

Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Fakulta ekonomická
Katedra Účetnictví a financí

Diplomová práce

System reverse charge u DPH ve stavebnictví

Vypracovala: Bc. Eliška Bendová
Vedoucí práce: Ing. Václav Boněk

České Budějovice 2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eliška BENDO VÁ**
Osobní číslo: **E12595**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Systém reverse charge u DPH ve stavebnictví**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Analyzovat systém reverse charge u DPH u stavebních prací, zhodnotit jeho výhody a nevýhody. Problematiku zhodnotit též z úrovně konkrétního subjektu.

Metodický postup:

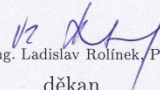
1. Princip DPH
2. Systém reverse charge (přenesení daňové povinnosti)
3. Důvody systému reverse charge, jeho důsledky
4. Použití systému reverse charge v České republice
5. Reverse charge při poskytnutí stavebních nebo montážních prací
6. Výhody a nevýhody tohoto systému z hlediska
 - a) správce daně
 - b) poskytovatele stavebních nebo montážních prací
 - c) příjemce stavebních nebo montážních prací
7. Úpravy provedené k 1. 1. 2013
8. Závěr

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:


Galošík, Svatopluk a Oto Paikert. DPH 2012 - výklad s příklady. Praha: Grada, 2012. 302 s. ISBN 978-80-247-4046-1.
Ledvinková, Jana. Průvodce novelou zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2012. Praha: VOX, 2012. 52 s. ISBN 978-80-87480-04-5.
Pikner, Ladislav a Václav Benda. DPH s komentářem k 1. 4. 2012. Olomouc: Anag, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
Směrnice Rady 2006/112/ES ÚZ č. 865 DPH. Ostrava: Sagit, 2012. 224 s. ISBN 978-80-7208-884-3.
Zákon č. 370/2011 Sb. důvodová zpráva.
Zákon č. 458/2011 Sb. důvodová zpráva.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Václav Boněk**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **1. února 2013**
Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2014**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. února 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Uhřínově dne 23. dubna 2014

.....

Bc. Eliška Bendová

Poděkování

Děkuji Ing. Václavu Boňkovi za odborné vedení, cenné rady a připomínky, kterými byl nápomocen při vypracování této diplomové práce.

Velké poděkování patří manželovi, mamince a sestřám za trpělivost a podporu v průběhu celého studia.

Obsah

1	ÚVOD	4
2	METODIKA	6
3	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	8
3.1	Charakteristika daně z přidané hodnoty	8
3.2	Princip DPH.....	8
3.3	Základní pojmy	9
3.3.1	Předmět daně	10
3.3.2	Osvobozená plnění.....	10
3.3.3	Zdanitelná plnění	11
3.3.4	Úplata	11
3.3.5	Ekonomická činnost.....	12
3.3.6	Místo plnění	12
3.3.7	Osoba povinná k dani.....	15
3.3.8	Plátce daně.....	15
3.4	Nárok na odpočet	16
3.5	Základ daně.....	16
3.6	Sazba daně a výpočet daně.....	17
3.7	Daňové doklady	17
3.8	Zdaňovací období.....	18
3.9	Daňové přiznání a splatnost daně	18
3.10	Evidence DPH	19
4	SYSTÉM REVERSE CHARGE	20
4.1	Princip země spotřeby	20
4.2	Důvody zavedení systému reverse charge.....	20
4.3	Výhody a nevýhody systému reverse charge	21
4.4	Plnění podléhající systému reverse charge	21
4.4.1	Zahraníční plnění.....	23
4.4.2	Obchody týkající se zlata	24
4.4.3	Tuzemská plnění	24
5	POUŽITÍ SYSTÉMU REVERSE CHARGE V ČESKÉ REPUBLICCE	27
5.1	Legislativa přenesení daňové povinnosti.....	27

5.2	Důvody zavedení režimu reverse charge.....	28
5.3	Důsledky systému reverse charge	29
5.4	Zdanitelná plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti	30
6	REVERSE CHARGE PŘI POSKYTNUTÍ STAVEBNÍCH NEBO MONTÁŽNÍCH PRACÍ	31
6.1	Předmět systému reverse charge ve stavebnictví.....	31
6.1.1	Definice stavebních a montážních prací	31
6.1.2	Klasifikace produkce CZ-CPA	32
6.1.3	CZ-CPA v rámci § 92e zákona o DPH	32
6.2	Dotčené subjekty a pravidla použití režimu přenesení daňové povinnosti	34
6.2.1	Ekonomická činnost příjemce plnění.....	35
6.3	Povinnosti dotčených subjektů	38
6.3.1	Povinnosti poskytovatele plnění	38
6.3.2	Povinnosti příjemce plnění	38
6.4	Daňové doklady	40
6.4.1	Daňové doklady v případě subdodávek	40
6.5	Základ daně, jeho opravy, sazba daně, zálohy.....	41
6.5.1	Základ a sazba daně	41
6.5.2	Opravy základu daně	42
6.5.3	Zálohy	42
6.6	Přenesení daňové povinnosti v daňovém přiznání.....	45
6.7	Evidence pro účely daně z přidané hodnoty	45
6.8	Porušení režimu přenesení daňové povinnosti	47
7	PROBLÉMY SPOJENÉ S REŽIMEM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI DLE § 92e ZÁKONA O DPH.....	49
7.1	Analyzované subjekty	49
7.2	Specifikace příjemce plnění	50
7.3	Zatřídění v Klasifikaci produkce CZ-CPA.....	51
7.3.1	Příklady problematických zatřídění	53
7.3.2	Odpovědný subjekt v rámci zatřídění	56
7.4	Určení režimu zdanění u díla zahrnujícího více prací.....	57
7.5	Pozdní registrace plátce	59
7.6	Ostatní problémy	59
8	VÝHODY A NEVÝHODY REŽIMU DLE § 92e ZÁKONA O DPH	62
8.1	Hodnocení příjemců plnění	62
8.1.1	Výhody režimu přenesení daňové povinnosti	62
8.1.2	Nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti	64

8.2	Hodnocení poskytovatelů plnění.....	66
8.2.1	Výhody režimu přenesení daňové povinnosti	66
8.2.2	Nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti	67
8.3	Hodnocení správců daně.....	69
8.3.1	Výhody režimu přenesení daňové povinnosti	69
8.3.2	Nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti	70
9	ÚPRAVY PROVEDENÉ K 1. 1. 2013.....	72
9.1	Změna zákona o DPH k 1. 1. 2014 v souvislosti s režimem dle § 92e tohoto zákona	75
10	ZÁVĚR	77
11	SUMMARY	81
12	PŘEHLED POUŽITÝCH ZDROJŮ	82
13	SEZNAM SCHÉMAT	
14	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty byla v Evropě zavedena v roce 1954 ve Francii. Dnes tuto daň aplikují téměř všechny vyspělé státy světa. Společný systém daně z přidané hodnoty přijalo Evropské hospodářské společenství v roce 1977 a tato daň se stala jednou z podmínek vstupu dalších států do tohoto společenství. Také pro vstup země do Evropské unie je podmínkou, aby byla v zemi aplikována tato daň.

Daň z přidané hodnoty je dnes jednou z nejvyužívanějších a nejvýznamnějších daní. Tato daň je daní nepřímou, neboť se jedná o daň ze spotřeby, která je pro lidstvo považována za méně bolestivou a lépe snášenou, neboť není tolik vidět, resp. lidé ji tolik nevnímají jako například daň z nemovitosti či daň z příjmů.

Ačkoliv si to mnoho z nás neuvědomuje, zasahuje daň z přidané hodnoty úplně všechny. S touto daní se totiž setkávají prakticky všichni při nákupu zboží a služeb. Stačí si pouze uvědomit, že každá změna sazeb daně z přidané hodnoty se odrazí na cenách pro spotřebitele.

Daň z přidané hodnoty je nejen právním pojmem, ale především pojmem ekonomickým, protože příjmy z této daně tvoří velmi významný podíl na celkových příjmech státního rozpočtu. Nepřímé daně totiž tvoří přibližně dvě třetiny celkových příjmů státního rozpočtu. Zároveň mají velkou výhodu – jsou relativně stabilní, protože se neodvíjí od příjmů, ale od spotřeby.

Základním předpisem této daně je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Na úrovni Evropské unie je patrná snaha harmonizovat oblast daně z přidané hodnoty, a to prostřednictvím Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

I přesto, že je daň z přidané hodnoty považována za jednu z méně náchylných na daňové úniky, musí i přesto řešit zákonodárci, nejen na úrovni jednotlivých států, ale i na úrovni Evropské unie, nemalé problémy spojené s daňovými úniky, tedy krácením státního rozpočtu. Také proto jsou novely zákona o dani z přidané hodnoty zaměřovány právě na minimalizaci podvodných praktik vedoucích ke krácení peněžních prostředků státního rozpočtu.

Jedním z nástrojů minimalizace daňových úniků je také zavedení tuzemského reverse charge. Ten byl zaveden od 1. dubna 2011 na plnění uvedená v § 92b - § 92d zákona o

DPH. Od 1. ledna 2012 byl zaveden režim přenesení daňové povinnosti také u stavebních a montážních prací. Zavedení tohoto specifického systému zdanění se dotýká velkého množství daňových subjektů. V souvislosti s aplikací tohoto režimu zdanění se objevilo mnoho nejasností a problémů. Jedná se především o problémy správně určit, zda se bude režim přenesení daňové povinnosti na příslušné plnění aplikovat či nikoliv.

A právě na problematiku režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví je zaměřena tato diplomová práce.

2 Metodika

Cíl práce

Cílem této diplomové práce je analyzovat systém přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací, specifikovat problémy týkající se tohoto systému, zhodnotit výhody a nevýhody tohoto systému. Cílem je také zhodnotit režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví z hlediska konkrétních daňových subjektů.

Zdroje informací

K vypracování této práce bylo čerpáno především z platných legislativních předpisů, informací, sdělení a stanovisek vydaných Generálním finančním ředitelstvím či Ministerstvem financí České republiky. Bylo také použito odborných publikací, internetových zdrojů a Klasifikací produkce CZ-CPA vydané Českým statistickým úřadem.

Analýza problémů, výhod a nevýhod systému reverse charge ve stavebnictví byla provedena na základě zkušeností a poznatků daňových subjektů, které byly ochotny se mnou pro potřeby této práce spolupracovat.

Postup práce

Diplomová práce je rozdělena dvou částí. První část (kapitola 3 – 5) se zabývá obecným vymezením daného tématu. Ve třetí kapitole je charakterizována daň z přidané hodnoty, uveden její princip, základní pojmy týkající se této daně, nárok na odpočet, daňové přiznání, atd. Čtvrtá kapitola se zabývá systémem reverse charge – jsou zde uvedeny důvody zavedení, princip a plnění, která tomuto systému podléhají, to vše na úrovni Směrnice 2006/112/ES. Pátá kapitola se zaměřuje na systém reverse charge v České republice, resp. na důvody zavedení tohoto systému, jeho důsledky, plnění podléhají tomuto režimu a také předpisy upravující tento systém zdanění.

Druhá část této práce (kapitola 6 – 9) se zabývá tématem režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví podrobně. V kapitole 6 je vymezen předmět a subjekty režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví. Dále jsou uvedeny povinnosti dotčených subjektů, daňové doklady, atd. V úvodu sedmé kapitoly jsou představeny daňové subjekty, které hodnotily tento systém zdanění. Dále jsou podrobně rozebrány problémy týkající se tohoto režimu zdanění. V kapitole 8 jsou uvedeny výhody a nevýhody tohoto režimu z hlediska příjemce plnění, poskytovatele plnění a také

z hlediska správce daně. Kapitola 9 shrnuje veškeré změny, které byly v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví provedeny, a to k 1. 1. 2013 a k 1. 1. 2014.

V závěru této práce jsou shrnuty veškeré poznatky týkající se výhod, nevýhod a problémů režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví.

3 Daň z přidané hodnoty

3.1 Charakteristika daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je všeobecnou daní ze spotřeby. Řadíme ji mezi nepřímé daně. Daňové břemeno u této daně nenese plátce, ale spotřebitel – daňová zátěž je tedy přenesena. Plátce DPH daň pouze vybírá a odvádí. Prodávající má tedy povinnost daň zahrnout do ceny prodávaného zboží či poskytnuté služby. Tento prodejce pak musí daň přiznat a odvést. DPH je založena na průběžném zdaňování rozdílů mezi hodnotami vstupů a výstupů (Vančurová & Láchová, 2012; Ryneš, 2013).

Základní charakteristikou této daně je fakt, že nezohledňuje osobní příjmovou situaci poplatníka daně, ale je uvalena „in rem“, tedy na věc.

DPH je základním prvkem daňové soustavy České republiky. Tato daň je povinnou daní ve všech státech Evropské unie a podléhá přísné harmonizaci především z hlediska předmětu a sazby daně (jsou stanoveny minimální sazby). Z důvodu harmonizace, která spočívá v dodržování společných pravidel a požadavků Evropské unie (dále jen „EU“), došlo i v české legislativě k zásadním změnám. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie¹ byl původní zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty nahrazen nově schváleným zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Kubátová, 2010; Vančurová & Láchová, 2012).

3.2 Princip DPH

Daň z přidané hodnoty slouží ke zdanění konečné spotřeby. Tuto daň má zaplatit konečný spotřebitel, tedy ten který je na úplném konci řetězce zpracovatelů. Konečným spotřebitelem je samozřejmě nepodnikající fyzická osoba, ale také stát a jím zřízené organizace a další subjekty, které neprovádějí ekonomickou činnost. Konečný spotřebitel je tedy poplatníkem DPH (Vančurová & Láchová, 2012; Dušek, 2012; Benda, 2012).

Podle Vančurové a Láchové (2012) je základní myšlenka fungování této daně velmi jednoduchá. DPH se vybírá na každém stupni výroby, dodávky či distribuce, ne však z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku přidáno na daném stupni,

¹ Dne 1. května 2004.

takže se zdaňuje pouze přidaná hodnota. Tím se také DPH odlišuje od obratových daní. Značným problémem je zachytit, co tvoří nově vytvořenou hodnotu. Na úrovni jednotlivého daňového subjektu je vymezení nově vytvořené hodnoty velmi nákladné a obtížné. Proto se daňová povinnost stanovuje u této daně nepřímo.

Samotný princip výběru spočívá v tom, že plátce daně odvádí státu pouze rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu.

Daň na vstupu je daň placená z nákupů (přijatých zdanitelných plnění), které plátce používá v rámci své ekonomické činnosti. Tuto daň zaplatí plátce dodavateli zdanitelného plnění, přičemž plátcí vzniká nárok na odpočet daně.

Daň na výstupu je daň, kterou plátce vybral od svých odběratelů za prodej zboží či poskytnuté služby a je povinen tuto daň odvést státu.

Vlastní daňovou povinnost zjistí plátce odečtením daně na vstupu od daně na výstupu, přičemž pokud je daň na výstupu vyšší než daň na vstupu, vzniká daňová povinnost. Naopak pokud daň na vstupu převyšuje daň na výstupu, jedná se o **nadměrný odpočet**. Částku nadměrného odpočtu si plátce nárokuje vůči státu (Vančurová & Láchová, 2012; Slovníček pojmů, 2011, [online]; Ryneš, 2013).

Příklad: Obchodník s potravinami, který je měsíčním plátcem DPH zaúčtoval v září 2013, na základě daňových dokladů, nákupy zboží za 1 000,- Kč bez DPH. Ve stejném zdaňovacím období činily jeho tržby 1 400,- Kč bez DPH. Daň na vstupu tedy činila 210,- Kč a daň na výstupu 294,- Kč². Za toto zdaňovací období vznikla plátcí daně daňová povinnost ve výši 84,- Kč (výpočet: 294,- – 210,-). Tuto částku odvede plátce daně příslušnému správci daně.

3.3 Základní pojmy

V této části práce budou vysvětleny základní pojmy, které se týkají problematiky DPH. Znalost základních pojmů je velmi důležitá pro praktickou aplikaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Základní pojmy jsou v zákoně o DPH vymezeny v § 4. V zákoně o DPH nalezneme i mnoho pojmů, které zákonodárci nedefinovali. V tomto případě je nutné hledat význam

² Při aktuální základní sazbě daně ve výši 21 % (dle § 47 zákona o DPH).

určitých pojmů především ve Směrnici Rady 2006/112/ES nebo v jiné příslušné judikatuře evropského práva a teprve poté je možné použít i soukromé právo České republiky, přičemž musí odpovídat účelu a cílům příslušného ustanovení zákona o DPH (Ledvinková, 2012).

Tato kapitola není zaměřená na úplný výčet základních pojmů uvedených v § 4 zákona o DPH. Vysvětleny jsou zde i pojmy, které nalezneme v jiných ustanoveních zákona o DPH než v § 4 tohoto zákona. Jsou zde uvedeny pojmy, které jsou důležité pro tuto práci.

3.3.1 Předmět daně

Předmět daně obecně upravuje § 2 a podrobně pak § 13 až 20 zákona o DPH, kde jsou vymezena jednotlivá zdanitelná plnění.

Předmětem daně je:

- dodání zboží³,
- převod nemovitosti,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z EU,
- dovoz zboží ze třetích zemí⁴.

Vše, co může být předmětem DPH, nazýváme plněním, přičemž existují plnění, která jsou předmětem daně a nejsou předmětem daně. Plnění, která jsou předmětem daně, dále dělíme na plnění zdanitelná a osvobozená (Zákon č. 235/2004 Sb.; Pitner, 2011; Vančurová & Láchová, 2012).

3.3.2 Osvobozená plnění

Osvobozená plnění se vyznačují tím, že plátce daně není povinen uplatňovat daň na výstupu. Osvobozená plnění rozlišujeme podle toho, zda má či nemá plátce daně při jejich uskutečňování nárok na odpočet na vstupu.

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou taxativně vyjmenována § 51 zákona o DPH. Jedná se především o finanční a pojišťovací činnosti⁵. Tato plnění jsou zpravidla poskytována tuzemským osobám.

³ Za zboží je podle § 4 odst. 2 považována elektřina, teplo, voda, chlad, plyn a movité věci. Naopak zbožím nejsou peníze a cenné papíry.

⁴Tedy země, které nejsou členy Evropské unie.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet vymezuje § 62 zákona o DPH. Jedná se o plnění, která jsou poskytována zejména osobám v jiných zemích, včetně států EU.

Tato plnění je plátce povinen uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém došlo k jeho uskutečnění (Vančurová & Láchová, 2012; Ledvinková, 2013a; Zákon č. 235/2004 Sb.).

3.3.3 Zdanitelná plnění

Veškerá plnění, která jsou předmětem DPH a nejsou od daně osvobozena, se nazývají zdanitelná plnění, přičemž tato plnění musí splňovat následující základní podmínky.

Plnění musí být uskutečněno:

- za úplatu,
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti subjektu,
- osobou povinnou k dani,
- s místem plnění v tuzemsku.

Všechny tyto podmínky musí být splněny současně. Jestliže není jedna z podmínek splněna, plnění není předmětem daně (Ledvinková, 2013a).

Zdanitelná plnění jsou taková, u kterých tedy plátci daně vzniká povinnost přiznat daň a odvést ji na výstupu (Slovníček pojmů, 2011, [online]).

3.3.4 Úplata

Co se rozumí úplatou je definováno v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Důležité je, aby se úplata vázala přímo k určitému plnění. Mezi smluvními partnery musí vzniknout právní vztah – smluvní prvek, ze kterého je zřejmé, že na jedné straně (dodavatel, poskytovatel) dochází k prodeji zboží či poskytnutí služby a na straně druhé (zákazník) dochází k převzetí tohoto plnění a následnému zaplacení za něj. Zaplacení může probíhat peněžními prostředky, prostředky nahrazujícími peněžní prostředky a také nepeněžní formou. Také podle Evropského soudního dvora musí mezi poskytnutým plněním a úplatou vzniknout přímá souvislost. Pokud totiž tato souvislost nevznikne, není plnění předmětem DPH (Zákon č. 235/2004 Sb.; Galočík & Paikert, 2012; Dále & Nieuwenhuizen, 2010).

⁵ Např.: poštovní služby, pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, televizní a rozhlasové vysílání.

3.3.5 Ekonomická činnost

Co se rozumí pojmem ekonomická činnost, stanovuje § 5 odst. 2 zákona o DPH. Ekonomickou činností jsou veškeré soustavné (tedy opakované a pravidelné) činnosti výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby, činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti a také soustavné využívání hmotného či nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Z toho vyplývá, že ekonomickou činností je podnikání a další samostatné výdělečné činnosti a pronájem⁶ (Zákon č. 235/2004 Sb.; Galočík & Paikert, 2012; Ledvinková, 2013a).

3.3.6 Místo plnění

Stanovení místa plnění je klíčovým bodem pro správné uplatnění DPH. Tuto problematiku řeší zákon o DPH v § 7 až § 12.

Místem plnění může být:

- tuzemsko (tzn. území České republiky),
- na území jiných členských států EU,
- na území států, které nejsou členy EU (Ledvinková, 2013a; Ledvinková, 2012).

V rámci EU byla zavedena pravidla, která určují místo plnění. V rámci intrakomunitárních plnění⁷ se používá pravidlo:

- **Princip země spotřeby** – DPH se vybere ve státě, kde je plnění spotřebováno (poskytnuto), podle legislativy tohoto státu. Nárok na odpočet vzniká také ve státě spotřeby. O tomto principu je podrobněji pojednáno v následující kapitole.
- **Princip země původu** – DPH se vybere ve státě, ze kterého se zboží dodává či služba poskytuje, podle legislativy tohoto státu. Využití toho principu v rámci intrakomunitárních plnění brání především rozdílné sazby DPH v zemích EU. Příjemci plnění, který je plátce DPH, může vzniknout nárok na odpočet ve výši daňové povinnosti dodavatele či poskytovatele.

⁶ Tedy příjmy, které jsou zahrnuty do základu daně z příjmů dle § 7 a § 9 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁷ Jedná se o plnění, kdy poskytovatel a příjemce nemají svoje sídlo nebo provozovnu ve stejném státu EU. Zboží či služba je tedy přepravována či poskytována přes hranice členských států.

Použití tohoto principu je přítěží pro zemi, do které se výrobky dováží či služba poskytuje a přitom má tato země nižší sazbu DPH než země dovážející či poskytující. Proto se tento princip využívá u tuzemských plnění a u intrakomunitárních plnění, kde je příjemcem konečný spotřebitel (tedy nedojde k uplatnění nároku na odpočet) (Vančurová & Láchová, 2012; Ledvinková, 2013b).

Určení místa plnění u zboží a převodu nemovitosti⁸

Určení místa plnění u zboží není jednoduché, proto jsou zde uvedena pouze základní pravidla a pro tuto práci relevantní výjimky.

Základní pravidla určení místa plnění u zboží a převodu nemovitosti

Při dodání zboží bez přepravy je místem plnění země, kde se zboží nachází v době dodání. Při dodání zboží včetně přepravy je místem plnění země, kde přeprava začíná. V případě, že je příjemcem zboží plátce DPH, preferuje se princip země spotřeby. Místem plnění je sice země původu, ale jedná se o plnění osvobozené s nárokem na odpočet. V případě, že je příjemcem zboží neplátce DPH, preferuje se princip země původu.

V případě pořízení zboží z jiné země EU plátcem DPH je místem plnění země, kde přeprava končí. Uplatní se princip země spotřeby.

U převodu nemovitosti je místem plnění země, kde se nemovitost nachází.

Výjimky ze základního pravidla

V případě, že je zboží dodáno včetně jeho instalace či montáže, je místem plnění země, kde je zboží instalováno. Uplatní se zde princip země spotřeby, a to i v případě, že příjemcem bude osoba nepovinná k dani (Zákon č. 235/2004 Sb.; Vančurová & Láchová, 2012; Pitner & Benda, 2013).

Určení místa plnění u služeb

§ 9 zákona o DPH vymezuje základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služeb.

⁸ Upravuje § 7 až § 8 a § 11 až § 12 zákona o DPH.

Poskytnutí služby osobě povinné k dani⁹

Jedná se o vztah „Business to Business“. V tomto případě je místem plnění země, kde má příjemce sídlo či provozovnu¹⁰. Uplatní se tedy princip země spotřeby (určení). Díky rozšíření principu přenesení daňové povinnosti je výhodné, že se poskytovatel nemusí v jednotlivých státech registrovat a podávat daňová přiznání a daň přizná a odvede příjemce služby. Současně má příjemce nárok na odpočet daně, samozřejmě podle legislativy země spotřeby.

Poskytnutí služby osobě nepovinné k dani¹¹

Jedná se o vztah „Business to Customer“. V tomto případě se uplatní princip země původu. Místem plnění bude tedy místo, kde má poskytovatel sídlo nebo provozovnu, která službu poskytuje.

Výjimky při určování místa plnění u služeb¹²

Zákon o DPH definuje mnoho výjimek ze základního pravidla, my si zde uvedeme pouze některé.

Místem plnění u poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostmi¹³ je místo, kde se nemovitost nachází. Nebereme tedy ohled na statut příjemce služby.

Poskytnuté služby v oblasti kultury, sportu, umění, vzdělávání, vědy a zábavy mají místo plnění tam, kde se akce koná, opět bez ohledu na statut příjemce služby.

Místem plnění při poskytnutí stravování je místo, kde je stravování poskytnuto.

Výjimky obsažené v § 10 až § 10d zákona o DPH uplatňují princip země spotřeby bez ohledu na statut příjemce. § 10e až § 10i zákona o DPH řeší výjimky pro služby poskytované osobám nepovinným k dani (Pitner, 2011; Dušek, 2012; Ledvinková, 2013a).

⁹ Podle § 9 odst. 1 zákona o DPH.

¹⁰ Pokud byla služba poskytnuta této provozovně. Provozovnou se rozumí i tzv. „pasivní provozovna“. To je taková provozovna, která pouze přijímá služby a využívá je pro svoji potřebu.

¹¹ Podle § 9 odst. 2 zákona o DPH.

¹² Podle § 10a až § 10k zákona o DPH.

¹³ Např.: opravy, údržba, služby odhadce, architekta, stavebního dozoru, ubytování, pronájem nemovitosti.

3.3.7 Osoba povinná k dani

Podle § 5 zákona o DPH jsou osobami povinnými k dani všechny fyzické i právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena či zřízena za účelem podnikání a za úplaty uskutečňuje ekonomickou činnost.

Zákon teritoriálně nevymezuje okruh osob povinných k dani, takže se jedná o jakoukoliv osobu povinnou k dani, která vykonává ekonomickou činnost kdekoli na světě.

Jestliže splní tyto subjekty zákonem stanovené podmínky, mohou se stát plátcí, identifikovanými osobami či osobami evidovanými k dani (Galočík & Paikert, 2013; Ledvinková, 2013a).

3.3.8 Plátce daně

Plátcem daně se osoba povinná k dani stane dobrovolně či povinně. Povinně se stává plátcem daně, pokud za předchozích 12 měsíců po sobě jdoucích přesáhne obrat této osoby povinné k dani 1 000 000,- Kč¹⁴.

Obratem se podle § 4a zákona o DPH rozumí součet veškerých úplat bez DPH (včetně dotace k ceně), za provedená uskutečněná plnění, jejichž místem plnění bylo tuzemsko, pokud jde o zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet anebo plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle § 54 až 56 zákona o DPH, pokud jsou činnostmi soustavnou.

Plátcem daně je osoba, která je registrovaná k dani z přidané hodnoty v České republice, přičemž plátcem se stává osoba první den druhého měsíce, který následuje po měsíci, kdy došlo k překročení 1 000 000,- Kč obratu¹⁵. (Zákon č. 235/2004 Sb., Zákon č. 458/2011 Sb.; Ledvinková, 2013a).

¹⁴ Podle zákona č. 458/2011 Sb., o jednotném inkasním místě se hranice výše obratu pro povinnou registraci sníží na částku 750 000,- Kč, a to s platností k 1. lednu 2015.

¹⁵ V případě nesplnění registrační povinnosti je osoba povinná k dani zaregistrována zpětně.

3.4 Nárok na odpočet

Nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění nebo dnem přijetí úplaty (zálohy), v případě, že současně vznikla plátcí daňová povinnost.

Aby mohl plátcce DPH uplatnit nárok na odpočet, musí disponovat daňovým dokladem, dříve uplatnění není možné. Dalším principem u nároku na odpočet je uplatnění pouze těch vstupů, které použil v rámci své ekonomické činnosti. Nárok na odpočet je možné uplatnit do 3 let od konce zdaňovacího období, kdy došlo ke vzniku nároku. Důležité je také určení, v jaké výši má plátcce DPH nárok na odpočet. Způsoby výpočtu nároku na odpočet, opravu odpočtu daně a ostatní problematiku týkající se odpočtu daně řeší § 72 - § 79 zákona o DPH (Vančurová & Láchová, 2012; Galočík & Paikert, 2013).

3.5 Základ daně

Dle § 36 odst. 1 zákona o DPH je základ daně definován jako *„vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“*

Do základu daně se zahrnují vedlejší výdaje¹⁶, související materiál a zabudované stroje a zařízení u poskytnutí služeb, spotřební daň, energetické daně, jiné daně, cla, dávky či poplatky, dotace k ceně.

Základ daně nezahrnuje rozdíl ze zaokrouhlení daně a snižuje se o slevy poskytnuté k datu uskutečnění zdanitelného plnění (Dušek, 2013; Zákon č. 235/2004 Sb.).

¹⁶ Vedlejšími výdaji se rozumí především náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.

3.6 Sazba daně a výpočet daně

Sazba DPH je diferencovaná, lineární se dvěma úrovněmi (Vančurová & Láchová, 2012).

Podle § 47 odst. 1 zákona o DPH činí v roce 2014 základní sazba 21 % a snížená sazba 15 %. Základní sazba se používá, pokud zákon o DPH nestanoví u příslušného plnění použití snížené sazby. Snížená sazba se dále používá na plnění, která jsou uvedena v příloze č. 2 a 3 k zákonu o DPH. Určit, zda použít základní či sníženou sazbu daně, je někdy velmi obtížné, a proto zákon o DPH umožňuje požádat o závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně Generální finanční ředitelství, které vydá rozhodnutí, zda dané plnění bylo či nebylo správně zařazeno do příslušné sazby (Zákon č. 235/2004 Sb.).

Výpočet daně z přidané hodnoty je možný:

- **zdola** – tento způsob se používá, pokud je dána cena bez daně. Daň se vypočítá jako součin základu daně (ceny bez DPH) a příslušné sazby daně v %. Součin vydělíme 100 a výsledkem je daň z přidané hodnoty. Sečtením vypočtené daně a ceny bez DPH získáme cenu s DPH.
- **shora** – jedná se o výpočet koeficientem. Tento způsob se používá, pokud je dána cena s DPH, přitom DPH není uvedeno. Koeficient pro sazbu 21 % činí 0,1736 a pro sazbu 15 % 0,1304. Daň vypočteme jako součin koeficientu příslušné sazby a ceny včetně DPH. Odečtením vypočtené daně od ceny s DPH zjistíme cenu bez DPH, tedy základ daně (Dušek, 2013).

Podle § 37 odst. 1 zákona o DPH je možné daň zaokrouhlit matematicky na celé koruny¹⁷.

3.7 Daňové doklady

Plátce daně je povinen vystavit za poskytnutá plnění daňový doklad, přičemž tento plátce odpovídá za správnost údajů uvedených na daňovém dokladu. Příjemce daňového dokladu musí zkontrolovat správnost údajů na dokladu, nesmí však chybějící údaje doplnit sám. Daňový doklad může mít listinnou i elektronickou podobu. Podle § 28 odst. 3 zákona o DPH je povinností vystavit daňový doklad do 15 dnů od

¹⁷ Částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí dolů. Částka vyšší než 0,50 Kč a rovná 0,50 Kč, se zaokrouhlí nahoru.

okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň nebo uskutečnění plnění. Tato lhůta je obecnou a zákon o DPH definuje i odlišné lhůty.

Zákona o DPH stanoví náležitosti, které daňový doklad musí obsahovat a které nemusí. Mimo jiné stanoví, že výše daně je uváděna v české měně.

Daňové doklady se musí uchovávat alespoň 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo (Ledvinková, 2013a; Ledvinková, 2013b; Galočík & Louša, 2013).

3.8 Zdaňovací období

Podle novely zákona o DPH je zdaňovacím obdobím od 1. 1. 2013 kalendářní měsíc, a to jak pro plátce, identifikované osoby i skupiny.

§ 99a zákona o DPH však stanoví podmínky, za kterých si může plátce daně zvolit zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Plátce se takto může rozhodnout pokud:

- není skupinou,
- není nespolehlivým plátcem,
- jeho obrat nepřekročil 10 000 000,- Kč za předcházející kalendářní rok.

Změnu zdaňovacího období musí plátce oznámit příslušnému správci daně do konce měsíce ledna daného roku. Plátce nemůže změnit svoje zdaňovací období v roce své registrace (Ledvinková, 2013a).

3.9 Daňové přiznání a splatnost daně

Daňové přiznání se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, pouze na tiskopisu, který předepisuje Ministerstvo financí. V roce 2014 se jedná o tiskopis 25 5401 MFin 5401 - vzor č. 18, viz příloha 1. Daňové přiznání je plátce povinen podat i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Daňové přiznání lze podat také elektronicky, v některých případech je podání elektronickou formou jedinou možností (viz § 101a zákona o DPH). Pokud ale není toto přiznání opatřeno ověřeným elektronickým podpisem, je nutné předložit příslušnému správci daně toto daňové přiznání také v papírové podobě, a to do 5 dnů od elektronického podání.

Daň je splatná také do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ale v případě dovozu zboží¹⁸ platí lhůty stanovené celními předpisy (Ledvinková, 2013a).

3.10 Evidence DPH

Plátce DPH musí vést takovou evidenci, aby byl schopen na jejím základě sestavit daňové přiznání. Plátce musí vést evidenci o veškerých uskutečněných plněních, tedy i o těch, která nejsou předmětem daně, nebo jsou osvobozená. Dále musí vést plátce evidenci obchodního majetku. Evidenci o DPH lze zabezpečit buď v rámci účetnictví (tedy účet 343 – Daň z přidané hodnoty) nebo v rámci knihy pohledávek a závazků nebo odděleně (členění DPH na výstupu a vstupu, přitom zvlášť pro každou sazbu daně) (Dušek & Sedláček, 2013; Ryneš, 2013; Ledvinková, 2013a).

¹⁸ Pokud je správcem daně celní úřad.

4 Systém reverse charge

Systém reverse charge (přenesení daňové povinnosti) je specifickým režimem mechanismu uplatňování DPH. Tento mechanismus využívá principu země spotřeby.

4.1 Princip země spotřeby

Tento princip je uznáván v mezinárodním přeshraničním obchodním styku¹⁹. Princip země spotřeby je založen na skutečnosti, že dodání zboží z jiné země EU je v zemi dodavatele (původu) osvobozeno s nárokem na odpočet, přičemž pořízení zboží z jiné země EU je v zemi spotřeby předmětem zdanění. Zároveň vzniká příjemci zboží nárok na odpočet, samozřejmě za splnění legislativních podmínek dané země. Toto pravidlo je ovšem platné pouze ve vztahu „Business to Business“²⁰.

Zavedení použití principu země spotřeby je dlouhodobým cílem Evropské komise, a to nejen u zboží, ale i u služeb. U služeb je místem plnění země příjemce plnění, a to jak v případě vztahu „Business to Business“, tak i u vztahu „Business to Customer“²¹. V případě vztahu „Business to Business“ jde o využití systému reverse charge. Avšak případ vztahu „Business to Customer“ představuje pro poskytovatele plnění vyšší náklady, neboť daň bude muset odvést sám poskytovatel v zemi spotřeby. Plátce DPH jednoho státu se tedy stane plátcem DPH v jiné zemi EU (Vančurová & Láchová, 2012; Berger, Kindl, & Wakounig, 2010).

4.2 Důvody zavedení systému reverse charge

Podle Evropské komise plní zdanění DPH na základě principu země spotřeby tyto funkce:

- vylučuje dvojí zdanění;
- zachovává zásadu neutrality;

¹⁹ Podle článku III odst. 2 Všeobecné dohody o clech a obchodu

²⁰ V případě vztahu „Business to Customer“ se uplatní princip země původu.

²¹ Na základě přijetí směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se změnila směrnice Rady 2006/112/ES, a to s působností od 1. ledna 2010.

- zabraňuje narušení hospodářské soutěže mezi dováženým a domácím zbožím, a to právě tím, že ke zdanění dojde vždy ve státě spotřeby²², takže veškeré zboží v daném státě je z daňového pohledu zatíženo stejně;
- daňové zatížení konečného spotřebitele na úrovni DPH je pouze v kompetenci země, kde je konečný spotřebitel usazen²³ (Berger, et al., 2010);
- zamezuje riziku daňových úniků (Podle Vančurové & Láchové (2012) se při uplatnění tohoto principu nemůže stát, aby příjemce uplatnit nárok na odpočet a zároveň nepřiznal a neodvedl daň, stát tedy nepřichází o daňový výnos).

Debaty o problematice daňových podvodů byly na úrovni EU zahájeny v květnu 2006 Sdělením Komise o evropské strategii boje proti daňovým podvodům. Na základě tohoto sdělení bylo usneseno, že prioritní by mělo být řešení předcházející podvodům v oblasti DPH, takže i veškeré úsilí zaměřit na tuto problematiku. S cílem poskytnout evropským zemím příležitost vyjádřit se k této problematice, byly uspořádány 2 konference, a to v roce 2007 a 2009 (European Commission, 2014, [online]).

4.3 Výhody a nevýhody systému reverse charge

Výhodou použití tohoto principu je, že výnos DPH nemusí být mezi zúčastněnými státy redistribuován dodatečnými mechanismy.

Naopak nevýhodou je vyšší administrativní náročnost, především v souvislosti s mnohdy komplikovaným určením osoby, která bude povinna odvést daň (Vančurová & Láchová, 2012).

4.4 Plnění podléhající systému reverse charge

Vzhledem ke skutečnosti, že se v tomto systému uplatňuje princip země spotřeby, lze při identifikování plnění v režimu reverse charge vycházet z čl. 193 směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „směrnice o DPH“), který říká že *„daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202“*.

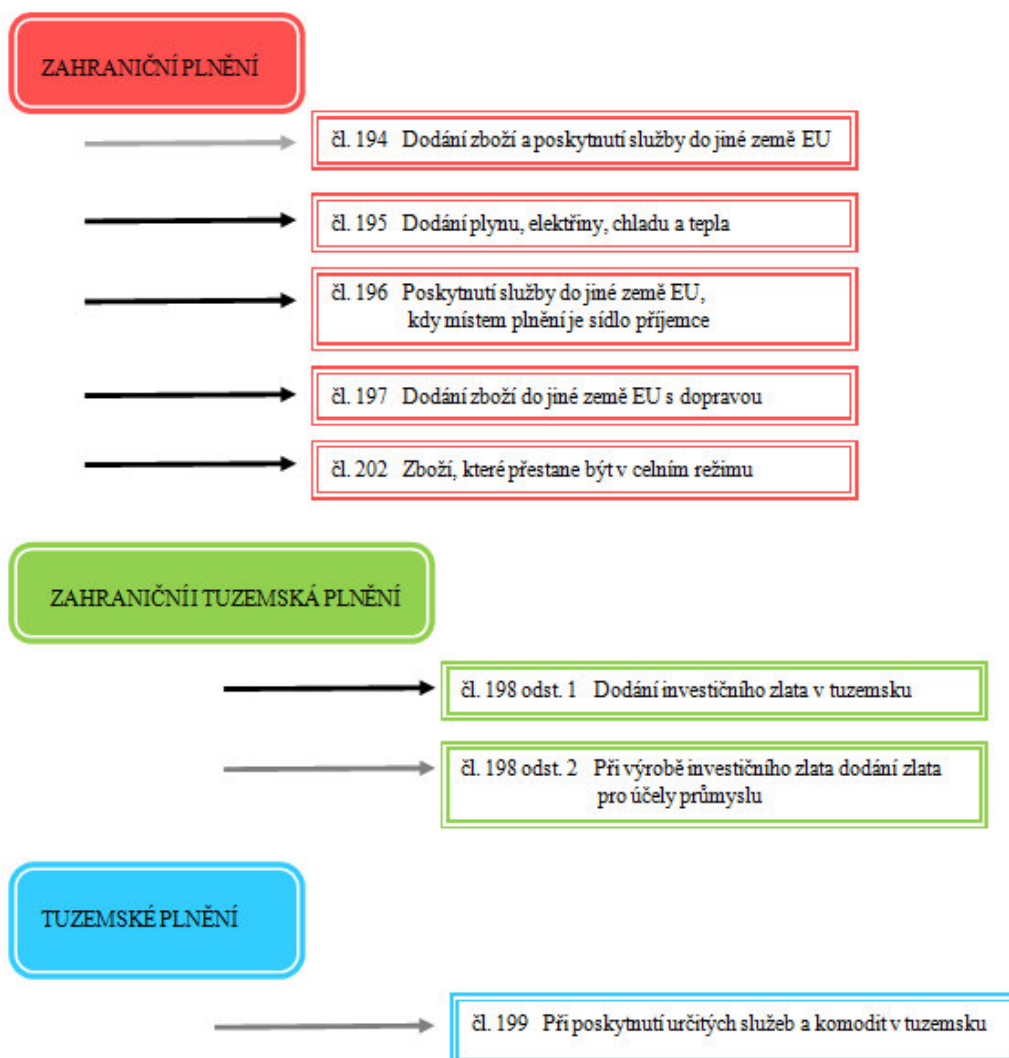
²² Směrnice o DPH je v podstatě založena na principu země původu, ale tento princip narušuje hospodářskou soutěž a díky rozdílným sazbám DPH zvýhodňuje či znevýhodňuje exportéry či importéry. Proto byl vytvořen systém založený na principu země spotřeby.

²³ Jednotlivým zemím EU zůstala zachována autonomie při stanovení sazby DPH.

Systém přenesení daňové povinnosti je využíván nejen v rámci přeshraničních plnění, ale také v rámci tuzemských plnění. Přeshraniční plnění upravuje čl. 194 – 197 směrnice o DPH. Čl. 199 směrnice o DPH upravuje systém reverse charge u tuzemských plnění a čl. 198 směrnice o DPH je aplikován obecně (tedy pro případ tuzemského i netuzemského plnění) (Směrnice Rady 2006/112/ES).

Toto přibližné členění je zobrazeno na schématu 1. Světlé šipky označují plnění, u kterých se jednotlivé země EU mohou dobrovolně rozhodnout zavést systém reverse charge. Tmavé šipky označují plnění, která jsou v systému reverse charge povinně zahrnuta.

Schéma 1: Plnění podléhající systému reverse charge



Zdroj: vlastní zpracování

4.4.1 Zahraniční plnění

Podle článku 194 směrnice o DPH mohou členské státy stanovit, že u dodání zboží či poskytnutí služby, osobou neusazenou v tomto státě, bude osobou povinnou přiznat a odvést daň příjemce tohoto plnění.

Článek 195 směrnice o DPH stanoví, že daň je povinna odvést osoba identifikovaná pro účely DPH, které bylo zboží dodáno, přičemž podle článku 38 a 39 směrnice o DPH je tato povinnost omezena na dodání plynu, elektřiny, tepelné nebo chladící energie prostřednictvím soustav a sítí. Rozdílem tohoto článku oproti článku 194 je, že země EU nemají možnost volby, zda tato plnění budou v systému reverse charge uplatňovat či ne.

Článek 196 směrnice o DPH odkazuje na článek 44 této směrnice. Tento článek obsahuje obecné pravidlo určení místa plnění při poskytnutí služeb – jde o místo, kde má příjemce plnění sídlo, provozovnu či bydliště. Tyto služby byly zahrnuty také v článku 194 této směrnice, ale šlo o dobrovolné uplatnění systému reverse charge. Dle článku 196 směrnice o DPH jde však o povinnost u takovýchto služeb uplatnit systém přenesení daňové povinnosti.

Článek 197 směrnice o DPH řeší problematiku zboží, přičemž i toto ustanovení mění dobrovolnost použití přenesení daňové povinnosti (dle článku 194 této směrnice) na povinnost, avšak v případě splnění směrnici stanovených podmínek. Ve zkratce lze říci, že se jedná o dodání zboží mezi osobami povinnými k dani v různých zemích EU, přičemž dodání zboží se musí uskutečnit s účelem následného dodání do země pořizovatele.

Článek 202 směrnice o DPH stanoví, že „*daň je povinna odvést osoba, která způsobí, že se na zboží přestanou vztahovat režimy nebo situace uvedené v člácích 156, 157, 158, 160 a 161.*“ Článek 156 a násl. směrnice o DPH řeší problematiku celního řízení, např. celní sklady.

V případě přenesení daňové povinnosti u zahraničních plnění je osoba povinná k dani sestavit a podat **souhrnné hlášení**. Tyto případy stanoví čl. 262 směrnice o DPH. Souhrnné hlášení je doplňkem přiznání k DPH. Slouží k monitorování přeshraničních plnění. Na základě tohoto hlášení je kontrolováno, zda došlo k přiznání a odvodu daně odběratelem zboží či příjemcem služby (Směrnice Rady 2006/112/EU; Berger, et al., 2010).

4.4.2 Obchody týkající se zlata

Jak již bylo uvedeno výše, toto ustanovení je aplikováno obecně, tzn. na transakce v rámci tuzemska i na transakce přeshraniční. Obchody se zlatem jsou z pohledu DPH komplikované především z toho důvodu, že zlato může být vstupem výrobního procesu, ale také investičním účelem. Článek 198 směrnice o DPH odkazuje na investiční zlato, které je definované článkem 344 této směrnice.

Směrnice o DPH dává zemím EU možnost stanovit zvláštní postup pro obchody se zlatem na vázaném trhu zlata²⁴. V takovém případě není aplikováno osvobození od daně dle článku 346 této směrnice. Pokud je uzavřen obchod mezi účastníkem vázaného trhu (poskytovatel) a osobou, která není účastníkem trhu se zlatem (příjemce), daň musí odvést příjemce plnění, ale pokud by se příjemce stal osobou povinnou k dani pouze z titulu tohoto plnění, povinnost přiznat a odvést daň poskytovatel, který je účastníkem trhu. Toto upravuje odstavec 1 čl. 198 směrnice o DPH.

Odstavec 2 čl. 198 směrnice o DPH umožňuje členským státům stanovit, že při dodání surového zlata či zlata ve formě polotovarů o ryzosti minimálně 325 tisícin přechází povinnost odvést DPH z tohoto plnění příjemce tohoto plnění. Toto lze stanovit v případě, že poskytovatel plnění využil možnost podrobit dodání zlata zdanění DPH²⁵ (Směrnice Rady 2006/112/ES; Berger, et al., 2010).

4.4.3 Tuzemská plnění

Uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění řeší článek 199 směrnice o DPH. V tomto případě se jedná o dobrovolné rozhodnutí uplatnění tohoto režimu na základě článku 395 směrnice o DPH. Jedná se o tzv. tuzemský reverse charge. Důležité je si uvědomit, že bude stále uplatňován princip země spotřeby, i když nejde o přeshraniční plnění.

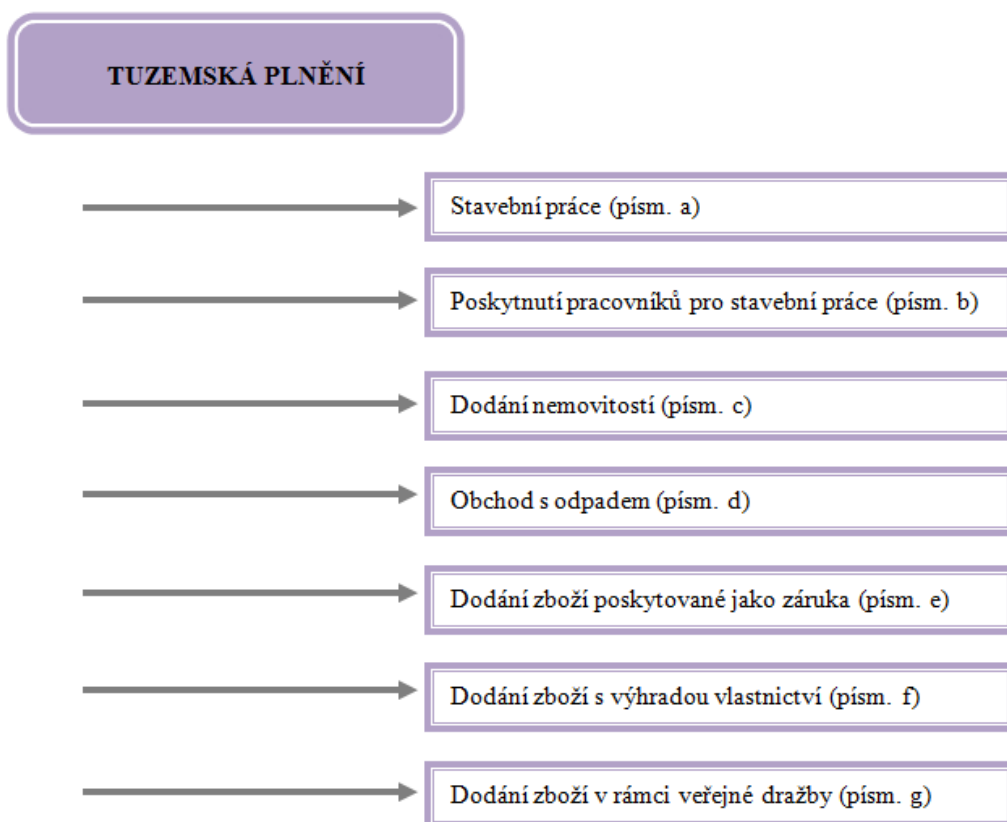
Cílem možnosti uplatnění tohoto režimu je zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti DPH a také zjednodušit aplikaci DPH.

Článek 199 této směrnice přímo stanoví oblasti plnění, na která je možnost systém reverse charge uplatnit (viz schéma 2), přičemž se jedná o oblasti, u kterých je aplikace směrnice o DPH prokazatelně problematická a obecně vykazuje určitou míru flexibility.

²⁴ Dle článku 344 a násl. směrnice o DPH.

²⁵ Viz článek 346 a násl. směrnice o DPH.

Schéma 2: Tuzemská plnění uplatnitelná v systému reverse charge



Zdroj: vlastní zpracování

Článek 199 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH stanoví možnost uplatnit systém reverse charge u provedení stavebních prací²⁶ a poskytnutí pracovníků pro provedení stavebních prací. U těchto plnění je prvotním cílem zabránit daňovým únikům a neplněním povinností v rámci DPH a druhotným cílem je také usnadnění činnosti správců daně, který se často potýká s problémem vymáhání DPH od subdodavatele, neboť tento subjekt často vědomě vstupuje do insolvenčního řízení ihned po provedení určitých stavebních prací.

Článek 199 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH se týká dodání nemovitosti dle čl. 135 této směrnice. U tohoto druhu plnění dochází také k daňovým únikům, a to zejména v situacích, kdy se dodavatel rozhodne zdanit toto plnění, ale ihned po uskutečnění plnění se stává „nekontaktní“, daň na výstupu tedy není odvedena. Zároveň je kupující oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. V těchto případech je vhodná aplikace přenesení daňové povinnosti.

²⁶ Včetně oprav, údržby, demolice, úklidu i předání stavebních prací

Článek 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH se týká obchodů s odpadem, šrotem a použitým materiálem, přičemž příloha IV této směrnice taxativně stanoví, kterých komodit a služeb se možnost uplatnění systému reverse charge týká. Typickým příkladem daňových úniků jsou situace, kdy osoba povinná k dani neodvede správci daně DPH z uskutečněného obchodu s odpadem a jeho zákazník má nárok na odpočet daně.

K výpadkům v oblasti DPH dochází také při zajišťovacím převodu práva²⁷ (článek 199 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH). Jde často o situaci, kdy příjemce záruky a příjemce u dodání zboží uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu, ale daň na výstupu není možné od poskytovatele záruky vymoci, neboť ten často ihned po uskutečnění tohoto plnění vstoupí do insolvenčního řízení nebo není kontaktní.

Článek 199 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH stanoví možnost zemím EU použít systém reverse charge také u dodání zboží s výhradou vlastnictví²⁸ a článek 199 odst. 1 písm. g) této směrnice stanoví možnost uplatnit tento systém u dodání zboží v rámci veřejné dražby. U obou případů dochází k daňovým únikům většinou tak, že kupující (banka) uplatní nárok na odpočet, ale osoba povinná k dani vstoupí zpravidla ihned po uskutečnění plnění do insolvenčního řízení, čímž není možné dlužnou daň z tohoto plnění vymoci.

Možnost uplatňovat u těchto plnění systém přenesení daňové povinnosti je k dispozici každé zemi EU.

Každý členský stát má právo stanovit nejen kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, ale také kategorie dodavatelů či poskytovatelů a odběratelů či příjemců, na které se bude přenos daňové povinnosti vztahovat. V případě, že se země EU rozhodne přijmout uplatňování systému reverse charge, musí o tom, za účelem zajištění transparentnosti, informovat Výbor pro DPH (Směrnice Rady 2006/112/EU; Berger, et al., 2010).

²⁷ Jde o dodání zboží poskytnutého jako záruka jednou osobou jiné osobě. Jedná se o situaci, kdy poskytovatel záruky není schopen hradit svoje závazky, včetně daňových.

²⁸ V tomto případě kupující neuhradí částku za přijaté plnění, dodavatel tedy postoupí svou výhradu vlastnictví a pohledávku vůči kupujícímu na třetí osobu, zpravidla na banku, která poskytne kupujícímu úvěr. Pokud ale není kupující schopen úvěr splácet, banka využije vlastnická práva na toto zboží.

5 Použití systému reverse charge v České republice

Do 31. března 2011 byl tzv. tuzemský reverse charge upravován v § 92a zákona o DPH. Tento paragraf uváděl zvláštní režim pro dodání zlata. K 1. dubnu 2011 však došlo k novelizaci zákona o DPH, a to na základě zákona č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Na základě této novely se rozšířil okruh zboží a služeb, na které je nutno aplikovat přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění.

Účelem zavedení tohoto režimu je přenést povinnost poskytovatele plnění, která spočívá v přiznání a odvedení daně za toto plnění na příjemce tohoto plnění.

5.1 Legislativa přenesení daňové povinnosti

Přenesení daňové povinnosti detailně upravuje zákon o DPH, a to v § 92a - § 92e.

K režimu přenesení daňové povinnosti vydalo Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) a Ministerstvo financí České republiky (dále jen „MF“) již několik informací a stanovisek, která jsou k dispozici na internetových stránkách Finanční správy, v sekci Daně a pojistné → Daně → Daň z přidané hodnoty → Informace, stanoviska a sdělení → Režim přenesení daňové povinnosti. Zde najdeme také nejčastější dotazy týkající se systému reverse charge a odpovědi na ně (Pitner & Benda, 2013; Ministerstvo financí, 2011).

Užitečným zdrojem informací k problematice přenesení daňové povinnosti je také dokument koordinačního výboru Komory daňových poradců České republiky č. 359/22.02.12 Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH ze dne 22. února 2012. Cílem tohoto dokumentu je sjednotit výklad a odstranit některé pochybnosti v souvislosti s aplikací tuzemského reverse charge.

5.2 Důvody zavedení režimu reverse charge

Základním impulzem zavedení tohoto režimu v tuzemsku byl především závazek České republiky transponovat do našeho právního řádu směrnicí o DPH, v tomto případě jde o transpozici článku 199 této směrnice. Jak již bylo uvedeno výše, tento článek stanoví možnost zemím EU zavést u vymezených plnění systém reverse charge. Jelikož jde o možnost zavedení tohoto principu na tato plnění, rozhodla se Česká republika k tomuto využití zcela dobrovolně (Zákon č. 47/2011 Sb., důvodová zpráva).

Podle důvodové zprávy zákona č. 47/2011 Sb. (dále jen „důvodová zpráva“) se v praxi ukázalo, že je nutné přijmout u problematických komodit a služeb opatření, která by zamezila skutečnosti, že nárok na odpočet daně je uplatněn dříve, než je daň přiznána. Tento režim je tedy uplatňován především jako nástroj pro zamezení daňových úniků.

Zároveň důvodová zpráva uvádí, že některé země EU již tento režim v praxi uplatňují a jako nástroj boje proti daňovým podvodům v oblasti DPH se osvědčil.

Princip daňových podvodů byl vždy velmi podobný. Spočíval v založení dvou fiktivních společností, přičemž obě byly plátcí DPH a zdánlivě na sobě nezávislé. První společnost fakturovala druhé společnosti za poskytnutá plnění částku včetně DPH. Druhá společnost okamžitě uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu, přičemž první společnost daň správci daně neodvedla a vstoupila do insolvenčního řízení. Tím stát přicházel o vysoké částky na daních a zároveň musel vyplácet druhé společnosti nemalé částky za odpočty daně na vstupu (Zákon č. 47/2011 Sb., důvodová zpráva).

Přítom problém s těmito podvody se nevyskytoval pouze v České republice. Například Portugalsko se potýká s podvody u mražených ryb, Rakousko řeší daňové úniky v oblasti prodeje značkových slunečních brýlí. Maďarsko zase řešilo daňové podvody v oblasti obchodů s odpady. A právě v momentě, kdy Maďarsko zavedlo systém reverse charge na tuto problematickou oblast, přesunula se většina firem, které se zabývaly touto činností do České republiky. A díky tomu bylo i v České republice nutné zavést princip reverse charge na tuto oblast.

Návrh Ministerstva financí obsahoval zavedení režimu přenesení daňové povinnosti také na dodání pohonných hmot. Jelikož nejsou pohonné hmoty na seznamu zboží, kde je možné režim přenesení daňové povinnosti uplatnit, muselo MF žádat o výjimku u Evropské komise. Ta však tuto výjimku neudělila, a to i přesto, že značná část daňových

úniků vzniká právě při obchodování s pohonnými hmotami (Rambousek, 2012; Pšenčík, 2011).

5.3 Důsledky systému reverse charge

Režim přenesení daňové povinnosti přináší výhody především pro správce daně. Režimem přenesení daňové povinnosti se totiž zamezuje daňovým únikům. Při výpočtu dopadů tohoto systému na státní rozpočet a veřejné rozpočty se vycházelo z expertního odhadu daňových úniků v oblasti DPH. I když se kalkulovalo s tím, že bude zamezeno přibližně polovině daňových úniků, kalkulované dopady činily +1,9 mld. Kč na samotný státní rozpočet ČR a +2,7 mld. Kč na celý systém veřejných institucí²⁹.

Zároveň je zjednodušena kontrola plátců v režimu přenesení daňové povinnosti, tím dochází i k zrychlení těchto kontrol a zároveň k rychlejší výplatě nadměrných odpočtů v bezproblémových případech.

Pšenčík (2011) uvádí, že tento systém povede k významnému snížení nákladů a úsilí při prokazování fakticky přijatých zdanitelných plnění před správcem daně, protože významná část formálních nástrojů k prokazování přechází do rukou odběratelů těchto plnění. Také dojde ke snížení administrativních nákladů spojených s prokazováním skutečného stavu, který je předmětem kontroly.

Důvodová zpráva uvádí, že i pro podnikatele přináší tento systém výhody: dojde k omezení působení subjektů, které svoji daňovou povinnost krátí a tím snižují tržby ostatních subjektů. Tím dochází k vytvoření lepších podmínek na trhu a lepšího prostředí pro podnikání.

Na druhé straně přináší tento systém pro subjekty, kterých se tento systém týká, zvýšení administrativní náročnosti, materiálního zajištění a nutnost proškolení zaměstnanců, kteří budou tuto problematiku řešit. A především u režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví dochází k řadě problémů v praktické aplikaci, kdy vzniká řada nejistot, nesrovnalostí a potíží s aplikací tohoto režimu (Zákon č. 47/2011 Sb., důvodová zpráva; Pšenčík, 2011).

²⁹ Státní rozpočet je součástí systému veřejných institucí, tzv. veřejných rozpočtů.

5.4 Zdanitelná plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti

Dodání zlata - § 92b

Režim přenesení daňové povinnosti se použije v případě, že plátce dodává plátcí zlato o ryzosti nejméně 333 tisícín, a to v podobě neopracovaného zlata, slitků, plátků, cihel, valounů, prutů, zrn apod. Nezahrnuje se však investiční zlato a investiční zlato podle § 92 odst. 5 zákona o DPH.

Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije v případě, že dochází k dodání zlata České národní bance.

Dodání zboží dle přílohy č. 5 zákona o DPH - § 92c

K přenesení daňové povinnosti dochází v případě, že plátce dodává plátcí zboží nebo provádí zpracovatelské operace³⁰ u zboží, které je uvedené v příloze č. 5 zákona o DPH (viz příloha 3). Jedná se především o různé druhy odpadů, odřezků a šrotu různých druhů kovu. Od 1. ledna 2013 byly do této přílohy doplněny i další položky³¹. Zatřídění do kategorií uvedených v příloze č. 5 zákona o DPH je provedeno na základě společného celního sazebníku EU (Galočík & Paikert, 2013).

Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů - § 92d

Jde o případy, kdy plátce převádí povolenky na emise skleníkových plynů³² na plátce DPH. V souladu se směrnicí o DPH je tato účinnost omezena, a to do 30. června 2015 (Zákon č. 47/2011 Sb., důvodová zpráva).

Poskytnutí stavebních a montážních prací - § 92e

O systému reverse charge u poskytnutí těchto plnění je pojednáno v další kapitole.

³⁰ Jedná se o čištění, řezání, štěpení, leštění, lisování či odlévání do ingotů.

³¹ Např.: textilní odpad – hedvábný odpad, odpad z vlny, zvířecích chlupů, bavlny, nitě.

³² Podle zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

6 Reverse charge při poskytnutí stavebních nebo montážních prací

Použití režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních nebo montážních prací upravuje § 92e zákona o DPH. Jedná se o specifický režim mechanismu uplatňování DPH. Účinnost tohoto paragrafu byla stanovena od 1. ledna 2012.

6.1 Předmět systému reverse charge ve stavebnictví

Systém reverse charge podle ustanovení § 92e zákona o DPH musí být aplikován na stavební a montážní práce³³, které odpovídají číselnému kódu Klasifikace produkce CZ- CPA 41 až 43.

6.1.1 Definice stavebních a montážních prací

V praxi se často vyskytuje problém, co si představit pod pojmem stavební a montážní práce. Zákon o DPH tyto pojmy nedefinuje i přesto, že § 92e s těmito pojmy pracuje.

Ministerstvo financí (2008) v Informacích k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008 definovalo stavební a montážní práce jako:

„práce při výstavbě nových staveb, bytových a nebytových prostor a práce při jejich rekonstrukcích, modernizacích, rozšířeních, stavebních úpravách a opravách. Opravou se také rozumí stavební nebo montážní údržba. Součástí stavebních a montážních prací jsou konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do stavby zabudují nebo zamontují.“

Jinak definuje stavební a montážní práce zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. Naopak zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) definici těchto plnění neuvádí.

³³ Bez ohledu na to, jestli z hlediska vymezení dané zákonem o DPH o služby či dodání zboží s montáží.

6.1.2 Klasifikace produkce CZ-CPA

Klasifikace produkce CZ-CPA³⁴ byla zavedena sdělením Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“) č. 275/2008 Sb. ze dne 31. července 2008, s účinností od 1. ledna 2008.

Tato klasifikace nahradila Standardní klasifikaci produkce (SKP) a je závazná pro statistická zjišťování a v případech, kdy tak stanoví legislativa. Klasifikace produkce CZ-CPA byla zavedena na základě Nařízení Evropského parlamentu a Rady Evropského společenství č. 458/2008, takže česká verze této klasifikace odpovídá kódově i obsahově mezinárodnímu standardu.

Klasifikace produkce je hierarchická, šestimístná a tvoří ji:

- sekce – jednomístný písmenný kód (21 sekcí),
- oddíly – dvoumístný číselný kód (88 oddílů),
- skupiny – trojmístný číselný kód (261 skupin),
- třídy – čtyřmístný číselný kód (575 tříd),
- kategorie – pětimístný číselný kód (1 342 kategorií),
- sub-kategorie – šestimístný číselný kód (3 142 sub-kategorií).

Takže celkem Klasifikace produkce obsahuje 5 429 položek a je dostupná na internetových stránkách ČSÚ (ČSÚ, 2008b).

6.1.3 CZ-CPA v rámci § 92e zákona o DPH

Pro účely určení, zda na příslušné plnění aplikovat režim přenesení daňové povinnosti či ne, se v rámci Klasifikace produkce CZ-CPA pohybujeme v:

- sekci F: Stavby a stavební práce,
 - Oddílu 41: Budovy a jejich výstavba,
 - Oddílu 42: Inženýrské stavby a jejich výstavba,
 - Oddílu 43: Specializované stavební práce.

Část této Klasifikace produkce potřebná pro aplikaci § 92e zákona o DPH je přílohou 4 této práce.

³⁴ Classification of Products by Activity.

Oddíl 41 – Budovy a jejich výstavba zahrnuje veškeré bytové i nebytové budovy, jejich výstavbu, nástavby, přestavby, opravy. Dále zahrnuje tento oddíl i developerské služby v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů.

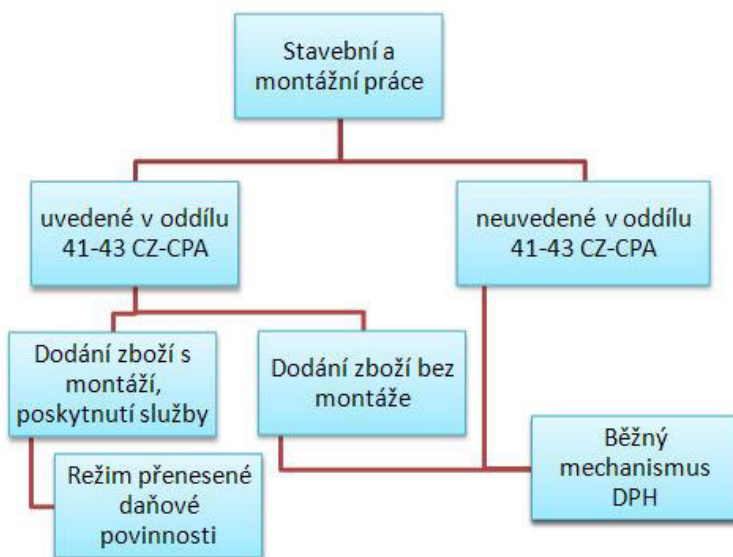
Oddíl 42 – Inženýrské stavby a jejich výstavba zahrnuje veškeré inženýrské stavby (např. silnice, železnice, vodovody, kanalizace, potrubí, přistávací dráhy) a služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství.

Oddíl 43 – Specializované stavební práce zahrnuje ostatní dílčí práce, které jsou prováděny na budovách či inženýrských stavbách, např. demoliční práce, instalatérské, truhlářské, malířské, zednické, betonářské práce (ČSÚ, 2008a).

Informace GŘ a MF (2011) uvádí příklady činností, které souvisejí se stavebnictvím, ale nepatří do číselného kódu 41-43, tudíž se na ně nevztahuje systém reverse charge. Mezi taková plnění nepatří např. vrtné práce související s těžbou zemního plynu a ropy, opravy průmyslových kotlů, čištění komínů, montáž volně stojícího nábytku, sanace, architektonické služby, služby související s úpravou krajiny.

Následující schéma 3 shrnuje postup určení, zda bude režim přenesení daňové povinnosti na příslušná plnění aplikován či nikoliv.

Schéma 3: Určení režimu zdanění u stavebních a montážních prací



Zdroj: Vlastní zpracování

6.2 Dotčené subjekty a pravidla použití režimu přenesení daňové povinnosti

Základní princip tohoto režimu a obecné povinnosti v tomto systému stanoví § 92a zákona o DPH. Toto ustanovení neplatí pouze pro plnění uvedená v § 92e zákona o DPH, ale také pro plnění dle § 92b - § 92d tohoto zákona. Pro potřeby této práce se však zaměřuji pouze na plnění uvedená v § 92e tohoto zákona. Princip tuzemského reverse charge je identický s reverse charge přeshraničním, kde se uplatňuje princip země spotřeby.

V režimu přenesení daňové povinnosti poskytovatel plnění fakturuje příjemci³⁵ uskutečněné plnění bez DPH. Příjemce tohoto plnění má povinnost ke dni uskutečnění zdanitelného plnění přiznat a odvést daň na výstupu.

Za správnost vypočtené DPH odpovídá příjemce plnění.

Hlavním smyslem je, že příjemci plnění vzniká podle § 72 zákona o DPH nárok na odpočet daně, také ke dni uskutečnění tohoto zdanitelného plnění. Takže příjemce není oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, jestliže daň zároveň nepřiznal.

Podle § 92e odst. 1 zákona o DPH se systém reverse charge **uplatňuje** pouze:

- mezi plátcí DPH,
- s místem plnění v tuzemsku,
- u služeb uvedených v oddílu 41 – 43 CZ-CPA,
- pokud systém reverse charge uplatní nejen poskytovatel, ale i příjemce plnění.

Systém reverse charge **se neuplatní**, jestliže:

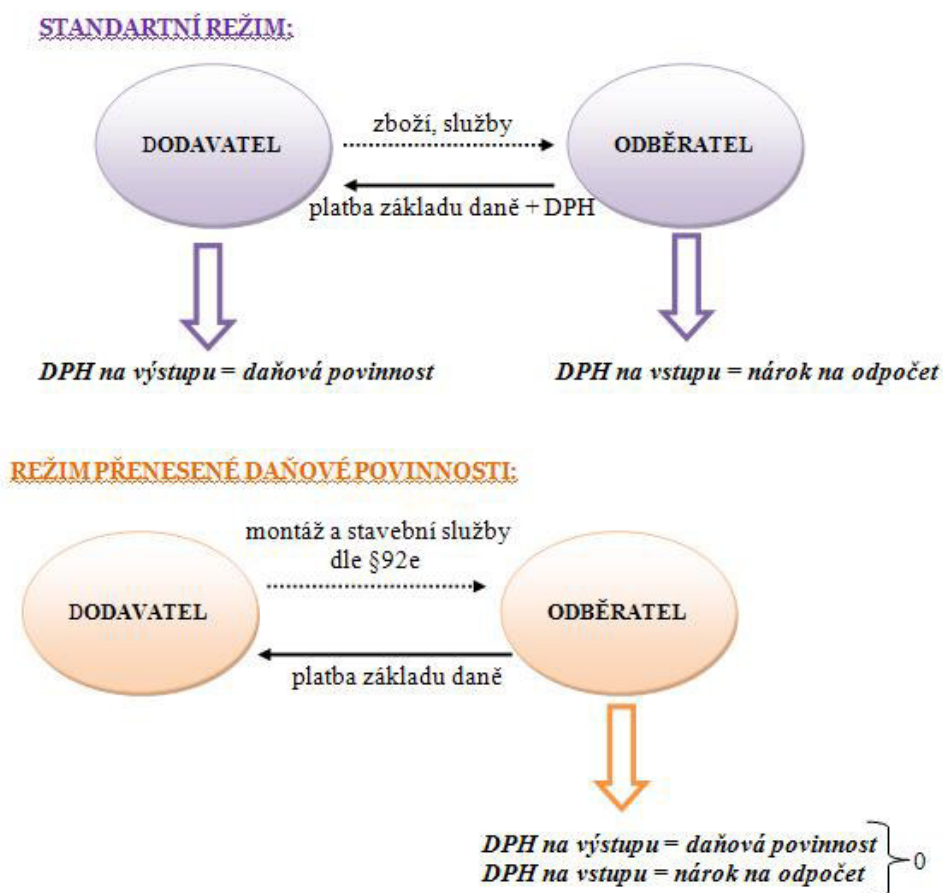
- plátce poskytne plnění dle § 92e zákona o DPH příjemci, který je neplátcem DPH,
- neplátce poskytne plnění dle § 92e zákona o DPH plátcí DPH,
- příjemce plnění je plátcem DPH, ale vůči poskytovateli příslušného plnění dle § 92e zákona o DPH vystupuje jako osoba nepovinná k dani,
- plnění není předmětem tohoto systému.

³⁵ Který je plátce DPH.

V těchto případech zatíží poskytovatel poskytnuté plnění daní z přidané hodnoty a sám bude mít povinnost přiznat a odvést daň na výstupu. Princip reverse charge tedy nebude uplatněn a uplatní se běžný mechanismus DPH (Pitner & Benda, 2013, p. 322; Galočík & Paikert, 2013; Zákon č. 47/2011 Sb., důvodová zpráva; Generální finanční ředitelství a Ministerstvo financí, 2011).

Rozdíl mezi uplatněním běžného mechanismu a principu přenesení daňové povinnosti znázorňuje schéma 4.

Schéma 4: Rozdíl mezi běžným mechanismem DPH a systémem reverse charge



Zdroj: Vlastní zpracování

6.2.1 Ekonomická činnost příjemce plnění

Obecně tedy platí, že režim přenesení daňové povinnosti je povinen použít poskytovatel, který poskytne stavební či montážní práce plátcí DPH, přičemž místem plnění je tuzemsko.

Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH ze dne 9. 11. 2011 zdůraznila nad rámec ustanovení v zákoně, že příjemce plnění

musí být nejen plátcem DPH, ale zároveň musí při uskutečnění zdanitelného plnění vystupovat jako osoba povinná k dani, tzn. v rámci své ekonomické činnosti³⁶.

Je logické, že pokud jsou splněny veškeré podmínky pro použití reverse charge, má povinnost použít tento systém nejen poskytovatel, ale i příjemce plnění.

V praxi je však obtížné, aby poskytovatel plnění zjišťoval, jak příjemce tyto služby následně použije.

Použití přijatého plnění pro soukromé účely

Pokud pořizuje příjemce plnění, který je plátcem DPH, zdanitelné plnění výhradně pro soukromé účely nebo pro plnění, které není předmětem daně, nepoužije se režim přenesení daňové povinnosti, ale běžný mechanismus. Příjemce plnění v tomto případě totiž nevystupuje jako osoba povinná k dani, protože přijatou službu nepoužije ke své ekonomické činnosti (Ledvinková, 2013a).

Použití přijatého plnění pro smíšené účely

Tato situace nastává v případě, že příjemce plnění použije část tohoto plnění pro soukromé účely a část v rámci jeho ekonomické činnosti. V případě veřejnoprávních a neziskových subjektů se jedná o případy, kdy je část přijatého plnění použita v rámci jejich ekonomických činností a část v rámci výkonu veřejné správy nebo pro účely nespádající do předmětu daně.

V těchto případech bude aplikován režim přenesení daňové povinnosti na všechna plnění (Galočík & Paikert, 2013).

Použití přijatého plnění pro potřeby veřejnoprávních subjektů

Pokud pořizuje veřejnoprávní subjekt (např. obec) stavební či montážní práce pro potřeby, které souvisejí s výkonem působnosti v oblasti veřejné správy, nepovažuje se tento subjekt za osobu povinnou k dani³⁷. V tomto případě nebude aplikován režim přenesení daňové povinnosti.

V případě, že pořídí veřejnoprávní subjekt plnění pro potřeby související s jeho ekonomickou činností, režim přenesení daňové povinnosti bude aplikován, neboť v tomto případě vystupuje tento subjekt jako osoba povinná k dani (Ledvinková, 2013a).

³⁶ Pojem ekonomická činnost je vysvětlen v kapitole 1.3.5.

³⁷ Podle § 5 odst. 3 zákona o DPH.

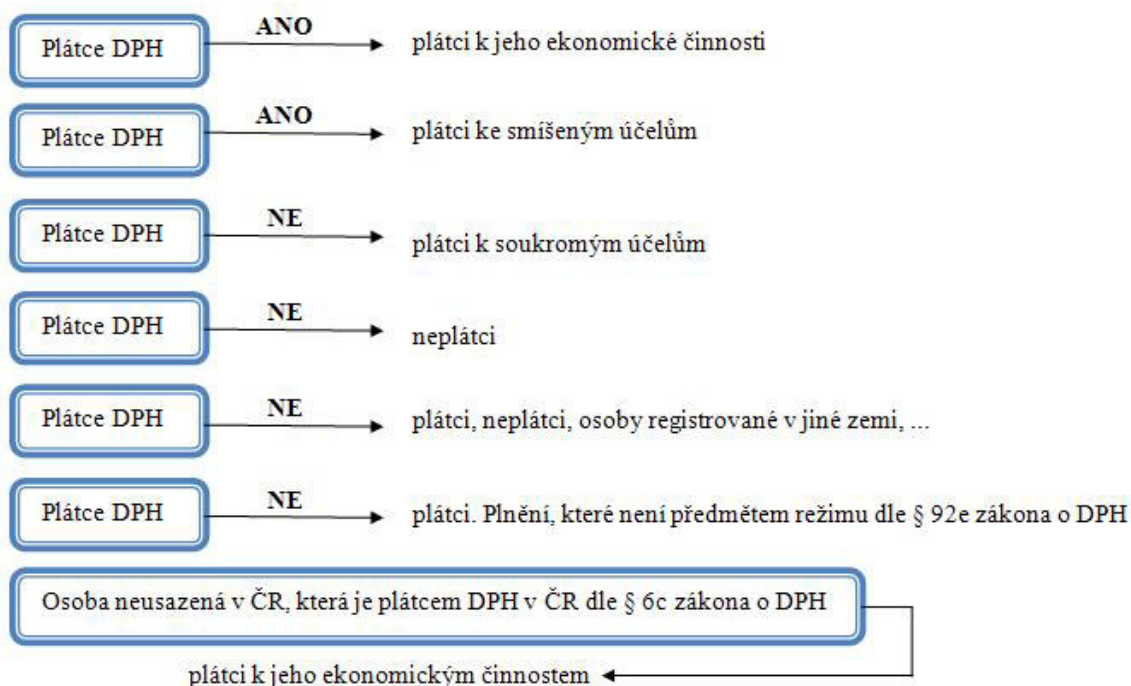
Poskytovatel plnění je osoba povinná k dani se sídlem mimo tuzemsko

Pokud poskytovatel, který nemá sídlo v tuzemsku a zároveň není osvobozenou osobou, poskytne stavební či montážní práce s místem plnění v tuzemsku osobě nepovinné k dani (např. občanovi s bydlištěm v ČR), je povinen se registrovat k dani v České republice a DPH z tohoto plnění odvést. To stanoví § 6c zákona o DPH, který je v platnosti od 1. 1. 2013 na základě zákona č. 502/2012 Sb.³⁸.

Pokud pak tento poskytovatel uskuteční další stavební či montážní práci s místem plnění v tuzemsku osobě povinné k dani, která je plátcem DPH se sídlem v České republice, uplatní se režim přenesení daňové povinnosti³⁹ (Ledvinková, 2013a).

Případy, kdy se uplatní či neuplatní § 92e zákona o DPH (bude se aplikovat režim přenesení daňové povinnosti), shrnuje následující schéma 5.

Schéma 5: Uplatnění systému reverse charge ve vazbě na statut příjemce plnění



Zdroj: Vlastní zpracování

³⁸ Toto ustanovení nahradilo původní ustanovení § 94 odst. 16 zákona o DPH, které se týkalo § 92a zákona o DPH. Podle zákona č. 502/2012 Sb., důvodové zprávy je v současné době povinnost, která byla ustanovena v § 94 odst. 16 zákona o DPH nadbytečná. Jednalo se o případy, kdy příjemcem plnění byla osoba registrovaná k DPH v jiné zemi EU nebo byla zahraniční osobou a zároveň nebyla českým plátcem. V případě, že přijala tato osoba plnění podle § 92b - § 92e, stala se českým plátcem ke dni poskytnutí takového plnění.

³⁹ Toto však neplatí, pokud osoba povinná k dani z jiného členského státu poskytne stavební práce v tuzemsku pro tuzemského plátce. V tomto případě se nejedná o tuzemský reverse charge.

Je tedy patrné, že hlavními kritérii k posouzení, zda uplatníme režim přenesení daňové povinnosti či neuplatníme, jsou:

- místo, kde se plnění uskutečňuje,
- statut poskytovatele a příjemce služby⁴⁰,
- druh poskytovaného plnění.

6.3 Povinnosti dotčených subjektů

6.3.1 Povinnosti poskytovatele plnění

Poskytovatel stavebních a montážních prací, které jsou předmětem režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost:

- **Vystavit daňový doklad,**
- **Vykazovat** poskytnutí těchto prací **v daňovém přiznání,**
- **Vést evidenci** o těchto pracích a výpis z ní předložit příslušnému správci daně (viz podkapitola 4.7 Evidence pro účely daně z přidané hodnoty) (Ledvinková, 2013a).

Dodavatel⁴¹ má povinnost vyhodnotit, zda má v daném případě aplikovat systém reverse charge, či nikoliv. Musí tedy vědět místo poskytnutí služby, musí identifikovat příjemce plnění a posoudit, zda předmět plnění spadá do tohoto specifického režimu, tedy zda plnění spadá do klasifikačního zařazení 41 - 43 Klasifikace produkce CZ-CPA.

6.3.2 Povinnosti příjemce plnění

Příjemce stavebních či montážních prací, který je plátcem DPH a přijímá tyto práce v rámci své ekonomické činnosti, má povinnost:

- **Přiznat a zaplatit daň** z této služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Podle § 21 odst. 5 zákona o DPH je služba uskutečněna v den jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu⁴², přičemž záleží na tom, který den nastane dříve. Pokud jsou stavební či montážní práce poskytovány na základě smlouvy o dílo, považuje se za den uskutečnění zdanitelného

⁴⁰ Zda je plátcem DPH a použije plnění pro svoji ekonomickou činnost nebo plátcem DPH není.

⁴¹ Který je plátcem DPH.

⁴² Ne však splátkového kalendáře či dokladu na přijatou úplatu.

plnění den převzetí a předání celého díla nebo jeho dílčí části⁴³. V případě, že jsou tyto služby poskytovány jako dílčí plnění, považuje se za den uskutečnění zdanitelného plnění den, který je uveden v příslušné smlouvě o dílo.

- **Doplnit údaje.** Příjemce je povinen doplnit výši daně do evidence pro účely daně z přidané hodnoty⁴⁴, přičemž odpovídá za správnost výpočtu DPH. Při výpočtu DPH musí vycházet ze správné sazby daně podle zákona o DPH.
- **Vést evidenci pro účely DPH** za každé zdaňovací období a výpis z ní předkládat příslušnému správci daně (viz podkapitola 4.7 Evidence pro účely daně z přidané hodnoty).

I odběratel, stejně jako dodavatel, by měl vyhodnotit, zda je správné, že byl či nebyl na příslušné plnění aplikován systém reverse charge. Je tedy vhodné, aby posoudil veškerá kritéria, která na tuto otázku odpoví⁴⁵ (Zákon č. 235/2004 Sb., Galočík & Paikert, 2013).

Nárok na odpočet daně v režimu přenesení daňové povinnosti

Odběratel, který přijímá stavební či montážní práce podléhající tomuto specifickému režimu v rámci své ekonomické činnosti, má nejen povinnost přiznat a zaplatit daň z takového plnění, ale zároveň je oprávněn uplatnit odpočet daně na vstupu, což se projeví na ř. 43 či ř. 44 daňového přiznání. Nárok na odpočet daně vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, což je zároveň den, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost přiznat a zaplatit daň.

Pokud jsou splněny podmínky dle § 72 a následujících zákona o DPH, může odběratel nárok na odpočet uplatnit.

V případě, že odběratel použije přijatou stavební či montážní práci částečně v rámci své ekonomické činnosti a částečně mimo ni, nebo v rámci své ekonomické činnosti, ale část z toho na uskutečněná plnění osvobozená bez nároku na odpočet, může odběratel uplatnit nárok na odpočet pouze v částečné výši. Krácení či úprava odpočtu se řídí pravidly podle ustanovení § 75 a § 76 zákona o DPH (Ledvinková, 2013a).

⁴³ Dle § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH.

⁴⁴ Od roku 2013 nedoplňuje výši daně na obdržení daňový doklad.

⁴⁵ Tato kritéria jsou uvedena v podkapitole 4.1.1.

6.4 Daňové doklady

Poskytovatel plnění je povinen vystavit daňový doklad nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění⁴⁶. Daňové doklady musí obsahovat náležitosti podle § 29 odst. 1 zákona o DPH, přičemž mohou mít listinnou nebo elektronickou podobu.

Ještě v roce 2012 měl poskytovatel povinnost uvést na daňový doklad sazbu daně. Příjemce plnění poté doplnil výši daně.

Od 1. 1. 2013 podle § 29 odst. 3 písm. c) zákona o DPH platí, že daňový doklad nemusí obsahovat sazbu a výši daně, pokud se jedná o plnění osvobozené od daně, nebo pokud má povinnost přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno. Takže v případě fakturace stavebních či montážních prací spadajících do režimu přenesení daňové povinnosti nebude na daňovém dokladu uvedena sazba a výše daně.

Od roku 2013 příjemce na daňový doklad sazbu a výši daně nedoplňuje. Povinnost doplnit sazbu a výši daně stále přetrvává, ale příjemce je doplňuje do evidence pro účely DPH⁴⁷.

Dle § 29 odst. 2 písm. c) musí být na daňovém dokladu uvedeno: „*daň odvede zákazník*“⁴⁸.

Přesný kód Klasifikace produkce CZ-CPA pro příslušné plnění na daňovém dokladu není povinnost uvádět.

V případě, že uskutečněné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, není možné vystavit zjednodušený daňový doklad, což stanoví § 30 odst. 2 písm. c) zákona o DPH (Ledvinková, 2013b; Ledvinková, 2012; Zákon č. 235/2004 Sb.).

Vzor daňového dokladu k plnění v systému reverse charge je přílohou 5 této práce.

6.4.1 Daňové doklady v případě subdodávek

V praxi dochází často k situaci, že se stavební či montážní práce uskutečňují pomocí subdodávek, což znamená, že dochází k přefakturacím mezi jednotlivými subjekty.

⁴⁶ Dle § 28 zákona o DPH.

⁴⁷ Na základě zrušení § 35 odst. 3 zákona o DPH již neplatí, že den, kdy byly na doklad doplněny údaje, se považuje za datum vystavení tohoto dokladu. Nyní se za datum vystavení daňového dokladu považuje datum vystavení uvedené vystavitelem tohoto dokladu, což je v souladu se směrnicí o DPH.

⁴⁸ Před rokem 2013 se na daňový doklad uvádělo: „*výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno*“.

Jaké náležitosti bude mít tedy daňový doklad, jestliže společnost A, která je plátcem DPH, poskytuje společnosti B (plátcí DPH) stavební či montážní práce, které jsou předmětem režimu přenesení daňové povinnosti, a tyto práce uskutečnila společnost C, která je také plátcem DPH⁴⁹?

V případě této subdodávky bude společnost C fakturovat dodavateli A v režimu přenesení daňové povinnosti, takže daňový doklad nebude obsahovat sazbu ani výši daně a bude obsahovat údaj „*daň odvede zákazník*“. V režimu přenesení daňové povinnosti by společnost C fakturovala i v případě, že by společnost B nebyla plátcem DPH, protože pro společnost C je důležitý statut společnosti A, pro kterou tyto práce spol. C zhotovila.

Společnost A pak bude fakturovat tyto zhotovené práce společnosti B také v režimu podle § 92e zákona o DPH. V případě, že by odběratel B nebyl plátcem DPH, nebude dodavatel A fakturovat tyto práce v režimu přenesení daňové povinnosti, takže daňový doklad bude obsahovat jak sazbu, tak i výši DPH. Půjde tedy o běžný mechanismus systému DPH (Ledvinková, 2013b).

6.5 Základ daně, jeho opravy, sazba daně, zálohy

6.5.1 Základ a sazba daně

I v případě poskytnutí stavebních či montážních prací spadajících do režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění se stanoví základ daně podle § 36 zákona o DPH. § 36 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že do základu daně se zahrnují také veškeré vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečňováno. Přitom nemusí jít pouze o materiál potřebný pro poskytnutí daného plnění, ale může jít také o nakoupenou službu, kterou dodavatel musí pořídit, aby byl schopen poskytnout plnění odběrateli.

Dle § 36 odst. 3 písm. g) zákona o DPH se do základu daně při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, opravou či změnou stavby zahrnují také veškeré konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby zabudují či zamontují.

Není tedy možné fakturovat v režimu přenesení daňové povinnosti samotnou službu (např. natěračské práce) a materiál, který byl v rámci těchto prací použit, fakturovat

⁴⁹ Společnost A zadala tuto práci společnosti C.

běžným mechanismem. Stejně tak není možné fakturovat v systému reverse charge demoliční práce a odvoz sutě fakturovat v běžném režimu DPH (Zákon č. 235/2004 Sb., Ledvinková, 2013b).

Aby stanovil příjemce plnění správnou sazbu daně, musí respektovat platná ustanovení § 47 – 48a zákona o DPH.

Informace GFŘ a MF (2011) stanoví, že pokud nastanou ve vztahu ke stavebním či montážním pracím podléhajících systému reverse charge skutečnosti zakládající povinnost opravy základu či výše daně ve smyslu § 42 a 43 zákona o DPH, je nutné tyto opravy provést.

6.5.2 Opravy základu daně

Opravy základu daně v režimu přenesení daňové povinnosti je nutné provádět podle platného ustanovení § 42 zákona o DPH.

Poskytovatel je povinen vystavit opravný daňový doklad do 15 dnů ode dne zjištění skutečností zakládajících povinnost provést opravu.

Oprava základu daně je samostatným zdanitelným plněním uskutečněným nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém byla provedena oprava základu a výše daně a zároveň byl příjemci plnění doručen opravný daňový doklad. Jelikož jde o samostatné zdanitelné plnění, není potřeba podat dodatečné daňové přiznání. Je však nutné uvést provedené opravy v samostatném výpisu z evidence pro daňové účely. Opravný výpis z evidence pro daňové účely neexistuje, takže je nutné podat nový výpis z této evidence s již správně uvedenými údaji.

Oprava základu daně lze provést do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém povinnost přiznat daň z původního plnění vznikla (Zákon č. 235/2004 Sb.; Ledvinková, 2013b).

6.5.3 Zálohy

Ve standardním režimu DPH (podle § 21 odst. 1 zákona o DPH) platí⁵⁰, že je plátce povinen přiznat daň ke dni přijetí úplaty, tedy zálohy, v případě, že zálohu přijme dřív, než dojde k uskutečnění zdanitelného plnění. V případě režimu přenesení daňové povinnosti tomu tak není.

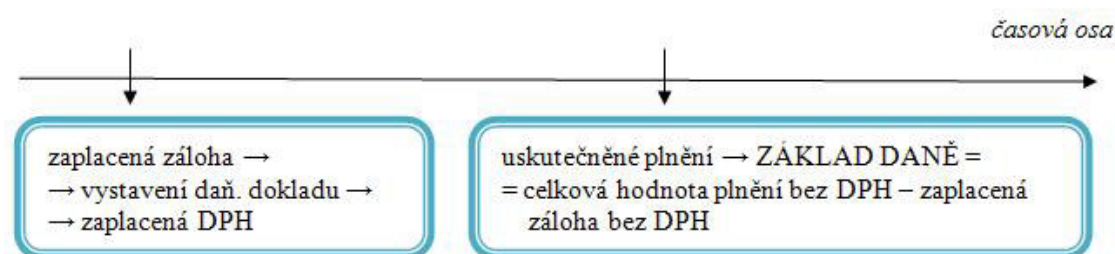
⁵⁰ Pokud není zákonem stanoveno jinak.

Jestliže poskytovatel plnění přijme zálohu na stavební či montážní práce podléhající systému reverse charge, nepřizná daň na výstupu ke dni přijetí zálohy. Také není povinen ani oprávněn na základě této skutečnosti vystavit daňový doklad. Takže příjemce plnění nemá nárok na odpočet z poskytnuté zálohy. Daňový doklad vystaví dodavatel plnění až při uskutečnění zdanitelného plnění, takže se přenesení daňové povinnosti uplatní na celou částku (zálohu i doplatek).

Je jasné, že zálohy nejsou evidovány v evidenci pro účely DPH.

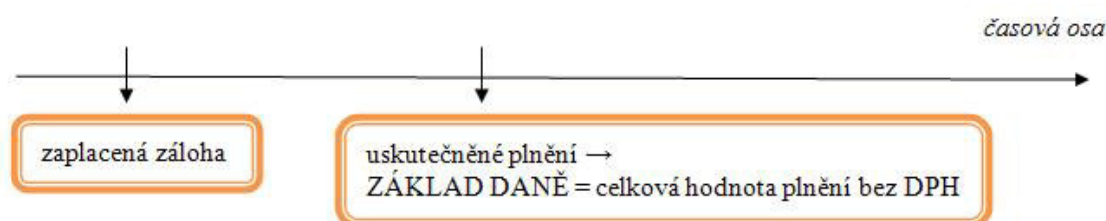
Rozdíl mezi stanovením základu daně v případě přijetí záloh v rámci běžného systému DPH a systému reverse charge zobrazuje schéma 6 a 7.

Schéma 6: Přijaté zálohy v běžném režimu DPH



Zdroj: Vlastní zpracování

Schéma 7: Přijaté zálohy v režimu přenesení daňové povinnosti



Zdroj: Vlastní zpracování

Zálohy před rokem 2012

Na přelomu let 2011 a 2012 vznikly situace, kdy záloha byla zaplacená ještě v roce 2011, ale plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti bylo uskutečněno až v roce 2012. Protože v roce 2011 nebylo ještě ustanovení dle § 92e zákona o DPH účinné, vystavil poskytovatel tohoto plnění na přijatou zálohu daňový doklad a přiznal daň z této zálohy. Zároveň si odběratel nárokoval odpočet na vstupu. Stavební či montážní práce byla ale uskutečněna až v roce 2012, kdy již bylo nutné aplikovat systém reverse charge. Dle Čl. II Přejídných ustanovení bodu 10 zákona

č. 370/2011 Sb. se v tomto případě základ daně stanovil jako rozdíl mezi základem daně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH a souhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 zákona o DPH, tedy jako rozdíl celkové ceny bez daně a výše zaplacených záloh bez daně⁵¹, viz schéma 6. Na takto stanovený základ daně byl aplikován režim přenesení daňové povinnosti.

Zálohy v případě plátce, který nevede účetnictví

Jiná situace nastala v případě, kdy zálohu přijal poskytovatel, který nevede účetnictví (OSVČ). Tito plátcí totiž neměli povinnost přiznat daň z přijaté zálohy, ale přiznávali daň až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Takže pokud poskytovatel přijal zálohu před lednem 2012, nevyužil možnost přiznat daň z této zálohy a plnění bylo uskutečněno až v roce 2012, bude režim přenesení daňové povinnosti použit na celý základ daně, viz schéma 7. Pokud však využije práva přiznat daň z přijaté zálohy, bude se řídit Čl. II Přejídná ustanovení bod 10 zákona č. 370/2011 Sb.⁵²

Zálohy ve stejné či vyšší hodnotě než celková hodnota plnění

Je možné, že nastane situace, kdy je záloha uhrazena v roce 2011 v plné výši hodnoty plnění, ale k předání díla dochází až po lednu 2012. V tomto případě činí základ daně ke dni zdanitelného plnění 0,- Kč. Takže režim přenesení daňové povinnosti nebude aplikován a dodavatel ani odběratel není povinen zahrnovat tato plnění do své evidence pro účely DPH.

Mohla také nastat situace, kdy zaplacená záloha dodavateli byla vyšší než celková hodnota plnění (základ daně ze zálohy byl vyšší než celková úplata za provedenou práci), např. kvůli změně objemu dodávky, změně cen. V režimu přenesení daňové povinnosti tak vznikne opět nulový základ daně. Vyúčtování proběhne ještě v klasickém režimu – dochází totiž k vrácení části zálohy přijaté v roce 2011, ze které byla DPH odvedena (GFŘ, 2012a; Galočík & Paikert, 2013).

Nejčastější dotazy týkající se záloh v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti a odpovědi na ně zveřejnilo Generální finanční ředitelství dne 7. 2. 2012 na internetových stránkách Finanční správy.

⁵¹ Jde tedy o stanovení základu daně dle běžného režimu DPH.

⁵² Tato situace by už od roku 2013 nastat nemohla, protože schválením zákona č. 502/2012 Sb. byl v § 21 zrušen odstavec 2, a to s účinností od 1. 1. 2013. Ten právě umožňoval plátcí, který nevedl účetnictví, nepřiznávat daň z přijatých.

6.6 Přenesení daňové povinnosti v daňovém přiznání

Plátce DPH, který uskuteční plnění v tomto režimu, vykáže tato plnění v ř. 25 daňového přiznání (viz příloha 1). Na tomto řádku uvede plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, které uskutečnil ve zdaňovacím období, za které daňové přiznání podává. V praxi to tedy znamená, že do ř. 25 daňového přiznání nevykazuje předem přijaté zálohy.

Příjemce plnění v režimu reverse charge uvede přijatá plnění podléhající základní sazbě DPH na ř. 10 daňového přiznání a plnění podléhající snížené sazbě DPH uvede na ř. 11 daňového přiznání (viz příloha 1). Opět uvádí plnění, která přijal ve zdaňovacím období, za které podává daňové přiznání. Takže nepřiznává DPH z předem zaplacených záloh. Nárok na odpočet z těchto plnění⁵³ uvede do ř. 43 daňového přiznání v případě základní sazby DPH, do ř. 44 daňového přiznání v případě snížené sazby DPH (Benda & Hrušová, 2013).

6.7 Evidence pro účely daně z přidané hodnoty

Podle § 92a odst. 2 až 4 zákona o DPH musí poskytovatel i příjemce plnění vést evidenci pro účely DPH, a to za každé zdaňovací období.

Abyste mohl správce daně plnění poskytnutá v režimu přenesení daňové povinnosti kontrolovat, stanoví § 92a odst. 5 zákona o DPH povinnost poskytovateli i příjemci předkládat spolu s daňovým přiznáním výpis z evidence pro daňové účely. Správce daně kontrolu provádí porovnáním těchto výpisů obou stran a zjišťuje případné odchylky. Tiskopis výpisu evidence pro daňové účely je přílohou 2 této práce.

Výpis z evidence pro daňové účely má dodavatel i odběratel povinnost předložit správci daně ve stejné lhůtě jako je lhůta pro podání řádného daňového přiznání k DPH. Tzn., že pokud je povinná osoba plátcem s měsíčním zdaňovacím obdobím, předkládá tento výpis vždy do 25. dne následujícího měsíce. V případě plátce s čtvrtletním zdaňovacím obdobím končí tato lhůta 25. dnem následujícího po skončení tohoto čtvrtletí⁵⁴.

⁵³ Pokud mu tento nárok podle § 72 zákona o DPH vznikne.

⁵⁴ Dle § 100 zákona o DPH.

Předkládaný výpis z evidence musí splňovat předepsaný formát, strukturu a náležitosti, což je specifikováno v Pokynu GFŘ-D-4, Informaci GFŘ a MF ze dne 17. 3. 2011, která byla později aktualizovaná ke dni 1. 1. 2012.

Výpis z evidence pro daňové účely musí obsahovat:

- **daňové identifikační číslo** - příjemce uvádí poskytovatele, poskytovatel uvádí příjemce,
- **kód předmětu plnění** – v případě stavebních a montážních prací se uvádí „4“,
- **datum uskutečnění zdanitelného plnění** - podle příslušného daňového dokladu,
- **základ daně** – zaokrouhlený na celé koruny,
- **rozsah a předmět plnění** – v případě plnění dle § 92e zákona o DPH se **nevyplňuje**⁵⁵.

V evidenci pro účely DPH se každé zdanitelné plnění uvádí na samostatném řádku. Takže pokud plátce přijme od stejného dodavatele více zdanitelných plnění během zdaňovacího období, uvádí každé plnění zvlášť na vlastní řádek. Stejně postupuje i dodavatel – každé plnění pro stejného dodavatele uvede na samostatný řádek.

Pokud ale dodavatel poskytne více dílčích stavebních nebo montážních prací v rámci jedné zakázky, např. stavbu zahradního domku, která zahrnuje přípravu terénu, výkopy, zednické práce, nátěry, atd., zaneše tato zakázka do evidence pro účely DPH pod jednou položkou (nebudou se do jednotlivých řádků rozepisovat dílčí práce a postupy). V případě, že by byla práce na stavbě zahradního domku sjednána např. pouze jako montáž a nátěr a zákazník by poté požadoval i terénní úpravy, jednalo by se o dvojí plnění, takže by i v evidenci pro účely DPH byly vyplněny 2 řádky, i přesto, že obě plnění uskuteční stejný dodavatel.

Pokyn GFŘ-D-4 a od 1. 1. 2014 také § 92a odst. 5 zákona o DPH stanoví povinnost předkládat tento výpis příslušnému správci daně pouze v elektronické podobě, ve formátu .XML. K vytvoření výpisu z evidence pro daňové účely v tomto formátu a předepsané struktuře je možné využít službu Elektronická podání pro Finanční správu (EPO) na internetové adrese www.daneelektronicky.cz.

⁵⁵ V případě plnění dle § 92b – d se vyplňuje příslušná měrná jednotka, např. kg, ks, g.

Vyplněný výpis je možné podat několika způsoby:

- plátcí, kteří mají zřízenou datovou schránku, mohou podat výpis pomocí datové zprávy přes tuto schránku;
- datovou zprávou opatřenou uznávaným elektronickým podpisem prostřednictvím internetových stránek České daňové správy;
- datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu prostřednictvím internetových stránek České daňové správy, přičemž je nutné potvrzení správcem daně do 5 dnů nebo do 5 dnů podat tento výpis písemně nebo ústně do protokolu (Zákon č. 235/2004 Sb.; GFŘ, 2011a; GFŘ, 2011b).

6.8 Porušení režimu přenesení daňové povinnosti

V případě, že dojde k porušení tohoto režimu, tzn., že poskytovatel plnění na daňovém dokladu uvede daň, nemá příjemce tohoto plnění nárok na odpočet daně na vstupu, protože nejde o daň stanovenou podle zákona o DPH, což stanoví § 72 odst. 2 tohoto zákona.

Při opravě chybně vystaveného dokladu postupuje poskytovatel plnění podle § 43 zákona o DPH, přičemž vystaví opravný daňový doklad⁵⁶ s náležitostmi podle § 45 tohoto zákona a uvede důvod opravy. V případě režimu přenesení daňové povinnosti spočívá oprava v uvedení příslušného plnění bez DPH. Opravný daňový doklad zašle odběrateli, který si o něj musí požádat⁵⁷. Odběrateli vzniká pohledávka vůči dodavateli (ve výši DPH zaplacené příjemcem). Oba subjekty musí podat dodatečné daňové přiznání, kde tuto opravu uvedou a zároveň musí podat i nový výpis z evidence pro daňové účely. V souladu s ustanovením § 141 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu je odběratel povinen podat dodatečné daňové přiznání i v případě, že chybu zjistí sám, tedy i bez opravného daňového dokladu. Tuto opravu lze provést nejdéle do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém povinnost přiznat daň z původního plnění vznikla (Ledvinková, 2013b).

Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ ze dne 31. 8. 2012 uvádí, že pokud plátcí doposud postupovali v dobré víře⁵⁸ a následně se ukáže, že jejich postup není správný, tedy není v souladu se závěry uvedenými v této informaci, nebude Česká

⁵⁶ Pokud měl povinnost vystavit daňový doklad nebo tak již učinil.

⁵⁷ Pokud již nárok na odpočet uplatnil a celou částku s DPH uhradil.

⁵⁸ Tzn., že na určité plnění aplikovali režim přenesení daňové povinnosti nebo naopak tento režim neaplikovali a usuzovali, že tím postupují v souladu se zákonem o DPH.

daňová správa uplatněný režim zpochybňovat – nebude tedy nutné provádět opravy. Dosud uplatňovaný režim nebude zpochybněn pouze za podmínky, že tento režim byl uplatněn nejen na straně dodavatele, ale i na straně příjemce plnění a zároveň nedošlo ke zkrácení státního rozpočtu.

V zákoně č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, důvodové zprávě je uvedeno, že z dosavadních zkušeností s aplikací systému reverse charge se ukázalo, že dosáhnout jednoznačné jistoty, zda aplikovat či neaplikovat tento režim, lze pouze s vynaložením nepřiměřeného úsilí.

Proto je § 92e zákona o DPH s účinností od 1. ledna 2013 rozšířen o odstavec 2, který stanoví, že se jednání příjemce a poskytovatele plnění je ve shodě, pokud plátce, který poskytl stavební či montážní práce a v souvislosti s nimi uskutečnil zdanitelné plnění, u kterého aplikoval systém reverse charge⁵⁹ a odběratel (příjemce plnění) tento daňový doklad akceptuje⁶⁰. V tomto případě nastoupí právní fikce, že toto plnění systému reverse charge podléhá.

Tímto je umožněno reagovat na situace, kdy s ohledem na předmět plnění a další aspekty příslušného plnění není zřejmé, zda jsou splněny veškeré podmínky pro aplikaci systému reverse charge. Toto ustanovení tak přineslo větší právní jistotu poskytovateli i příjemci plnění, protože uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti nebude správcem daně zpochybněno. Zároveň nedojde ani k doměření DPH, ani k zamezení uplatnění odpočtu daně (Zákon č. 502/2012, důvodová zpráva; Ledvinková, 2013b).

⁵⁹ Tzn., že vystavil daňový doklad bez DPH a zároveň uvedl údaj, že „daň odvede zákazník“.

⁶⁰ Tzn., že doplní výši DPH v evidenci pro účely DPH.

7 Problémy spojené s režimem přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH

Po zavedení § 92e zákona o DPH do praxe se mnoho daňových subjektů potýká s problémy spojené s aplikací tohoto ustanovení, což potvrdily i v této práci analyzované subjekty.

Tato kapitola se zabývá výčtem nejvíce se vyskytujících problémů v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti, nejen podle zveřejněných informací GŘŘ a ČSÚ, ale také podle zkušeností analyzovaných subjektů, které jsou představeny níže.

7.1 Analyzované subjekty⁶¹

Jednou z dotazovaných subjektů byla **stavební společnost**, která je společností s ručením omezeným a sídlící v kraji Vysočina, okrese Žďár nad Sázavou. Tato společnost vznikla v roce 1996. Společnost se zabývá výstavbou nemovitostí a infrastruktury, včetně veškerých služeb souvisejících s jejich výstavbou (např. projektová činnost, vyřízení stavebního povolení či ohlášení, terénní úpravy pozemků). Účetnictví společnosti zpracovává účetní oddělení této společnosti.

Dalším dotazovaným subjektem byl **elektrikář**, který je osobou samostatně výdělečně činnou. Tato OSVČ podniká v tomto oboru již od roku 1998 v kraji Vysočina, okrese Žďár nad Sázavou. Elektrikář se zabývá instalací a montáží elektrických rozvodů v nemovitostech, ale také revizí elektroinstalace a veškerých elektrozařízení, které je třeba pravidelně revidovat. Elektrikář poskytuje svoje služby nejen osobám nepovinným k dani, ale velké množství plnění poskytuje různým podnikatelům a obchodním korporacím, proto se setkává s režimem přenesení daňové povinnosti pravidelně. Elektrikář vede účetnictví, které mu zpracovává od května 2012 externí účetní.

Třetím subjektem, který systém reverse charge dle § 92e zákona o DPH hodnotil, byl **truhlář**, který je také osobou samostatně výdělečně činnou. V tomto oboru podniká truhlář od roku 2010, také v kraji Vysočina, okrese Žďár nad Sázavou. Truhlář se zabývá především výrobou vnitřních schodišť a nábytku na zakázku, přičemž se

⁶¹ Všechny tyto subjekty nechtěly být v této práci jmenovány, proto jsou jmenovány jejich předmětem činnosti.

specializuje především na výrobu kuchyňských linek a vestavěných skříní. Jelikož většinu zákazníků tvoří domácnosti (osoby nepovinné k dani) a velmi malou část tvoří různí podnikatelé či obchodní korporace, setkává se tato OSVČ s režimem přenesení daňové povinnosti velmi zřídka. Truhlář nevede účetnictví, ani daňovou evidenci⁶². OSVČ vede pouze evidenci DPH, potřebnou k správnému vypočtení daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období. Truhlář nevyužívá služeb externí účetní, ale zajišťuje si vše sám, případně kontaktuje účetní kancelář, se kterou řeší případné obtíže a problémy vzniklé v souvislosti s jeho činností.

Všechny dotazované subjekty jsou plátcí DPH a ke dni účinnosti § 92e zákona o DPH již plátcí byly.

Pro potřeby této práce jsem ke zhodnocení režimu dle § 92e zákona o DPH vyzvala také **správce daně**, tedy Finanční úřad pro Kraj Vysočina, konkrétně vybraná územní pracoviště v tomto kraji.

7.2 Specifikace příjemce plnění

Aby dodavatel věděl, zda bude nutné na příslušné plnění aplikovat režim přenesení daňové povinnosti nebo klasický režim, musí mimo jiné zjistit, zda je odběratel tohoto plnění plátcem DPH či nikoliv. V praxi se jedná o nejjednodušší úkon při určování použití režimu, a proto jde většinou o úkon první.

Většina analyzovaných subjektů potvrdilo, že využívá údajů z objednávek, uzavřených smluv. Většina subjektů poté využívá internetových stránek Daňového portálu či www.overenidic.cz, kde je možné prostřednictvím systému VIES ověřit, zda je DIČ odběratele (uvedené na objednávce, v uzavřené smlouvě) platné či nikoliv.

Zjištění, zda je odběratel plátcem DPH nebo není, nebývá někdy jednoduché. Některé subjekty se totiž stanou plátcí DPH v průběhu poskytování plnění, některým je registrace v průběhu plnění zrušena. Důležité je, že se vždy musíme řídit stavem platným ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Velkým problémem bývá zjistit, zda bude poskytnuté plnění využito celé nebo alespoň z části v rámci ekonomické činnosti. V praxi se tento problém vyskytuje především v případech, kdy příjemcem plnění je subjekt veřejné správy. Analyzovaná

⁶² V rámci výpočtu daně z příjmů fyzických osob totiž uplatňuje tento podnikatel výdaje stanovené podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (tzv. výdaje procentem).

stavební firma potvrdila, že se s tímto problémem setkala již několikrát, v obchodním vztahu s městy a obcemi. Vždy požadovala po obci prohlášení o tom, že poskytnuté plnění bude či nebude použito v rámci jeho ekonomické činnosti, což bylo ale velmi zdouhavé, především na počátku účinnosti § 92e zákona o DPH. Mnoho obcí si nebylo jistých, co do prohlášení uvést a menší obce nebyly schopné toto prohlášení ani zformulovat.

A protože těchto problémů spíše přibývalo a dotazů na ně také, GFŘ připustilo, že pokud odběratel poskytne dodavateli své platné DIČ, bude předpokládat, že plnění využije v rámci své ekonomické činnosti – bude tedy aplikován režim přenesené daňové povinnosti. GFŘ také doporučuje, aby příjemce plnění již v uzavírané smlouvě či na objednávce písemně uvedl, zda plnění použije nebo nepoužije v rámci své ekonomické činnosti. Tím bude ještě více upevněna jistota dodavatele plnění, že aplikuje správný režim DPH (Ledvinková, 2013a).

Analyzované subjekty však připustily, že je toto doporučení mnohdy komplikované, protože v případě zakázek „malých rozměrů“ se většinou žádá písemná smlouva neuzavírá. Stavební společnost uvedla, že prohlášení vyžadovala nejčastěji při poskytování služeb obcím, krajům či státním organizace. Dotazovaný elektrikář uvedl, že se s prohlášením setkával dosud velice zřídka, protože spolupracuje převážně s osobami nepovinnými k dani, podnikateli a obchodními korporacemi. Truhlář uvedl, že se v zákoně o DPH příliš neorientuje a o pojmu *osoba povinná k dani* neví vůbec nic.

7.3 Zatřídování v Klasifikaci produkce CZ-CPA

Na první pohled by se mohlo zdát, že není vůbec složité zatřídít jednotlivá plnění do Klasifikace produkce CZ-CPA a postačí k tomu pouze vytisknout si tuto Klasifikaci produkci. Opak je však pravdou, protože právě zatřídování činností do této klasifikace činí subjektům aplikaci přenesení daňové povinnosti velice problematickou. Všechny analyzované subjekty potvrdily, že není možné řídit se pouze intuicí a přiřadit plnění hned první kód produkce, který vyhledáme, ale k zatřídění je třeba být obezřetní, dbát veškeré legislativy, podpůrných informací GFŘ a MF a také být trpěliví.

V praxi se totiž často stává, že některá plnění, která bychom logicky zařadili do oddílů 41 – 43, spadají do jiného oddílu, takže se na ně režim přenesení daňové povinnosti nevztahuje. Mnohdy jde o drobné nuance, mnohdy i sporné. Z tohoto tedy vyplývá, že je nutností mít k dispozici kompletní Klasifikaci produkce CZ-CPA.

Z metodiky Klasifikace produkce CZ-CPA vyplývá, že není určena primárně pro aplikaci v daňové oblasti, což je důvod, proč je její využití v rámci § 92e zákona o DPH problematické. Výkladové problémy mohou vznikat často díky tomu, že význam pojmů „služba“ a „výrobek“ v klasifikaci často neodpovídá významu těchto pojmů v daňových zákonech či účetnictví. Dalším problémem je, že Klasifikace produkce CZ-CPA nerozlišuje, zda se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží či převod nemovitosti.

Jednou z největších komplikací od vzniku zavedení systému reverse charge je určení, zda se jedná o prodej zboží či poskytnutí služby, neboť hranice mezi nimi je mnohdy velmi tenká. Na základě horlivých diskuzí, které v souvislosti se změnou § 48 zákona o DPH k 1. 1. 2008 proběhly, se ustálila praxe, že dodávka zboží s montáží je považována za poskytnutí služby⁶³. Důvodem tohoto výkladu byla vhodná aplikovatelnost snížené sazby DPH na plnění dle § 48 a § 48a zákona o DPH. V zákoně bychom tuto aplikaci ale nenašli.

Podle GFŘ a ČSÚ (2012) jsou na základě praktických zkušeností, které vyplývají z dotazů k systému reverse charge, z pohledu zařídování jedny z nejvíce problematických plnění práce, které mohou svým charakterem spadat do oddílu 43, ale také do oddílu 33 Klasifikace produkce. Jedná se většinou o různé instalatérské práce, opravy, údržby různých zařízení, které jsou pevně spojené s budovou.

A právě v důsledku těchto problémů, uvedlo GFŘ společně s ČSÚ (2012) svůj závěr pro aplikaci § 92e zákona o DPH v případě instalací, oprav či údržby zařízení, které je pevně spojeno s budovou. Z tohoto závěru vyplývá, že systém reverse charge aplikujeme v případě, že:

- Instalace zařízení pevně spojených s budovou, která zajišťují funkčnost této budovy, spadají do některého z oddílů 41 – 43 CZ-CPA, pokud nejsou z těchto oddílů explicitně vyloučeny.
- Instalace zařízení pevně spojených s budovou spadají do některého z oddílů 41 – 43 CZ-CPA a zároveň není instalace tohoto zařízení explicitně uvedena v oddílu 33 CZ-CPA.
- Opravy a údržba zařízení pevně spojených s budovou je možné charakterizovat jako stavební či montážní práce spadajících do oddílů 41 – 43 CZ-CPA (s výjimkou drobných oprav a údržby prováděných v rámci

⁶³ I v případě, že hodnota montáže je vůči celkové hodnotě dodávky zanedbatelná.

komplexního úklidu či správcovské činnosti) a zároveň není toto plnění explicitně uvedeno v jiných kódech CZ-CPA (např. 28, 33, 95).

7.3.1 Příklady problematických zatřídění

Jak již bylo uvedeno výše, zařadit některá plnění do Klasifikace produkce CZ-CPA bývá problematické, čehož si je vědomo i GFŘ. To na základě velkého množství dotazů vydalo dne 31. 8. 2012 ve spolupráci s ČSÚ informace k některým otázkám týkajících se zatřídění do klasifikace. Zároveň GFŘ vydalo na webových stránkách Finanční správy přehledy nejčastějších dotazů k zatřídění, které mají formu tabulek a jsou v případě potřeby aktualizovány. Ke dni 31. 3. 2014 byly k dispozici 3 tyto přehledy, které obsahovaly 374 dotazů s odpověďmi. Popis zatříděvané činnosti je však pouze heslovitý, takže správná aplikace zatřídění je mnohdy stále problematická.

Níže jsou uvedeny některé problematické okruhy⁶⁴, které analyzované subjekty označily z jejich pohledu za nejasné.

Lešení

V případě pronájmu lešení záleží na tom, zda jde o pronájem včetně montáže či bez montáže. Pokud je součástí pronájmu u jeho montáž a demontáž, jedná se o plnění klasifikované kódem 43.99.20 Lešenařské práce. Pokud se jedná o pronájem bez montáže, spadá toto plnění do oddílu 77.

Problémem však může být pronájem na více měsíců, kdy fakturace probíhá měsíčně. První a poslední měsíc pronájmu je do fakturované částky zahrnuta i montáž a demontáž, takže bude aplikován systém reverse charge. Ale v ostatních měsících se jedná pouze o pronájem, takže by se mělo fakturovat běžným mechanismem DPH.

Stavební stroje

Jestliže jsou stavební stroje pronajmuty bez obsluhy, jedná se o plnění spadající do oddílu 77 CZ-CPA. Pokud je stroj pronajímán s obsluhou, jedná se o plnění dle oddílu 43 CZ-CPA. Do 31. 8. 2012, kdy GFŘ upřesnilo jak v tomto případě postupovat, vznikalo mnoho dohadů ohledně aplikace systému reverse charge v případě, že byl stroj (autojeřáb) pronajímán s obsluhou, ale prováděná práce se netýkala stavební činnosti uvedené v sekci F. Názory tvrdící, že v tomto případě by se neměl aplikovat systém

⁶⁴ Ve skutečnosti je problémů se zatřídováním mnohem více.

reverse charge, byly správné a GFŘ upřesnila tuto problematiku v tabulkách nejčastějších dotazů.

Instalace a montáž

Elektrikáři se na počátku účinnosti § 92e zákona o DPH potýkali s problematikou zařídování instalačních prací, a to především u instalací elektrických a plynových spotřebičů. Názory veřejnosti se rozdělovaly do 2 skupin. 1. skupina tvrdila, že do režimu přenesení daňové povinnosti spadá instalace veškerých těchto spotřebičů, 2. skupina tvrdila, že musí jít o vestavěné spotřebiče a tento názor byl správný.

Také truhláři se potýkali s úplně stejnými názory. Ze všech dostupných informací je jasné, že režim přenesení daňové povinnosti je možné aplikovat pouze na instalaci a montáž vestavěného nábytku, ne volně stojícího.

Truhlář se také potýkal s určením režimu u instalace regálů ve skladech. Především je důležité určit, zda se jedná o integrované regály či nikoliv⁶⁵, protože v případě instalace volně stojících regálů se nepoužije systém reverse charge.

Analyzovaná stavební společnost se také setkala s problémem určení režimu zdanění u montáže kolejnic na záclony. Logicky by se dalo říct, že montáž tohoto zařízení bude vždy montážní prací spadající do sekce F CZ-CPA, ale není tomu tak. Pokud bude pojezdová kolejnice připevněna přímo do stropu, jedná se o montážní práci v sekci F CZ-CPA, ale pokud bude kolejnice namontována pouze nasazením na garnyže, jedná se o práci zařazenou v oddílu 95 CZ-CPA.

Většina analyzovaných subjektů se také z počátku účinnosti § 92e zákona o DPH potkala s problémem určení, zda použít přenesenou daňovou povinnost na výměnu hasicího přístroje. Většina subjektů (a také jejich dodavatelů hasicího přístroje) vycházelo z předpokladu, že se vyměňovaný přístroj musí připevnit na určené místo, takže se jedná o montáž. Tato domněnka však nebyla správná, protože u výměny přístroje není nutné instalovat jeho držák k budově, takže nebude aplikován § 92e zákona o DPH.

Podobná situace nastává i u výměny žaluzií, kdy montáž žaluzií jako celku je předmětem systému reverse charge. Ale pokud se jedná o pouhou výměnu plátu vertikálních žaluzií, nebude systém reverse charge aplikován. S problémem určit, zda se

⁶⁵ Přitom pouhé přišroubování regálů ke zdi není dostačující k posouzení, že jde o integrovaný regál.

bude režim přenesení daňové povinnosti aplikovat či ne u plnění týkajících se žaluzií, se setkala také analyzovaná stavební společnost.

GFŘ a ČSÚ (2012) stanoví také postup v případě instalace klimatizace a kotlů. Zde je důležité posoudit účel využití. V případě instalace průmyslových kotlů a klimatizací nebude aplikován systém reverse charge, protože tyto práce spadají do oddílu 33 CZ-CPA. Pokud se jedná o instalaci kotlů a klimatizací do obydlí, kanceláří, obchodů a počítačových center, bude režim přenesení daňové povinnosti aplikován, protože tato plnění spadají do sub-kategorie 43.22.12 CZ-CPA.

Opravy a údržba

V Klasifikaci produkce CZ-CPA se opravy a údržba nachází v několika oddílech (33, 43, 45, 95), přičemž závisí na druhu prováděné opravy.

Analyzovaný subjekt, který je elektrikářem (OSVČ), uvedl, že je v některých případech velmi problematické rozlišit, zda daná oprava patří do třídy 33.14 Oprava a údržba elektrických zařízení či do třídy 43.21 Elektroinstalační práce. Například v případě opravy rozvodů kamerového systému v budově spadá do třídy 43.21, ale pokud je opravována samotná kamera (koncové zařízení), nejedná se o stavební či montážní práci dle § 92e zákona o DPH. Stejná situace se vyskytuje např. u domácích telefonů: pokud se opravuje samotný telefon, nejde o režim dle § 92e zákona o DPH, ale pokud se opravují kabelové rozvody telefonu, jedná se o stavební práci dle § 92e zákona o DPH. Vždy tedy závisí na tom, zda se opravuje koncové zařízení nebo je třeba zasahovat do konstrukce budovy, např. strop, zdi. Analyzovaný elektrikář se také potýkal s nesrovnalostmi ohledně výměny žárovek v budově. Až teprve vydané stanovisko GFŘ ukázalo směr, jak správně postupovat v případě tohoto plnění. Výměna žárovek, ať už uvnitř budovy, vně budovy, nebo na pouličním osvětlení, není stavební prací, tato práce spadá do oddílu 81 CZ-CPA.

Je tedy patrné, že provedená oprava je stavebně - montážní prací v případě, že lze ještě hovořit o opravě stavby, ale nikoliv o opravě jejích dílčích částí.

Další nesrovnalostí, která dříve činila problémy, byla oprava domácích elektrospotřebičů. Opravy takovýchto předmětů spadají do oddílu 95 CZ-CPA, ale pokud se jedná o výměnu těchto spotřebičů, které jsou vestavěné v kuchyňské lince, jde o montážní práci dle § 92e zákona o DPH.

Dotazovaný truhlář uvedl, že jedním z největších problémů činilo zařídování oprav dveří. Jestliže se jedná o opravu samotných dveří (zárubně, rámy, samotné dveře) jedná se o stavební práci spadající do oddílu 43. Ale pokud jde o opravu zámku vchodových dveří (FAB) či její výměnu, jedná se o zámečnické práce a toto plnění spadá do oddílu 95 CZ-CPA.

GFŘ s ČSÚ (2012) se vyjádřilo také k ostatním opravám. Např. na opravu fotovoltaického panelu bude aplikován § 92e v případě, že půjde o jeho výměnu.

Z výše uvedeného výčtu některých problematických činností a jejich správných řešení vyplývá, že se poskytovaná služba musí týkat nemovitosti a materiály, konstrukce, výrobky musí být do nemovitosti zabudovány, aby tuto službu bylo možné zařadit mezi plnění podléhajícímu režimu přenesení daňové povinnosti.

7.3.2 Odpovědný subjekt v rámci zařídování

V souvislosti se zavedením § 92e zákona o DPH do praxe oznámilo GFŘ dne 9. 11. 2011 informaci, že případné dotazy k problematice režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví je možné zasílat na určenou e-mailovou adresu. Tato možnost byla veřejnosti dostupná do 30. dubna 2012. GFŘ z došlých dotazů vybralo ty, které se nejvíce vyskytovaly a odpovědi na ně zveřejnilo na internetových stránkách Finanční správy.

Může se však v současné době daňový subjekt obrátit na nějaký odpovědný orgán, jestliže si není jistý se zaříděním konkrétního plnění? Bohužel není zákonem určená žádná autoritativní osoba, která by poskytla závazné rozhodnutí o správnosti zařídění do Klasifikace produkce CZ-CPA. Žádný z orgánů České daňové správy, včetně GFŘ nemá totiž oprávnění k závaznému zařídování jednotlivých plnění do Klasifikace produkce CZ-CPA. Z tohoto důvodu veškeré tazatele odkazují na ČSÚ. Ale ani u ČSÚ tazatel většinou neuspěje. ČSÚ totiž nemá dostatečnou kapacitu zaměstnanců, kteří by mohli odpovídat na tisíce dotazů ohledně této problematiky a navíc se hájí tím, že je kompetentní k zařídování v rámci statistických účelů.

Většina analyzovaných subjektů potvrdila, že jim na dotaz ohledně této problematiky nebylo ze strany ČSÚ zodpovězeno, takže se museli dotazovat u svých konkurentů,

kteří byli ochotni spolupracovat nebo se obracet s touto problematikou na jejich daňové poradce či účetní kanceláře.

Protože veškeré státní instituce v rámci poskytnutí relevantní odpovědi svým způsobem selhaly, nezbývá subjektu nic jiného, než se obrátit na soukromé specializované společnosti, které poskytují konzultační a poradenské služby v této problematice oblasti. Cena poskytnuté informace o zařazení do klasifikace je dána rozsahem zpracovávané informace a pohybuje se v rozmezí několika set korun. Kvůli velkému počtu dotazů činí doba vyřízení většinou 3 – 4 týdny. Mezi nejznámější specializované soukromé společnosti poskytující tyto služby patří SIAK, spol. s r. o.; LAMIRA, s. r. o.; ÚRS PRAHA, a. s.

Od 1. ledna 2013 je možné dle § 92f a 92g zákona o DPH podat žádost o závazné posouzení, zda je určité zboží předmětem systému reverse charge dle § 92c zákona o DPH. Žádost se podává GFŘ, přičemž je zákonem stanoveno, co musí žádost obsahovat. Tuto žádost ale není možné podat na posouzení zařazení stavebních či montážních prací do Klasifikace produkce CZ-CPA. Zavedení této možnosti mnoho daňových subjektů očekávalo, avšak marně.

7.4 Určení režimu zdanění u díla zahrnujícího více prací

Časté potíže se objevily také v souvislosti určení režimu zdanění u díla, které zahrnuje více prací, jde tedy o problém fakturace jednotlivých položek. Zákon o DPH v roce 2011 tuto problematiku v případě systému reverse charge neřešil, takže nebylo jasné, zda každou položku řešit samostatně či použít princip vedlejšího plnění. Na koordinačním výboru v únoru 2012 byl zástupci Komory daňových poradců ČR předložen návrh, že je pro účely § 92e nutné použít institut vedlejšího plnění, stejně jako v ostatních případech zákona o DPH. GFŘ tento návrh přijalo.

V případě vedlejšího plnění se použije stejný režim jako na hlavním plnění. Mohou tedy nastat dvě situace:

- Vedlejší plnění, které samostatně spadá běžnému mechanismu DPH, bude fakturováno v režimu přenesení daňové povinnosti, společně s hlavním plněním.

- Vedlejší plnění, které samostatně spadá do specifického režimu DPH dle § 92e zákona o DPH, bude fakturováno v běžném mechanismu DPH, společně s hlavním plněním.

Ve stejném duchu hovoří také judikát Evropského soudního dvora C-349/96 Card Protection Plan, který říká, že by plnění sestávající z ekonomického hlediska z jediné služby nemělo být uměle rozdělováno a nedocházelo tak k narušování funkce systému DPH.

GFŘ také mimo jiné odkazuje na ustanovení § 36 odst. 3 písm. g) zákona o DPH, kdy se do základu daně při poskytnutí stavebních a montážních prací zahrnují také veškeré zařízení, materiál, stroje, které jsou do budovy zabudovány. A obdobně se podle GFŘ postupuje u dodávek dílčích plnění příslušného díla subdodavateli. Poskytne-li subdodavatel plnění nespádající do režimu přenesení daňové povinnosti (např. projektová dokumentace), bude fakturovat běžným mechanismem DPH – uplatní daň na výstupu. Dodavatel celého plnění tuto službu zahrne do celkového díla a uplatní nárok na odpočet. V případě fakturace celého díla dodavatelem bude aplikován režim přenesení daňové povinnosti, protože celkově poskytnutá služba je stavební či montážní prací (výstavba rodinného domu) (GFŘ, 2012b; Holubová & Černý, 2012).

Je však velmi důležité, aby společně fakturované položky spolu souvisely. Není možné tedy uplatnit institut hlavního a vedlejšího plnění, pokud byla instalace, montáž provedena na jedné budově a revize na budově druhé. V tomto případě bude každá položka řešena samostatně. Pro rozhodování mezi vedlejším a hlavním plněním je důležitý skutečný charakter poskytnuté služby. V praxi se často přihlíží k uzavřeným smlouvám a formulacím na fakturách.

Dotazovaný elektrikář se s touto problematikou setkal v případě provádění elektroinstalačních prací včetně projektové dokumentace a revize dokončené elektroinstalace. Elektroinstalační práce spadají do oddílu 43 CZ-CPA, takže se na ně systém reverse charge vztahuje. Zpracování projektu a provedení závěrečné revize však spadá do oddílu 71 – vztahuje se na ně běžný mechanismus DPH. Ale protože hlavním plněním jsou elektroinstalační práce podléhající § 92e zákona o DPH, bude tento specifický režim uplatněn na celou službu.

Stavební služby zase uvedly tyto problémy např. u výstavby rodinných domů, kdy součástí dodávky není pouze samotná výstavba nemovitosti, ale také zajištění projektové dokumentace, stavebního povolení či ohlášení ke stavbě, atd.

7.5 Pozdní registrace plátce

Komplikace v aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti přinesla změna zákona o DPH platná od 1. 1. 2013, kdy se plátce DPH stává každý subjekt, který překročí zákonem stanovený obrat, přičemž se tak stává i zpětně a bez registrace. Dodavatel totiž ve většině případů jednal v dobré víře, že odběratel plátcem není. Další komplikací bylo, když se odběratel stal plátcem DPH až v průběhu plnění a již byla zaplácena záloha a z ní odvedená daň.

Novela zákona zavedla od 1. 1. 2013 v souvislosti s touto změnou zákona o DPH nový § 92a odst. 6 tohoto zákona. Ten stanoví, že plátce zpětně registrovaný rozhodnutím správce daně, režim přenesení daňové povinnosti za zdaňovací období, ve kterých plátcem byl, ale nechoval se tak, nepoužije, ale použije běžný mechanismus DPH. Takže zpětně registrovaný plátce dopočítá daň na všechny stavební či montážní práce spadající do režimu přenesení daňové povinnosti, která uskutečnil. Z těch je povinný přiznat daň na výstupu a zároveň mu vzniká nárok na odpočet daně u plnění přijatých v obdobích, kdy již plátcem byl. Zpětně registrovaný plátce DPH má tedy povinnost podat za všechna zdanitelná období, ve kterých již plátcem byl, řádná daňová přiznání a pokud mu vyjde daňová povinnost, je potřeba počítat se sankcemi za pozdní podání daňové tvrzení a zaplacení daně.

7.6 Ostatní problémy

Uvedením režimu přenesení daňové povinnosti vzniklo mnoho problémů souvisejících s tímto specifickým režimem. Na koordinačním výboru s GFŘ dne 22. února 2012 předložila Olga Holubová s Pavlem Černým, zástupci Komory daňových poradců, nástin vznikajících problémů společně s návrhy řešení. Problematika, která se vyskytuje nejčastěji, je rozebrána v předešlých podkapitolách. Zde jsou rozebrány některé zbývající problémy.

Kolize režimu přenesení daňové povinnosti s jinými režimy

V některých případech mohou režimy intrakomunitárních plnění kolidovat s režimem přenesení daňové povinnosti. K tomu může dojít, pokud dodavatel, který je osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku a je plátcem v ČR, poskytne zdanitelné plnění spadající do režimu přenesení daňové povinnosti a zároveň dojde ke splnění podmínek pro aplikaci § 108 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Na vznesený problém GFŘ stanovilo, že úprava režimu podle § 92e zákona o DPH je speciální úpravou oproti běžnému mechanismu, a proto by měl mít režim přenesení daňové povinnosti přednost před intrakomunitárními režimy.

Opravy základu daně

Postup při opravách základu daně byl vysvětlen v kapitole 4.5.2 Oprava základu daně. Problémy se vyskytly na přelomu let 2011 a 2012, kdy vstoupil § 92e zákona o DPH v účinnost. Jednalo se o případy, kdy se opravoval základ daně, který spadl v době jeho opravy do režimu přenesení daňové povinnosti, ale fakturace proběhla ještě v běžném mechanismu DPH (v roce 2011). GFŘ schválila postup, který zachovává princip neutrality. Tento postup spočívá v provedení opravy podle § 42 zákona o DPH a zásadně v tom režimu DPH, ve kterém bylo uplatněno původní plnění.

Vedení evidence v elektronické podobě

Stavební společnost uvedla, že s vyplňováním evidence pro účely DPH, s převodem do požadovaného formátu⁶⁶ a jeho elektronickým podáním příslušnému správci daně se setkávala především na počátku účinnosti § 92e zákona o DPH. Po nainstalování potřebného softwaru pro převod do formátu .XML, upřesnění postupu firemním daňovým poradcem a zaběhnutí tohoto režimu do praxe byly problémy odstraněny. S většími problémy se potýkali a v současné době stále potýkají drobní živnostníci, kteří nejsou v problematice daňových zákonů příliš znalí, mnozí z nich nevladli počítač či potřebné softwarové vybavení a potřebné uživatelské znalosti. V těchto případech je Komorou daňových poradců povinnost předkládat výpis z evidence pro daňové účely jako nepřiměřeně zatěžující, proto byl GFŘ předložen návrh možnosti předkládat výpis z evidence pro daňové účely také v listinné podobě. GFŘ však tuto připomínku neakceptovalo, aby ctilo jednotný přístup ke všem daňovým subjektům.

⁶⁶ .XML.

Doplnění výše daně na daňový doklad

Stavební společnost uvedla, že tato povinnost v roce 2012 pro ni byla nepřiměřeně zatěžující, a to nejenom z hlediska administrativy, ale také z hlediska času. Stejně tak tuto nepřiměřenou zátěž potvrdil analyzovaný elektrikář.

Komora daňových poradců připomínkovala na koordinačním výboru také povinnost doplňovat výši daně na daňovém dokladu, protože se podle předkladatelů jednalo u velkých společností o nepřiměřenou administrativní zátěž. Komora daňových poradců navrhovala, aby se postupovalo stejně jako u poskytnutí služby osobou registrovanou v jiném členském státě – výše daně se doplňuje na doklad nebo v evidenci pro daňové účely. Tuto připomínku GFŘ také neakceptovalo, ale od roku 2013⁶⁷ byla tato povinnost zrušena a výše daně se doplňuje pouze v evidenci pro účely DPH (Holubová & Černý, 2012).

Zálohy

Mnoho subjektů se potýkalo s problematikou záloh, respektive určení základu daně u plnění, na které byla poskytnuta záloha. Tyto problémy se vyskytovaly na počátku roku 2012, kdy na zálohy byl aplikován standardní postup podle zákona o DPH, ale ten již v roce 2012, kdy se příslušné plnění uskutečnilo, nebyl v rámci přenesení daňové povinnosti správný.

Analyzovaná stavební společnost uvedla, že tuto problematiku musela řešit v souvislosti s realizací velkých zakázek na přelomu roku 2011 a 2012. V případě menších zakázek totiž společnost zálohy na realizované plnění nepožaduje. OSVČ potvrdila, že zálohy většinou od svých odběratelů nepožaduje a pokud ano, žádná přijatá záloha nesouvisela s touto problematikou⁶⁸. Jakým způsobem se řešila tato problematika, je uvedeno v podkapitole 4.5.3 Zálohy.

⁶⁷ Na základě novely zákona o DPH.

⁶⁸ Jednalo se totiž o poskytnuté zálohy na plnění, která nejsou předmětem § 92e zákona o DPH.

8 Výhody a nevýhody režimu dle § 92e zákona o DPH

V této části práce jsou analyzovány výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních a montážních prací spadajících do oddílu 41 – 43 CZ-CPA Klasifikace produkce.

Výhody a nevýhody byly posuzovány z hlediska příjemce plnění, poskytovatele plnění a také z hlediska správce daně. Informace o těchto subjektech jsou uvedeny v úvodu kapitoly 5.

Stavební společnost a elektrikář hodnotili režim přenesení daňové povinnosti jak z hlediska poskytovatele plnění podléhajících tomuto režimu, tak z hlediska příjemce takovýchto plnění. Truhlář hodnotil tento specifický režim pouze z hlediska poskytovatele takovýchto plnění. V minulosti byl sice příjemcem stavebních prací (výstavby jeho provozovny), ale toto plnění bylo uskutečněno ještě v době, kdy § 92e zákona o DPH nebyl používán.

8.1 Hodnocení příjemců plnění

8.1.1 Výhody režimu přenesení daňové povinnosti

Analyzovaní příjemci plnění podléhajících systému reverse charge se ve výhodách tohoto specifického režimu zdanění shodovaly téměř vždy na stejných závěrech.

Stavební společnost a elektrikář shodně uvedli, že použití režimu přenesení daňové povinnosti má pozitivní vliv na jejich cash flow. Důvodem je fakt, že dodavateli neplatí DPH (protože faktura je vystavena bez daně).

Na druhou stranu jim vzniká povinnost přiznat a odvést daň z tohoto plnění. Dalo by se říct, že to má negativní vliv na cash flow, ale odběratel zároveň uplatňuje z tohoto přijatého plnění nárok na odpočet z tohoto přijatého plnění, takže daňová povinnost z tohoto plnění je rovna nule. V případě klasického režimu zdanění musel příjemce plnění zaplatit DPH dodavateli a zároveň musel čekat na vrácení odpočtu daně z tohoto plnění od správce daně. Takže v rámci režimu přenesení daňové povinnosti odpadá také „čekání“ na platbu nadměrného odpočtu od správce daně. V návaznosti na tuto skutečnost byla analyzována také lepší a stabilnější likvidita subjektů, což opět

potvrdily oba subjekty. Zlepšení cash flow má dále pozitivní vliv na prováděné finanční analýzy, což oceňuje stavební společnost.

Na výše uvedenou výhodu navazuje také další výhoda, a to úspora finančních prostředků v rámci bankovních poplatků. V případě, že plátce neměl daňovou povinnost⁶⁹ (vyšel nadměrný odpočet), neplatil žádné bankovní poplatky z této platby. Pokud by neměl ani žádný nárok na odpočet (daňová povinnost i nárok na odpočet by byly rovny nule), ušetřila by bankovní poplatky i z titulu této přijaté částky⁷⁰.

Velice kladně hodnotí příjemci plnění problematiku poskytnutých záloh na přijatá plnění, neboť při použití režimu dle § 92e zákona o DPH nedochází ke zdanění záloh. Nejde pouze o zjednodušení v praktické aplikaci oproti běžnému režimu DPH, ale také o snížení administrativní náročnosti v souvislosti s touto problematikou (není třeba účtovat DPH na základě daňového dokladu na přijatou zálohu). Tento fakt vítají oba analyzovaní příjemci.

I přes všechny nevýhody vedení evidence pro účely DPH a předkládání výpisu této evidence, shledává elektrikář také jednu výhodu, a to v rámci pořízení výpisu z evidence pro daňové účely ve formátu .XML. Jako velkou výhodu hodnotí možnost využití aplikace Elektronická podání pro Finanční správu (EPO) na internetové adrese www.daneelektronicky.cz, protože není nutné zřizovat datovou schránku.

Stavební společnost hodnotí kladně povinnost činit veškerá podání správci daně elektronicky. Stavební společnost činí podání prostřednictvím vlastní datové schránky. Ještě do poloviny roku 2013 podávala elektronicky pouze výpis z evidence pro daňové účely, daňové přiznání podávala buď osobně, nebo je zasílala správci daně poštou. Takže při přechodu na podávání veškerých vyplněných tiskopisů pouze elektronicky došlo k časové (v případě osobního podání správci daně), finanční a administrativní úlevě (nadepsání obálek, nákup obálek a poplatky za odeslání doporučené zásilky). Na základě této zkušenosti společnost soudí, že dojde k uvedeným úsporám i u ostatních dotčených plátců, kteří dosud činili podání jinak než elektronicky, takže zavedení této povinnosti je podle tohoto plátce výhodné.

⁶⁹ Tato situace nastala za rok 2013 u stavební společnosti pouze třikrát, u elektrikáře dvakrát.

⁷⁰ To však v současné době není reálné, protože společnost i elektrikář nakupují i plnění, která jsou zdaňována běžným mechanismem DPH.

8.1.2 Nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti

Nevýhodou režimu přenesení daňové povinnosti byla na počátku roku 2012 nutnost navyknout si a přizpůsobit se novým postupům v rámci tohoto režimu. Elektrikář uvedl, že právě to mu činilo velké problémy. Neustále musel řešit chyby ve fakturacích plnění, které tomuto režimu podléhají a také v souvislosti s vedením evidence pro účely DPH a předkládání výpisu z ní správci daně. Musel přistoupit k nákupu počítače, ale jelikož nemá uživatelské znalosti potřebné k obsluze počítače, nebyl sám schopný vyplnit správně výpis z evidence pro daňové účely a odeslat správci daně, i když využíval aplikaci EPO. Jelikož byla situace neúnosná (také z psychického hlediska) a nedocházelo ke zlepšování zdatnosti aplikace § 92e zákona o DPH, byl elektrikář nucen vyhledat externí účetní, která mu od května 2012 vede účetnictví, přičemž vystavuje také faktury. V souvislosti s tímto novým režimem tedy vzrostly finanční výdaje – odměny externí účetní a také nákup počítače, který ale prodal ještě v roce 2012, neboť ho ke své činnosti nadále nepotřebuje.

Stavební společnost uvedla, že i ona musela vynaložit nemalé finanční částky, aby bylo možné aplikovat tento specifický režim. Účetní společnosti totiž musely absolvovat školení, která se touto problematikou zabývala. V některých případech bylo nutné využít služeb daňového poradce, se kterým firma spolupracuje, což se také odrazilo na jeho požadované odměně. Dále bylo nutné zajistit UPGRADE účetního programu, aby bylo možné generovat výpis z evidence pro daňové účely ve formátu .XML.

Oba příjemci plnění uvedli jako nevýhodu zodpovědnost za správnost použití příslušné sazby daně a za výši vypočtené daně. Je pravdou, že dodavatel vystavuje daňový doklad (fakturu) a tím pádem rozhoduje o tom, který režim bude na dané plnění aplikován. Je však také v zájmu odběratelů, aby prověřovali, zda je aplikovaný režim správný, protože v případě, že je aplikován běžný mechanismus namísto systému reverse charge, nemá příjemce plnění nárok na odpočet. Tím se mu zvýší daňová povinnost za příslušné zdaňovací období. V praxi to znamená vyšší časová náročnost v souvislosti s kontrolou přijímaných daňových dokladů a mnohdy také vyšší administrativní náročnost. Stavební společnost uvedla, že v souvislosti s aplikací tohoto specifického režimu byly problémy především na počátku jeho účinnosti. V případě, že byl daňový doklad vystaven v běžném režimu zdanění a měl být aplikován systém reverse charge a účetní stavební společnosti (coby příjemce plnění) si této skutečnosti

všimla, musela kontaktovat poskytovatele plnění a tento problém s ním vyřešit, což bylo v případě OSVČ, kteří plnění poskytovali, mnohdy nadlidský úkol, protože někteří z nich ani netušili, co režim přenesení daňové povinnosti obnáší a že je tento režim v platnosti. V návaznosti na tyto časté problémy stavební společnost řešila situaci tím, že účetní této společnosti pomohla poskytovateli daňový doklad vystavit nebo jej vystavila přímo sama⁷¹. Došlo sice k většímu zatížení účetních z hlediska administrativy a času, ale zároveň bylo zamezeno časovým ztrátám způsobených řešením těchto problémů.

Účetní stavební společnosti a elektrikáře uvedla také nevýhodu v oblasti účtování, protože při aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti neúčtuje pouze jeden doklad jako v běžném mechanismu DPH (přijatý daňový doklad), ale musí účtovat dvakrát – nejdříve účtuje přijatý daňový doklad, poté interní doklady týkající se DPH – povinnost přiznat daň a dále pak nárok na odpočet. Tím je zvýšena administrativní náročnost, ale také finanční, neboť dochází k nárůstu spotřeby tonerů do tiskárny a papírů v souvislosti s tiskem těchto účtovaných dokladů.

Oba plátcí uvedli, že značnou administrativní zátěží byla povinnost doplňovat sazbu a výši daně na přijatý daňový doklad. Změnu od roku 2013 (tyto údaje se uvádí pouze do evidence pro účely DPH) oba velmi vřele přivítali.

Vedení evidence pro účely DPH hodnotí oba subjekty jako administrativní zátěž.

Stavební společnost i elektrikář se shodnuli, že nevýhodou je také povinnost podávat výpis z evidence pro daňové účely samostatně z titulu příjemce plnění a samostatně z titulu poskytovatele plnění. V tom dochází opět k vyšší administrativní a časové zátěži.

Elektrikář považuje za nevýhodu povinnost činit podání správci daně elektronicky. Tato OSVČ totiž podávala výpis z evidence pro daňové účely pomocí aplikace EPO, bez uznávaného elektronického podpisu, poté tento výpis doručil správci daně. V souvislosti se zavedením této povinnosti dochází nejen k časovému a administrativnímu zatížení, ale také k finančnímu zatížení (větší spotřeba tonerů a papírů k tisku sestav podávaných správci daně fyzicky). Elektrikář v současnosti uvažuje o zřízení uznávaného elektronického podpisu nebo datové schránky, protože tu si bude muset zřejmě od roku 2015 zřídit.

⁷¹ Samozřejmě se souhlasem a po domluvě s poskytovatelem plnění.

Oba analyzovaní příjemci plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti uvedli, že tento specifický režim přináší velké množství nevýhod také v souvislosti se zařazením určitého plnění do Klasifikace produkce CZ-CPA (viz kapitola 5.3.1). Subjekty se shodly, že by nebylo vůbec na škodu, kdyby GFR vydala určitou metodiku, jak v případě zařazování postupovat, čeho se vyvarovat, atd. Zařazování plnění do klasifikace totiž činí stále velké problémy, čímž se aplikace § 92e zákona o DPH komplikuje.

Dále plátci uvedli, že je „velkou škodou“ nezavedení možnosti podat žádost o závazné posouzení⁷² zařazení příslušné stavební či montážní práce do Klasifikace produkce CZ-CPA. Na druhé straně ale dodávají, že rozhodnutí o závazném posouzení není vydáno hned, přitom plátce je obvykle potřebuje rychle. A navíc každé závazné posouzení stojí 10.000,- Kč správního poplatku, což je pro elektrikáře i stavební společnost nepřiměřeně vysoká částka.

8.2 Hodnocení poskytovatelů plnění

8.2.1 Výhody režimu přenesení daňové povinnosti

Truhlář, elektrikář i stavební společnost uvedli, že systém reverse charge má pozitivní vliv na jejich cash flow, neboť poskytovateli plnění nevzniká povinnost přiznat a odvést daň z plnění dle § 92e zákona o DPH. Zároveň má poskytovatel nárok na odpočet přijatých plnění, která použil v rámci vlastní ekonomické činnosti, takže mu vznikne obvykle nadměrný odpočet. Roste tedy likvidita subjektu, protože neodvedl žádnou platbu správci daně a peněžní prostředky má k dispozici. V souvislosti s neodváděním platby správci daně se snižují bankovní poplatky.

Poskyvatelé plnění také považují za velkou výhodu fakt, že zodpovědnost za použitou sazbu daně a její vypočítanou výši je přesunuta na odběratele tohoto plnění. Zároveň je zjednodušeno vystavování faktur, protože účetní nemusí řešit jakou sazbu daně použít, což mnohdy není jednoduché.

Velmi velkou výhodu vidí poskyvatelé ve skutečnosti, že nemusí odvádět DPH z neuhrazených pohledávek, což zlepšuje a stabilizuje jejich likviditu.

⁷² Dle § 92f zákona o DPH.

V souvislosti s nezdaňováním přijatých záloh na uskutečňovaná plnění se snížila administrativní náročnost (vystavení daňového dokladu na přijatou platbu, zaúčtování, jeho odeslání příjemci). Zároveň se opět zvyšuje likvidita subjektů, protože mají k dispozici celou částku zálohy.

Jak již bylo napsáno výše, přes veškerá úskalí vedení evidence pro účely DPH, elektrikář považuje za výhodné možnost využívat aplikaci Elektronická podání pro Finanční správu. Stejně tak hodnotí tuto možnost analyzovaný truhlář, této aplikace totiž také využívá.

Stavební společnost hodnotí kladně povinnost činit veškerá podání správci daně elektronicky⁷³ (viz kapitola 6.1.1). Také truhlář považuje tuto povinnost za výhodnou. Na počátku účinnosti režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví podnikatel podával elektronicky pouze výpis z evidence pro daňové účely (bez uznávaného elektronického podpisu, pomocí aplikace EPO) a daňové přiznání předkládal fyzicky. Jelikož mu ale činilo problémy (především časové) doručovat přiznání a výpis z evidence pro daňové účely správci daně fyzicky, rozhodl se opatřit si uznávaný elektronický podpis a provádět veškerá podání správci daně elektronicky. Truhlář tak využívá aplikace EPO spolu s uznávaným elektronickým podpisem od dubna 2013, takže nemusí opakovat podání fyzicky či do protokolu. Dochází tedy k finanční, časové i administrativní úspoře. Truhlář, stejně jako stavební společnost, soudí, že zavedení povinnosti činit veškerá podání elektronicky je správné, neboť dojde k úsporám u všech plátců DPH, kteří tak budou činit.

8.2.2 Nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti

Na počátku účinnosti § 92e zákona o DPH bylo velmi těžké přivyknout tomuto novému režimu, naučit se jej správně aplikovat, atd. Dopady této nevýhody u stavební společnosti a elektrikáře jsou uvedeny v kapitole 6.1.2. Truhlář nezaznamenal žádné významné finanční dopady v souvislosti se zavedením tohoto specifického režimu. Tento podnikatel totiž počítač i internetové připojení pro svoji činnost již využíval⁷⁴, takže se musel „pouze“ naučit používat aplikaci EPO, s čímž se potýká dodnes. Finanční výdaje se zvýšily díky občasnému využívání služeb účetní kanceláře, se kterou

⁷³ Dle § 101a zákona o DPH.

⁷⁴ Pro komunikaci se zákazníky, využívání softwarů pro návrhy a vizualizaci vyráběných výrobků.

truhlář konzultuje veškeré problémy vzniklé v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti.

Poskytovatelé plnění mají zodpovědnost za použití režimu zdanění, což považují za nevýhodu, která je však kompenzována ztrátou odpovědnosti za určení sazby a výše daně. Stavební společnost uvedla, že v případě, kdy uplatnila systém reverse charge nesprávně⁷⁵, jí vznikly nedoplatky na DPH u správce daně (v nemalé výši), které byly po zjištění této skutečnosti správcem daně doměřeny, a zároveň musela společnost zaplatit penalizace vyměřené správcem daně. Obě OSVČ se s touto skutečností neseťkaly.

Zvýšenou administrativní náročnost způsobenou povinností vést evidenci pro účely DPH pocítují všichni tři plátcí. Po srovnání všech těchto plátců musím konstatovat, že s největšími problémy ohledně vyplňování evidence DPH se na počátku roku 2012 potýkal elektrikář. Ten však nyní využívá služeb externí účetní, takže největší potíže má v této souvislosti analyzovaný truhlář, a to především s opravami ve výpisu z evidence pro daňové účely. Do dnešní doby totiž netušil, že vyplněný výpis z evidence lze uložit na počítač a poté pouze opravit původní verzi, takže vždy vyplňoval kompletně celý výpis. Sám uvádí, že je „jediné štěstí“, že plnění, která poskytuje v režimu přenesení daňové povinnosti, je tak málo. I přesto pro něj vyplňování výpisu z evidence znamená jak administrativní, tak časovou náročnost.

Stavební společnost uvedla, že za velkou nevýhodu považuje také problémy spojené s určením, zda bude aplikován režim přenesení daňové povinnosti dle statutu příjemce tohoto plnění. Především na počátku roku 2012 se potýkala stavební společnost s problémy ohledně prohlášení o tom, zda bude plnění využito pro ekonomickou činnost či nikoliv (viz kapitola 5.2). Ale i v dnešní době dochází k velkým problémům spojených s vydáním takového prohlášení, především u malých obcí. V souvislosti s tím dochází totiž ke značným časovým prodlevám a komplikacím v souvislosti s fakturací. Problémy se vyskytují také v případě, kdy obec ještě neví, zda bude či nebude využívat plnění pro svoji ekonomickou činnost nebo bude využívána ke smíšeným účelům. Často se také stává, že účel využití změní v průběhu stavby. A jaký režim tedy aplikovat, když k této problematice nezveřejnilo GFŘ ani MF žádné stanovisko?

⁷⁵ Stalo se jí to třikrát od účinnosti § 92e zákona o DPH.

Když jsem se o tomto problému zmínila před truhlářem, vůbec nevěděl, o čem mluvím. Odpověděl mi, že se v zákoně o DPH příliš neorientuje. Takže je „jediným štěstím“, že neposkytoval plnění např. obci, kde by se s touto problematikou setkal. Vydávání a požadování prohlášení o tom, na jaké účely bude plnění použito, považuje stavební společnost také za administrativní zátěž.

Velké problémy potvrdili všichni tři plátcí u zařídování plnění do klasifikace (viz kapitola 6.1.2). Také truhlář by uvítal možnost požádat GFŘ o závazné posouzení zařídění příslušného plnění do klasifikace produkce. To, že se § 92f zákona o DPH netýká stavebních a montážních prací považuje za velmi „nešťastné“. Přitom ale dodal, že pokud by zůstala žádost o závazné posouzení zpoplatněna částkou 10 000,- Kč, této možnosti by stejně nevyužil.

8.3 Hodnocení správců daně

8.3.1 Výhody režimu přenesení daňové povinnosti

Analyzovaní správci daně uvedli, že do dnešní doby se z hlediska daňových úniků dá režim dle § 92e zákona o DPH považovat za výhodný, neboť došlo ke snížení daňových úniků v oblasti stavebnictví.

Velké výhody nalézá správce daně v oblasti kontroly. Jelikož jsou výpisy z evidence pro daňové účely předkládány elektronicky, podstatně se tím zjednodušuje a také zrychluje jejich kontrola. Tomu napomáhá využívání křížového pravidla (položka ve výpisu z evidence pro daňové účely odběratele musí být totožná s položkou ve výpisu z evidence pro daňové účely dodavatele).

Díky režimu přenesení daňové povinnosti dochází také ke snižování nákladů na prokazování fakticky přijatých zdanitelných plnění (právě díky křížovému pravidlu).

Došlo také ke zkrácení doby odstraňování pochybností a v případě bezproblémových případů k rychlejší výplatě nadměrných odpočtů.

Správce daně uvedl, že jsou v rámci daňových kontrol mnohem více úspěšnější než před rokem 2012, kdy bylo mnoho daňových subjektů nekontaktních. Zavedením přenesení daňové povinnosti bylo totiž zamezeno tomu, aby daňové doklady vystavoval neexistující podnikatel, obchodní korporace, atd.

Ke zjednodušení daňové kontroly došlo také z důvodu, že správce daně nemusí kontrolovat všechny články distribučního řetězce, ale pouze posledního plátce DPH v tomto řetězci. Ten totiž skutečně odvádí DPH z příslušného plnění, protože poskytnul plnění osobě nepovinné k dani a uplatnil tedy běžný mechanismus DPH.

V souvislosti se zjednodušováním, zkracováním doby kontrol, řešení problémů dochází také k úspoře nákladů na správu daně.

8.3.2 Nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti

Nevýhodou systému reverse charge je podle správce daně zvýšené riziko neodvedení daně na konci distribučního řetězce. V současném systému je většinou pořízení zdanitelného plnění zdaněno, takže poslední plátce řetězce může ošidit státní rozpočet pouze o daň, jejíž výše odpovídá navýšení ceny na tomto poslední stupni řetězce. Pokud by však v rámci režimu přenesení daňové povinnosti neodvedl poslední plátce DPH, státní rozpočet by přišel o daň z celé hodnoty zdanitelného plnění.

Režim přenesení daňové povinnosti nemá pozitivní vliv na cash flow z důvodu, že daň odvádí správci až poslední plátce v distribučním řetězci.

První poskytovatel (plátce) plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, nárokuje odpočet za přijatá plnění vztahujících se k tomuto plnění. Neodvede však žádnou daň. Takže peněžní prostředky státní pokladny se sníží. Další plátcí DPH v distribučním řetězci mají povinnost přiznat daň z tohoto přijatého plnění, ale zároveň mají z tohoto plnění nárok na odpočet, takže ve skutečnosti neodvedou správci daně nic a nic také nenárokují. Zároveň k tomuto plnění přidají svoji „práci“, ale protože se jedná stále o plnění dle § 92e zákona o DPH, nemají povinnost přiznat daň na výstupu. Mají však nárok na odpočet z plnění, která souvisí s přidanými „pracemi“, vznikne tedy nadměrný odpočet⁷⁶ – sníží se peněžní prostředky ve státní pokladně. Poslední plátce DPH má povinnost přiznat daň z takového přijatého plnění a zároveň má nárok na odpočet z tohoto plnění. I on přidá k těmto plněním svoji „práci“. A protože uplatní běžný mechanismus DPH, má povinnost odvést daň na výstupu (z celé hodnoty bez daně fakturovanou příjemci), kterou však sníží o nárok na odpočet z plnění, která souvisely s jeho „prací“. Teprve v tomto okamžiku bude provedena platba správci daně – dojde k navýšení peněžních prostředků ve státní pokladně. V dnešní době však

⁷⁶ Toto platí samozřejmě pouze v případě, že neuskutečnil a nepřijal zdanitelná plnění, na která byl aplikován běžný mechanismus DPH, tzn. dodavatel by měl nejen daň na vstupu, ale i na výstupu.

tento případ není možný, neboť plátce nepřijímá a neposkytuje pouze plnění, která podléhají režimu přenesení daňové povinnosti.

Správce daně uvádí, že na jedné straně došlo ke zjednodušení administrativy (v souvislosti s elektronickým podáváním výpisu z evidence a také daňového přiznání), ale zároveň dochází k dalším souvisejícím problémům. Správce daně potvrdili, že bylo nutné přikoupit výpočetní techniku, aby bylo možné ustát velký příliv elektronických podání. Také bylo nutné řádně vyškolit zaměstnance, aby režim přenesení daňové povinnosti chápali, byli schopni jej aplikovat, provádět kontroly, atd.

V současné době je stále mnoho plátců, kteří mají problémy s aplikací režimu přenesení daňové povinnosti, takže je musí zaměstnanci finančních úřadů kontaktovat, řešit s nimi případné chyby, vyzývat je k opravám, atd.

Správce daně uvádí, že většina problémů týkajících se tohoto specifického režimu spočívá v jeho nedostatečné znalosti a zkušenosti daňových subjektů, což je následkem jeho nesprávné aplikace.

9 Úpravy provedené k 1. 1. 2013

Zákon o DPH byl s účinností od 1. 1. 2013 upraven na základě dvou novel – Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů (tzv. balíčků) a Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (tzv. technická novela).

Tato kapitola neobsahuje úplný výčet provedených změn v zákoně o DPH, ale je zaměřena pouze na změny týkající se režimu přenesení daňové povinnosti.

Definice předmětu spadajícího do režimu dle § 92e zákona o DPH

V § 92e odst. 1 zákona o DPH byl upřesněn text - nehovoří se tu tedy pouze o stavebních pracích, ale bylo doplněno „*nebo montážních*“ prací.

Důvodová zpráva zákona č. 502/2012 Sb. uvádí, že tato změna byla provedena, aby byla zvýšena právní jistota zúčastněných subjektů. V tomto případě se nejedná o věcnou změnu zákona o DPH, protože Klasifikace produkce CZ-CPA v sekci F zahrnuje nejen stavební práce, ale i montážní.

Daňové doklady

Původní znění ustanovení § 26 až 35 bylo zcela zrušeno a nahrazeno novými ustanoveními, kvůli implementaci změn zavádějící Směrnice rady 2010/45/EU v oblasti pravidel fakturace.

Cílem novely zákona bylo přispět ke snížení nadměrné administrativní zátěže podnikatelům i správcům daně širším využíváním elektronických systémů pro vystavování, předávání a uchovávání daňových dokladů. Proto je v § 26 odst. 2 zákona o DPH nově uvedeno, že daňový doklad může mít listinnou i elektronickou podobu. § 26 odst. 3 tohoto zákona stanoví, že o elektronický doklad se jedná, pokud byl vystaven i obdržen elektronicky, přičemž odběratel musí s touto formou dokladu souhlasit⁷⁷.

Ještě v roce 2012 měl dodavatel plnění podléhající režimu dle § 92e zákona o DPH povinnost uvést na doklad „*výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je*

⁷⁷ Přitom novela zákona o DPH žádným způsobem nevymezuje formu udělení souhlasu.

plnění uskutečněno“. Na základě novely zákona o DPH se však od 1. 1. 2013 namísto tohoto údaje uvádí „*daň odvede zákazník*“.

Další změnou ohledně daňových dokladů v režimu přenesení daňové povinnosti je, že poskytovatel nemá⁷⁸ povinnost uvádět na daňový doklad nejen výši daně, ale i její sazbu. V roce 2012 se na daňový doklad sazba daně doplňovala. Jde o logickou změnu, protože za správně vypočtenou daň v případě tohoto specifického režimu odpovídá příjemce plnění.

Novelou zákona o DPH byla na počátku roku 2013 dále zrušena povinnost doplňovat údaje přímo na daňovém dokladu, v případě režimu přenesení daňové povinnosti se jednalo o výši daně. Důvodem je požadavek zachování daňového dokladu v nezměněné podobě (musí být tedy zachována věrohodnost, neporušenost jeho obsahu a čitelnost⁷⁹) po celou dobu archivace. I přesto si plátce může na daňový doklad doplnit např. předkontaci, evidenční číslo faktury, protože se jedná o údaje potřebné v účetnictví a tyto údaje nemění údaje původní, uvedené vystavitelem. Povinnost příjemce plnění doplnit sazbu a výši daně se přesunula do evidence pro účely DPH (nový § 100a zákona o DPH).

Původní text § 92a odst. 2 zákona o DPH stanovil povinnost vystavit daňový doklad podle § 26 tohoto zákona, s náležitostmi podle § 28 odst. 2 písm. a) až k), včetně sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno. V souvislosti s novelizací ustanovení týkajících se daňových dokladů bylo toto ustanovení nadbytečné, a proto byl § 92a odst. 2 vypuštěn (Zákon č. 502/2012 Sb., důvodová zpráva).

Pozdní registrace plátce DPH

Novinkou od roku 2013 je v zákoně o DPH skutečnost, že pokud osoba povinná k dani překročí zákonem stanovený obrat a nesplní svoji registrační povinnost, bude zaregistrován zpětně.

V návaznosti na tuto novinku, byl ustanoven nový § 92a odst. 7 zákona o DPH. Z tohoto ustanovení vyplývá, že zpětně registrovaný plátce DPH nepoužije režim přenesení daňové povinnosti na plnění uskutečněná ve zdaňovacích obdobích, kdy již

⁷⁸ Od 1. 1. 2013.

⁷⁹ Tyto pojmy jsou nově v zákoně o DPH definovány.

plátcem byl, ale nechoval se tak. Na veškerá tato plnění použije běžný mechanismus DPH. Blíže o této problematice v kapitole 5.4 Pozdní registrace plátce.

Toto ustanovení bylo zavedeno z důvodu ochrany příjemce plnění, protože tomu by při přijetí služby podléhající systému reverse charge od zpětně registrovaného plátce vznikla povinnost přiznat daň z tohoto plnění⁸⁰ a není možné požadovat, aby příjemce zpětně přiznal a zaplatil DPH z takového plnění (Zákon č. 502/2012 Sb., důvodová zpráva).

Větší právní jistota zúčastněných subjektů

Na základě zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty byl s účinností od 1. 1. 2013 rozšířen § 92e o odstavec 2, které zavádí tzv. právní fikci – pokud dodavatel vystaví daňový doklad v režimu přenesení daňové povinnosti a odběratel tuto skutečnost akceptuje, jedná se o právní fikci a nikdo nebude zpochybňovat, zda dané plnění podléhá tomuto režimu nebo nepodléhá.

Toto ustanovení přináší větší právní jistotu poskytovateli i příjemci plnění, pokud byl aplikován režim dle § 92e zákona o DPH a nebylo zřejmé, zda je tomu správně.

K této problematice podrobněji v kapitole 4.8 Porušení režimu přenesení daňové povinnosti.

Závazné posouzení - § 92f a 92g zákona o DPH

Od 1. 1. 2013 mají osoby povinné k dani možnost požádat GFŘ o vydání závazného posouzení, zda je příslušné zboží předmětem režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92c zákona o DPH. V žádosti musí být uveden pouze jeden druh zboží, dále jeho popis a návrh výroku rozhodnutí GFŘ. Na základě podané žádosti musí GFŘ vydat rozhodnutí o závazném posouzení.

Tuto žádost není možné podat na posouzení zařazení stavebních či montážních prací do Klasifikace produkce CZ-CPA. Zavedení této možnosti mnoho daňových subjektů očekávalo, avšak marně (Zákon č. 502/2012 Sb., důvodová zpráva).

⁸⁰ Muselo by být fakturován v režimu přenesení daňové povinnosti.

Změna sazeb daně

Tato změna se sice přímo nedotýká aplikace režimu přenesení daňové povinnosti, ale je změnou zásadní, proto je zde uvedena.

Tato změna byla provedena na základě zákona č. 500/2012 Sb. Došlo k navýšení nejen základní sazby z 20 % na 21 %, ale i snížené sazby ze 14 % na 15 %.

V této souvislosti bylo nutné změnit také zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Tento zákon totiž stanovil sjednocení základní a snížené sazby DPH, a to ve výši 17,5 % k 1. lednu 2014. Účinnost tohoto ustanovení byla však na základě sedmé části zákona č. 500/2012 Sb. odsunuta k 1. lednu 2016.

9.1 Změna zákona o DPH k 1. 1. 2014 v souvislosti s režimem dle § 92e tohoto zákona

Elektronická forma podávání určených vyplněných tiskopisů

Na základě zákona č. 502/2012 Sb., ukládá plátcům DPH nové ustanovení § 101a zákona o DPH povinnost podávat tímto zákonem určená podání pouze elektronicky, a to s účinností od 1. 1. 2014.

Tato povinnost se týká podávání nejen řádného či dodatečného daňového přiznání a hlášení, ale také veškerých jeho příloh, přihlášek k registraci za plátce a oznámení o změně registračních údajů.

Povinnost elektronického podávání se podle § 101a zákona o DPH vztahuje pouze na plátce, ne na identifikované osoby. Toto ustanovení však žádným způsobem neruší povinnost elektronického podávání výpisu z evidence pro daňové účely podle § 92a odst. 5 zákona o DPH, podle kterého je povinná elektronická forma pro všechny dotčené plátce, a to bez rozdílu.

Povinnost činit podání pouze elektronickou formou se vztahuje na:

- právnické osoby,
- fyzické osoby, jejichž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců překročí 6 000 000,- Kč,
- fyzická osoba, která má tuto povinnost stanovenou zákonem.

Je tedy patrné, že právnických osob se tato povinnost týká bez rozdílu. Naopak u fyzických osob jsou stanovené výjimky. V rámci režimu přenesení daňové povinnosti je však relevantní, že podle § 92a odst. 5 zákona o DPH musí dotčené subjekty podat výpis z evidence pro daňové účely pouze elektronicky. GFŘ (2014) uvádí, že pokud má být naplněn smysl a cíl zavedení § 101a zákona o DPH a zároveň má být aplikace logická, musí fyzická osoba činit podání podle § 101a tohoto zákona elektronicky i v případě, že existuje, byť i jediná, jiná povinnost podávat elektronicky⁸¹.

Příklad: Jestliže fyzické osobě (plátcí DPH) vznikla podat za leden 2014 výpis z evidence pro daňové účely, má povinnost činit od 1. 2. 2014 veškerá podání dle § 101a zákona o DPH pouze elektronicky, bez ohledu na zdaňovací období plátce. V případě, že vznikla plátcí povinnost podat výpis z evidence pro daňové účely za prosinec 2013, vznikne povinnost činit veškerá podání podle § 101a zákona o DPH od 1. 1. 2014.

Je tedy jasné, že tato novelizace se dotýká veškerých plátců DPH, kteří aplikují režim přenesení daňové povinnosti.

Úprava § 92a odst. 5 zákona o DPH

V návaznosti na nové ustanovení § 101a zákona o DPH (viz výše) došlo k úpravě znění § 92a odst. 5 tohoto zákona tak, aby z tohoto ustanovení bylo jednoznačné, že výpis z evidence pro daňové účely musí být podáván elektronicky a je přílohou daňového přiznání. Údaj „*předložit správci daně*“ nahradil údaj „*podat správci daně elektronicky na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně*“.

⁸¹ Přitom nemusí jít o podání vyplněných tiskopisů a formulářů pouze v rámci zákona o DPH, ale např. i v rámci daní z příjmů – podle § 38j odst. 6 podávání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti.

10 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat systém přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací, které do tohoto specifického režimu náleží, zhodnotit výhody a nevýhody tohoto systému, a to z pohledu daňových subjektů. Analýza výhod a nevýhod režimu přenesení daňové povinnosti byla provedena z hlediska nejmenovaných daňových subjektů - truhláře, elektrikáře a stavební společnosti. Truhlář hodnotil tento systém z pohledu poskytovatele plnění, které tomuto režimu podléhají. Elektrikář a stavební společnost hodnotili tento specifický režim zdanění jak z pohledu poskytovatele, tak z pohledu příjemce plnění. Hodnotícím subjektem byl také správce daně – Finanční úřad pro Kraj Vysočina, vybraná územní pracoviště.

Na začátku této práce je uvedena obecná charakteristika DPH, princip této daně a také základní pojmy z oblasti DPH, které je nutné znát, abychom byli schopni pochopit systém této daně. Další část této práce se zabývá systémem reverse charge obecně. Dále je rozebrán tento specifický režim zdanění v podmínkách České republiky – legislativa upravující tento režim, důvody jeho zavedení, jeho důsledky. Následně byl režim přenesení daňové povinnosti rozebrán u stavebních a montážních prací, tedy § 92e zákona o DPH.

Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví byl do zákona o DPH implementován v roce 2011, kdy byl schválen zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to zavedením nového ustanovení § 92e zákona o DPH. Účinnost tohoto ustanovení byla odsunuta na 1. ledna 2012. Dá se tedy říci, že daňové subjekty měly relativně dostatek času, aby se na novou právní úpravu připravily. Málokterému subjektu se to ale podařilo, takže na počátku roku 2012 vznikalo mnoho problémů a nejasností týkajících se tohoto specifického režimu, což je způsobeno také tím, že se tento režim dotýká nejen velkých korporací typu Eurovia či Skanska, ale také drobných živnostníků, kteří nemají dostatečný přehled v legislativě.

Systém reverse charge zatěžuje příjemce i poskytovatele plnění, neboť každému při použití tohoto specifického režimu vyplývají povinnosti. Při jejich neplnění hrozí daňovým subjektům sankce ze strany správce daně. To je také důvod, proč je potřeba dbát na správnou aplikaci tohoto specifického režimu zdanění. Z této práce je patrné, že je velmi důležité a zásadní rozhodnout, zda bude režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH aplikován, či nikoliv. Pro správné rozhodnutí musí poskytovatel

plnění, který je za toto rozhodnutí odpovědný, zohlednit místo plnění, statut příjemce i poskytovatele plnění a také o jaký druh plnění se jedná. Není složité najít odpověď na otázku místa plnění, ale zodpovězení dalších dvou otázek nebývá většinou jednoduché. Režim přenesení daňové povinnosti se aplikuje pouze v případě, že je odběratel a dodavatel plátcem DPH. Nebývá většinou problém zjistit, zda je odběratel plátcem DPH, neboť je tento údaj často uváděn ve smlouvách o dílo, na daňových dokladech či jiných písemnostech. Problémem však bývá určit, zda bude poskytované plnění použito v rámci ekonomické činnosti odběratele. S tímto se analyzované subjekty setkávají především u obcí a měst.

A snad ještě větším problémem je zařazení prováděné práce do Klasifikace produkce. Aby byl totiž režim přenesení daňové povinnosti aplikován, musí stavební či montážní práce spadat do oddílu 41 – 43 Klasifikace produkce CZ-CPA. Na první pohled by se mohlo zdát, že jde o věc triviální, ale opak je pravdou. Klasifikace produkce CZ-CPA není totiž určena pro daňové účely, což se také v praxi hojně odrazilo. V této práci byla této problematice věnována sub-kapitola, ve které byly vyjmenovány (a z hlediska daňových subjektů analyzovány) práce, u kterých dochází k problémům zařazování do Klasifikace produkce.

Z analýzy výhod a nevýhod režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví z hlediska poskytovatelů a příjemců plnění vyplývá, že tento režim přináší do praxe svoje klady i zápory.

Tento režim působí kladně na cash flow daňových subjektů. Zjednodušila se problematika záloh, neboť přijatá záloha se v případě aplikace režimu přenesení daňové povinnosti vůbec nezdaňuje, čímž dochází k menšímu administrativnímu zatížení a také se zvyšuje a stabilizuje likvidita poskytovatelů. Likvidita poskytovatelů je také posilována tím, že se nezdaňují neuhrazené pohledávky od odběratelů. Z pohledu poskytovatelů se zjednodušila fakturace – vystavování daňových dokladů, neboť dodavatelé neřeší jakou sazbu daně použít a vypočítání správné výše daně.

Nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti spatřují analyzované subjekty především v problémech, se kterými se musejí potýkat při aplikaci tohoto specifického režimu – určení, zda je plnění uskutečněno pro ekonomickou činnost, zařídování do Klasifikace produkce CZ-CPA, hlavní a vedlejší plnění, atd. Jako hlavní nevýhodu

systemu reverse charge hodnotí analyzované subjekty administrativní náročnost – musí totiž vést evidenci pro účely DPH.

Správce daně, který tento specifický režim také hodnotil, uvádí spíše výhody tohoto systému. Zrychlily se totiž výplaty nadměrných odpočtů, pokud jde o bezproblémové případy. Také pro daňové kontroly je tento režim velmi výhodný, neboť se velice zvýšila úspěšnost prováděných kontrol. Ubylo totiž fiktivních a nekontaktních odběratelů.

Hlavním důvodem zavedení tuzemského reverse charge bylo omezit daňové úniky v oblasti DPH, což se povedlo.

Je jasné, že by všem daňových subjektům, kterých se ustanovení § 92e zákona o DPH týká, velice pomohlo, kdyby GFŘ či MF vydalo nějakou metodickou příručku k zařidování prací do Klasifikace produkce CZ-CPA nebo vytvořilo vlastní klasifikaci, číselníky.

Bylo by také velmi vhodné, aby se Česká republika inspirovala u jiných zemí EU, ve kterých je systém reverse charge také aplikován. Právě na základě zkušeností ostatních zemí může naše země předejít problémům, které se vyskytují.

V dnešní době probíhají v EU diskuze na zavedení všeobecného systému reverse charge. Zavedení všeobecného reverse charge by bylo samozřejmě rozporuplné. Na jedné straně se specifický režim přenesení daňové povinnosti osvědčil, ale na straně druhé hrozí, že si daňové subjekty najdou jinou cestu k podvodným praktikám, např. plnění nebudou vůbec oficiálně přiznávat (půjde o tzv. obchod na černo). Potom už nebude stát krácen pouze o DPH, ale také o daně z příjmů. Tyto praktiky se samozřejmě hojně vyskytují i v dnešních podmínkách, ale v případě všeobecného reverse charge by se počet těchto případů mohl výrazně zvýšit. V případě všeobecného reverse charge by byl negativně ovlivněn cash flow státního rozpočtu, protože by se DPH kumulovala až k poslednímu článku v distribučním řetězci.

I analyzované subjekty uvedly, že by uvítaly zavedení všeobecné systému reverse charge, protože by se tím vše zjednodušilo. Odpadlo by totiž složité řešení účelu poskytnutého plnění a zařidování do Klasifikace produkce CZ-CPA. Vystavování daňových dokladů by se také zjednodušilo. Stačilo by „pouze“ zjistit, zda jde o vztah plátce - plátce a bylo by jasné, zda režim přenesení daňové povinnosti aplikovat, či neaplikovat.

Zavedení všeobecného reverse charge by nepřineslo úplný konec daňovým únikům, ale došlo by k jejich dalšímu snížení – byly by omezeny karuselové obchody.

Je však otázkou, zda bude možnost zavedení všeobecného reverse charge ve Směrnici Rady 2006/112/ES, kterou je naše země vázána, ukotvena, a zda Česká republika této možnosti využije.

11 Summary

The aim of this Diploma Thesis is to analyse the reverse charge system in civil engineering, specify its advantages, disadvantages and problems related to the system.

The first part of this thesis is related a general specification of the thema. Firstly is characterised by VAT, given its principles, basic terms related to this tax, the right to deduct, etc. Then is mentioned the system of reverse charge – reasons for implementation, a principle, the activities are liable to this system, all on a level Directive 2006/112/ES. System reverse charge is also analysed on a level the Czech republic.

The second part of this thesis is described the system reverse charge in civil engineering in detail – the subject of this specific system, the subjects concerned, the obligations of the subjects, tax documents, registration for VAT, etc. The problems, advantages and disadvantages are evaluated unnamed analysed subjects – a electrician, a joiner, a construction company and tax administrator. At the beginning of their evaluation is given their basic characteristics. The analysed subjects evaluated this system of taxation from viewpoint customer and supplier.

In the closure are summarized the all knowledges related to problems this system of taxation. The thesis shows that the reverse charge system brings many advantages, disadvantages and problems that need to be solving. Then thesis shows that if it was in the Czech republic introduced a general reverse charge system, it would be contradictory. But according to the analysis of selected subjects this would this system many payers VAT welcomed.

Key words: the value added tax, reverse charge system, construction works, assembly works, a register for purposes VAT, Classification of Product by Acitivity CZ-CPA.

12 Přehled použitých zdrojů

Knihy, monografie, odborný tisk

Benda, V., & Hrušová, R. (2013). *DPH a daňové doklady*. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON.

Benda, V. (2012). *Daň z přidané hodnoty 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2012* (9th ed.). Praha: Wolters Kluwer ČR.

Berger, W., Kindl, C., & Wakounig, M. (2010). *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. VOX.

Dale, S., & Nieuwenhuizen, W. (2010). *VAT yearbook 2010/2011: VAT decisions of the court of justice to the European communities 1974 – june 2010*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law.

Dušek, J. (2012). *DPH 2012: zákon s přehledy* (9th ed.). Praha: Grada.

Dušek, J. (2013). *DPH 2013: zákon s přehledy* (10th ed.). Praha: Grada.

Dušek, J., & Sedláček, J. (2013). *Daňová evidence podnikatelů 2013* (10th ed.). Praha: Grada.

Holubová, O., & Černý, P. (2012). *359/22.02.12 Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH*. Praha: Koordinační výbor Komory daňových poradců ČR.

Galočík, S., & Louša, F. (2013). *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby* (6th act. ed.). Praha: Grada.

Galočík, S., & Paikert, O. (2012). *DPH 2012: výklad s příklady* (8th ed.). Praha: Grada.

Galočík, S., & Paikert, O. (2013). *DPH 2013: výklad s příklady* (9th ed.). Praha: Grada.

Kubátová, K. (2010). *Daňová teorie a politika* (5th act. ed.). Praha: Wolters Kluwer ČR.

Ledvinková, J. (2012). *DPH v příkladech k 1. 4. 2012* (9th act. ed.). Olomouc: ANAG.

Ledvinková, J. (2013a). *Daň z přidané hodnoty 2013: Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů* (6th ed.). Praha: 1. VOX.

Ledvinková, J. (2013b). *DPH v příkladech k 1. 5. 2013* (10th act. ed.). Olomouc: ANAG.

Pitner, L. (2011). *Daň z přidané hodnoty: vydání nejen k novele od 1. 4. 2011* (2nd act. ed.). Praha: Wolters Kluwer ČR.

Pitner, L., & Benda, V. (2013). *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013* (8th act. ed.). Olomouc: ANAG.

Pšenčík, J. (2011). Přenesení daňové povinnosti. *Právo a daně v praxi*, 2011(4).

Rambousek, J. (2012). Novela v oblasti stavebnictví účinná od 1. 1. 2012. *Daně a právo v praxi*, 2012(2).

Ryneš, P. (2013). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2013* (13th act. ed.). Olomouc: ANAG.

Vančurová, A., & Láchová, L. (2012). *Daňový systém ČR 2012* (11th act. ed.). Praha: 1. VOX.

Legislativa

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, důvodová zpráva

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

Zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, důvodová zpráva

Informace, sdělení, stanoviska a pokyny Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí České republiky

Generální finanční ředitelství (2011a). *Informace k výpisu z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti (Aktualizace k 1. 1. 2012)*. Praha: Generální finanční ředitelství.

Generální finanční ředitelství (2011b). *Pokyn GFŘ-D-4*. Praha: Generální finanční ředitelství.

Generální finanční ředitelství (2012a). *Nejčastější dotazy – Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví a zálohy*. Praha: Generální finanční ředitelství.

Generální finanční ředitelství (2012b). *Nejčastější dotazy – Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví – dílo zahrnující vícero prací*. Praha: Generální finanční ředitelství.

Generální finanční ředitelství (2014). *Informace GFŘ k povinnému elektronickému podávání podle § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p. (dále jen „ZDPH“) pro rok 2014*. Praha: Generální finanční ředitelství.

Generální finanční ředitelství, & Český statistický úřad (2012). *Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ k některým otázkám zatřídění stavebních prací dle oddílů 41 až 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví na DPH*. Praha: Generální finanční ředitelství.

Generální finanční ředitelství, & Ministerstvo financí (2011). *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH*. Praha: Generální finanční ředitelství.

Ministerstvo financí (2008). *Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008*. Praha: Ministerstvo financí.

Ministerstvo financí (2011). *Informace: Režim přenesení daňové povinnosti § 92a - § 92e od 1. 4. 2011*. Praha: Generální finanční ředitelství.

Internetové zdroje

Český statistický úřad (2008a). *Klasifikace produkce (CZ-CPA) – systematická část* [online]. Retrieved from http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_%28cz_cpa%29.

Český statistický úřad (2008b). *II. Metodická část: Klasifikace produkce (CZ-CPA)* [online]. Retrieved from [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/metodicka_cast_cz_cpa/\\$File/metodicka_cast.pdf](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/metodicka_cast_cz_cpa/$File/metodicka_cast.pdf).

European Commission (2014). *Combating tax fraud* [online]. Retrieved from http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/control_anti-fraud/reports/index_en.htm.

Slovníček pojmů k DPH (2011). *iPodnikatel.cz – Portál pro podnikatele* [online]. Retrieved from <http://www.ipodnikatel.cz/Dane-v-podnikani/slovnicek-pojmu-k-dph.html>.

13 Seznam schémat

Schéma 1:	Plnění podléhající systému reverse charge	22
Schéma 2:	Tuzemská plnění uplatnitelná v systému reverse charge.....	25
Schéma 3:	Určení režimu zdanění u stavebních a montážních prací	33
Schéma 4:	Rozdíl mezi běžným mechanismem DPH a systémem reverse charge ...	35
Schéma 5:	Uplatnění systému reverse charge ve vazbě na status příjemce plnění ...	37
Schéma 6:	Přijaté zálohy v běžném režimu DPH.....	43
Schéma 7:	Přijaté zálohy v režimu přenesení daňové povinnosti	43

14 Seznam příloh

- Příloha 1: Formulář daňového přiznání k DPH
- Příloha 2: Formulář výpisu z evidence pro daňové účely
- Příloha 3: Příloha č. 5 k zákonu o DPH.
- Příloha 4: Vzor daňového dokladu k plnění v systému reverse charge
- Příloha 5: Klasifikace produkce CZ-CPA, sekce F, oddíly 41 – 43

Přílohy

Příloha 1: Formulář daňového přiznání k DPH

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL
Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Uzemní pracoviště v, ve, pro
Daňové identifikační číslo
Rodné číslo / IČ
řádné / dodatečné / opravné
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne
Počet příloh / listů

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc / čtvrtletí / rok
za období od / do

Plátce daně § 6 až § 6f	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 5a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právníká osoba: Název právnické osoby
Fyzická osoba: Příjmení / Jméno / Titul
Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:
a) obec / b) PSČ / c) telefon
d) ulice (nebo část obce) / e) číslo popisné / orientační
f) e-mail / g) stát
Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL
PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci: Kód zástupce:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu
Datum / Otisk razítka / Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil / Telefon

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 18
1

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátcé při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2				21	
Vývoz zboží (§ 66)				22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)				24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb				25	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)				26	
III. Doplnující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad			42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c			45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)			46		
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)			47		
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)			62		
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)			64		
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		

Příloha 2: Formulář výpisu z evidence pro daňové účely

KONTROLNÍ OPIS

Vytisknout no aplikací EPO

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

dodavatel odběratel

VÝPIS Z EVIDENCE

pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

za období od do

Celková částka základů daně 0

Právnícká osoba: Název právnické osoby

Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec b) PSČ c) telefon

d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační

f) e-mail g) stát

B. ODDÍL

Údaje o zástupci: Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Datum

Sestavil Telefon

1

Příloha 3: Příloha č. 5 k zákonu o DPH

Seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti

Číselný kód Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží	Název zboží
2618 00 00	Granulovaná struska (struskový písek) z výroby železa nebo oceli
2619 00	Struska, zpěněná struska (jiná než granulovaná struska), okuje a jiné odpady z výroby železa nebo oceli
2620	Struska, popel a zbytky (jiné než z výroby železa nebo oceli), obsahující kovy, arsen, nebo jejich sloučeniny
3915	Odpady, úlomky a odřezky z plastů
4004 00 00	Odpady, úlomky a odřezky z kaučuku (jiné než z tvrdého kaučuku) a prášky a zrna z nich
4707	Sběrový papír, kartón nebo lepenka (odpad a výmět)
6310	Použité nebo nové hadry, motouzy, šňůry, provazy a lana z textilních materiálů ve formě zbytků nebo výrobků vyřazených z používání
7001 00 10	Skleněné střepy a jiné skleněné odpady
7112	Odpad a šrot z drahých kovů nebo z kovů plátovaných drahými kovy; ostatní odpad a šrot obsahující drahé kovy nebo sloučeniny drahých kovů, používaný hlavně pro recyklaci drahých kovů
7204	Odpad a šrot ze železa nebo oceli; přetavený odpad ze železa nebo oceli v ingotech
7404 00	Měděný odpad a šrot
7503 00	Niklový odpad a šrot
7602 00	Hliníkový odpad a šrot
7802 00 00	Olověný odpad a šrot
7902 00 00	Zinkový odpad a šrot
8002 00 00	Cínový odpad a šrot
8101 97 00	Odpad a šrot z wolframu
8102 97 00	Odpad a šrot z molybdenu

8103 30 00	Odpad a šrot z tantalu
8104 20 00	Odpad a šrot z hořčíku
8105 30 00	Odpad a šrot z kobaltu
ex 8106 00 10	Odpad a šrot z bismutu
8107 30 00	Odpad a šrot z kadmia
8108 30 00	Odpad a šrot z titanu
8109 30 00	Odpad a šrot ze zirkonia
8110 20 00	Odpad a šrot z antimonu
8111 00 19	Odpad a šrot z manganu
8112 13 00	Odpad a šrot z berylia
8112 22 00	Odpad a šrot z chromu
8112 52 00	Odpad a šrot z thallia
8112 92 21	Odpad a šrot z niobu (columbia); rhenia; gallia; india; vanadu a germania
8113 00 40	Odpad a šrot z cermetů
8548 10	Odpad a zbytky galvanických článků, baterií a elektrických akumulátorů; nepoužitelné galvanické články, baterie a elektrické akumulátory.

Číselným kódem Harmonizovaného systému se rozumí číselný kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku ve znění platném k 1.lednu 2010. Je-li před číselným kódem Harmonizovaného systému uvedeno "ex", vztahuje se příloha na zboží označené současně číselným kódem Harmonizovaného systému a výslovně uvedeným slovním popisem k tomuto kódu v části přílohy.

Příloha 4: Vzor daňového dokladu k plnění v systému reverse charge

Daňový doklad - faktura		číslo : 2013/22
Variabilní symbol: 201322 Konstantní symbol: 008		
Dodavatel: ABC, s. r. o. číslo účtu: 23456789/0800 Hornoměstská 343 594 01 Velké Meziříčí DIČ: CZ3415890		
Odběratel: XYZ, s. r. o. Třebíčská 456 594 01 Velké Meziříčí DIČ: CZ77908745		
Datum vystavení daňového dokladu:		17. 11. 2013
Datum uskutečnění plnění:		12. 11. 2013
Datum splatnosti:		09. 12. 2013
Položka		Cena celkem Kč
Oprava střechy na výrobní hale		350 000,-
Daň odvede zákazník		
Příloha:	Předávací protokol a podrobný rozpočet	
Razítko a podpis		

Příloha 5: Klasifikace produkce CZ-CPA, sekce F, oddíly 41 – 43

F STAVBY A STAVEBNÍ PRÁCE

41 *Budovy a jejich výstavba*

41.0 Budovy a jejich výstavba

41.00 Budovy a jejich výstavba

41.00.1 Bytové budovy

41.00.10 Bytové budovy

41.00.2 Nebytové budovy

41.00.20 Nebytové budovy

41.00.3 Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)

41.00.30 Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)

41.00.4 Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)

41.00.40 Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)

42 *Inženýrské stavby a jejich výstavba*

42.1 Silnice a železnice a jejich výstavba

42.11 Silnice a dálnice a jejich výstavba

42.11.1 Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy

42.11.10 Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy

42.11.2 Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah

42.11.20 Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah

42.12 Železnice a podzemní dráhy a jejich výstavba

42.12.1 Železnice a podzemní dráhy

42.12.10 Železnice a podzemní dráhy

42.12.2 Výstavba železnic a podzemních drah

42.12.20 Výstavba železnic a podzemních drah

42.13 Mosty a tunely a jejich výstavba

42.13.1 Mosty a tunely

- 42.13.10** Mosty a tunely
- 42.13.2** Výstavba mostů a tunelů
- 42.13.20** Výstavba mostů a tunelů
- 42.2** Inženýrské sítě a jejich výstavba
- 42.21** Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny a jejich výstavba
- 42.21.1** Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny
- 42.21.11** Dálková potrubí pro kapaliny a plyny
- 42.21.12** Místní potrubí pro kapaliny a plyny
- 42.21.13** Zavlažovací systémy (kanály); vodovodní řady a potrubí; úpravy vod,
- 42.21.2** Výstavba inženýrských sítí pro kapaliny a plyny
- 42.21.21** Výstavba dálkových potrubí pro kapaliny a plyny
- 42.21.22** Výstavba místních potrubí (vč. pomocných prací) pro kapaliny a plyny
- 42.21.23** Výstavba zavlažovacích systémů (kanálů), vodovodních řadů a potrubí,
- 42.21.24** Vrtání studní a výstavba septiků
- 42.22** Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace a jejich výstavba
- 42.22.1** Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace
- 42.22.11** Dálkové elektrické a komunikační sítě
- 42.22.12** Místní elektrické a komunikační sítě
- 42.22.13** Elektrárny
- 42.22.2** Výstavba inženýrských sítí pro elektřinu a telekomunikace
- 42.22.21** Výstavba dálkových elektrických a komunikačních sítí
- 42.22.22** Výstavba místních elektrických a komunikačních sítí
- 42.22.23** Výstavba elektráren
- 42.9** Ostatní inženýrské stavby a jejich výstavba
- 42.91** Vodní díla a jejich výstavba
- 42.91.1** Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
- 42.91.10** Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
- 42.91.2** Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných
- 42.91.20** Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných
- 42.99** Ostatní inženýrské stavby j. n. a jejich výstavba
- 42.99.1** Ostatní inženýrské stavby j. n.
- 42.99.11** Důlní a výrobní stavby

- 42.99.12 Stavby pro sport a rekreaci
- 42.99.19 Další inženýrské stavby j. n.
- 42.99.2 Výstavba ostatních inženýrských staveb j. n.
- 42.99.21 Výstavba důlních a výrobních staveb
- 42.99.22 Výstavba staveb pro sport a rekreaci
- 42.99.29 Výstavba dalších inženýrských staveb j. n.

43 *Specializované stavební práce*

- 43.1 Demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce
- 43.11 Demoliční práce
 - 43.11.1 Demoliční práce
 - 43.11.10 Demoliční práce
- 43.12 Příprava staveniště
 - 43.12.1 Příprava staveniště
 - 43.12.11 Příprava půdy a pozemku; asanační práce
 - 43.12.12 Výkopové zemní práce a přesun zeminy
- 43.13 Průzkumné vrtné práce
 - 43.13.1 Průzkumné vrtné práce
 - 43.13.10 Průzkumné vrtné práce
- 43.2 Elektroinstalační, instalatérské a ostatní stavebně instalační práce
 - 43.21 Elektroinstalační práce
 - 43.21.1 Elektroinstalační práce
 - 43.21.10 Elektroinstalační práce
 - 43.22 Instalatérské, topenářské a plynářské práce
 - 43.22.1 Instalace rozvodů vody a kanalizace, topení, ventilace a klimatizace
 - 43.22.11 Instalace rozvodů vody a kanalizace
 - 43.22.12 Instalace topení, ventilace a klimatizace
 - 43.22.2 Instalace rozvodů plynu
 - 43.22.20 Instalace rozvodů plynu
 - 43.29 Ostatní stavebně instalační práce
 - 43.29.1 Ostatní stavebně instalační práce
 - 43.29.11 Izolační práce
 - 43.29.12 Montáž (osazení) plotů, zábradlí, mříží

43.29.19	Ostatní instalační práce j. n.
43.3	Kompletační a dokončovací práce
43.31	Omítkářské práce
43.31.1	Omítkářské práce
43.31.10	Omítkářské práce
43.32	Truhlářské práce
43.32.1	Truhlářské práce
43.32.10	Truhlářské práce
43.33	Obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.1	Obkladačské práce
43.33.10	Obkladačské práce
43.33.2	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.21	Práce s teracem, mramorem, žulou a břidlicí
43.33.29	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin j. n.
43.34	Malířské, natěračské a sklenářské práce
43.34.1	Malířské a natěračské práce
43.34.10	Malířské a natěračské práce
43.34.2	Sklenářské práce
43.34.20	Sklenářské práce
43.39	Ostatní kompletační a dokončovací práce
43.39.1	Ostatní kompletační a dokončovací práce
43.39.11	Ozdobné práce
43.39.19	Ostatní kompletační a dokončovací práce j. n.
43.9	Ostatní specializované stavební práce
43.91	Pokrývačské práce
43.91.1	Pokrývačské práce
43.91.11	Práce na střešních konstrukcích
43.91.19	Ostatní pokrývačské práce
43.99	Ostatní specializované stavební práce j. n.
43.99.1	Izolační práce proti vodě
43.99.10	Izolační práce proti vodě
43.99.2	Lešenářské práce
43.99.20	Lešenářské práce
43.99.3	Beranění pilot; základové práce

43.99.30	Beranění pilot; základové práce
43.99.4	Betonářské práce
43.99.40	Betonářské práce
43.99.5	Montáž ocelových konstrukčních prvků
43.99.50	Montáž ocelových konstrukčních prvků
43.99.6	Zednické práce
43.99.60	Zednické práce
43.99.7	Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
43.99.70	Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
43.99.9	Ostatní specializované stavební práce j. n.
43.99.90	Ostatní specializované stavební práce j. n.