

Související ustanovení:

§ 13 – Dodání zboží

§ 72 – Nárok na odpočet daně

§ 75 – Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši

§ 77

Vyrovnaní odpočtu daně

(1) Původní odpočet daně uplatněný u obchodního majetku před jeho použitím, s výjimkou dlouhodobého majetku, podléhá vyrovnaní, pokud ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 3 plátce tento majetek použije v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně.

(2) Použitím pro jiné účely se rozumí případy, kdy plátce uplatnil původní odpočet daně v

- a) plné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v krácené výši nebo nárok na odpočet daně nemá,
- b) krácené výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které nárok na odpočet daně nemá, nebo pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v plné výši, nebo
- c) plné nebo částečné výši a následně u tohoto majetku došlo ke zničení, ztrátě či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny, a to dnem, kdy se plátce o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl.

(3) Původní odpočet daně uplatněný u staveb a jednotek, které nejsou dlouhodobým majetkem, podléhá vyrovnaní rovněž po uplynutí lhůty podle § 73 odst. 3, jsou-li splněny ostatní podmínky podle odstavce 1.

(4) Částka vyrovnaní odpočtu daně se vypočte jako rozdíl mezi výší nároku na odpočet daně k okamžiku použití majetku a výší původního uplatněného odpočtu daně. Je-li vypočtená částka vyrovnaní odpočtu daně kladná, je plátce oprávněn vyrovnaní provést, je-li záporná, je plátce povinen vyrovnaní provést.

(5) Vyrovnaní odpočtu daně plátce provede za zdaňovací období, ve kterém byl obchodní majetek použit a ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost nebo možnost provést toto vyrovnaní.

Komentář k § 77**Odst. 1**

Vyrovnaní odpočtu daně se provádí u majetku, který není dlouhodobým majetkem. Vyrovnaní podléhá původní odpočet daně, který plátce uplatnil u tohoto majetku před prvním použitím, pokud plátce v tříleté lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně použije tento majetek v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely.

Odst. 2

Použitím pro jiné účely se rozumí situace, kdy plátce uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši a následně tento majetek použije pro osvozená plnění, u kterých má nárok na odpočet daně v krácené výši, nebo nemá žádný nárok na odpočet daně.

Příklad:

Nemocnice vlastní lékárnu, do které nakupuje léky za účelem jejich dalšího prodeje. Při nákupu uplatňuje plný nárok na odpočet daně. Z této lékárny si také odebírá léky pro použití v nemocnici v rámci zdravotní služby, která je osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně. U těchto odebraných léků provede vyrovnaní odpočtu daně – vrátí původně uplatněný odpočet daně.

Může také dojít k opačné situaci, kdy plátce uplatňuje nárok na odpočet daně v krácené výši, tedy pro plnění zdanitelná s nárokem na odpočet daně i osvobozená bez nároku na odpočet daně, a tento majetek použije plně pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, nebo plně pro plnění zdanitelná s nárokem na odpočet daně.

Příklad:

Plátce provozuje nemovitost, v části má provozovnu, ve které provozuje vlastní ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně a část této nemovitosti pronajímá neplátcům. Nakupuje drobný instalatérský a podobný materiál na údržbu domu a při nákupu tohoto materiálu uplatňuje nárok na odpočet daně v krácené výši. V tříleté lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně pronajal celou nemovitost neplátci, jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Musí provést vyrovnaní odpočtu daně.

Vyrovnaní odpočtu daně se provede také u nedoloženého zničení, ztráty nebo odcizení obchodního majetku, který není dlouhodobým majetkem plátce.

K problematice nedoloženého zničení, ztráty nebo odcizení obchodního majetku vydalo GŘ informací č. 55985/17/7100-20116-050485.

V informaci je uvedeno, ve kterých případech se jedná o doložené zničení, ztrátu nebo odcizení obchodního majetku. Jde o případy, kdy je v případě zjištěné ztráty předepsána úhrada škody zaměstnanci s hmotnou odpovědností, nebo je provedena úhrada škody pojišťovnou.

V informaci je upřesněno, že se v případě nedoloženého zničení, ztráty nebo odcizení obchodního majetku, který není dlouhodobým majetkem, provede vyrovnání odpočtu daně pouze v případě, že se jedná o majetek, který má plátce na skladě.

U majetku, vydaného ze skladu do spotřeby a fakticky použitého k ekonomické činnosti, se vyrovnání odpočtu daně v případě zničení, ztráty nebo odcizení tohoto majetku neprovede. Jedná se například o pracovní nářadí, kalkulačky apod.

Vyrovnání odpočtu daně se neprovede ani v případě nedoloženého zničení, ztráty nebo odcizení majetku, který byl pořízen pro přímé použití a fakticky použit k ekonomické činnosti, jako je nábytek, výpočetní technika apod.

Plátce provede vyrovnání odpočtu daně tím způsobem, že vrátí částku původně uplatněného nároku na odpočet daně, tedy z částky, uvedené na přijatém daňovém dokladu.

Vyrovnání odpočtu daně se provádí v tříleté lhůtě od prvního dne měsíce následujícím po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. V případě nedoložené ztráty, zničení nebo odcizení majetku provede plátce toto vyrovnání v okamžiku, kdy se o této skutečnosti dozví. Po tříleté lhůtě se již vyrovnání odpočtu daně neprovede.

Příklad:

Plátce se zabývá nákupem a prodejem zboží. Ke dni 31. 12. 2021 provedl inventuru obchodního majetku. Při této inventuře zjistil, že se mu ze skladu ztratila vrtačka, určená pro další prodej. Plátce tuto vrtačku pořídil v květnu 2021 se základem daně 10 000 Kč a uplatnil daň 2 100 Kč. Plátce není schopen ztrátu vrtačky doložit. Plátce je povinen za zdaňovací období prosinec 2021 provést vyrovnání odpočtu daně. Toto vyrovnání provede tím způsobem, že daň, kterou si odečetl při nákupu ve výši 2 100 Kč, vrátí.

Pro účely informace GŘ je manko definováno jako schodek nad normu přirozeného úbytku.

Z informace vyplývá, že se vyrovnání odpočtu daně provede u manka nad normu přirozeného úbytku. V případě zjištěného manka do normy přirozeného úbytku se vyrovnání odpočtu daně neprovede.

V informaci je pro případy, kdy není plátce za žádných okolností schopen zjistit výši původně uplatněného odpočtu daně, uvedeno několik metod výpočtu, například za pomoci váženého aritmetického průměru.

V případech nedoložených ztrát, zničení nebo odcizení majetku, který je dlouhodobým majetkem, se postupuje podle § 78e – viz komentář k § 78e zákona o DPH.

Odst. 3

Vyrovnání odpočtu daně provede plátce ve tříleté lhůtě, která počíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl.

Tříletá lhůta je v určitých případech prolomena a plátce provede vyrovnání odpočtu daně i po uplynutí této tříleté lhůty.

Jedná se o vyrovnání odpočtu daně u plátců, kteří podnikají převážně na pozici developerů, protože vyrovnání odpočtu daně podléhá původní odpočet daně uplatněný u staveb a jednotek, které nejsou dlouhodobým majetkem plátce, ale jsou jeho zásobou.

Plátce, který si u staveb, bytů nebo nebytových prostor oprávněně uplatnil nárok na odpočet daně, protože předpokládal, že při jejich následném dodání uplatní daň, a poté po uplynutí lhůty pro osvobození od daně podle § 56 zákona o DPH bude toto dodání osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen původně uplatněný nárok na odpočet daně vyrovnat, a to i v případě, že již došlo k uplynutí obecné tříleté lhůty pro uplatnění odpočtu daně.

Jedná se o nemovitosti, které v podstatě plátce eviduje nebo by měl evidovat na účtu zásob. Tudíž v daném případě neprovede úpravu odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH, protože úprava odpočtu daně se vztahuje pouze na dlouhodobý majetek. Záměrem tohoto opatření je zamezit spekulativní praxi při dodání staveb, bytů a nebytových prostor.

Odst. 4

Odstavec 4 stanoví, jak se vypočte částka vyrovnání odpočtu daně. Tato částka se vypočte jako rozdíl mezi výší nároku na odpočet daně v okamžiku použití a výší původně uplatněného nároku na odpočet daně. Pokud je tento rozdíl kladný, může plátce vyrovnání odpočtu daně provést, pokud je záporný, musí toto vyrovnání odpočtu daně provést.

Odst. 5

Vyrovnání odpočtu daně uvede plátce do daňového přiznání na ř. 45 vždy za to zdaňovací období, kdy došlo k použití obchodního majetku pro jiné účely, než při pořízení majetku plátce předpokládal. Nikoliv tedy na konci roku.

Související ustanovení:

§ 72 – Nárok na odpočet daně

§ 73 – Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

§ 78e – Úprava odpočtu daně