




Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

 *zvláštní režimy (cestovní služba, obchodování s použitým zbožím aj.)*

 *režim přenesení daňové povinnosti (dodání šrotu a odpadů, dodání nemovité věci, poskytnutí stavebních nebo montážních prací aj.)*

 *zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty*

 *zvláštní režim jednoho správního místa (poskytnutí „digitálních“ služeb, služeb v jiném členském státě, e-shop, prodej dovezeného zboží na dálku aj.)*

 *specifické postupy pro uplatnění DPH (obchodování s novými dopravními prostředky v EU, DPH u vratných obalů, majetek vytvořený vlastní činností)*



Ing. Zdeněk Kuneš, Ing. Pavla Polanská

Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována ani šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude trestně stíháno.

Ing. Zdeněk Kuneš, Ing. Pavla Polanská

Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7
tel.: 234 264 401, fax 234 264 400
www.grada.cz
jako svou 8271. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odpovědná redaktorka Ing. Kateřina Patková
Počet stran 256
První vydání, Praha 2021
Vytiskla TISKÁRNA V RÁJI, s.r.o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2021

ISBN 978-80-271-4564-5 (ePub)
ISBN 978-80-271-4563-8 (pdf)
ISBN 978-80-271-1227-2 (print)

Obsah

Slovo autorů	7
1. Režim přenesení daňové povinnosti	9
2. Zvláštní režim pro cestovní službu podle zákona o DPH účinného do konce roku 2021	37
3. Zvláštní režim pro cestovní službu podle zákona o DPH účinného od 1. ledna 2022	55
4. Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi	77
5. Zvláštní režim pro investiční zlato	85
6. Dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropské unie	91
7. Uplatnění daně z přidané hodnoty u dodání vratných obalů	103
8. Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností	109
9. Zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty	127
10. Zvláštní režim jednoho správního místa	135
Přílohy	223
O autorech	254

Slovo autorů

V publikaci jsme pro Vás shrnuli uplatňování daně z přidané hodnoty u zvláštních režimů a dále ve zcela specifických případech, kdy je tato daň uplatňována způsobem, který se odlišuje od běžného režimu pro uplatnění daně z přidané hodnoty.

Je zde uveden postup uplatnění daně z přidané hodnoty pro plátce, kteří poskytují cestovní službu a kteří jsou tak povinni použít zvláštní režim pro cestovní službu. Vzhledem k tomu, že s účinností od 1. ledna 2022 dochází při uplatnění tohoto režimu k zásadním změnám, je samostatně sepsán postup uplatnění tohoto zvláštního režimu do konce roku 2021 a od 1. ledna 2022.

Pro plátce, kteří obchodují s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi je vysvětleno, za jakých podmínek mohou použít zvláštní režim, který se na prodej tohoto zboží vztahuje.

Najdete zde také postup pro uplatňování daně z přidané hodnoty při dodání investičního zlata.

Podrobně se věnujeme režimu přenesení daňové povinnosti uplatňovanému při obchodování s vybraným zbožím nebo při poskytnutí vybraných služeb v rámci tuzemska, například při poskytnutí stavebních nebo montážních prací mezi plátcí.

S účinností od 1. října 2021 došlo k zásadní změně uplatňování daně z přidané hodnoty u zvláštního režimu u jednoho správního místa. Návazně na tuto změnu je pro plátce, kteří obchodují se zbožím prostřednictvím e-shopů, vysvětlen postup při prodeji zboží na dálku. Řešeny jsou také daňové dopady poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb, služeb pro konečného zákazníka v jiném členském státě a dodání zboží provozovatelem elektronického rozhraní a prodej dovezeného zboží na dálku. V této souvislosti jsou detailně zpracovány podmínky pro použití režimu Evropské unie, režimu mimo Evropskou unii a dovozního režimu.

Ve vazbě na zrušení osvobození od daně při dovozu zboží do hodnoty 22 EUR uvádíme podmínky pro použití zvláštního režimu při dovozu zboží nízké hodnoty.

Kromě výše zmíněného je připraveno vysvětlení specifických postupů pro uplatnění daně z přidané hodnoty v případě obchodování s novými dopravními prostředky v Evropské unii, při prodeji vratných obalů a u majetku vytvořeného vlastní činností.

Ing. Zdeněk Kuneš a Ing. Pavla Polanská

1. Režim přenesení daňové povinnosti – § 92a až 92g zákona o DPH

V běžném režimu má při uplatňování daně z přidané hodnoty povinnost přiznat a zaplatit daň plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění.

Režim přenesení daňové povinnosti je specifický v tom, že se povinnost přiznat a zaplatit daň přenáší z poskytovatele plnění na plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno.

Režim přenesení daňové povinnosti se použije

Režim přenesení daňové povinnosti použije plátce, pokud pro jiného plátce poskytne některé zdanitelné plnění, uvedené v § 92b až 92g zákona o DPH, s místem plnění v tuzemsku.

Jedná se o:

- dodání zlata podle § 92b zákona o DPH,
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 podle § 92c zákona o DPH,
- dodání nemovitě věci podle § 92d zákona o DPH,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací podle § 92e zákona o DPH,
- použití režimu přenesení daňové povinnosti v ostatních případech podle § 92ea zákona o DPH,
- dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 podle § 92f zákona o DPH,
- mechanismus rychlé reakce podle § 92g zákona o DPH.

Podstatné je, že se tento režim použije pouze při poskytnutí uvedených zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku, které jsou poskytnuté mezi plátcí.

Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije

Pokud je některé z uvedených zdanitelných plnění poskytnuto pro osobu, která není registrována za plátce, zůstává podle běžného režimu uplatnění daně povinnost přiznat a zaplatit daň na plátcí, který zdanitelné plnění poskytl.

Příklad:

Plátce postavil rodinný dům pro občana, nepodnikatele. Při uplatnění daně použil běžný režim.

Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

Příklad:

Plátce provedl opravu střechy na výrobní hale pro podnikatele, který není plátcem. Při uplatnění daně použil běžný režim a fakturoval opravu včetně daně.

Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije také v případě, že zdanitelné plnění má místo plnění mimo tuzemsko.

Příklad:

Plátce provedl opravu střechy na výrobní hale v Bratislavě pro osobu povinnou k dani na Slovensku, ale neregistrovanou k dani. Při uplatnění daně plátce použil běžný režim, místo plnění stanovil podle § 10 zákona o DPH.

Použití režimu přenesení daňové povinnosti závisí podle § 92a odst. 2 a 3 zákona o DPH také na tom, zda příjemce plnění ke dni přijetí úplaty, pokud k němu došlo dříve, než bylo uskutečněno plnění, nebo ke dni uskutečnění plnění, pokud nebyla dříve přijata úplata, vystupuje či nevystupuje jako osoba povinná k dani.

Pokud příjemce zdanitelného plnění poskytne dodavateli své daňové identifikační číslo, jedná jako osoba povinná k dani.

Pokud je příjemce plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, plátcem a zároveň nejedná v okamžiku zaplacení zálohy či přijetí zdanitelného plnění jako osoba povinná k dani, musí tuto skutečnost oznámit poskytovateli plnění.

Je na plátcí, jak tuto skutečnost poskytovateli zdanitelného plnění oznámí. Je vhodné, aby v těchto případech plátce, příjemce zdanitelného plnění, plátcí, poskytovateli zdanitelného plnění písemně sdělil, že se při přijetí tohoto zdanitelného plnění jako osoba povinná k dani nechová. Pro plátce, poskytovatele zdanitelného plnění, je vhodné, aby tato potvrzení uchovával pro případ daňové kontroly.

Pokud příjemce plnění nejedná v daném okamžiku jako osoba povinná k dani, režim přenesení se již dále nepoužije, a to ani v případě, že po tomto okamžiku dojde ke změně účelu použití přijatého zdanitelného plnění.

Příklad:

Plátce, stavební firma, poskytuje stavební práce na opravě parkoviště pro obec, která je plátcem. Před převzetím stavebních prací vydala obec stavební firmě písemné potvrzení, že při přijetí těchto prací nejedná jako osoba povinná k dani, protože práce budou využity pro výkon veřejné správy. Plátce, poskytovatel prací, nepoužije režim přenesení daňové povinnosti, použije běžný režim pro uplatnění daně a přizná daň ve svém daňovém přiznání. Pokud by však obec nevydala plátcí, poskytovateli prací, potvrzení o tom, že při přijetí těchto prací nejedná jako osoba povinná k dani, a do objednávky nebo uzavřené smlouvy

by obec uvedla své DIC, použil by plátce režim přenesení daňové povinnosti a povinnost přiznat daň by byla na obci.

Použití režimu přenesení daňové povinnosti u plátce, který nesplnil ve stanovené lhůtě svoji registrační povinnost

Plátce, který se včas nezaregistroval a je jako plátce zpětně registrován rozhodnutím správce daně o registraci za plátce, nepoužije podle § 92a odst. 5 zákona o DPH režim přenesení daňové povinnosti za ta zdaňovací období, ve kterých byl plátcem ze zákona, ale nebyl jako plátce registrován, ale použije běžný režim. Podle tohoto pravidla se postupuje jak v případě, že plátce, který nesplnil ve stanovené lhůtě svoji registrační povinnost, je v pozici poskytovatele plnění, tak v případě, že je v pozici příjemce plnění.

Daňová povinnost zůstává v tomto případě na poskytovateli zdanitelného plnění, protože od plátce, příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, by nebylo možné požadovat, aby zpětně (poté co bude jako plátce registrován) přiznal a zaplatil z tohoto plnění za poskytovatele daň.

Režim přenesení daňové povinnosti použije plátce až ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o registraci plátce.

Pozdě registrovaný plátce, který uskutečňoval zdanitelná plnění, je v takovém případě za období, kdy byl plátcem ze zákona, ale nebyl jako plátce registrován, povinen podat řádná daňová přiznání.

Vzhledem k tomu, že každý nově registrovaný plátce má měsíční zdaňovací období, podá daňová přiznání za jednotlivé kalendářní měsíce. Současně podá také za tyto měsíce řádná kontrolní hlášení.

Nepodává dodatečná daňová přiznání ani následná kontrolní hlášení.

V těchto daňových přiznáních uvede plátce daň ze zdanitelných plnění, která v té době uskutečnil. Běžně vypočítá daň podle § 37 písm. b) zákona o DPH shora.

Příklad:

Podnikatel, který poskytoval instalátérské práce při výstavbě bytového domu pro sociální bydlení, zjistil v září 2021, že se překročením obratu stal plátcem k 1. lednu 2021. Zpětně se proto k 1. lednu 2021 zaregistroval za plátce. Podal finančnímu úřadu opožděně řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za období od ledna do srpna 2021, v těchto přiznáních uvedl běžný režim pro uplatnění daně, daň spočítal „shora“. Například za leden 2021 činily jeho tržby z instalátérských prací provedených pro plátce při výstavbě bytového domu pro sociální bydlení 180 000 Kč. Do daňového přiznání podaného zpětně za leden 2021 uvedl na řádku 2 základ daně 156 522 Kč a daň 23 478 Kč (180 000 – (180 000 :1,15)). Dne 28. září 2021 nabylo právní moci rozhodnutí o registraci plátce. Režim přenesení daňové povinnosti začal plátce používat od 28. září 2021.

Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

V případě zpětné registrace má plátcе možnost vypočítat daň také podle § 37 písm. a) zákona o DPH jako součin základu daně a sazby daně.

Tento postup není možné využít běžně u všech zdanitelných plnění, poskytnutých pro plátcе, ale pouze v případě, že se plátcе se svým odběratelem plátcem dohodne, že mu tento odběratel za zdanitelná plnění, která od tohoto plátcе přijal, zpětně doplatí daň nebo tato povinnost zákazníka vyplývá z uzavřené smlouvy.

Pozdě registrovanému plátcі zůstává také zachován nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění za období, kdy se stal plátcem, ačkoliv nebyl jako plátcе včas registrován. Nárok na odpočet daně je ale povinen doložit daňovými doklady.

Nárok na odpočet daně má tento plátcе také v souladu s § 79 zákona o DPH u zdanitelných plnění přijatých před registrací plátcе. Tento nárok uplatní v daňovém přiznání podaném za první zdaňovací období.

Nárok na odpočet daně z plnění přijatých před registrací plátcе doloží doklady, které mu byly vystaveny plátcem. Jedná se o daňové doklady, které vystavil plátcе v souladu s § 28 zákona o DPH osobě povinné k dani s tím, že tyto doklady nemají všechny povinné náležitosti daňového dokladu, každopádně na nich chybí daňové identifikační číslo plátcе, příjemce zdanitelného plnění. Tuto chybějící náležitost plátcе doloží jinými důkazními prostředky, například rozhodnutím o registraci plátcе.

Příklad:

Podnikatel, který poskytoval montáže kuchyňských linek do bytů, zjistil v dubnu 2021, že se překročením obratu stal plátcem k 1. lednu 2021. Zpětně se proto k 1. lednu 2021 zaregistroval za plátcе a podal finančnímu úřadu opožděně řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za leden a únor 2021. V těchto přiznáních uplatnil nárok na odpočet daně z nakoupeného materiálu. Tento nárok na odpočet daně doložil daňovými doklady. V daňovém přiznání, podaném za leden 2021 uplatnil také nárok na odpočet daně ze strojů, které si pořídil v roce 2020 a které byly k 1. lednu 2021 součástí jeho obchodního majetku. Nárok na odpočet daně doložil daňovými doklady vystavenými plátcі.

Přechodné období při rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti na nové komodity či nové služby

Jedná se o situaci, která může nastat v případě, že se rozšiřuje použití režimu přenesení daňové povinnosti na nové komodity a nové typy služeb.

V tomto přechodném období při rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti na nové komodity nebo služby mohou nastat případy, kdy byla plátcem přijata záloha na budoucí zdanitelné plnění, ze které vznikla povinnost přiznat daň, protože v té době ještě nebyla povinnost použít režim přenesení daňové povinnosti a k uskutečnění daného zdanitelného plnění došlo až po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti.

Pro tyto případy platí podle § 92a odst. 6 zákona o DPH zásada, že se režim přenesení daňové povinnosti v těchto případech neaplikuje zpětně na daň, u které vznikla povinnost přiznat z titulu přijetí zálohy.

Při výpočtu části daně, na kterou se použije režim přenesení daňové povinnosti, se vychází ze základu daně stanoveného podle obecného pravidla § 37a odst. 1 zákona o DPH, který řeší případy, kdy byla přijata a zdaněna úplata před uskutečněním zdanitelného plnění.

Základem daně, stanoveným pro režim přenesení daňové povinnosti, je v takovém případě rozdíl mezi celkovou úplatou za dané zdanitelné plnění bez daně (tzn. celkovým základem daně za dané zdanitelné plnění podle § 36 odst. 1 zákona o DPH) a součtem částek záloh přijatých před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti snížených o daň přiznanou z těchto záloh (tzn. souhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 zákona o DPH).

Pokud plátce přijme zálohu po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti a současně před uskutečněním zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, tak se k této záloze nepřihlíží.

Příklad:

Plátce od jiného plátce přijal zálohu na poskytnutí stavebních prací při opravě bytového domu v Praze ve výši 50 000 Kč v době, kdy se na stavební práce režim přenesení daňové povinnosti ještě nepoužil. Plátce použil běžný režim pro uplatnění daně a vzhledem k tomu, že záloha je vždy včetně daně, spočítal daň shora. V době, kdy stavební práce poskytl, se na poskytnutí stavebních prací již režim přenesení daňové povinnosti použil. Plátce vyúčtoval doplatek ve výši 150 000 Kč, na který použil režim přenesení daňové povinnosti a daň z této částky přiznal příjemce služby.

Právní fikce „dobrá víra“

V § 92a odst. 7 zákona o DPH je zavedena obecná právní fikce pro použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Jedná se o situace, kdy si plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a plátce, příjemce tohoto zdanitelného plnění, nejsou jisti, zda poskytnuté zdanitelné plnění do režimu přenesení daňové povinnosti spadá, a ve shodě důvodně předpokládají, že se o režim přenesení daňové povinnosti jedná.

V takovém případě plátce, poskytovatel zdanitelného plnění, vystaví daňový doklad bez uvedení výše daně a na tento daňový doklad uvede údaj „daň odvede zákazník“ a příjemce plnění tento doklad akceptuje a doplní výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Příjemce plnění tak jedná ve shodě s poskytovatelem plnění.

Častým případem použití právní fikce jsou případy, kdy plátce poskytuje pro jiného plátce elektromontážní práce v rámci stavebních nebo montážních prací, které odpovídají kódům 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA a současně tento plátce jako samostatné

Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

zdanitelné plnění poskytuje plátcům elektromontážní práce, které odpovídají kódu 33 klasifikace produkce CZ-CPA.

Příklad:

Plátce provedl pro jiného plátce výměnu zářivek v obchodním domě. Toto plnění podléhá kódu 33 CZ-CPA. Plátce poskytovatel si ale nebyl zcela jist, zda je na toto zdanitelné plnění povinen použít režim přenesení daňové povinnosti. S plátcem odběratelem se dohodl, že režim přenesení daňové povinnosti použije. Vystavil daňový doklad, na kterém uvedl základ daně a údaj „daň odvede zákazník“. Plátce odběratel doplnil výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a přiznal daň.

Právní fikci „dobré víry“ není ale možné využít, pokud se zdanitelné plnění zjevně odchyluje od plnění, která do režimu přenesení daňové povinnosti spadají, tedy v případech, kdy nejsou pochybnosti o tom, že se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije.

Příklad:

Plátce provedl v opravárenské dílně opravu volně stojící lednice. Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije ani v případě „dobré víry“. Nejedná se o stavební nebo montážní práce vymezené v § 92e zákona o DPH. Daň musí být přiznána a odvedena poskytovatelem prací v běžném režimu.

Porušení režimu přenesení daňové povinnosti

Pokud plátce poskytne zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, ale nepostupuje podle tohoto režimu a při uskutečnění zdanitelného plnění uplatní daň na výstupu v běžném režimu pro uplatnění daně a výši daně uvede na daňovém dokladu, nemá plátce, příjemce tohoto zdanitelného plnění, nárok na odpočet daně uvedené na daňovém dokladu.

Důvodem je skutečnost, že podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně, kterou se rozumí daň, která je stanovena podle zákona o DPH. V režimu přenesení daňové povinnosti se jedná o daň, kterou sám přizná příjemce tohoto zdanitelného plnění.

Příklad:

Plátce poskytl pro jiného plátce opravu topení v průmyslové hale. Vystavil daňový doklad v běžném režimu. Na dokladu uvedl základ daně 30 000 Kč, daň 6 300 Kč. Vzhledem k tomu, že se jednalo o montážní práce poskytnuté pro jiného plátce, na které se podle § 92e zákona o DPH použije režim přenesení daňové povinnosti, byl povinen přiznat daň plátce, příjemce tohoto plnění. Pokud by plátce zaplatil poskytovateli plnění daň uvedenou na daňovém dokladu, nemá nárok na odpočet této daně. Příjemce plnění byl povinen přiznat

daň 6 300 Kč v rámci režimu přenesení daňové povinnosti a tuto daň si mohl uplatnit jako nárok na odpočet daně za splnění podmínek § 72 a násl. zákona o DPH.

Poskytovatel plnění postupuje v takovém případě podle obecné zásady pro opravu výše daně podle § 43 zákona o DPH.

Závazné posouzení

V případě, že si plátce není jist, zda se při poskytnutí určitého zdanitelného plnění použije režim přenesení daňové povinnosti, může podle § 92h zákona o DPH požádat Generální finanční ředitelství o vydání závazného posouzení.

Podle § 92i odst. 2 zákona o DPH uvede žadatel v žádosti o závazné posouzení popis zdanitelného plnění, jehož se žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení týká. V žádosti lze uvést pouze jedno zdanitelné plnění.

Plátce je povinen v žádosti uvést návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.

Žádost je zpoplatněna částkou 10 000 Kč.

Povinnosti plátce, poskytovatele zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

Stanovení základu daně

Poskytovatel zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti stanoví základ daně podle obecných principů zákona o DPH. Do základu daně tak zahrne podle § 36 odst. 1 zákona o DPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby.

Do základu daně zahrne také vedlejší výdaje, které účtuje osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění.

Podle § 36 odst. 4 zákona o DPH se za vedlejší výdaje považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.

Pro stanovení základu daně při použití režimu přenesení daňové povinnosti je podstatné zahrnutí těchto vedlejších výdajů do základu daně, protože režim přenesení daňové povinnosti se použije sektorově na zákonem vyjmenovaná zdanitelná plnění a tato zdanitelná plnění ve svém základu daně musí vedlejší výdaje zahrnovat.

Pokud plátce poskytne zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti a vedlejší plnění do základu daně za toto zdanitelné plnění nezahrne, tak se na tato plnění jako na samostatná zdanitelná plnění většinou režim přenesení daňové povinnosti nevztahuje a takový postup je nesprávný.

Při poskytnutí služby zahrnuje základ daně také materiál přímo související s poskytovanou službou.

Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

Příklad:

Stavební firma, plátce, poskytla stavební práce při výstavbě obchodního domu v Olomouci jinému plátci. Hodnota samotných stavebních prací činila 1 000 000 Kč. Hodnota materiálu činila 3 000 000 Kč. Plátce si nechal stavební materiál na stavbu dovážet jiným plátcem. Tento plátce za přepravu stavebního materiálu vyúčtoval stavební firmě 300 000 Kč a příslušnou částku daně. Celkový základ daně za provedené stavební práce, které plátce poskytl odběrateli v režimu přenesení daňové povinnosti, je 4 300 000 Kč.

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby nebo v souvislosti s opravou stavby zahrnuje podle § 36 odst. 3 písm. d) zákona o DPH základ daně také konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Příklad:

Plátce provedl pro jiného plátce rekonstrukci topení v bytovém domě. Při stanovení ceny si samotné práce vyčíslil na 50 000 Kč, materiál (kotel, radiátory...) na 120 000 Kč, dopravu materiálu na 20 000 Kč. Plátce uvedl na daňový doklad jako předmět daně rekonstrukci topení v bytovém domě, základ daně 190 000 Kč.

Při dodání elektřiny nebo plynu jsou vedlejším plněním, které se zahrnuje do základu daně, například přepravní služby, distribuční služby, přenosové služby, podpůrné služby, náklady na zajištění regulační energie, náklady spojené s podporou elektřiny hrazené zákazníkem za množství jím spotřebované elektřiny. Do základu daně se zahrnuje také daň z elektřiny a daň ze zemního plynu.

Oprava základu daně

V případě, že dojde po použití režimu přenesení daňové povinnosti k opravě základu daně, postupuje plátce, který zdanitelné plnění poskytl, podle § 42 zákona o DPH.

Podle § 42 odst. 1 zákona o DPH opraví plátce základ daně například při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, při vrácení úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo, pokud plátce přijal úplatu, ze které mu vznikla ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a plátce ji použije na úhradu jiného plnění nebo pokud nastanou další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Typickými příklady opravy základu daně a výše daně jsou reklamace poskytnutého zdanitelného plnění.

Plátce, který uskutečnil původní zdanitelné plnění a provádí opravu základu daně u tohoto původního zdanitelného plnění, vystaví na tuto opravu opravný daňový doklad s náležitostmi podle § 45 zákona o DPH.

Oprava základu daně je samostatným zdanitelným plněním, oprava se provede v řádném daňovém přiznání.

Pokud je provedena oprava základu daně, kterou se základ daně snižuje, například při reklamaci zdanitelného plnění, uvede se podle § 42 odst. 6 zákona o DPH oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátce opravný daňový doklad odeslal příjemci.

Pokud plátce opravou základu daně základ daně zvyšuje, například při poskytnutí bonusu, považuje se podle § 42 odst. 3 písm. a) zákona o DPH oprava základu daně za samostatné plnění uskutečněné dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně.

Lhůta, po kterou plátce provede opravu základu daně, je 3 roky od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění.

Obecně platí, že po uplynutí této lhůty již plátce opravu základu daně neprovede.

V určitých případech může ale plátce provést opravu základu daně v delší jak tříleté lhůtě.

Jedná se o možnost provést opravu základu daně při poskytnutí zdanitelného plnění podle smlouvy o dílo, kdy jednotlivá dílčí plnění jsou poskytována po dobu delší než 3 roky, a oprava základu daně se provede ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převzetí celkového díla.

Možnost této opravy je zákonem o DPH dána z toho důvodu, že se závady, zjištěné u jednotlivých dílčích plnění mohou projevit až po převzetí celkového díla.

Příklad:

Plátce, který poskytuje stavební práce, uzavřel smlouvu s jiným plátcem o výstavbě nákupního centra. Ve smlouvě byla dohodnuta dílčí plnění podle jednotlivých etap postupu prací vždy ke stanovenému kontrolnímu dni. Výstavba započala 10. října 2018, dokončena bude na konci roku 2023. V březnu 2019 byla jako dílčí plnění převzata základová deska a byl vystaven daňový doklad na částku 800 000 Kč + 21 % DPH. Předání stavby je naplánováno v roce 2023. Pokud by investor reklamoval závady v základové desce a požadoval dodatečně slevu z ceny, je možné provést opravu základu daně až do konce roku 2026.

Vystavení daňového dokladu

V režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, který poskytl zdanitelné plnění, povinen do patnácti dnů po uskutečnění zdanitelného plnění vystavit daňový doklad podle § 26 až 29a zákona o DPH.

Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

Musí se vždy jednat o daňový doklad se všemi základními náležitostmi daňového dokladu, uvedenými v § 29 odst. 1 zákona o DPH a navíc sdělením „daň odvede zákazník“. Jedná se o povinný údaj, kterým plátce, poskytovatel zdanitelného plnění, oznamuje příjemci zdanitelného plnění, že se povinnost přiznat z tohoto zdanitelného plnění daň z přidané hodnoty přenáší na příjemce tohoto plnění.

Daňový doklad vystavený plátcem na zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti nemusí obsahovat sazbu daně a výši daně.

To znamená, že celé daňové zatížení je přeneseno na plátce, který přijal zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Správnou sazbu daně a výši daně je povinen stanovit plátce, příjemce zdanitelného plnění.

Nic však nebrání tomu, aby poskytovatel zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti sazbu daně a výši daně na daňový doklad uvedl. Pokud na daňový doklad tyto údaje uvede, neznamená to, že se jimi musí příjemce plnění řídit.

V režimu přenesení daňové povinnosti nemůže plátce na plnění v hodnotě do 10 000 Kč vystavit zjednodušený daňový doklad.

Příklad:

Plátce postavil v Praze pro jiného plátce rodinný dům pro sociální bydlení. Na daňový doklad uvedl sazbu daně 21 %. Plátce příjemce těchto prací je povinen přiznat daň ve správné sazbě daně 15 % a ve správné výši. Nárok na odpočet daně má, za splnění podmínek § 72 a násl. zákona o DPH, také ve správné výši daně.

Vedení evidence o plněních uskutečněných v režimu přenesení daňové povinnosti

Plátce je podle § 100 odst. 1 zákona o DPH povinen evidovat všechny údaje, které se vztahují k jeho daňovým povinnostem v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení.

Z toho vyplývá, že je plátce povinen samostatně evidovat zdanitelná plnění uskutečněná v režimu přenesení daňové povinnosti v členění potřebném pro sestavení kontrolního hlášení.

Uvádění zdanitelného plnění v daňovém přiznání

Poskytovatel plnění uvede plnění v režimu přenesení daňové povinnosti na řádku 25 daňového přiznání.

Podání kontrolního hlášení

Plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, uvede tato plnění v kontrolním hlášení do oddílu A.1.

Plátce uvede údaje samostatně za každé jednotlivé zdanitelné plnění.

Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a až 92g)

Do řádku kontrolního hlášení uvede daňové identifikační číslo odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a ve sloupci 6 kód předmětu plnění. Měrné jednotky se do kontrolního hlášení neuvádějí.

Jednotlivým režimům přenesení daňové povinnosti odpovídají následující kódy:

- 1 – Zlato (plnění podle § 92b odst. 1 a 2)
- 1a – Zlato – zprostředkování dodání investičního zlata (plnění podle § 92b odst. 3)
- 3 – Dodání nemovité věci (plnění podle § 92d odst. 1)
- 3a – Dodání nemovité věci v nuceném prodeji (plnění podle § 92d odst. 2)
- 4 – Stavební a montážní práce (plnění podle § 92e odst. 1)
- 4a – Stavební a montážní práce – poskytnutí pracovníků (plnění podle § 92e odst. 2)
- 5 – Zboží uvedené v příloze č. 5 (plnění podle § 92c)
- 6 – Dodání zboží poskytnutého původně jako záruka (plnění podle § 92ea písm. a))
- 7 – Dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví (plnění podle § 92ea písm. b))
- 11 – Povolenky na emise skleníkových plynů
- 12 – Obiloviny a technické plodiny
- 13 – Kovy
- 14 – Mobilní telefony
- 15 – Integrované obvody
- 16 – Přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat
- 17 – Videoherní konzole
- 18 – Dodání certifikátů elektřiny
- 19 – Dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi
- 20 – Dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi
- 21 – Poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací

Vzhledem k tomu, že právnická osoba je povinna podávat kontrolní hlášení měsíčně, tak pokud má tento plátcе měsíční zdaňovací období, odpovídá celková hodnota základu daně, uvedená v oddílu A.1. kontrolního hlášení řádku 25 daňového přiznání.

Pro plátce, právnickou osobu se čtvrtletním zdaňovacím obdobím, platí, že řádek 25 daňového přiznání odpovídá součtu základů daně A.1 kontrolních hlášení podaných za jednotlivé měsíce daného kalendářního **čtvrtletí**.

U plátce, fyzické osoby **s měsíčním zdaňovacím obdobím** odpovídá celková hodnota základu daně uvedená v oddílu A.1. kontrolního hlášení řádku 25 daňového přiznání.

U plátce, fyzické osoby se čtvrtletním zdaňovacím obdobím odpovídá řádku 25 daňového přiznání součtu základů daně A.1 kontrolních hlášení podaných za jednotlivé měsíce daného kalendářního čtvrtletí.

Povinnosti plátce, příjemce zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

Povinnost přiznat daň

Plátce, pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je podle § 92a odst. 1 zákona o DPH povinen přiznat daň ke dni uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

Na rozdíl od běžného mechanismu uplatnění daně z přidané hodnoty nevzniká v režimu přenesení daňové povinnosti povinnost přiznat daň z přijaté úplaty.

Úplaty (zálohy) přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění se v režimu přenesení daňové povinnosti zahrnují do celkové úplaty za plnění, tzn. tvoří součást základu daně daného plnění.

Příklad:

Plátce poskytl stavební práce na opravě nemocnice pro jiného plátce za 300 000 Kč bez daně. Na tyto práce přijal zálohu 150 000 Kč. Při přijetí zálohy nebyl povinen přiznat daň. Po skončení prací vykázal celé plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, základ daně 300 000 Kč. Plátce, pro kterého byly stavební práce provedeny, byl povinen přiznat daň v základní sazbě daně ve výši 63 000 Kč, základ daně 300 000 Kč.

Podstatné je, že plátce, příjemce zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Uskutečnění zdanitelného plnění

Stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění se řídí obecnými pravidly podle § 21 zákona o DPH.

Dodání zboží

Při použití režimu přenesení daňové povinnosti se jedná o dodání zboží při dodání zlata podle § 92b zákona o DPH, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 podle § 92c zákona o DPH, použití režimu přenesení daňové povinnosti v ostatních případech podle § 92ea zákona o DPH, dodání zboží uvedeného v příloze č. 6 k zákonu o DPH podle § 92f zákona o DPH (dodání obilovin, technických plodin, mobilních telefonů, elektřiny nebo plynu na velkoobchodním trhu a další).

Podle § 21 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se při dodání zboží zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání, tedy dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.