

Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH

(9. 11. 2011)

Od 1.1.2012 nabude účinnosti úprava režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních nebo montážních prací zakotvená v § 92e zákona č. 235/2004 Sb. ve znění p.p. (dále jen zákon o DPH).

Vzhledem k množině plátců, kterých se toto ustanovení může dotknout, vydává Generální finanční ředitelství ve spolupráci s Ministerstvem financí tento informační materiál:

1. K režimu přenesení daňové povinnosti obecně

Režim přenesení daňové povinnosti - tzv. revers charge je v rámci mechanismu uplatňování DPH režimem specifickým. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil), v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. V rámci tohoto režimu má tedy povinnost přiznat a zaplatit daň **plátce**, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. **Plátce**, který dotčené zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH – namísto toho uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.

Režim přenesení daňové povinnosti je v zákoně o DPH upraven od 1.4.2011 v ustanoveních § 92a (obecná pravidla) a dále v § 92b až 92e.

2. Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví

Stejně jako v případě režimu přenesení daňové povinnosti zavedeného od 1.4.2011, při dodání zlata (§ 92b zákona o DPH), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 (§ 92c zákona o DPH) a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (§ 92d zákona o DPH), budou i v případě aplikace tohoto režimu při poskytnutí stavebních prací (§ 92e zákona o DPH) platit obecná pravidla vymezená pro režim přenesení daňové povinnosti v ustanovení § 92a zákona o DPH.

2.1. Na koho se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje

Obecně platí, že režim přenesení daňové povinnosti se uplatní pouze mezi plátcem DPH a to při poskytnutí plnění v tuzemsku (místo plnění je v ČR).

Uvedený režim je tedy povinen použít plátce (poskytovatel plnění), který poskytne vymezené stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátcem (příjemci plnění) pro jeho ekonomickou činnost. Současně logicky platí, že v takovém případě má povinnost použít daný režim i plátce - příjemce plnění.

Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije pokud plátce poskytuje stavební nebo montážní práce příjemci plnění, který není plátcem DPH a samozřejmě i pokud neplátce poskytuje takové práce plátcem. Jde-li o podmínku plnění mezi plátcem, je nutné upozornit, že předpokladem pro povinnost použít režim přenesení daňové povinnosti je skutečnost, že tyto osoby při uskutečnění daného plnění vystupují jako osoby povinné k dani, tj. v rámci své ekonomické činnosti. U stavebních prací jde pak zejména o to, že osoba, která zdanitelné plnění přijímá, vystupuje u daného plnění jako osoba povinná k dani.

Jestliže příjemce plnění (plátce) pořizuje přijaté zdanitelné plnění výlučně **pro soukromou potřebu, nebo výlučně pro plnění, které není předmětem daně**, není v postavení osoby povinné k dani a v tom případě se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti - to znamená, že plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, uplatní daň na výstupu, daň přizná a zaplatí (běžný mechanismus). Obdobně se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti pokud např. obec pořizuje plnění pro potřeby související výlučně s její činností při výkonu veřejné správy, při níž se nepovažuje za osobu povinnou k dani (viz § 5 odst. 3 zákona o DPH).

Z hlediska jistoty u poskytovatele plnění jde-li o správnost zdanění lze doporučit, aby příjemce plnění písemně prohlásil, že přijaté plnění použije výlučně pro účely, které nejsou předmětem daně resp. příjemce ve vztahu k danému plnění nevystupuje jako osoba povinná k dani.

Pokud je plnění třeba i jen z části přijímáno pro více účelů, například pro soukromou potřebu plátce a pro jeho ekonomickou činnost nebo pro smíšené účely veřejnoprávních a neziskových subjektů, přičemž část je pro účely, kdy příjemce vystupuje jako osoba povinná k dani, půjde o plnění podléhající celkově režimu přenesení daňové povinnosti.

Pro případy, kdy příjemce stavebních a montážních prací poskytnutých v tuzemsku je sice český neplátce, ale jde o osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě nebo zahraniční osobu, je nutné upozornit na ust. § 94 odst. 16 zákona o DPH. Podle tohoto platí, že takováto osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani, se coby příjemce tuzemských plnění zahrnovaných pod režim přenesení daňové povinnosti stává ze zákona českým plátcem a to již dnem poskytnutí předmětného plnění.

2.1.1 Povinnosti poskytovatele plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

Poskytovatel stavebních a montážních prací má v rámci režimu přenesení daňové povinnosti na DPH povinnost:

- a. vystavit daňový doklad
a to do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění (§ 26 zákona o DPH) se všemi náležitostmi běžného daňového dokladu podle § 28 odst. 2 zákona o DPH (včetně sazby daně), ovšem s výjimkou výše daně. Na místo toho na vystaveném daňovém dokladu musí uvést sdělení, že vyšší daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno
- b. **vést evidenci** o plněních poskytnutých v režimu přenesení daňové povinnosti a **výpis z této evidence předložit** správci daně (viz. bod 2.5.)
- c. vykázat poskytnutí těchto plnění v daňovém přiznání (řádek 25),

2.1.2 Povinnosti příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

Plátce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá službu stavebních a montážních prací, která podléhá režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost:

- a. **přiznat a zaplatit daň**
Příjemce plnění je povinen přiznat a zaplatit daň z přijatého plnění a to ke dni uskutečnění dotčeného zdanitelného plnění.
Při poskytnutí stavebních prací se jedná v zásadě o poskytnutí služby. Podle § 21 odst. 5 zákona o DPH je služba uskutečněna dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu), *a to tím dnem, který nastane dříve.*
Stavební práce jsou často poskytovány podle smlouvy o dílo, kdy se zdanitelné plnění podle § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části, nebo jsou stavební práce poskytovány jako dílčí plnění, které se podle § 21 odst. 9 zákona o DPH považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě.
Příjemce přiznává daň v daňovém přiznání (ř. 10 nebo 11) za příslušné zdaňovací období.
- b. **doplnit daňový doklad**
Příjemce plnění je povinen doplnit na daňovém dokladu obdrženém od poskytovatele výši daně. Příjemce odpovídá za správnost uvedené daně. V praxi to znamená, že bez ohledu na to, jakou sazbu daně uvedl na dokladu poskytovatel plnění, musí příjemce při výpočtu a doplnění výše daně vycházet ze správné (zákonu odpovídající) sazby.
- c. **vést evidenci** o plněních přijatých v režimu přenesení daňové povinnosti a **výpis z této evidence předložit** správci daně (viz. bod 2.5.)

Nárok na odpočet daně

Příjemce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá plnění v podobě stavebních a montážních prací, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, má na jedné straně povinnost přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění, na straně druhé je však současně oprávněn k odpočtu daně na vstupu z takto přijatého zdanitelného plnění. Tento nárok příjemce plnění se řídí obecnými podmínkami pro nárok na odpočet daně tak, jak jsou uvedeny v § 72 a následujících zákona o DPH. Příjemci plnění vzniká nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Vzhledem k tomu, že má příjemce plnění povinnost přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, vzniká mu k tomuto dni také nárok na odpočet daně, který může v případě naplnění podmínek § 72 a násl. zákona o DPH uplatnit. Samozřejmě platí, že pokud příjemce použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely (např. pro soukromou potřebu, pro uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet aj.) uplatní nárok na odpočet daně v částečné výši. Shodně platí i navazující pravidla pro úpravy či krácení odpočtu.

2.2. Porušení režimu přenesení daňové povinnosti

Pokud poskytovatel plnění nepostupuje podle daného režimu přenesení daňové povinnosti a při uskutečnění zdanitelného plnění uplatní daň na výstupu a vyšší daň uvede na daňovém dokladu, nemá příjemce plnění nárok na odpočet daně uvedený na daňovém dokladu, protože je podle § 72 zákona o DPH oprávněn k odpočtu daně, kterou se rozumí daň, která je stanovena podle zákona o DPH, tedy pouze té daně, kterou sám přizná.

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

2.3. Stavební a montážní práce podléhající režimu přenesení daňové povinnosti

Režimu přenesení daňové povinnosti podle ust. § 92e zákona o DPH podléhá poskytnutí stavebních a montážních prací (bez ohledu na to, zda jde z hlediska vymezení dané zákonem o DPH o služby nebo dodání zboží s montáží), které podle sdělení ČSÚ odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1.1.2008.

Klasifikace produkce (CZ-CPA) je dostupná na [stránkách Českého statistického úřadu](#) .

Kód CZ-CPA 41 – zahrnuje budovy a jejich výstavbu.

Patří sem také služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů.

Kód CZ-CPA 42 - inženýrské stavby a jejich výstavba.

Zároveň tento oddíl zahrnuje služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství.

Kód CZ-CPA 43 - specializované stavební práce

tj. demoliční, průzkumné, elektroinstalační, instalatérské, topenářské, plynářské, truhlářské, malířské, obkladačské, sklenářské, pokrývačské, izolační, betonářské, zednické,...

a dále mj. montáž ocelových konstrukčních prvků, prefabrikovaných dílů, stavbu a demontáž lešení a pracovních plošin a také instalaci topení, výtahů, klimatizačních, ventilačních a chladících zařízení apod.

Příklady produkce související se stavebnictvím, které nepatří do číselného kódu 41–43 a nevztahuje se na ně tedy režim přenesení daňové povinnosti

- *vrtné práce související s těžbou ropy a zemního plynu (09.10.11)*
- *zkušební vrty během důlní činnosti (09.90.1)*
- *instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárnách (33.20.50)*
- *údržba a opravy průmyslových kotlů (33.12.14)*
- *instalace, opravy a údržba průmyslových klimatizačních a chladících zařízení (33.12.18, 33.20.29)*
- *čištění komínů (81.22.13)*

- *montáž volně stojícího nábytku (95.24.10)*
- *pronájem lešení nezahrnující jeho postavení a demontáž (77.32.10)*
- *prefabrikované stavební dílce z betonu (23.61.12)*
- *beton připravený k lití (23.63.10)*
- *půjčování stavebních strojů a vybavení bez obsluhy (77.32.10)*
- *instalace průmyslových strojů a zařízení (33.2), instalace parních kotlů (kromě kotlů pro ústřední topení), instalace potrubních systémů v průmyslových závodech (33.20.11), instalace kancelářských a účetnických strojů (33.20.21)*
- *sanace a čištění zeminy, vody, vzduchu a budov (39.00.1)*
- *architektonické a inženýrské služby; technické zkoušky a analýzy (71)*
- *služby související s úpravou krajiny (81.30.10)*

2.4. Stanovení výše daně, opravy, zálohy

Pokud ze zákona o DPH nevyplývá jinak, platí i pro zdanitelná plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti pravidla zdaňování zakotvená v ostatních ustanoveních tohoto zákona.

Základ a sazba daně

I v režimu přenesení daňové povinnosti se tedy základ daně zdanitelného plnění stanoví podle obecných principů zákona o DPH, kdy základem daně je vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby (blíže viz § 36 zákona o DPH). Pro určení správné sazby daně takového plnění platí pak § 47 příp. § 48 a 48a zákona o DPH.

Oprava základu daně

Obdobně platí ohledně oprav základu daně a výše daně: Nastanou-li ve vztahu ke zdanitelnému plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, skutečnosti, které zakládají povinnost opravy ve smyslu § 42, 43 zákona o DPH, provádí se oprava u těchto plnění.

Zálohy

V režimu „klasického“ zdanění, tj. mimo přenesení daňové povinnosti, jako zásada platí, že pokud není stanoveno jinak, plátce je povinen přiznat daň mj. i ke dni přijetí úplaty (zálohy), pokud ji přijme dříve než je uskutečněno zdanitelné plnění (viz § 21 odst. 1 zákona o DPH). V případě zdanitelných plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti se tato povinnost – tj. povinnost přiznat daň při přijetí úplaty (zálohy) neuplatní.

Poskytovatel plnění, který (po 31. 12. 2011) přijme zálohu na stavební práce, u nichž je povinen použít režim přenesení daňové povinnosti, ke dni přijetí úplaty daň na výstupu nepřizná, není ani povinen při přijetí takové úplaty vystavit daňový doklad. Tento bude vystavovat až při uskutečnění zdanitelného plnění.

Uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v případě přijetí úplaty (zálohy) před 1.lednem 2012, pokud k uskutečnění zdanitelného plnění dojde od 1.lednu 2012.

Pokud poskytovatel plnění obdržel do 31.12.2011 zálohu na poskytované stavební a montážní práce a z titulu takto přijaté úplaty mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu při přijetí úplaty (do konce roku 2011 mu vznikne, jde-li o situaci ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH), přičemž den uskutečnění takto dotčeného zdanitelného plnění nastane až po 31.12.2011, stanoví plátce základ daně podle § 37 odst. 3 zákona o DPH.

Od 1.ledna 2012 bude tedy v takových případech aplikován režim přenesení daňové povinnosti pouze u základu daně stanoveného dle § 37 odst. 3 zákona o DPH, tj. ze základu daně vypočteného jako rozdíl z celkového základu daně za zdanitelné plnění a základu daně z přijaté úplaty (tj. ze záloh přijatých v roce 2011).

Jde-li o úplaty /zálohy/ přijaté po 1.1.2012 a současně před uskutečněním zdanitelného plnění, k těmto se při zdaňování v rámci režimu přenesení daňové povinnosti nepřihlíží, (ve smyslu, že by z titulu

jejich přijetí vznikala povinnost přiznat daň; tato vzniká až uskutečněním zdanitelného plnění). Nutno ještě doplnit, že u poskytovatelů plnění, kteří nevedou účetnictví, platí obecně povinnost přiznat daň (až) ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Takovýto poskytovatel plnění (na rozdíl od plátce, který vede účetnictví) nemá povinnost přiznat daň z přijaté úplaty. Jestliže ke dni přijetí úplaty daň na výstupu nepřizná, nesmí vystavit daňový doklad při přijetí úplaty. Pokud tedy dojde k datu uskutečnění zdanitelného plnění u takovéhoho plátce po 31. 12.2011, a tento plátce nevyužil možnosti přiznat daň z přijaté úplaty, použije se režim přenesení daňové povinnosti v zásadě vždy na celý základ daně a to v sazbě platné pro příslušný rok, tj. v roce 2012 14 nebo 20 % .

2.5. Vedení evidence a výpis z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH

Vzhledem k tomu, že jde o režim s pravidly zdanění odlišnými od obecného fungování stávajícího systému DPH, je dodavateli i odběrateli v této souvislosti uložena povinnost vést evidence pro daňové účely, ve které budou muset uvádět DIČ obchodního partnera, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění.

Výpis z předmětné evidence je plátce povinen podat ve lhůtě pro podání daňového přiznání, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

[Pokynem GFR-D-4](#) účinným od 1.4.2011 je stanovena povinnost podávat tento výpis elektronicky.

Nová XML struktura výpisu a aktualizovaná informace k výpisu z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH pro zdaňovací období od 1.1.2012, bude zveřejněna ihned po zjištění nutných technických specifikací.

Výpis z evidence bude z hlediska obsahu v podstatě kopírovat zákonem nadefinované požadavky. V aplikaci pro elektronické podání resp. v příslušné datové zprávě budou tak vyplňovány následující údaje:

DIČ odběratele/příjemce a DIČ dodavatele/poskytovatele:

Dodavatel/poskytovatel uvede na každém řádku samostatně za každé zdanitelné plnění daňové identifikační číslo jednotlivého odběratele/příjemce.

Odběratel/příjemce uvede na každém řádku samostatně za každé zdanitelné plnění daňové identifikační číslo dodavatele/poskytovatele.

Kód předmětu plnění:

Uvede se (u EPO vybere z číselníku) jednomístný kód - v případě stavebních a montážních prací půjde o kód č. 4

4: jedná-li se o zdanitelné plnění podle § 92e – stavební a montážní práce

Datum uskutečnění zdanitelného plnění:

Uvede se datum uskutečnění zdanitelného plnění podle daňového dokladu.

Základ daně:

Uvede se základ daně každého zdanitelného plnění uskutečněného v režimu přenesení povinnosti (každé plnění se uvede na samostatném „řádku“, zaokrouhlení na celé koruny).

Celkovou částku všech uskutečněných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období uvede dodavatel/poskytovatel zároveň na ř. 25 daňového přiznání.

Celkovou částku všech přijatých plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období uvede odběratel/příjemce zároveň na ř. 10 nebo 11 daňového přiznání.

Rozsah plnění:

Pro kód 4 – stavební a montážní práce, rozsah plnění vyplňován nebude.

Ing. Otakar Sladkovský
ředitel sekce