

SPECIÁL 01/2020
Účetní měsíčník



MIMOŘÁDNÉ VYDÁNÍ

ÚČETNÍHO
MĚSÍČNÍKU

01/2020

ÚČETNÍHO PORTÁLU

Ing. Ivana Pilařová

Daň z přidané hodnoty pro začátečníky

ZÁZNAMY Z PRVNÍCH DNŮ KURZU JIŽ ZVEŘEJNĚNY!

ONLINE ÚČETNÍ AKADEMIE 2020

s Pěvou Čoukovou a hosty:

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., Ing. Alice Šrámková FCCA, Ing. Libor Vašek, Ph.D.

>> záznam 15denního vzdělávacího kurzu ze dne 26. 2.–25. 11. 2020 v Bohuňovicích <<

PRŮBĚŽNĚ NAPLŇUJEME

Den	Datum	Lektor a téma	Den	Datum	Lektor a téma
1.	26. 2. 2020	Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. – Poslání, uživatelé, vypovídací schopnost účetnictví, koncepční rámec českého účetnictví a IFRS, regulace účetnictví v EU a v ČR	9.	30. 9. 2020	Ing. Alice Šrámková FCCA – Deriváty, cenné papíry z pohledu aktiv i pasiv
2.	27. 2. 2020	Ing. Pěva Čouková – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	10.	1. 10. 2020	Ing. Alice Šrámková FCCA – Vykazování výnosů, odložená daň, cash flow
3.	22. 4. 2020	Ing. Pěva Čouková – Pohledávky, opravné položky, odpisy pohledávek, insolvence	11.	26. 10. 2020	Ing. Pěva Čouková – Inventarizace krok za krokem, podstatné skutečnosti k účetnictví
4.	23. 4. 2020	Ing. Pěva Čouková – Cizí měna v účetnictví – kurzové rozdíly	12.	27. 10. 2020	Ing. Pěva Čouková – Účetní závěrka, výkazy, příloha
5.	26. 5. 2020	Ing. Pěva Čouková – Zásoby, banka, pokladna	13.	23. 11. 2020	Ing. Libor Vašek, Ph.D. – IFRS – vybrané oblasti a hlavní rozdíly vůči českým předpisům
6.	27. 5. 2020	Ing. Pěva Čouková – Rezervy, opravné položky k veškerému majetku	14.	24. 11. 2020	Ing. Libor Vašek, Ph.D. – Konsolidace, co by Vám nemělo uniknout
7.	29. 6. 2020	Ing. Pěva Čouková – Vlastní kapitál	15.	25. 11. 2020	Ing. Pěva Čouková – Přeměny
8.	30. 6. 2020	Ing. Pěva Čouková – Operace s obchodním závodem	15.	25. 11. 2020	Závěrečný test



NA SPRÁVNĚ VEDENÉM ÚČETNICTVÍ PROSTĚ ZÁLEŽÍ.

www.ucto-academy.cz

ÚVODNÍ SLOVO

Dobrý den milé kolegyně, vážení kolegové,

přináším Vám mimořádné číslo Účetního měsíčníku, a to seriál k DPH od kolegyně Ivany Pilařové aktualizovaný po novelách daňových zákonů z loňského roku.

Kolegyně Ivana jej nazývá „pro začátečníky“. Mně povídání nad daní z přidané hodnoty připadá docela náročné, ale hodnocení obtížnosti ponechám na Vás.

Velmi se mi líbí řazení seriálu, celá struktura jednotlivých částí i samotný velmi srozumitelný text.

To, že mám ráda články, příklady i přednášky kolegyně Ivany ze všech nejvíc, není tajemstvím. Říkala jsem to již mnohokrát.

Užijte si toto číslo, ať jej získáte elektronicky nebo fyzicky. Bude to příjemné čtení a jsem si jistá, že na příjemných 52 stranách najdete nejedno odborné překvapení pro Vás.

Fyzicky jej vydáváme mimořádně k zahájení kurzu účetnictví, který začíná 26. 2. 2020 a který zahajujeme přednáškou vedenou vzácným hostem panem děkanem Ládou Mejzlíkem. Cítím velkou vděčnost, že je kurz už dnes vyprodáný. Pro všechny, kteří budou chtít být s námi na kurzu účetnictví, bude k dispozici on-line záznam. Víím, že znáte, že z většiny vzdělávacích kurzů vytváříme pro Vás záznamy.

Vytiskněte si mimořádné číslo Měsíčníku, zalezte si pod deku, uvařte si čaj nebo svařák a užijte si čtení o daní z přidané hodnoty s mnoha příklady a poutavým výkladem kolegyně Ivany Pilařové.

Krásné dny z Prahy, z přípravného kurzu účetnictví pro KDP ČR pro budoucí daňové poradce

P.

21. února 2020

Pěva Čouková
Zakladatelka a ♥ Účetního Portálu®
www.pevacoukova.cz



Daň z přidané hodnoty pro začátečníky

Autor: Ing. Ivana Pilařová

Aktualizace po daňovém balíčku č. 80/2019 Sb.



Obsah

1. část	Základní pojmy a základní principy u daně z přidané hodnoty	3
2. část	Vznik zdanitelného plnění na výstupu	10
3. část	Osvobozená plnění v tuzemsku	12
4. část	Specifika nároku na odpočet daně na vstupu	15
5. část	Místo plnění	19
6. část	Intrakomunitární plnění na vstupu i na výstupu, dovoz a vývoz	24
7. část	Režim přenesení daňové povinnosti	29
8. část	Dlouhodobý majetek v DPH	34
9. část	Změna režimu aneb registrace plátce a zrušení registrace plátce, ručení za daň	39
10. část	Kontrolní hlášení	43

1. část

Základní pojmy a základní principy u daně z přidané hodnoty

1.1 Úvod

Z daňové soustavy bývá právě daň z přidané hodnoty označována za nepochopitelnou, nelogickou a všeobecně neoblíbenou a to zejména mezi účetními a daňovými začátečníky. Po pravdě, není divu, jedná se o zákon velmi rozsáhlý, který v sobě obsahuje řadu speciálních pojmů, pravidel a režimů, které se překotně i několikrát ročně novelizují, jejichž použití je závislé na řadě faktorů (a pokaždé na jiném z nich) jako je typ odběratele, místo plnění, typ plnění, typ dokladu, data uvedená na dokladu, ale také způsob použití plnění. O to hůře, že i u nejmenšího plátce není možné spolehnout na heslo „co je malé, to je také jednoduché“. Stačí málo a i malý začínající plátce zabředne do režimu přenesení daňové povinnosti, osvobozených plnění, zmatku v uplatňování sazeb daně na výstupu, či dokonce do tajemného MOSS. Všem jsou také společné problémy nároku na odpočet daně na vstupu a v neposlední řadě také kontrolní hlášení.

Obavy z DPH také oprávněně stupňuje opakovanost chyb. Pokud něco v DPH děláme špatně, je poměrně velká pravděpodobnost, že se jedná o opakované chyby z našeho rutinního opakovaně chybného postupu. Pokud si neuvědomím, co způsobí realizace osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně na výstupu (nebo takové plnění vůbec neidentifikuji), v klidu uplatňuji nároky na odpočet z „běžných“ přijatých faktur za materiál a služby. Následky kontroly budou dramatické. Velmi častou chybou začátečníků (překvapitě ale i pokročilých) je „suplovat“ neznalosti v DPH „logikou daně z příjmů“. Chraňme se vyslovit, natož aplikovat, nepravdy typu „je to daňově uznatelné, tak z toho bude i nárok na odpočet (a naopak)“. Tato vazba neplatila **nikdy**, ani v samotných začátcích DPH v roce 1993.

Naším úkolem bude naučit se pochopit podstatu této daně a vystoupit z pasivní role, kdy opisujeme to, co kdysi někdo začal, aniž víme proč. Jen na této základní vědomostní úrovni jsme schopni reagovat na řadu změn, které již probíhají a velmi pravděpodobně budou hekticky probíhat i v blízké budoucnosti. Každý se to jednou učil, každý jednou začínal, musí přece přijít čas, kdy porozumíme odborným (ne vědeckým) článkům na téma DPH. Nemíříme přehnaně vysoko – našim cílem je základní uživatelská úroveň znalostí této daně – a to není příliš vysoký kopec. Začínáme ale stoupat od „úrovně moře“ – tedy prakticky od nuly. Cesta je odsud jen jedna – vzhůru. Postupovat budeme pomalu, postupně postavíme řadu „výškových táborů“, ze kterých budeme budovat další. Návraty do nižších pater jsou, samozřejmě, povoleny.

Počínaje 1. 4. 2019 došlo v zákonu k rozsáhlým změnám, převážně s účinností od 1. 4. 2019. Je tedy možné, že oblast, kterou jste již ovládali, bude nutné znovu nastudovat.

1.2 Základní pojmy

Ano, tak se začíná v každém oboru. Nejsme ale ekonomicky negramotní, řada pojmů je prostě „jasná“ a nebudeme se jimi zabývat (a ani by nás to v praxi nenapadlo). Zvláště u DPH však přidám varování, většina daňových zákonů (a vůbec všech zákonů) používá vlastní definice, ale tento zákon je vlastními definicemi přímo posedlý. Jednak obsahuje velké množství vlastních definic, ale definuje i obecně známe pojmy (například zboží, služby, nový dopravní prostředek, obchodní majetek a mnoho dalších) pro své účely jinak (zpravidla mnohem šířeji), než jsme obecně zvyklí. Nebudeme zde základní definice opakovat, doporučuji exkursi do [§ 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty](#), (dále též „ZDPH“). Zvlášť bych chtěla upozornit na pojem „pronájem“, který je zastřešujícím pojmem pro nájem i podnájem, pacht i podpacht (rozdíly mezi nájmem a pachtem jsou ve slovech užívání a užívání včetně užitků z nájmu plynoucích) a nově také věcné břemeno, pokud je obdobné nájemnímu vztahu. Záludné je na tom to, že v právu a na dani z příjmů je mezi pojmy nájem a podnájem rozdíl. V DPH nikoliv a vše, co platí pro vztahy nájemní, platí i pro vztahy podnájemní. Další malou záludností je pojem zboží – samozřejmě víme, že má proti účetnictví širší definici, od rekodifikace práva ale pod pojem zboží spadají i nemovitě věci. Výjimku uděláme u pojmů plátce a neplátce. Jedná se o nejužívanější pojmy „každý přece ví“, co znamenají. Přesto pro jistotu upřesníme, dotyčných osob je totiž více, než si možná myslíme:

- **Osoba povinná k dani** ([§ 5 ZDPH](#)) – jedná se o osobu realizující ekonomickou činnost. Ekonomická činnost je pro účely ZDPH definována a to v [§ 5 odst. 3 ZDPH](#) šířeji, než bychom možná čekali. Ekonomickou činností je kromě činnosti podnikatelů i činnost pronajímatelů (z hlediska [ZDP příjem podle § 9](#)). Osobou povinnou k dani je tedy stručně řečeno „podnikatel“ a pronajímatel a to bez ohledu na to, zda je či není plátcem DPH. Pokud fyzická osoba obdrží příjem, který je zdaňován na dani z příjmů podle [§ 6 ZDP](#), pak se pro účely ZDPH zásadně nejedná o ekonomickou činnost.

- **Osoba nepovinná k dani** – v protikladu proti výše uvedenému je zřejmé, že se jedná o ostatní osoby, které nejsou podnikateli. Jedná se zejména o občany, zaměstnance, ale také o státní orgány, které vykonávají jen veřejnou správu. Je důležité si uvědomit, že osoba nepovinná k dani se nemůže stát plátcem DPH. Některé neziskové organizace či veřejnoprávní subjekty (například obce) mohou vyvíjet jak ekonomickou činnost, tak i činnost státní správy, nebo svoji hlavní činnost (neziskové organizace), které nejsou považovány za ekonomickou činnost. Pak jsou tyto právnické osoby v jednotlivých situacích považovány buď za osoby povinné k dani (tj. podle nové terminologie zákona „jednají jako takové“), nebo vystupují jako osoby nepovinné k dani (tj. nejednají jako takové).
- **Plátce (§ 6 ZDPH)** – zákon tímto pojmem označuje osobu registrovanou k dani z přidané hodnoty v České republice. Tuzemští plátcí se mohou za určitých podmínek stát „skupinovými“ plátcí s jedním DIČ (§ 5a ZDPH). Pokud by se jednalo o „plátce“, který by byl registrován k dani například v Rakousku, Itálii či jinde v EU, zákon ho nenazývá pojmem plátce, ale **osobou registrovanou k dani v jiném členském státě**. V obou případech se ale vždy jedná o osobu povinnou k dani.
- **Osobou neusazenou v tuzemsku [§ 4 odst. 1 písm. l) ZDPH]** – zákon nazývá osobu povinnou k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskutečňuje zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku a to bez své stálé provozovny, nebo bez její účasti.
- **Zahraniční osobou [§ 4 odst. 1 písm. g) ZDPH]** – zákon nazývá osobu, která nemá sídlo ani bydliště či místo podnikání na území EU (je tedy ze třetí země). Zahraniční osoba může být „plátce“ DPH ve své zemi, či nemusí a je ve své zemi neplátcem, dokonce může být i osobou nepovinnou k dani.
- **Neplátce** – zákon tento pojem vůbec nepoužívá, v praxi se bez něj ale neobejdeme. Nebudeme si tento pojem zakazovat, jen budeme rozlišovat mezi:
 1. „Neplátcem“ – osobou, která uskutečňuje ekonomické činnosti (podnikatelskou činnost či pronájem) a dosud jí nenastala povinnost zaregistrovat se jako plátce a dobrovolně se jako plátce též nezaregistrovala. Zákon takovou osobu označuje jako **osobu povinnou k dani, která je od uplatňování daně osvobozena**. Jen osoba povinná k dani se může stát plátcem daně (nemusí však k tomu nikdy dojít). Osoba povinná k dani musí sledovat výši svého obratu, aby se případně včas zaregistrovala jako plátce DPH. Pojem obrat je zákonem složitě definován v § 4a ZDPH a je třeba mu věnovat pozornost a zabezpečit jeho sledování zvláště u klientů, kteří přinášejí své doklady v delším časovém intervalu. Neplátce tohoto druhu se také může (a pak povinně musí) stát snadno identifikovanou osobou (viz dále).
 2. „Neplátcem“ – osobou, která nevyvíjí ekonomickou činnost, nepodniká, ani není pronajímatelem. Tato osoba plátcem není a nikdy se jím stát ani nemůže a to ani na vlastní žádost. Zákon tuto osobu označuje jako osobu nepovinnou k dani.

Tyto dva druhy „neplátců“ budeme v některých případech od sebe důsledně odlišovat.

- **Obrat (§ 4a ZDPH)** – jedná se o součet **úplat** (i toto je velmi podstatný pojem, který je definován nově včetně dotací k ceně) bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku a to za zdanitelná plnění, plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu a plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně na vstupu v rozsahu § 54 – 56a ZDPH pokud nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou pouze příležitostně. Novinkou je započítávání dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, pokud se jedná o nedílnou součást ekonomické činnosti osoby povinné k dani.
- **Identifikovaná osoba (§ 6g a násl. ZDPH)** - není plátcem, ani neplátcem, jedná se o osobu povinnou k dani, která přijímá služby od osoby povinné k dani v jiném členském státě s místem plnění v tuzemsku, nebo služby této osobě poskytuje. Registrace identifikované osoby je nutná **bez ohledu na hodnotu** poskytovaných či přijímaných služeb a to k datu přijetí či poskytnutí první takové služby. V případě pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státu platí roční limit 326 tis. Kč.

Identifikovaná osoba má omezená práva a povinnosti ve vztahu k zákonu o DPH. Stručně a zjednodušeně řečeno, pro účely tuzemských plnění se identifikovaná osoba chová jako neplátce, ve vztahu k EU pak jako plátce. Z toho vyplývají poněkud modifikovaná následující podání:

- Daňové přiznání (nezahrnuje tuzemská plnění, neuvádí se neuplatňují se žádné nároky na odpočet, nepodává se nulové daňové přiznání).
- Souhrnné hlášení (totožné podání jako v případě plátců).
- Kontrolní hlášení identifikované osoby nepodávají.

V zákonu je třeba si důledně všimnout, co platí pro plátce a co pro identifikovanou osobu, některé povinnosti jsou shodné, jiné nikoliv.

1.3 Místo plnění

Ačkoliv to ze zákona není přímo patrné, místo plnění je jedním ze základních pilířů zákona. Důvod je jednoduchý – jen v případě, kdy se místo plnění nachází v tuzemsku, budeme daný případ řešit podle tuzemského zákona a plnění je předmětem daně v tuzemsku. Pokud se místo plnění nachází mimo tuzemsko, není možné toto plnění podle českého zákona zdanit, ani od daně osvobodit. Stanovení místa plnění je nutné nastudovat v [§ 7, 8, 9 a 10 až 10i ZDPH](#). Opravdu není možné vyřešit případ z hlediska DPH, pokud neznáme místo plnění.

Zvlášť nastudujeme místo plnění při dodání zboží ([§ 7 a 8 ZDPH](#)) a zvlášť místo plnění při poskytování služeb. Stanovení místa plnění při poskytování služeb je složitější. Je nutné si uvědomit, že existují dvě základní pravidla ([§ 9 odst. 1 a odst. 2 ZDPH](#)), které se uplatní pro ty druhy služeb, které nejsou speciálně řešeny v následujících paragrafech [10 až 10i ZDPH](#). Při postupu podle základních pravidel je podstatné, kdo je protistranou plátce (zda osoba povinná k dani či osoba nepovinná k dani). V případě postupu podle speciálních pravidel je nutné se řídit přímo ustanoveními zákona, neboť místo plnění se určuje v závislosti na řadě různých faktorů, které zde jsou uvedeny.

Neumíme u konkrétního plnění, které řešíme, stanovit místo plnění? Není možné postupovat dál. Úspěch řešení je na pravděpodobnostní úrovni úspěchu v ruletě.

1.4 Předmět daně aneb co budeme vlastně zdaňovat?

V nejjednodušším pojetí DPH je předmětem zdanění to, co daný plátce produkuje – tedy předmět jeho činnosti, tedy příjmy v hotovosti a vydané faktury. V úvodu jsme si však slíbili, že postoupíme výš, než jen na tu nejnižší možnou úroveň. Z čeho se tedy skládá daň na výstupu, co považujeme za zdanitelná plnění? Ještě než bude následovat výčet, všimněme si důležitých společných znaků ([§ 2 ZDPH](#)):

- plnění musí být **úplatné** (zdaňujeme i některá bezúplatná plnění, jedná se však o výjimky),
- místo plnění musí být s místem plnění **v tuzemsku** (o důležitosti určení místa plnění jsem psala výše),
- plnění je realizováno **osobou povinnou k dani** (plátce je samozřejmě osobou povinnou k dani), která jedná jako taková (tento dovětek je podstatný zejména pro veřejnoprávní subjekty)
- plnění je uskutečněno v rámci **ekonomické činnosti** (viz výše).

A nyní již slíbený výčet toho, co je předmětem daně:

- a) dodání zboží (pozor na širokou definici zboží – viz [§ 4 odst. 1 písm. k\) ZDPH](#),
- b) poskytnutí služby (tržby za poskytnuté služby),
- c) pořízení zboží z jiného členského státu EU,
- d) pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani (jedná se o výjimku, kdy DPH osloví i osoby nepovinné k dani),
- e) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Jen pro jistotu zdůrazníme, že body a) a b) se týkají výstupu (vydaných faktur), zatímco body c) až e) se týkají přijatých dokladů, kdy příjemce dokladu je osobou, které vzniká daňová povinnost.

1.5 Základní princip fungování DPH

Tak, takovými základy není nutné se zabývat – opravdu každý ví, že dodavatel realizující plnění daň odvádí a odběratel si uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu. Každý to ví proto, že se jedná o „základní režim“ DPH. Tak to funguje vždy, když dotyčné plnění neuvízne v spleti zákonných výjimek. Kromě tohoto základního režimu (i tady ale řešíme datum zdanitelného plnění, výši sazby, typ dokladu, atd.), existují tak zvané zvláštní režimy, kde „něco“ funguje jinak, než je obvyklé. Například daň nepřiznává dodavatel, ale odběratel (režim přenesení daňové povinnosti, či intrakomunitární reverse charge, režim jednoho správního místa neboli MOSS), případně se daň přiznává jen z přírážky (režim cestovní služby nebo obchodování s použitým zbožím). Zvláštnosti samozřejmě probereme později. Zatím se soustředíme na „základní režim“.

Je čas na příklad, řešme ho s určitým časovým odstupem, abychom si ověřili, zda načerpané teoretické znalosti umíme aplikovat.

Není třeba se bát, příklad obsahuje nejen zadání, ale i řešení a hlavně vysvětlení jak jsme k výsledkům došli. Daň z přidané hodnoty nelze zúžit jen na dvě hromádky plnění, z nichž jednu zdaníme a druhou ne. Je to mnohem složitější a to i v samotném začátku, než se plátcí daně staneme.

1.6

Příklady k 1. části DPH pro začátečníky – Co je a není předmětem DPH a jak vypočítat obrat pro účely ZDPH**1.6.1 Zadání**

Paní Marta Pěnkavová je ženou oplývající různými aktivitami. Přestože je zaměstnána jako zdravotní sestra v nemocnici, provozuje ještě řadu dalších činností. Vzhledem k tomu, že z těchto činností jí plynou poměrně vysoké příjmy, které vzorně zdaňuje daní z příjmů, obává se, zda se nestane plátcem DPH. To by přicházelo v úvahu, pokud by její obrat za 12 bezprostředně předcházejících měsíců převýšil částku 1 000 tis. Kč.

Pojďme se podívat na výše uvedené činnosti paní Pěnkavové za kalendářní rok 2019 a rozřadíme je z hlediska DPH do pěti skupin, abychom si pak mohli vypočítat správně obrat pro účely ZDPH:

- není předmětem DPH,
- je předmětem DPH, ale nezahrnuje se do obratu pro účely daně z přidané hodnoty,
- je předmětem DPH i součástí obratu, nicméně jedná se o příjmy od daně osvobozené,
- je předmětem DPH i součástí obratu a v případě, pokud by se paní Marta stala plátcem DPH, jednalo by se o plnění zdanitelné se vznikem povinnosti odvést daň na výstupu,
- je předmětem DPH, není však součástí obratu, nicméně v případě, pokud by se paní Marta stala plátcem DPH, jednalo by se o plnění zdanitelné se vznikem povinnosti odvést daň na výstupu.

1.6.2 Příklady**Příklad č. 1**

Dosahuje pravidelných měsíčních příjmů ze závislé činnosti z titulu jejího zaměstnání v nemocnici a to ve výši 20 000 Kč. Dále je jednatelkou společnosti Zdraví s.r.o., kde na základě smlouvy o výkonu funkce pravidelně měsíčně pobírá částku 19 000 Kč.

Řešení:

Příjmy ze zaměstnání nejsou považovány za ekonomickou činnost, stejně tak i příjmy na základě smlouvy o výkonu funkce, neboť se jedná o příjem, který je zdaňován jako příjem ze závislé činnosti. Správným řešením je tedy a).

Příklad č. 2

Průběžně přispívá články do časopisů na téma mykologie a zpracování hub, neboť je vášnivou houbařkou. Přehled měsíčních honorářů od jednotlivých vydavatelů novin a časopisů v hrubé výši:

- Vlasta	za září	6 000 Kč
- Květy	za září	3 000 Kč
- Gourmet	za říjen	2 000 Kč
- Agnes	za listopad	5 000 Kč

Řešení:

Příjmy z autorských práv jako takové jsou ekonomickou činností, nicméně jde o příjmy zdaňované srážkovou daní. Tyto příjmy jsou považovány za ekonomickou činnost (přestože nejsou uvedeny v daňovém přiznání k dani z příjmů). Správným řešením je tedy d).

Příklad č. 3

V průběhu roku vydala knihu Veganská kuchařka (již 4. vydání), připravuje další díl knihy Konzervace hub. Autorské honoráře za vydávání knih činily za období leden až září 2019 částku 55 000 Kč. V měsíci červnu obdržela navíc od redakce časopisu Free jednorázový honorář za uveřejněné fotografie jídel ve výši 18 000 Kč.

Řešení:

Příjmy z autorských práv z titulu vydávání knih jsou považovány za příjmy z ekonomické činnosti. Správným řešením je tedy d).

Stejně tak bude posouzen honorář od redakce časopisu nezdaněný srážkovou daní. Autorská práva jsou ekonomickou činností zahrnovanou do obratu. Správným řešením je tedy d).

Příklad č. 4

Pronajímá rodinný dům, který zdědila po své matce. Pravidelné příjmy z tohoto pronájmu rodině Brejchových činí 30 000 Kč měsíčně. Další 5 000 Kč dostává jako zálohu na energie a služby, které poté podle skutečné spotřeby energií a dalších služeb spojených s bytem zúčtuje rodině Brejchových.

Řešení:

Pravidelné příjmy z pronájmu jsou považovány za ekonomickou činnost zahrnovanou do obratu. Nicméně se jedná o činnost od daně osvobozenou. Správným řešením je tedy c).

Příjmy z přeúčtování energií a služeb se nezahrnují do základu daně podle [§ 36 odst. 11 ZDPH](#). I když přímo tuto situaci zákon neřeší, pro praktické použití je správným řešením a).

Příklad č. 5

V průběhu jarních prázdnin jednorázově a výjimečně pronajala svoji chalupu přes malou cestovní kancelář, skupině německých důchodců. Nájemné činilo 13 000 Kč.

Řešení:

Nahodilá a jednorázové nájmy provozované pouze doplňkově jsou sice ekonomickou činností, nicméně se nezahrnují do obratu. Pokud by se jednalo o pronajímatele právnickou osobu, správným řešením jednorázového pronájmu by bylo b), v případě fyzické osoby je správným řešením a).

Příklad č. 6

Jako svoji vedlejší činnost provozuje zprostředkování pojištění, není zaměstnancem pojišťovny, jedná se o jinou samostatnou výdělečnou činnost. Na tuto činnost uplatňuje 40 % paušální výdaje, suma vzniklých nároků na odměnu činí 160 000 Kč, suma skutečně obdržených odměn činila 140 000 Kč.

Řešení:

Provozování činnosti pojišťovacího zprostředkovatele je ekonomickou činností, pokud je provozována nikoliv doplňkově a příležitostně, zahrnuje se také do obratu. Jedná se však o činnost od daně osvobozenou. Správným řešením je tedy c). Do obratu pak bude zahrnuta částka vzniklých nároků v hrubé výši nesnížené o paušální výdaje a to bez ohledu na to, že dosud nebyly uhrazeny – tedy částka 160 000 Kč.

Příklad č. 7

Další vedlejší činností paní Marty je masérská činnost, na což má odpovídající oprávnění a certifikace. I na tuto činnost uplatňuje paušální výdaje. Tržby za rok 2019 činily 210 000 Kč. Tato činnost je spojena i s doplňkovým prodejem doplňků stravy (také na základě živnostenského listu), ze kterého obdržela příjmy ve výši 120 000 Kč. Z obou těchto činností nevznikly žádné neuhrazené pohledávky, zákazníci platí ihned v hotovosti.

Řešení:

Jak v případě poskytování masáží, tak i v případě prodeje zboží (přestože je to pouze činnost doplňková) se jedná o ekonomickou činnost zahrnovanou do obratu. Správným řešením je tedy d).

Příklad č. 8

V listopadu 2019 prodala dva roky starý automobil, který využívala jak k osobním, tak i k podnikatelským aktivitám. Tržba z prodeje automobilu činila 450 000 Kč.

Řešení:

Automobil je součástí obchodního majetku pro účely DPH (nikoliv však pro účely daně z příjmů, neboť osoba uplatňující paušální výdaje obchodní majetek z pohledu DPH mít nemůže). Tržba z prodeje automobilu se do obratu nezahrnuje, neboť tak výslovně stanoví [§ 4a odst. 2 ZDPH](#). Pokud by se však paní Marta stala plátcem DPH, tržba z prodeje takového automobilu by byla považována za uskutečnění zdanitelného plnění se vznikem daňové povinnosti na výstupu. Správným řešením je tedy e).

Příklad č. 9

Jako členka Klubu přátel přírody obdržela jednorázově částku 4 000 Kč za práci ve výboru tohoto spolku.

Řešení:

Nejedná se o ekonomickou činnost. Správným řešením je tedy a).

Příklad č. 10

V říjnu prodala část své sbírky porcelánu, který zdělila po své matce. Příjmy z prodeje činily 18 000 Kč.

Řešení:

Nejedná se o ekonomickou činnost, ale o prodej soukromého majetku, který nemá nic společného s podnikáním ani pronájemem. Správným řešením je tedy a).

Příklad č. 11

V lednu 2019 paní Marta získala jednorázovou zakázku na lektorování a poradenství na otevřeném víkendovém kursu zdravého životního stylu v malém penzionu nedaleko Bratislavy. Její odměna za provedení přednášky a souvisejícího poradenství činila 300 EUR, což vybrala přímo od účastníků, kteří byli osobami nepovinnými k dani.

Řešení:

Jedná se o ekonomickou činnost na základě živnostenského listu, přestože je nahodilá a jednorázová. Vzhledem k tomu, že však místo plnění není na území tuzemska, nezahrnuje se do obratu. Správným řešením je tedy b). Je třeba se zajímat, zda nevznikly daňové povinnosti na DPH na Slovensku, neboť místo plnění je Slovensko. Odpověď na tuto otázku nenajdeme v českém zákonu o DPH.

Příklad č. 12

V průběhu roku se paní Martě podařilo navázat spolupráci také se slovenskými dodavateli zdravé výživy, slovenskými plátcí DPH, pro které zprostředkovává na území ČR dodávky tohoto zboží pro české obchody. Provize vyplacené slovenskými dodavateli činí 5 000 EUR. Výdaje uplatňuje paušální.

Řešení:

Jedná se o ekonomickou činnost na základě živnostenského listu, vzhledem k tomu, že místo plnění není na území tuzemska, nezahrnuje se do obratu. Správným řešením je tedy b). Z tohoto důvodu by se ale paní Marta musela stát identifikovanou osobou.

Příklad č. 13

Vzhledem k zálibám paní Marty ve vaření a zdravém životním stylu, se rozhodla počátkem roku 2019 vydat „soubor fotografií a krátkých videozáznamů“ o zdravém vaření. Pokud zákazníci (cíleno je nikoliv na podnikatele, ale na občany) zaplatí 500 Kč, nebo 20 EUR, obdrží kód a mohou si stáhnout předplacený produkt. A protože paní Marta zná své povinnosti, zákazníci musí odpovědět nejen na otázku, zda jsou osoby povinné k dani či nikoliv, ale i sdělit stát svého pobytu. Podle očekávání se nejvíce zájemců našlo k řad občanů, konkrétně z ČR a Slovenska.

Řešení:

Paní Marta ví, že v případě poskytování elektronických (či digitálních) služeb osobám nepovinným k dani z jiného členského státu je možné si počínaje 1. 1. 2019 vybrat místo plnění mezi místem pobytu příjemce a ČR (tuzemsko lze volit za předpokladu, že se těmito službami vejde do limitu 10 tis. EUR za rok). Vzhledem k charakteru služeb je překročení této hranice vyloučeno. Paní Marta si vybrala jako místo plnění tuzemsko s tím, že se vyhnula velmi komplikovanému režimu jednoho správního místa (MOSS). Všechna plnění jak českým, tak i slovenským osobám nepovinným k dani (celková výše 3 000 Kč, slovenské tržby jsou přepočteny z EUR na Kč) pak zahrnuje pod písmeno d).

Příklad č. 14

Jeden se svých dočasně volných bytů pronajímá systémem Airbnb, jedná se o ubytovací služby, které jsou nabízeny prostřednictvím databáze, jejímž provozovatelem je nizozemská společnost. Z každé ubytovací služby si tato společnost strhává 20 %. Celkové příjmy za toto ubytování (jedná se o nikterak pravidelné akce) obdržela paní Marta 10 000 Kč (po přepočtu z EUR na Kč již po srážce provize), společnost si strhla částku 2 500 Kč (opět po přepočtu EUR na Kč).

Řešení:

Jedná se o tuzemská plnění zahrnovaná do obratu v hrubé výši 12 500 Kč, tj. písmeno d). Z důvodu přijetí služby zprostředkování od osoby povinné k dani v Nizozemsku se paní Marta musí stát identifikovanou osobou a přiznat DPH z toho plnění.

1.6.3 Závěr k posouzení jednotlivých činností

Z tohoto příkladu je zřejmé, že i neplátce, pokud je osobou povinnou k dani, musí mít poměrně podrobné znalosti zákona o DPH (například o místě plnění v případě zprostředkování či elektronicky poskytovaných služeb). Pokud by například osoba povinná k dani – podnikatel provozoval služby výhradně s místem plnění mimo tuzemsko (mimo situace § 10i ZDPH), jeho obrat bude nulový. Plátcem se ovšem může stát, realizuje totiž ekonomickou činnost, která není na výstupu od daně osvobozená. Pokud se plátcem daně nestane (dobrovolně), stane se povinně identifikovanou osobou (důvod v bodu 12 a 14). Znalostí zákona se také paní Marta dokázala vyhnout velmi komplikovanému režimu jednoho správného místa (bod 13).

Příklad č. 15 – Výpočet obratu paní Marty

Je na čase zjistit skutečný obrat paní Marty. Budeme ho posuzovat pro účely tohoto příkladu za kalendářní rok, v praxi se však jedná o opakující se výpočty „z měsíce na měsíc“ a posuzování „klouzavého“ součtu obratu za posledních 12 měsíců. Mějme na paměti, že nesčítáme skutečně přijaté příjmy, přestože paní Marta není účetní jednotkou, ale sčítáme realizovaná plnění bez ohledu na skutečnost zda a kdy byly patřičné částky přijaty. Uplatňujeme pro účely výpočtu obratu na DPH jakýsi prvek „předpisů“ jednotlivých plnění (obdobu účtování do výnosů v účetnictví).

Řešení:

Sečteme částky, kterým jsme přisoudili řešení v podobě skupin c), d):

Bod 2 - autorské honoráře do časopisů.....	16 000 Kč
Bod 3 - autorské honoráře za vydávání knih.....	55 000 Kč
- jednorázový honorář.....	18 000 Kč
Bod 4 - pravidelný pronájem.....	360 000 Kč
Bod 6 - provize za zprostředkování pojištění.....	160 000 Kč
Bod 7 - příjem za masáže.....	210 000 Kč
- doplňky stravy – dodání zboží.....	120 000 Kč
Bod 13 - digitální služby.....	3 000 Kč
Bod 14 - ubytovací služby.....	12 500 Kč
Celkem obrat.....	954 500 Kč

Obrat dosud nepřevýšil zákonný limit, je však třeba bedlivého sledování.

Pokud by paní Marta již plátcem DPH byla, zdaňovala by daní na výstupu tato plnění:

Bod 2 - autorské honoráře do časopisů.....	16 000 Kč
Bod 3 - autorské honoráře za vydávání knih.....	55 000 Kč
- jednorázový honorář.....	18 000 Kč
Bod 7 - příjem za masáže.....	210 000 Kč
- doplňky stravy – dodání zboží.....	120 000 Kč
Bod 8 - prodej automobilu užívaného k podnikání.....	450 000 Kč
Bod 13 - digitální služby.....	3 000 Kč
Bod 14 - ubytovací služby.....	12 500 Kč

Naopak činností osvobozenou by bylo:

Bod 4 - pravidelný pronájem neplátci.....	360 000 Kč
Bod 6 - provize za zprostředkování pojištění.....	160 000 Kč

Plnění s místem plnění mimo tuzemsko by zahrnovalo:

Bod 11 - víkendový seminář.....	300 EUR
Bod 12 - zprostředkování dodávky zboží.....	5 000 EUR

Pro přepočítání EUR na Kč pro účely daňového priznání k DPH a souhrnného hlášení by bylo použito aktuálního kursu ČNB k datu uskutečnění plnění nebo pevného kursu.

Jak již bylo řečeno, z důvodu v bodu 12 a 14 se paní Marta musí stát identifikovanou osobou a do daňového priznání i souhrnného hlášení uvést toto plnění na výstupu.

V další části probereme vznik daňové povinnosti na výstupu.

2. část

Vznik zdanitelného plnění na výstupu

2.1 Úvod

V předchozím díle jsme se zorientovali v základních pojmech zákona a seznámili jsme se s předmětem daně. I začátečníkovi je zřejmé, že v dani z přidané hodnoty řešíme „dva konce“ a to vstupy (nároky na odpočet) a výstupy (vznik daňové povinnosti). Dnes se budeme věnovat dani na výstupu – tedy vzniku zdanitelného plnění a z toho vyplývající daňové povinnosti na výstupu.

2.2 Vztah zdanitelného plnění k vydaným daňovým dokladům

Ano, vznik zdanitelného plnění má k tržbám, potažmo k vydaným fakturám blízko. V účetnictví je vazba zřejmá, neboť se o vydaných fakturách a tržbách účtuje předpisem, v daňové evidenci, kde se o předpisech přímo neúčtuje, však zdanitelné plnění vzniká stejným způsobem a není nijak ovlivněno realizací peněžního toku. Postupem času zjistíme, že zdanitelná plnění vznikají nejen z vydaných, ale i z přijatých plnění.

2.3 Z čeho vzniká zdanitelné plnění na DPH?

Jasným favoritem je **dodání zboží** ([§ 13 ZDPH](#)). Zboží je pro účely DPH definováno v širokém slova smyslu, zahrnuje i výrobky, prodej dlouhodobého majetku včetně jeho prodeje formou finančního leasingu a také převod nemovitých věcí a to za úplaty a s přechodem vlastnického práva (to však nemusí nutně přecházet právě ke dni uskutečnění zdanitelného plnění). Samozřejmostí je místo plnění v tuzemsku, což je podmínkou vzniku každého zdanitelného plnění.

Kromě úplatného dodání zboží, je předmětem daně ve vybraných případech také **bezúplatné dodání** zboží, jako například v případě darů, vkladů, použití majetku pro osobní potřebu plátce či jeho zaměstnanců, či vypořádání při rozpuštění společnosti ([§ 13 odst. 4 ZDPH](#)). Zákon také vyjmenovává případy, kdy ke vzniku zdanitelného plnění **nedochází** ([§ 13 odst. 8 ZDPH](#)) jako v případě pozbytí obchodního závodu či poskytnutí daru v rámci ekonomické činnosti.

Druhým „pilířem“ zdanitelných plnění je pak **poskytování služeb** ([§ 14 ZDPH](#)). Ty mají širší definici, než na kterou jsme z účetnictví zvyklí. Kromě klasických služeb se pod tento pojem vejde i nájem všeho druhu, převod práv, nakládání s věcnými břemeny a poskytování nehmotných aktiv (například software). I v případě služeb bychom našli výjimky, kdy se zdaňují bezúplatné služby a kdy se poskytnutí služeb naopak za předmět daně nepovažuje ([§ 14 odst. 3 až 5 ZDPH](#)).

Z výše uvedeného vyplývá, co předmětem daně je. Už méně lze vyčíst, co **předmětem daně není** (kromě vyjmenovaných výjimek v dodání zboží a poskytování služeb). Do této kategorie „mimo předmět daně“ patří tak zvaná finanční plnění (rozhodně neplést s pojmem finanční služby). Finanční plnění jsou tajemná jako manželka poručíka Colomba – všichni o ní mluví a nikdo ji nikdy neviděl. Do této zákonem nedefinované skupiny zcela jistě patří smluvní pokuty, úroky z prodlení, náhrady škody a také kauce. S těmito kategoriemi se jistě v praxi setkáte, s DPH však nemají nic společného – leží mimo předmět daně a jejich realizace se neuvádí v daňovém přiznání k DPH.

Novinkou ve světě DPH jsou poukazy, jejichž specifickou úpravu najdeme v [§ 15 – 15b ZDPH](#). Poukaz je definován a rozdělen na jednoúčelový ([§ 15a ZDPH](#)) a víceúčelový ([§ 15b ZDPH](#)). Poukazem se rozumí listina (správně instrument, netrváme na papírové podobě):

- Ze které vyplývá povinnost ji přijmout jako úplatu za dodání zboží nebo poskytnutí služby
- Na které jsou uvedeny údaje o zboží nebo službě a osobě, která ho má poskytnout.

Jednoúčelový poukaz je takový, kdy v okamžiku jeho vydání je možné z údajů o zboží nebo službě odvodit sazbu daně, nebo skutečnost, že se jedná o osvobozené plnění a místo plnění. **Víceúčelový poukaz** je poukaz, který není jednoúčelový. Vydáním jednoúčelového poukazu (tj. jeho převedením na prvního nabyvatele, nikoliv jeho pouhým fyzickým vystavením – vytisknutím) se uskutečňuje plnění – jedná se o dodání zboží nebo poskytnutí služby, zatímco reálné skutečné „čerpání“ poukazu se za plnění pro účely ZDPH nepovažuje. Naopak vydání víceúčelového poukazu se pro účely ZDPH nepovažuje za dodání zboží ani poskytnutí služby. To pak nastane až při přijetí poukazu jako způsobu úhrady, nebo dodání zboží či poskytnutí služby, podle toho, co nastane dříve.

Aby nedošlo k mýlce, za poukazy se nepouvažují a toto úprava se tedy nevztahuje na vstupenky, poštovní známky, letenky, jízdenky a ani na slevové kupony, které opravňují jejich držitele k získání slevy z ceny nákupu, avšak neposkytují právo takové zboží nebo takovou službu obdržet. Příkladem je slevová poukázka v hodnotě 200 Kč, kterou spotřebitel získá v rámci reklamní akce a kterou může uplatnit ve formě slevy z ceny při nákupu zboží v obchodě.

2.4 Kdy vzniká zdanitelné plnění?

Pokud jsme zjistili s pomocí [§ 13 až 15b ZDPH](#), že jsme realizovali zdanitelné plnění, položíme si další otázku, která se týká času. Kdy vzniklo zdanitelné plnění? Logicky, obecně ke dni realizace (dodání zboží, poskytnutí služby), existují však specifické situace, kdy se bez pomoci zákona neobejdeme ([§ 21 ZDPH](#)). Pomoc při stanovení konkrétního data budeme potřebovat v případě převodu nemovitých věcí, finančního leasingu, dodání energií, v případě poskytování služeb formou smlouvy o dílo, u prodeje zboží prostřednictvím komisionářské smlouvy a nově také v případě nakládání s poukazy (viz výše). Stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění je důležité a nasměruje nás do správného zdaňovacího období, kdy budeme plnění uvádět v daňovém přiznání a pokud vznikne daňová povinnost, kdy ze zdanitelného plnění odvedeme daň na výstupu.

2.5 Jsou zdanitelná plnění skutečně zdanitelná?

Bohužel, není to tak jednoduché, z každého dokladu, který dokládá realizované plnění na výstupu se daň neodvádí. Plnění jsou zdanitelná jen tehdy, pokud nejsou od daně osvobozená. Pominu plnění, která nejsou předmětem daně (například bezúplatná, nebo s místem plnění mimo tuzemsko), těmi se nyní nebudeme zabývat. Zkusme se orientovat ve vztahu ke vzniku daňové povinnosti na výstupu v plněních, která předmětem daně jsou. Nutně musíme od sebe rozlišit:

- a) Plnění zdanitelná
- b) Plnění od daně osvobozená, která dále rozdělujeme na:
 - plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu,
 - plnění bez nároku na odpočet daně na vstupu.

Toto dělení musíme respektovat. Důvody jsou dva:

- jen ze zdanitelných plnění se na výstupu skutečně odvádí daň, plnění od daně osvobozená se však do daňového přiznání také uvádí (samozřejmě bez uvedení výše daně) a to ke dni vzniku daňové povinnosti (i když z nich žádná skutečná daňová povinnost na výstupu nevzniká). Toto vykazování osvobozených plnění ve správném zdaňovacím období v daňovém přiznání má svůj význam a není možné toto opomenout jen proto, že z dotyčného plnění daňová povinnost nevzniká.
- druhým důvodem je vazba uskutečněných plnění na nárok na odpočet daně na vstupu. Abychom mohli říci, zda se vstup váže k plnění zdanitelnému či od daně osvobozenému, musíme se ve svých realizovaných plněních na výstupu vyznat. Rozdělení realizovaných plnění na zdanitelná a od daně osvobozená bude předmětem některého z našich příštích pokračování.

2.6 Vznik daňové povinnosti

Prozatím se podržme realizace zdanitelného plnění. Správně jsme stanovili předmět daně a den uskutečnění zdanitelného plnění. K tomuto dni vzniká daňová povinnost na výstupu ([§ 21 ZDPH](#)). K tomu je třeba znát základ daně, sazbu daně a umět vystavit pro našeho odběratele daňový doklad. Základ daně a výši daně pak vykážeme v naší záznamní povinnosti a z té sestavíme daňové přiznání a kontrolní hlášení.

Stanovení základu daně samo o sobě není složité ([§ 36 ZDPH](#) a [§ 36a ZDPH](#)), vezmeme však na vědomí některá specifika:

- přijetí zálohy není samo o sobě zdanitelným plněním, nicméně ke dni přijetí zálohy vzniká daňová povinnost, pokud plnění, na které je záloha poskytnuta, je (bude v budoucnu) zdanitelné ([§ 21 odst. 1 ZDPH](#)),
- při vyúčtování zálohy je třeba základ daně stanovit jako rozdíl hodnoty realizovaného plnění po odečtení zálohy, pokud byla zdaněna, přičemž se tento rozdíl počítá z částky bez DPH,
- nově (od 1. 4. 2019) vzniká daňová povinnost také vydáním či převodem jednoúčelového poukazu ([§ 15a ZDPH](#)),
- pozornost je třeba věnovat také tzv zásadě „dlouhodobých plnění“ ([§ 21 odst. 8 ZDPH](#)), která stanoví vznik daňové povinnosti specificky i mimo smluvní ujednání stran zejména u služeb poskytovaných po delší dobu než 12 měsíců a to nejpozději na poslední den kalendářního roku následujícího po roce, kdy plnění započalo (stručně a jednoduše řečeno nejpozději ke 2. Silvestru po dobu trvání tohoto plnění),
- pokud realizujeme zdanitelné plnění vůči spojeným osobám, je nutné (v některých případech) stanovit základ daně jako cenu obvyklou ([§ 36a ZDPH](#)).

Praxe používá běžně rozšířený pojem „záloha“. V zákonu však tento pojem nenajdete, ZDPH používá pojem „úplata“, ve smyslu platba předem nebo záloha, pojem úplata v sobě zahrnuje i dotaci k ceně.

2.7 Stanovení sazby daně

Ani tady není třeba čekat velké komplikace, základní pravidla jsou tato ([§ 47 ZDPH](#) až [§ 49 ZDPH](#)):

- sazby daně máme dvě – základní (21 %) a sníženou, přičemž snížené jsou pak dvě – první snížená (15 %) a druhá snížená (10 %). V daňovém přiznání jsou pak obě snížené sazby daně vykazovány kumulativně v jednom řádku.
- zdanitelná plnění podléhají základní sazbě daně, pokud se nejedná o plnění uvedená v přílohách:
Příloha č. 1 – služby v první snížení sazbě daně,
Příloha č. 3 – zboží v první snížené sazbě daně,
Příloha č. 3a – zboží podléhající druhé snížené sazbě daně.
- do poměrně komplikované situace se však můžeme dostat v případě stanovení sazby daně u bytové výstavby. V tomto případě bych jako začátečník spoléhala na konzultaci s odborníky, neboť nakládání s pojmy stavby pro bydlení, případně pro sociální bydlení, stejně tak rozhodování o tom, co je a není příslušenstvím, se nezavěšenému může zdát náročné. Zásadní pomoc nabízí Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 Č. j. 6717/15/7000-20116-101206 ve znění dodatku č. 1 Č. j. 162134/15/7100-20116-050485.
- v případě zásadní nejasnosti je možné podat žádost o závazné posouzení ([§ 47a ZDPH](#) a [§ 47b ZDPH](#)). Stanovisko správce daně je pak závazné. Je třeba počítat s tím, že tato žádost je zpoplatněna částkou 10 000 Kč za položku, proto budeme tuto možnost využívat v případě, kdy se jedná o hlavní předmět naší činnosti a sazba daně je nejasná.
- sazby daně byly historicky mnohokrát měněny, v případě dalších změn je třeba se seznámit s přechodnými ustanoveními a speciálními částmi zákona, které pak řeší zálohy a jejich vyúčtování, opravné daňové doklady, splátkové a platební kalendáře.

Poslední změny v sazbách daně jsou tyto:

- a) [Zákon 6/2019 Sb.](#) přerážuje s účinností od 1. 2. 2019 do druhé snížené sazby (10 %) pozemní a vodní hromadnou pravidelnou dopravu cestujících a jejich zavazadel. Změna se týká pozemních i visutých drah (lanovky), pokud se jedná o hromadnou pravidelnou dopravu. Změna se netýká lyžařských vleků, kde zůstává zachována 15 % sazba DPH.
- b) Novinka daná [zákonem 80/2019 Sb.](#) s účinností od 1. 1. 2020 přerážuje do druhé snížené sazby daně dodání tepla a chladu.
- c) Další rozsáhlé změny na téma posílení druhé snížené sazby daně jsou očekávány v souvislosti s přijetím novely zákona o evidenci tržeb.

2.8 Vystavení daňového dokladu

Do 15 dní od uskutečnění zdanitelného plnění nebo od data přijetí úplaty, je třeba vystavit daňový doklad a ve stejné lhůtě je výstavce povinen vynaložit nezbytné úsilí k doručení tohoto dokladu příjemci ([§ 28 odst. 8 ZDPH](#)). Snad žádné téma nebylo historicky tak frekventované jako právě vystavení daňového dokladu, jeho druhy a náležitosti jednotlivých dokladů. Detailů Vás ušetřím, s důvěrou se obraťte na [§ 26 ZDPH](#) až [§ 35a ZDPH](#), případně na svůj účetní software.

3. část

Osvobozená plnění v tuzemsku

3.1 Druhy plnění na výstupu

Již při našem druhém setkání jsme uvedli, že naše plnění na výstupu jsou dvojího druhu – zdanitelná a od daně osvobozená. Nutně musíme u každého výstupu od sebe rozlišit

- a) Plnění zdanitelná, která se zdaňují základní nebo sníženou sazbou
- b) Plnění od daně osvobozená, která se na výstupu nezdaňují. Tato plnění dále rozdělujeme na:
 - plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu,
 - plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně na vstupu.

Mohlo by se zdát, že osvobozená plnění jsou bezproblémová a není třeba si jich dále všimnout. Není tomu tak. Daň se z nich sice neodvádí, nicméně se vykazují v daňovém přiznání a z jejich výše se používá pro řadu různých výpočtů souvisejících především s daní na vstupu (zálohový a vypořádací koeficient, vyrovnání a úprava odpočtu apod.). Naším prvořadým úkolem bude osvobozená plnění správně identifikovat.

3.2 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně na vstupu

Podle [§ 63 ZDPH](#) se mezi tato plnění, která na výstupu nezdaňujeme, ale na vstupu máme nárok na odpočet daně, řadí zejména:

- dodání zboží do jiného členského státu,
- pořízení zboží z jiného členského státu (pouze ve výjimečných situacích),
- vývoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země,
- mezinárodní přeprava osob v části na území ČR,
- přeprava a služby vázané na dovoz a vývoz zboží.

Uvedený výčet není úplný (viz [§ 63 ZDPH](#)), uvádím jen hlavní typy těchto plnění. Ve všech případech se jedná o přesah plnění mimo tuzemsko - „do“ nebo „z“ EU a „do“ nebo „ze“ třetích zemí. Přestože se jedná o takovýto přesah, místo plnění je stále v tuzemsku, a proto jsou uvedená plnění předmětem daně v ČR (i když osvobozeným). Nad tak zvanými intrakomunitárními dodávkami zboží a služeb, nad dovozem a vývozem a zejména nad „místem plnění“ se zastavíme v některém z našich dalších pokračování. Pro dnešek se spokojíme s informací, že tato plnění se na výstupu nezdaňují a na vstupu máme při jejich realizaci plný, nijak nekřácený odpočet, stejný, jako bychom měli u plnění zdanitelných. Že to nemá logiku? To je jen zdání. Na tomto systému funguje DPH v rámci EU.

3.3 Z čeho vzniká zdanitelné plnění na DPH?

Jak z názvu vyplývá, při realizaci těchto plnění nemá plátců nárok na odpočet daně na vstupu. Mezi tato plnění řadíme zejména:

- poštovní služby
- rozhlasové a televizní vysílání,
- finanční činnosti,
- pojišťovací činnosti,
- převod a nájem vybraných nemovitých věcí,
- výchovu a vzdělávání,
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží,
- sociální pomoc.

V tomto případě jsem si dovolila podrobnější výčet činností, neboť je velmi pravděpodobné, že se s některými činnostmi v praxi setká i menší společnost. Co je třeba v této souvislosti sledovat?

- pokud tuto činnost poskytujeme, musíme pečlivě nastudovat podmínky osvobození. Není to tak jednoduché, rozhodně nemůžeme říci, že vše, co dělá lékař či banka nebo pošta, je od daně osvobozené. Osvobození je vázáno v první řadě na činnost, někdy také dále na oprávněného provozovatele (poštovní služby), nebo na účel služby (zdravotní služby), nebo na lhůty (prodej staveb), nebo na obchodního partnera (pronájem pozemků a staveb). V žádném případě není možné uplatnit teorii, že v případě nejistoty službu raději zdaníme. Kromě toho, že odvedu daň zbytečně, nezměním ani svoji (ne) možnost uplatnění nároku na odpočet a kromě toho uvedu v omyl svého odběratele, který nebude moci uplatnit nárok na odpočet a to ani v případě, že daň bude na daňovém dokladu vyčíslena a dodavatel jí přiznal a zaplatil (viz dále).
- při poskytování činnosti od daně osvobozené nemá plátců nárok na uplatnění daně na vstupu a uvedená DPH se pak stává součástí ceny takového vstupu (tj. hodnoty majetku, nebo nákladu).
- další, co nelze podcenit, je uvedení osvobozených plnění v daňovém přiznání, neboť jejich výše ovlivňuje výpočet krátkého koeficientu. Naopak do kontrolního hlášení osvobozená plnění nepatří.
- do třetice se musím umět orientovat i jako plátců, který dotyčné činnosti neposkytuje, ale přijímá. Doklad neobsahuje DPH, neboť se jedná o činnosti od daně osvobozené. To ale poskytovatel nemusí vědět a pokud na doklad vyšší daně uvede, příjemce přesto nemá nárok na odpočet daně na vstupu a pokud to udělá, bude mu tato daň správcem daně doměřena. Ve střehu tedy musíme být i v případě, že se těmito činnostmi na výstupu vůbec nezabýváme a nezabývá nám nic jiného, než v tomto smyslu kontrolovat, ve vlastním zájmu, naše dodavatele. Není to ostatně jediný případ, kdy odběratel kontroluje dodavatele, v režimu přenesení daňové povinnosti se ocitneme v podobné situaci. Ale o tom až později.

Protože se jedná o složitou problematiku, představíme si některé v praxi se častěji vyskytující osvobozené činnosti blíže. Předem je důležité říci, že i ten, kdo služby přímo neposkytuje, ale pouze přefakturovává, je zákonem považován za poskytovatele a platí na něj stejná pravidla jako na původního poskytovatele. Tím ovšem není možné říci, že přefakturace bude probíhat ve stejném režimu osvobození jako původní poskytnuté plnění. Vždy záleží na splnění podmínek zákona u každého konkrétního plnění mezi dvěma konkrétními stranami.

3.3.1 Poštovní služby (§ 52 ZDPH)

Vybrané služby dodání poštovních zásilek jsou od daně osvobozené, pokud jsou poskytovány oprávněnými subjekty – tedy držitelem poštovní licence. To je pošta, nikoliv my jako podnikatelské subjekty. Pošta bude fakturovat základní poštovní služby (ty jsou definované v samostatném zákonu) bez DPH, pokud je my budeme dále samostatně přefakturovávat, není možné osvobození uplatnit a použijeme základní sazbu daně. V případě, kdy cenu poštovního zakalkulujeme do ceny zboží, nefakturuje se pak poštovné zvlášť a žádný problém se zdaněním či sazbou daně neřešíme, poštovné zdaníme jako součást ceny dodávaného zboží. Pokud na přijatém dokladu do pošty objevíme poštovní služby s uvedenou daní, je velmi pravděpodobné, že se nejedná o základní poštovní služby a uvedené DPH je v pořádku. Další jiní poskytovatelé doručovacích služeb (mimo pošty), svoje služby DPH zatěžují, neboť nesplňují podmínky pro osvobození těchto služeb.

3.3.2 Finanční služby (§ 54 ZDPH)

Nemusíme být bankou ani makléřem, přesto se s těmito službami setkáme. Pokud poskytneme úročenou zápůjčku či úvěr, realizujeme finanční činnosti. Za osvobozené plnění se považuje hodnota úroku, nikoliv hodnota jistiny. Za osvobozené plnění se považuje také prodej cenných papírů a podílů v obchodních korporacích.

3.3.3 Pojišťovací činnosti (§ 55 ZDPH)

Tyto činnosti provozují nejen přímo pojišťovny, ale i zprostředkovatelé pojistných činností, likvidátoři pojistných událostí. Pokud bude vaším klientem pojišťovací makléř, pravděpodobně se plátcem daně ani nestane, pokud bude zprostředkování pojištění jednou z našich mnoha činností, jedná se o činnost od daně osvobozenou.

3.3.4 Převod a nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56 a § 56a ZDPH)

Ať již podnikáme v jakékoliv oblasti, nájůmům a možná i prodejům staveb a pozemků se pravděpodobně nevyhneme. Je proto velmi užitečné se v této oblasti orientovat.

a) Nájem pozemků a staveb včetně jednotek

Vztah nájmu pozemků a staveb k DPH se liší podle **osoby nájemce**. Pokud je nájemcem neplátce, nájem je vždy osvobozený, pokud je nájemcem plátce, je možné volit mezi osvobozením a zdaněním. Výjimkou, která je nezávislá na osobě nájemce je **krátkodobý nájem** (trvajícím nepřetržitě do 48 hodin a čítajícím i vnitřní vybavení stavby), který je vždy zdanitelným plněním. Pro osvětlení informací z prvního našeho setkání na téma základních pojmů připomínám, že pojem nájem a podnájem se pro účely DPH nerozlišuje. Je třeba také vést v patrnosti, že nájem prostor k parkování vozidel však za všech okolností podléhá dani.

Již nyní upozorňuji, že počínaje 1. 1. 2021 dojde k zásadní změně v nájmu bytů, rodinných domů a staveb s větším podílem podlahové plochy určené k bydlení než 60 %. Tyto nemovité věci budou pronajímány výhradně v režimu osvobození bez nároku na odpočet a to bez ohledu na skutečnost, zda je nájemce plátce, či neplátce a bez ohledu na způsob využití pronajatého prostoru (k podnikání, nebo k bydlení). U dotyčných nemovitých věcí nebude poté možné uplatňovat nárok na odpočet DPH a v některých případech hrozí i úprava odpočtu na nemovité věci, či jejich technická zhodnocení.

b) Převod vybraných nemovitých věcí (pozemků, staveb včetně jednotek a práva stavby)

Pojem převod je souhrnným pojmem zahrnujícím úplatný převod (prodej), ale také vklad a dar. Daňové následky všech druhů převodů jsou stejné.

Převod **nezastavených pozemků** (funkčně nesouvisejících se stavbou) je od daně osvobozený, výjimku tvoří převod **stavebních pozemků**, které jsou zdanitelným plněním v základní sazbě DPH. Než pozemek prohlásíme či naopak neprohlásíme za stavební, zkonfrontujeme svoji představu s [§ 56 odst. 2 zákona](#) (definice tam uvedená neodpovídá běžné představě o stavebním pozemku). Převod pozemků funkčně nesouvisejících se stavbou je možné alternativně také zdanit za složitých podmínek a řešení může vyústit až v režim přenesení daňové povinnosti, pokud kupující je plátcem DPH. Režim převodu **pozemků zastavených stavbami** (funkčně souvisejících se stavbami) se řídí režimem převodu stavby.

Pro převod staveb platí **pětiletý časový test** počítaný nejčastěji od data kolaudace stavby. Do uplynutí do této doby se jedná o převod zdanitelný, po uplynutí této doby se jedná o plnění od daně osvobozené s alternativní možností zdanění, které se může u příjemců plátců změnit v režim přenesení daňové povinnosti.

Dobře míněné varování

V případě převodu staveb a pozemků se většinou jedná o vysoké finanční částky, je proto nezbytné věnovat zdanění či osvobození tržby náležitou pozornost a jsme-li na pochybách, nespolehejme na „logiku“ či „podobnost“ s případem kolegy a raději vyhledejme odbornou pomoc. V této oblasti lze opět víc než doporučit již výše citovanou [Informaci GŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016](#).

3.4 Osvobozená plnění a počítání obratu

Občas slyším nesprávné závěry ohledně osvobozených plnění a jejich (ne)započítávání do obratu pro povinnou registraci plátce. Jaká je skutečnost?

Do obratu se započítávají:

- a) zdanitelná plnění
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně
- c) následující plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně:
 - finanční činnosti,
 - pojišťovací činnosti,
 - prodej a nájem pozemků a staveb, vše však pouze za předpokladu, že nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně (tedy jedná se o hlavní a soustavnou činnost).

Pokud bychom vzali definici negativně, pak se do obratu **nikdy nezahrnují** (bez ohledu na výši a četnost výskytu):

- osvobozené zdravotní služby,
- osvobozené poštovní služby,
- osvobozená sociální pomoc,
- osvobozené finanční, pojišťovací služby, nájem a prodej pozemků a staveb, pokud se jedná o doplňkové činnosti uskutečňované pouze příležitostně,
- zdanitelné a osvobozené tržby z prodeje dlouhodobého majetku, pokud se nejedná o obvyklou ekonomickou činnost plátce,
- plnění s místem plnění mimo území ČR (na místo plnění v DPH se soustředíme v některém z dalších dílů).

4. část

Specifika nároku na odpočet daně na vstupu

4.1 Úvod

Základní logika fungování daně z přidané hodnoty je založena na porovnávání daně na výstupu (daňové povinnosti) s daní na vstupu (nároku na odpočet daně na vstupu). Zásadám vzniku daňové povinnosti jsme věnovali druhý díl. V tomto pokračování se budeme věnovat druhé straně mince – tedy nároku na odpočet daně na vstupu.

4.2 Základní podmínky nároku na odpočet daně

Pro vznik možnosti uplatnění nároku na odpočet je nutné **dodržet základní věcné, časové a formální pravidlo** ve vazbě na daňový doklad:

1. Pravidlem je návaznost vstupu na konkrétní výstup – přijaté zdanitelné plnění plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (věcné pravidlo upravené v [§ 72 odst. 1 ZDPH](#)).
2. Pravidlem je možnost uplatnění nároku v čase – nárok na odpočet vzniká nejdříve okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (časové pravidlo upravené v [§ 72 odst. 3 ZDPH](#)).
3. Pravidlem je návaznost nároku na odpočet na daňový doklad – tedy na jeho existenci a náležitosti (formální pravidlo spojené i s pravidlem časovým [§ 73 odst. 1 ZDPH](#) a [§ 73 odst. 5 ZDPH](#)).
4. Pravidlem je odpovědnost plátce za uplatnění výše daně na vstupu ve správné výši ([§ 73 odst. 6 ZDPH](#)).

Jak jinak, pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet je nutné splnit všechny uvedené podmínky.

4.2.1 Věcné pravidlo aneb vztah nároku na odpočet ke konkrétnímu předmětu daně na výstupu

Ekonomickou činnost jsme si definovali již v prvním dílu ([§ 5 odst. 3 ZDPH](#)). Tento pojem je pro rozhodování o uplatnění nároku na odpočet klíčový. Nenechme se zmást daní z příjmů a nesklouzněme k obvyklé chybě nejen začátečníků, a to k posuzování nároku na odpočet podle toho, zda se na daní z příjmů jedná o náklad daňově účinný (tedy s odpočtem daně

na vstupu) či daňově neúčinný (tedy bez odpočtu daně na vstupu). Ano, někdy tato vazba odpovídá, ale rozhodně není pravidlem. Je dobré si hned od počátku připustit, že daň z příjmů a DPH jsou dvě samostatné daně, které nemají stejná pravidla a každá si žije svým vlastním životem a jen občas jdou společnou cestou. Čím dříve to pochopíme, tím lépe pro nás. Plátce si může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, pokud tento vstup použije v rámci svých ekonomických činností (připomeňme, že do ekonomické činnosti patří také nájem). Ale ne všech ekonomických činností. Hned na počátku je vhodné si uvědomit, že nároků na odpočet je více druhů:

- plný,
- žádný,
- částečný (zahrnuje v sobě krácený nárok na odpočet a poměrný nárok na odpočet a jejich případnou kombinaci).

Kdy použít kterou variantu, závisí právě na vazbě konkrétního dokladu (vstupu) ke konkrétnímu výstupu.

4.2.1.1 Plný nárok na odpočet

Tento jistě nejoblíbenější druh nároku na odpočet je možné použít, pokud plátce svá přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti:

- pro uskutečnění zdanitelného plnění (tj. dodání zdanitelného zboží nebo poskytnutí zdanitelné služby s místem plnění v tuzemsku) nebo
- pro uskutečnění plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku nebo
- pro uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud se jedná o plnění, která pokud by byla realizována s místem plnění v tuzemsku, nárok na odpočet by vznikl.

Tolik základní vazba (další speciální málo se vyskytující situace jsou jmenovány v [§ 72 odst. 1 písm. d\) a e\) ZDPH](#)).

4.2.1.2 Žádný nárok na odpočet aneb zákaz uplatnění nároku na odpočet

Jedná se o případy, kdy plátce daně použije přijatá plnění, která jsou zatížena daní :

- pro uskutečnění reprezentace ([§ 72 odst. 4 ZDPH](#)) zde dochází ke shodě s daní s příjmů, ale jak bylo výše uvedeno, není to pravidlem;
- jen pro uskutečnění ekonomické činnosti, která je na výstupu od daně osvobozena bez nároku na odpočet daně na vstupu (tyto činnosti jsou vyjmenovány v [§ 51 ZDPH](#) a je o nich pojednáno podrobněji ve 3. části);
- jen pro uskutečnění činnosti, která není ekonomickou činností (například osobní spotřeba plátce, pokud je fyzickou osobou, nebo osobní spotřeba zaměstnanců plátce bez ohledu na to, zda je zaměstnavatel osobou fyzickou či právnickou).

4.2.1.3 Částečný nárok na odpočet

Jedná se o tři různé případy:

První typ částečného odpočtu – poměrný odpočet ([§ 75 ZDPH](#))

Poměrný odpočet se použije pro odpočet daně na vstupu, který plátce použije pro uskutečnění plnění, které se vztahuje zároveň k ekonomické činnosti i k jiným účelům, které s ekonomickou činností nesouvisí. V tomto případě je možné uplatnit pouze **poměrnou část** odpočtu daně na vstupu. Pouze v případě, kdy je vstup použit částečně pro ekonomickou činnost a zároveň také pro **osobní potřebu plátce nebo jeho zaměstnanců**, je možné uplatnit plný nárok na odpočet a poměrná část vstupu je pak považována za dodání zboží nebo poskytnutí služby s odvodem daně na výstupu. Tento model „plného nároku a následného odvodu“ není možné použít

- při pořízení dlouhodobého majetku a
- v jiných případech použití vstupu pro jinou než ekonomickou činnost (například činnost veřejné správy).

Druhý typ částečného odpočtu – krácený odpočet ([§ 76 ZDPH](#))

Poměrný odpočet se použije pro odpočet daně na vstupu, který plátce použije pro uskutečnění plnění, které se vztahuje zároveň i k osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně na vstupu. V tomto případě je možné uplatnit nárok na odpočet **krácený koeficientem**.

Třetí typ částečného odpočtu – kombinovaný (poměrný i krácený) odpočet

Kombinovaný odpočet se použije pro odpočet daně na vstupu, který plátce použije pro ekonomické a zároveň jiné činnosti, přičemž v rámci ekonomických činností dojde k částečnému použití pro účely plnění od daně osvobozených bez nároku na odpočet daně na vstupu. Tuto vskutku „dábelskou kombinaci“ ale pro značnou složitost a jen výjimečné použití vynecháme.

Nyní se odpoutejme od složitostí různých druhů nároku na odpočet (rozebereme v dalších pokračováních) a soustředme se na další základní pravidla. Zatím jsme probrali pouze to první.

4.2.2 Časové pravidlo aneb kdy vzniká nárok na odpočet a kdy je možné ho uplatnit?

Vznik nároku na odpočet (ať již plného či částečného) a **první možnost jeho uplatnění** nemusí nastat ve stejný čas (a často také nenastává ve stejný čas). Mezi těmito pojmy je rozdíl.

Stručně řečeno, nárok na odpočet daně vzniká plátcí (odběrateli) okamžikem, kdy nastal vznik daňové povinnosti druhé strany (dodavatele), tj.

- k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo
- k datu přijetí úplaty (zálohy) nebo jednoúčelového poukazu, pokud se týká budoucího zdanitelného plnění.

Prvním možným dnem uplatnění nároku na odpočet daně je den, kdy plátce obdržel daňový doklad od jiného plátce – tedy má tento doklad k dispozici a zároveň došlo ke vzniku daňové povinnosti dodavatele. Pokud se data liší, platí to, které nastalo později.

Naopak **nejpozdější lhůtou** pro uplatnění nároku na odpočet je tříletá lhůta. V ustanovení [§ 73 odst. 3 ZDPH](#) je uvedeno, že nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně **vznikl**, tedy nikoliv kdy mohl být uplatněn nejdříve.

4.2.3 Správná výše uplatněné daně na vstupu

Je jisté, že za daň uvedenou na daňovém dokladu je odpovědný jeho výstavce, jisté ale zároveň je, že příjemce je odpovědný za správné uplatnění daně na vstupu. Co z toho vyplývá? Nevěřme všemu, co je na dokladu napsáno, aneb „důvěřuj, ale prověřuj“.

Plátce má nárok na odpočet pouze ve výši, v jaké měla být daň uplatněna podle zákona v platném znění. Není však pravdou, že v případě chybně uvedené daně může plátce uplatnit daň správnou podle zákona (je to sice nelogické, ale zato podle zákona). Situace je komplikovanější a je nutné rozdělit chyby ve výši daně na daňovém dokladu na:

- chyby spočívající v uvedení vyšší daňové povinnosti, než která je správná podle zákona,
- chyby spočívající v uvedení nižší daňové povinnosti, než která je správná podle zákona.

4.2.3.1 Vyšší daň na daňovém dokladu

V tomto případě bude v nároku na odpočet uplatněna daň vypočtená podle zákona. Není podstatné, zda daň vyčíslená na daňovém dokladu převyšuje částku správně stanovené daně z důvodu:

- nesprávně uplatněné sazby daně,
- chybného kursu použitého při přepočtu DPH, pokud je úplata u tuzemských plnění vyjádřena v cizí měně (správné uplatnění kursů je složité a necháme to na později),
- chybně uvedeného základu daně,
- matematické chyby při výpočtu (názory na to, kolik je 15 % ze 100 se mohou lišit) či další jiné chyby.

Ve všech těchto případech by plátce daně mohl uplatnit nárok na odpočet pouze ve výši daně, která má být uplatněna podle zákona, nikoliv ve vyšší částce uvedené nesprávně na daňovém dokladu. Pravděpodobnost vzniku této chyby narůstá se změnou sazby daně. K 1. 1. 2020 dojde k přeřazení tepla a chladu do 10% sazby daně, později v souvislosti s přijetím novely zákona o evidenci tržeb budou do 10% sazby daně přeřazeny další služby a některé druhy zboží.

4.2.3.2 Nižší daň na daňovém dokladu

Výše uvedené chyby však mohou vést i k vyčíslení nižší výše daně na daňovém dokladu. V tomto případě budeme postupovat opačně proti předchozí variantě. Pokud je částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu nižší, než částka daně, která má být uplatněna podle zákona, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně pouze ve výši daně, která je na daňovém dokladu uvedena.

Závěrem lze složitou problematiku shrnout do jedné věty: Je-li na dokladu chyba ve výši daně, porovnejme daň na dokladu s daní podle zákona (toto je nutné kontrolovat) a uplatníme tu **nižší částku**. Poznáme nižší ze dvou čísel?

Výborně, to bude pro dnešek ke správné výši daně všechno.

4.3 Nárok na odpočet v částečné výši aneb koeficienty krátcí odpočet

Navážeme na předchozí výklad o nároku na odpočet daně na vstupu, kde jsme nároky na odpočet daně rozdělili na:

- plný,
- žádný,
- částečný

a zároveň jsme se ujistili o důležitosti přiřazení konkrétního vstupu konkrétnímu výstupu. Někdy nastává časový problém – nárok na odpočet vzniká v reálném čase, ale použití vstupu pro konkrétní výstup je v nedohlednu. V tomto případě pracujeme s předpokládaným účelem použití a podle toho uplatníme nárok na odpočet. Následné změny předpokladu mohou vyústit v úpravu nebo vyrovnání odpočtu (§ 77 ZDPH a § 78 ZDPH). K těmto specifikům se dostaneme mnohem později.

Můžeme se ujistit, že plný nárok na odpočet uplatníme u plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně na vstupu (jak ostatně vyplývá z názvu plnění). Podobně žádný nárok na odpočet neuplatníme v případě, kdy vstupy slouží jen a pouze k uskutečnění plnění od daně osvobozených bez nároku na odpočet daně na vstupu (opět přesně podle názvu plnění). Zbývají kombinace, kdy vstup slouží **jak pro výstup, který je zdanitelný či osvobozený s nárokem na odpočet, tak i pro výstup, který je osvobozený bez nároku na odpočet**. To je moment, kdy do hry vstupuje koeficient, kterým se nárok na odpočet daně krátí.

4.3.1 Zálohový a vypořádací koeficient (§ 76 ZDPH)

Tento koeficient má dvojí podobu – zálohový (rovná se loňskému vypořádacímu) a vypořádací, který zjistíme až na konci kalendářního roku a celoročně uplatňované odpočty zkorigujeme. Koeficient vyjadřuje (stručně řečeno) poměr základů daně u zdanitelných plnění a plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně ke všem realizovaným plněním plátce. Čím je koeficient nižší, tím menší nároky na odpočet je možné uplatnit (tím vyšší krácení probíhá). A naopak – dokonce koeficient vyšší než 95 % zajistí plný nárok na odpočet.

Nepřípadá mi účelné vyjmenovávat řádky daňového přiznání, ze kterých se koeficient počítá. Vzhledem k tomu, že většina zpracovávaných účetnictví je řízena účetními software, o správný výpočet se „postará počítač“. Co však za účetní(ho) žádný počítač nerozhodne, je typ plnění na výstupu (zdanitelný, osvobozený) a rozlišení typu nároku na odpočet (plný, krácený, žádný). Jinými slovy, pokud jednotlivé řádky daňového přiznání naplníme chybnými údaji (spleteme plnění osvobozená s nárokem na odpočet s těmi bez nároku na odpočet, nerozlišíme odpočet plný a krácený), je jisté, že výpočet koeficientu proběhne matematicky správně, ale věcně špatně s následky v podobě chybně uplatněné výše daně na vstupu. A naopak – pokud celoročně správně rozlišujeme a vykazujeme jednotlivé typy plnění i nároky na odpočet, pak se plně můžeme spolehnout na práci našeho software, který matematické výpočty bezpochyby zvládne. Výpočet vypořádacího koeficientu a roční vypořádání odpočtu je totiž činnost dobře algoritmizovatelná (a takové mají počítače rádi).

Pokud začínáte rovnou s klientem, který má osvobozené činnosti (zvláště ty bez nároku na odpočet daně na vstupu) navíc kombinované se zdanitelnými plněními, jedná se o složitou situaci, kterou je třeba buď velmi zodpovědně nastudovat, nebo se poradit s odborníky. Chyby v DPH jsou obvykle chybami opakujícími se a beze zbytku platí, že pokud špatně začneme, taky špatně skončíme. A ještě jedna důležitá informace, z vyplněného daňového přiznání chyby tohoto druhu nejsou patrné, software zajistí, aby nevznikaly „neprostupné“ chyby. Vše vyjde najevo až při daňové kontrole.

Závěrem jedna praktická informace. Vypořádací koeficient jednoho roku se stává zálohový koeficientem dalšího kalendářního roku. Pokud se stane, že bude například v dubnu 2019 nutné podat dodatečné daňové přiznání na prosinec 2018 a následkem toho se změní původní koeficient ve výši 80 % na koeficient ve výši 77 %, je otázkou, od kterého měsíce roku 2019 bude platit nový zálohový koeficient. Toto řeší ustanovení [§ 76 odst. 6 ZDPH](#). Bude to od měsíce následujícího po nabytí právní moci platebního výměru za duben (to se stane v květnu), tj. od června 2019 bude použit nový zálohový koeficient ve výši 77 %.

4.3.2 Poměrný koeficient (§ 75 ZDPH)

Ano, máme ještě jeden koeficient, který však s osvobozenými činnostmi nesouvisí. Nárok na odpočet se krátí tímto koeficientem tehdy, pokud konkrétní vstup souvisí nejen s ekonomickou činností, ale i s činností, která směřuje k osobní spotřebě plátce nebo jeho zaměstnanců nebo k jiné než ekonomické činnosti. Nejčastěji se používá v souvislosti se soukromými jízdami služebními vozidly. Pro uplatnění nároku na odpočet takového vozidla (dlouhodobého majetku) je použití poměrného koeficientu povinné. Pokud takovou situaci neřešíte, můžete na poměrný koeficient zapomenout. Pro „fajnšmekry“ připustíme, že se vyskytují i situace, kdy se jeden nárok na odpočet krátí násobkem poměrného a zálohového koeficientu. Ale to už není pro začátečníky.

4.4 Závěr

Kombinace zdanitelných a osvobozených plnění patří ke složitějším částem zákona (ne však k nejsložitějším) a na správné vyřešení je třeba zkombinovat znalosti daně na vstupu i nároku na odpočet. Článek by měl napomoci identifikaci problémů, nejlépe takových, o kterých jsme dosud neměli ani tušení.

5. část

Místo plnění

5.1 Účel vymezení místa plnění

V souvislosti s řešením problematiky „místa plnění“ následují dvě nejčasnější reakce:

- „to je tam, co se TO stalo“ – kde se dodalo zboží, případně kde se poskytuje služba nebo případně,
- „to je tak složité, že to stejně nepochopím“ (a navíc nevím, k čemu je to dobré a určitě se mě to netýká).

Je nasnadě, že tento přístup nebude ten pravý. Nejprve si vysvětlíme důvod existence „místa plnění“, z čehož vyplyne také to, že bez jeho znalosti to nepůjde. Místo plnění rozhoduje o tom, zda budeme dané plnění řešit podle českého zákona o DPH, nebo ne. Je-li místo plnění položeno mimo tuzemsko, toto plnění z hlediska českého zákona o DPH **není předmětem daně v ČR**. A to je důležité pro náš další postup. Místo plnění budeme nuceni řešit nejen u vydaných faktur – tedy realizovaných plnění (to je pochopitelné), ale i u přijatých faktur, a to pro eventuální zdanění v ČR, pokud místo plnění bude na straně odběratele.

5.2 Plnění mimo území ČR

Pokud daná dodávka zboží či daná služba má místo plnění mimo tuzemsko (tedy mimo ČR), **není možné takové plnění zdanit, ani od daně osvobodit** podle českého zákona. Taková plnění označujeme jako **plnění s místem plnění mimo ČR**. Některá z nich vykazujeme v daňovém přiznání (služby s místem plnění mimo ČR podle základního pravidla – viz dále), některá nevykazujeme vůbec (přijatá plnění na vstupu s místem plnění mimo ČR). Pokud plnění nemá místo plnění v tuzemsku, není možné ho zdanit (je zbytečné přemýšlet o sazbě daně), ani od daně osvobodit (ať již s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně na vstupu). Dále je nutné prověřit, zda v zemi, kde se místo plnění nachází, (ne)vznikají lokální daňové povinnosti. To hrozí zvláště v případech, kdy zákazníkem není osoba povinná k dani. Odpověď na otázky týkající se daňových povinností platných v jiných členských státech však nenajdeme v českém zákonu o DPH a je třeba vyhledat pomoc toho, kdo se v DPH daného státu vyzná. To je **první důležitý závěr**.

Zamyšlení se nad nárokem na odpočet je ale případné. Je-li plnění s místem plnění mimo území ČR mým výstupem (ano, mimo předmět daně, bez vzniku daňové povinnosti na výstupu), je otázkou, zda mám v této souvislosti **nárok na odpočet daně na vstupu**. Ano, mám, pokud by u stejného druhu plnění s místem plnění v ČR také vznikl nárok na odpočet. Odpověď je možné si ověřit v [§ 72 odst. 1 písm. c\) ZDPH](#). Nepřipadá Vám to logické? Ale je to podle zákona.

K tomu pro odlehčení malou historku. Mojí noční můrou byla vždy matematika a fyzika, chodila jsem na různá doučování, kde jsem doufala, že mě naučí tyto vědy pochopit. Často jsem se dožadovala vysvětlení s odvoláním na to, že látce nerozumím. Moudrý matematik odvětil: „Nejdříve se to nauč, pak to časem pochopíš“. To mě krajně rozčílilo, neboť jsem to chtěla chápat hned a odmítala přijímat nějaká „dogmata“. Mnohokrát jsem si potom na starého pána vzpomněla. Samozřejmě došlo na jeho slova – a platí i v daních (zvláště v této kapitole).

5.3 Místo plnění – je shodné se skutečností?

Ne, není. Je nezbytné zbavit se dojmu, že místem plnění je místo, kde k dodávce došlo nebo kde byla služba poskytnuta. Jedná se o zásadní omyl začátečníků. Místo plnění je odborným termínem, který je zákonem definován, přičemž skutečné místo plnění (tj. místo, kde se TO stalo) má na odborný termín „místo plnění“ vliv jen v zanedbatelném počtu případů, přičemž u služeb toto nastává spíše výjimečně. Nejlepší bude si pamatovat, že místo plnění podle zákona o DPH nemá s tím skutečným nic společného (jen v taxativně vymezených případech jsou shodné). To je náš **druhý, velmi důležitý závěr**.

5.4 Na čem je závislé místo plnění?

To je správná otázka – na čem je místo plnění závislé, když ne na skutečnosti? Nějaká pravidla to přece mít musí. Jistě, ale jsou složitá, závislost místa plnění je pokaždé na něčem jiném (na typu odběratele, na místě, kde začíná přeprava, na místě předání automobilu při jeho pronájmu, na místě, kudy cestují lidé při přepravě atd.). Určitě je možné se v tom vyznat, nicméně nepočítejte s „logikou věcí“. Budeme řešit postupně:

- Místo plnění u dodání zboží
 - Místo plnění u poskytování služeb, kde uplatníme jedno základní pravidlo ve dvou formách a k tomu celou řadu výjimek.
- Celónárodně vzato – už se to mnozí a mnozí naučili, rozšířme tedy jejich řady.

5.5 Místo plnění u dodání zboží (§ 7 ZDPH)

Při určení místa plnění v případě dodání zboží je závislé na tom, zda je dodání zboží spojené s odesláním (či přepravou), či nikoliv:

- Zboží dodávané **bez přepravy** má stanovené místo plnění tam, kde se fyzicky uskutečňuje dodání zboží (třeba prodej novin ve stánku nebo pečiva v pekárně).
- Zboží dodávané **s přepravou** má stanovené místo plnění tam, kde začíná přeprava tohoto zboží (není podstatné, zda přepravu zajišťuje prodávající, kupující nebo třetí osoba). Příkladem budiž dodání stavebního materiálu s přepravou z Kolína do Prahy (místo plnění v Kolíně), stejně tak jako dodání tohoto materiálu z Prahy do Berlína (místo plnění v Praze), stejně jako dodání zboží z Prahy do Moskvy (místo plnění v Praze). Výjimku tvoří dovoz ze třetí země, kde místem plnění je místo, kde vznikla daňová povinnost při dovozu (místo propuštění zboží do režimu dovozu). Jen pro upřesnění – to, že místo plnění se nachází v ČR, ještě neznamená, že se ve všech jmenovaných případech jedná o plnění zdanitelné, může také ještě být od daně osvobozené. V obou případech je ale předmětem daně v ČR.
- Zboží dodávané **s montáží nebo instalací** má stanovené místo plnění tam, kde montáž nebo instalace fyzicky probíhá.
- Výjimkou (zřídka se vyskytující) je „zasílání zboží“ definované v [§ 8 ZDPH](#) s místem plnění v místě ukončení přepravy. Pozor, nejedná se o klasické dodávání zboží s přepravou, ale o speciální zásilkovou službu českého plátce osobám nepovinným k dani v jiném členském státě.

5.6 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 12 ZDPH)

Zde se jedná o přijatou, nikoliv o vydanou fakturu, nicméně už v prvním našem dílu jsme se dozvěděli, že pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem daně v ČR. Tomu odpovídá i určení místa plnění. Při pořízení zboží z jiného členského státu je místem plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Pokud je tedy pořizovatelem český plátec, místem plnění je tuzemsko.

5.7 Místo plnění při dovozu (§ 12 ZDPH)

Velmi podobně jako v bodu 6 je řešen dovoz zboží. Stejně jako pořízení zboží z jiného členského státu je i zde místem plnění tuzemsko, pokud je na území tuzemska zboží propuštěno do režimu volného oběhu.

5.8 Místo plnění při poskytování služeb

Pokud se nám zdálo určení místa plnění u dodávky zboží jednoduché, v případě poskytování služeb tomu tak nebude. Prvním krokem je definice **typu služby**. To bývá v praxi problém, nicméně pokud nevíme, zda dané plnění je provizí, nájmem, postoupením práv či sankcí, není možné stanovit místo plnění. ZDPH totiž neumí pracovat s „nějakou“ službou, ale vždy jen se službou konkrétní. Proč? Musíme totiž určit, zda budeme dále postupovat podle základních pravidel (základní pravidla jsou dvě) nebo podle výjimek z těchto pravidel. A to nezjistíme, pokud neznáme typ služby. S konkrétním typem služby projdeme nejprve výjimky a zkoumáme, zda není daná služba ve výjimkách řešena. Pokud ano, stanovíme místo plnění podle pravidel určených v konkrétní výjimce. Pokud službu ve výjimkách nenajdeme, platí pro ni jedno ze dvou základních pravidel, které si vybereme a na danou službu aplikujeme.

5.8.1 Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby (§ 9 ZDPH)

Uvedená základní pravidla platí, pokud se nejedná o výjimku popsanou v [§ 10 ZDPH](#) až [§ 10i ZDPH](#). Výběr jednoho ze dvou základních pravidel se váže k druhé osobě (obchodnímu partnerovi, kterým může být zákazník nebo také dodavatel). Naučme se místo plnění chápat nejen u našich vydaných faktur, ale i u přijatých plnění.

- Při poskytnutí služby osobě povinné k dani (B2B)** – místem plnění je místo, kde má **příjemce služby sídlo nebo místo podnikání**, případně, pokud je služba poskytnuta provozovně, místo umístění provozovny. Podle tohoto základního pravidla se budou posuzovat přepravní a zprostředkovatelské služby, služby oceňování movité věci a práce na movité věci, katalogové služby (poradenství, reklama apod.), dlouhodobý nájem dopravních prostředků a mnohé další.
- Při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani (B2C)** – místo, kde má **osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání**, případně, pokud je služba poskytnutá z provozovny, místem plnění je umístění provozovny poskytovatele služby.

Zapomněli jsme, kdo je osobou povinnou k dani? Popisovali jsme to v prvním díle, stručně řečeno je to osoba realizující ekonomickou činnost (a nemusí být přítom nutně plátcem DPH).

Výše uvedené zkratky využijeme v dalším textu:

B2B – plnění se uskutečňuje mezi dvěma osobami povinnými k dani, tj. v rámci ekonomické činnosti

B2C – plnění se uskutečňuje pro osobu nepovinnou k dani

5.8.2 Výjimky ze základních pravidel při určování místa plnění u poskytnutí služby

Z praktického pohledu výjimky mají při určení místa plnění přednost. Pokud je daný typ služby řešen ve výjimkách, nedostaneme se vůbec k použití základního pravidla. Výjimek je mnoho, je třeba se s nimi seznámit tak, abychom věděli, na jaké služby se vztahují. Naopak si nemusíme pamatovat konkrétní určení místa plnění – to se v zákoně vždy dá najít.

5.8.2.1 Místo plnění vztahující se k nemovité věci případně k pozemku zatíženém právem stavby (§ 10 ZDPH)

Jedná se o služby vztahující se ke konkrétní nemovité věci či právu stavby včetně:

- služeb znalce a realitní kanceláře,
- služeb ubytovacích v hotelech nebo místech s podobnou funkcí (tábořiště),
- udělení práv na užívání nemovitých věcí (nájmy),
- služby přípravy a koordinace stavebních prací (zejména architekt, stavební dozor),
- polní práce na pozemcích apod.

Místo plnění je tam, kde se **nemovitá věc nachází**, a to jak ve vztahu jak k osobě povinné k dani (B2B), tak i k osobě nepovinné k dani (B2C). Základní pravidlo se nepoužije.

Tím je zřejmá i odpověď na otázku na místo plnění u stavebních prací či převodu konkrétní stavby či pozemku. Není podstatné, zda dodavatel či odběratel (prodávající či kupující) jsou čeští plátcí, či jaké mají DIČ. Podstatné je jen, kde se stavba nachází.

5.8.2.2 Místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy, veletrhy, výstavy (§ 10b ZDPH)

Místo plnění se částečně řídí tím, komu je služba poskytnuta:

- Osobě povinné k dani – místo plnění je určeno podle režimu B2B – tj. [§ 9 odst 1 ZDPH](#) (zprostředkování, služby organizátora, zajištění stánku, reklama) s výjimkou vstupného, kde se místo plnění váže k místu konání akce. Za vstupné se přitom považuje vstupenka, permanentka, abonentka, účastnický poplatek.
- Osobě nepovinné k dani – místo plnění je určeno podle místa konání akce u vstupného i u ostatních služeb včetně služeb organizátora.

Pokud prodáváme vstupenky na veletrh, je nepodstatné, kdo si ji koupí, zda osoba povinná či nepovinná k dani. Podstatné je místo konání veletrhu. Pokud zorganizujeme jako čeští plátcí školení obchodních dovedností „na míru“ pro slovenský obchodní řetězec se sídlem v Bratislavě a školení bude konáno v Brně, místo plnění se řídí základním pravidlem B2B – místo plnění je na Slovensku v sídle příjemce služby.

5.8.2.3 Místo plnění při poskytnutí stravovacích služeb (§ 10c ZDPH)

Základním pravidlem u těchto služeb je místo **skutečného poskytnutí služby**, a to jak ve vztahu B2B, tak i ve vztahu B2C. Základní pravidlo se nepoužije.

Výjimku tvoří stravování na palubě lodí a letadel či ve vlaku během přepravy osob uskutečněné na území EU – místo plnění je **místo zahájení přepravy osob**. Místo, kde se dopravní prostředek nachází v okamžiku poskytnutí služby, je nepodstatné.

5.8.2.4 Místo plnění při poskytnutí služby přepravy – rozdělíme si je podle toho, co se přepravuje

a) Místo plnění při poskytnutí služby přepravy osob (§ 10a ZDPH)

Místem plnění přepravy osob je místo, kde se příslušný **úsek přepravy uskutečňuje**, a to jak ve vztahu B2B, tak i ve vztahu B2C. Základní pravidlo se nepoužije. Při přeshraniční přepravě je tedy třeba místo plnění rozlišovat podle ujeté vzdálenosti.

b) Místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží

Ve vztahu k **B2B** se použije **základní pravidlo** – tj. zdanění podle sídla příjemce, a to bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o tuzemskou či přeshraniční přepravu.

Ve vztahu k **B2C** existuje **výjimka v § 10f ZDPH**:

Místem plnění přepravy zboží osobě nepovinné k dani je místo, kde se příslušný **úsek přepravy uskutečňuje**.

Pokud je však přeprava poskytnuta mezi členskými státy osobě nepovinné k dani, je místem plnění místo **zahájení přepravy**.

5.8.2.5 Místo plnění v souvislosti se službami souvisejícími s přepravou zboží, služby oceňování movité věci a práce na movité věci

Ve vztahu k **B2B** se použije **základní pravidlo** – tj. zdanění podle sídla příjemce.

Ve vztahu k **B2C** existuje **výjimka v § 10g ZDPH**:

Místem plnění při poskytnutí těchto služeb osobě nepovinné k dani je místo, kde je **tato služba skutečně poskytnuta**, pokud jde o:

- nakládku, vykládku a manipulaci se zbožím související s přepravou,
- službu typu práce na movité věci a oceňování movité věci.

5.8.2.6 Zprostředkovatelské služby

Ve vztahu k **B2B** se použije **základní pravidlo** – tj. zdanění podle sídla příjemce. Výjimku tvoří zprostředkování služeb souvisejících s nemovitou věcí, neboť místo plnění je tam, kde se nemovitá věc, případě pozemek zatížený právem stavby nachází.

Ve vztahu k **B2C** existuje **výjimka v § 10e ZDPH**:

Místem plnění při poskytnutí zprostředkovatelské služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby nepovinné k dani, je místo, kde je **místo plnění zajišťovaného plnění** (tj. místo plnění zprostředkovaného dodání zboží nebo poskytnutí služby). Výjimku tvoří zprostředkování služeb souvisejících s nemovitou věcí, neboť místo plnění je tam, kde se nachází.

5.8.2.7 Místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku

V této oblasti je nutné rozlišovat mezi dlouhodobým a krátkodobým nájmem dopravního prostředku. Hranice mezi krátkodobým a dlouhodobým nájmem dopravního prostředku je dána lhůtou 30 dnů, v případě lodí pak lhůtou 90 dnů.

Dlouhodobý nájem dopravního prostředku ([§ 9 odst. 1 ZDPH](#) a [§ 10d ZDPH](#))

Plně platí základní pravidlo ve vztahu k **B2B**, je-li nájemcem osoba povinná k dani, místo plnění se váže k sídlu příjemce.

Ve vztahu k **B2C**, tedy pro případ, kdy nájemcem je osoba nepovinná k dani, platí zde výjimka daná [§ 10d odst. 2 ZDPH](#) – místo plnění se řídí místem (sídlem, bydlištěm) příjemce služby, tedy nájemce.

Krátkodobý nájem dopravního prostředku ([§ 10d ZDPH](#))

Místem plnění je místo, kde je dopravní prostředek **skutečně předán zákazníkovi** do držení nebo užívání, a to jak ve vztahu B2B, tak i ve vztahu B2C. Základní pravidlo se nepoužije.

Krátkodobým nájmem se pro účely místa plnění rozumí nepřetržitě držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodí nepřesahující 90 dní.

Rekapitulace

Místo plnění se tedy stanoví podle [§ 9 odst. 1 ZDPH](#) (u dlouhodobého pronájmu osobě povinné k dani) nebo podle [§ 10d odst. 2 ZDPH](#) (u dlouhodobého nájmu osobě nepovinné k dani) nebo podle [§ 10d odst. 1 ZDPH](#) (u krátkodobého pronájmu osobě povinné a nepovinné k dani). Ještě komplikovanější situace ([§ 10d odst. 3 ZDPH](#)) nastává v případě dlouhodobého nájmu rekreační lodí osobě nepovinné k dani. Je to místo skutečného fyzického převzetí lodí, to však jen za předpokladu, že pronajímatel má v daném místě sídlo nebo provozovnu.

Z těchto již tak komplikovaných pravidel existují navíc **dvě výjimky, které mají přednost**. Pokud je:

- a) místo plnění stanoveno v tuzemsku, pokud ale ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází ve třetí zemi, za místo plnění se považuje **třetí země**, nebo
- b) místo plnění je stanoveno ve třetí zemi, pokud ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku, místo plnění je **v tuzemsku**.

Závěrem zbývá jen doufat, že „nemusíme mít všechno“ a s mnohými situacemi se nikdy nesetkáme ani v pozici pronajímatele, ani pozici nájemce.

5.8.2.8 Vyjmenované „katalogové“ služby

Jedná se o tyto služby:

- převod a postoupení autorského práva, licence, ochranné známky a podobného práva,
- reklamní službu,
- službu poradenskou, inženýrskou, právní, účetní a jinou podobnou službu stejné povahy, zpracování dat a poskytnutí informací,
- přijetí závazku zdržet se zcela nebo zčásti uskutečňování ekonomické činnosti nebo práva uvedeného v tomto odstavci,
- bankovní, finanční, pojišťovací služby,
- poskytnutí pracovníků,
- nájem movitého majetku s výjimkou dopravních prostředků,
- poskytnutí přístupu k přepravní a distribuční el. a plyn. soustavě.

Ve vztahu k **B2B** se použije **základní pravidlo** – tj. zdanění podle sídla příjemce.

Ve vztahu k **B2C se sídlem v EU** se použije základní pravidlo – tj. zdanění podle sídla poskytovatele.

Ve vztahu k **B2C se sídlem ve třetí zemi** existuje **výjimka v § 10h ZDPH**:

Místem plnění u katalogových služeb je místo, kde má **zahraniční osoba nepovinná k dani ze třetí země, které je služba poskytnuta, sídlo** nebo místo pobytu.

5.8.2.9 Místo plnění při poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby (§ 10i ZDPH)

Ve vztahu k **B2B** se použije **základní pravidlo** – tj. zdanění podle sídla příjemce.

Místem plnění ve vztahu k osobě nepovinné k dani je místo příjemce služby určené podle přímo použitelného předpisu EU. A tím se dostáváme do režimu **jednoho správního místa** aneb do režimu MOSS (mini one stop shop). Pokud budeme vyjmenované služby poskytovat, a to právě osobám nepovinným k dani, máme dvě možnosti:

- zaregistrovat se k DPH v zemi příjemce služby se všemi s tím souvisejícími následky (podávání daňového přiznání, placení daně do této země), nebo
- vstoupit do režimu jednoho správního místa a řídit se ustanoveními [§ 110a ZDPH](#) až [§ 110e ZDPH](#). Tato cesta není možná pro plátce, kteří se již v některých členských státech EU k DPH zaregistrovali.

A jen pro upřesnění, výběrem režimu MOSS se nevyhneme placení daně v sazbách platných v zemi příjemce. Pouze si trochu zjednodušíme administrativu spojenou s podáváním daňového přiznání na tyto služby. Bude jen jedno pro „celou EU“, vyplňuje se a platí v EUR.

Novinku do metodiky stanovení místa plnění přinesla [novela zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony](#), s možností použití již od 1. 1. 2019, a to zejména pro „malé“ podnikatele v oblasti (zejména) elektronicky poskytovaných služeb osobě nepovinné k dani. Důvodem přijetí této výjimky je možnost legálního vyhnutí se složitému systému MOSS zvláště při malých obrazech. Do režimu stanovení místa plnění u příjemce takové služby se stanoví **výjimka** pro ty poskytovatele, kteří:

- jsou usazeni jen v jednom členském státu,
- hodnota poskytovaných služeb nepřesáhne 10 tis. EUR v daném a zároveň předcházejícím kalendářním roce období (ekvivalentem v české měně je 256 530 Kč), a to bez ohledu na to, jaké kursy plátce užívá.

Tito plátcí pak mohou využít pro stanovení místa plnění základní pravidlo – tj. [§ 9 odst. 2 ZDPH](#) a **místo plnění bude stanoveno v členském státu, kde má poskytovatel sídlo**. Pokud nejsou podmínky splněny, uplatní se ustanovení [§ 10i ZDPH](#). I při splnění podmínek je možné postupovat podle [§ 10i ZDPH](#), pak je ovšem potřeba tento režim držet do konce následujícího kalendářního roku.

Užití zjednodušujícího pravidla má tyto praktické dopady:

- Pokud je poskytovatel plátcem DPH, pak z dotyčných plnění vůči osobám nepovinným k dani v jiném členském státě odvádí českou DPH.
- Pokud poskytovatel plátcem DPH ještě není (z titulu nízkého obratu), pak se z dotyčných plnění vůči osobám nepovinným k dani v jiném členském státě neodvádí žádná DPH, ale tato plnění se započítávají do obratu pro povinné plátcovství k DPH.

5.8.3 Vztah k daňovému přiznání k DPH u služeb

Ve druhém oddílu daňového přiznání jsou namíchána plnění, která jsou od daně osvobozena s nárokem na odpočet daně na vstupu a plnění, která nejsou předmětem daně v ČR vůbec.

Plnění **osvobozena s nárokem na odpočet daně na vstupu**:

Ř. 20 – dodání zboží do jiného členského státu **s místem plnění v ČR**

Ř. 22 – vývoz zboží

Ř. 23 – dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě

Plnění, která **nejsou předmětem daně** v ČR:

Ř. 21 – poskytnutí služeb v případě, kdy místo plnění je v EU (plátce poskytovatel se zde nemusí registrovat k dani a daňová povinnost se přechýlí na příjemce v EU)

Ř. 24 – zasílání zboží do jiného členského státu (při překročení obratu pro registraci v jiném členském státě) s místem plnění mimo ČR

Ř. 26 – místo plnění je ve třetí zemi a daňová povinnost se přechýlí na příjemce, jsou zde ale i plnění s místem plnění v ČR, která jsou od daně osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu.

Pokud je místo plnění mimo tuzemsko a plátce je povinen se mimo tuzemsko zaregistrovat k DPH, podat daňové přiznání a platit daň, do tuzemského daňového přiznání se tato plnění neuvádějí. Stejně tak se do daňového přiznání neuvádí služby s místem plnění mimo tuzemsko v režimu MOSS.

5.8.4 Místo plnění u služeb poskytovaných v režimu B2C a jejich vztah k registraci či povinnosti zaplatit daň v jiném státě

Pokud je stanoveno místo plnění mimo území ČR, je pravdou, že v ČR není možné tuto službu ani zdanit, ani od daně osvobodit. Povinnosti v ČR tím končí. Je však otázkou, zda nevzniká povinnost registrace v jiné zemi – tam, kde se plnění uskutečnilo. Odpověď na tuto otázku není možné vyčíst z českého zákona o DPH. Dávám ke zvážení typy plnění, u kterých by povinnost registrace v jiné zemi mohla podle lokální legislativy nastat. Jedná se o následující služby poskytované v režimu B2C:

- poskytnutí služeb zprostředkovatelem ([§ 10e ZDPH](#)), přeprava zboží ([§ 10f ZDPH](#)),
- služby související s přepravou zboží, prací na movité věci a oceňování movité věci ([§10g ZDPH](#)),
- katalogové služby při jejich poskytnutí osobě ze třetí země v režimu B2C ([§10h ZDPH](#)),
- elektronicky poskytovaná služba nebo služba rozhlasového a televizního vysílání a telekomunikační služba poskytovaná osobám nepovinným k dani ([§10i ZDPH](#)), **pokud není použit režim MOSS.**

5.9 Závěr

Ano, místo plnění je jedním z neobtížnějších témat zákona a tato kapitola bude asi nejdelší. Podle místa plnění poznáme, jaký zákon máme při řešení problému držet v ruce – zda český (pak následně řešíme zdanění – sazbu daně, datum uskutečnění plnění nebo osvobození se vztahem k nároku na odpočet, započítávání plnění do obratu apod.), nebo zda plnění není předmětem daně v ČR. Způsoby řešení situace se liší podle toho, zda jsem poskytovatel nebo příjemce, nicméně pravidla pro určení místa plnění jsou shodná. Problémům s určením místa plnění se nevyhneme ani v případě, kdy řešíme nárok na odpočet. Pokud plnění, které řešíme na vstupu, má místo plnění mimo ČR, nemáme v tuzemsku nárok na odpočet daně, přestože výstavce dokladu toto nevěděl a daň na daňový doklad uvedl.

6. část

Intrakomunitární plnění na vstupu i na výstupu, dovoz a vývoz

6.1 Úvod

Dnes si uděláme výlet za hranice České republiky, opustíme tuzemsko a podíváme se na dodávky zboží a služeb odběratelům, kteří se nachází mimo tuzemsko. Stejně tak se seznámíme také s obrácenými situacemi, kdy odběratelem bude český plátcce a dodavatel zboží nebo služeb bude mít sídlo nebo místo podnikání mimo tuzemsko.

6.2 Prostor mimo tuzemsko

Pokud překročíme hranice České republiky (tuzemska), máme před sebou s trochou nadsázky „zbylý svět“. Ten si pro účely DPH rozdělíme na:

- jiné členské státy Evropské unie a
- třetí země

Jinými členskými státy rozumíme členské státy Evropské unie („jiné“ proto, že i ČR je členským státem, ale tu nemáme při použití tohoto pojmu na mysli). Spolehnou na politicko-geografické znalosti každého čtenáře a nebudu jednotlivé členské státy vyjmenovávat. Pro „štouraly“ existují pro účely DPH výjimky, jako jsou třeba Kanárské ostrovy, Livigno (a další), které zeměpisně do EU spadají, pro účely DPH však nejsou považovány za území jiného členského státu, ale za třetí zemi (viz [§ 3 odst. 2 ZDPH](#)).

Pojmem **třetí země** se označuje „zbytek světa“ – tedy mimo ČR a jiné členské státy EU. Pod třetí země spadá například USA, Čína, Rusko, stejně jako celá Afrika a ostatní světadíly mimo „unijní“ část Evropy. Zapomeňme proto na politický pojem označující „země třetího světa“. Svět tedy máme rozdělen a můžeme mezinárodně obchodovat se zbožím i se službami.

S odvoláním na výše uvedené budeme v DPH v případě dodání zboží rozlišovat:

- intrakomunitární dodávky (vztah ČR a jiných členských států),
- dovoz a vývoz zboží (vztah ČR a třetích zemí).

Pojem „intrakomunitární dodávky“ není definován zákonem, jedná se o „odbornou hantýrku“, která je však v tomto případě výstižná a široce používaná v praxi.

Otázka do budoucna se týká Velké Británie. Sice nevíme, jak to tam přesně dopadne, nicméně ohledně DPH máme poměrně jasno. Pokud Velká Británie odejde bez dohody, dnem jejího odchodu z EU se stává třetí zemí bez jakéhokoliv přechodného období a pohyb zboží mezi ČR a Velkou Británií přestane být intrakomunitární a začne se uskutečňovat v režimu dovoz a vývoz.

6.3 Intrakomunitární plnění

Přibližme si konkrétní formy intrakomunitárních plnění, a to podle „směru dodávky“:

Dodávky zboží a služeb „**ven**“ – tedy do jiných členských států (dodavatelem je český plátc):

- Dodání zboží do jiného členského státu
- Poskytnutí služeb osobě v jiném členském státě

Dodávky zboží a služeb „**dovnitř**“ – tedy z jiných členských států (odběratelem je český plátc):

- Pořízení zboží z jiného členského státu
- Poskytnutí služeb osobou v jiném členském státě (tady se lišíme od bodu b) jen pádem, je vhodné pro lepší rozlišení používat pojem „pořízení služby od osoby v jiném členském státě“).

Jedná se o poněkud dlouhé názvy, bohužel nic kratšího zatím nebylo vymyšleno. V praxi často slyším pojmy „dovoz z EU“ a „vývoz do EU“. Jednak nejsou správné, hrozí záměna se skutečným dovozem a vývozem, navíc není patrné, zda se hovoří o zboží či o službách. Takové vyjadřování bych nepodpořila. Na výše uvedené pojmy si rychle zvykneme, navíc si jistojistě „porozumíme“ se zákonem. Není nad to, když zákon i jeho uživatel hovoří stejnou řečí a používají stejné pojmy.

Jaké povinnosti nám z jednotlivých typů dodávek zboží a služeb plynou? To záleží především na stanovení místa plnění. Nachází-li se místo plnění v tuzemsku (viz předchozí díl seriálu), musíme případ řešit podle českého zákona – tedy plnění zdanit nebo od daně osvobodit. Pokud je místo plnění mimo tuzemsko, budeme pouze námi realizovaná plnění (nikoliv přijímaná) vykazovat v daňovém přiznání a souhrnném hlášení. Plnění, která mají místo plnění mimo tuzemsko, není možné v tuzemsku zdanit, ale ani od daně osvobodit.

Pokud se domníváme, že minulým dílem problémy s místem plnění skončily, tak bohužel nikoliv, znalost místa plnění nás bude neustále provázet (či pronásledovat), kdykoliv budeme řešit problematiku DPH.

A teď vezmeme jednotlivé druhy intrakomunitárních dodávek pěkně popořadě a objasníme jejich podstatu.

6.4 Dodání zboží do jiného členského státu (tj. „ven“)

Zopakujeme, že **místem plnění** je v případě dodání zboží s přepravou místo, kde se přeprava zboží začíná uskutečňovat. Když si představíme dodání zboží do jiného členského státu, přeprava začíná v tuzemsku – dodání zboží do jiného členského státu je tedy předmětem daně v tuzemsku.

Zbývá rozhodnout, zda se jedná o plnění zdanitelné, či od daně osvobozené. Dodání zboží do jiného členského státu je od daně **osvobozené** v případě splnění podmínek uvedených v [§ 64 ZDPH](#):

- zboží je **dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě** a zároveň
- zboží je **přepraveno za hranice tuzemska** (není podstatné, zda dodavatelem, odběratelem či třetí osobou).

Osvobození je vázáno na souběžné splnění obou podmínek. V případech, kdy není jedna z uvedených podmínek splněna, jedná se o „klasické“ tuzemské zdanitelné plnění.

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

Osvobozené dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani

- Daňové přiznání ř. 20
- Souhrnné hlášení s kódem 1
- Kontrolní hlášení – nezobrazuje se

Zdanitelné dodání zboží s místem plnění v tuzemsku

- Daňové přiznání ř. 1 (2)
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – A4 nebo A5

Nárok na odpočet je u vstupů souvisejících s předmětnými výstupy uplatňován v plné výši na řádcích č. 40 (č. 41) a v kontrolním hlášení v B2 nebo B3.

Ještě bych se vrátila k podmínce osvobození „zboží bylo přepraveno za hranice tuzemska“. Pokud český plátce (lisovna) vyrobí formu pro německého odběratele (plátce DPH v Německu), kterou mu chce prodat (aby přešla do vlastnictví německého zákazníka), nicméně tato forma logicky neopustí vůbec halu lisovny (lisují se na ní výrobky pro německého zákazníka), pak se její prodej nemůže uskutečnit v režimu osvobození, ale pouze v režimu zdanění. Toto výslovně připomínám.

6.5 Poskytnutí služby do jiného členského státu (tj. „ven“)

Místo plnění je v tomto případě variabilní, odvolám se na předchozí díl s tím, že je nutné primárně rozhodnout, zda se bude postupovat podle základních pravidel ([§ 9 odst. 1 nebo 2 ZDPH](#)), nebo podle výjimek uvedených v [§ 10 ZDPH](#) až [§ 10i ZDPH](#) pro služby zde vyjmenované. V případě služeb se při určení místa plnění musí pracovat s konkrétní službou, neboť na typu služby také závisí způsob stanovení místa plnění.

Vezmeme-li si jako příklad poradenskou službu (tedy nevyjmenovanou ve výjimkách a řešenou podle základního pravidla v [§ 9 ZDPH](#)), je nutné vybrat jedno ze základních pravidel, a to podle osoby odběratele:

- Odběratel je osobou **povinnou k dani** – místo plnění je podle sídla či místa podnikání odběratele, což je u intrakomunitárních dodávek **na území EU**, nejedná se tedy o předmět daně v ČR.
- Odběratel je osobou **nepovinnou k dani** – místo plnění se řídí sídlem či místem podnikání dodavatele – tedy **v ČR**, jedná se o předmět daně v tuzemsku, který je buď zdanitelný, nebo od daně osvobozený (podle typu služeb).

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě

- Daňové přiznání ř. 21
- Souhrnné hlášení s kódem 3
- Kontrolní hlášení – nevykazuje se

Zdanitelné poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku

- Daňové přiznání ř. 1 (2)
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – A4 nebo A5

Osvobození poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku bez nároku na odpočet daně na vstupu

- Daňové přiznání ř. 50
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – nevykazuje se

Nárok na odpočet je u vstupů souvisejících s předmětnými výstupy uplatňován v plné výši na řádcích 40 (41), s výjimkou vstupů souvisejících s plněními uvedenými v řádku 50, kdy nárok na odpočet není žádný. Společné vstupy jsou pak řešeny přes krácený nárok na odpočet daně na vstupu. V kontrolním hlášení se jedná o část B2 nebo B3. Opět příklad – přestože jsme si v předchozích dílech vysvětlili místo plnění, vrátíme se k němu. Pokud český plátce – překladatel na kongresu konaném v Číně – překládá pro svého německého zákazníka (plátce DPH v Německu), místo plnění je v Německu, stejně jako kdyby se kongres konal v Praze, opět by bylo místo plnění v Německu a český plátce by realizoval službu místem plnění mimo území ČR. Toto plnění není možné ani zdanit, ani od daně osvobodit. Je ale možné v souvislosti s jeho realizací uplatňovat v ČR nárok na odpočet daně na vstupu.

6.6 Pořízení zboží z jiného členského státu (tj. „dovnitř“)

Pozor, uvědomme si, že nyní jsme v pozici odběratele, nikoliv dodavatele a pracujeme s přijatým, nikoliv vystaveným dokladem. To jen pro pořádek, abychom věděli, na které straně se nacházíme. Dále již budeme postupovat klasicky, to znamená určením místa plnění. Při pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani v jiném členském státě je místem plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Pokud je tedy pořizovatelem český plátce, místem plnění je tuzemsko. Rozlišme však dvě situace:

- Dodavatelem je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě – pak z pohledu odběratele je pořízení zboží z jiného členského státu **předmětem zdanění** ve státě pořízení zboží – tedy v ČR ([§ 16](#), [§ 25](#), [§ 108 ZDPH](#)), přičemž současně si odběratel může ihned nárokovat tuto DPH na vstupu (při splnění obecných podmínek vymezených v [§ 72](#) až [§ 76 ZDPH](#)). Tento postup (odvod daně na výstupu se současnou možností uplatnění daně na vstupu) se v intrakomunitárním právu nazývá **reverse charge**.
- Dodavatelem je osoba, která není registrovaná k dani v jiném členském státě (tj. není plátcem ve své zemi – členském státě EU) – pak českému příjemci **nevznikají žádná práva ani povinnosti** a toto plnění se nikde neeviduje a nevykazuje v daňovém přiznání.

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

Pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě

- Daňové přiznání ř. 3 (4)
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – A2

Nárok na odpočet z identického plnění se v daňovém přiznání vykazuje na ř. 43 (44) a nevykazuje se v kontrolním hlášení.

6.7 Pořízení služby z jiného členského státu (tj. „dovnitř“)

V případě pořízení služeb se jedná o podobný proces s bodem 6 na téma pořízení zboží z jiného členského státu. Opět jsme v roli odběratele a opět musíme řešit místo plnění. To jsme již u služeb činili mnohokrát, víme, že je nutné nejprve projít výjimky ([§ 10](#) až [10i ZDPH](#)) a poté (pokud služba ve výjimkách uvedená není) přejít k základním pravidlům ([§ 9 odst. 1 a 2 ZDPH](#)) a z nich si vybrat:

- Služba je poskytnuta **osobou povinnou k dani v jiném členském státě** – pak je místem plnění sídlo či místo podnikání odběratele – tedy u intrakomunitárních přijatých služeb je to český plátc – tedy místo plnění je v tuzemsku. Pořízenou službu, která je předmětem daně v ČR, je nutné buď zdanit, nebo od daně osvobodit s tím, že odběrateli vzniká možnost uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Tedy opět režim reverse charge. Pozor, tento druh intrakomunitárních plnění se přiznává na výstupu nejen ve vazbě na den jeho uskutečnění, ale rovněž při přijetí úplaty (zálohy), čímž se liší od pořízení zboží, kde úplata tento efekt nevyvolává. Postup je shodný pro situaci, kdy se jedná o osobu povinnou registrovanou k dani (tj. „unijního plátce“ či „unijní identifikovanou osobou“) či neregistrovanou k dani (tj. „unijního neplátce“, který by se však měl stát identifikovanou osobou). Český příjemce nemá žádnou odpovědnost za to, zda se osoby povinné k dani v pozici unijních dodavatelů stanou, či nestanou plátcí či identifikovanými osobami. Odpovědnost českého plátce je pouze zjištění, zda je dodavatel podnikatelem, či není (realizuje či nerealizuje ekonomickou činnost). Pokud ekonomickou činnost vyvíjí, je služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
- Služba je poskytnuta osobou, která **není osobou povinnou k dani v jiném členském státě**, pak tuzemskému plátc – příjemci služby nevznikají žádná práva, ani povinnosti. Místem plnění je totiž sídlo poskytovatele služby a pokud se jedná o osobu nepovinnou k dani, není celé plnění předmětem DPH. Ani poskytovatel, ani příjemce nemá žádné daňové povinnosti k DPH.

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

Přijetí služby od osoby registrované k dani (tj. dodavatel je plátc či identifikovaná osoba) v jiném členském státě s místem plnění v ČR

- Daňové přiznání ř. 5 (6)
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – A2

Přijetí služby od osoby povinné k dani, ale neregistrované k dani v jiném členském státě s místem plnění v ČR

- Daňové přiznání ř. 12 (13), neboť řádek 5 a 6 je určen jen pro osoby registrované k dani
- Kontrolní hlášení – A2 bez uvedení DIČ dodavatele, což je označeno za propustnou chybu

Nárok na odpočet z identického plnění se uplatní v daňovém přiznání na ř. 43 (44) a v kontrolním hlášení se nevykazuje.

6.8 Pojem reverse charge

Už víme, co je reverse charge? Předpokládám, že ano, rozebírali jsme to podrobně v bodu 6 a 7. Obecně si však dejme na tento pojem pozor. Právě proto, že není českým zákonem o DPH definován (a „dobře to zní“), bývá tento termín často používán pro situaci, kam se vůbec nehodí a nevystihuje podstatu řešení, například v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti v tuzemsku (jedná se o zcela jiný režim probíhající mezi českými plátcí, byť je částečně reverse charge podobný). **Vždy se přesvědčme, co míní druhá strana, pokud používá termín reverse charge.**

6.9 Vzájemné poskytování služeb s osobami ze třetích zemí

Opustíme území EU a vkročíme do třetích zemí. Je jich velmi mnoho, až na část Evropy je to vlastně celý svět. Do třetího světa můžeme dodávat – vyvážet zboží, ale i poskytovat služby, stejně tak i obráceně – můžeme z něj zboží dovážet, nebo se staneme příjemci služeb, které nám budou poskytovat dodavatelé ze třetích zemí.

Nejprve se poměrně rychle vypořádáme se **službami**. Pojetí je totiž velmi podobné tomu, které jsme v souvislosti se službami probrali v intrakomunitárních dodávkách. Rozlišme:

- a) **Poskytnutí služby příjemci (odběrateli) ze třetí země** (tj. zahraniční osobě) – místo plnění se řídí [§ 9](#) a [§ 10 ZDPH](#) s tím, že pokud je určeno podle [§ 9 odst. 1 ZDPH](#), místo plnění je ve třetí zemi.

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

Poskytnutí služeb s místem plnění ve třetí zemi

- Daňové přiznání ř. 26
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – nevykazuje se

V případě postupu podle [§ 9 odst. 2 ZDPH](#) se jedná o klasické tuzemské zdanitelné plnění s povinností odvést daň v tuzemsku.

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

Zdanitelné poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku

- Daňové přiznání ř. 1 (2)
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – A4 nebo A5

- b) **Přijetí služby od osoby ze třetí země** (zahraniční osoby) – místo plnění se řídí [§ 9](#) a [§ 10 ZDPH](#) s tím, že pokud je stanoveno podle [§ 10](#) či [§ 9 odst. 1 ZDPH](#), nachází se místo plnění v ČR. V tomto případě se uplatní i mimo intrakomunitární prostor systém reverse charge – tj. povinnost odvodu daně na výstupu s možností uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu.

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

Přijetí služby od osoby ze třetí země s místem plnění v ČR:

- Daňové přiznání ř. 12 (13)
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – A2

Nárok na odpočet z identického plnění se uplatní v daňovém přiznání na ř. 43 (44) a v kontrolním hlášení se nevykazuje.

6.10 Obchodování s osobami ze třetích zemí

Nevyzpytatelné jsou cesty zahraničního obchodu – v dobách našťěstí dávno minulých jsme si kávu sladili kubánským třtinovým cukrem, ačkoliv řepa cukrovka rostla na našich polích a cukrovary jely naplno. V dobách dnešních tomu není jinak – to, co dokážeme vyrobit u nás, dovážíme z Číny, našťěstí jsou i země, které chtějí zboží českých výrobců. Je tedy velmi pravděpodobné, že se s „pravým“ dovozem a vývozem (tedy tím ze třetích zemí) opravdu v praxi setkáme. Dovážet a vyvážet je možné jen zboží, nikoliv služby. Služby se mohou „přeshraničně“ poskytovat, neprochází přes celnici, nedokládají se doklady souvisejícími s celním řízením (například Jednotnou správní deklarací). Řešeny jsou výše v bodu 9.

Pojmy dovoz zboží a vývoz zboží jsou spojeny s celním řízením a s dokladem, který se nazývá Jednotná správní deklarace. Bez tohoto dokladu se až na výjimky (jsou uvedeny v [§ 66 odst. 4 písm. b\) ZDPH](#)) postupovat nedá, neboť jsou zde uvedeny údaje o výši základu daně, o dovozci a vývozci a o datu propuštění zboží do jednotlivých celních režimů, které mají odraz v DPH.

6.11 Vývoz zboží

Místo plnění v případě vývozu zboží je odvozeno od známého pravidla pro dodání zboží s přepravou – tedy místo, kde přeprava zboží začíná. V případě českého vývozce je tím místem **tuzemsko**. Je tedy nutné dodání zboží jako předmět daně posoudit podle českého zákona o DPH. Vývoz zboží je podle [§ 66 ZDPH](#) od daně **osvobozen** (s nárokem na odpočet daně na vstupu), podmínkou je propuštění tohoto zboží do režimu vývoz (dokládáme JSD, kde je český plátcem vývozcem tohoto zboží, nebo při zkráceném či ústním celním řízení jiným způsobem podle [§ 66 odst. 4 ZDPH](#)).

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

- Daňové přiznání ř. 22
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – nevykazuje se

Nárok na odpočet daně na vstupu je možné u plnění, která slouží k vývozu, uplatnit v plné výši, a to na řádcích 40 a 41, v kontrolním hlášení pak v B2 a B3.

6.12 Dovoz zboží

Místo plnění v případě dovozu zboží je speciálně upraveno v [§ 12 ZDPH](#), a to velmi podobně jako v případě pořízení zboží z jiného členského státu. V případě dovozu je místem plnění **tuzemsko**, pokud je na území tuzemska zboží propuštěno do režimu volného oběhu. Podobný je i další postup plátce – dovozce. Na výstupu dojde ke **zdanění dovezeného zboží** a na vstupu je možné při splnění obecných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu **nárok uplatnit**. Poněkud složitější může být určení základu daně při dovozu, který je definován v [§ 38 ZDPH](#).

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

- Daňové přiznání ř. 7 (8)
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – nevykazuje se

Nárok na odpočet z identického plnění se uplatní v daňovém přiznání na ř. 43 (44) a v kontrolním hlášení se nevykazuje.

6.13 „Tuzemské reverse charge“ na pořízení zboží

Podle [§ 24 odst. 2 ZDPH](#) vzniká povinnost přiznat daň odběrateli, který je plátcem DPH při dodání zboží místem plnění v tuzemsku, pokud dodavatelem je **osoba neusazená v tuzemsku, která není plátcem**. Osoba neusazená v tuzemsku je osoba povinná k dani (z EU či třetí země), která nemá v tuzemsku sídlo ani místo podnikání a s místem plnění na území ČR realizuje dodávky zboží mimo svoji stálou provozovnu (buď v tuzemsku stálou provozovnu vůbec nemá, nebo se této dodávky neúčastní). Českému plátcovi, odběrateli tohoto zboží, vzniká povinnost odvést daň a je mu současně při splnění podmínek umožněn také nárok na odpočet daně na vstupu. Jedná se o období intrakomunitárního reverse charge. Zboží však „necestuje“ ani ze třetích zemí, ale ani z EU. Zboží se nachází v ČR a zde je také dodáno českému plátcovi osobou neusazenou v tuzemsku.

Této skutečnosti je třeba si všimnout a ptát se na ni. Zdaleka ne vždy tato informace vyplývá z faktury. Pokud je zboží fakturováno osobou se sídlem mimo území ČR, zboží nebylo do ČR přepravováno ani z EU, ani ze třetí země a není fakturováno s českou DPH, je to podezřelé. Pokud dodavatel je osobou neusazenou v tuzemsku bez stálé provozovny, aplikujeme [§ 24 odst. 2 ZDPH](#) aneb „tuzemské reverse charge“. Pro jistotu – toto není tuzemská přenesená daňová povinnost.

Zobrazení v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení:

- Daňové přiznání ř. 12 (13)
- Souhrnné hlášení – nevykazuje se
- Kontrolní hlášení – A2

Nárok na odpočet z identického plnění se uplatní v daňovém přiznání na ř. 43 (44) a v kontrolním hlášení se nevykazuje.

6.14 Závěr

Pokud se vám výlet za hranice tuzemska nelíbil, na příště mohu slíbit program výhradně „z českých a moravských luhů a hájů“. Soustředíme se totiž na zvláštní režimy, a to zejména na režim přenesení daňové povinnosti, který se aplikuje výhradně na plnění s místem plnění v tuzemsku.

7. část

Režim přenesení daňové povinnosti

7.1 Úvod

V minulých dílech jsme se naučili, dá-li se to tak říci, „klasický“ průběh DPH, který je, velmi stručně řečeno, založen na tom, že v případě uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem vzniká daňová povinnost, vystavuje daňový doklad, který posílá odběrateli a ten, při splnění základních podmínek uplatnění nároku na odpočet, tento nárok uplatní.

Zvláštní režimy jsou založeny na tom, že některý z prvků „klasického“ průběhu DPH je změněn a funguje poněkud odlišně. Může to být například specificky tvořený základ daně (například dodání použitého zboží) nebo vznik daňové povinnosti u odběratele (v případě reverse charge či přenesení daňové povinnosti) nebo režim, kdy dochází k jakémusi „vlastnímu“

dodání, které není klasickým vztahem odběratele a dodavatele (dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností). Právě v minulém dílu jsme do tak zvaných „zvláštních režimů“ poprvé nahlédli, když jsme se zabývali intrakomunitárními dodávkami u odběratele, kde jsme uplatňovali režim reverse charge. Ostatní svým způsobem „zvláštní režimy“ si probereme podrobněji, neboť je velmi pravděpodobné, že se s některým z nich v praxi budete setkávat.

K tomu opět něco ze života. Přednáším léta daně a už vím, jak to chodí. Pokud se vykládají náležitosti daňového dokladu či podmínky nároku na odpočet, poslouchají všichni, neboť se to týká opravdu úplně všech a výklad základních podmínek není až tak složitý. Jen začnu vykládat něco malinko speciálního (třeba nakládání s použitým zbožím), je na některých posluchačích vidět, jak tiše „trpí“ a doufají, že „to složité, co nikdy nebudou potřebovat“, brzy skončí. Za pár dní jejich klient „doveze ojeté auto z Německa“ a rázem jsme ve zvláštním režimu použitého zboží, kde panují „divné“ postupy před pár dny odmítaného zvláštního režimu. Inu – odříkaného chleba největší krajíc, příštím novým klientem bude starožitník, zastavárna, v horším případě numismatik. Už dost dlouhou dobu si nemůžeme dovolit takový luxus jako je odmítnutí klienta, že. Jak to budeme řešit? Velmi špatně, když jsme vůbec neposlouchali... , mnohem lépe, když jsme zachytili, že něco takového existuje, k čemu se to používá a kde se to dá najít.

A jsme zase u toho, že není třeba speciality perfektně ovládat – to bychom přece nepatřili k začátečníkům. Musíme ale umět rozpoznat problém a umět položit dotaz. To je základní výbava začátečníka.

Než se střemhlav vrhneme do zvláštních režimů, musíme u každého z nich vysvětlit podmínky, za kterých se ve zvláštním režimu pohybujeme. Pokud „vstupní“ podmínky splníme, postupujeme podle zvláštního režimu, pokud je nesplníme, postupujeme „klasicky“.

7.2 Obchodování s použitým zbožím (§ 90 ZDPH)

Hned na úvod si musíme zdůraznit, že ne každý obchod s použitým zbožím spadá pod tento zvláštní režim. Musíme si definovat „vstupní podmínky“, a to:

- předmět obchodu,
- osobu obchodníka a
- osobu, od které obchodník dotyčný předmět nakoupil.

Co se týče předmětu obchodu, pod režim spadá dodání:

- použitého zboží,
- uměleckých děl,
- sběratelských předmětů,
- starožitností.

Obchodníkem se rozumí plátc, který v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty a starožitnosti za účelem jejich dalšího prodeje ([Příloha č. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty](#)).

Dále je důležitá osoba, od které obchodník daný předmět nakoupil. Režim může (ale také nemusí) obchodník použít jen tehdy, pokud nakoupil toto zboží od:

- osoby, která není povinná k dani,
- osoby, která je osobou povinnou k dani, ale není plátcem,
- osoby, která je osvobozenou osobou a není plátcem,
- osoby, která je osobou povinnou k dani a pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle [§ 62 ZDPH](#) nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo
- jiného obchodníka, který uplatnil zvláštní režim.

Při splnění všech tří atributů však není použití zvláštního režimu povinné, jen možné, obchodníkem volitelné. Naopak mimo uvedené dodavatele či předměty obchodování není tento režim možné vůbec uplatnit.

Pokud si při splnění všech vstupních podmínek obchodník zvolí použití zvláštního režimu, pak onou „zvláštností“ je **vymezení základu daně**. Základem daně je pouze přírážka obchodníka, která se považuje za cenu včetně DPH. Z této přírážky se pak metodou „shora dolů“ pomocí koeficientů vypočte finální výše daně. Obchodník na vystaveném daňovém dokladu neuvádí ani svůj základ daně, ani výši daně. Z takového daňového dokladu nemá příjemce nárok na odpočet daně na vstupu a nemá smysl výstavce k vyčíslení základu daně a výše daně nutit, neboť se na daňovém dokladu opravdu neuvádí. Stejně tak není možné si výši daně jakkoliv dopočítat či domyslet.

Na závěr ještě jedna důležitá informace pro obchodníky s uvedenými komoditami, kteří ještě nejsou plátcí daně. Do obratu obchodníka pro povinnou registraci se započítává celá tržba z prodeje, nejen přírážka. Jen pokud se jedná o čisté zprostředkování (tj. prodávající zboží nenabývá do svého vlastnictví), se do obratu započítává pouze provize, která se zákazníkovi ať již samostatně vyúčtuje, nebo strhne z peněz, které zprostředkovatel od zákazníka obdržel.

7.3 Přenesení daňové povinnosti v tuzemsku

Základním předpokladem správného postupu je (stejně jako v případě předchozího zvláštního režimu) zjištění, zda daně plnění je či není v režimu přenesení daňové povinnosti. K tomu je třeba posoudit splnění „vstupních podmínek“ ([§ 92a ZDPH](#)), a to, zda:

- dodavatel i odběratel jsou plátcí daně registrovaní k dani v České republice (nedejme se zmást slovy novelizovaného zákona, kde doslovně stojí, že „příjemce plnění nejedná jako osoba povinná k dani“),
- místem plnění je tuzemsko,
- plnění náleží mezi „vybrané komodity“ trvalého nebo dočasného režimu přenesení daňové povinnosti.

Pokud jsou uvedené vstupní podmínky splněny, daně plnění musí být poskytnuto právě v režimu přenesení daňové povinnosti (není možné ani tento režim vybrat, pokud nejsou splněny podmínky), což vyvolá specifický postup jak u dodavatele, tak i u odběratele. Hlavním znakem – tedy odlišností tohoto zvláštního režimu je skutečnost, že při uskutečnění zdanitelného plnění vzniká daňová povinnost na straně odběratele (nikoliv dodavatele).

Povinností dodavatele je vystavit daňový doklad, na kterém však nebude vyčíslena daň (sazba daně je uváděna nepovinně), naopak zde bude uveden text „Daň odvede zákazník“. Doklad bude uveden bez rozlišení sazeb daně na řádku 25 daňového přiznání a v části A1 v kontrolním hlášení, a to bez omezení hodnoty dokladu. V režimu přenesení daňové povinnosti nemohou být vystaveny zjednodušené daňové doklady.

Povinností odběratele je doplnit výši daně do evidence pro daňové účely (povinnost dopsat výši daně na doklad již neplatí) a daň odvést v období, kam spadá datum uskutečnění zdanitelného plnění. Doklad bude uveden s rozlišením sazeb daně na řádcích 10 a 11 daňového přiznání a v části B1 v kontrolním hlášení, a to bez omezení hodnoty dokladu.

Ještě dvě upřesnění ([§ 92a odst. 3 a 4 ZDPH](#)):

- **První se týká opožděně registrovaných nových plátců DPH.**

Pokud došlo k situaci, kdy plátce, který poskytnul nebo přijal zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce. Jinými slovy řečeno, při opožděné registraci se režim přenesení daňové povinnosti nemůže uplatnit a plnění je poskytováno mimo tento režim (tedy s daní).

- **Druhé se týká záloh na plnění v přenesení daňové povinnosti.**

Z titulu poskytnutí platby (zálohy) na plnění, která budou poskytnuta v režimu přenesení daňové povinnosti, nedochází v DPH k žádnému pohybu (neuplatní se ani režim PDP, ani nedochází k odvodu daně). Režim PDP se uplatní až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Jinými slovy řečeno, na přijetí zálohy před uskutečněním plnění v PDP se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní.

Důležité, leč nenápadné novelizované upřesnění od 1. 4. 2019

Věnujme pozornost jemnému, leč zásadnímu upřesnění, kdy se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije:

- v případě, kdy příjemce tohoto plnění nejedná jako osoba povinná k dani, a dále
- v případě, kdy ke dni přijetí úplaty přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění příjemce nejedná jako osoba povinná k dani.

Co to znamená? Pečlivost při prověřování odběratelů. Zdánlivě vypadá, že v případě například obcí, kdy v některých případech jednají jako osoba povinná k dani a v jiných případech tomu tak není (při výkonu státní správy). Pokud například stavební firma vyhledá, že daná obec, která je jejím zákazníkem, je registrovaným plátcem DPH, obvykle neváhá a použije na stavební a montážní práce režim přenesení daňové povinnosti (a také tak uzavře smlouvu – tj. v ceně bez DPH). Pokud dojde k mýlce a dodavatel si řádně nezjistí „pozici“ odběratele, může být nemile překvapen tím, že režim přenesení daňové povinnosti obec (zcela správně) neakceptuje a musí částku DPH uhradit vzhledem k uzavřené smlouvě sama.

A jedna velmi dobrá zpráva

Jistě nám neuniklo ustanovení, které do konce března 2019 platilo u stavebních a montážních prací (tzv. ujišťující paragraf – dnes [§ 92a odst. 7 ZDPH](#)). Pokud má příjemce i plátce, který plnění uskutečňuje, důvodně za to, že má být toto plnění poskytnuto v režimu přenesení daňové povinnosti a tento režim použijí, má se tento postup za správný – tj. stručně řečeno „i když by se ukázalo, že si to oba mysleli špatně, nikdo nebude postup napadat“. A tento „ujišťující paragraf“ od 1. 4. 2019 platí v celém rozsahu přenesení daňové povinnosti (nejen na stavební a montážní práce). Výborná zpráva. Nicméně nelze tento postup zaměňovat s tím, že „platí, co si oba dohodneme a vybereme“. Pokud si „omylem“ totiž vybereme zdanění namísto přenesení daňové povinnosti, příjemce nemá nárok na odpočet daně na vstupu, a to ani v případě, kdy dodavatel daň odvedl.

Režim přenesení daňové povinnosti rozdělíme na:

- režim trvalý
- režim dočasný

7.3.1 Trvalý režim přenesení daňové povinnosti

Trvalý režim přenesení daňové povinnosti ([§ 92a ZDPH](#)) se uplatňuje na tyto typy plnění:

- dodání zlata ([§ 92b ZDPH](#)),
- zboží uvedené v [Příloze č. 5 ZDPH](#) včetně zpracování tohoto zboží (jedná se o odpady) včetně dodání tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování nebo odlévání do ingotů plátci, použije plátce režim přenesení daňové povinnosti – [§ 92c ZDPH](#),
 - odpad z plastů a kaučuku,
 - sběrový papír a hadry,
 - skleněné střepy a odpad,
 - železný šrot a kovový odpad a další,
- dodání vybraných nemovitých věcí za splnění speciálních podmínek v [§ 56 odst. 5 a 6 ZDPH](#) ([§ 92d ZDPH](#)),
- stavební a montážní práce provedené vůči plátci (od 1. 1. 2012) podle klasifikace CZ-CPA 41 až 43 platné od 1. 1. 2008 – [§ 92e ZDPH](#), přičemž:
 - kód 41 – zahrnuje výstavbu bytových a nebytových budov,
 - kód 42 – zahrnuje výstavbu inženýrských staveb – silnic, mostů, železnic, vodních děl apod.,
 - kód 43 – zahrnuje specializované stavební práce včetně montážních prací (elektroinstalační, klempířské, tesařské, instalatérské, topenářské, montáž vestavěného nábytku apod.).

Další případy použití trvalého režimu přenesení daňové povinnosti

Rozšíření přenesení daňové povinnosti nastalo s účinností od 1. 7. 2017 v tomto rozsahu:

- poskytnutí zprostředkovatelské služby, která spočívá v obstarání investičního zlata ([§ 92b odst. 1 písm. b\) ZDPH](#)),
- dodání nemovité věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji ([§ 92d odst. 2 ZDPH](#)),
- poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce ([§ 92e odst. 2 ZDPH](#)),
- dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky ([§ 92ea ZDPH](#)),
- dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem ([§ 92ea ZDPH](#)).

7.3.2 Dočasný režim přenesení daňové povinnosti

Dočasný režim přenesení daňové povinnosti má dvě formy, a to:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedené v [Příloze č. 6 ZDPH](#) (dále jen „Příloha č. 6“) ([§ 92f ZDPH](#)) a
- mechanismus rychlé reakce ([§ 92g ZDPH](#)), který může být v platnosti pouze na základě potvrzení Evropské komise, a to maximálně na dobu nepřesahující 9 měsíců. Nepředpokládá se, že by v České republice došlo k aplikaci formy mechanismu rychlé reakce (a dosud k tomu skutečně nedošlo).

V souvislosti se značným rozšířením režimu přenesení daňové povinnosti je podstatné také ustanovení [§ 92h](#) a [§ 92i ZDPH](#), které umožní podávání **žádostí o závazné posouzení** na (ne)zahrnutí určité komodity do tohoto režimu.

Soustředme se tedy na [Přílohu č. 6](#) a [Nařízení vlády č. 361/2014 Sb.](#) (několikrát novelizované), kterým byly zvolené komodity z [Přílohy č. 6](#) vybrány. Vláda nemá možnost (mimo mechanismu rychlé reakce) vybrat jiné komodity, než ty, které nabízí [Příloha č. 6](#).

Obsahem [Přílohy č. 6](#) jsou emisní povolenky, mobilní telefony, laptopy, tablety, herní konzole, zařízení s integrovanými obvody, obiloviny, technické plodiny včetně olejnatých semen a cukrové řepy, surové nebo polozpracované kovy včetně drahých kovů, elektřina a plyn dodávaná obchodníkům, dodání certifikátů plynu a elektřiny, telekomunikační služby.

Stěžejní pro praktickou realizaci je pak [Nařízení vlády č. 361/2014 Sb.](#), které vybírá komodity, na které se režim uplatňuje. Nabytí účinnosti různých částí tohoto nařízení bylo poněkud komplikované:

- od 1. 1. 2015 se vztahuje na emisní povolenky, a to bez omezení hodnoty,
- od 1. 4. 2015 se vztahuje na níže uvedenou řadu dalších komodit,
- od 1. 9. 2015 se vztahuje na dodání cukrové řepy,
- od 1. 7. 2015 se vztahuje na další rozšíření množiny obilovin a technických plodin,
- od 1. 2. 2016 se vztahuje na dodání elektřiny a plynu obchodníkům z těmito energiemi, a to bez omezení hodnoty,
- od 1. 10. 2016 se vztahuje na vybrané telekomunikační služby, a to bez omezení hodnoty.

Z výše uvedeného můžeme rozdělit režim přenesení daňové povinnosti dočasněho charakteru na režim nelimitovaný a limitovaný (viz níže).

7.3.2.1 Nařízení vlády č. 361/2014 Sb.

Komodity, kterých se dočasný režim přenesení daňové povinnosti týká:

1. **Nelimitované komodity**, tj. neomezené finančním ani množstevním limitem – [§ 2 odst. 1 Nařízení vlády č. 361/2014 Sb.](#))
 - a) povolenky na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,
 - b) dodání certifikátů elektřiny,
 - c) dodání elektřiny a plynu obchodníkům s těmito energiemi (zákazník obchodníkem) a další specifické činnosti s tím související (viz bod 3.2.2 tohoto článku),
 - d) poskytnutí služby elektronických komunikací podle zákona upravujícího elektronické komunikace prostřednictvím přístupu k sítím elektronických komunikací, propojení sítí elektronických komunikací nebo na základě nákupu a prodeje těchto služeb (viz bod 3.2.3 tohoto článku).
2. **Limitované komodity** aneb vybrané zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku **100 000 Kč** ([§ 2 odst. 3 Nařízení vlády č. 361/2014 Sb.](#)). Vybraným zbožím se pro tyto účely rozumí:
 - a) obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, které nejsou běžně používány v nezměněném stavu ke konečné spotřebě, které jsou uvedeny pod konkrétními kódy nomenklatury celního sazebníku a je nutné velmi pečlivé zařazení každé jednotlivé komodity,
 - b) kovy včetně drahých kovů, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 71 a třídě XV, s výjimkou zboží,
 1. které je uvedeno pod kódy nomenklatury celního sazebníku 7101 až 7105 a mnoho dalších kódů,
 2. kterým je odpad a šrot z hafnia podle v nařízení uvedených kódů v celním sazebníku,
 3. které je uvedeno pod kódy nomenklatury celního sazebníku 82 a 83,
 4. na které se vztahuje zvláštní režim přenesení daňové povinnosti podle [§ 90](#) a [§ 92c ZDPH](#),
 - c) mobilní telefony, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku 8517 12 00 nebo 8517 18 00,
 - d) integrované obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 a desky plošných spojů osazené těmito obvody, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele,
 - e) přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat, která jsou uvedena pod kódy nomenklatury celního sazebníku 8471 30 00 (tablety a laptopy),
 - f) videoherní konzole, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku 9504.

7.3.2.2 Dodání elektřiny a plynu v dočasném nelimitovaném režimu přenesení daňové povinnosti

Pod číslem [11/2016 Sb. vyšla novelizace nařízení vlády č. 361/2014 Sb. o přenesení daňové povinnosti dočasného charakteru](#) s účinností od 1. 2. 2016.

Dochází k rozšíření režimu PDP, a to o:

- dodání certifikátů elektřiny,
- dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi **obchodníkovi** vymezenému v [§ 7a odst. 2 ZDPH](#); přičemž za obchodníka se pro účely režimu přenesení daňové povinnosti považuje také osoba, jejímž předmětem podnikání je přenos elektřiny, distribuce elektřiny, obchod s elektřinou, činnost operátora trhu, přeprava plynu, distribuce plynu, uskladňování plynu a obchod s plynem za podmínek stanovených energetickým zákonem.

Upřesnění výše a možného způsobu stanovení limitu všech limitovaných komodit

Neméně důležitou je další část nařízení, která se týká všech komodit, které jsou zařazeny pod dočasný režim PDP na základě překročení limitní částky. Jedná se novou část [§ 2 odst. 5 nařízení vlády č. 361/2014 Sb.](#) Nové je umožněn **alternativní postup** uplatnění PDP na základě písemné dohody i v případě nepřekročení limitní částky.

Pokud se plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, **dohodnou písemně**, že na zdanitelné plnění, kterým je dodání vybraného zboží s celkovou částkou základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží **nižší**, než je limitní částka uvedená v nařízení vlády (100 000 Kč), použijí režim přenesení daňové povinnosti, považuje se toto plnění za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.

7.3.2.3 Telekomunikační služby v dočasném nelimitovaném režimu přenesení daňové povinnosti

Pod číslem [296/2016 Sb. vyšla novelizace nařízení vlády č. 361/2014 Sb. o přenesení daňové povinnosti dočasného charakteru](#). Režim přenesení daňové povinnosti se použije při poskytování služeb elektronických komunikací poskytovaných na základě

smluv o propojení či přístupu dle § 78 a následujících zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích. Jedná se o tyto typy smluv:

- o přístupu k sítím elektronických komunikací,
- o propojení sítí elektronických komunikací,
- o nákupu a prodeji těchto služeb.

K této problematice je vydána podrobná [Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti u poskytnutí služby elektronických komunikací Č.j.: 105279/16/7100-20118-012884](#).

7.3.3 Možné překvapení do budoucna

Česká republika 16. 1. 2019 zaslala žádost o možnost využívat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty (plošný reverse charge). Oporou pro tento postup je směrnice Rady EU č. 2018/2057 novelizující směrnici o společném systému DPH. Tomuto režimu podléhají veškerá zdanitelná plnění u zboží a služeb u jednotlivých transakcí nad 17 500 eur (v přepočtu cca 450 000 Kč). Žádost je podána Evropské komisi, která ji v rámci nastavených pravidel předloží ke schválení Radě EU. Po schválení žádosti bude v ČR zahájen legislativní proces, na němž bude záviset zavedení tohoto opatření, které se předpokládá od 1. 7. 2020, účinnost pak zhruba po roce. Zavedení této plošné přenesené daňové povinnosti mezi plátcí na všechny komodity by bylo velkou změnou. Zatím nám ale bezprostředně neklepe na dveře.

7.4 Závěr

Příště se setkáme nad problémy, které se vztahují k dlouhodobému majetku a v rámci toho si probereme další (už poslední) speciální režim, a to režim majetku vytvořeného vlastní činností. V souvislosti s dlouhodobým majetkem se také soustředíme na režimy prodeje nemovitých věcí.

8. část

Dlouhodobý majetek v DPH

8.1 Dlouhodobý majetek a jeho postavení v ZDPH

[Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty](#), pro své vlastní účely v [§ 4 odst. 4 písm. d\)](#) definuje pojem dlouhodobý majetek. V této souvislosti mě napadají dvě otázky. Proč taková definice v zákonu je? A dále, samozřejmě, jak tato definice zní?

Důvodem existence definice dlouhodobého majetku v zákonu o DPH je skutečnost, že právě u dlouhodobého majetku je nutné provádět určitý typ „sledování“ tohoto majetku v čase za účelem provedení případné úpravy odpočtu. Pojem úprava odpočtu ([§ 78 ZDPH](#)) se budeme podrobně zabývat, a to právě jen a pouze ve vztahu k dlouhodobému majetku. Jiné druhy majetku tomuto sledování nepodléhají. To je první důvod. Druhým důvodem je posouzení, zda dlouhodobý majetek nenabýváme v režimu „majetku vytvořeného vlastní činností“. To je druhý důvod. Novinkou platnou od 1. 4. 2019 je úprava odpočtu na významné opravy nemovité věci. Novinka to je záladná, komplikovaná a ve většině případů se může značně prodražit. A to je třetí a poslední důvod, proč se dlouhodobým majetkem zabývat. Postupně probereme všechny situace. Nejprve ale slíbená definice.

Dlouhodobý majetek je v [ZDPH](#) definován odlišně od účetních předpisů a částečně odlišně i od [zákona o daních z příjmů](#). Pod tento pojem řadíme:

- a) hmotný majetek v souladu s jeho definicí podle [zákona o daních z příjmů](#) (tedy přesahující svojí hodnotou částku 40 tis. Kč, a to bez ohledu na znění účetní směrnice pro vznik dlouhodobého hmotného majetku), dále pak hmotný majetek přenechaný k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k tomuto majetku bude na uživatele převedeno za obvyklých okolností. Tento majetek je pak pro účely DPH považován za dlouhodobý majetek uživatele. Tato změna v definici ve vztahu k finančnímu leasingu souvisí se změnou data uskutečnění zdanitelného plnění u leasingových smluv (platí pro smlouvy uzavřené počínaje 1. 1. 2020);
- b) odpisovatelný nehmotný majetek v souladu s jeho definicí podle [zákona o daních z příjmů](#) (tedy přesahující svojí hodnotou částku 60 tis. Kč, a to bez ohledu na znění účetní směrnice pro vznik dlouhodobého nehmotného majetku);
- c) pozemky, které podle účetních předpisů nejsou zbožím;

d) technické zhodnocení hmotného a nehmotného majetku podle [§ 33 zákona o daních z příjmů](#) (tj. s hodnotou přesahující 40 tis. Kč), a to každé jednotlivě (bez ohledu na to, že pro účely účetnictví i daně z příjmů dochází ke spojení hodnot majetku a jeho technických zhodnocení). Pro účely DPH je každé samostatné technické zhodnocení posuzováno jako jeden samostatný kus dlouhodobého majetku. Na tuto „samostatnost“ technického zhodnocení pro účely DPH nejsme připraveni a nejsou na ni obvykle připraveny ani účetní software, které údaje čerpají právě z účetnictví, kde technické zhodnocení je spojeno s hlavním majetkem. Je nutné tedy počítat s ručním přístupem k věci.

Tak už víme, které typy majetku podrobíme sledování, které se nazývá úpravou odpočtu.

8.2 Daňové souvislosti převodu dlouhodobého majetku

Prodej, dar či vklad movité věci nezasluhuje žádnou mimořádnou pozornost, jedná se totiž o dodání „běžného“ zboží. Naopak převod nemovité věci je věcí komplikovanou, neboť „ve hře“ jsou různé režimy DPH – zdanitelné plnění, plnění osvobozené bez nároku na odpočet DPH, převod v režimu přenesené daňové povinnosti. Toto téma jsme rozebírali již ve 3. dílu – osvobozená plnění, konkrétně v bodu 3.4 b).

Podstatná je definice „vybrané nemovité věci“ obsažená v [§ 56 odst. 5 ZDPH](#). Patří sem stavby (samostatné, nikoliv ty, které jsou součástí pozemku), jednotky, inženýrské sítě, pozemky, které tvoří funkční celek se stavbami, a právo stavby. Další, co je nezbytné ozřejmit, je pojem „převod“. Pod tento pojem spadá nejen převod úplatný (tj. prodej), ale také dar či vklad takového majetku.

Pokud dojde k převodu, který je od daně osvobozen bez nároku na odpočet daně na vstupu, a to ve lhůtě úpravy odpočtu, musíme se zabývat následky (jednorázové) úpravy odpočtu, který se bude vztahovat k uplatněnému odpočtu při nákupu dané vybrané nemovité věci ([§ 78d ZDPH](#)). Pro jistotu se „klasickou“ úpravou odpočtu níže zabýváme.

Úprava odpočtu na významné opravy nemovité věci

Novinkou platnou od 1. 4. 2019 je ustanovení [§ 78da ZDPH](#). Pokud dojde k dodání nemovité věci, je třeba se nově zabývat úpravou odpočtu z **významné opravy**, která byla provedena na nemovité věci. Podmínky provedení úpravy odpočtu jsou následující:

- jedná se o významnou opravu,
- byla provedena ve lhůtě úpravy odpočtu (tj. 10 let – lhůta se počítá od roku, ve kterém byla oprava dokončena),
- při výpočtu úpravy odpočtu se použije jako výchozí koeficient, který byl uplatněn v době, kdy byla oprava realizována.

Významnou opravou se rozumí oprava podle účetních předpisů (definice opravy je obsažena v [§ 47 odst. 2 písm. a\) vyhlášky č. 500/2002 Sb.](#)), pokud hodnota veškerých přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k této opravě bez daně je vyšší než 200 tis. Kč.

A protože se jedná o věc opravdu podstatnou, je třeba věnovat pozornost také přechodnému ustanovení. Pokud byla významná oprava podle [§ 78da ZDPH](#) započata před 1. 4. 2019 a dokončena po tomto dni, **může** plátce postupovat podle aktuálně platného [§ 78da ZDPH](#). Pokud byla oprava započata i dokončena po 1. 4. 2019, **je nutné** postupovat výhradně podle nové úpravy, tj. musíme se úpravou odpočtu z významné opravy zabývat.

Neberme tuto novinku na lehkou váhu. Je třeba se nad novou situací zamyslet a představit si, jak budeme evidovat významné opravy a uplatněné nároky na odpočet z nich podle jednotlivých nemovitých věcí. Že „od toho“ máme účet 511? Ano, ale na něm jsou zaúčtovány všechny opravy. Nejen ty významné u nemovitých věcí, ale i všechny ostatní opravy včetně oprav hmotného majetku, včetně údržby... Bude náročné 10 let zpětně hledat na účtu 511 doklady na významné opravy určité nemovité věci a mapovat uplatněné nároky na odpočet. Je na čase se zamyslet nad mimoúčetním sledováním nebo nad zavedením pečlivé analytické evidence účtu 511. Raději si nechci v této souvislosti ani představovat převzetí nového klienta...

8.3 Úprava odpočtu

Hovoříme-li v souvislosti s úpravou odpočtu o sledování, je třeba zjistit nejen, co sledujeme, ale také proč a jak dlouho tak činíme.

Základním principem úpravy odpočtu je sledování případné možné **následné změny podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu**. Pořízení dlouhodobého majetku (pokud byl pořízen od plátce daně nebo osoby registrované k dani v jiném členském státě) bylo provázeno daňovým dokladem, na základě kterého jsme uplatnili nárok na odpočet. Jaký? Jeden ze tří možných:

- a) plný,
- b) částečný, tj. krácený vypořádacím nebo poměrným koeficientem (případně i oběma najednou),
- c) žádný.

Podle čeho jsme se v souvislosti s druhem uplatněného odpočtu rozhodovali?

Už v našem třetím setkání jsme si stanovili pravidlo, podle kterého výběr typu odpočtu závisí právě na vazbě konkrétního dokladu (vstupu) ke konkrétnímu výstupu. V případě dlouhodobého majetku je jeho použití složitější. Při prvotním uplatnění odpočtu se totiž neřídíme žádnou skutečností (majetek jsme ještě ani nezačali užívat, zatím se zamýšlíme nad pořizovacím daňovým dokladem), ale řídíme se předpokládaným způsobem použití. A ten se může v čase měnit. Právě tyto změny nás zajímají a jsou důvodem a hlavním účelem úpravy odpočtu. Sledujeme, zda se v čase nemění původní předpokládaný účel použití majetku ve vztahu k primárně uplatněnému nároku na odpočet daně na vstupu. Ano, nebo ne? To budeme u každého jednotlivého majetku zkoumat samostatně.

Zbývá poslední otázka – **jak dlouho** sledování probíhá? Očekáváte jedno číslo označující počet let či měsíců... Není to tak jednoduché, neboť lhůta úpravy odpočtu byla opakovaně novelizována s tím, že je důležité, kdy byl majetek uveden do užívání a od toho se pak odvíjí stanovení lhůty úpravy odpočtu:

- u majetku zařazeného do užívání do konce března 2011 platí jednotná lhůta 5 let, tento majetek můžeme ještě v evidenci mít, úprava odpočtu se ho však již netýká,
- u majetku zařazeného do užívání v rozmezí 1. 4. – 31. 12. 2011 platí lhůta 5 let s výjimkou staveb, bytů a nebytových prostor, kde je stanovena lhůta 10 let,
- následně počínaje 1. 1. 2012 se desetiletá lhůta vztahuje i na technická zhodnocení na stavbách, bytech a nebytových prostorech, pokud byla uvedena do užívání po 1. 1. 2012. U zbylého majetku zůstává původní pětiletá lhůta úpravy odpočtu.

Ať už je lhůta jakákoliv, začínáme počítat od roku uvedení majetku do užívání – tento rok je prvním rokem z celkového požadovaného počtu. Jedná se tedy o kalendářní roky, nikoliv o počítání lhůty na měsíce.

Shrňme si předchozí výklad

Úprava odpočtu sleduje po dobu běhu lhůty úpravy odpočtu na dlouhodobý majetek za účelem zjištění změn ve způsobu jeho využití ve vztahu k původně uplatněnému nároku na odpočet daně při pořízení majetku. Pokud dojde ke změně způsobu užívání proti původnímu předpokladu, přikročíme k výpočtu úpravy odpočtu, jehož výsledkem je odvod daně správcí daně, případně naopak inkaso části původně neuplatněného nároku na odpočet daně na vstupu.

A dál? O jaký výpočet se jedná? Po zralé úvaze nebudu uvádět složité vzorce a legendy k nim. Role začátečníka je v tom, že rozpozná problém. Nemusí ho hned umět vyřešit, zvláště pokud se jedná o složitý výpočet a tím úprava odpočtu je. Výpočet přenecháme pokročilejším. K výbavě začátečníka ještě připojme informaci, že úprava odpočtu se provádí na řádku 60 daňového přiznání k DPH.

Ještě dodejme, že rozeznáváme dva typy úpravy odpočtu – jednorázovou a průběžnou. Jedná se o slangové výrazy, nicméně je důležité je od sebe odlišit. **Jednorázová** úprava odpočtu se týká situace, kdy se dlouhodobý majetek vyřazuje převodem s tím, že převod se realizuje v režimu, který není shodný s předpokladem, který jsme měli při primárním uplatnění nároku na odpočet. Klasickým příkladem (uvedený níže) je prodej budovy v režimu osvobození bez nároku na odpočet daně na vstupu s tím, že při pořízení budovy byl nárok na odpočet uplatněn. Pokud se prodej uskuteční ve lhůtě úpravy odpočtu, dojde k jednorázové úpravě odpočtu. Řádek 60 bude vyplněn v období, kdy k prodeji došlo.

Naopak **průběžná** úprava odpočtu reaguje na změnu výše koeficientů (jak vypořádacího, tak i poměrného) v čase. Pokud při pořízení majetku dojde k uplatnění pouze poměrné části odpočtu, je třeba následně sledovat po dobu lhůty úpravy odpočtu vývoj koeficientů. Pokud dojde k odchylce vyšší než 10 procentních bodů, je potřeba reagovat průběžnou úpravou odpočtu. Výsledek je také uveden na řádku 60, ovšem výhradně v daňovém přiznání za prosinec nebo 4. čtvrtletí kalendářního roku.

Čeho se tedy máme v souvislosti s úpravou odpočtu bát? Dejme si několik příkladů:

Příklad č. 16

Jsme stavební firma, občas prodáváme i zbylý stavební materiál, vlastníme budovu skladu stavebního materiálu (postavili jsme si sami v roce 2010 a uplatnili jsme nárok na odpočet) a ještě vlastníme budovu, kterou pronajímáme v současné době poradenské společnosti – plátcům DPH. Tuto budovu jsme několikrát technicky zhodnotili s uplatněným nárokem na odpočet daně na vstupu.

Co se u nás už stalo, právě děje (a může se ještě stát) v oblasti dlouhodobého majetku?

- a) V roce 2018 jsme koupili bagr a uplatnili jsme si nárok na odpočet daně. Bagr budeme sledovat do konce roku 2022, ale nelze očekávat, že by se do té doby používal za jiným účelem, než je realizace zdanitelných plnění na výstupu, případně bychom ho mohli i prodat. V případě používání pro účely stavebních zakázek se realizuje zdanitelné plnění (a to i v režimu přenesení daňové povinnosti) a v případě prodeje bychom bagr nemohli prodat jinak než s DPH. Není se tedy čeho bát a sledování je víceméně formální záležitostí. Ale sledujeme, taky můžeme zkrachovat, ukončit plátcovství k DPH a údaje o majetku se budou hodit pro účely změny režimu ([§ 79 ZDPH](#) – to budeme probírat v posledním dílu).
- b) Průběžně kupujeme kancelářské vybavení (některé bývá i dražší než 40 tis. Kč), které používáme pro „chod firmy“. Uplatňujeme nárok na odpočet daně na vstupu a nemáme se moc čeho bát. Pokud neotevřeme směnárnu, či nezačneme realizovat zprostředkování pojištění (či jiné osvobozené činnosti bez nároku na odpočet daně), v klidu projde lhůta 5 let a nic se nestane.

- c) Několikrát jsme (za více než 40 tis. Kč za rok) technicky zhodnotili budovu skladu (v roce 2013, 2019 i 2020) a pro zřejmé použití pro účely stavební výroby jsme si vždy uplatnili nárok na odpočet daně na vstupu. Jednalo se o technická zhodnocení, která nezvýšila podlahovou plochu budovy o více než 50 %, ani se nejednalo o takový rozsah, který by zcela zásadně změnil hodnotu budovy. Jen připomínám, máme pro účely DPH čtyři kusy majetku – budovu skladu a tři samostatná technická zhodnocení. Srovnajme si začátky a konce lhůty úpravy odpočtu:

Typ majetku	začátek	konec	počet let
Budova	2010	2014	5
TZ 2010	2010	2014	5
TZ 2019	2019	2028	10
TZ 2020	2020	2029	10

Tady se „bojíme“, a to dvou věcí:

- Je možné, že budovu nebo její část pronajmeme neplátcí, nebo
- je možné, že budovu prodáme, a to samozřejmě včetně všech technických zhodnocení (protože bez nich to nejde). Pro uplynutí 5leté lhůty definované v [§ 56 odst. 3 ZDPH](#) se bude jednat u budovy o prodej od daně osvobozený bez nároku na odpočet daně na vstupu. Ano, za určitých podmínek ([§ 56 odst. 6 ZDPH](#)) je možné alternativně zvolit režim zdanění, není však jisté, že kupující na zvýšení ceny o DPH přistoupí (zvláště, pokud není plátcem DPH), proto zatím tuto možnost prodeje s DPH neuvažujeme.

Oba případy znamenají změnu účelu užívání a podle toho, ve kterém roce se „obávané“ situace přihodí, tak velká bude úprava odpočtu, která bude v těchto případech znamenat odvod části dříve uplatněného DPH na vstupu správci daně.

Nasimulujme si situaci prodeje budovy v roce 2020:

Budova bez úpravy odpočtu, lhůta již prošla

TZ 1 bez úpravy odpočtu, lhůta již prošla

TZ 2 a 3 vždy s úpravou odpočtu, velikost odvodu záleží na počtu let, které zbývají do uplynutí lhůty (čím více let chybí, tím větší část odpočtu se bude vracet)

Následuje výpočet výše vráceného odpočtu a toho vás ušetřím. Pro praxi si stačí pamatovat, že za každý rok, který chybí do celkové lhůty úpravy odpočtu, se bude vracet jedna desetina původně uplatněného odpočtu. Konkrétně tedy:

Pro TZ 2 9 desetin původně uplatněného odpočtu

Pro TZ 3 celá hodnota uplatněného odpočtu

Pokud tušíte, že podobná překvapení nás mohou čekat i s budovou pronajímanou (v současné době) plátcům, tušíte správně. Budovu můžeme pronajmout úplně nebo zčásti neplátcům (třeba lékařům) a opět se budeme zabývat úpravou odpočtu z případně v minulosti provedených technických zhodnocení.

Už si umíme částečně představit, co se sleduje? Ano, **je to naše práce**, my jsme zodpovědní za DPH, a to i tehdy, když jsme právě nastoupili a majetek byl nakoupen za „předchozí účetní“. Nebo máte pocit, že to bude umět a sledovat majitel společnosti? Nebo stavbyvedoucí?

Zděšení není na místě, vždyť už víme, na co se máme ptát...

8.4 Vyrovnaní odpočtu

Vyrovnaní odpočtu ([§ 77 ZDPH](#)) není jiným názvem pro úpravu odpočtu (viz předchozí kapitola), ani jiným názvem pro opravu odpočtu (opravnými daňovými doklady), ani jiným názvem pro vypořádání odpočtu (výpočet krátkodobého koeficientu). Jedná se o zvláštní „sledování“, tentokrát však nikoliv dlouhodobého majetku, ale majetku krátkodobého, kam pro účely DPH patří zásoby a drobný majetek, který není dlouhodobým majetkem.

Principem vyrovnaní odpočtu je sledování, zda nedošlo ke změně účelu použití krátkodobého majetku ve vztahu k původně uplatněnému nároku na odpočet daně na vstupu. K výpočtu však přistoupíme pouze v případě, že ke změně účelu dojde:

- před prvním použitím tohoto majetku a zároveň
- ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (3 roky).

Vyrovnaní odpočtu probíhá průběžně v roce vždy, když ke změně účelu užívání krátkodobého majetku dojde (řádek 45 daňového přiznání).

Možná bude malým překvapením, že vyrovnaní odpočtu (v případě krátkodobého majetku) a úprava odpočtu (v případě dlouhodobého majetku) se provádí také v případě zničení, ztráty či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny ([§ 77 odst. 2 písm. c](#)) a [§ 78e ZDPH](#)).

8.5 Majetek vytvořený vlastní činností

V této části dnešního setkání se vracíme ke „zvláštním režimům“. Bude to naposledy, ale bude to stát za to. Zůstaneme v oblasti dlouhodobého majetku, kde se soustředíme na situaci, kdy si dlouhodobý majetek „opatřujeme“ vlastní činností. Nedejme se mýlit názvem, pod tento režim spadá i majetek, který je dodáván více než jedním dodavatelem, práce vlastních zaměstnanců přitom není podstatná (vyskytovat se může, ale také nemusí).

Dlouhodobým majetkem **vytvořeným vlastní činností** je dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil. Pod tento pojem spadá i technické zhodnocení. Definice majetku vytvořeného ve vlastní režii nenavazuje na pojetí majetku vytvořeného ve vlastní režii v účetnictví (tedy nesouvisí s aktivací).

Stejně jako u předchozích režimů je i zde nutné splnit „vstupní podmínky“, abychom věděli, zda daný dlouhodobý majetek pořizujeme v tomto zvláštním režimu, či nikoliv. Podmínky jsou dvě:

- majetek je pořizován více než jedním dodavatelem a zároveň
- majetek se bude využívat i pro jiné účely než ekonomickou činnost nebo částečně i pro účely, kdy není nárok na odpočet daně, tj. pro částečný nárok na odpočet daně na vstupu. Představme si třeba dům, ve kterém bude plátce částečně bydlet, nebo dům, který se bude zčásti pronajímat neplátcům a zčásti plátcům, nebo dům, ve kterém realizujeme jak činnosti zdanitelné, tak i od daně osvobozené bez nároku na odpočet daně na vstupu.

Pokud máme splněné obě vstupní podmínky, je jisté, že pořizujeme majetek vlastní činností a musíme se podřídit zvláštnímu režimu ([§ 78b odst. 2 ZDPH](#)). V čem jsou odlišnosti tohoto režimu od klasického pořízení dlouhodobého majetku?

- při vytváření majetku je plátce oprávněn uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši,
- po uvedení do stavu způsobilého k užívání se bude tento majetek považovat za (fiktivní) **zdanitelné plnění**, které je předmětem daně ([§ 13 odst. 4 písm. b\) ZDPH](#)), přičemž plátce:
- odvede daň na výstupu, přičemž základ daně stanoví podle [§ 36 odst. 6 písm. a\) ZDPH](#) – tj. jako nákladovou cenu,
- uplatní nárok na odpočet daně, jehož výše se bude odvíjet od účelu použití tohoto majetku (krácená výše, částečná výše, případně i plný nárok na odpočet).

A nejlepší na závěr. Režim majetku nabytého vlastní činností je pouhou „předehrou“ pro případnou následnou úpravu odpočtu. Pro tu se poté použijí výše uvedená obecná pravidla úpravy odpočtu s tím, že lhůta pro úpravu odpočtu počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl tento majetek uveden do stavu způsobilého k užívání. Při úpravě odpočtu se pracuje s daní, která vznikla na výstupu a byla uplatňována na vstupu (nikoliv tedy s daní z daňových dokladů).

Opět malý příklad – aneb čeho si máme při pořízení majetku všimnout:

Příklad č. 17

Vraťme se do naší stavební firmy a podívejme se, co nově pořizujeme. Co se týče našich domů, budovu skladu využíváme stále jen pro skladování stavebního materiálu. Zato v druhém domě nastaly změny – kromě poradenské společnosti ji nyní částečně pronajímáme také pojišťovací makléřům – neplátcům DPH. Úpravu odpočtu jsme si již připravili, čekáme na její realizaci v prosincovém daňovém přiznání.

Teď plánujeme a budeme realizovat přístavbu vstupní haly k tomuto domu. Jedná se o poměrně rozsáhlé technické zhodnocení s rozpočtovanými náklady 800 tis. Kč. Hrubou stavbu provedeme vlastními silami, na vnitřní obklady stěn, podlahy a zabudování vestavěného nábytku jsme si sjednali samostatné dodavatele – plátce DPH.

Odhadili bychom „učebnicový“ režim majetku vytvořeného vlastní činností zkombinovaný s režimem přenesení daňové povinnosti? Pokud ano, uděluji výbornou s pochvalou.

Pro jistotu se rámcově podíváme, co budeme v souvislosti s DPH vlastně dělat:

- Z došlých faktur dodavatelů – plátců odvedeme v režimu přenesení daňové povinnosti daň na výstupu a v plné výši (přestože dům je částečně pronajímám neplátcům) uplatníme nárok na odpočet daně na vstupu.
- Z „vlastních“ vstupů (materiál, lešení) uplatňujeme nárok na odpočet v plné výši.
- Bedlivě sledujeme datum uvedení technického zhodnocení do užívání a k tomuto datu odvedeme daň na výstupu ze všech hodnot, které se na ocenění nově vzniklého dlouhodobého majetku podílely (tedy zjednodušeně řečeno z údaje na účtu 042) včetně aktivace vlastní práce zaměstnanců a vstupů od neplátců.
- Ve stejném zdaňovacím období, kdy jsme odvedli daň na výstupu, uplatníme nárok na odpočet, který zkrátíme nejprve zálohovým koeficientem a
- na konci roku ještě odpočet přepočítáme při vyúčtování nároku na odpočet vypořádacím koeficientem.
- Dalších 10 let sledujeme tento nově vzniklý dlouhodobý majetek za účelem úpravy odpočtu.

A to je pro dnešek všechno, možná mohu slíbit, že horší už to nebude.

9. část

Změna režimu aneb registrace plátce a zrušení registrace plátce, ručení za daň

9.1 Registrace plátce aneb jak se stát dobrovolně či povinně plátcem DPH

Touto problematikou, řeknete si, jsme měli začít v prvním dílu. Logicky vzato, ano, nicméně na začátek mi toto téma připadalo příliš složité a také zbytečné. Většinou začátečník přijde do firmy, která již plátcem daně je a neplánuje svoji registraci zrušit. Registrace a její rušení není zpravidla tím prvním, co potřebujeme. Nicméně – všechno jednou začíná a taky končí a je možné, že se toho budeme zrovna my účastnit a bude třeba vědět, jak na to. Podmínky pro registraci plátce daně zaměříme na **tuzemské osoby** se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku; zahraniční osoby a osoby registrované k dani v jiném členském státě, které se v tuzemsku chtějí či povinně musí stát plátcí DPH, pro začátek vynecháme. Rozhodně však nepočítejte s tím, že se na osoby neusazené v tuzemsku vztahují stejná pravidla jako na tuzemské osoby. Nikoliv, jsou mnohem přísnější a neplatí zde limit obrátu 1 mil. Kč (žádné limity obrátu zde nejsou stanoveny).

9.1.1 Dobrovolná registrace

Co se týče podmínek zákona, tak nejjednodušší je dobrovolná registrace plátce. Ne tak již v praxi, k tomu se dostaneme níže. Pro dobrovolnou registraci plátce musí být splněny dvě podmínky ([§ 94a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty](#)):

- fyzická nebo právnická osoba musí být osobou povinnou k dani – tedy realizující ekonomickou činnost, nebo osobou, která tuto činnost v budoucnosti vykonávat bude a zároveň
- její plnění nesmí být výhradně osvobozená bez nároku na odpočet daně na vstupu, tedy musí realizovat i nějaká další plnění, která jsou buďto zdanitelná nebo osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu.

9.1.2 Povinná registrace

Povinná registrace plátce se také týká jen osoby povinné k dani, která splňuje některou z podmínek definovaných v [§ 94 ZDPH](#). Podmínky jsou různého druhu a jsou „zákeřně“ uvedeny na opačném konci zákona, hned na jeho začátku v [§ 6a až 6e ZDPH](#):

- Podmínka vztahující se k výši obrátu je zcela jasně popsána v [§ 6 odst. 1 ZDPH](#), limitem je stále obrát ve výši 1 mil. Kč za uplynulých bezprostředně následujících 12 kalendářních měsíců (raději zdůrazníme, že se nejedná o kalendářní rok). V této souvislosti je třeba znovu nastudovat definici obrátu (viz první díl našeho setkání nebo [§ 4a ZDPH](#)).
- Plátce jako právní nástupce jiného plátce ([§ 6b](#) a [§ 6e ZDPH](#)) – pokud se dostaneme do pozice „právního nástupce“ bývalého plátce, musíme počítat s tím, že se plátcí stáváme, a to bez ohledu na výši obrátu ihned od samého počátku, kdy přebíráme roli právního nástupce. Jedná se o situace, kdy plátce:
 - dojde k nabytí obchodního závodu od plátce,
 - pokračuje v podnikání zemřelého plátce,
 - je právním nástupcem po přeměně společnosti či změně její právní formy.

Existují ještě některé další situace, které osobu povinnou k dani nedovedou k povinnému plátcovství DPH, ale k tomu, že se musí stát identifikovanou osobou ([§ 6g a násl. ZDPH](#)). Pokud osoba povinná k dani nestojí ani o tuto registraci, pak je třeba si dát pozor na následující situace.

9.1.3 Registrace ze vztahů s jinými osobami k dani v jiném členském státu

Podnikatel jako **účastník vztahů s jinými osobami povinnými či registrovanými k dani v jiném členském státu** si musí všimnout následujících skutečností, které vyvolají povinnost registrace:

- osoba povinná k dani (podnikatel, v daném čase neplátce daně) pořizuje zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce **převyšuje částku 326 000 Kč**. Tento finanční limit se skutečně váže ke kalendářnímu roku. Pokud jmenovanými nákupy nepřevyšíme finanční limit, povinná registrace k DPH ani k identifikované osobě nám nehrozí;
- osoba povinná k dani **přijala službu** nebo dodání zboží s instalací a montáží s místem plnění v tuzemsku podle [§ 9 odst. 1 ZDPH](#) (viz díl pojednávající o místě plnění), s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, a tato služba byla poskytnuta osobou povinnou k dani v jiném členském státě. Výslovně upozorňuji, že zákon nestanoví finanční limit pro tuto službu, tudíž se staneme identifikovanými osobami (nikoliv pak plátcí) i z důvodu přijetí jakkoliv drahé (levné) služby. Příjemce je pak povinen přiznat a zaplatit daň již ze služby poskytnuté tento den, identifikovanou osobou se tedy stává ze zákona opravdu dnem přijetí služby, povinnost registrace pak splní až následně;

- c) osoba povinná k dani **poskytla službu** či dodání zboží s instalací nebo montáží s místem plnění v jiném členském státě podle [§ 9 odst. 1 ZDPH](#) jiné osobě povinné k dani – pak se dodavatel služby stává identifikovanou osobou (nikoliv plátcem) dnem poskytnutí těchto služeb. Ani zde není rozhodující hodnota poskytnuté služby a i v tomto případě se dodavatel služby stane identifikovanou osobou ze zákona dnem poskytnutí služby.

Můžeme si lehce zrekapitulovat, čeho se má vyvarovat a co má sledovat podnikatel, který plátcem ani identifikovanou osobou není a nerad by se jimi stal:

1. Absolutně zakázáno je:

- přijetí služeb v režimu reverse charge s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě osobě povinné k dani.

Zejména první bod se v praxi plní obtížně. Uvědomujme si, že za přijetí služby se považuje také například úplatné „stažení“ nové aplikace do smart phone či software do počítače. Rozhodující je datum přijetí takové služby, ne datum jejího zaplacení (tj. platbou se situace už zachránit ani oddálit nedá). Naopak žádný problém již nečiní vstup do společnosti (dříve sdružení), kde ostatní členové jsou plátcí DPH. Ve společnosti je bez problémů umožněno společně fungovat jak plátcům, tak i osobám povinným k dani, které plátcí nejsou.

2. V rámci kalendářního roku je nutné sledovat:

- výši pořízeného zboží z jiného členského státu (limitem je částka 326 tis. Kč).

3. Průběžně za dobu uplynulých 12 měsíců je nutné sledovat výši obrátu, přičemž je nutné si uvědomit, že do obrátu patří:

- veškerá uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu bez ohledu na to, zda se jedná o plnění inkasovaná či nikoliv (s výjimkou tržeb z prodeje dlouhodobého majetku);
- plnění od daně osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu (vývoz zboží, dodání zboží do jiného členského státu apod.);
- plnění od daně osvobozená bez nároku na odpočet daně (konkrétně osvobozené nájemné a finanční služby), pokud jsou realizována „pravidelně“ (tj. nikoliv nahodile a jednorázově). Pozor – do obrátu patří i nájemné, které má „trvalý a dlouhodobý“ charakter, přestože je na dani z příjmu zdaňováno podle [§ 9 zákona o daních z příjmů](#);
- pozor na tržby z prodeje (či jiného dodání – taky vklady, dary) dlouhodobého majetku. Pokud se jedná o obvyklou ekonomickou činnost osoby povinné k dani, pak se i tyto hodnoty do obrátu zahrnují (a naopak).

Samotný proces registrace plátce je velmi jednoduše popsán v [§ 94](#), [§ 94a](#) a [§ 96 ZDPH](#). Současná realita, zvláště týkající se dobrovolných plátců DPH, je však od nevině vypadajícího textu zákona zcela odlišná. Odlišná je také od reality, kterou jsme zažívali a pamatujeme si ji z dob minulých (cca 5 let). Stát velmi důsledně, pečlivě a dlouho prověřuje prosté tvrzení, že dotyčná osoba je osobou povinnou k dani, která uskutečňuje, nebo bude uskutečňovat plnění, ze kterých vzniká nárok na odpočet daně. K tomu je třeba doložit velké množství podkladů a důkazů, které se následně často ověřují. Počítejte s tím, že proces registrace může trvat i 30 dní a déle a nemusí být úspěšný.

Až se dobrovolná registrace podaří, pozor na skutečnost, že plátcem (i identifikovanou osobou) se stáváme ode dne následujícího po doručení rozhodnutí o registraci. Tento den je nutné přesně zdokumentovat, na samotném rozhodnutí o registraci tento den uveden není! Počítejte také s tím, že zanesení nového plátce do registru plátců má mírné časové zpoždění, pro registraci plátce to však není určující.

Pokud vyplývá plátcovství z překročení limitního obrátu, pak se osoba povinná k dani stává plátcem k prvnímu dni druhého měsíce následujícího po překročení obrátu. A protože „možné je všechno“, tak ani u povinného plátcovství nemusí být „včas“ k dispozici registrace správce daně, která by tento stav k tomuto datu potvrzovala. Pak nastává stav, který by opravdu neměl řešit začátečník, a je třeba nutně vyhledat odbornou pomoc.

9.2 Změna režimu při registraci plátce

V případě registrace osoby povinné k dani jako plátce DPH má nový plátce (bez ohledu na to, zda se stal plátcem dobrovolně, či povinně) nárok na „prvotní“ nárok na odpočet z určitého majetku, který k datu registrace plátce vlastnil ([§ 79 odst. 1 a 2 ZDPH](#)). Tento nárok je nezbytné uplatnit v prvním podávaném daňovém přiznání. Pokud novopečený plátce na svoje právo zapomene, může ho uplatnit v dodatečném daňovém přiznání, případně ho nemusí uplatnit vůbec.

Z čeho je možné daň uplatnit? Především z dlouhodobého a krátkodobého majetku zařazeného do obchodního majetku plátce, přičemž:

- majetek musí plátce k datu registrace vlastnit a
- majetek byl pořízen v době 12 měsíců předcházejících registraci. Pozornému pokročilému čtenáři neušlo novelizované prodloužení možnosti uplatnění „prvotního“ nároku na odpočet při registraci nového plátce o daný měsíc, v jehož průběhu se osoba povinná k dani stává plátcem.

Novela účinná od 1. 7. 2019 tyto možnosti ještě **rozšiřuje** ve vztahu k možnosti uplatnění nároku na odpočet u dlouhodobého majetku, a to za těchto podmínek:

- dotyčná plnění pořídila osoba povinná k dani v období 60 měsíců před datem registrace a zároveň
- tato plnění se stala součástí dlouhodobého majetku, který byl uveden do užívání v období 12 měsíců před registrací plátce.

Výpočet u dlouhodobého majetku pak probíhá obdobně jako v případě úpravy odpočtu ([§ 78d odst. 2 ZDPH](#)).

A ještě jedna novinka v „prvotním“ odpočtu. Z plnění, které osoba povinná k dani pořídila 6 měsíců před registrací od plátce DPH (tj. samozřejmě s DPH) a použila toto zboží k vývozu, který je od daně osvobozen, bude také možné uplatnit „prvotní“ nárok na odpočet, přestože k datu registrace plátce tak toto zboží není součástí obchodního majetku. O to je novinka zajímavější.

9.3 Ukončení registrace plátce

Všechno jednou končí, samozřejmě i registrace plátců k DPH. Mnohdy je ukončení registrace spojeno se zánikem plátce jako daňového subjektu vůbec, není to však pravidlem a je možné, že osoba pouze zruší svoji registraci a zůstane dál jen osobou povinnou k dani. Podmínky ukončení registrace jsou definovány v [§ 106](#) a [106b ZDPH](#).

Jaké důvody ukončení registrace mohou nastat:

9.3.1 Dobrovolné ukončení registrace

Dobrovolné ukončení registrace na základě podané žádosti. O zrušení registrace může plátce požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti registrace uvedeného na rozhodnutí o registraci, pokud, stručně řečeno, plátce aktuálně nespňuje podmínky pro povinnou registraci, tedy:

- jeho obrat nepřesáhl za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, nebo uskutečňuje pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH, nebo
- přestal uskutečňovat ekonomickou činnost.

S tím se pojí otázka, zda v případě dočasného přerušování podnikání je nutné také rušit plátcovství k DPH. Nutné to není, možné to je. Než podáme žádost o ukončení registrace, měli bychom ale vědět, jaké povinnosti se se zrušením registrace pojí.

9.3.2 Úřední zrušení plátcovství

Na základě **rozhodnutí správce daně** ([§ 106 ZDPH](#)), a to zejména z důvodu, kdy plátce přestal vykonávat ekonomickou činnost (neuskutečnil bez vysvětlení žádné plnění na výstupu), nebo vykonává činnosti pouze od daně osvobozené bez nároku na odpočet DPH. Pokud dojde k situaci, kdy plátce přestane vykonávat ekonomickou činnost (například staví hotel, který jako rozestavěný logicky nemůže provozovat a jinou činnost nemá), avšak registraci plátce dále potřebuje pro svoji budoucí ekonomickou činnost, musí toto správci daně oznámit a vysvětlit, jinak riskuje doručení rozhodnutí o zrušení plátcovství. Proti takovému rozhodnutí se sice můžeme odvolat, přičemž odvolání má odkladný účinek, ale lepší jistě bude se takovému rozhodnutí úplně vyhnout.

Plátcí, kteří nespňují povinný obrat (jsou tedy dobrovolnými plátcí) a budou porušovat své povinnosti ve vztahu ke správě daní, mohou být také překvapeni, že jim správce daně z úřední povinnosti zruší registraci.

9.4 Změna režimu při ukončení registrace plátce

V případě ukončení registrace plátce se opět realizuje změna režimu – obdobná jako v bodu 2 tohoto článku, pouze „obráceně“ ([§ 79a ZDPH](#)).

DPH uplatněnou na vstupu je třeba vrátit:

- u nedokončeného majetku, a to ve výši, ve které byla daň na vstupu uplatněna,
- u úplat (záloh) za zdanitelná plnění, která se do dne předcházejícího dni zrušení registrace neuskutečnila,
- u jednoúčelového poukazu, který nebyl do dne předcházejícího zrušení registrace použit, ani převeden,
- u zásob, kde se vrací daň uplatněná při jejich pořízení (nepracujeme s odhadní cenou zásob),
- u dlouhodobého majetku, kde použijeme známý postup z úpravy odpočtu ([§ 78d odst. 2 ZDPH](#)). Zde je výslovně nutné upozornit, že daň se nepočítá ze zůstatkové ceny majetku, ani z odhadní ceny majetku (jak je často nesprávně prezentováno),
- z „drobného majetku“, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet DPH alespoň ve výši 2 100 Kč, pokud byl tento majetek pořízen v období zahrnujícím 11 měsíců před zrušením registrace. Tuto novinku platnou od 1. 4. 2019 si popíšeme podrobněji.

V souvislosti se **zrušením registrace** se uplatní poměrný způsob vrácení nároku na odpočet z **krátkodobého majetku**, který převážně nebude použit pro uskutečňování ekonomické činnosti a byl plátcem nabyt ve lhůtě 11 měsíců před měsícem ukončení registrace či v měsíci zrušení registrace. Podstatné je, aby uplatněný nárok na odpočet z tohoto majetku převýšil 2 100 Kč (pokud je nižší, propočet ani vrácení se neprovádí). Pak dochází k vrácení poměrné části původně uplatněného odpočtu – viz příklad.

Příklad č. 18 – na nákup kancelářské židle

Pořizovací cena bez DPH	35 000 Kč
Původně uplatněná DPH	7 350 Kč
Datum pořízení	2. 12. 2018
Zrušení registrace	12. 5. 2019

Počet celých měsíců (z 11 následujících po pořízení majetku a ukončení registrace):

- Počet měsíců do ukončení 5 (1/19 až 5/19 = 5 měsíců)
- Počet měsíců po ukončení 6 (11 - 5 = 6)

Výpočet do ř. 45 daňového přiznání:

$$(7\,350/12) \times 6 = 3\,675 \text{ Kč}$$

Varianta:

Pokud by židle byla pořízena 5. 5. 2019, byl by vrácen odpočet v plné výši (za 11 měsíců od data nabytí – tj. od 6/19 do 4/20).

9.5 Ručení za daň

Ručení je svým způsobem také „zvláštním režimem“, na základě kterého se po realizovaném tuzemském zdanitelném plnění mezi dvěma plátcí může stát, že daňová povinnost vzniklá u dodavatele plnění, který ji nezaplatil, může být vymáhána u odběratele ([§ 109 ZDPH](#)). Toto ručení nevzniká plošně ve všech případech, kdy dodavatel daň na výstupu nezaplatí, ale pouze v pěti spolu nesouvisejících zákonem stanovených případech:

1. pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění příjemce plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:
 - daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
 - plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
 - dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Tento „nevinný“ text se začal poměrně masivně využívat v tzv. „vědomostních dopisech“, kterými správce daně odběrateli označí konkrétního dodavatele jako rizikového plátce. Odběratel se pak stává automaticky, ihned (a navždy) ručitelem za jeho nezaplacenou daň;
2. pokud je úplata za toto zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od obvyklé ceny (tj. neodůvodnitelně vysoká či naopak nízká), nebo
3. kdy je úplata za zdanitelné plnění poskytnuta bezhotovostním převodem na účet vedený mimo tuzemsko;
4. kdy je úplata poskytnuta na jiný účet, než na ten, který je správcem daně zveřejněn. Toto se však týká pouze plateb (nebo částečných plateb) na závazky převyšující částku 540 000 Kč;
5. dodavatel je nespolehlivým plátcem k datu uskutečnění zdanitelného plnění ([§ 106a ZDPH](#));
6. za tuzemské zdanitelné plnění tuzemskému plátcí je placeno zcela nebo zčásti virtuální měnou.

Takové hrozbě vzniku ručitelského závazku může odběratel aktivně čelit, a to uplatněním tak zvaného „ručení bez vyzvání“. Pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění správci daně, **aniž by byl jako ručitel vyzván**, použije se tato úhrada **pouze** na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto plnění.

Z praktického pohledu je ale nutné konstatovat, že institut ručení byl vymyšlen primárně jako nástroj k potírání podvodů a tak je i uplatňován. Z tohoto důvodu je nutné prověřovat, s jakými dodavateli své obchodní vztahy uzavíráme. Pokud by se přímo jednalo o nespolehlivého plátce, je namísto s ním nespolečně pracovat. Na druhou stranu, ani spolupráce se „spolehlivým“ plátcem není vždy jistá, i plátce mimo seznam nespolehlivých plátců se může stát plátcem rizikovým. V takovém případě nezbude nic jiného, než důsledně uplatňovat zajištění daně a seznámit se s praktikami plateb tohoto druhu v [Informaci GŘÚ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c\) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, v některých specifických případech provádění platebních transakcí Č.j. 49 115/13/7001-21002-012287 ze dne 23. 10. 2013.](#)

10. část

Kontrolní hlášení

10.1

Úvod – Kontrolní hlášení jako mechanismus boje proti daňovým únikům

S účinností od 1. 1. 2016 je Kontrolní hlášení skutečností, se kterou se všichni plátcí museli vyrovnat. Právní opora Kontrolního hlášení je v [§ 101c – § 101k zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty](#). I když je to pro nás již rutinní záležitost, není zcela od věci se ke Kontrolnímu hlášení vrátit a ověřit si (či nově zjistit), zda se i námi sestavené Kontrolní hlášení shoduje s tím, jak má podle zákona vypadat, případně se zmínit o sankcích, které z porušení povinností plynou. Seznámíme se také s dopady novely ZDPH [zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony](#), s účinností od 1. 4. 2019.

Největší komplikace jsme pochopitelně řešili v prvních dvou Kontrolních hlášeních, od té doby možná řada z nás spoléhá na správné nastavení účetního software. Pojdme se přesvědčit, že to, co děláme rutinně každý měsíc, je opravdu v pořádku. Navíc – všichni nemají všechno, možná jste se nikdy „neutkali“ s A2 nebo A3. Je otázka, zda si, až nás to potká, budeme vědět rady.

Ke Kontrolnímu hlášení (dále též „KH“) je třeba přistupovat jako k nástroji státu k boji proti daňovým únikům, asi ze zkušenosti všichni víme, že kontrolní orgány s Kontrolním hlášením skutečně pracují, proto je třeba Kontrolní hlášení vypracovat nejen včas, ale také správně, ušetříme si tím nejen častou neformální komunikaci se správcem daně, ale i možné výzvy, na které musíme reagovat, a to pokud možno správně a včas.

10.2

Kdo podává a nepodává KH

Povinnost podat Kontrolní hlášení má kromě plátce také:

- skupina (zastupující člen skupiny),
- insolvenční správce za plátce v insolvenci.

Jen pro upřesnění – za společnosti (postaru sdružení) se nepodává žádné společné KH za všechny společníky. Je to naopak – každý společník společnosti (člen sdružení), pokud je plátcem, podává KH za svá plnění a své odpočty samostatně.

Naopak podat KH **nemají povinnost** osoby, které:

- nejsou plátcí nebo
- jsou identifikované osoby nebo
- jsou plátcí, kteří neuskutečnili ani nepřijali za sledované období (měsíc u právnických osob, zdaňovací období u fyzických osob) žádné plnění nebo úplatu, z nichž vzniká daňová povinnost, či z nichž uplatňují nárok na odpočet za sledované období (měsíc u právnických osob, zdaňovací období u fyzických osob). V této souvislosti připomínám jednoúčelové poukazy, z jejichž vydání vzniká daňová povinnost, a to i v případě, že dosud nebyly uplatněny.

Na rozdíl od daňového přiznání, které musí plátcí DPH podat, i když nemají žádná plnění na vstupu ani na výstupu, prázdné kontrolní hlášení se nepodává, ani se tato skutečnost správci daně neoznamuje.

10.3

Druhy kontrolního hlášení

S druhy KH je to podobné jako s druhy daňového přiznání, jen kromě známého a nepopulárního dodatečného daňového přiznání se ve stejné situaci zjištění chyby po lhůtě pro podání řádného KH podává následné KH (nikoliv tedy dodatečné).

Pro představu:

B – řádné

O – opravné

N – následné

E – následné/opravné

Základním druhem KH je **řádné** ([§ 101e ZDPH](#)), u kterého vzniká povinnost podání do 25. dne po skončení období, za které se kontrolní hlášení podává, a to bez liberační lhůty, kterou známe u daňového přiznání.

Opravné KH ([§ 101f odst. 1 ZDPH](#)) podáváme jako „další“ do výše uvedené lhůty, přičemž plátcé znovu uvede všechny údaje původně podaného KH s promítnutím opravy. Nejedná se o „rozdílové“ hlášení proti řádnému KH. Situace je podobná jako v případě podání opravného daňového přiznání.

Následné KH se podává poté, co uplynula lhůta pro podání řádného KH. Lhůta pro podání následného KH je do 5 pracovních dnů po zjištění nesprávných nebo neúplných údajů, přičemž plátce znovu uvede všechny údaje s promítnutím oprav, nejedná se o „rozdílové“ podání jako v případě podání dodatečného daňového přiznání, které je právě v rozdílové podobě podáváno. Nesprávnosti může plátce objevit sám nebo bude vyzván správcem daně (viz dále reakce na výzvy).

Kombinaci následného a opravného KH volíme tehdy, pokud následné KH podáme ještě před uplynutím lhůty pro jeho podání a zjistíme, že je (opět) chybné. Pak ještě do původní lhůty podání následného KH podáváme opravné KH k následnému KH.

Specialita, kterou možná (ne)budete potřebovat aneb lhůta pro podání KH ve výjimečných případech

Jedná se o zřídka se vyskytující případ podání KH v insolvenčním řízení (tj. vazba na [§ 99b](#), [§ 101b odst. 1 ZDPH](#)) nebo např. řešení pozůstalosti plátce ([§ 239b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád](#), dále též „DŘ“). V těchto speciálních případech plátce vyplní v záhlaví kontrolního hlášení období „od – do“.

10.4 Vazby oprav KH a daňového přiznání k DPH

Možná se na první pohled zdá, že s každou chybou se násobí počet oprav a při každém podání dodatečného daňového přiznání (dále též „DP“) se podává také následné KH a naopak. K této vzájemné podmíněnosti dojít může, není to však vždy pravidlem. V praxi může dojít k následujícím situacím:

a) Podáváme dodatečné DP k DPH a nepodáváme následné KH

Jedná se o všechny situace, kdy máme v DP k DPH chybně obsah takových řádků, které se v KH nepromítají (například chyby v (ne)provedeném krácení krátkým koeficientem, chyby v dovozu a vývozu apod.).

b) Podáváme následné KH a nepodáváme dodatečné DP k DPH

Jedná se o všechny „formální“, nicméně závažné chyby, které zabrání „párování“, spočívající v chybném uvedení například DIČ, data, čísla dokladu, nicméně hodnoty základu daně a DPH na vstupu či výstupu jsou správné.

c) Podáváme následné KH a podáváme i dodatečné DP k DPH

Jedná se o všechny případy, kdy došlo k chybám v přiznání či odpočtu daně na vstupu či výstupu (neoprávněné odpočty, pozdě přiznané výstupy, vystavení opravných daňových dokladů podle [§ 43 ZDPH](#) apod.).

10.5 Další nezbytné informace k vyplnění a řádnému podání formuláře

Někdy si pokládáme otázky, které vypadají jako banální problémy, nicméně i ty je třeba vyřešit. Jako například:

- základ daně a daň se do kontrolního hlášení mohou uvádět **v detailu (včetně haléřové položky) nebo zaokrouhlené na celé koruny**, resp. dle daňových dokladů/evidence. Pro případný přepočítání na CZK platí ustanovení [§ 4 odst. 5 ZDPH](#) (klasická pravidla přepočtu z cizí měny). Pozor na nová pravidla výpočtu daně z ceny včetně daně ([§ 37 ZDPH](#));
- v případě, že jsou na daňovém dokladu uvedena plnění spadající **do různých režimů**, je nutné tyto režimy rozepsat do částí kontrolního hlášení, ke kterým přísluší (např. standardní režim, režim přenesení daňové povinnosti apod.);
- v případě **splátkového kalendáře** nebo **platebního kalendáře** – každé dílčí zdanitelné plnění/související úplata se bude vykazovat samostatně do kontrolního hlášení za období, do kterého spadá podle data uskutečnění zdanitelného plnění/data přijetí úplaty (s opakováním čísla dokladu splátkového nebo platebního kalendáře);
- přepočty z cizí měny se řídí obecnými zásadami [§ 4 odst. 5](#) a [§ 29 odst. 1 písm. j\) a l\) ZDPH](#), stejné hodnoty přepočtu uvádíme tedy jak v DP, tak i v KH.

Jak vyplnit „nedaňové“ kolonky KH

Mezi povinně uváděné údaje (a tedy nepropustné chyby) patří také identifikační a kontaktní údaje:

- ID datové schránky – pokud má subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnou datovou schránku, v opačném případě vyplní e-mail,
- položka E-mail – jedná se o e-mailovou adresu, kterou plátce nebo jeho zástupce uvede jako povinnou součást (nepropustná chyba v případě neuvedení). Tato adresa je výslovně určena pro účely doručování písemností vydaných správcem daně souvisejících s kontrolním hlášením (zejména případných výzev).

10.6 Způsoby podání

Shrňme známé zásady, které se k podání KH vztahují:

- podání pouze elektronicky, tj. na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup;
- pokud je kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení (e-formulář), musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu.

Asi je zbytečné se podrobněji věnovat podávání KH datovou schránkou či se zaručeným elektronickým podpisem – obě tato podání plní zcela jistě funkci „elektronických podání“. Zaměříme se na takové plátce, kteří jsou fyzickými osobami bez zřízení datové schránky nebo právníky bez povinnosti zřízení datové schránky (neziskové organizace) a navíc nevlastní zaručený elektronický podpis. I na ně se samozřejmě vztahuje povinnost podávat vše, co se týče DPH, pouze elektronicky. Využívají obvykle podání přes EPO bez pomoci datové schránky či zaručeného podpisu. Výsledkem procesu je podané podání a fyzický vznik e-formuláře. Ten je nutné po vlastnoručním podpisu doručit správci daně. Je otázkou KDY. Není to tak jednoduché, jak by se mohlo zdát, navíc se tyto lhůty liší pro „ostatní“ DPH podání (5 kalendářních dnů) a pro KH (viz dále).

Lhůty potvrzení podání KH prostřednictvím e-formuláře

Potvrzovací lhůty pro elektronické podání e-formuláře u různých typů KH jsou následující:

- v případě **řádného** podání do 25. dne v měsíci – tj. lhůta shodná jako je lhůta pro podání KH (§ 101e odst. 3 ZDPH, nikoliv § 71 odst. 3 DŘ). To platí i v případě, kdy je podáno např. 10. dne v měsíci (obvyklá lhůta 5 dnů je tedy v daném případě prodloužena). Platí to ale i v případě, kdy je KH podáno k 25. dni v měsíci (obvyklá lhůta 5 dnů je tedy v daném případě zkrácena);
- v případě **pozdě podaného řádného** KH se v plném rozsahu řídí DŘ (tj. ve lhůtě 5 dnů);
- v případě podání **následného** KH platí potvrzovací lhůta shodná se lhůtou pro podání tohoto následného KH (tj. do 5 pracovních dnů po zjištění chyby nebo doručení výzvy).

V případě **podání potvrzení po lhůtě** se na podané KH (i jakékoliv jiné takto podané podání) nahlíží jako na nepodané. Celý proces se pak musí opakovat. Potvrzení prostřednictvím e-formuláře je možné **podat na poště** doporučeně, přičemž za platné a včasné doručení se považuje i podání na poště **poslední den lhůty**, přestože ke správci daně se podání dostane již po této lhůtě.

Pro jistotu zopakujme to, co jistě již známe z daňového řádu. Pokud **konec lhůty** pro podání kontrolního hlášení připadne na dny pracovního volna (sobota, neděle) nebo svátek, je posledním dnem lhůty **nejblíže následující pracovní den**.

10.7 Chyby v KH a jejich řešení

Neformální komunikace

V návaznosti na interní pokyn Finanční správy výzvam často předchází zahájení telefonické či e-mailové komunikace, což je nástroj správce daně, se kterým se má rychleji a efektivněji vyřešit nesrovnalost v KH. Tato neformální komunikace však dle úvahy správce daně může být vynechána, řízení je zahájeno výzvou a často pokračuje postupem k odstranění pochybností. Stejně tak se komunikace může omezit na pouze neformální komunikaci a pokud jsou pochybnosti správce daně odstraněny, není potřeba zahajovat další řízení ani zasílat výzvy.

Postup po oznámení výzvy

Po obdržení výzvy má plátce povinnost **do 5 pracovních dnů** ode dne oznámení této výzvy (tento den se nepočítá) na výzvu reagovat. Za reakci se považuje především podání řádného nebo následného kontrolního hlášení. V této reakci je vždy nutné vyplnit č. j. výzvy (resp. celé číslo jednacích správců daně z doručené výzvy ve tvaru 99999999/99/9999-99999-999999 včetně uvedených oddělovačů).

Výzvy lze rozdělit do dvou skupin:

1. Výzva **k podání řádného KH**

Reakce a) – pokud povinnost podání skutečně **vznikla**, podat řádné KH;

Reakce b) – pokud povinnost na základě zákona **nevznikla**, podá plátce jako reakci na výzvu správce daně vyzývající k podání tzv. „rychlou odpověď“ (samozřejmě elektronicky). Plátce vyplní údaje na stránce „záhlaví“ a na stránce „plátce“ kontrolního hlášení. Pokud má vyplněno č. j. výzvy (resp. celé číslo jednacích správců daně z doručené výzvy ve tvaru 99999999/99/9999-99999-999999 včetně uvedených oddělovačů), má možnost vybrat z roletového menu „Rychlá odpověď na výzvu“ volbu „Nemám povinnost podat kontrolní hlášení (KH).“
2. Výzva **k podání následného KH** z důvodu pochybnosti o správnosti nebo úplnosti původně podaného KH

Reakce a) – **podání následného KH** s promítnutím oprav nebo s doplněním požadovaných údajů;

Reakce b) – pokud je však plátce na základě jemu známého faktického stavu přesvědčen o správnosti a úplnosti deklarovaných údajů v původním kontrolním hlášení, **potvrdí tyto původní údaje** opět za použití „rychlé odpovědi“ bez jakéhokoliv vypisování zkoumaných dokladů. Plátce vyplní údaje na stránce „záhlaví“ a na stránce „plátce“. Pokud má vyplněno č. j. výzvy (resp. celé číslo jednacích správců daně z doručené výzvy ve tvaru 99999999/99/9999-99999-999999 včetně uvedených oddělovačů), má možnost vybrat z roletového menu „Rychlá odpověď na výzvu“ volbu „Potvrzuji správnost naposledy podaného kontrolního hlášení“.

Důležité upozornění k „rychlé odpovědi“

V tomto podání není možné vyplnit části A, B a C, pokud se tak stane, jedná se o nepropustnou chybu a bez dalšího o neplatné podání.

10.8 Části formuláře aneb co kam do KH umístit

Zrekapitulujme si obsah jednotlivých částí KH a ujistěme sami sebe, že doklady v KH vykazujeme tam, kam opravdu patří. Budeme postupovat podle jednotlivých oddílů KH a v praktické návaznosti na již léta známé a používané řádky daňového přiznání.

A – plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň („výstupy“)

A1 – realizovaná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, kde je daň povinen přiznat příjemce plnění (ř. 25 DP), jedná se o doklady vystavené dodavatelem. Konkrétně jsou to vydané doklady bez DPH na výstupu

Doklady vykazujeme k datu uskutečnění plnění a uvádíme tyto detaily: DIČ odběratele, číslo dokladu, DUZP ve formě DD.MM.RRRR, základ daně, kód předmětu plnění. Platí zásada jeden řádek = jeden doklad, s výjimkou různých druhů plnění, pak je vyplněno více řádků pro více kódů plnění. Tento režim se netýká přijatých záloh na budoucí zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.

Kódy předmětu plnění:

- 1 – dodání zlata (plnění podle [§ 92b ZDPH](#))
- 3 – dodání nemovité věci, pokud se při tomto dodání uplatní daň (plnění podle [§ 92d ZDPH](#))
- 4 – poskytnutí stavebních nebo montážních prací (plnění podle [§ 92e ZDPH](#))
- 5 – zboží uvedené v [příloze č. 5 ZDPH](#) (plnění podle [§ 92c ZDPH](#))
- 6 – dodání zboží poskytnutého původně jako záruka (plnění podle [§ 92ea písm. a\) ZDPH](#))
- 7 – dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví (plnění podle [§ 92ea písm. b\) ZDPH](#))
- 11 – převod povolenek na emise skleníkových plynů
- 12 – obiloviny a technické plodiny
- 13 – kovy, včetně drahých kovů
- 14 – mobilní telefony
- 15 – integrované obvody a desky plošných spojů
- 16 – přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat (např. tablety či laptopy)
- 17 – videoherní konzole
- 18 – převod záruky původu podle zákona upravujícího podporované zdroje energie (od 1. 2. 2016)
- 19 – dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi (od 1. 2. 2016)
- 20 – dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi (od 1. 2. 2016)
- 21 – poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací (od 1. 10. 2016)

A2 – přijatá plnění od osob neusazených v tuzemsku, u kterých je příjemce povinen přiznat daň (ř. 3, 4, 5, 6, 9, 12, 13 DP). Jedná se o přijaté doklady bez DPH

U každého dokladu vykazujeme tyto detaily: DIČ dodavatele z jiného členského státu (dále též „JČS“), číslo dokladu, datum povinnosti přiznat daň (ve formátu DD. MM.RRRR), základ daně a DPH v jednotlivých sazbách daně.

V případě, že dodavatel nemá VAT ID, tj. EU DIČ DPH (může se jednat např. o DIČ osoby povinné k dani z JČS nebo identifikaci zahraniční osoby povinné k dani nebo ve vybraných případech přemístění zboží podle [§ 16 odst. 4 a 5 ZDPH](#)), tak v těchto případech pole „Identifikace dodavatele“ zůstává prázdné.

Datum povinnosti přiznat daň je stanoveno podle těchto pravidel:

- u pořízení zboží z JČS datum vystavení daňového dokladu bez ohledu na to, zda je či není doklad k dispozici (pokud doklad nedorazí do 15. dne měsíce následujícího, vzniká daňová povinnost právě k tomuto dni a uvádí se plnění bez čísla dokladu), následně odchylky při skutečném dojetí dokladu se vykazují do řádného kontrolního hlášení k datu vystavení dokladu (tedy nikoliv k datu jeho dojetí);
- u služeb k DUZP nebo vystavení dokladu, co nastane dříve (i zde je možné uvést bez dokladu, stejně jako u pořízení zboží, a následně řešit odchylky);
- vždy primárně k datu přijetí platby příjemcem v případě, že bude záloha na přijaté služby poskytnuta dříve než výše uvedená data vzniku daňové povinnosti.

V případě, že na základě **později obdrženého daňového dokladu** zjistí plátce změny ohledně hodnoty základu daně (tj. i daně) z dotčeného plnění, uvede tuto změnu (pouze rozdíl oproti původně deklarováným hodnotám nebo storno původního řádku a uvedení nového obsahujícího celou správnou hodnotu dotčeného plnění) do řádného KH za období, kdy obdržel daňový doklad (podle data vydání daňového dokladu). V případě, že žádné hodnotové změny nejsou později obdrženým daňovým dokladem prezentovány, plátce plnění již duplicitně do kontrolního hlášení neuvádí (tzn. nedoplňuje pouze číslo dokladu atd.).

A3 – uskutečněná plnění v režimu investičního zlata (část ř. 26 DP)

U jednotlivých dokladů vykazujeme tyto detaily: DIČ odběratele nebo jeho identifikaci (u neplátce právnické osoby název, sídlo, u fyzické osoby nepovinné k dani jméno, datum narození a bydliště), číslo dokladu, datum uskutečnění osvobozeného plnění (DD.MM.RRRR), hodnotu osvobozeného plnění.

A4 – uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 4 písm. a) ZDPH s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 46 ZDPH bez ohledu na limit

- Plnění vykazujeme k datu vzniku povinnosti přiznat daň těmito detaily: DIČ odběratele, číslo dokladu, DUZP nebo přijetí platby (DD.MM.RRRR), základ daně a DPH v jednotlivých sazbách, označení zvláštního režimu, označení opravného daňového dokladu (dále „ODD“) podle § 46 ZDPH (symbolem „X“);
- ODD podle § 46 ZDPH (uvádíme jen DPH, nikoliv základ daně s kódy N = nejedná se o režim insolvenčního daňového dokladu, A = jedná se o režim insolvenčního daňového dokladu);
- zvláštní režim pro cestovní službu vykazujeme s kódem režimu „1“;
- zvláštní režim pro použité zboží vykazujeme s kódem režimu „2“.

Jedná se o doklady (všeho druhu včetně ODD, dokladů k přijaté platbě) nad 10 000 Kč včetně DPH **vystavené vůči:**

- plátcům,
- osobám povinným k dani,
- právnickým osobám nepovinným k dani.

Pokud odběratel nesdělí své DIČ a má se za to, že vystupuje jako fyzická osoba nepovinná k dani, není možné uvádět duplicitní čísla dokladu se shodnými daty vzniku daňové povinnosti (výjimku tvoří skupina).

Posuzování limitu 10 000 Kč

- Doklad je posuzován jako celek včetně DPH a včetně případných osvobozených plnění či plnění mimo předmět daně;
- platební a splátkové kalendáře se posuzují nikoliv podle jednotlivé platby (jednoho řádku), ale podle jejich součtu na celém dokladu;
- souhrnný daňový doklad – posuzuje se také podle součtu položek. Do „data“ se uvede poslední datum přijetí platby nebo poslední DUZP z dokladu.

A5 – ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 4 písm. a) ZDPH s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad (ř. 1 a 2 DP)

Jedná se o:

- veškeré doklady do 10 000 Kč (včetně ODD a dokladů k přijaté platbě) vystavené komukoliv,
- plnění bez povinnosti vystavit daňový doklad,
- veškeré doklady vystavené „občanům“ a osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku nebo zahraničním osobám, které nemají tuzemské DIČ bez ohledu na limit,
- doklady o použití,
- hodnotu přírážky u plnění uskutečněných ve zvláštních režimech podle § 89 ZDPH (zvláštní režim pro cestovní službu) a § 90 ZDPH (zvláštní režim pro použité zboží), která se neuvádí v oddíle A.4. (bez ohledu na osobu příjemce); do oddílu A.5. plátce uvede rovněž celkovou přírážku stanovenou za zdaňovací období (§ 89 odst. 3 věta třetí ZDPH nebo § 90 odst. 4 ZDPH), a to bez ohledu na limit.

U jednotlivých dokladů vykazujeme k datu povinnosti přiznat daň tyto detaily: souhrn základu daně a DPH v jednotlivých sazbách, neuvádí se DIČ ani čísla dokladů.

B – přijatá plnění s místem plnění v tuzemsku („vstupy“)**B1 – přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce (ř. 10 a 11 DP)**

U jednotlivých dokladů vykazujeme k DUZP tyto detaily: DIČ dodavatele, číslo dokladu, DUZP (ne ze záloh)(DD. MM.RRRR), základ daně, kód předmětu plnění (platí zásada jeden řádek = jeden doklad, s výjimkou různých druhů plnění, pak je více řádků pro více kódů).

B2 – přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu s hodnotou nad 10 000 Kč včetně DPH a všechny přijaté opravy podle § 46 ZDPH bez ohledu na limit

Jedná se o přijaté řádné daňové doklady s DIČ odběratele (ř. 40 a 41 DP, nikoliv pak odpočet z řádků 43 a 44 DP – tj. odpočet z přenesené daňové povinnosti, ani z intrakomunitárního pořízení zboží a služeb).

Doklady (řádné, ODD, doklady k přijaté platbě) uvádíme k datu, kdy nastane souběh těchto skutečností:

- vznikla povinnost přiznat daň dodavatelem,
- odběratel obdržel daňový doklad a uplatňuje si právě v tomto období z tohoto dokladu nárok na odpočet daně na vstupu.

Časově nárok na odpočet v KH **odpovídá časovému uplatnění odpočtu v DP**, odpočet uplatněný z režimu přenesení daňové povinnosti ani z reverse charge se v KH neuvádí.

U jednotlivých dokladů vykazujeme tyto detaily: DIČ dodavatele, číslo dokladu, DUZP nebo přijetí platby (DD.MM.RRRR), základ daně a DPH v jednotlivých sazbách.

- V případě **kráceného** nároku vykazujeme plné hodnoty základu daně i daně;
- v případě **poměrného** nároku vykazujeme poměrně krácený základ daně i DPH poměrným koeficientem (označujeme sloupec „použit poměr“ ANO/NE);
- u přijatých ODD podle [§ 46 ZDPH](#) označujeme jako dlužníci poslední sloupec (X) a uvádíme pouze daň. V případě těchto opravných daňových dokladů neplatí rozlišení částkou 10 000 Kč a všechny se vykazují v B2.

Komplikace s číslem dokladu u oznámených následných slev a bonusů

Pokud není daňový doklad k dispozici (do uplynutí lhůty pro podání souvisejícího KH)

- v případě opravy odpočtu dle [§ 74 odst. 1 ZDPH](#), uvádí se interní číslo, pod kterým je u příjemce oprava evidována. Poté, co je číslo opravného daňového dokladu a datum z tohoto dokladu příjemci plnění známo, tuto informaci doplní.

B3 – přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu (ř. 40 a 41)

- Přijaté doklady (včetně ODD) do 10 000 Kč včetně DPH;
- vlastní doklady o použití, ze kterých vzniká nárok na odpočet daně na vstupu ([§ 72 odst. 2 písm. c\) ZDPH](#) nabytí majetku vlastní činností).

Vykazujeme k datu povinnosti přiznat daň tyto detaily: souhrn základu daně a DPH v jednotlivých sazbách, neuvádí se DIČ ani čísla dokladů.

C – kontrolní mechanismy návaznosti na jednotlivé řádky daňového přiznání k DPH

Části KH	=	Řádky DP
A1	=	25
A2	=	3, 4, 5, 6, 9, 12 a 13
A4 a A5	=	1 a 2
B1	=	10 a 11
B2 a B3	=	40 a 41

Jedná se o automatizovanou část KH.

U měsíčních plátců právnických i fyzických osob se jedná o návaznosti dodržované každý měsíc.

U čtvrtletních plátců – fyzických osob se KH i DP sestavuje čtvrtletně a návaznosti se řeší čtvrtletně.

U čtvrtletních plátců právnických osob se sčítají tři hodnoty ze tří měsíčních KH a rovnají se řádkům čtvrtletního daňového přiznání.

10.9 Promítání opravných daňových dokladů do KH

10.9.1 § 42 aneb promítání u výstavce

V řádném KH se vykazují samostatně opravy hodnot plnění, uvádí se rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, popř. rozdíl mezi opravenou a původní daní, a to podle charakteru opravy s kladným nebo záporným znaménkem.

Opravy uvede dodavatel nebo odběratel do příslušné části kontrolního hlášení – dle režimu opravy. Do položky data uvede plátcé datum uskutečnění samostatného zdanitelného plnění podle [§ 42 odst. 3 ZDPH](#), a to takto:

Oprava základu daně a výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se promítne v KH s datem uskutečnění samostatného plnění takto:

- a) pokud dochází ke snížení základu daně – ve zdaňovacím období, ve kterém plátcé (výstavce daňového dokladu) vynaložil úsilí, které po něm lze spravedlivě vyžadovat k tomu, aby se doklad dostal do dispozice příjemce plnění;
- b) pokud dochází ke zvýšení základu daně – ve zdaňovacím období, kdy je vystaven daňový doklad;
- c) pokud nevzniká povinnost vystavit opravný daňový doklad (nebyl vystaven ani původní daňový doklad nebo příjemce daňového dokladu není plátcí dostatečně známý) – ve zdaňovacím období, ve kterém se oprava považuje za uskutečněnou.

10.9.2 § 74 aneb promítání u příjemce

Související úpravy odpočtu daně na straně příslušného příjemce zdanitelného plnění se uvádějí v souladu s postupy definovanými ustanovením [§ 74 ZDPH](#) – tj v případě ODD na nižší daňovou povinnost plátcé provede opravu základu daně

a výše daně za zdaňovací období, ve kterém se **dozvěděl** o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést. V případě ODD na vyšší daňovou povinnost se uplatňují stejné principy jako při uplatnění nároku na odpočet, pro uplatnění nároku na odpočet je potřeba mít doručení daňový doklad. Pracuje se vždy s rozdílem základu daně i daně.

10.9.3 § 43 pro výstavce i příjemce ODD

Opravy podle [§ 43 ZDPH](#) a podle daňového řádu se uvádějí do **následného** kontrolního hlášení za příslušné období, ke kterému se vztahují ([§ 101f odst. 2 ZDPH](#)). Opravuje se příslušná část kontrolního hlášení, ke které se oprava (celá hodnota) vztahuje (resp. jaký režim má oprava, tak v tomto režimu se uvede do příslušné části následného kontrolního hlášení). Následné kontrolní hlášení nebude však podáváno pouze jako rozdílné proti dříve podanému kontrolnímu hlášení, ale znovu – tedy jako **úplné se všemi údaji za předmětné období s promítnutím oprav**.

10.9.4 Nedobytné pohledávky (§ 44 a § 46 a násl.)

Zde je třeba rozlišit dobu do 31. 3. 2019, kdy ještě platí ustanovení [původního § 44 ZDPH](#), a dobu následnou, kdy je [§ 44 ZDPH zrušen](#) a nahrazen [§ 46 a násl. ZDPH](#). Podle [§ 46 a násl. ZDPH](#) (resp. i [§ 74a ZDPH](#)) se postupuje v případě, že skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně a daně u nedobytné pohledávky (např. zahájení exekuce, zahájení insolvenčního řízení) nastaly od 1. 4. 2019 (tj. od účinnosti novely zákona o DPH 2019), a to i v případě, že původní zdanitelné plnění se uskutečnilo před tímto datem. Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky se považuje za samostatné zdanitelné plnění ([§ 46f ZDPH](#)) vykazované v daňovém přiznání k DPH a souvisejícím kontrolním hlášením za období, kdy je považováno za uskutečněné. Opravu základu daně a související daně podle [§ 46 odst. 1 ZDPH](#) lze provést za předpokladu, že plátce splňuje podmínky vymezené ustanovením [§ 46 odst. 3 a 4 ZDPH](#). V kontrolním hlášení (řádném – v případě oprav podle [§ 46 a násl. ZDPH](#), resp. i [§ 74a ZDPH](#)) se vykazují samostatně opravy ve výši základu daně (a daně) stanovené z neobdržené úplaty za související zdanitelné plnění ([§ 46a a související ZDPH](#)).

Postup u věřitele

- Doba do 31. 3. 2019

Opravy výše daně v insolvenční se považují u věřitele za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byl opravný daňový doklad doručen dlužníkovi. Do položky datum povinnosti přiznat daň u A. 4. řádného KH se uvádí **datum doručení daňového dokladu** ([§ 44 odst. 1 písm. d\) ZDPH](#)). KH nahrazuje podání samostatného výpisu přehledu oprav, nicméně kopie souvisejících daňových dokladů však musí být přiloženy ([§ 44 odst. 4 ZDPH](#)).

- Doba počínaje 1. 4. 2019

Položka datum povinnosti přiznat daň v A.4. řádného KH, resp. datum uskutečnění zdanitelného plnění ([§ 46f ZDPH](#)):

- den doručení daňového dokladu ([§ 46e ZDPH](#)) dlužníkovi v případě, že je opravou snižován základ daně a daň;
- den, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně a daně v případě, že je opravou zvyšován základ daně a daň (tj. den uvedený na opravném daňovém dokladu: [§ 46e odst. 3 písm. j\) ZDPH](#); [§ 46e odst. 4 písm. h\) bod 4 ZDPH](#); [§ 46e odst. 5 písm. g\) bod 5 ZDPH](#); [§ 46e odst. 6 písm. g\) bod 2 ZDPH](#)).

Kopie všech daňových dokladů, u kterých byla provedena oprava základu daně a daně v případě nedobytné pohledávky nebo seznam těchto dokladů s uvedením všech náležitostí uvedených na těchto dokladech (v souladu s [§ 46e ZDPH](#)) musí být přiloženy jako příloha k souvisejícímu daňovému přiznání k DPH ([§ 46f odst. 2 ZDPH](#)).

Postup u dlužníka

- Doba do 31. 3. 2019

Dlužníkovi vzniká povinnost úpravy souvisejícího odpočtu v období, kdy mu byl **doručen** opravný daňový doklad – tj. do položky „Datum povinnosti přiznat daň“ u B.2. řádného KH se také uvádí datum, kdy byl dlužníkovi **doručen** daňový doklad ([§ 44 odst. 1 písm. d\) ZDPH](#)).

- Doba počínaje 1. 4. 2019

Položka datum povinnosti přiznat daň v B.2. řádného kontrolního hlášení:

- Snížení odpočtu:** Dlužníkovi vzniká povinnost úpravy souvisejícího odpočtu za období (ke dni), ve kterém se o skutečnostech rozhodných pro provedení opravy snížení základu daně a příslušné daně v případě nedobytné pohledávky dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl ([§ 74a odst. 1 ZDPH](#)). Pokud se toto období shoduje s obdobím, ve kterém byl obdržen související opravný daňový doklad vystavený věřitelem ([§ 46e ZDPH](#)), uvádí dlužník do souvisejícího kontrolního hlášení a položky el. formuláře „Datum povinnosti přiznat daň“ datum doručení (přijetí) opravného daňového dokladu (vazba na vykázaní shodného data věřitelem podle [§ 46f ZDPH](#)).
- Zvýšení odpočtu:** Pokud nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy následného zvýšení základu daně a příslušné daně (po předchozím snížení) v případě nedobytné pohledávky, je dlužník oprávněn provést opravu odpočtu daně nejdříve za období, ve kterém mu byl doručen opravný daňový doklad ([§ 46e ZDPH](#)), nejdéle však do 3 let ode dne, kdy se příslušné zdanitelné plnění (oprava podle [§ 46 a násl. ZDPH](#)) považuje za uskutečněné. Do souvisejícího kontrolního hlášení a položky el. formuláře „Datum povinnosti přiznat daň“ uvede dlužník den, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy zvýšení základu daně a daně ([§ 46f ZDPH](#)), tj. den uvedený věřitelem na opravném daňovém dokladu: [§ 46e odst. 3 písm. j\) ZDPH](#); [§ 46e odst. 4 písm. h\) bod 4 ZDPH](#); [§ 46e odst. 5 písm. g\) bod 5 ZDPH](#); [§ 46e odst. 6 písm. g\) bod 2 ZDPH](#).

10.10 Sankce za porušení povinností souvisejících s KH

Celé zavedení KH by se nejspíše nerozběhlo a plátcí by ho možná chtěně či nechtěně bojkotovali, nebyť sankcí v podobě pokuty ukládané za porušení povinností. Pokuty jsou vysoké, velmi přísné, téměř nezvratné a jsou udělovány nekompromisně i za poměrně malá pochybení a malé časové prodlevy. Můžeme se přesvědčit slovy zákona ([§ 101h ZDPH](#)):

1. Nepodání a pozdní podání KH

Pokud plátcé nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu **povinnost uhradit pokutu** ve výši

- 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván,
- 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván,
- 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
- 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.

2. Nereagování na výzvu nebo pozdní reakce

Správce daně uloží pokutu do 50 000 Kč plátcí, který **na základě výzvy** správce daně k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení.

3. Maření správy daní

Správce daně uloží tomu, kdo nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daně z přidané hodnoty, pokutu do 500 000 Kč.

Co s již vyměřenou sankcí

Nejdříve se podíváme, zda nedošlo k situaci dle [§ 101i odst. 3 ZDPH](#) – povinnost uhradit pokutu totiž zaniká, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této pokutě, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. To je velmi důležité a platí to od 1. 4. 2019.

Zmírnění sankcí v zákonu o DPH

Možnosti částečného zmírnění sankcí vztahujících se ke KH hledejme v ustanovení [§ 101j](#) a [§ 101k ZDPH](#):

- Pokuty vyměřené v pevné výši 10 000 Kč, 30 000 Kč nebo 50 000 Kč bude možné snížit, a to na základě podání žádosti o jejich prominutí, a to do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru (nebo od účinnosti zákona, pokud bylo vyměřeno před účinností). V této věci je vhodné se řídit [Pokynem GFŘ D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení](#) (dále též „Pokyn“) (viz dále bod 11 tohoto článku – [Pokyn GFŘ D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení](#)).
- Podání žádosti o prominutí pokuty má odkladný účinek pro vykonatelnost platebního výměru.
- Pokuty ve výši do 50 tis. či do 500 tis. Kč jsou z možnosti podání žádosti vyňaty, neboť prvek správního uvážení je přítomen již v samém uložení pokuty. Je možné uplatnit pouze opravné prostředky, a to řádné i mimořádné.
- Pokuty ve výši 1 tis. Kč za opožděné podání hlášení – v zákoně je zakotveno automatické prominutí této sankce bez podání žádosti, a to jednou za kalendářní rok každému plátcí, pokud sám chybu napraví, aniž by byl správcem daně vyzván. Prominutí se nebude vztahovat na situace, kdy k prodlení dojde více než jednou.

10.11 Pokyn GFŘ D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení

Na možnost promíjení sankcí v souvislosti s KH navazuje [Pokyn GFŘ D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení](#). Pokyn především vymezuje skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout pokutu.

Pokyn se týká pokut ve výši 10 000, 30 000 a 50 000 Kč, nikoliv pokut ve výši 1 tis. Kč a pokut, u kterých je možné ve správním procesu udělit nižší hranici pokuty.

[Pokyn GFŘ D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení](#) je speciální ve vztahu k [Pokynu GFŘ D-21 k promíjení příslušenství daně](#), který řeší promíjení sankcí v obecné rovině.

Podání žádosti o prominutí pokuty

- Žádost podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč;
- je možné ji podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu. V případě, kdy běh lhůty pro podání žádosti o prominutí pokuty započal před datem 29. července 2016, neskončí běh této lhůty dříve než 3 měsíce od uvedeného data;
- zákonnou tříměsíční lhůtu pro podání žádosti není možné prodloužit ([§ 36 DR](#));
- žádost je podávána věcně a místně příslušnému správci daně v době podání žádosti.

Co se děje s žádostí dál

- a) **Posouzení možnosti prominutí** – [§ 259c odst. 2 DR](#), upravuje vylučující podmínku pro možnost prominutí příslušenství daně v případě, že daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Správce daně posuzuje naplnění této podmínky za 3 roky zpětně ke dni vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty.

Co se považuje za závažné porušení předpisů

Pokud testovaná osoba naplňuje některou z uvedených situací:

- je nebo byla **nespolehlivým plátcem**;
- byla alespoň jednou pravomocně uznána vinnou ze spáchání trestného činu daňového, poplatkového nebo dotačního;
- prováděla činnosti nebo se zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň, a správce daně vydal zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen;
- byla jí vyměřena daň podle pomůcek;
- **opakovaně včas nepodala** daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byla proto vyzvána správcem daně. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí;
- byla jí vyměřena pokuta podle zákona o účetnictví;
- nevede nebo nevedla evidenci stanovenou právním předpisem nebo uloženou správcem daně; zejména se jedná o případy, kdy osoba porušila povinnost vést účetnictví, a to správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

b) Výše prominuté částky

Navazuje na projití posouzení pod bodem a), dále zbývají k posouzení dvě kritéria:

- ospravedlnitelný důvod prodlení ([§ 101k odst. 2 ZDPH](#)), přičemž se jedná o kritérium zásadní,
- četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem ([§ 259c odst. 1 DR](#)).

Pokutu lze prominout do výše 100 %.

Ospravedlnitelné důvody jsou posuzovány k datu vzniku povinnosti podání KH. Důvody jsou uvedeny v tabulce [Pokynu](#) a jsou jim přidělena procenta prominutí sankce. Mezi takové důvody patří zejména živelní pohroma, zdravotní stav, nefunkčnost serveru finanční správy v poslední den lhůty, problematická a neprokatatelná doručení výzvy prostřednictvím e-mailové zprávy (viz dále bod 12 tohoto článku – Nález Ústavního soudu). Rozsah prominutí je dán u konkrétních důvodů v rozmezí 50–100 %. Testování se provádí u daňového subjektu i jeho zástupce.

Četnost porušování je testována jen u daňového subjektu a snižuje již případně prominuté částky z titulu ospravedlnitelných důvodů. Jedná se například o existenci daňového nedoplatku z jiného daňového řízení, opakované uložení pořádkové pokuty či pokuty za opožděné podání daňového tvrzení či KH (2x v posledních třech letech).

c) Vyřízení žádosti

Rozhodnutí bude vydáno ve lhůtě 6 měsíců ode dne, kdy žádost došla věcně a místně příslušnému správci daně.

Odkladný účinek podaných žádostí

Podá-li daňový subjekt žádost o prominutí pokuty, není povinen hradit tuto pokutu do doby ukončení řízení o prominutí pokuty (řízení je ukončeno oznámením rozhodnutí, proti kterému již není možno podat odvolání). K prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení může dojít do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k její úhradě.

10.12 Nález Ústavního soudu k DPH aneb ne vše, co je uvedeno v ZDPH, je jednoduché a jednoznačné

Dne 15. 2. 2017 byl ve [Sbírce zákonů č. 40/2017 zveřejněn nález Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016 Sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.](#)

Zásadní jsou dvě informace:

1. Dnem 31. 12. 2017 **se ruší [§ 101d odst. 1 ZDPH](#)** – toto ustanovení ukládá plátcí povinnost uvést v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně. Je zřejmé, že do konce roku 2017 bude přijata novela ZDPH, která toto upraví konkrétněji, nebude se jednat o věcnou změnu. Toto se stalo a v [novelizovaném \[§ 101d odst. 1 ZDPH\]\(#\) je uveden rozsah údajů, které se v KH uvádí. Nejedná se o věcnou změnu, jen o zakotvení „obsahu KH“ do zákona.](#)
2. **Byl zrušen [§ 101g odst. 5 ZDPH](#)**, který určoval, že výzva ke kontrolnímu hlášení, která se doručuje prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu, se považuje za doručenou okamžikem odeslání správcem daně. Toto se žádnou následnou novelou zatím nevyřešilo.

10.13 Další novinky týkající se KH

KH se samozřejmě neruší..., to jsme ani nečekali. Nicméně se v této oblasti odehrává řada různých méně či více důležitých novinek. V této poslední části desátého dílu si je připomeňme:

- a) Dne 3. 4. 2019 byly novelizovány Pokyny k vyplnění KH a počínaje měsícem dubnem byl vydán i nový formulář KH. Důvodem je reakce na rozsáhlou novelizaci zákona o DPH [zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony](#). Ve formuláři KH nedochází k věcným změnám.
- b) K 1. 10. 2019 je stanovena nová struktura XML souboru pro podání KH. V této souvislosti nezbude, než se spolehnout na dodavatele našeho účetního systému, který logicky musí projít upgrade. Podání v původní struktuře jsou totiž neplatná, a tuto původní strukturu tak není možné použít. Jednou ze změn v nové struktuře je vykazování nedobytných pohledávek:

XML struktura kontrolního hlášení DPH účinná od 1. 10. 2019

Položka „Opravy u nedobytné pohledávky“ nabývá hodnot:

„N“ – nejedná se o opravu nedobytné pohledávky

„P“ – jedná se o opravu podle § 46 a násl. ZDPH

„A“ – jedná se o opravu podle § 44 ZDPH ve znění do 31. 3. 2019

V případě výběru volby:

„P“ – jedná se o opravu podle § 46 a násl. ZDPH – v řádku KH věřitel vyplní hodnoty opravy základu daně a související daně (a další nezbytné položky řádku)

„A“ – jedná se o opravu podle § 44 ZDPH ve znění do 31. 3. 2019 – v řádku KH věřitel vyplní pouze hodnoty opravy daně (a další nezbytné položky řádku), položka „základ daně“ bude pro tuto volbu zneprístupněna.

- c) Počínaje dubnem 2019 je možné uložit pořádkovou sankci (až do výše 500 tis. Kč) za opakovaně **neúplné vyplnění KH**. Zvláště pak v případech, kdy by neúplnost dosáhla takového stupně, že by bylo možné ji posoudit jako maření správy daní. Pokud si tedy tímto způsobem „prodlužujete“ lhůtu pro podání KH, mohlo by toto jednání mít fatální následky.

10.14 Závěr

Tento desátý díl byl naším posledním setkáním. Prošli jsme spolu celý zákon a vybudovali základy znalostí, na kterých je možné dále stavět. Určitě máme na čem pracovat – naše znalosti je nutné upevňovat, rozšiřovat a prohlubovat. Občas také něco „zbouráme“ a postavíme znovu podle plánu, o který se nám postarají opakované novelizace zákona. Zatím poslední zásadní novela, která se průřezově dotkla celého zákona, je [zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony](#), s nabytím účinnosti od 1. 4. 2019. Brzy však bude tato novela vystřídána dalšími a dalšími.

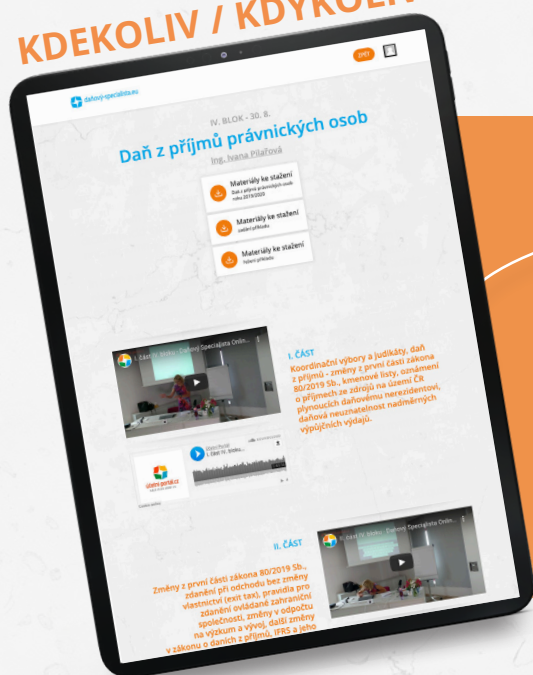
Vítejme v další úrovni – v úrovni pokročilých. Pokročilý se od začátečníka značně liší – umí nejen rozpoznat, že má problém, ale řadu problémů také vyřešit, složité situace dokáže identifikovat, přičemž odpovědi na ně vyčte ze zákona, případně kvalifikovaně zformuluje dotaz a porozumí odpovědi.

I z úrovně pokročilých lze postoupit výš..., tak hodně štěstí.

ONLINE DAŇOVÝ SPECIALISTA 2020 od účetní-portal.cz když chceš vědět víc

ONLINE PROGRAM JE 100 % ZVEŘEJNĚN

KDEKOLIV / KDYKOLIV



ukázka



- veškeré materiály
- MP3 (můžete poslouchat kdekoliv)
- video (můžete zastavovat, můžete se vrátit zpět)

- | | | | |
|---------------|--|----------------|---|
| 1. DEN | Ing. Mgr. Olga Hochmannová - Daň z přidané hodnoty – krok za krokem projití zákonem | 8. DEN | Ing. Ivana Pilařová - Daň z příjmů právnických osob |
| 2. DEN | Ing. Mgr. Olga Hochmannová - Daň z přidané hodnoty – krok za krokem projití zákonem | 9. DEN | Ing. Ivana Pilařová - Daň z příjmů právnických osob - příklad |
| 3. DEN | Ing. Igor Pantůček - Daň z přidané hodnoty - příklady | 10. DEN | Mgr. Barbora Bubeníčková - Daňový řád - vymáhání |
| 4. DEN | Ing. Zuzana Rylová Ph.D. - Daň z příjmů fyzických osob – teorie i praxe včetně počítání příkladů | 11. DEN | Ing. Jana Procházková - Daň z nemovitých věcí |
| 5. DEN | Ing. Zuzana Rylová Ph.D. - Daň z příjmů fyzických osob – teorie i praxe včetně počítání příkladů | 12. DEN | JUDr. Karel Alexa, Ph. D. - Daňový řád - obecně |
| 6. DEN | plk. Ing. Naděžda Klewar Slavíková - Spotřební a energetická (ekologická) daň | 13. DEN | Ing. Pěva Čouková - Účetnictví |
| 7. DEN | Ing. Věra Engelmánová - Daň z nabytí nemovitých věcí | 14. DEN | Bc. Martin Mikuš - Silniční daň |
| | | 14. DEN | Mgr. Václav Pikal - Silniční daň - příklady |
| | | 15. DEN | Ing. Pěva Čouková - Účetnictví |
| | | 16. DEN | Ing. Pěva Čouková - Účetnictví |
| | | 17. DEN | Ing. Pěva Čouková - Účetnictví |

137 hodin výuky celkem

17 dnů

12 špičkových lektorů

30 % sleva pro členy Účetního Portálu od balíčku GOLD

UŽ JE MÁTE NA SVÉM STOLE?

VYŘEŠENÉ PŘÍKLADY 2020

» ÚČETNICTVÍ PRO PODNIKATELE

ing. Pěva Čouková

» DAŇ Z PŘÍJMŮ

ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

ing. Matěj Nešleha

Bc. Ivan Rota, MBA

ing. Ivana Pilařová

ing. Eva Nedorostková

ing. Pěva Čouková



+ E-BOOKY

K zakoupení na www.ucetni-portal.cz/knihy/eshop/