

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 2.5.2018**DPH****521/02.05.18 Aplikace ustanovení § 104 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH**

Předkládají: Ing. Ivana Krylová, daňový poradce, č. osv. 3951

Ing. Růžena Kohoutková, daňový poradce, č. osv. 5253

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci a jasně definovat možnosti aplikace ustanovení § 104 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“), u tzv. „časových posunů“, s přihlédnutím k možným omezením plynoucím z ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH.

Příspěvek se věnuje časovým posunům pouze u těch transakcí, u nichž zákonná lhůta pro stanovení daně, či pro uplatnění odpočtu daně, dosud neuplynula.

Příspěvek se dále nezabývá případy, na které dopadají speciální ustanovení § 104 odst. 3 písm. b) až d) ZDPH⁹.

1. Popis problematiky

Ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH vymezuje mantinely, při jejichž dodržení správce daně daň dodatečně nevyměří, pokud plátce vykázal přijatá či uskutečněná plnění v nesprávném zdaňovacím období.

Cílem těchto ustanovení je snížit - jak pro plátce, tak i pro správce daně - administrativní zátěž, která by jinak vznikala v souvislosti s podáváním dodatečných daňových přiznání.

V minulosti byl výklad ustanovení § 104 ZDPH řešen v několika příspěvcích projednaných Koordinačním výborem („KV“).

V příspěvku KV 125/25.04.06¹⁰ Ministerstvo financí potvrdilo, že vykázáním přijaté transakce, u níž vzniká plátcí povinnost přiznat daň na výstupu, a u které si plátce zároveň uplatňuje související nárok na odpočet, v pozdějším zdaňovacím období: (i) nebude vyměřen úrok z prodlení, pokud má plátce plný nárok na odpočet daně, (ii) bude vyměřen úrok z prodlení, pokud má plátce pouze částečný nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet daně vůbec.

⁹ Daná ustanovení řeší specifické případy, kdy probíhá postup k odstranění pochybností, daňová kontrola, nebo se jedná o poskytnutí vybrané služby v rámci použití zvláštního režimu jednoho správního místa.

¹⁰ Příspěvek KV 122/25.04.06 – Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Předkladatel JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826.

V dalším příspěvku *KV 168/25.01.07*¹¹ Ministerstvo financí potvrdilo aplikaci § 104 odst. 1 ZDPH u přijatých zdanitelných plnění s plným nárokem na odpočet, které byly vykázány v pozdějším zdaňovacím období jiného kalendářního roku. Naopak v případě přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet v krácené výši, které byly vykázány v pozdějším zdaňovacím období jiného kalendářního roku, by správce daně doměřil případný rozdíl, o který by byl (vlivem uplatnění vyššího vypořádacího koeficientu jiného kalendářního roku) neoprávněně uplatněn odpočet daně vyšší.

V posledním příspěvku *KV 253/12.04.08*¹² Ministerstvo financí potvrdilo, že § 104 odst. 1 ZDPH se aplikuje i u plátců s povinností krátit nárok na odpočet daně (dle § 76 ZDPH) v situacích, kdy vykázali přijaté zdanitelné plnění, u nichž jim vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, a u kterého si zároveň uplatňují související nárok na odpočet, v pozdějším zdaňovacím období spadajícím do jiného kalendářního roku, pokud má plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění plný nárok na odpočet.

Obecné znění ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH, jejich několikerá novelizace, a rovněž absence taxativního výčtu konkrétních situací však v praxi způsobuje i nadále výkladové problémy. Zaznamenali jsme zvýšený počet případů, kdy správci daně požadují podání dodatečných daňových přiznání v situacích, na něž by měla ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH doléhat.

V následujícím textu se proto pokusíme pozitivně vymezit případy, na které se ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH aplikují.

Uskutečněná plnění je plátce povinen vykázat obecně v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost plnění přiznat, popřípadě v okamžiku, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň z titulu přijetí úplaty. Naopak u přijatých zdanitelných plnění může plátce uplatnit nárok na odpočet daně (s určitými výjimkami¹³) kdykoli v rámci 3-leté lhůty pro uplatnění odpočtu, nejdříve však v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.

¹¹ Příspěvek *KV 168/25.01.07* – Uplatnění odpočtu DPH podle § 73 odst. 11 zákona o DPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH. Předkladatel Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353.

¹² Příspěvek *KV 253/12.04.08* – Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.). Předkladatel Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353.

¹³ Pokud vypořádací koeficient kalendářního roku, v němž mohl být nárok uplatněn nejdříve, je nižší než 95 %, nebo jedná-li se o dlouhodobý majetek, lze uplatnit odpočet DPH dle § 73 odst. 4 ZDPH nejpozději v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období tohoto kalendářního roku.

2. Nedochází ke krácení daně (§ 104 odst. 1 ZDPH)

Pokud podle § 104 odst. 1 ZDPH „...plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a nesnížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří.“

Ustanovení § 104 odst. 1 ZDPH pokrývá situace, kdy deklarováním skutečností rozhodných pro stanovení daně v nesprávném zdaňovacím období nedochází ke krácení daně, tj. kdy dopad na státní rozpočet je z časového pohledu buď nulový, případně pozitivní (platba daně je z časového pohledu akcelerována).

Transakce, na které dle našeho názoru ustanovení § 104 odst. 1 ZDPH doléhá, pro větší názornost dělíme z časového hlediska dle zdaňovacího období, v němž byly nesprávně deklarovány (tj. zda byly vzhledem ke správnému zdaňovacímu období deklarovány v dřívějším zdaňovacím období, nebo v pozdějším zdaňovacím období).

2.1 Dřívější nebo pozdější zdaňovací období

- (i) Uskutečněná osvobozená plnění s nárokem na odpočet:
 - dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH;
 - vývoz dle § 66 ZDPH;
 - poskytnutí služby do třetí země dle § 67 ZDPH;
 - osvobození ve zvláštních případech dle § 68 ZDPH;
 - přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží dle § 69;
 - přeprava osob dle § 70 ZDPH).
- (ii) Uskutečněná osvobozená plnění bez nároku na odpočet (viz § 51 ZDPH).
- (iii) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s plným nárokem na odpočet daně, popřípadě s kráceným nárokem na odpočet daně, pokud vypořádací koeficient za kalendářní rok, v němž mohl být nárok na odpočet uplatněn nejdříve, je roven nebo vyšší než 95 %, a kdy daň na výstupu i na vstupu je deklarována současně:
 - pořízení zboží z jiného členského státu;
 - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
 - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;
 - dovoz zboží;
 - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.

2.2 Dřívější zdaňovací období

- (i) Uskutečněné zdanitelné plnění, které se vykazuje na řádku 1 nebo 2 daňového přiznání k DPH.
- (ii) Zvýšení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH u poskytovatele plnění.
- (iii) Snížení původně uplatněného odpočtu daně u příjemce plnění, pokud dochází k opravě základu daně výše daně dle § 42 ZDPH.
- (iv) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti bez nároku na odpočet daně:
 - pořízení zboží z jiného členského státu;
 - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
 - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;

- dovoz zboží;
 - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.
- (v) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s kráceným nárokem na odpočet daně, vykázaná nejdříve v prvním zdaňovacím období kalendářního roku, v němž vznikla povinnost přiznat daň, pokud vypořádací koeficient předmětného kalendářního roku je menší než 95 % a daň na vstupu i na výstupu je přiznána současně:
- pořízení zboží z jiného členského státu;
 - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
 - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;
 - dovoz zboží;
 - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.

2.3 Pozdější zdaňovací období

- (i) Snížení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH u poskytovatele plnění.
- (ii) Zvýšení původně uplatněného odpočtu daně u příjemce plnění, pokud dochází ke zvýšení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.¹⁴
- (iii) Přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně v krácené výši, pokud vypořádací koeficient vypočtený z údajů za kalendářní rok, v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve, je roven nebo vyšší než 95 %.¹⁵

Ve všech výše uvedených případech – viz body 2.1, 2.2 a 2.3 - není ani na nepatrný okamžik krácena daň (dopad na státní rozpočet je nulový, či dokonce pozitivní, pokud je daň odváděna dříve).

Na základě výše uvedeného předkladatelky doporučují přijmout následující dílčí závěr:

Dílčí závěr 1 k § 104 odst. 1:

Ve všech výše uvedených situacích – viz body 2.1, 2.2, 2.3 - bude plně respektována aplikace ustanovení § 104 odst. 1. Správce daně:

- (i) daň dodatečně nevyměří;
- (ii) nebude požadovat vykázání těchto transakcí prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž vznikla povinnost přiznat daň;
- (iii) neuplatní úrok z prodlení dle daňového řádu.

3. Po určitou dobu dochází ke krácení daně (§ 104 odst. 2 ZDPH)

Pokud podle § 104 odst. 2 ZDPH: „...*plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení podle daňového řádu z částky daně uvedené v daňovém přiznání za*

¹⁴ Na tuto situaci dopadá ustanovení § 74 odst. 3 ZDPH.

¹⁵ Na tuto situaci dopadá rovněž ustanovení § 73 odst. 4 ZDPH.

nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu. Úrok z prodlení je splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení platebního výměru.“

Ustanovení § 104 odst. 2 ZDPH pokrývá situace, kdy vykazáním transakce v nesprávném zdaňovacím období dochází po určitou dobu ke krácení daně, tj. kdy dopad na státní rozpočet je negativní (platba daně je v čase opožděna).

Transakce, na které ustanovení § 104 odst. 2 ZDPH doléhá, lze opět rozdělit, pro větší názornost, z časového hlediska dle zdaňovacího období, v němž byly nesprávně deklarovány.

3.1 Dřívější zdaňovací období

- (i) Snížení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH u poskytovatele plnění.
- (ii) Zvýšení původně uplatněného odpočtu daně u příjemce plnění (dle § 74 odst. 3 ZDPH), pokud dochází ke zvýšení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.
- (iii) Přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně v plné nebo částečné výši.

3.2 Pozdější zdaňovací období

- (i) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti bez nároku na odpočet daně:
 - pořízení zboží z jiného členského státu;
 - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
 - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;
 - dovoz zboží;
 - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.
- (ii) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s kráceným nárokem na odpočet daně, pokud vypořádací koeficient předmětného kalendářního roku je menší než 95 % a daň na vstupu i na výstupu je přiznána současně:
 - pořízení zboží z jiného členského státu;
 - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
 - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;
 - dovoz zboží;
 - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.
- (iii) Uskutečněné tuzemské zdanitelné plnění, které se vykazuje na řádku 1 nebo 2 daňového přiznání k DPH.
- (iv) Zvýšení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH u poskytovatele plnění.
- (v) Snížení původně uplatněného odpočtu daně u příjemce plnění, pokud dochází ke snížení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.

V případě vykazání těchto transakcí v jiném zdaňovacím období, než ve kterém vznikla povinnost přiznat daň, je daň po určitou dobu krácena (dopad na státní rozpočet je negativní, daň je odváděna později).

Na základě výše uvedeného předkladatelky doporučují přijmout následující dílčí závěr:

Dílčí závěr k § 104 odst. 2:

Ve všech výše uvedených situacích – viz body 3.1 a 3.2 - bude plně respektována aplikace ustanovení § 104 odst. 2. Správce daně:

- (i) daň dodatečně nevyměří;
- (ii) nebude požadovat vykázání těchto transakcí prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž vznikla povinnost přiznat daň;
- (iii) uplatní úrok z prodlení dle daňového řádu;
- (iv) u přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s nárokem na odpočet daně v krácené výši dle bodu 3.2 (ii), které byly vykázány nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v němž vznikla povinnost přiznat daň, se úrok z prodlení vypočítá pouze z částky odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a daní na vstupu, pokud byly deklarovány v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období současně;
- (v) u přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s nárokem na odpočet v krácené výši dle bodu 3.2 (ii), které byly vykázány v pozdějším zdaňovacím období jiného kalendářního roku, by správce daně, kromě úroku z prodlení, doměřil případný rozdíl, o který by byl (vlivem uplatnění vyššího vypořádacího koeficientu jiného kalendářního roku) neoprávněně uplatněn odpočet daně vyšší než na jaký měl plátc

4. Ovlivnění výše koeficientů pro výpočet odpočtu daně v částečné výši (§ 104 odst. 3 písm. a) ZDPH)

Dle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH správce daně podle § 104 odst. 1 a 2 ZDPH nepostupuje, pokud: „... uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daně v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období ovlivní výši koeficientu pro výpočet odpočtu daně v poměrné výši podle § 75 nebo výši koeficientu pro výpočet odpočtu daně v krácené výši podle § 76“.

Z důvodové zprávy k ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH, mimo jiné, vyplývá, že pokud: „... nesprávné uvedení údajů nebude mít dopad do výše příslušných koeficientů pro výpočet nároku na odpočet daně v částečné výši (v rámci postupů podle § 75 nebo § 76), správce daně bude postupovat podle odstavce 1 nebo 2 tohoto paragrafu a daň za zdaňovací období, ve kterém měla být správně uplatněna, dodatečně nevyměří...“

Výši koeficientu ovlivňují pouze skutečněná plnění (tj. zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně a osvobozená plnění s nárokem / bez nároku na odpočet daně), včetně přijatých úplat, u nichž vznikla povinnost přiznat daň nebo osvobození – viz transakce uvedené v bodech 2.1 (i) a (ii), 2.2 (i) a (ii), 2.3 (i), 3.1 (i), 3.2 (iii) a (iv) příspěvku (pro větší přehlednost zvýrazněny bledě modrým pozadím).

V případě časových posunů u uskutečněných plnění (popřípadě přijatých úplat) v rámci stejného kalendářního roku však není ovlivněn ani zálohový, ani vypořádací koeficient, a celkový dopad na odpočet daně je nulový. Ustanovení § 104 odst. 3

písm. a) ZDPH tak na danou situaci nedoléhá, a postupuje se podle ustanovení § 104 odst. 1 ZDPH.

Naopak v případě časových posunů, kdy dochází k vykázání uskutečněných plnění (popřípadě přijatých úplat) v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období v jiném kalendářním roce, dochází k ovlivnění koeficientů.

Pokud by však vypořádací koeficienty dotčených kalendářních roků byly i po zohlednění všech časových posunů rovny nebo vyšší než 95 %, celkový dopad na odpočet daně je nulový, a proto bude - analogicky k ustanovení § 73 odst. 4 ZDPH – postupováno dle § 104 odst. 1 nebo § 104 odst. 2 ZDPH. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH se v dané situaci neuplatní.

V případech, kdy alespoň jeden z dotčených vypořádacích koeficientů bude nebo by mohl být nižší než 95 %, bude na plátcí, aby v dané konkrétní situaci prokázal, že vykázáním uskutečněného plnění (popřípadě přijaté úplaty) v jiném kalendářním roce nedošlo z časového pohledu ke krácení daně (z titulu uplatnění nesprávného vyššího/nižšího koeficientu, a odtud k uplatnění vyššího/nižšího odpočtu daně). V opačném případě může správce daně plátcí v souladu s § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH dodatečně doměřit daň a vyměřit související penále a úrok z prodlení.

5. Závěr

Navrhujeme přijmout a publikovat sjednocující výklad, podle kterého bude u transakcí popsanych v kapitole 2 postupováno dle dílčího závěru k § 104 odst. 1 ZDPH a u transakcí popsanych v kapitole 3 dle dílčího závěru k § 104 odst. 2 ZDPH, a to se zřetelem na omezení plynoucí z ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH, jak je uvedeno v kapitole 4 příspěvku.

Stanovisko GFŘ

Obecně souhlas s dílčím závěrem 1.

Je nutné ovšem poznamenat, že dojde-li výše naznačeným postupem k nesouladu mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a např. souhrnném hlášení případně kontrolním hlášení, pak daňový subjekt musí očekávat, že bude vyzván správcem daně zejména k podání následného souhrnného hlášení případně kontrolního hlášení z důvodů nesouladu mezi údaji vykázanými v daňovém přiznání a souhrnném či kontrolním hlášení.

Souhlas s dílčím závěrem k §104 odst. 2 ZDPH.

Obecně souhlas s částí 4.

Nicméně nelze směřovat nárok na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH a nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76 ZDPH, jelikož jsou založeny na rozdílném základu. V případě přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 je nutno dodržet postup uvedený v § 73 odst. 4 ZDPH.