

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Problematika přenesení daňové povinnosti DPH

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Kateřina TESAŘOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Věra MINAŘÍKOVÁ, Ph.D.

Znojmo, 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma: „Problematika přenesení daňové povinnosti“ vypracovala samostatně pod vedením vedoucí bakalářské práce. Veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

Ve Znojmě dne 28. 4. 2014

Kateřina TESAŘOVÁ

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí své bakalářské práce Ing. Věře Minaříkové, Ph.D za cenné rady, náměty a připomínky, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Kateřina TESAŘOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Problematika přenesení daňové povinnosti DPH
Název (v angličtině)	The issue of value added tax duty transfer

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Cílem práce je objasnit fungování režimu přenesené daňové povinnosti u stavebních a montážních prací, vliv předmětného zdanění na vývoj státního inkasa daně z přidané hodnoty, aplikace režimu přenesené daňové povinnosti na modelových případech praxe.

Postup práce:

1. Shromáždění a prostudování odborné literatury zabývající se problematikou přenesené daňové povinnosti.
2. Shrnutí a zpracování teoretických poznatků dané problematiky.
3. Porovnání změn v legislativě.
4. Příklady režimu přenesení daňové povinnosti na modelových případech.

Metody: deskripce, komparace, analýza, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdější předpisů.
2. Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH. In: *Režim přenesení daňové povinnosti* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2011. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html>.
3. GALOČÍK, Petr; PAIKERT, Oto. *DPH 2013: výklad s příklady*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 336 s. ISBN 978-80-247-4626-5.
4. HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a kol. Daň z přidané hodnoty ve stavebnictví od 1.1.2012. *CHIP: Daně a právo v praxi*, 2012, roč. 17, č. 1, str. 2-5.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2013

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2014



Tesařova!

Kateřina TESAŘOVÁ
student

Minaříková
Ing. Věra MINAŘÍKOVÁ, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

Hana Březinová
doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ CSc.
garant studijního oboru

Kamil Fuchs
prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou uplatňováním daně z přidané hodnoty u tuzemských stavebních činností, a to ve speciálním režimu přenesení daňové povinnosti (§ 92a zákona o dani z přidané hodnoty). Svým obsahem chce prezentovat důvody zavedení uvedené zákonné úpravy, principy jejího využití v praxi, věnuje se podrobnému popisu nejběžnějších případů, které se v oblasti stavebních činností mohou vyskytnout. Autorka se zabývá povinnostmi účastníků smluvních stran v rámci vzájemných obchodních podmínek a dopadů vzniku zákonné daňové povinnosti z pohledu dodavatele a odběratele zdanitelných plnění. Práce poukazuje na povinnost vedení související daňové evidence a povinný elektronický režim jejího předávání pro potřebu orgánů finanční správy. V závěru se zpracovatelka bakalářské práce věnovala poznatkům z praxe – činnosti pracovníků finanční správy při zpracování přijatých Výpisů z evidence pro daňové účely od vzniku předmětné legislativní úpravy, počínaje datem 1. 1. 2012.

Klíčová slova: přenesení daňové povinnosti, tuzemský reverse-charge, stavební a montážní práce, daň z přidané hodnoty, plátce DPH

Abstract

The bachelor thesis deals with the issue of applying value added tax in domestic construction activities, namely in the special system of reverse charge (Act 92a on value added tax). It aims to present the reasons for introducing the above mentioned legal regulation, the principles of its application in practice, and it devotes itself to a thorough description of the most common instances that can occur in the area of construction. The author is concerned with the obligations of the parties to the contract in the scope of the bilateral trade terms and the impact of the commencement of tax liability as regards the supplier and consumer of the taxable event. The paper draws attention to the necessity of keeping related tax records and of delivering them in an electronic form to revenue authorities. In the conclusion the author deals with her findings from the practice – the activity of revenue authority workers when processing the received copies of the tax records for taxation purposes since the particular legal regulation was put into practice on 1/1/2012.

Key words: reverse-charge, domestic reverse-charge, building and assembly operations, value added tax, VAT registered company

Obsah:

1	Úvod.....	8
2	Cíl práce a metodika	9
3	Teoretická část	10
3.1	Přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví.....	10
3.2	Důvody zavedení reverse charge v tuzemsku	12
3.3	Princip fungování režimu přenesení daňové povinnosti	13
3.3.1	Povinnosti poskytovatele plnění	14
3.3.2	Povinnosti odběratele plnění.....	15
3.3.3	Nárok na odpočet	15
3.3.4	Vedení evidence a výpis evidence pro daňové účely	16
3.4	Vymezení stavebních prací v režimu přenesení daňové povinnosti	19
3.5	Zálohy	20
3.6	Porušení režimu přenesení daňové povinnosti.....	22
4	Praktická část	24
4.1	Splnění základních podmínek režimu přenesení daňové povinnosti	24
4.2	Zálohy x dílčí plnění	27
4.3	Vedlejší plnění	29
4.4	Problematika chybně zvoleného režimu při uplatnění daně	30
4.4.1	Chybné uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v případě, kdy neměl být tento režim uplatněn	30
4.4.2	Chybné uplatnění daně na výstupu poskytovatelem zdanitelného plnění, které se vztahuje na režim přenesení daňové povinnosti	33
4.5	Předmět plnění podléhá smíšeným účelům.....	36
4.6	Přenesení daňové povinnosti u obcí.....	36
4.7	Poznátky z praxe správce daně související s elektronickým podáním.....	38
5	Závěr	41
6	Seznam použité literatury	43
	Seznam tabulek	46
	Příloha: Klasifikace CZ-CPA 41-43	47

1 Úvod

Bakalářská práce „Problematika přenesení daňové povinnosti DPH“ se zabývá specifickým režimem výběru daně z přidané hodnoty v oblasti stavebnictví, tzv. „reverse charge“. V současné době je tuzemský reverse charge taktéž uplatňován u dodávek zlata, při obchodování s emisními povolenkami, u dodávek komodit uvedených v příloze č. 5 zákona o DPH (dodání šrotu a odpadu) a při poskytování stavebních a montážních prací.

Odvody daně z přidané hodnoty jsou důležitou položkou státního rozpočtu. Odlišnost od běžného způsobu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění je na straně poskytovatele plnění (dodavatele), v režimu přenesení daňové povinnosti se tato povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenáší na příjemce zdanitelného plnění (odběratele).

Zavedení systému reverse charge není v Evropských zemích ojedinělé. Pomocí tohoto principu se snaží evropské státy zabránit daňovým únikům, resp. tyto podvody eliminovat. Každý členský stát se potýká s různými komoditami, které se stávají problémovými oblastmi, např. v Portugalsku se potýkají s podvody u mražených ryb, Rakousko řeší problémy domácího dodání zemního plynu a elektřiny. Zavedení speciálního režimu musí vždy povolit Evropská unie.

Tuzemské reverse charge je totožné s reverse charge přeshraničním. Samotná bakalářská práce se zabývá pouze problematikou přenesení daňové povinnosti v rámci plnění v České republice.

Do budoucna Česká republika usiluje o rozšíření toho režimu také do oblasti dodání pohonných hmot a opakovaně již podala žádost o výjimku Evropské unii. Od roku 2015 se očekává uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti pro dodání mobilních telefonů, herních konzolí, tabletů, laptopů a podobných elektronických zařízení.

2 Cíl práce a metodika

Cílem bakalářské práce je poskytnout informace, přiblížit a objasnit fungování přenesení daňové povinnosti a následně aplikovat zjištěné informace na modelových příkladech v praxi.

Bakalářská práce obsahuje dvě základních částí. První část charakterizuje a popisuje základní principy režimu, teoretická východiska, důvody které přispěly k zavedení režimu, popisuje povinnosti zúčastněných stran a také dopady při porušení režimu přenesení daňové povinnosti.

Cílem praktické části je aplikovat zjištěné informace na modelových příkladech, které podrobně vysvětlí danou problematiku. Příklady jsou koncipovány tak, aby se co nejvíce přiblížili případům, se kterými se běžný poplatník může v praxi setkat. Tyto příklady umožňují lépe se zorientovat v dané problematice a pochopit tak speciální režim přenesení daňové povinnosti. V závěru se autorka bakalářské práce zaměřuje na činnost pracovníků finanční správy při zpracování přijatých Výpisů z evidence pro daňové účely, které lze v současné době podávat pouze elektronicky.

Teoretická část je vypracována na základě syntézy a analýzy shromážděných zdrojů literatury, které byly aktualizovány dle legislativy platné k 1. 1. 2014. Základními zdroji informací jsou legislativa a nejrůznější stanoviska ministerstva financí. Byly také použity články odborníků v časopisech a internetových zdrojích, které rozšiřují základní zdroje. Získané informace se staly podkladem pro vytvoření modelových příkladů praxe. Po rozboru dílčího problému každého příkladu následuje řešení, které vychází z platné legislativy.

3 Teoretická část

3.1 Přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví

Snahou Evropské unie je harmonizovat oblast DPH a to zejména prostřednictvím Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ze dne 28. listopadu 2006, tzv. recast 6. směrnice.

Přenesení daňové povinnosti není volitelným, alternativním režimem. Jeho aplikace se povinně vztahuje na všechny podnikatelské subjekty ve vybraných segmentech trhu při splnění několika zákonných podmínek.

V současné době se jedná o tyto oblasti:

- dodání zlata (§ 92b zákona o DPH)
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH = dodání šrotu a dalších odpadových materiálů (§ 92c zákona o DPH)
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (§ 92d zákona o DPH)
 - o v tomto případě je režim přenesení daňové povinnosti časově omezen a jeho uplatnění končí 30. 6. 2015
- poskytování stavebních nebo montážních prací (§ 92e zákona o DPH). [11, § 92b - § 92e]

Poslední zmíněný segment se v České republice začal aplikovat od 1. 1. 2012, čímž se dostal do širšího povědomí lidí a ovlivnil široké spektrum plátců. [8, s. 16]

Režim přenesení daňové povinnosti, vztahující se ke stavebním a montážním pracím, vychází z článků 199 Směrnice Rady 2006/112/ES:

- 1) *Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:*

- a) *provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3;*
- b) *poskytnutí pracovníků pro činnosti, na něž se vztahuje písmeno a);*
- c) *dodání nemovitosti podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k), pokud si dodavatel zvolil možnost zdanění dodání podle článku 137;*
- d) *dodání použitého materiálu, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, průmyslového a neprůmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a částečně zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI;*
- e) *dodání zboží poskytovaného jako záruka jednou osobou povinnou k dani jiné takové osobě při realizaci této záruky;*
- f) *dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem;*
- g) *dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji. [12]*

Uvedený článek dává členským státům možnost zakomponovat do svého právního systému speciální režim výběru daně, kdy se plátcem daně stává odběratel, pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Hlavním cílem všech členských států, které si podávají žádost k Evropské unii o možnost začlenění režimu do své legislativy, je boj s daňovými úniky, které připravují stát o nemalé finanční částky. Směrnice Rady nabízí širší škálu možností, pro které lze režim využít. Tato práce se však bude zabývat pouze režimem přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví.

Režim přenesení daňové povinnosti je v tuzemsku upraven v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v Hlavě III. - Zvláštní režimy, v paragrafech 92a – 92g. Do zákona byl zařazen zákonem č. 47/2011 Sb. ze dne 8. 3. 2011, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů s účinností od 1. 4. 2011. [11]

Paragrafy formulují obecná pravidla a povinnosti plátce v tomto režimu, definují plnění, na která se režim při uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku vztahuje a stanovuje, kdo

vydává závazná posouzení o zařídění zboží do Klasifikace CZ-CPA.

Tuzemský reverse charge zabývající se problematikou poskytování stavebních a montážních prací je definován v § 92e zákona o DPH:

- 1) *Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti.*
- 2) *Pokud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odstavce 1 zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá. [11, § 92]*

3.2 Důvody zavedení reverse charge v tuzemsku

Hlavním důvodem k zavedení režimu reverse charge u stavebních a montážních prací v tuzemsku byl především boj proti rozsáhlým daňovým únikům. Stavebnictví se stalo činností, ve které stát přicházel díky daňovým únikům o miliardové částky. [23]

Dosud zavedený režim přenesení daňové povinnosti zasahoval pouze relativně úzkou skupinu plátců. Zavedení speciálního režimu ve stavebnictví však zasahuje neuvěřitelně širokou skupinu plátců, navíc díky tomu, že pro poskytnutí stavebních prací spojených s bydlením je použita snížená sazba, zatímco pro nákup materiálu k tomu použitého sazba základní, bylo výhodné stát se plátcem i pro ty, kteří zdaleka nedosahují zákonného limitu. [9, s. 11-13]

K daňovým únikům docházelo prostřednictvím tzv. řetězových obchodů. Přestože při realizaci podvodných obchodů tohoto druhu existuje řada variant, zůstává jejich podstata poměrně jednoduchá. V dodávkách zboží, které za sebou následují v řetězci transakcí, dochází v určitém okamžiku ke krácení daně, daň není přiznána a ani zaplácena a příslušný

plátce přestane existovat či není k nalezení. Předmětem takových podvodů bývá obvyčně snadno prodejné a skladovatelné zboží s relativně vysokou hodnotou. Typickým příkladem jsou mobilní telefony, počítačové čipy nebo jiné elektronické zboží, ale lze se setkat s podvody tohoto druhu např. v rámci obchodování s investičním zlatem. [18]

Řetězových obchodů existuje řada variant, mechanismus podvodů je následující: Příkladem uvádím jednoduchý řetězec obchodů, jichž se účastní čtyři subjekty registrované v členských státech. První z nich, nazvěme ho třeba „Poctivý“, prodá zboží společnosti „Vynalézavá“, která je registrovaná v jiném členském státě. Dodání zboží je osvobozené dle § 64 zákona o DPH s plným nárokem na odpočet daně na vstupu. Tato společnost se stává klíčovým článkem celého podvodného řetězce. Sice přizná daň na výstupu při pořízení zboží, ale zároveň uplatní i nárok na odpočet této daně na vstupu, to znamená, že transakce je vůči státu, ve kterém bylo zboží pořízeno, daňově neutrální. Následně společnost „Vynalézavá“ dodá zboží obratem společnosti „Nevinné“, registrované k dani ve stejném členském státě, jako vnitrostátní dodávku. „Vynalézavá“ sice uvede daň na daňovém dokladu, nicméně ji nepřizná a státu neodvede. Nic netušící firma „Nevinná“ si v dobré víře uplatní nárok na odpočet daně na vstupu zaplacené v ceně této dodávky a zboží dodá do jiného členského státu osobě tam registrované „Přemýšlivé“. Tato společnost přizná daň při pořízení, uplatní nárok na odpočet a vzápětí prodává zboží plátcí „Poctivému“ ve svém státě. Vystavuje daňový doklad, na kterém sice správně uvádí daň, již však sama nepřiznává. Než se daňová správa v obou státech vzhopí k akci, po „Vynalézavé“ a „Přemýšlivé“ společnosti se slehne zem a správcům k dispozici jsou pouze firmy „Nevinná“ s „Poctivým“, kteří netuší, že se nepřímo podíleli na podvodných transakcích. [19]

Zavedení systému reverse charge byl v tuzemsku správným krokem vpřed. Speciální režim výběru daně z přidané hodnoty je možností, jak předcházet možným podvodům, které mohou vzniknout při klasické metodě odvádění a odpočtu daně. Standardní princip je mnohem náchylnější k neodvádění daně či daňovým únikům.

3.3 Princip fungování režimu přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní pouze mezi plátcí DPH a to při poskytnutí plnění v tuzemsku. Uvedený režim je tedy povinen použít pláče (poskytovatel plnění),

který poskytne vymezené stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátcí (příjemci plnění) pro jeho ekonomickou činnost. Současně logicky platí, že v takovém případě má povinnost použít daný režim i plátce – příjemce plnění. [14]

V případě, že příjemce plnění (plátce) pořizuje plnění výhradně pro svoji soukromou potřebu, není v postavení osoby povinné k dani a v tomto případě se nesmí uplatnit režim přenesené daňové povinnosti. To znamená, že plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění pro neplátce, tedy osobu nepovinnou k dani, uplatní daň na daňovém dokladu, daň přizná na výstupu a zaplatí (běžný mechanismus). [1, s. 286]

Podobně bude systém zdanění aplikován např. u obcí. Pokud obec pořizuje plnění pro potřeby související výlučně s její činností při výkonu veřejné správy, která není ekonomickou činností, a při které se obec nepovažuje za osobu povinnou k dani, režim reverse charge nebude uplatněn. [1, s. 286]

Pro další práci je tedy důležité si uvědomit, jak se jednotlivé režimy od sebe liší. Při běžném mechanismu uplatňování DPH přiznává a odvádí daň poskytovatel zdanitelného plnění. V přenesení daňové povinnosti je tato povinnost přenesena na příjemce plnění.

3.3.1 Povinnosti poskytovatele plnění

Za plnění uskutečněné v režimu přenesení daňové povinnosti má poskytovatel stavebních a montážních prací povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění (§ 26 zákona o DPH), se všemi náležitostmi běžného daňového dokladu podle § 29 odst. 1 zákona o DPH. Výjimky v náležitostech daňového dokladu se mohou týkat údajů v položkách, které uvádějí sazbu daně a výši daně. Na místo výše daně uvede poskytovatel plnění sdělení „daň odvede zákazník“. V § 29 odst. 3 zákona o DPH jsou s účinností od 1. 1. 2013 vymezeny údaje, které daňový doklad při splnění určitých podmínek obsahovat nemusí. Mezi tyto údaje patří sazba daně a daň v případě, že osobou povinnou přiznat daň je příjemce zdanitelného plnění. Zmíněné položky si vypočítá a doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty plátce, pro kterého se plnění uskutečnilo. Tento plátce také odpovídá za jejich správnost. [11, § 28-29]

Povinností dodavatele v režimu přenesení daňové povinnosti je vedení samostatné evidence pro účely DPH. Výpis z této evidence předkládá správci daně společně

s daňovým priznáním, a to v elektronické podobě. V daňovém priznání k DPH pak plátce vykáže poskytnutí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti na řádku č. 25. [14]

3.3.2 Povinnosti odběratele plnění

Plátce, který je příjemcem plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen vypočítat výši daně. Od 1. 1. 2013 již nesmí na obdržném daňovém dokladu doplňovat příjemce zdanitelného plnění výši daně, aby nedošlo k porušení věrohodnosti původu či neporušení obsahu daňového dokladu vystaveného dodavatelem - v § 34 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. V souvislosti se změnami pravidel při vystavování daňových dokladů uvede příjemce plnění výši daně pouze v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Za uvedenou výši daně a správnost daňové sazby odpovídá příjemce zdanitelného plnění. [6, s. 2-6]

Odběratel, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, vede samostatnou evidenci o těchto plněních pro účely daně z přidané hodnoty za každé zdaňovací období. Elektronický výpis z této evidence poté předkládá místně příslušnému správci daně současně s daňovým priznáním. Plátce daně priznává daň v daňovém priznání na řádku č. 10 nebo 11 podle příslušné sazby daně. Daňovou povinnost je plátce povinen priznat ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. [14]

3.3.3 Nárok na odpočet

Příjemce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá plnění v podobě stavebních a montážních prací, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, má na jedné straně povinnost priznat a zaplatit daň z tohoto plnění, na straně druhé je však současně oprávněn k odpočtu daně na vstupu z takto přijatého zdanitelného plnění. Tento nárok příjemce plnění se řídí obecnými podmínkami pro nárok na odpočet daně tak, jak jsou uvedeny v § 72 a následujících zákona o DPH. [2, s. 32]

Příjemci plnění v režimu přenesení daňové povinnosti vzniká ve smyslu § 72 odst. 3, zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň priznat. Vzhledem k tomu, že má příjemce

plnění povinnost přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, vzniká mu tedy k tomuto dni také nárok na odpočet daně. [3, s. 11-12]

Nárok na odpočet by měl plátce prokázat daňovým dokladem, nemá-li však daňový doklad, nárok prokáže jiným způsobem, jak vyplývá z § 73 odst. písm. b) zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že povinnost přiznat daň nevzniká k datu přijetí úplaty, která byla přijata před datem uskutečnění zdanitelného plnění, nelze k tomuto okamžiku ani uplatnit nárok na odpočet daně. [3, s. 11-12]

Dle příslušné sazby daně má odběratel možnost uplatnit si nárok na odpočet v „souhrnném“ řádku č. 43 nebo 44 daňového přiznání.

3.3.4 Vedení evidence a výpis evidence pro daňové účely

Specifickou povinností, která je spojena s režimem přenesení daňové povinnosti, je vedení zvláštní evidence o uskutečněných a přijatých plněních v režimu přenesení daňové povinnosti, kterou má jak poskytovatel, tak i příjemce plnění.

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje v § 92a odst. 5: „Plátce, který uskutečnil nebo pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen podat správci daně elektronicky na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely, obsahující údaje podle odstavce 3 nebo 4, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.“
[11, § 92a odst. 5]

Výpis z evidence slouží správci daně k porovnání evidencí dodavatele a odběratele, zda nedochází k daňovým únikům.

Mezi některými daňovými odborníky se vyskytují názory, že vedení elektronické evidence výpisu může nepříznivě postihnout zejména malé živnostníky. Všichni drobní řemeslníci nejsou vybaveni výpočetní technikou, protože ji ke své podnikatelské činnosti nepotřebují. Elektronická evidence tak pro ně představuje nadměrnou zátěž. Koordinační výbor Komise daňových poradců České republiky navrhoval předkládání evidence i v listinné podobě. Ministerstvo financí tuto alternativu „papírového podání“ pro vybranou skupinu podnikatelů odmítlo se zdůvodněním jednotného přístupu ke všem plátcům a v budoucnu o

udělení jakékoliv výjimky neuvažuje. [20]

Evidenci je povinen vést každý plátce, který v režimu přenesení daňové povinnosti přijal či poskytl zdanitelné plnění. Frekvence podávání výpisu z evidence pro účely DPH se odvíjí podle zdaňovacího období příslušného plátce. Plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím jej podává vždy do 25. dne následujícího měsíce podle § 101 odst. 1 zákona o DPH a plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím je povinen evidenci předložit nejpozději do 25. dne následujícího zdaňovacího období dle § 101 odst. 1 zákona o DPH. Pokud je v daném zdaňovacím období plátce současně příjemcem i poskytovatelem plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, předkládá správci daně dva samostatné výpisy. V případě, že v daném zdaňovacím období plátce neuskutečnil žádné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti ani jej nepřijme, výpis z evidence pro daňové účely vůbec nepodává. [22]

Generální finanční ředitelství stanovilo v Pokynu GFŘ – D – 4 formát a strukturu výpisu z evidence pro daňové účely.

- Zmíněný výpis musí být podáván na formuláři „Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty“ resp. na formuláři „Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty“
- Podání musí být ve formátu a struktuře .XML, odpovídající XSD schémata jsou definována zveřejněna na adrese:
http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces
- K odeslání formuláře lze využít službu Elektronická podání pro daňovou správu (EPO) na adrese <http://eds.mfcr.cz>. Uvedená aplikace umožňuje vytvořit a uložit soubor v předepsaném formátu a struktuře a poté odeslat správci daně. [15]

V příslušné datové zprávě plátce vyplňuje následující údaje:

- DIČ odběratele/příjemce a DIČ dodavatele/poskytovatele
 - o dodavatel/poskytovatel uvede na každém řádku samostatně za každé zdanitelné plnění DIČ jednotlivého odběratele/příjemce;
 - o odběratel/příjemce uvede na každém řádku samostatně za každé zdanitelné plnění DIČ dodavatele/poskytovatele.

- Kód předmětu plnění
 - o stavební a montážní práce jsou pod jednomístným kódem číslo „4“.
- Datum uskutečnění zdanitelného plnění
 - o uvede se datum uskutečnění zdanitelného plnění podle daňového dokladu.
- Základ daně
 - o u každého zdanitelného plnění se uvádí základ daně zaokrouhlený na celé koruny na samostatném řádku;
 - o dodavatel/poskytovatel uvede celkovou částku všech uskutečněných plnění v režimu v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období na řádku 25 daňového přiznání;
 - o odběratel/příjemce uvede celkovou částku za přijatá plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období na řádku 10 nebo 11 daňového přiznání.
- Rozsah plnění
 - o rozsah plnění se pro stavební a montážní práce patřící pod kód 4 nevyplňuje. [13]

V případě, že plátce zjistí, že v podaném výpise udělal chybu nebo uvedl zde omylem nějaké plnění navíc či některé plnění opomenul, nepodává výpis s uvedením rozdílů, ale podá výpis nový, správný, se všemi hodnotami za celé zdaňovací období a tímto výpisem bude nahrazen výpis podaný dříve. [13]

Výše uvedený postup vyplývá z pokynů uvedených na daňovém portále. [16]

Formuláře lze podat pouze elektronicky a to třemi způsoby:

- datovou schránkou prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy. Datová zpráva musí být opatřena elektronickým podpisem.

- datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu podanou prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy, pokud je toto podání správci daně do 5 dnů potvrzeno nebo opakováno písemně.
- datovou zprávou prostřednictvím datové schránky. [15]

Formulář „Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a“ je na Daňovém portálu vytvořen tak, aby bylo jednoduché jeho vyplnění. V případě problému nabízí průvodce, který jednotlivé položky vysvětluje.

3.4 Vymezení stavebních prací v režimu přenesení daňové povinnosti

Režimu přenesení daňové povinnosti podle ustanovení § 92e zákona o DPH podléhá poskytnutí stavebních a montážních prací (bez ohledu na to, zda jde z hlediska vymezení dané zákonem o DPH o služby nebo dodání zboží s montáží), které podle sdělení ČSÚ odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. [14]

Třídění dle CZ-CPA souvisí s evropskou klasifikací EU CPA, která je navazující na ještě obecnější světovou klasifikaci produkce.

Informace o klasifikaci je možno nalézt na webových stránkách Českého statistického úřadu: [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_\(cz_cpa\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_(cz_cpa)).

V oddílu 41 této klasifikace je zařazena výstavba bytových a nebytových budov, včetně služeb developerských subjektů. Do tohoto oddílu spadá jak nová výstavba těchto budov, tak i jejich přístavby, přestavby a renovace. Do oddílu 42 spadá výstavba inženýrských staveb jako např. silnic, dálnic, železnic, mostů, inženýrských sítí, vodních děl apod., včetně služeb developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství. Nezahrnuje však služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů. Oddíl 43 zahrnuje specializované stavební práce, včetně stavebně montážních prací jako jsou např. elektroinstalační práce, instalatérské a topenářské práce, montáž vestavěného nábytku, včetně vestavěných kuchyňských linek apod. [4, s. 2-4]

V praxi se často setkáváme s problematikou správného zařazení do příslušného kódu klasifikace CZ-CPA. Zákon neurčuje, kdo by měl v daném případě poskytnout závazné rozhodnutí, jímž by se podnikatel mohl chránit. Generální finanční ředitelství na svých

webových stránkách¹ postupně zveřejňuje nejčastější příklady s problematickým zařazením. Český statistický úřad odkazuje tazatele na Klasifikaci CZ-CPA. Daňový subjekt se tedy může obrátit pro řešení situace na soukromé poradenské pracoviště, které se zařizováním zabývá. Mezi tyto centra patří například Sdružení Orges Consulting, ÚRS Praha, a. s., Siak, spol. s r. o. atd. Tyto služby jsou zpoplatněny v řádu několika set korun, což přináší daňovým subjektům náklady navíc. Rozhodnutí soukromých poradenských pracovišť není pro daňové subjekty závazné, má spíše charakter doporučení dle rozhodnutí příslušného pracoviště.

3.5 Zálohy

V klasickém režimu platí, že v okamžiku přijetí zálohy za poskytnuté služby či dodané zboží vzniká plátcí daně povinnost vystavit daňový doklad a přiznat daň:

„Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“ [11, § 21, odst. 1]

V případě režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací mezi plátcí daně v tuzemsku se DPH ze záloh nepřiznává. Na přijatou platbu předem nebude vystaven daňový doklad od poskytovatele stavebních a montážních prací a odběratel, který zálohu hradí, nebude v rámci této zaplacené zálohy kalkulovat a přiznávat žádné DPH, tudíž ani nárokovat odpočet daně. Daňový doklad se vystaví až v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. [10, s. 9-10]

Účtování přijaté zálohy u dodavatele v režimu reverse-charge:

11. 6. 2013	Přijatá záloha za zhotovení elektroinstalace	200 000 Kč	221/324
25. 7. 2013	Vystavená faktura – dokončení výstavby	500 000 Kč	311/602

¹ <http://www.financnisprava.cz/>

Zaúčtování zálohy	200 000 Kč	324/311
-------------------	------------	---------

[17]

Účtování poskytnutí zálohy u odběratele v režimu reverse-charge:

11. 6. 2013	Poskytnutí zálohy	200 000 Kč	314, 052/221
-------------	-------------------	------------	--------------

25. 7. 2013	Přijetí faktury – dokončení výstavby		
-------------	--------------------------------------	--	--

	Cena bez daně	500 000 Kč	511, 042/321
--	---------------	------------	--------------

	Samovyměření daně - 21 %	105 000 Kč	349/343
--	--------------------------	------------	---------

	Vyúčtování zálohy	200 000 Kč	321/314
--	-------------------	------------	---------

[17]

Stavební a montážní práce bývají velmi často realizovány na základě smlouvy o dílo. V těchto smlouvách se můžeme setkat se stanovením dílčích plnění (etapy) – cena za dílčí plnění a termín realizace dílčího plnění. Dílčí plnění je považováno podle zákona o DPH za samostatné plnění a při předání dílčího plnění je poskytovatel stavební a montážní práce (zhotovitel) povinen vystavit doklad a odvést daň dle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH:

„V ostatních případech se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo.“ [10, § 21 odst. 5 písm. a)]

Účtování u dodavatele:

27. 9. 2013	Faktura vydaná – dokončení 1. etapy prací dle smlouvy o dílo		
-------------	--	--	--

		50 000 Kč	311/602
--	--	-----------	---------

[17]

Účtování u odběratele:

27. 9. 2013 Faktura přijatá – dokončení 1. etapy prací dle smlouvy o dílo

Cena bez daně	50 000 Kč	042, 511/321
Samovyměření daně - 21 %	10 500 Kč	349, 395/343

[17]

Z uvedeného tedy vyplývá, že je důležité rozlišovat poskytnuté zálohy na stavební práce a dílčí plnění dle smlouvy o dílo. V případě záloh se tedy nevystavuje daňový doklad a neodvádí daň, ale v případě dílčího plnění vyplývající ze smlouvy o dílo se jedná o samostatné plnění a dodavatel stavební či montážní práce má povinnost vystavit daňový doklad a odběratel odvést daň za každé přijaté samostatné plnění.

3.6 Porušení režimu přenesení daňové povinnosti

V případě, že by poskytovatel stavebních nebo montážních prací nepostupoval podle zvláštního režimu přenesení daňové povinnosti a při uskutečnění zdanitelného plnění neoprávněně uplatnil daň na výstupu a výši daně uvedl na daňovém dokladu, nemá příjemce plnění nárok na odpočet daně uvedené na daňovém dokladu, protože nárok na odpočet daně nelze uplatnit v případě, že daň na výstupu byla účtována neoprávněně. [4, s. 2-3]

Tuto chybu může poskytovatel stavebních nebo montážních prací opravit podle § 43 zákona o DPH, v němž jsou stanovena pravidla pro opravu výše daně v jiných případech. Prakticky to znamená, že chybu opraví vystavením opravného daňového dokladu podle § 45 zákona o DPH, kterým „vystornuje“ chybně účtovanou daň a vrátí ji odběrateli. Pokud však již dodavatel nesprávně přiznal daň na výstupu a odběratel uplatnil nárok na odpočet daně v některé z předchozích zdaňovacích období, oba dva jsou povinni tyto chyby opravit v dodatečném daňovém přiznání.[5, s. 7]

„Pokud dodavatel použije režim přenesení daňové povinnosti i v případě, kdy jej použít

nemá, nese riziko doměření DPH na výstupu ze strany FÚ a vyměření příslušných sankcí (penále a úrok z prodlení dle § 251 a § 252 Daňového řádu.)“ [21]

Na základě poznatků z této kapitoly je možné vidět, že je nutné při rozhodnutí zda se jedná o klasický režim či speciální režim postupovat obezřetně. Za špatně zvolenou variantu řešení jsou zodpovědní jak dodavatel, tak i odběratel zdanitelného plnění.

4 Praktická část

Praktická část se zabývá aplikací režimu přenesení daňové povinnosti v praxi. Na modelových příkladech jsem se snažila aplikovat zjištěné skutečnosti, se kterými se plátcí mohou setkat v souvislosti se zvláštním výběrem daně z přidané hodnoty. Každý příklad je koncipován tak, aby bylo snadnější pochopení dílčího problému. Text je doplněn odkazy na příslušné paragrafy zákona o DPH.

Závěrečná kapitola je věnována poznatkům z praxe z pohledu správce daně. V textu se snažím čtenáři přiblížit elektronická podání Výpisu z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH z hlediska efektivitu práce správců daně.

4.1 Splnění základních podmínek režimu přenesení daňové povinnosti

Mezi základní podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti patří:

- předmět plnění je poskytován plátcem ve prospěch plátce;
- místo plnění je v tuzemsku;
- plnění je poskytováno pro potřeby ekonomické činnosti příjemce;
- jedná se o takové stavební práce, které odpovídají klasifikaci produkce CZ-CPA oddílu 41 až 43.

Tyto čtyři podmínky musí být splněny současně, aby dodavatel zdanitelného plnění použil režim přenesení daňové povinnosti. Pokud jeden z uvedených předpokladů není splněn, režim přenesení daňové povinnosti na odběratele zdanitelného plnění dle § 92e zákona o DPH nebude uplatněn.

Příklad 1 – poskytovatel zdanitelného plnění není registrovaný k DPH

Podnikatel Pavel Dvořák (fyzická osoba – neplátce) provedl v únoru 2014 rekonstrukci střechy – instalace střešních krovů a pokládání střešních krytin, na sídle obchodní společnosti Tománek, s. r. o. (měsíční plátce daně). Smluvní strany se dohodly na celkové ceně za takto provedené stavební práce ve výši 150 000 Kč. Poskytnuté stavební práce jsou

součástí klasifikace CZ-CPA a patří do oddílu 43.

Jak bylo zmíněno, pan Pavel Dvořák není registrovaný k DPH a jako neplátce je podle § 6 odst. 1 zákona o DPH osvobozen od povinnosti přiznat daň. K přenesení daňové povinnosti z poskytovatele plnění na příjemce v tomto případě nedojde, protože nebyla splněna podmínka, kdy jsou obě smluvní strany registrované k DPH.

Příklad 2 – stavební práce nejsou určeny pro ekonomickou činnost plátce

Stavební firma L&Z, s. r. o. – čtvrtletní plátce daně, prování na základě smlouvy o dílo zateplení rodinného domu (oddíl 43 klasifikace CZ-CPA) pro fyzickou osobu pana Vladimíra Trnku, který realizuje podnikatelskou činnost (sklenářství a truhlářství) a je měsíčním plátcem DPH.

Příjemcem takto poskytnutých stavebních prací (zateplení rodinného domu) je fyzická osoba, která stavební firmě neposkytla pro účely uzavření smluvního vztahu svoje DIČ. Stavební firma L&Z, s. r. o. tak předpokládá, že v tomto případě se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní, protože objednatel nevystupuje jako osoba povinná k dani a přijaté stavební práce využije výhradně pro soukromou potřebu (bydlení), nikoli v rámci svých podnikatelských činností, které realizuje jako podnikatelský subjekt.

Předmětem smluvního vztahu jsou stavební práce vymezené v § 92e zákona o DPH poskytnuté plátcem daně s místem plnění v tuzemsku. V pozici příjemce stavebních prací je osoba, která přijaté stavební práce přijímá nikoli jako osoba povinná k dani a pro účely uskutečňování svých ekonomických činností, ale jako osoba nepovinná k dani a pro použití výhradně pro osobní potřebu (bydlení).

Stavební společnost uplatní jako poskytovatel plnění při poskytnutí stavebních prací daň na výstupu. V tomto případě se režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění neuplatní. Vzhledem k tomu, že se jedná o stavební práce realizované na dokončeném rodinném domě, stavební firma bude fakturovat odběrateli při poskytnutí těchto prací sníženou sazbu DPH 15 %.

Příklad 3 - Poskytnutí prací na nemovitosti umístěné mimo tuzemsko

Stavební firma M&L, s. r. o. (měsíční plátce daně) provádí instalaci klimatizačního zařízení (oddíl 43 klasifikace CZ-CPA) na výrobní hale umístěné v Rakousku. Příjemcem poskytnutých prací je obchodní společnost Beta, s. r. o. se sídlem v České republice, která je rovněž plátcem daně registrovaným k DPH v České republice.

Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti je Rakousko, protože zde se nachází nemovitost, ke které se poskytnuté práce vztahují. Z hlediska DPH je splněna podmínka, že se jedná o stavební a montážní práce vymezené v § 92e zákona o DPH a plnění je poskytováno jinému plátcí daně. Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění podle § 92a zákona o DPH se však v tomto případě neuplatní, protože místem plnění poskytnuté služby není tuzemsko, ale Rakousko.

Stavební firma M&L, s. r. o. je povinna registrovat se k DPH v Rakousku a v souvislosti s uskutečněním tohoto plnění jí v Rakousku vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Český plátce daně, který je v pozici příjemce takovéto služby, je oprávněn při splnění podmínek vymezených v § 82 zákona o DPH uplatnit žádost o vrácení rakouské DPH uplatněné jako součást ceny za fakturované elektroinstalační práce.

Příklad 4 - Poskytnutí prací pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě

Úklidová firma Alfa, s. r. o. (měsíční plátce daně), poskytuje úklid nové výrobní haly po dokončených stavebních pracích (oddíl 43 klasifikace CZ-CPA). Výrobní hala je umístěná v České republice, patří výrobní společnost Gama, s. r. o., která je registrovaná k DPH na Slovensku, ale není registrovaným plátcem k DPH v České republice.

Místem plnění při poskytování služby vztahující se k nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází. Z hlediska zákona o DPH se jedná o poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, která se nachází v tuzemsku (§ 10 zákona o DPH). Z tohoto důvodu nebude na uvedené úklidové práce uplatněn dodavatelem režim přenesení daňové povinnosti. Cena úklidových prací bude fakturována zahraničnímu odběrateli včetně tuzemské DPH, aniž by současně tomuto odběrateli vznikla v tuzemsku povinnost registrace plátce DPH.

Příklad 5 – předmět plnění nespadá do oddílu 41 – 43 klasifikace CZ-CPA

Fyzická osoba, Kamil Jelínek (měsíční plátce daně), poskytuje v rámci své podnikatelské činnosti projektovou činnost a projektovou dokumentaci. Pro obchodní společnost EKL, s. r. o. (měsíční plátce daně) poskytl architektonické služby týkající se projektů kancelářských budov, které si společnost nechá postavit od stavební firmy, dle vytvořeného projektu.

Místem plnění při poskytnutí služby je tuzemsko, předmět plnění souvisí s podnikatelskou činností, oba aktéři smluvního vztahu jsou plátcí daně. Projektová činnost ale neodpovídá stavebním pracím vymezeným v § 92e zákona o DPH, které spadají dle klasifikace CZ-CPA do oddílů 41 – 43. Příslušná činnost spadá do oddílu 71 klasifikace CZ-CPA. Z tohoto důvodu nebude uplatněn režim přenesení daňové povinnosti. Poskytovatel zdanitelného plnění při fakturaci použije klasický režim a daňový doklad vystaví včetně sazby a výši daně.

4.2 Zálohy x dílčí plnění

Přijaté zálohy za poskytnuté stavební nebo montážní práce nejsou v režimu přenesení daňové povinnosti zdaňovány. Daň u tohoto plnění přiznává příjemce stavebních a montážních prací, a to vždy až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění z celkové sjednané ceny.

Příklad 6

Stavební firma Stavitel, s. r. o. (měsíční plátce DPH), prováděla v říjnu a listopadu 2013 stavební opravu kanceláří účetní společnosti Economy a. s. (měsíční plátce DPH), přičemž veškeré stavební a montážní práce podléhaly režimu tuzemského přenesení daňové povinnosti z dodavatele (Stavitel, s. r. o.) na odběratele (Economy, a. s.). V říjnu 2013 byla poskytnuta záloha 200 000 Kč a v listopadu 2013 byly práce dokončeny a účetní firma doplatila 150 000 Kč, služba podléhá základní sazbě daně 21%.

V režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku nejsou pro účely DPH významné platby

předem, ale až okamžik uskutečnění zdanitelného plnění. Proto v říjnových přiznáních ještě nebude u žádného z obou aktérů ani zmínka o tom, že bylo takovéto zdanitelné plnění zahájeno a dokonce na něj byla poskytnuta záloha. Tato úplata ještě DPH na výstupu nepodléhá, počká si až na okamžik uskutečnění plnění. K uskutečnění předmětné služby (oprava kancelářských prostorů) došlo v listopadu 2013, proto se promítne u obou zúčastněných měsíčních plátců do jejich přiznání k DPH za listopad 2013, pochopitelně u kaženého jinak.

Jednoduší to bude u dodavatele poskytujícího stavebně-montážní službu v režimu přenesení daňové povinnosti, čili u firmy Stavitel, s. r. o. K tomuto účelu využije jen jeden speciální řádek č. 25 daňového přiznání, kam zapíše celkovou sjednanou úplatu 350 000 Kč. Na vystavený daňový doklad neuvede žádnou sazbu a daň na výstupu, ale nesmí zapomenout přidat sdělení, že daň odvede zákazník. V termínu listopadového přiznání předloží správci daně i výpis ze speciální evidence vedené čistě pro účely tohoto zvláštního daňového režimu.

Složitější to bude mít odběratel přijímající stavebně-montážní službu v režimu přenesení daňové povinnosti, tedy firma Economy, a. s. Tato firma je povinna priznat odpovídající daň a to jednorázově, vždy až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, bez ohledu na dřívější přijetí úplaty (zálohy). K tomuto účelu využije speciální řádek č. 10 daňového přiznání k DPH, protože v daném případě zdanitelné plnění podléhá základní sazbě DPH 21%. Do sloupce „Základ daně“ uvede celkovou sjednanou úplatu za plnění – včetně případných záloh placených předem – v daném případě tedy 350 000 Kč. Do sloupce „Daň na výstupu“ doplní odpovídající /21%/ DPH – 73 500 Kč.

Protože tento odběratel využije celé přijaté zdanitelné plnění (opravu kancelářských prostorů) výhradně v rámci své ekonomické činnosti (§72 zákona o DPH), případně pro plnění osvobozená s nárokem na odpočet, uplatní si plný nárok na odpočet DPH na vstupu z tohoto přijatého zdanitelného plnění. K tomuto slouží řádek č. 43 daňového přiznání – jde o plnění podléhající základní sazbě daně – přičemž z časového hlediska nemusí s odpočtem čekat až na obdržení daňového dokladu. Do tohoto řádku prakticky opíše řádek č. 10 a do sloupce „Základ daně“ uvede 350 000 Kč a „V plné výši“ 73 500 Kč. A opět i tento plátců – příjemce zdanitelného plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku, v termínu listopadového přiznání předloží svému správci daně ještě výpis se speciální evidence vedené čistě pro účely tohoto zvláštního daňového režimu.

Příklad 7

Stavební firma S&P, s. r. o. (měsíční plátcce DPH) uzavřela smlouvu o dílo s živnostníkem Jaroslavem Svobodou (registrovaný měsíční plátcce DPH). Pan Svoboda se zabývá truhlářskou výrobou. Předmětem smlouvy o dílo je výstavba nové výrobní dílny pro uskutečňování podnikatelské činnosti pana Svobody. Stavební firma se ve smlouvě zavazuje, že celá výstavba bude rozdělena na dvě samostatná dílčí plnění. První etapa zahrnuje hrubou stavbu objektu, která bude dokončena v červnu. V druhé etapě dojde k celkovému dokončení stavby s termínem do konce srpna.

Stavební firma dodržela termín daný ve smlouvě a 30. 6. předala panu Svobodovi hrubou stavbu včetně daňového dokladu (§ 29 odst. 3 písm. c) zákona o DPH) na částku 400 000 Kč. Dle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, se dílčí plnění považují za samostatná zdanitelná plnění, proto i zde bude uplatněn režim přenesení daňové povinnosti. Stavební firma S&P, s. r. o. na daňovém dokladu uvede sdělení, že daň odvede zákazník a odběratel zdanitelného plnění je tedy povinen vypočítat a uvést v evidenci pro daňové účely daň ve výši 84 000 Kč.

V termínu červnového přiznání k DPH předloží obě strany ještě Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH.

Stejný postup bude probíhat i při předání druhé dílčí etapy stavebních prací. Na vystaveném daňovém dokladu v částce 300 000 Kč opět nebude uvedena daň, ale sdělení, že daň odvede zákazník. Pan Svoboda je povinen si vypočítat a uvést v evidenci pro daňové účely částku 63 000 Kč. Stejně jako v termínu červnového přiznání k DPH oba plátci podají elektronicky Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH.

4.3 Vedlejší plnění

Při poskytování stavebních a montážních prací je při fakturaci potřeba zohlednit § 36 odst. 3 písm. e) zákona o DPH: *„Základ daně také zahrnuje vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění.“*

Příklad 8

Živnostník Stanislav Komárek (měsíční plátce daně), poskytuje pronájem lešení včetně jeho postavení a demontáže. Tyto služby jsou podle klasifikace CZ-CPA klasifikovány jako stavební práce a jsou zahrnuty v subkategorii 43.99.20 – Lešenářské práce. Služeb pana Komárka využívá stavební společnost B&N, s. r. o. (měsíční plátce daně). Pan Komárek při fakturaci svých služeb pro stavební společnost fakturuje nejen částku za pronájem lešení, jeho postavení a demontáž, ale také dohodnutou částku za přepravu lešení na místo určené stavební společností.

Poskytovatel zdanitelného plnění, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti je povinen stanovit ve správné výši základ daně u takto poskytnutého plnění. Při stanovení základu daně je plátce povinen respektovat pravidla vymezená v § 36 zákona o DPH. Podle § 36 odst. 3 písm. e) zákona o DPH se do základu daně zahrnují také vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečněno zdanitelné plnění. Náklady na přepravu jsou součástí základu daně za pronájem lešení včetně jeho postavení a demontáže, tzn. že jsou součástí úplaty za plnění, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a a § 92e zákona o DPH. Obecná pravidla vymezená pro stanovení základu daně se uplatní i při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH. Celá fakturovaná částka (úplata), tj. sjednaná částka včetně nákladů na přepravu, proto podléhá režimu přenesení daňové povinnosti.

4.4 Problematika chybně zvoleného režimu při uplatnění daně

4.4.1 Chybné uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v případě, kdy neměl být tento režim uplatněn

V případě, že došlo k nesprávnému uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti místo standardního režimu na výstupu, poskytovatel zdanitelného plnění se vystavuje riziku dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty.

Podle § 141 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je

plátce daně povinen podat dodatečné daňové přiznání a příslušný daňový rozdíl přiznat a uhradit daň.

Příjemce zdanitelného plnění je v tomto případě oprávněn podat dodatečné daňové přiznání k dani přidané hodnoty podle § 141 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Poskytovatel zdanitelného plnění vystaví nový daňový doklad, ve kterém uvede správnou sazbu a odpovídající výši daně.

Příklad 9

Stavební firma Builder, s. r. o. (tuzemský měsíční plátce daně), poskytla v měsíci lednu 2014 pro živnostníka Jana Koutného (tuzemský měsíční plátce daně) zdanitelné plnění v tuzemsku, na které se nevztahuje režim přenesení daňové povinnosti, a při poskytnutí těchto prací uplatnila režim přenesení daňové povinnosti v rozporu s ustanovením § 92a zákona o DPH. Obě strany se dohodly, že celková výše úplaty za takto poskytnuté práce bude činit 250 000 Kč bez DPH. Stavební firma vystavila daňový doklad ke dni 20. 1. 2014, ve kterém uvedla pouze základ daně ve výši 250 000 Kč včetně sdělení, že daň odvede zákazník. Poskytovatel zdanitelného plnění v daňovém přiznání k DPH za leden 2014 uvedl v souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním částku 250 000 Kč v řádku č. 25 daňového přiznání. Příjemce zdanitelného plnění v daňovém přiznání za leden 2014 uplatnil daň na výstupu ve výši 52 500 Kč ze základu daně 250 000 Kč (řádek č. 10 daňového přiznání k DPH) a současně uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 52 500 Kč (řádek č. 43 daňového přiznání k DPH).

V měsíci březnu 2014 dodavatel zjistil, že poskytnuté práce jsou zařazeny do oddílu 33 klasifikace CZ-CPA, tzn. že se na tyto práce nevztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH. Částku DPH ve výši 52 500 Kč nebyl povinen přiznat příjemce zdanitelného plnění. Povinnost přiznat daň na výstupu ve výši 52 500 Kč vznikla v tomto případě poskytovateli zdanitelného plnění. Příjemce zdanitelného plnění měl obdržet doklad na celkovou částku 302 500 Kč, z toho částka 52 500 Kč představuje pro příjemce nárok na odpočet daně na vstupu, který je oprávněn uplatnit při splnění všech stanovených podmínek zákona o DPH.

Plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, se tímto nesprávným postupem dostal do situace, kdy za zdaňovací období leden 2014 přiznal DPH v částce o 52 500 Kč nižší, než měla být přiznána, a proto je povinen podle § 141 odst. 1 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání a předmětný rozdíl uhradit. Vzhledem k tomu, že cena za zdanitelné plnění byla smluvně dohodnuta ve výši 250 000 Kč bez DPH a tím, že k této částce měla být připočtena DPH ve výši 21 %, je příjemce zdanitelného plnění povinen doplatit poskytovateli zdanitelného plnění předmětný rozdíl, tj. 52 500 Kč a ve stejné výši je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Poskytovatel zdanitelného plnění k původně vystavenému dokladu na částku 250 000 Kč vystavil příjemci plnění další doklad, na základě kterého „dofakturoval“ DPH ve výši 52 500 Kč. Takto vystavený další doklad označil jako doklad, který je nedílnou součástí původního dokladu, na kterém nebyla předmětná DPH uvedena, z důvodu předchozího nesprávného postupu, při němž byl nesprávně uplatněn režim přenesení daňové povinnosti. Nárok na odpočet daně ve výši 52 500 Kč uvedl příjemce zdanitelného plnění v daňovém přiznání k DPH za březen 2014, kdy obdržel od poskytovatele doklad s uvedením částky DPH ve výši 52 500 Kč. Nápravu chyby spočívající v nesprávně uplatněném režimu přenesení daňové povinnosti za zdaňovací období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo, provedl příjemce zdanitelného plnění podáním dodatečného daňového přiznání k DPH podle § 141 odst. 4 daňového řádu. Podáním dodatečného daňového přiznání nedošlo ke změně poslední známé daňové povinnosti, ale pouze k opravě údajů původně uvedených v řádku č. 10 a řádku č. 43 daňového přiznání k DPH.

Výpis z evidence do daňové účely podle § 92a odst. 6 zákona o DPH není možné dodatečně „opravit“ obdobně jako údaje v daňovém přiznání k DPH formou dodatečného přiznání, ve kterém se uvádí pouze opravy původních údajů. V souvislosti s opravou údajů na základě podaných dodatečných daňových přiznání k DPH za leden 2014 proto předloží poskytovatel i příjemce zdanitelného plnění správci daně současně i výpis z evidence pro daňové účely ve smyslu § 92a odst. 6 zákona o DPH, který bude obsahovat správné údaje týkající se všech zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za leden 2014, nikoli pouze opravených údajů, které se promítly v dodatečných daňových přiznáních příjemce a poskytovatele zdanitelného plnění.

4.4.2 Chybné uplatnění daně na výstupu poskytovatelem zdanitelného plnění, které se vztahuje na režim přenesení daňové povinnosti

V případě, že poskytovatel zdanitelného plnění uplatní daň na výstupu a přitom měl vzhledem k charakteru zdanitelného plnění uplatnit režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH, vystavuje tak příjemce plnění riziku neuznání nároku na odpočet daně.

Jak bylo uvedeno u předchozího příkladu, i v tomto případě se chybné uplatnění daně bude řešit podáním dodatečného přiznání.

Příklad 10

Stavební firma Novák, s. r. o. - plátce daně, poskytla v měsíci lednu 2014 pro Martina Dvořáka - plátce daně s místem plnění v tuzemsku službu (výstavba parkovací plochy pro zaměstnance) vymezenou v § 92e zákona o DPH, na kterou se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, a při poskytnutí těchto prací uplatnil standardní režim, tj. uplatnil daň na výstupu. Celková výše úplaty za takto poskytnuté práce činí 100 000 Kč bez DPH. Na vystaveném daňovém dokladu předaném odběrateli dne 20. 1. 2014 uvedl poskytovatel zdanitelné plnění - základ daně ve výši 100 000 Kč a k této částce připočetl 21 % DPH, tj. částku 21 000 Kč. Celková fakturovaná částka činí 121 000 Kč.

Poskytovatel zdanitelného plnění přiznal v daňovém přiznání k DPH za leden 2014 v souvislosti s uskutečněným plněním daň na výstupu ve výši 21 000 Kč a příjemce rovněž v daňovém přiznání za leden 2014 uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 21 000 Kč. V měsíci dubnu 2014 odběratel ověřil, že poskytnuté práce jsou zařazeny do oddílu 42 klasifikace CZ-CPA, tzn. že se na tyto práce vztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH. Částku DPH ve výši 21 000 Kč uvedenou na dokladu vystaveném poskytovatelem služeb nebyl příjemce služby oprávněn uplatnit, protože poskytovateli služby povinnost přiznat daň nevznikla. Povinnost přiznat daň na výstupu vznikla v tomto případě příjemci zdanitelného plnění a ve stejné výši mu vzniklo právo na uplatnění odpočtu daně na vstupu. Plátce, který předmětnou službu uskutečnil, se tímto nesprávným postupem dostal do situace, kdy za zdaňovací období leden 2014 přiznal daňovou povinnost na DPH v částce o 21 000 Kč vyšší, než měla být přiznána, a proto je

oprávněn podle § 43 zákona o DPH podat dodatečné daňové přiznání a požádat o vrácení takto vzniklého přeplatku na DPH.

Pokud by plátce daně, který je v pozici příjemce zdanitelného plnění, uplatnil nárok na odpočet daně ve výši vyčíslené na přijatém dokladu, vystavuje se riziku dodatečného vyměření daně a je povinen podle § 141 odst. 1 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání na DPH. V tomto dodatečném daňovém přiznání provede příjemce zdanitelného plnění současně i nápravu další chyby spočívající v neuplatnění režimu přenesení daňové povinnosti za zdaňovací období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo. Na základě takto podaného dodatečného daňového přiznání na DPH dojde u příjemce zdanitelného plnění ke zvýšení daně o 21 000 Kč.

Výpis z evidence pro daňové účely podle § 92a odst. 6 zákona o DPH není možné dodatečně „opravit“ obdobně jako údaje v daňovém přiznání k DPH formou dodatečného přiznání, ve kterém se uvádí pouze opravy původních údajů. V souvislosti s opravou údajů na základě podaných dodatečných daňových přiznání k DPH za leden 2014 proto předloží poskytovatel i příjemce zdanitelného plnění správci daně současně i výpis z evidence pro daňové účely ve smyslu § 92a odst. 6 zákona o DPH, který bude obsahovat správné údaje týkající se všech plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za leden 2014, nikoli pouze opravených údajů, které se promítly v dodatečných daňových přiznáních příjemce a poskytovatele zdanitelného plnění.

Příjemce elektroinstalačních prací požaduje fakturu s DPH

V praxi se můžeme setkat se situací, kdy poskytovatel plnění správně aplikuje režim přenesení daňové povinnosti, vystaví daňový doklad a místo výše daně uvede sdělení, že daň odvede zákazník. Příjemce plnění se však může ohradit, že se o režim přenesení daňové povinnosti nejedná a snaží se o uplatnění klasického režimu.

Příklad 11

Obchodní společnost ALFA, a. s., (tuzemský čtvrtletní plátce daně), provádí v rámci „subdodávky“ pro jiného plátce služby, které mají charakter opravy elektroinstalace

v prodejnách umístěných v síti obchodního řetězce. Objednatel prací je generální dodavatel těchto oprav pro obchodní řetězec. Elektromontážní firma, která tyto opravy jako subdodavatel“ prování, obdržela od specializovaného poradenského pracoviště zařídění těchto služeb s tím, že předmětné opravy patří klasifikačně do subkategorie CZ-CPA 43.21.10 – elektroinstalační práce. Na základě tohoto zařídění použila elektromontážní firma při fakturaci oprav provedených v lednu 2014 režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a a § 92e zákona o DPH. Objednavatel těchto prací (generální dodavatel pro obchodní řetězec) odmítá přijmout daňové doklady s uplatněním režimu přenesení daňové povinnosti s odůvodněním, že podle jeho mínění, se má jednat o práce, které klasifikačně patří do kódu 33.14 – opravy a údržba elektrických zařízení a trvá na fakturaci poskytnutých služeb s uplatněním DPH na výstupu.

Pokud poskytnuté elektromontážní práce patří do kódu 43.21.10 klasifikace CZ-CPA, vztahuje se na takto poskytnuté plnění režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH. Za této situace je správný postup trvat na uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce těchto prací. Pokud však objednavatel jako příjemce zdanitelného plnění přesto požaduje fakturaci bez uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti, jinak odmítá fakturovanou částku uhradit, a elektromontážní firma požadavek objednavatele akceptuje, tzn. že k původně fakturované částce připočte DPH ve výši 21 %, vystavuje se riziku dodatečného vyměření DPH objednavatel, nikoli poskytovatel předmětných prací.

V případě, že měl být, ale nebyl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti, a pokud odběratel zaplatí celou fakturovanou částku včetně DPH, kterou elektromontážní firma přizná v daňové přiznání k DPH, nevystavuje se poskytovatel stavebních prací žádnému riziku dodatečného vyměření DPH a nebude ani poškozen finančně, pokud objednavatel uhradí fakturovanou částku včetně DPH. Objednatel takto poskytnutého zdanitelného plnění, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, se vystavuje riziku neuznání nároku na odpočet daně, která je nesprávně vyčíslena na vystaveném daňovém dokladu. Neuplatnění režimu přenesení daňové povinnosti bylo realizováno na základě požadavku objednavatele, a proto případné důsledky tohoto nesprávného postupu nese objednavatel.

4.5 Předmět plnění podléhá smíšeným účelům

Pokud je předmět plnění přijímán pro více účelů – pro provoz ekonomické činnosti a zároveň pro soukromou potřebu plátce, plnění bude podléhat celkově režimu přenesení daňové povinnosti.

Příklad 12

Paní Věra Bartošová poskytuje účetnictví a ekonomické poradenství jako OSVČ (čtvrtletní plátce DPH). Příslušnou kancelář pro provoz své podnikatelské činnosti má ve svém rodinném domě. S manželem se rozhodli, že si nechají na domě udělat novou fasádu pomocí keramických obkladů. Uzavřeli smlouvu na příslušné stavební práce se zedníkem Romanem Mandátem (měsíční plátce DPH).

Předmětem smluvního vztahu jsou stavební práce vymezené v § 92e zákona o DPH poskytnut plátcem daně s místem plnění v tuzemsku. Protože dům paní Věry slouží jednak pro soukromé účely, ale také pro provoz její podnikatelské činnosti, půjde o plnění podléhající celkově režimu přenesení daňové povinnosti. Předmět plnění podléhá smíšeným účelům, proto bude zdaněn základní sazbou daně – 21 %.

Účetní Věra je povinna priznat daň na výstupu. Zároveň ji vznikne i nárok na odpočet daně na vstupu, ale pouze v částečné výši podle § 72 odst. 6 zákona o DPH.

4.6 Přenesení daňové povinnosti u obcí

Obce, jejichž činnosti spadají pouze do výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, se nepovažují za osoby povinné k dani. Při poskytování stavebních a montážních prací pro obce se doporučuje, aby příjemce plnění, tedy obec, písemně prohlásila, že plnění použije výlučně pro účely, které nejsou předmětem daně, nebo ve vztahu k danému plnění nevystupuje jako osoba povinná k dani. V takovémto případě, nebude uplatněn režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH.

Pokud ovšem stavební a montážní práce budou spadat do ekonomické činnosti obce, veškerá tato plnění budou zdaňována režimem přenesení daňové povinnosti na příjemce

plnění, tedy obec.

Příklad 13

Stavební firma Svoboda & syn, s. r. o. (měsíční plátce daně) provádí na základě smlouvy o dílo výstavbu nových chodníků v obci Polička. Předmět plnění – výstavba chodníků spadá do oddílu 42 klasifikace CZ-CPA. Chodníky spadají plně do výkonu veřejné správy obce a nesusouvisí s ekonomickou činností obce, nebude v tomto případě uplatněn vůči obci (příjemci plnění) speciální režim přenesení daňové povinnosti.

Stavební firma vyfakturuje obci předmět plnění ve standardním režimu. Daňový doklad tedy bude obsahovat veškeré náležitosti dle § 28 zákona o DPH včetně sazby a výše daně. Stavební firma si uplatní daň na výstupu, protože příjemcem plnění je obec, která v tomto případě vystupuje jako neplátce, tedy osoba nepovinná k dani.

Příklad 14

Stavební firma Svoboda & syn, s. r. o. (měsíční plátce daně) provádí na základě smlouvy o dílo pokládku nových parket v budově kulturního domu (oddíl 43 klasifikace CZ-CPA), který patří obci Lomy. Příjemcem poskytnutých stavebních prací je obec, která je registrovaným plátcem daně. Dle sdělení obce Lomy je budova kulturního domu využívána příležitostně i pro výkon činností, které spadají do působnosti veřejné správy - jednání obecního zastupitelstva.

Předmětem smluvního vztahu jsou stavební práce vymezené v § 92e zákona o DPH poskytnuty plátcem daně s místem plnění v tuzemsku. V pozici příjemce stavebních prací je rovněž plátce daně a současně i osoba vymezená v § 5 odst. 3 zákona o DPH, tj. obec. Na rozdíl od předchozího příkladu nejsou poskytnuté stavební práce určeny obcí k využití výhradně pro výkon veřejnoprávní činnosti. Při poskytnutí stavebních prací se v tomto případě ve shodě s § 92a ve vazbě na § 92e zákona o DPH uplatní režim přenesení daňové povinnosti z poskytovatele na příjemce zdanitelného plnění. Obec je povinna přiznat daň na výstupu. Ve stejné výši ji vznikne i nárok na odpočet daně na vstupu, který má obec

v tomto případě a s ohledem na účel využití přijatých stavebních prací, pouze v částečné výši (§ 72 odst. 6 zákona o DPH).

4.7 Poznatky z praxe správce daně související s elektronickým podáním

V rámci zpracování své bakalářské práce jsem také oslovila Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Třebíči o poskytnutí údajů a informací, které souvisí se zpracováním údajů z Výpisu evidence pro daňové účely pracovníky správce daně. V následující kapitole se pokusím o podrobný rozbor uvedené administrativní činnosti, od vzniku zákonné úpravy § 92a zákona o DPH do konce roku 2013 a jeho promítnutí v praxi.

Pojem režim přenesení daňové povinnosti byl nejdříve uplatňován u dodání vybraných komodit zboží s účinností od 1. 4. 2011, v oblasti stavebnictví byl poté uplatňován počínaje datem 1. 1. 2012.

Tabulka 1: Počet vybraných podaných daňových přiznání na Úz v Třebíči

Počty vybraných elektronických podání	2011	2012	2013
DPH	17 996	18 395	19 429
Výpis z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH	393	6 081	7 395

Pramen: Vlastní zpracování – údaje poskytl Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Třebíči

Počet zpracovávaných podání pracovníky vyměřovacího oddělení má za poslední tři roky stále stoupající tendenci. Výraznější nárůst podání na DPH je způsoben především vývojem legislativy - zákona o DPH, ve snaze o zmírnění daňových úniků a souvisí s povinnou evidencí dodání zboží a služeb do jiných členských států EU a povinnou evidencí pro účely DPH v rámci přenesené daňové povinnosti.

Kromě již dříve zavedené povinnosti zpracování souhrnných hlášení dle § 102 zákona o DPH vznikla plátcům daně také počínaje datem 1. 4. 2011 nová povinnost činit správci daně elektronicky podání ve smyslu § 92a zákona o DPH – režim přenesené daňové povinnosti u vybraných komodit a služeb. Téměř 40 % podaných přiznání k daňové

povinnosti má tedy vazbu na podání výpisu z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH. U fyzických osob, jsou tato podání převážně činěna bez zaručeného elektronického podpisu a musí být doplňována dalším podáním, tzv. e-tiskopisem s uvedením vlastnoručního podpisu, kterým je teprve platně potvrzeno elektronické podání „výpisu“. V roce 2013 bylo na Územním pracovišti v Třebíči z celkového počtu podaných „výpisů“ učiněno 41 % (3 033 ks) fyzickými osobami.

Tento způsob podání v rámci elektronické komunikace fyzických osob je využíván také při podávání souhrnných hlášení, jak je uvedeno výše. Obecně lze konstatovat, že dosavadním negativem elektronického podání bez zaručeného elektronického podpisu je prodlužování délky zpracování podaných daňových přiznání, kdy správce daně teprve, když má řádně podaná veškerá související podání, tedy např. daňové přiznání k DPH, souhrnné hlášení, výpis z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH, odstraněnu automatizovaným systémem signalizovanou tzv. nedůvěryhodnost u podaného daňového přiznání, může teprve ukončit vyměřovací řízení, a to vystavením konkludentního platebního výměru, (popř. platebního výměru) a daň tedy vyměřit.

Tabulka 2: Počty vybraných elektronických podání prostřednictvím aplikace EPO v ČR

Počty vybraných elektronických podání		2011	2012	2013
DPH	podání se zaručeným elektronickým podpisem	248 864	315 576	391 504
	elektronické podání bez zaručeného elektronického podpisu	38 075	84 581	148 238
	„papírová“ forma podání	2 680 548	2 594 810	1 958 603
	celkem	2 967 487	2 994 967	2 498 345
Výpis z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH	podání se zaručeným elektronickým podpisem	18 501	173 155	209 515
	elektronické podání bez zaručeného elektronického podpisu	19 512	451 761	546 756
	celkem	38 013	624 916	756 271

Pramen: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Finanční správa [online]. [cit. 7. 4. 2014]

Uvedená tabulka předkládá údaje o počtu elektronických podání prostřednictvím aplikace

EPO u Výpisu z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH v rámci celé České republiky. Z tabulky je vidět velký nárůst těchto podání po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací (od 1. 1. 2012). Vyhodnocením celkového počtu podaných přiznání k DPH a počtu podaných výpisů z evidence pro daňové účely v rámci celé ČR je zřejmý velký nárůst administrativní zátěže a to jak pro daňovou správu, tak i pro podnikatelské subjekty. Objem počtu podaných výpisů z evidence pro daňové účely v roce 2013 dosáhl 30,3 % celkového počtu podaných přiznání k DPH.

Z uvedených tabulek je zřejmé, že většina elektronických výpisů je podávána bez zaručeného elektronického podpisu, což prodlužuje délku zpracování jednotlivých elektronických podání a negativně ovlivňuje efektivitu práce správce daně.

Z pohledu správce daně, by měla být současná zákonná povinnost pro fyzické osoby činit vybraná podání elektronicky, v budoucnu doplněna zavedením povinného užívání zaručeného elektronického podpisu nebo povinným zřízením datových schránek. Poté bude tento způsob elektronické komunikace poplatníka se správcem daně časově méně náročný a teprve tehdy bude mít skutečný vliv na zefektivnění práce správce daně.

5 Závěr

Přenesení daňové povinnosti představuje významný krok při snižování problematiky daňových úniků a to nejen v oblasti stavebnictví. Daňové podvody se daří tímto režimem výběru daně eliminovat v daném segmentu trhu, ale vynalézavost podvodníků přenáší tento problém do jiných oblastí, které nejsou zatíženy speciálním režimem.

Hlavním cílem bakalářská práce bylo přiblížit a objasnit fungování režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku. **Cíl bakalářské práce byl splněn.** Práce charakterizuje a popisuje aspekty, které souvisí s režimem, a se kterými se podnikatelé poskytující stavební a montážní práce musí vyrovnat a tyto pravidla akceptovat.

Praktická část přibližuje postupy realizované v praxi, které jsou doplněny odkazy na příslušná znění zákona, pro snadnější orientaci.

Dle mého názoru, problémy, které vznikají v souvislosti s aplikací režimu přenesení daňové povinnosti, se postupně eliminují a velmi diskutované téma mezi podnikateli a jejich účetními se stává postupem času samozřejmostí.

Největším rizikem pro podnikatele je správné zvolení daňového režimu, který zatíží předmět plnění. V případě chybného stanovení se podnikatelské subjekty vystavují doměření daně při daňové kontrole správcem daně.

Princip přenesení daňové povinnosti je ve své podstatě velice jednoduchý. Mezi jeho největší slabiny patří zejména správné zařazení stavebních a montážních prací dle příslušné standardní klasifikace. V případě, že si podnikatelský subjekt není zcela jistý odpovídajícím zařazením jím poskytované služby podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce /CZ-CPA/, je nucen pro tento účel, za různou míru úplaty, požádat specializovanou firmu. To přináší další náklady, se kterými se podnikatelé musí vyrovnat. Rozhodnutí příslušného pracoviště má spíše charakter doporučení, není závazné.

Mezi důležité podmínky, které musí být splněny, aby byl použit režim přenesení daňové povinnosti, patří: obě smluvní strany jsou plátcí DPH, místo plnění je v České republice, předmětem jsou stavební nebo montážní práce dle klasifikace CZ-CPA, a poskytnuté práce slouží pro podnikatelskou činnost.

Elektronická podání, která jsou povinná, v současné době nepřinášejí ani efektivnost pro správce daně. O efektivnosti práce správců daně budeme moci hovořit až při zavedení povinného užívání zaručeného elektronického podpisu nebo povinným zřízením datových schránek pro všechny daňové subjekty. To ovšem přinese další zatížení daňových subjektů (zejména drobných živnostníků), kterým se zvýší náklady a další administrativní povinnosti.

Práce podala shrnutí problematiky přenesení daňové povinnosti. Podařilo se aplikovat nejčastější problémy na modelových příkladech, se kterými se daňové subjekty mohou potkat v praxi.

6 Seznam použité literatury

Knižní publikace:

[1] GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2014, výklad s příklady*. 15. vyd. Praha: Grada, 2014. 352 s. ISBN: 978-80-247-5118-4.

Články v odborných periodikách:

[2] BENDA Václav a kolektiv autorů. Nové metodické pokyny a informace. *Metodické aktuality svazu účetních*. Praha: Svaz účetních, 2012, č. 1. ISBN 978-80-87367-23-0.

[3] BENDA Václav. Přenesení daňové povinnosti při dodání odpadových materiálů. *Daňová a hospodářská kartotéka*. Praha 2012, roč. 20, č. 5. ISBN: 1210-6739.

[4] BENDA, Václav. Přenesené daňové povinnosti u stavebních a montážních prací. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2012, roč. 1, č. 1. ISSN 1210-5570.

[5] BENDA, Václav a kolektiv autorů. Novinky DPH od 1. 1. 2012. *Metodické aktuality Svazu účetních*, Praha: Svaz účetních, 2012, č. 4. ISBN 978-80-87367-26-1.

[6] BENDA, Václav. Přenesení daňové povinnosti v roce 2013. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2012, roč. 21, č. 13, s. ISBN 978-80-87367-23-0.

[7] HUŠÁKOVÁ Zdeňka a kolektiv autorů. Daň z přidané hodnoty ve stavebnictví od 1. 1. 2012. *Daně a právo*. 2012, roč. 17, č. 1. ISSN 1211-7293.

[8] BRYCHTA Ivan. Změny v DPH v roce 2012. *Daňová a hospodářská kartotéka*. Praha 2012, roč. 20, č. 1. ISSN 1210-6739.

[9] RAMBOUSEK, Jan. Novela v oblasti stavebnictví účinná od 1. 1. 2012. *Daně a právo*. 2012, roč. 17, č. 2. ISSN 1211-7293.

[10] SOBOTKOVÁ, Veronika. Vypořádání záloh z roku 2011 u stavebních a montážních prací v roce 2012 z pohledu DPH. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2012, roč. 20, č. 4. ISSN 1210-6739.

Legislativní předpisy:

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

[12] SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Informace Generálního ředitelství:

[13] Informace k výpisu z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti § 92a odst. 6 ZDPH [online]. Finanční správa, 2011. [cit. 2013-10-05]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-k-vypisu-z-evidence- k-rezimu-p-616>

[14] Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH [online]. Finanční správa, 2011. [cit. 2012-10-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu- preneseni-da-613>

[15] Pokyn GFŘ – D – 4 [online]. Finanční správa, 2011. [cit. 2013-10-05]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyn_GFŘ_D_4.pdf

[16] Režim přenesení daňové povinnosti [online]. Finanční správa, 2012. [cit. 2013-10-05]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane- hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/>

Ostatní:

[17] BARTŮŠKOVÁ, Zuzana. Zálohy a dílčí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. In: *Portál POHODA* [online]. 29. 7. 2013 [cit. 2013-10-19]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/zalohy-a-dilci-plneni-v-rezimu- preneseni-danove-po/>

[18] ČAPEK, Ondřej. *EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody*. Finanční management: Economia, a.s. [online]. 6. 6. 2008 [cit. 2013-10-09]. Dostupné z: http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf

[19] HOLUBOVÁ, Olga. Kolotočové podvody. In: *Daňáři online* [on-line]. 3. 8. 2006 [cit. 2013-10-26]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=\\$issue=1I21](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=$issue=1I21)

[20] HOLUBOVÁ, Olga; ČERNÝ, Pavel. Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 22. 2. 2012* [online]. 2012 [cit. 2013-11-13]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2012KV_KDP_22_2_2012.pdf.

[21] KŘÍŽOVÁ, Barbora. Režim přenesení daňové povinnosti – AKTUÁLNÍ INFORMACE. In: *Daňový poradce ing. Barbora Křížová* [online]. 15. 9. 2012 [cit. 2013-16-10]. Dostupné z: <http://dane-krizova.cz/index.php/cz/aktuality-v-legislative/20-7-re%C5%BEim-p%C5%99enesen%C3%AD-da%C5%88ov%C3%A9-povinnosti-ve-stavebnictv%C3%AD.html>

[22] NOVÁKOVÁ, Miroslava. Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku. In: *Živnostník.cz* [online] 9. 8. 2013 [cit. 2013-11-02]. Dostupné z: <http://www.zivnostnik.cz/33/rezim-prenesení-danove-povinnosti-v-tuzemsku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbIDSYn6SGzfkV23SakukZUzLWmsA/?query=p%F8enesen%ED+da%F2ov%E9+povinnosti&serp=1>

[23] SEMERÁD, Pavel. Využití reverse charge jako nástroj proti daňovým únikům ve stavebnictví. In: *Znalecký portál.cz* [online]. 2012 [cit. 2013-10-5]. Dostupné z: http://znaleckyportal.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=203:vyuziti-reverse-charge-jako-nastroje-proti-danovym-unikum-ve-stavebnictvi&catid=144:stavebnictvi-stavebni-odvetvi-ruzna&Itemid=247

Seznam tabulek

Tabulka 1: Počet vybraných podaných daňových přiznání na Úz v Třebíči 38

Tabulka 2: Počty vybraných elektronických podání prostřednictvím aplikace EPO v ČR .39

Příloha: Klasifikace CZ-CPA 41-43

Sekce F – stavby a stavební práce

41 Budovy a jejich výstavba

41.0 Budovy a jejich výstavba

41.00 Budovy a jejich výstavba

Tato třída zahrnuje také služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů.

41.00.1 Bytové budovy

41.00.10 Bytové budovy

41.00.2 Nebytové budovy

41.00.20 Nebytové budovy

Z:

- budovy používané jako sklady a pro výrobní a montážní činnosti průmyslových podniků (továrny, závody a dílny)
- budovy určené a využívané zejména pro obchod nebo práci určenou pro obchod (pro velkoobchod i maloobchod)
- kancelářské a bankovní budovy, autobusová a železniční nádraží, letištní terminály, parkovací garáže, čerpací stanice
- krytá zařízení pro sport a rekreaci, jako jsou kryté plavecké bazény, sportovní haly a kryté stadiony (zimní stadiony, tělocvičny, tenisové a víceúčelové sportovní haly, loděnice, boxerské ringy atd.)
- budovy pro kulturní a společenské účely, jako jsou kina, divadla, koncertní sítě, taneční sály a noční kluby
- budovy pro ubytování a stravování, jako jsou hotely, motely, penziony, hostely, ubytovny, restaurace
- budovy pro výchovu a vzdělávání, jako jsou univerzity a jiná školní zařízení, knihovny, archivy a muzea
- budovy pro zdravotnické účely a sociální péči, jako jsou nemocnice a ozdravovny
- nebytové budovy jinde nezařazené, jako jsou sakrální a vězeňské 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)

N:

- výstavbu speciálních betonových nebo ocelových konstrukcí pro budovy (43.99.40, 43.99.50)

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

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

Z:

- výstavbu skladů a průmyslových budov (např. pro výrobu, pro spotřební průmysl), budov pro lehký průmysl a zemědělských budov

- výstavbu komerčních a administrativních budov, jako jsou kancelářské a bankovní budovy, konferenční centra, nákupní centra, parkovací garáže, čerpací stanice a autobusová a železniční nádraží, letištní terminály
- výstavbu budov pro kulturní a společenské účely, jako jsou kina, divadla, koncertní sítě, taneční sály a noční kluby
- výstavbu budov pro ubytování a stravování, jako jsou hotely, motely, penziony, hostely, ubytovny, restaurace
- výstavbu budov pro výchovu a vzdělávání, jako jsou univerzity a jiná školní zařízení, knihovny, archivy a muzea
- výstavbu budov pro zdravotnické účely a sociální péči, jako jsou nemocnice a ozdravovny
- výstavbu krytých zařízení pro sport a rekreaci, jako jsou kryté plavecké bazény, sportovní haly a kryté stadiony (zimní stadiony, tělocvičny, tenisové a víceúčelové sportovní haly, loděnice, boxerské ringy atd.)
- výstavbu nebytových budov jinde nezařazených, jako jsou sakrální a vězeňské budovy

N:

- výstavbu pro účely těžebního a zpracovatelského průmyslu, která není výstavbou budov (42.99.21)

42 Inženýrské stavby a jejich výstavba

Tento oddíl zahrnuje také služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství, nezahrnuje však služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů (41.00).

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

Z:

- dálnice (kromě visutých dálnic), silnice, ulice a jiné komunikace pro vozidla a chodce
- svodidla, nezastřešené parkovací plochy, příjezdové cesty, podjezdy, nadjezdy, podchody, nadchody a cyklistické stezky
- letištní vzletové a přistávací dráhy včetně pojezdových drah a souvisejících letištních konstrukcí jiných než budov

N:

- visuté dálnice (42.13.10)
- dálniční tunely (42.13.10)

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

Z:

- výstavbu spodní stavby dálnic, silnic, ulic, jiných cest pro vozidla a chodce a nezastřešených parkovacích ploch
- výstavbu a rekonstrukce povrchů vozovek a parkovišť asfaltem, betonem atd.
- výstavbu stezek pro chodce, konstrukcí omezovačů rychlosti, cyklistických stezek atd.

- instalaci svodidel, silničních zábran (nízkých oddělovacích zídek), svislého dopravního značení atd.
- vytváření, údržbu a značení stezek
- údržbu a opravy silnic
- stavbu letištních vzletových a přistávacích drah, včetně pojížděcích drah a parkovacích ploch pro letadla
- vodorovné dopravní značení vozovek, vyznačení parkovišť a podobných ploch

N:

- výstavbu visutých dálnic, tunelů a mostů (42.13.20)
- práce na silnici související s potrubím a kabely (voda, kanalizace, plyn, elektřina, telefon atd.) (42.21, 42.22)
- výstavbu trakčního vedení pro železniční tratě (42.22.21)

42.12 Železnice a podzemní dráhy a jejich výstavba

42.12.1 Železnice a podzemní dráhy

42.12.10 Železnice a podzemní dráhy

Z:

- železniční spodek pro dálkové a příměstské vlaky, tramvaje, metra a rychlodráhy
- konstrukce pro elektrifikaci železnic

N:

- tunely pro podzemní kolejovou dopravu (42.13.10)

42.12.2 Výstavba železnic a podzemních drah

42.12.20 Výstavba železnic a podzemních drah

Z:

- výstavbu železnic, včetně podzemních drah:
 - pokládání štěrku a kolejí (železničního spodku a svršku)
 - instalaci výhybek
 - výstavbu (instalace) traťových zabezpečovacích a kontrolních zařízení
 - výstavbu lanových a podobných drah
- renovaci a opravy železničních tratí

N:

- výstavbu tunelů pro podzemní kolejovou dopravu (42.13.20)

42.13 Mosty a tunely a jejich výstavba

42.13.1 Mosty a tunely

42.13.10 Mosty a tunely

Z:

- mosty a viadukty z kovu, betonu nebo jiných materiálů, pro všechny druhy pozemní dopravy a pro pěší
- visuté dálnice pro automobilovou dopravu
- tunely

ZT:

- tunely pro podzemní kolejovou dopravu

N:

- podjezdy a podchody (42.11.10)
- důlní stavby (42.99.11)

42.13.2 Výstavba mostů a tunelů

42.13.20 Výstavba mostů a tunelů

N:

- výstavbu dálnic, silnic, železnic a letištních drah (42.11, 42.12)
- výstavbu související s vodními díly (42.91)
- montáž ocelových konstrukčních prvků (43.99.50)
- hloubení šachet (43.99.90)

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

Z:

- dálková pozemní a podmořská potrubí pro přepravu ropných produktů a plynu
- dálková pozemní a podmořská potrubí pro přepravu vody a jiných produktů

N:

- místní potrubní vedení plynu nebo vody (42.21.12)

42.21.12 Místní potrubí pro kapaliny a plyny

Z:

- místní potrubí pro vodu, kanalizaci, jiné kapaliny a plyny

42.21.13 Zavlažovací systémy (kanály); vodovodní řady a potrubí; úpravy vod, čistírny odpadních vod a přečerpávací stanice

42.21.2 Výstavba inženýrských sítí pro kapaliny a plyny

ZT:

- výstavbu, opravy a úpravy kanalizace

N:

- výkopové práce (43.12.12)

42.21.21 Výstavba dálkových potrubí pro kapaliny a plyny

Z:

- výstavbu dálkových pozemních, podzemních a podmořských potrubí pro:
 - ropu a plyn
 - vodu (i dešťovou) a kanalizaci
 - jiné kapaliny a plyny

42.21.22 Výstavba místních potrubí (vč. pomocných prací) pro kapaliny a plyny

Z:

- výstavbu místních potrubí včetně pomocných prací pro:
 - vodu nebo kanalizaci
 - teplou vodu
 - plyn a páru
 - jiné kapaliny a plyny

42.21.23 Výstavba zavlažovacích systémů (kanálů), vodovodních řadů a potrubí, úpraven vod, čistíren odpadních vod a přečerpávacích stanic

N:

- výstavbu potrubí a vodovodních a kanalizačních sítí (42.21.21 – dálkové, 42.21.22 – místní)

42.21.24 Vrtání studní a výstavba septiků

Z:

- vrtání nebo hloubení vodních studní
- instalaci čerpadel a trubních systémů do studní
- výstavbu (instalování) 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

Z:

- dálková vysokonapěťová elektrická přenosová vedení (kabely)
- dálková pozemní nebo podmořská telekomunikační přenosová vedení

42.22.12 Místní elektrické a komunikační sítě

Z:

- místní elektrická vedení
- komunikační přenosová vedení (kabely)
- doplňkové konstrukce, jako jsou stožáry přenosového vedení včetně antén a trafostanic a rozvoden pro místní distribuci

42.22.13 Elektrárny

Z:

- zařízení pro výrobu elektřiny včetně zařízení pro jaderné elektrárny

42.22.2 Výstavba inženýrských sítí pro elektřinu a telekomunikace

42.22.21 Výstavba dálkových elektrických a komunikačních sítí

Z:

- výstavbu a opravy dálkových nadzemních elektrických vedení včetně trakčních vedení pro železniční tratě
- výstavbu a opravy dálkových podmořských nebo podzemních elektrických vedení
- výstavbu a opravy dálkových pozemních telekomunikačních přenosových vedení
- výstavbu a opravy dálkových podmořských nebo podzemních telekomunikačních přenosových vedení

N:

- výstavbu místních vedení (42.22.22)
- výkopové práce (43.12.12)

42.22.22 Výstavba místních elektrických a komunikačních sítí

Z:

- výstavbu a opravy místních elektrických vedení, nadzemních i podzemních, včetně výstavby doplňkových konstrukcí (např. trafostanic a rozvoden)
- výstavbu a opravy místních komunikačních přenosových vedení, nadzemních i podzemních, včetně výstavby doplňkových konstrukcí (např. stožárů přenosového vedení)
- výstavbu antén a trafostanic pro místní distribuci

N:

- výstavbu dálkových komunikačních a elektrických vedení (42.22.21)
- výkopové práce (43.12.12)
- instalaci vedení pro kabelovou televizi uvnitř budov (43.21.10)

42.22.23 Výstavba elektráren

Z:

- výstavbu všech typů 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

Z:

- přístavní dna a přístavní kanály, vlnolamy, mola, přístavní hráze atd.
- stavby a konstrukce pro vodní dopravu na řekách a kanálech
- přehrady a podobné stavby zadržující vodu
- nábřeží a ochranné hráze

42.91.2 Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb

42.91.20 Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb

Z:

- výstavbu a opravy přístavních a říčních staveb, rekreačních a sportovních přístavišť (mariny), nábřežních a přístavních hrází, kotvišť, doků a podobných přístavních zařízení
- výstavbu a opravy přehrad a hrází
- výstavbu a opravy zdymadel, propustí, jezových polí a stupňů, suchých doků, skluzů, pohyblivých jezů a jiných hydromechanických konstrukcí
- bagrování, odstraňování kamení a bahna a jiné stavební práce na hydromechanických stavbách
- práci pod vodou (potápěčů, žabích mužů apod.) a různé vodní inženýrské práce
- výstavbu a opravy jiných vodních děl

N:

- pokládání podmořských kabelů (42.22.21)
- výstavbu elektráren (42.22.23)
- beranění pilot (43.99.30)

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

Z:

- důlní a příbuzná zařízení, jako jsou důlní nakládací a vykládací stanice, důlní šachty a věže, tunely a štoly
- výrobní zařízení pro výrobu základních chemických látek, sloučenin, léčiv atd.

- specializovaná výrobní zařízení jinde nezařazené, např. slévárny železa, vysoké a koksovací pece

N:

- budovy pro zpracovatelský průmysl, které nejsou specializovány na výrobu určitých produktů (41.00.20)

42.99.12 Stavby pro sport a rekreaci

Z:

- otevřené sportovní stadiony a hřiště pro sporty obvykle provozované pod širým nebem (např. pro fotbal, baseball, rugby, lehkou atletiku, automobilové a cyklistické závody, jezdecké závody)
- zařízení pro rekreaci, např. golfová hřiště, zařízení pláží, horské turistické přístřešky a rekreační zařízení parků a přírodních parků

N:

- krytá sportovní zařízení a tribuny pro diváky (41.00.20)

42.99.19 Další inženýrské stavby j. n.

Z:

- rozdělené pozemky (parcely) včetně připravených přístupů k infrastruktuře (k silnicím, komunikacím atd.)
- ostatní inženýrská díla j. n.

42.99.2 Výstavba ostatních inženýrských staveb j. n.

42.99.21 Výstavba důlních a výrobních staveb

Z:

- výstavbu a opravy důlních a příbuzných zařízení, např. nakládacích a vykládacích stanic, důlních šachet a věží
- výstavbu a opravy chemických a specializovaných zařízení, např. výrobních zařízení pro výrobu základních chemických látek a sloučenin, sléváren železy, vysokých a koksovacích pecí

N:

- výstavbu skladišť a průmyslových budov (41.00.40)

42.99.22 Výstavba staveb pro sport a rekreaci

Z:

- výstavbu konstrukcí a vyrovnávání ploch pro stadiony a jiná hřiště pro sporty obvykle provozované pod širým nebem, jako je fotbal, baseball, rugby, lehká atletika, motocyklové, cyklistické a jezdecké závody
- výstavbu zařízení pro rekreaci, např. golfových hřišť, zařízení pláží, horských turistických přístřešků, rekreačních zařízení parků a přírodních parků

N:

- přípravu staveniště včetně přípravných zemních prací (43.12.1)

42.99.29 Výstavba dalších inženýrských staveb j. n.

Z:

- dělení pozemků (parcel) včetně přípravy přístupu k infrastruktuře (silnicím, komunikacím atd.)
- výstavbu ostatních inženýrských děl 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

Z:

- stržení (demolici) budov a jiných konstrukcí
- demolici vozovek

43.12 Příprava staveniště

43.12.1 Příprava staveniště

43.12.11 Příprava půdy a pozemku; asanační práce

Z:

- přípravné práce pro zemědělskou půdu
- přípravu staveniště pro následné stavební práce, včetně odstřelů a odstraňování skal
- přípravu pro důlní činnost: odstraňování skrývkové zeminy a další příprava nerostných nalezišť, včetně hloubení tunelů, kromě těžby ropy a zemního plynu
- vyčištění staveniště, odstranění podrostu
- stabilizace zeminy
- horizontální vrty pro pokládání kabelů nebo drenážních trubek
- kopání příkopů pro odvodnění staveniště

N:

- vrtání vztahující se k těžbě ropy a zemního plynu (09.10.11)
- vrtání studní (42.21.24)

43.12.12 Výkopové zemní práce a přesun zeminy

Z:

- výkopy příkopů pro městskou kanalizaci, inženýrské sítě, komunikace atd.
- výkopy příkopů pro různé stavby
- odstraňování kontaminované půdy
- sanace území
- rozsáhlé zemní práce, výkopy, svahování, přemísťování zeminy při stavbě násypů nebo zářezů před výstavbou komunikací (silnic, dálnic, železnic, atd.)
- jiné výkopy a zemní práce j. n.

43.13 Průzkumné vrtné práce

43.13.1 Průzkumné vrtné práce

43.13.10 Průzkumné vrtné práce

Z:

- zkušební vrty a jádrové vrtání pro stavební, geofyzikální, geologické a podobné účely

N:

- vrtné práce související s těžbou ropy a zemního plynu (09.10.11)
- zkušební vrty během důlní činnosti (09.90.1)
- vrtání studní (42.21.24)

43.2 Elektroinstalační, instalatérské a ostatní stavebně instalační práce

43.21 Elektroinstalační práce

43.21.1 Elektroinstalační práce

43.21.10 Elektroinstalační práce

Z:

- specializované elektroinstalační práce týkající se instalace základních elektrických sítí v budovách a jiných stavbách
- elektroinstalační práce spojené s instalací spotřebičů
- elektroinstalace systémů nouzové dodávky elektrické energie
- instalace požárně bezpečnostních systémů a bezpečnostních zařízení proti vloupání na staveništi
- instalace všech typů domácích antén včetně satelitních antén
- instalace vedení kabelové televize uvnitř budovy
- elektroinstalace telekomunikačního vedení
- elektroinstalace jiného elektrického zařízení, včetně elektrických kolektorů solární energie a podlahového topení
- instalace elektroměrů
- instalace osvětlení a signalizačních systémů pro silnice, letiště a přístavy

N:

- instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárnách (33.20.50)
- instalace traťových zabezpečovacích a kontrolních zařízení (42.12.20)
- instalace topných zařízení (43.22.12)
- instalace sprinklerových (stříkacích, rozprašovacích) hasicích zařízení (43.22.11)
- instalace protipožární izolace (43.29.11)

43.22 Instalátérské, topenářské a plynářské práce

43.22.1 Instalace rozvodů vody a kanalizace, topení, ventilace a klimatizace

43.22.11 Instalace rozvodů vody a kanalizace

Z:

- instalace trubních rozvodů teplé a studené vody (tj. instalátérské práce) včetně instalace požárních sprinklerů (stříkačů)
- instalace pevného sanitárního vybavení (sanitární keramiky)
- další instalátérské práce
- instalace suchovodů, tj. vedení tlakové vody pro hašení požáru (včetně požárních hydrantů s hadicemi a nástavci)
- pokládání vedení odpadní vody (kanalizace)
- instalace vodoměrů
- čištění a odblokování odpadních trubek v budovách

N:

- instalace topných systémů (43.22.12)

43.22.12 Instalace topení, ventilace a klimatizace

Z:

- instalace topení (elektrického, plynového, olejového, naftového nebo neelektrických solárních kolektorů), včetně souvisejících trubních rozvodů a klempířských prací
- instalace a údržbu regulačních zařízení ústředního vytápění
- napojení na dálkové vytápění
- údržbu a opravy domácích kotlů a hořáků

- instalace klimatizačních, ventilačních a chladících zařízení pro obydlí, počítač(-n41b)ová centra, kanceláře a obchody, včetně souvisejících trubních rozvodů a klempířských prací

N:

- údržbu a opravy průmyslových kotlů (33.12.14)
- instalace, opravy a údržbu průmyslových klimatizačních a chladících zařízení (33.12.18, 33.20.29)
- elektroinstalace elektrických solárních kolektorů a podlahového topení (43.21.10)
- čištění komínů (81.22.13)

43.22.2 Instalace rozvodů plynu

43.22.20 Instalace rozvodů plynu

Z:

- instalace rozvodů pro dodávku různých plynů (např. kyslíku v nemocnicích)
- instalační práce spojené s instalací plynových spotřebičů
- instalace plynoměrů

N:

- instalace topení (43.22.12)
- instalace ventilace a klimatizace (43.22.12)

43.29 Ostatní stavebně instalační práce

43.29.1 Ostatní stavebně instalační práce

43.29.11 Izolační práce

Z:

- tepelné izolace (např. zateplení zdí na ochranu proti počasí)
- tepelné izolace trubek pro teplou a studenou vodu, kotlů, vedení a potrubí
- zvukové izolace
- protipožární izolace

N:

- akustické práce (43.39.19)
- izolace proti vodě (43.99.10)

43.29.12 Montáž (osazení) plotů, zábradlí, mříží

Z:

- instalace plotů, zábradlí apod. z různých materiálů (drátěných, dřevěných, ocelových, ze sklolaminátu) na nádvořích, hřištích, u obytných domů i průmyslových budov
- instalace (kovových) požárních schodišť

43.29.19 Ostatní instalační práce j. n.

Z:

- instalace výtahů, eskalátorů, pohyblivých chodníků, včetně údržby a oprav
- instalace automatických a otáčivých dveří
- instalace žaluzií a markýz
- instalace reklamních a firemních štítů (i světelných)
- instalace bleskosvodů
- jinde neklasifikované instalační práce nepovažované za součást základní konstrukce budovy - jiné instalace j. n.

43.3 Kompletační a dokončovací práce

43.31 Omítkářské práce

43.31.1 Omítkářské práce

43.31.10 Omítkářské práce

Z:

- vnitřní a vnější omítkářské nebo štukatérské práce a laťování
- instalace lehkých stavebních desek (např. sádkartonu)

N:

- zvukové izolace (43.29.11)

43.32 Truhlářské práce

43.32.1 Truhlářské práce

43.32.10 Truhlářské práce

Z:

- instalace dveřních a okenních rámu a dveří (mimo automatických a otáčivých), oken, okenic, laťkových okenic, garážových vrat atd. z jakéhokoliv materiálu
- pancéřování dveří a jejich instalace
- instalace protipožárních dveří
- instalace vnitřních schodišť, vestavěných skříní, kuchyňských linek
- instalace obkladových desek, panelů atd.
- instalace posuvných příček a falešných stropů na kovové konstrukce
- instalace verand a zimních zahrad v rodinných domech

N:

- instalace plotů a zábradlí (43.29.12)
- instalace automatických a otáčivých dveří (43.29.19)
- ozdobné kovářské práce (43.39.11)
- montáž volně stojícího nábytku (95.24.10)

43.33 Obkládání stěn a pokládání podlahových krytin

43.33.1 Obkladačské práce

43.33.10 Obkladačské práce

Z:

- pokládání obkladů a podlahových dlaždic a kachlů z keramiky, betonu nebo kamene v interiéru nebo exteriéru budov a jiných staveb
- dekorativní obkládání vnějších zdí keramickými materiály, kamenem, cihlami atd.

43.33.2 Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin

43.33.21 Práce s teracem, mramorem, žulou a břidlicí

Z:

- pokládání na místě litého teraca, interiérového mramoru, žuly nebo břidlice

N:

- pokládání dlaždic (43.33.10)

43.33.29 Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin j. n.

Z:

- pokládání koberců, linolea a jiných pružných podlahových krytin, včetně příslušných dokončovacích prací
- pokládání dřevěných obkladů stěn a podlah, včetně parket, a příslušné dokončovací práce, jako je pískování, voskování, tmelení atd.
- lepení tapet a jiných pružných materiálů na stěny
- odstraňování tapet

N:

- pokládání kamenných, cementových a keramických dlaždic (43.33.10)
- lití betonových podlah (kromě betonových dlaždic) (43.99.40)

43.34 Malířské, natěračské a sklenářské práce

43.34.1 Malířské a natěračské práce

43.34.10 Malířské a natěračské práce

Z:

- malířské a natěračské práce (zejména dekorační) uvnitř domů a budov a podobné práce (aplikace nátěrů, laků atd.)
- malířské a natěračské práce (zejména ochranné) vnější (např. natírání střech, postřík krovů proti škůdcům)
- natírání zábradlí, mříží, dveří a okenních rámců atd.
- malířské a natěračské práce na inženýrských dílech
- odstraňování maleb a nátěrů

N:

- natěračské práce pro vodorovné dopravní značení vozovek, vyznačení parkovišť a podobných ploch (42.11.20)
- izolační práce proti vodě (43.99.10)

43.34.2 Sklenářské práce

43.34.20 Sklenářské práce

Z:

- instalace skleněných obložení a pláštěů, zrcadlových stěn a jiných skleněných produktů
- interiérové práce, jako je zasklívání oken

N:

- osazování oken (43.32.10)

43.39 Ostatní kompletační a dokončovací práce

43.39.1 Ostatní kompletační a dokončovací práce

43.39.11 Ozdobné práce

Z:

- instalace standardních nebo zakázkových plechových dílů
- dekorativní práce se železem nebo ocelí a ozdobné nebo architektonické práce z kovu
- instalace mřížových krytů na radiátory

N:

- klempířské práce (43.91.19)

43.39.19 Ostatní kompletační a dokončovací práce j. n.

Z:

- akustické práce spojené s instalací akustických panelů, obkládaček a jiných materiálů na interiérové zdi a stropy
- úklid nových budov po stavbě
- kompletace a dokončovací práce v budovách j. n.

N:

- zvukovou izolaci budov (43.29.11)

43.9 Ostatní specializované stavební práce

43.91 Pokrývačské práce

43.91.1 Pokrývačské práce

43.91.11 Práce na střešních konstrukcích

Z:

- instalace střešních konstrukcí (krovů apod.)

43.91.19 Ostatní pokrývačské práce

Z:

- pokládání střešních krytin z jakéhokoliv materiálu
- instalace okapů a svodů, objíjení šindelem a stavbu plechových střech (klempířské práce)

N:

- natírání střech (43.34.10)

43.99 Ostatní specializované stavební práce j. n.

43.99.1 Izolační práce proti vodě

43.99.10 Izolační práce proti vodě

Z:

- izolace proti vodě na plochých střechách a střešních terasách
- izolace proti vodě na vnějších pláštích konstrukcí (i podpovrchových)
- izolace proti vlhkosti

N:

- jiné izolační práce (43.29.11)

43.99.2 Lešenářské práce

43.99.20 Lešenářské práce

Z:

- stavbu a demontáž lešení a pracovních plošin
- pronájem lešení zahrnující jeho postavení a demontáž

N:

- pronájem lešení nezahrnující jeho postavení a demontáž (77.32.10)

43.99.3 Beranění pilot; základové práce

43.99.30 Beranění pilot; základové práce

N:

- výkopové práce (43.12.12)
- betonářské práce (43.99.40)

43.99.4 Betonářské práce

43.99.40 Betonářské práce

Z:

- lití betonu do bednění a jiné práce obecně používající beton (základy, podkladové vrstvy, základové desky, sloupy, podpěry, podlahy atd.)
- stavbu bednění a výztuh
- zpevňování základů
- stavbu bednění pro železobetonové konstrukce vyžadující specializované dovednosti nebo vybavení s ohledem na velikost, rozsah nebo použitou metodu
- stavbu kupolí a tenkých betonových skořepin
- ohýbání a svaření oceli pro železobetonové konstrukce

N:

- prefabrikované stavební dílce z betonu (23.61.12)
- beton připravený k lití (23.63.10)
- stavební práce zahrnující povrchové úpravy ulic, silnic a veřejných chodníků (42.11.20)
- výstavbu mostů a visutých dálnic (42.13.20)
- výstavbu tunelů (42.13.20)

43.99.5 Montáž ocelových konstrukčních prvků

43.99.50 Montáž ocelových konstrukčních prvků

Z:

- stavební práce na ocelových konstrukcích
- instalace a montáž prefabrikovaných dílů z konstrukční oceli pro budovy a jiné konstrukce, jako jsou mosty, části mostových jeřábů (pokud jsou pevně spojeny s konstrukcí stavby nebo mají vlastní základy), stožáry elektrického vedení
- instalace a montáž závěsových stěn (oplaštění)
- příslušné svařecí práce

43.99.6 Zednické práce

43.99.60 Zednické práce

Z:

- zdění cihel, tvárnic, usazování kamenů a jiné zednické práce

N:

- pokládání podlahových krytin a nástěnných obkladů (43.33)
- betonářské práce (43.99.40)

43.99.7 Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí

43.99.70 Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí

Z:

- instalace, montáž a stavbu prefabrikovaných staveb a konstrukcí
- instalace všech typů městského mobiliáře (např. přístřešků na autobusových zastávkách, laviček)

N:

- montáž a výstavbu budov (41.00.30, 41.00.40)
- instalaci a montáž prefabrikovaných ocelových dílů (43.99.50)

43.99.9 Ostatní specializované stavební práce j. n.

43.99.90 Ostatní specializované stavební práce j. n.

Z:

- výstavbu továrních komínů
- výstavbu žáruvzdorných vyzdívek pecí atd.
- výstavbu otevřených (nezastřešených) plaveckých bazénů
- výstavbu ozdobných krbů
- čištění fasád (čištění parou, pískování apod.)
- pronájem jeřábů a jiného vybavení, které nelze přiřadit určité stavební činnosti, s obsluhou
- další specializované stavební práce j. n.

N:

- půjčování stavebních strojů a vybavení s obsluhou pro specializované stavební práce (specializované stavební služby v sekci F)
- půjčování stavebních strojů a vybavení bez obsluhy (77.32.10)