

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Informace k uplatňování DPH u mank

V souvislosti s přípravou a realizací účetní závěrky za rok 2013 jsou prováděny inventarizace majetku a závazků dle § 29 zákona 563/1991 Sb. o účetnictví.

Častým výsledkem inventarizací bývají vyčíslená manka na zásobách účetní jednotky. Vznik mank na zásobách pak velmi úzce souvisí s problematikou DPH, která je předmětem této informace.

V dosavadních daňových řízeních ve věci DPH u mank zásob došlo ze strany správců daně k ustálení určité praxe spočívající v „dodaňování“ vzniklých mank na zásobách. Tento postup správce daně však nemá dle našeho názoru oporu ve stávajících právních předpisech, ať již v českém zákoně č. 235/2004 Sb. v platném znění o DPH, nebo ve Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 26.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

Postup správce daně, podle kterého byla „dodaňována“ manka na zboží, byl správcem daně odůvodňován ustanovením § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, podle kterého se za dodání zboží za úplatu považuje také **použití majetku** pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. K postupu správce daně je však třeba položit si otázku, zda při vzniku manka na zboží skutečně dochází k použití nebo poskytnutí majetku.

Poskytnutí majetku by mělo být výsledkem aktivní a vědomé činnosti plátce DPH. Pokud plátce DPH nedovede doložit nebo prokázat, z jakých důvodů došlo ke vzniku manka na zásobách (např. nedoložené odcizení zásob, chyba v evidenci zásob) a nelze tedy hovořit o žádné aktivní činnosti plátce DPH, nelze tuto situaci dle našeho názoru posuzovat jako použití zboží plátcem pro jiné než vlastní ekonomické činnosti, protože k žádnému úkonu ze strany plátce DPH, který by mohl být považován za „**použití**“, nedošlo. Chybějící zboží plátce DPH ani nevyužil, ani ho nikomu neposkytl. Plátce pouze na základě výsledků inventarizace konstatuje a prokazuje, že došlo k rozdílu mezi fyzickým a účetním stavem zásob a tento inventarizační rozdíl pak následně zúčtuje v účetnictví.

V této souvislosti považujeme za vhodné také poukázat na případnou důkazní povinnost správců daně, vyplývající z ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) zákona 280/2009 Sb. – daňový řád. Podle tohoto ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost účetních záznamů a jiných evidencí. Pokud tedy správci daně tvrdí, že uvedené chybějící zásoby byly použity k jiným než ekonomickým účelům plátce DPH, měly by tyto skutečnosti prokazovat správci daně a nikoliv daňový subjekt, který pouze konstatoval, že určité počty zásob chybí a daňovému subjektu nejsou známy žádné okolnosti, za jakých k tomu snížení skutečného stavu zásob došlo.

Povinností daňového subjektu z hlediska prokazování je v návaznosti na ustanovení § 92 odst. 3 DŘ prokazovat všechny skutečnosti, které uvádí v daňových přiznáních a dalších podáních. Daňový subjekt však v těchto podáních nikdy netvrdil, že došlo k použití zásob k jiné než vlastní ekonomické činnosti a proto nemůže být toto prokazování požadováno po daňovém subjektu.

V dosavadním postupu správců daně lze spatřovat určitý rozpor českého zákona o DPH s výše uvedenou „Směrnicí“. Z ustanovení článků 184 a 185 „Směrnice“ vyplývá, že pokud dojde po uplatnění prvotního odpočtu DPH z přijatého plnění ke změně okolností zakládajících nárok na odpočet DPH, je plátce povinen provést opravu uplatněného nároku na odpočet DPH, přičemž tato úprava odpočtu se provádí ve zdaňovacím období, ve kterém nastanou okolnosti zakládající povinnost úpravy prvotního odpočtu DPH.

Významný nesoulad mezi českým zákonem o DPH a „Směrnicí“ lze spatřovat v ustanovení článku 185 odst. 2 „Směrnice“, ve kterém je uvedeno, že **úprava původního odpočtu DPH se neprovádí při zničení, ztrátě nebo krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny**. Český zákon o DPH však v ustanovení § 78 – úprava odpočtu daně ani v jiných navazujících ustanoveních vycházejících ze znění „Směrnice“ žádné odpovídající ustanovení neobsahuje. Tento nesoulad právních předpisů ČR a EU by však neměl být podle našeho názoru přičítán k tíži daňového subjektu.

Z citovaného textu „Směrnice“ lze dovodit, že při doložení a potvrzení vzniku manka např. vloupáním, krádeží apod., které bude doloženo potvrzením Policie ČR nebo jiným způsobem, se neprovádí dle citovaného znění „Směrnice“ úprava původního odpočtu DPH.

Oprava původního odpočtu DPH by měla být prováděna pouze v případech, kdy ztráta, zničení nebo krádeže majetku nebudou řádně doloženy.

Lze namítat, že skutečný výsledek z hlediska celkové daňové povinnosti k DPH bude stejný, ať již bude manko na zásobách posuzováno jako použití zásob k jiným než ekonomickým účelům nebo zda dojde k opravě původního odpočtu DPH. Tento závěr by však měl platit na základě výše uvedeného nesouladu právních předpisů pouze částečně, neboť při doloženém nebo potvrzeném zničení, ztrátě nebo krádeži majetku by neměla být dle „Směrnice“ prováděna úprava původního odpočtu DPH.

Z hlediska nároku na odpočet DPH upozorňujeme, že nárok na odpočet DPH vzniká u přijatých zdanitelných plnění, u nichž příjemce plnění **předpokládá** použití přijatého plnění pro vlastní ekonomickou činnost. Nárok na odpočet DPH tedy vzniká již při úmyslu plátce DPH použít přijaté plnění k ekonomické činnosti při dodržení dalších zákonných podmínek a není rozhodující, kdy bude uvedený úmysl plátcem DPH skutečně realizován. Toto stanovisko vychází mimo jiné i z různých stanovisek Soudního dvora Evropské unie, ve kterých je konstatováno, že účelem systému odpočtu DPH na vstupu je zbavit plátce DPH daňového zátěže vyplývající ze zaplacené DPH v rámci jejich ekonomické činnosti a že toto právo na odpočet DPH musí být vykonáno okamžitě bez ohledu na cíl nebo výsledek ekonomické činnosti plátce a toto právo plátce DPH nelze nijak omezovat.

Samozřejmě nelze zachovávat právo na odpočet DPH v případech, kdy bude možno úmysl plátce DPH posuzovat jako daňový trestný čin.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 14.1.2014