mj. ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25, přičemž § 25 výjimku týkající se DPH neobsahuje.

Pokyn GFŘ D-22 k § 24 odst. 2, který v bodě č. 5 písm. b) uvádí, že ostatními daněmi podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona jsou také DPH nebo část DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet daně podle zákona o DPH. Aplikace tohoto ustanovení není Pokynem GFŘ omezena na DPH související s daňovými výdaji.

Pokyn D-22 v bodě č. 7 dále stanoví, že podle bodu 5 pokynu k § 24 odst. 2 se postupuje i v případě úpravy odpočtu daně podle § 78 až 78c a vyrovnání odpočtu

daně podle § 77 zákona o DPH, pokud je snižován nárok na odpočet, a to ve zdaňovacím období, kdy o úpravě nebo vyrovnání odpočtu bylo účtováno nebo evidováno v daňové evidenci. Úprava odpočtu z titulu nedoloženého zničení, ztráty či odcizení je upravena v § 78e zákona o DPH, přičemž podle § 78e odst. 1 zákona o DPH se pro tyto situace použijí obdobně ustanovení § 78 až 78c.

2.1 Daňová uznatelnost DPH související s daňově uznatelnými výdaji podle ZDP

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že v případě, kdy plátce daně nemá podle ZDPH nárok na odpočet DPH v souvislosti s výdajem, který představuje z pohledu daně z příjmů právnických osob daňově uznatelný náklad, představuje tato DPH daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Jako argument pro tento závěr lze podpůrně použít rovněž znění bodu 5. písm. a) k § 24 odst. 2 Pokynu GFŘ, který stanoví, že daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je také DPH související s daňovým nákladem, na kterou neuplatnil plátce daně nárok na odpočet daně podle ZDPH. Toto ustanovení mimo jiné upravuje situace, kdy ZDPH možnost uplatnit odpočet DPH umožňuje, plátce daně však toto právo z různých důvodů nevyužije.

2.2 Daňová uznatelnost DPH související s nedoloženým mankem či škodou – daňově neuznatelným nákladem podle ZDP

Daňový režim DPH související s daňově neuznatelnými výdaji není v rámci ZDP explicitně vymezen. Je otázkou, zda lze i v případě daňově neuznatelných manků a škod aplikovat na související DPH § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a navazující pokyn GFŘ D-22 k § 24 odst. 2, konkrétně bod 5 písm. b).

I v případě daňově neuznatelného nedoloženého manka či škody, u něhož plátce daně vyrovná či upraví původní nárok na odpočet DPH, se jedná podle našeho názoru o DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit podle ZDPH, tj. situaci uvedenou v bodu 5. písm. b) k § 24 odst. 2 Pokynu GFŘ.

Jakkoliv podle našeho názoru daňová uznatelnost DPH vyplývá jednoznačně z citovaného ustanovení pokynu GFŘ D-22, při absenci explicitní úpravy v ZDP vznikají pochybnosti o správnosti tohoto postupu. Podle obecně uznávaných zásad by se v takovém případě měl správce daně přiklonit na stranu poplatníka.

Domníváme se tudíž, že rovněž snížení odpočtu DPH z daňově neuznatelného manka či škody je možné považovat za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

3. Závěr

S ohledem na výše uvedené, navrhuje přijmout tyto závěry:

3.1 Dílčí závěr 1:

Náklad z titulu úpravy nebo vyrovnání odpočtu DPH související s daňově uznatelným nákladem podle ZDP představuje daňově uznatelný výdaj v souladu § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

3.2 Dílčí závěr 2

Náklad z titulu úpravy nebo vyrovnání odpočtu DPH u nedoložených mank a škod představujících z pohledu ZDP daňově neuznatelný náklad je daňově uznatelným výdajem v souladu § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Závěr 3.1.

Souhlas se závěrem předkladatele.

Závěr 3.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Novelou ZDPH zákonem č. 170/2017 Sb., s účinností od 1.7.2017, byl do ZDPH zapracován nový § 78e, který stanoví plátcům daně povinnost v případě, kdy dojde u dlouhodobého majetku ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně k jeho zničení, ztrátě či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny, upravit původně uplatněný nárok na odpočet daně v případech, kdy byl při přijetí tohoto zdanitelného plnění nárok na odpočet DPH uplatněn, přičemž úprava odpočtu daně se provede jednorázově za zdaňovací období, ve kterém se plátcem o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl, s tím, že odst. 1 stanoví pro úpravu odpočtu daně z výše uvedených titulů obdobně použít ustanovení § 78 až 78c ZDPH. Ustanovení § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH pak vymezuje, co je pro účely ZDPH v rámci obchodního majetku považováno za dlouhodobý majetek.

V případě zásob nebo jiného obchodního majetku, který nespĺňuje definici § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH, se uplatní vyrovnání odpočtu daně dle novelizovaného § 77 ZDPH.

V § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je stanoveno, že daňovým výdajem jsou mj. i "ostatní daně" s výjimkou uvedenou v § 25 ZDP. Pokyn GFŘ D - 22 pak k § 24 odst. 2 v bodech 5, 6 a 7 uvádí, za jakých podmínek je DPH považována za daňový výdaj.

S možností uplatnění bodu 5 písm. b) Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2 na případy úprav/vyrovnaní odpočtu daně z titulu nedoloženého zničení, ztráty či odcizení dlouhodobého majetku, zásob, příp. jiného obchodního majetku tak, jak je uvedeno v předloženém příspěvku, nelze souhlasit, neboť uvedený bod pokynu dopadá pouze na případy, kdy DPH nebo část DPH nemůže plátcem daně uplatnit jako odpočet daně podle ZDPH, tj. kdy při přijetí zdanitelného plnění nejsou splněny zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet (např. použití zdanitelného plnění pro účely § 51 ZDPH – osvobození od daně bez nároku na odpočet).

V § 78e ZDPH, případně v § 77 ZDPH, je však řešena následná úprava/vyrovnaní již uplatněného odpočtu daně, a proto bod 5 písm. b) Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2 nelze na danou situaci použít.

Na následné úpravy odpočtu daně je pak reagováno v bodu 7 Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2, který stanoví, že podle bodu 5 a 6 se postupuje obdobně i v případě úpravy odpočtu podle § 78 až 78c ZDPH a vyrovnání odpočtu daně podle § 77 ZDPH, pokud je snižován nárok na odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy o úpravě nebo vyrovnání odpočtu bylo účtováno nebo evidováno v daňové evidenci.

Dle dosavadní správní praxe a taktéž v kontextu příspěvku na KV KDP č. 301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů - vyplývá, že slovo "obdobně" v bodu 7 Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2 se vykládá tak, že daňová uznatelnost DPH se odvíjí od daňové uznatelnosti kmenového plnění, resp. slovo "obdobně" se aplikuje směrem k bodu 5 písm. a) Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2 (uplatnění bodu 5 písm. b) bylo pro daný případ vyloučeno a písm. c) citovaného bodu je aplikovatelné pro specifickou situaci). Toto tvrzení taktéž koresponduje s účetním zohledněním.

Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Z pohledu účetních předpisů se pak na vrub účtu účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady, účtují manka a škody na majetku - viz bod 3.6.3. a 3.6.8. ČÚS č. 019 ve spojení s § 28 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Jak vyplývá z bodu 3.6.3. ČÚS č. 019 je na příslušný účet účt. skupiny 54 účtován také poskytnutý dar, jehož účetní hodnota je v případě např. darovaného dlouhodobého hmotného majetku navýšena o daňové povinnosti z titulu daně z přidané hodnoty a tato v celkové výši pak představuje s odkazem na § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nedaňový výdaj. Analogicky by mělo být účtováno i v případě vyrovnání/úpravy odpočtu daně v situacích upravených v § 77 nebo § 78e ZDPH.

V kontextu výše uvedeného je možno konstatovat, že pokud titul pro úpravu/vyrovnaní odpočtu dle § 78e nebo § 77 ZDPH vzniká v situacích, s nimiž ZDP spojuje vznik nedaňového nákladu (např. vznik manka a škody), nelze uplatnit v daňových nákladech hodnotu manka a škody včetně daňové povinnosti z titulu DPH vzniklé v důsledku zákonné úpravy/vyrovnaní uplatněného odpočtu daně.