

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Změny zákona 235/2004 Sb. o DPH od 1.4.2011

Poslanecká sněmovna ČR projednala a schválila novelu zákona o DPH, která vstoupí v platnost dnem 1.4.2011. O některých připravovaných změnách jsme již informovali v předchozích informačních servisech.

Vzhledem k tomu, že především v oblasti **uplatňování nároku na odpočet DPH** dojde s účinností od 1.4.2011 k podstatným změnám, byla připravena tato podrobná informace k této problematice a některých **dalším změnám**, které se dále vztahují

- k provádění oprav již uskutečněného zdanitelného plnění
- k nároku na opravu výše DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení
- k provádění oprav základu daně a výše daně
- k režimu přenesené daňové povinnosti - uplatnění tzv. tuzemského reverse-charge u vybraných dodávek

Za jednu z nejdůležitějších změn lze považovat změnu podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, která vyplývá ze změn ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH (dále jen ZDPH). Podle dosavadní právní úpravy platné do 31.3.2011 vyplývající z ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH platného do 31.3.2011 měl plátce daně nárok na odpočet DPH **nejdříve za zdaňovací období**, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění za předpokladu splnění dalších podmínek dle § 72 ZDPH

Podle nové právní úpravy platné od 1.4.2011 je nutno vycházet především z nového ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH ve znění platném od 1.4.2011, podle kterého vzniká nárok na odpočet daně plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

Aby však bylo možno uplatňovat nárok na odpočet DPH, musí být od 1.4.2011 splněny podmínky novelizovaného ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH, především ustanovení o tom, že při odpočtu daně musí mít plátce k dispozici daňový doklad.

Novelizované ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH pak přímo uvádí, že „...**plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky dle ustanovení odst. 1...**“, tedy nejdříve v tom zdaňovacím období, ve kterém měl plátce **prokazatelně** k dispozici daňový doklad!!!

Toto je velmi zásadní změna proti dosavadní praxi, kdy byla možnost uplatnění nároku na odpočet DPH vázána na den uskutečnění zdanitelného plnění. Podle nového znění zákona již nebude rozhodující DUZP, ale skutečnost držení daňového dokladu.

Vzhledem k tomu, že dodavatel zboží nebo služeb má možnost vystavit daňový doklad do 15ti dní po uskutečnění zdanitelného plnění, bude mít tato skutečnost zřejmě v mnoha případech vliv na posunutí možnosti uplatnění nároku na odpočet až do dalšího zdaňovacího období (měsíce nebo čtvrtletí).

Příklad:

Zdanitelné plnění v tuzemsku se uskutečnilo dne 30.4.2011, daňový doklad byl vystaven 3.5.2011, doklad byl zaslán odběrateli poštou, odběratel převzal daňový doklad dle zápisu v deníku přijaté pošty dne 5.5.2011. Při splnění ostatních podmínek vzniká nárok na uplatnění

odpočtu DPH příjemci plnění až v daňovém priznání k DPH za období květen 2011, pokud se jedná o měsíčního plátce DPH. Peněžní prostředky vyplývající z nároku na odpočet DPH budou plátci daně vráceny správcem daně až dne 25.7.2011.

V souvislosti s touto změnou upozorňuji na ustanovení přechodných ustanovení novely zákona o DPH.

Podle bodu 1 přechodných ustanovení se pro uplatnění DPH za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti novely zákona o DPH použijí dosavadní právní předpisy, pokud není v tomto zákoně stanoveno jinak.

Avšak pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který bude uplatněn již za účinnosti tohoto zákona od 1.4.2011, platí ustanovení bodu 2 přechodných ustanovení, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vznikl před dnem nabytí účinnosti novely zákona o DPH (např. k 31.3.2011) a který plátce uplatní za zdaňovací období po nabytí účinnosti této změny zákona, je plátce povinen splnit podmínky stanovené v § 73 ZDPH ve znění účinném od 1.4.2011 (musí mít v držení daňový doklad v tom období, ve kterém bude uplatňován nárok na odpočet DPH).

Pro prokazování správnosti uplatňování nároků na odpočet DPH lze doporučit daňovým subjektům, aby s účinností od 1.4.2011 prokazatelným způsobem označovali datum přijetí daňového dokladu a v případě neprokázání data přijetí dokladů doporučujeme uplatňovat nárok na odpočet DPH až v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo.

S ohledem na přechodná ustanovení zákona, podle kterých bude postupováno již od 1.4.2011 doporučuji klientům označovat již od měsíce března 2011 všechny přijaté faktury datem doručení tohoto dokladu.

V případě, že je účetnictví zpracováno naší daňovou kanceláří, budeme od všech klientů vyžadovat předkládání přijatých faktur s vyznačením data přijetí těchto dokladů firmou. V případě, že tento údaj nebude na fakturách vyznačen, bude nárok na odpočet DPH uplatněn z důvodu změny zákona nejdříve v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění.

Problematicke opravy výše DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení je věnováno zcela nové a přepracované znění § 44 ZDPH. Toto ustanovení se vztahuje na plátce, který priznal a zaplatil daň z uskutečněného plnění vůči jinému plátci. V případě, že tato pohledávka vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku jiného plátce a tato pohledávka dosud nezanikla, má právo plátce, který plnění uskutečnil, provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky.

Pohledávka musí být ve stanovené lhůtě přihlášena v rámci insolvenčního řízení, pohledávka musí být zjištěna a v insolvenčním řízení musí být k této pohledávce přihlíženo. Věřitel a dlužník nesmí být osobami spojenými a věřiteli musí být doručen příslušný daňový doklad o uskutečněném plnění.

Opravu výše daně může provést věřitel nejdříve v tom zdaňovacím období, ve kterém byly splněny výše uvedené podmínky, přičemž opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se původní plnění uskutečnilo.

V případě, že věřitel bude provádět opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení, musí být jako příloha priznání k DPH přiloženy kopie všech vystavených daňových dokladů, u kterých byla oprava výše daně provedena a současně musí být jako příloha priznání k DPH předložen i výpis z evidence oprav pro daňové účely provedených v tomto daňovém priznání.

V případě, že by pohledávka u níž byla věřitelem provedena oprava výše daně z uvedených důvodů, byla plně nebo částečně následně uspokojena (uhrazena), vznikne věřiteli povinnost přiznat a zaplatit DPH z této přijaté úplaty a to ke dni, ve kterém byla úhrada provedena. V tomto případě je také povinností vystavit a doručit dlužníkovi příslušný daňový doklad. V tomto případě se daň počítá podle ustanovení § 37 odst. 2 ZDPH, tj. z celkové uhrazené částky pomocí vypočteného koeficientu.

Problematika provádění oprav základu a výše daně bude s účinností od 1.4.2011 rovněž nově upravena a to změnami ustanovení § 42 a § 43 ZDPH. V případech uvedených v § 42 ZDPH např. při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, při snížení nebo zvýšení základu daně, při vrácení úplaty provedené před uskutečněním zdanitelného plnění bude **vznikat povinnost vystavení opravných dokladů**. S účinností od 1.4.2011 se již nebudou používat daňové dobropisy nebo daňové vrubopisy, ale pouze opravné daňové doklady. Ruší se i povinnost potvrzovat datum přijetí dobropisu z hlediska zahrnování daňového dobropisu do příslušného zdaňovacího období.

Provedená oprava základu daně a výše daně je považována za samostatné plnění, které se bude považovat za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce zvyšuje nebo snižuje svoji daň na výstupu.

Avšak pro příjemce opravného dokladu je problematika opravy odpočtu daně řešena zcela novým způsobem v ustanovení § 74 ZDPH. Pokud je tedy oprava základu daně a výše daně provedena z důvodů uvedených v § 42 ZDPH, **musí příjemce tohoto plnění provést opravu odpočtu daně již v tom zdaňovacím období, ve kterém se dověděl o okolnostech rozhodných pro provedení opravy**. Tento příjemce plnění tedy musí provést uvedenou opravu bez ohledu na to, zda má nebo nemá k dispozici v daném zdaňovacím období opravný daňový doklad, tento opravný daňový doklad mu může být předán následně. Rozhodující je tedy období, ve kterém byly zjištěny okolnosti vedoucí k provedení opravy.

V souvislosti se správným uplatňováním nároku na odpočet DPH upozorňuji i na ustanovení § 72 odst. 2 ZDPH, podle kterého se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona. Bude-li např. uplatněna nesprávně základní sazba daně u zboží nebo služeb, u kterých má být uplatněna pouze snížená sazba daně, nelze považovat za správné uplatnění nároku na odpočet DPH dle sazby a ve výši dle nesprávného daňového dokladu, protože tato daň pak není uplatněna v souladu se zákonem o DPH. Z tohoto důvodu by měl být daňový doklad vrácen dodavateli s požadavkem na provedení opravy daňového dokladu, příp. by měl být uplatněn nárok na odpočet DPH pouze ve správné výši a to bez ohledu na částku uvedenou na chybně vystaveném daňovém dokladu.

Pod pojmem „**přenesená daňová povinnost**“ se rozumí dle ustanovení § 92a ZDPH přenesení daňové povinnosti na plátce, pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění s místo plnění v tuzemsku. Tento plátce je povinen přiznat a zaplatit daň při uskutečnění zdanitelného plnění. Tato přenesená daňová povinnost se bude od 1.1.2011 týkat

- dodání zlata
- dodání zboží dle přílohy č. 5 ZDPH – např. struska, odpady, směrový papír, kovový odpad, odpady z barevných kovů
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů

S účinností od **1.1.2012** se bude tato přenesená daňová povinnost vztahovat i na poskytnutí **stavebních nebo montážních prací** dle klasifikace produkce č. 41 až 43.

Závěrem upozorňuji na změnu vyplývající z nového zákona 280/2009 Sb. – Daňový řád, který platí od 1.1.2011.

Podle ustanovení § 140 odst. 4 DŘ není přípustné odvolání v případech, kdy se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Toto ustanovení se vztahuje především na problematiku DPH, kdy je prováděno tzv. samovyměření na základě podaného přiznání k DPH daňovým subjektem a nemůže se tedy v těchto případech odchylovat vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem. Proto není od 1.1.2011 přípustné podávat odvolání proti vyměření DPH na základě přiznání podaného daňovým subjektem.

V případě, že daňový subjekt zjistí určitou chybu v přiznání k DPH, musí být tato chyba napravena podáním dodatečného daňového přiznání k DPH a to bez ohledu na to, kdy byla tato nesrovnalost zjištěna.

Ing.Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 3. 3. 2011