

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 4.4.2012

Daň z přidané hodnoty

354/18.01.12 Některé otázky aplikace § 78c ZDPH

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce č. osv. 369

1. Úvod

S ohledem na dosavadní minimální zkušenosti s aplikací ustanovení § 78c ZDPH¹, absenci podrobnějších výkladů a judikatury a některé nevyjasněné názory na praktickou aplikaci tohoto ustanovení předkládám tento příspěvek k projednání Koordinačnímu výboru a navrhuji shodné závěry vhodnou formou publikovat k využití daňovými subjekty i daňovou správou.

2. Vymezení problematiky

Ustanovení § 78c ZDPH vymezuje rámec případů, kdy majetek podléhá pravidlům pro úpravu odpočtu² u plátce, jenž nabyt majetek způsobem uvedeným v § 78c odst. 1 ZDPH. U takto nabytého majetku se běh lhůty podle § 78 odst. 3 ZDPH nepřerušuje. Přitom ZDPH stanoví, že se ustanovení § 78 až 78b použijí pro úpravu odpočtu v těchto případech obdobně. Je zřejmé, že nabyvatel majetku fakticky navazuje na předchozí postup u původního majitele (správce). Nicméně „obdobné“ použití pravidel uvedených v rámci ustanovení § 78 a násl. ZDPH nemusí přinášet zcela jednoznačné řešení některých aspektů takové situace, nehledě na to, že výklady některých postupů dle § 78 a násl. ZDPH nejsou zatím zcela vyjasněny ani pro případy, na které § 78c ZDPH nedopadá.

V příspěvku si nekladu za cíl postihnout veškeré aspekty dané problematiky. Zabývám se především otázkou, zda v roce aplikace ustanovení § 78c ZDPH provádí úpravu odpočtu, pokud k ní jsou zákonné důvody, pouze nástupce nebo předchůdce i nástupce (jak jsou předchůdce a nástupce definováni níže v části 4). Předkládám zdůvodněný návrh řešení této otázky a doplňuji některé dílčí související závěry.

3. Působnost ustanovení § 78c ZDPH a společné charakteristiky tam uvedených případů

Předmětem příspěvku není podrobný rozbor případů, které jsou uvedeny v hypotéze § 78c odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Je však nutné uvést jejich zásadní shodnou charakteristiku, tedy to, že jde o případy, kdy změna v osobě disponující s majetkem (převod či přechod vlastnictví, svěření do správy, vydání oprávněnému dědicovi³) není považována za předmět daně.

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

² § 78 a násl. ZDPH

³ Uvedené případy dále označuji zjednodušeně jako „přechod“.

Plátci, který u majetku evidoval původní daň na vstupu podléhající úpravě odpočtu podle § 78 a násl. ZDPH, nevzniká z titulu přechodu povinnost provést úpravu či jinou změnu na dříve uplatněném nebo neuplatněném odpočtu daně.

Při přechodu nevzniká povinnost přiznat daň na výstupu nebo osvobození od daně. Plátce, kterému vzniká přechodem dispoziční oprávnění k majetku, jak je uvedeno výše, neeviduje jakoukoli daň na vstupu vznikající následkem přechodu.

Ačkoli mezi prvním a druhým z uvedených plátců není v některých případech vztah plně odpovídající právnímu nástupnictví, budu je nadále pro zjednodušení označovat jako „předchůdce“ a „nástupce“.

Pro předchůdce i nástupce platí podle § 78c odst. 2 ZDPH jediné, přechodem nepřerušené opravné období⁴. V rámci tohoto opravného období dochází k úpravě odpočtu vždy na základě změny podmínek oproti stavu v okamžiku, kdy byl majetek u předchůdce.

4. Vymezení rozsahu daně na vstupu, která podléhá úpravě u předchůdce a nástupce

Je zřejmé, že za část opravného období předcházející kalendářní rok, v němž dochází k přechodu, stihá povinnost úpravy odpočtu předchůdce. Je také zřejmé, že za část opravného období následující po roce, v němž dochází k přechodu, stihá povinnost úpravy odpočtu nástupce.

ZDPH nedává v souvislosti s přechodem a s aplikací § 78c žádné specifické pokyny pro úpravu odpočtu v kalendářním roce přechodu pro předchůdce ani pro nástupce. Nicméně povinnost úpravy je v ZDPH stanovena obecně pro plátce, který pořídil předmětný majetek (předchůdce), a takovou povinnost lze z ustanovení § 78c dovodit i pro nástupce.

Jak vyplývá z § 78a odst. 1 ZDPH, částka připadající k úpravě odpočtu v kalendářním roce (dále jen „rozsah roční úpravy“) se vypočte jako díl z daně na vstupu odpovídající jednomu roku z předepsané délky opravného období. To odpovídá také čl. 187 odst. 1 prvnímu pododstavci Směrnice⁵, kde je obdobně určen „rozsah roční opravy“. Domnívám se, že rozsah roční úpravy představuje část daně na vstupu, která má podléhat v kalendářním roce přechodu případné úpravě, v souhrnu u předchůdce i nástupce. To znamená, že předmětem roční úpravy nemůže být stejný rozsah roční úpravy jednou u předchůdce a současně podruhé i u nástupce, neboť takový postup by vedl často k absurdním výsledkům a odporoval by principu neutrality.

Z uvedeného tedy vyplývá, že úprava odpočtu u předchůdce, resp. u nástupce se v kalendářním roce, v němž dochází k přechodu, provádí v takové části z rozsahu roční úpravy, která poměrně odpovídá části z kalendářního roku, po kterou

⁴ § 78 odst. 3 ZDPH

⁵ Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty v platném znění

předchůdce, resp. nástupce disponoval s majetkem. Tento princip rozdělení rozsahu roční úpravy není dotčen případným vyřazením majetku u nástupce po přechodu.

Lze zdůraznit, že pro předchůdce nemá jakýkoli význam, jak s majetkem po přechodu nakládá nástupce, pro nástupce nemá žádný význam, zda po pořízení majetku došlo k úpravám odpočtu u předchůdce za jakékoli období před přechodem.

Pro úplnost dodávám, že v každém případě spadajícím do působnosti § 78c ZDPH je třeba správně stanovit okamžik přechodu v závislosti na charakteru a titulu přechodu.

5. Specifické otázky související s aplikací § 78c ZDPH

a) S ohledem na to, že v průběhu opravného období vztahujícího se ke konkrétnímu majetku může dojít k více přechodům, je vhodné doplnit, že tyto přechody budou nahlíženy obdobně, jak je uvedeno výše. Pokud by v jediném kalendářním roce došlo k více přechodům, pak se výše uvedený princip rozdělení rozsahu roční úpravy použije obdobně pro více zúčastněných plátců.

b) Povinnosti nástupce vyplývající z pravidel pro úpravu odpočtu dle § 78 a násl. ZDPH se uplatní nadále po zbytek opravného období bez ohledu na to, zda majetek, k němuž se váže ustanovení § 78c ZDPH, bude po přechodu u nástupce evidován jako dlouhodobý majetek.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

V textu § 78c je vyjádřeno, že pravidla pro úpravu odpočtu (dle § 78 až 78b) se ve zde vyjmenovaných případech použijí obdobně. Jak je v příspěvku konstatováno je otázkou co se obdobným použitím těchto pravidel skutečně rozumí. Z hlediska logického a v rámci obecného vymezení přístupu k úpravě odpočtu daně by se mělo postupovat co nejvíce shodně, nicméně specifická vyjmenovaných situací, kdy s dlouhodobým majetkem u něhož byl uplatněn původní odpočet jinou osobou než, na kterou později může dopadat povinnost provést úpravu odpočtu není zcela přílehlavá na text §§ 78 až 78b. Z toho důvodu zákonodárce užil v § 78c i termín obdobného zacházení s pravidly pro úpravu odpočtu, což neznamená zacházení v principu zcela odlišné. Proto také zákonodárce v odst. 2 §78c uvádí, že se běh lhůty pro úpravu odpočtu nepřerušuje tj. že se nadále pokračuje jak v hodnocení času (tedy běhu lhůty) tak v hodnocení uplatněného odpočtu ve vztahu k rozsahu změny použití tohoto majetku pro účely, které zakládají či nezakládají nárok na odpočet. Uvedeným vymezil zákonodárce svůj záměr aplikovat předmětné korekční mechanismy u vyjmenovaného majetku (resp. situací) tak, jako by nedošlo ke změně vlastnictví. V zásadě by měl být naplněn princip zachování neutrality daně z přidané hodnoty. Proto je nutno provést úpravu odpočtu daně v rozsahu, která odpovídá celé roční úpravě daně tj. v souhrnnu části daně připadající na předchůdce i nástupce. Úprava odpočtu se provede proporciálně ve vztahu k období, po které byl majetek užíván předchůdcem a nástupcem, a to v rámci daňových příznání předchůdce a nástupce.