

MINISTERSTVO FINANCÍ
ČESKÉ REPUBLIKY

Č.j. 181/96306/1997

Vyřizuje: Ladislav Capoušek

V Praze dne 16.4.1998

Pokyn č. D - 170

**Dodatečná daňová přiznání, vypořádání nároku na odpočet a oprava
vypořádání nároku na odpočet u daně z přidané hodnoty.**

Předkládání dodatečných daňových přiznání, vypořádání nároku na odpočet a oprava vypořádání nároku na odpočet jsou upraveny zákonem ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V tomto metodickém pokynu je uveden přístup platný po 1.1.1998 v návaznosti na novelu zákona o DPH č. 208/1997 Sb.

1. Dodatečná daňová přiznání

Dodatečná daňová přiznání předkládají plátcí podle § 38a zákona o DPH a v případě opravy sazby daně a výše daně postupují také podle § 15a odst. 3 zákona o DPH. V dodatečném daňovém přiznání podle § 38a zákona o DPH uvádí plátce pouze rozdíly oproti poslední známé daňové povinnosti opravovaného zdaňovacího období, tj. uvádí pouze opravy. V dodatečných daňových přiznáních na opravu sazby daně a výše daně, uvádí plátce náležitosti podle § 15a odst. 3 zákona o DPH, tj. původní údaje se záporným znaménkem a nové údaje s kladným znaménkem.

Plátcí daně předkládají zvlášť samostatné dodatečné daňové přiznání podle § 38a zákona o DPH a zvlášť samostatné dodatečné daňové přiznání podle § 15a zákona o DPH. Beze změny zůstává ustanovení § 15a odst. 3 zákona o DPH o náležitostech uváděných v dodatečných daňových přiznáních při opravě sazby daně a výše daně.

Nově je upraveno předkládání dodatečných daňových přiznání podle § 38a odst. 2 a 3 zákona o DPH. Od 1.1.1998 předkládají plátcí dodatečné daňové přiznání, ve kterém uvádí současně všechny opravy, kterými jsou jak opravy zvyšující, tak i opravy snižující daňovou povinnost. Plátce postupuje tak, že provede souhrn všech oprav k opravovanému zdaňovacímu období a po výpočtu podle „Pokynů k vyplnění dodatečného daňového přiznání“ zjistí údaj o změně daňové povinnosti a určí, zda souhrnem oprav zvyšuje nebo snižuje poslední známou daňovou povinnost.

Zvyšuje-li souhrnem oprav daňovou povinnost, má plátce povinnost podle § 38a odst. 2 zákona o DPH dodatečné daňové přiznání předložit. Snižuje-li souhrnem oprav daňovou povinnost je podle § 38a odst. 3 zákona o DPH na uvážení plátce, zda dodatečné daňové přiznání předloží. Zde je třeba upozornit, že jednotlivé opravy, které zvyšují daňovou povinnost plátce, může správce daně při daňové kontrole doměřit, neprokáže-li plátce, že se nejedná o opravy zvyšující daňovou povinnost.

V případě, že plátce souhrnem oprav snižuje daňovou povinnost, může předložit dodatečné daňové přiznání podle § 38a odst. 3 zákona o DPH, ve lhůtě stanovené zvláštním předpisem. Tím je ustanovení § 47 odst.1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Z tohoto ustanovení vyplývá, že daň nelze doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dodatečné daňové přiznání k opravovanému zdaňovacímu období je tedy možné nejpozději předložit v případě, že důvody pro podání byly zjištěny u plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím nejpozději v předposledním zdaňovacím období a u plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím v předposledním měsíci posledního zdaňovacího období, před uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém měl povinnost daňové přiznání podat. Na později podané dodatečné daňové přiznání na snížení daňové povinnosti se pohlíží jako na neúčinně podané.

Podle novelizovaného znění § 5 odst. 6 zákona o DPH osoba oprávněná pokračovat v živnosti nebo v podnikání, která je plátcem daně nebo předloží přihlášku k registraci do 20 dnů ode dne úmrtí plátce, předkládá dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období činnosti zemřelého plátce svým jménem k DIČ a ke jménu zemřelého.

Novelizované znění § 38a odst. 3 zákona o DPH platné od 1.1.1998 má procesní charakter. Tímto ustanovením se otevírají lhůty, které podle dřívějšího znění zákona o DPH již uplynuly. Shora uvedený postup se uplatní i u dodatečných daňových přiznání, kterými plátce snižuje daňovou povinnost, předložených po 1.1.1998 za zdaňovací období před účinností zákona č. 208/1997 Sb., i když dříve platná lhůta marně uplynula, a to i v případě, že dodatečné daňové přiznání bylo dříve posouzeno jako nepřípustné z důvodu nedodržení § 38a odst. 3 zákona o DPH.

V běžném, ani v dodatečném daňovém přiznání nemůže plátce daně uplatnit nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 2 za zdanitelná plnění, která se uskutečnila do 31. prosince 1995, jak je uvedeno v čl. II odst. 2 zákona č. 208/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

2. Vypořádání nároku na odpočet

Pokud v některém zdaňovacím období uskuteční plátce zdanitelná plnění osvobozená podle § 25 zákona o DPH, je povinen zkracovat nárok na odpočet podle § 20 zákona o DPH. Po skončení kalendářního roku provede plátce vypořádání nároku na odpočet za zdaňovací období kalendářního roku podle § 20 odst. 6 zákona o DPH.

Nově je podle § 20 odst. 6 zákona o DPH prodlouženo období, za které se provádí vypořádání nároku na odpočet daně, u plátce, který v průběhu kalendářního roku ukončí podnikání nebo zruší registraci. Vypořádání se v tomto případě provede za období od 1. ledna roku předcházejícího do data uvedeného na rozhodnutí o zrušení registrace plátce a to i v případě, že plátce ukončil podnikání nebo zrušil registraci k poslednímu dni posledního zdaňovacího období kalendářního roku. Hodnotu vypořádání uvede plátce do řádku 41 posledního daňového přiznání.

Dojde-li ke zrušení registrace v důsledku úmrtí plátce a existuje-li osoba oprávněná, která pokračuje po zemřelém plátcovi v živnosti nebo v podnikání, která je plátcem daně nebo předloží přihlášku k registraci do 20 dnů ode dne úmrtí plátce, (viz § 5 odst. 6 zákona o DPH) neprovádí právní nástupce vypořádání nároku na odpočet za zemřelého plátce podle § 20 odst. 6 zákona o DPH. Osoba oprávněná pokračovat v živnosti nebo v podnikání, provede vypořádání nároku na odpočet obvyklým způsobem (pouze ze své činnosti), stanoveným v § 20 odst. 6 zákona o DPH.

3. Oprava vypořádání nároku na odpočet

Opravuje-li plátce, jenž je povinen zkracovat nárok na odpočet podle § 20 zákona o DPH, uskutečněná zdanitelná plnění některého ze zdaňovacích období tří předcházejících kalendářních roků je povinen provést opravu vypořádání nároku na odpočet podle § 20 odst. 7. Opravu vypořádání uvede v dodatečném daňovém přiznání, ve kterém opravu uskutečněných zdanitelných plnění provádí. K opravovanému zdaňovacímu období se oprava vypořádání dodatečně vyměří, a je součástí výpočtu pro dodatečné stanovení daně z dodatečného daňového přiznání.

Opravu vypořádání nároku na odpočet za zdaňovací období některého ze tří předcházejících kalendářních roků provede plátce vždy nově vypočteným ročním koeficientem, který vypočte na základě daňových přiznání příslušného roku, případně jeho části, byla-li registrace zrušena v průběhu roku, a ze všech případných oprav. Opravami se pro

tento případ rozumí např. dodatečná daňová přiznání, dodatečné platební výměry z daňové kontroly a rozhodnutí o opravných prostředcích. Pro opravu vypořádání nároku na odpočet za zdaňovací období jiných roků než tří předcházejících kalendářních roků, použije plátce poslední vypočtený koeficient roku, kterého se oprava týká. Znamená to, že koeficient již znovu nevypočítává, ale krácení nároku na odpočet provede koeficientem, který byl vypočten naposledy a to buď v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období předmětného kalendářního roku (při vypořádání), popřípadě při poslední provedené opravě některého ze zdaňovacích období předmětného roku. Tento postup se uplatní i v případě, že plátce ukončí registraci k DPH v průběhu kalendářního roku a ve stejném kalendářním roce předloží dodatečné daňové přiznání k některému zdaňovacímu období téhož kalendářního roku.

Osoba oprávněná, která pokračuje po zemřelém plátcí v živnosti nebo v podnikání, která je plátcem daně nebo předloží přihlášku k registraci do 20 dnů ode dne úmrtí plátce, (viz § 5 odst. 6 zákona o DPH) provádí opravu vypořádání v případě oprav zdaňovacích období roků vypořádaných zemřelým plátcem, obvyklým způsobem podle § 20 odst. 7 zákona o DPH svým jménem k DIČ a ke jménu zemřelého.

Michal Frankl v.r.
náměstek ministra financí