



Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR03984915
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 2552/15/7100-20116-011073

ve znění Dodatku č. 1, č. j.: 39648/15/7100-20118-012884¹

Informace GFR k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016

Z důvodu boje proti daňovým podvodům využila Česká republika možnost danou směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění, a počínaje dnem 1. 4. 2015 **rozšířila** postupně výčet plnění, při jejichž poskytnutí **je** použit režim přenesení daňové povinnosti. Toto rozšíření bylo součástí novely² zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a nařízení vlády č. 361/2014 Sb., ze dne 22. 12. 2014³, o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, zveřejněném v Částce 143 Sbírky zákonů (dále jen „nařízení vlády č. 361/2014 Sb.“), které z množiny plnění stanovených v příloze č. 6 zákona o DPH vymezuje ta, na která se režim přenesení daňové povinnosti **aplikuje**.

Toto nařízení bylo novelizováno nařízením vlády č. 155/2015 Sb., ze dne 15. 6. 2015, zveřejněném v Částce 64 Sbírky zákonů (dále jen „nařízení vlády č. 155/2015 Sb.“), kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb. Počínaje dnem 1. 7. 2015 je novým nařízením rozšířena aplikace režimu přenesení daňové povinnosti o další komodity, a to v oblasti obilovin, technických plodin a olejnatých semen.

V platnosti zůstává bez věcných změn režim přenesení daňové povinnosti pro všechna dosud v zákoně o DPH definovaná plnění, tj. pro dodání zlata (§ 92b), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona (§ 92c), převod povolenek na emise skleníkových plynů (zde došlo pouze k technické úpravě, resp. kontinuální pokračování režimu přenesení daňové povinnosti pro převod povolenek na emise skleníkových plynů od 1. 1. 2015 stanoví

¹ Doplněný text je označen **tučně a kurzivou**.

² Zákon č. 360/2014 Sb.

³ ve znění Sdělení MV o opravě tiskové chyby zveřejněné v Částce 3 Sbírky zákonů 2015

nařízení vlády č. 361/2014 Sb.⁴⁾ a pro poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e).

Pro plnění, u kterých **je** režim přenesení daňové povinnosti **aplikován** nově, **platí** obecně obdobná pravidla a povinnosti jako pro plnění, pro která byl již režim přenesení daňové povinnosti zaveden.

Tento režim platí pouze pro dodání uskutečněná mezi plátcí s místem plnění v tuzemsku, přičemž povinnost přiznat a zaplatit daň má plátce, pro kterého bylo uvedené zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno (příjemce plnění)⁵.

Plátcí uskutečňující nebo přijímající plnění v tomto režimu mají v roce 2015 i nadále povinnost podat správci daně elektronicky ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty. V návaznosti na Informaci GFŘ, která byla zveřejněna dne 13. 1. 2015, pouze připomínáme, že **došlo k novému vymezení kódů plnění ve výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty**. Přehled kódů, pod kterými budou jednotlivá plnění spadající do předmětného režimu vykazována v roce 2015, je uveden v příloze č. 1 této Informace. Tento výpis z evidence bude od 1. 1. 2016 nahrazen kontrolním hlášením.

Podrobnější informace o obecných pravidlech a povinnostech spojených s tímto režimem jsou k dispozici na Internetu FS: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti>.

1. Vymezení nových plnění pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti

1.1 Účinnost v roce 2015

Podle § 92f odst. 1 zákona o DPH použije plátce při dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 zákona o DPH plátcí režim přenesení daňové povinnosti, pokud tak vláda stanoví nařízením. Plnění, u kterých **je** režim přenesení daňové povinnosti **uplatňován**, vymezují ust. § 2 odst. 2 a násl. nařízení vlády č. 361/2014 Sb., **ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.**, následovně⁶.

⁴ Současně došlo ke zrušení původního časového omezení platnosti režimu přenesení daňové povinnosti pro převod povolenek na emise skleníkových plynů (do 1. 7. 2015).

⁵ ***Pokud příjemce plnění bude vystupovat při pořízení zdanitelného plnění jako osoba nepovinná k dani, tj. bude pořizovat zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu, nebo výlučně pro plnění, které není předmětem daně, uplatní se běžný režim zdanění. V takovémto postavení může být např. obec, která pořizuje plnění pro potřeby související výlučně s její činností při výkonu veřejné správy (§ 5 odst. 3 zákona o DPH).***

⁶ Jak je již zmíněno v úvodu, ust. § 2 odst. 1 nařízení vlády č. 361/2014 Sb., **ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.**, umožňuje kontinuální pokračování režimu přenesení daňové povinnosti pro převod povolenek na emise skleníkových plynů od 1. 1. 2015. Limit 100 000 Kč se na převod povolenek na emise skleníkových plynů nevztahuje.

Režim přenesení daňové povinnosti se použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč.

Vybraným zbožím se přitom rozumí (pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti musí být podle *nařízení vlády č. 361/2014 Sb., ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.*, splněno slovní vymezení zboží a zároveň jeho vymezení příslušným kódem nomenklatury celního sazebníku⁷):

- a) *obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 10 nebo kapitole 12.*

U tohoto zboží je režim přenesení daňové povinnosti aplikován s účinností od 1. 7. 2015⁸ s výjimkou cukrové řepy (kód nomenklatury celního sazebníku 1212 91), kde účinnost nastává dnem 1. 9. 2015.

V kapitole 10 se jedná o komodity, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku 1001 (pšenice a souřež), 1002 (žito), 1003 (ječmen), 1004 (oves), 1005 (kukuřice), 1006 (rýže), 1007 (zrna čiroku), 1008 (pohanka, proso a lesknice kanárská, rosičky, merlík chilský, triticales a ostatní obiloviny).

*V kapitole 12 jsou zařazeny komodity pod kódy nomenklatury celního sazebníku 1201 (sójové boby, též drcené), 1202 (podzemnice olejná, nepražená ani jinak tepelně neupravená, též loupaná nebo drcená), 1203 00 00 (kopra), 1204 00 (lněná semena, též drcená), 1205 (semena řepky nebo řepky olejky, též drcená), 1206 00 (slunečnicová semena, též drcená), 1207 (ostatní olejnatá semena a olejnaté plody, též drcené), 1208 (mouka a krupice z olejnatých semen nebo olejnatých plodů, kromě hořčičné mouky a krupice), 1209 (semena, plody a výtrusy k setí), 1210 (chmelové šišťice, čerstvé nebo sušené, též drcené, v prášku nebo ve formě pelet; lupulin), 1211 (rostliny a části rostlin, včetně semen a plodů, používané zejména ve voňavkářství, ve farmacii nebo jako insekticidy, fungicidy nebo k podobným účelům, čerstvé nebo sušené, též řezané, drcené nebo v prášku), 1212 (svatojánský chléb, chaluhy a jiné řasy, cukrová řepa a cukrová třtina, čerstvé, chlazené, zmrazené nebo sušené, též v prášku; ovocné pecky a jádra a jiné rostlinné produkty, včetně nepražených kořenů čekanky druhu *Cichorium intybus sativum*, používané zejména k lidskému požívání, jinde neuvedené ani nezahrnuté), 1213 00 00 (sláma a plevy, nezpracované, též pořezané, pomleté,*

⁷ Kódem nomenklatury celního sazebníku se rozumí číselné označení zboží uvedené v příloze č. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění, která je v plném znění dostupná na adrese:

<http://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/spolecny-celni-sazebnik-es/Spolen%20celn%20sazebnk%20ES%202015/NEK%20Č.%201101-2014.pdf>

⁸ S účinností od 1. 4. 2015 do 30. 6. 2015 byly u této kategorie vybraným zbožím obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, uvedené pod kódy nomenklatury celního sazebníku 1005 (kukuřice), 1201 (sójové boby též drcené), 1205 (semena řepky nebo řepky olejky, též drcená), 1206 00 (slunečnicová semena, též drcená), 1207 50 (hořčičná semena), 1207 91 (maková semena), 1209 10 00 (semena cukrové řepy) nebo 1212 91 (cukrová řepa). (Z režimu přenesení daňové povinnosti byla v tomto období vyjmuta cukrová řepa s kódem nomenklatury celního sazebníku 1212 91.)

lisované nebo ve formě pelet), 1214 (tuřín, krmná řepa, jiné krmné kořeny, seno, vojtěška (alfalfa), jetel, vičenec ligrus, kapusta kadeřavá krmná, vlčí bob, vikev a podobné pícniny, též ve formě pelet).

Je-li příslušné zboží uvedeno pod 4místným nebo 6místným kódem nomenklatury celního sazebníku, režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje také na všechny podpoložky do úrovně 8místného kódu dle příslušného právního předpisu (příloha č. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87). Režim přenesení daňové povinnosti se tak např. aplikuje na zboží označené pod kódem 1209 (semena, plody a výtrusy k setí) se všemi konkrétně specifikovanými podpoložkami, tzn. např. na zboží s kódem 1209 24 00 (semena lipnice luční).

Technickou plodinou je pro účely aplikace režimu přenesení daňové povinnosti plodina, kterou není možné běžně bez dalších úprav použít ke konečné spotřebě. Jedná se o meziprodukt (surovinu), který je zpracováván, aby mohl být v dalších fázích výroby použit pro různé účely (potravinářské, farmaceutické, kosmetické, technické, aj.). Komodity vymezené v kapitole 12 celního sazebníku lze všeobecně podle jejich charakteru zařadit buď jako olejnatá semena nebo technické plodiny (popř. cukrovou řepu) a tedy režim přenesení daňové povinnosti bude uplatněn u všech položek této kapitoly.

- b) kovy, včetně drahých kovů, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 71 a třídě XV, s výjimkou zboží, které je sice v kapitole 71 a třídě XV, ale je nařízením vlády č. 361/2014 Sb., **ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.**, negativně vymezeno vybranými kódy a kapitolami nomenklatury celního sazebníku nebo se jedná o zboží, které již podléhá režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92c zákona o DPH či zboží, na které se vztahuje zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH.

Vymezení kovů, včetně drahých kovů, na které se režim přenesení daňové povinnosti s účinností již od 1. 4. 2015 vztahuje, a to podle vybraných kódů z kapitoly 71 a třídy XV nomenklatury celního sazebníku, je uveden v příloze č. 2 této Informace.

Vzhledem k dosavadní aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na dodání zlata (ust. § 92b odst. 1 písm. a) zákona o DPH, podle kterého je režim aplikován pouze na zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší) upozorňujeme, že nově do tohoto režimu dle § 92f zákona o DPH **spadá** mimo jiné také dodání zlata (včetně zlata pokoveného platinou), netepaného nebo ve formě polotovarů nebo prachu, které je uvedeno pod kódem nomenklatury celního sazebníku 7108 (s výjimkou zlata měnového – kód 7108 20 00), a to bez ohledu na ryzost dodávaného zlata.

- c) mobilní telefony, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku 8517 12 00 nebo 8517 18 00.

U tohoto zboží je režim přenesení daňové povinnosti aplikován s účinností již od 1. 4. 2015.

- 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.

U tohoto zboží je režim přenesení daňové povinnosti aplikován s účinností již od 1. 4. 2015.

- e) přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat, která jsou uvedena pod kódy nomenklatury celního sazebníku 8471 30 00, jako jsou např. notebooky či tablety.

U tohoto zboží je režim přenesení daňové povinnosti aplikován s účinností již od 1. 4. 2015.

- f) videoherní konzole, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku 9504.

U tohoto zboží je režim přenesení daňové povinnosti aplikován s účinností již od 1. 4. 2015.

1.2 Účinnost v roce 2016

Režim přenesení daňové povinnosti se podle § 92d zákona o DPH použije také **při dodání nemovité věci plátcí, pokud plátce, který nemovitou věc dodává, uplatní daň podle § 56 odst. 5 zákona o DPH** (tj. plátce se rozhodne využít zákonnou možnost uplatnit daň při dodání nemovité věci jinému plátcí, které by jinak bylo považováno za osvobozené plnění), **a to s účinností od 1. 1. 2016.**

2. Možnosti řešení sporných případů zařazení plnění

2.1 Právní fikce na základě dohody mezi poskytovatelem a příjemcem plnění

Pokud bude při praktické aplikaci obtížné u plnění vymezených na základě § 92f zákona o DPH nařízením vlády č. 361/2014 Sb., **ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.**, obecně posoudit, zda s ohledem na charakter konkrétního plnění byly naplněny podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti, tj. např. nebude zřejmé, zda dané plnění spadá pod konkrétní výše uvedené položky pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti, a obě strany (poskytovatel i příjemce plnění) budou na základě důvodného předpokladu, že na zdanitelné plnění se tento režim vztahuje, jednat ve shodě a uplatní režim přenesení daňové povinnosti v rozsahu všech zákonem definovaných povinností, bude aplikována právní fikce, že dané plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá (§ 92f odst. 2 zákona o DPH).

Jak vyplývá z výše uvedeného, proto, aby dané zdanitelné plnění bylo v těchto sporných případech považováno za plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, je nezbytné zajistit faktické použití tohoto režimu, které představuje naplnění všech zákonných podmínek pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti, a to nejen poskytovatelem ale zejména také příjemcem plnění.

Pro tento účel se má za to, že poskytovatel plnění splní zákonné podmínky použití režimu přenesení daňové povinnosti, jestliže vystaví daňový doklad, ve kterém uvede údaj „daň odvede zákazník“ podle § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty vede údaje podle § 92a odst. 3 zákona o DPH a podá výpis z této evidence správci daně podle § 92a odst. 5 zákona o DPH (od 1. 1. 2016 splní povinnosti spojené s kontrolním hlášením).

Příjemce plnění splní zákonné podmínky použití režimu přenesení daňové povinnosti tím, že doplní výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, splní povinnosti související s evidencí pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH, včetně podání výpisu z této evidence správci daně (od 1. 1. 2016 splní povinnosti spojené s kontrolním hlášením), a příslušnou daň přizná.

2.2 Závazné posouzení

Určení, zda se obecně při poskytnutí určitého zdanitelného plnění použije režim přenesení daňové povinnosti nebo ne, je předmětem závazného posouzení (§ 92h zákona o DPH). V případech přetrvávajících nejasností tak existuje možnost požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení určitého zdanitelného plnění pro účely použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Žadatel musí uvést popis daného zdanitelného plnění (v žádosti lze uvést vždy pouze jedno zdanitelné plnění) a návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení (§ 92i zákona o DPH). Procesně řízení o závazném posouzení upravují ust. § 132 a § 133 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Podání žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení v dané oblasti podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč podle zák. č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

3. Zálohové platby před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti

V režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno (příjemce plnění), nadále povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Také pro plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti (poskytovatel plnění), je pro vykázání plnění v tomto režimu rozhodující den uskutečnění daného zdanitelného plnění. K úplatám před uskutečněním zdanitelného plnění (zálohovým platbám) se v režimu přenesení daňové povinnosti nepřihlíží, tyto se zahrnují do celkové úplaty za dané zdanitelné plnění, ale v daném režimu poskytovateli plnění nevzniká povinnost přiznat daň z přijaté zálohové platby, ani nevzniká povinnost při přijetí zálohové platby vystavit daňový doklad (pro vystavení daňového dokladu je opět rozhodující den uskutečnění zdanitelného plnění).

Pro situace, kdy je přijata zálohová platba před uskutečněním zdanitelného plnění (a zároveň před účinností režimu přenesení daňové povinnosti pro určitý typ plnění), ze které vznikla povinnost přiznat daň, přičemž k uskutečnění daného zdanitelného plnění dojde až po zavedení tohoto režimu, se v souvislosti s rozšířením režimu na nové typy plnění zavádí

s účinností od 1. 1. 2015 pravidlo (**§ 92a odst. 7 zákona o DPH**), podle kterého se nebude v dané situaci aplikovat režim přenesení daňové povinnosti zpětně na již přiznanou daň z přijaté zálohové platby. Pro tyto případy se při výpočtu hodnoty, na kterou se použije režim přenesení daňové povinnosti, vychází ze základu daně stanoveného podle obecného pravidla v § 37a odst. 1 zákona o DPH. Základem daně je rozdíl mezi celkovou úplatou za dané zdanitelné plnění bez daně (celkovým základem daně za dané zdanitelné plnění podle § 36 odst. 1 zákona o DPH) a součtem částek zálohových plateb přijatých před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, snížených o daň přiznanou z těchto zálohových plateb (souhrnu základů daně podle § 36 odst. 2 zákona o DPH). Takto vypočtený základ daně může být i ve výši 0.

Př.: Plátce A obdrží od svého odběratele (rovněž plátce) dne 13. 3. 2015 úplatu (zálohovou platbu) ve výši 130 000 Kč včetně daně. K uskutečnění zdanitelného plnění (dodání mobilních telefonů) dojde až 30. 4. 2015, tj. po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro mobilní telefony. Zároveň s uskutečněním plnění je poskytnuta zbývající platba ve výši 170 000 Kč (bez daně). Plátce A splnil svou daňovou povinnost a ke dni přijetí zálohové platby přiznal tuto transakci na ř. 1 daňového přiznání (základ daně ve výši 107 432 Kč a související daň ve výši 22 568 Kč) za příslušné zdaňovací období v běžném režimu, tj. mimo režim přenesení daňové povinnosti. Na ř. 25 daňového přiznání plátce A uvede hodnotu 170 000 Kč (hodnotu doplatku bez daně). Daň z hodnoty základu daně (170 000 Kč) dopočítá odběratel a uvede ji na řádku 10 daňového přiznání.

Pokud by ve výše uvedeném příkladu došlo pouze k obměně výše plateb, tj. zálohová platba včetně daně by činila např. 50 000 Kč a doplatek (bez daně) by činil např. 70 000 Kč, tj. doplatek by samostatně nepřevyšoval limit stanovený pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti 100 000 Kč pro toto vybrané zboží, bude se postupovat obdobně, jako je uvedeno výše, tj. plátce A přizná ke dni přijetí zálohové platby tuto skutečnost na ř. 1 daňového přiznání (tj. v tomto případě základ daně ve výši 41 320 Kč a související daň ve výši 8 680 Kč) za příslušné období (jedná se o období před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti). Na ř. 25 plátce A uvede hodnotu 70 000 Kč, tj. hodnotu doplatku bez DPH. Daň z hodnoty 70 000 dopočítá odběratel (a uvede na ř. 10 daňového přiznání).

4. Postupy v souvislosti se stanoveným limitem pro aplikaci režimu u vybraného zboží

4.1 Stanovení celkové částky základu daně

Pro stanovení celkové částky základu daně při dodání vybraného zboží (limit 100 000 Kč, při jehož překročení se aplikuje režim přenesení daňové povinnosti) může být určující celková částka základu daně uvedená na daňovém dokladu za zdanitelné plnění, a to v souhrnu za veškeré dodávané zboží splňující definici vybraného zboží (zboží uvedené v bodě 1. pod písm. a) až f)).

Pokud nastane situace, kdy bude na jednom daňovém dokladu uvedeno více druhů vybraného zboží (spadajícího věcně pod více různých písm. a) až f)), budou se základy daně těchto různých druhů zboží pro určení hodnoty limitu sčítat. Může tak dojít např. k situaci, kdy při uvedení více než jednoho druhu vybraného zboží na jednom daňovém dokladu bude režim přenesení daňové povinnosti aplikován při překročení celkové částky základu daně na všechny druhy vybraného zboží, ačkoli u (jednoho či více) jednotlivých druhů zboží základ

daně samostatně nepřekročí limitní hodnotu. Ve výpise z evidence pro daňové účely (od 1. 1. 2016 v kontrolním hlášení) by jednotlivé druhy zboží uvedené na jednom daňovém dokladu měly být deklarovány samostatně (pod samostatným kódem předmětu plnění), a to v hodnotě základu daně pro jednotlivý druh zboží.

Pro situace sporných či nejednoznačných případů **lze** režim přenesení daňové povinnosti použít za použití právní fikce na základě dohody mezi poskytovatelem a příjemcem plnění (§ 92f odst. 2 zákona o DPH), a to za předpokladu splnění všech zákonných povinností pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na straně dodavatele i odběratele (viz bod 2.1).

Nutno upozornit na skutečnost, že některá jednání plátců mohou být posouzena jako jednání s cílem vyhnout se aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Pokud např. dodavatel vystaví několik daňových dokladů (popř. několik kupních smluv) pro jednoho odběratele s uvedením stejného dne uskutečnění zdanitelného plnění, hodnota základu daně na jednotlivých dokladech (popř. kupních smlouvách) přitom nepřekročí stanovený limit 100 000 Kč, ale v souhrnu za všechny daňové doklady (kupní smlouvy) bude tato hodnota základu daně překročena, přičemž tento dodavatel neuhradí daň na výstupu, může správce daně danou situaci vyhodnotit (a to vždy v závislosti na všech okolnostech konkrétního případu) jako jednání s cílem vyhnout se aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti a může mj. přistoupit k posouzení oprávněnosti souvisejícího nároku na odpočet daně odběratele.

4.2 Zálohové platby

V případě využití zálohových plateb u dodání vybraného zboží je pro správnou aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti nezbytné předem znát celkovou dohodnutou hodnotu základu daně vybraného zboží. V tomto případě se jedná o jedno zdanitelné plnění ve smyslu nařízení vlády č. 361/2014 Sb., **ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.** Pokud hodnota základu daně vybraného zboží přesáhne určený limit, budou se aplikovat pravidla pro režim přenesení daňové povinnosti (zálohové platby se nebudou zdaňovat, rozhodující pro zdanění transakce bude datum uskutečnění zdanitelného plnění).

V opačném případě se budou při splnění zákonných podmínek aplikovat pravidla běžného režimu (se zdaněním přijatých zálohových plateb). Zálohové platby se tedy neposuzují pro účely stanovení limitu samostatně, ale zahrnují se do celkové hodnoty základu daně pro dané zdanitelné plnění.

Př.: Plátce A se dohodl s plátcem B (objednávka, smluvní ujednání) na dodání mobilních telefonů a videoherních konzolí (přitom základ daně pro mobilní telefony je 80 000 Kč a pro videoherní konzole 90 000 Kč). Zároveň bylo domluveno poskytnutí zálohové platby před uskutečněním plnění, a to v měsíci květnu 2015 ve výši 80 000 Kč, zbývající platba bude uhrazena ke dni uskutečnění plnění v měsíci červenci 2015.

Vzhledem k celkové hodnotě plnění budou v daném případě aplikována pravidla režimu přenesení daňové povinnosti (celková dohodnutá hodnota základu daně vybraného zboží je celkem 170 000 Kč a přesahuje tak stanovený limit). Tj. plátce A nemá v daném režimu povinnost přiznat v daňovém přiznání přijatou úplatu (zálohovou platbu) ke dni jejího přijetí, ale vzniká mu povinnost přiznat hodnotu daného plnění (v celkové výši 170 000 Kč) až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění

(ř. 25 daňového přiznání). Není nutno přitom ani rozlišovat, ke kterému druhu zboží se zálohová platba vztahuje. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění je také vystaven daňový doklad na obě položky zboží s hodnotou plnění a údajem „daň odvede zákazník“ (§ 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH). Plátce B mimo dalších povinností přizná základ daně (ve výši 170 000 Kč) a vypočtenou daň (v daném případě za použití sazby 21 %) ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (ř. 10 daňového přiznání za příslušné zdaňovací období).

4.3 Postup při změně hodnoty dodávaného zboží po přijetí zálohové platby

V praxi nelze vyloučit situaci, že bude hodnota objednaného zboží přesahovat stanovený limit a z přijatých zálohových plateb nebude z tohoto důvodu přiznána daň. Hodnota zboží, které bude nakonec skutečně dodáno, však bude pod stanoveným limitem, například z důvodu momentálního nedostatku zboží na skladě u dodavatele nebo kvůli následné změně objednávky odběratelem. Při uskutečnění plnění se v takovém případě uplatní běžný režim, přičemž do základu daně musí být zahrnuty i dříve nezdaněné zálohy. Důvod nezdanění zálohových plateb v příslušném zdaňovacím období je plátce povinen prokázat.

Př.: Plátce objednal u prodejce elektroniky notebooky v hodnotě 120 000 Kč. Zaplatil zálohu 50 000 Kč, kterou prodejce elektroniky nezdanil, neboť na základě údajů v objednávce předpokládal, že celá transakce proběhne v režimu přenesené daňové povinnosti. Odběratel však těsně před dodáním zboží objednávku snížil na hodnotu 90 000 Kč. Zdaněno bude proto v běžném režimu, základ daně se stanoví ve výši 90 000, tj. včetně nezdaněné zálohové platby. Dodavatel bude připraven doložit správci daně, že původní objednávka přesáhla limit, což jej opravňovalo k nezdanění zálohové platby.

Nelze vyloučit ani situaci, kdy plátce z přijaté zálohové platby přizná daň, neboť důvodně předpokládá, že hodnota základu daně vybraného zboží nepřesáhne stanovený limit 100 000 Kč. K datu uskutečnění zdanitelného plnění však hodnota daného plnění stanovený limit přesáhne a toto plnění má tedy podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. V daném případě lze postupovat obdobně jako v případě, který je podrobněji uveden v bodě 3 této Informace (postup podle ust. § 92a odst. 7 zákona o DPH), tj. neaplikovat zpětně režim přenesení daňové povinnosti na již přiznanou daň z přijaté zálohové platby a při výpočtu hodnoty, na kterou se režim přenesení daňové povinnosti uplatní, vycházet z obecného pravidla v § 37a odst. 1 zákona o DPH.

4.4 Oprava základu daně

4.4.1 Oprava základu daně u plnění v režimu přenesené daňové povinnosti

V případě opravy základu daně u plnění, u kterého byl aplikován režim přenesení daňové povinnosti, protože byl překročen limit 100 000 Kč, a následně nastanou takové skutečnosti, které vedou ke zvýšení nebo snížení původního základu daně, musí být na opravu aplikován režim přenesení daňové povinnosti bez ohledu na výši prováděné opravy.

Pokud tedy plátce dodal vybrané zboží v režimu přenesení daňové povinnosti (základ daně za toto zboží za zdanitelné plnění překročil stanovený limit) a následně nastanou

skutečnosti, které vedou k opravě základu daně (ust. § 42 a § 45 zákona o DPH), čímž dojde ke **snížení původního základu daně** (základ daně za zdanitelné plnění je nově pod stanovený limit), bude po provedení této opravy platit nadále původně uplatněný daňový režim, tj. provede se pouze oprava základu daně (§ 42 odst. 7 zákona o DPH), nikoli oprava původně uplatněného režimu.

Př. Původní základ daně při dodání notebooků činil 120 000 Kč. Na základě dohody mezi dodavatelem a odběratelem dojde ke snížení základu daně o 30 000 Kč. Protože u původního dodání zboží byl překročen limit pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti, bude snížení hodnoty základu daně o 30 000 Kč také uskutečněno v režimu přenesení daňové povinnosti.

Obdobně bude plátce daně postupovat v případě, kdy dojde ke **zvýšení původního základu daně**, u kterého byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti.

Př. Původní základ daně při dodání notebooků činil 120 000 Kč. Na základě dohody mezi dodavatelem a odběratelem dojde k navýšení základu daně o 20 000 Kč. Limit pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti byl překročen již u původního dodání zboží, navýšení hodnoty základu daně o 20 000 Kč a případné každé další navýšení hodnoty základu daně bude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti.

4.4.2 Oprava základu daně u plnění v běžném režimu uplatnění DPH

Pokud plátce dodal vybrané zboží v běžném režimu (základ daně za toto zboží za zdanitelné plnění nepřekročil stanovený limit a plátce uplatnil DPH na výstupu) a následně nastanou skutečnosti, které vedou k opravě základu daně, čímž dojde ke **zvýšení původního základu daně**, uplatněný běžný režim původního plnění se již zpětně neopravuje. Zároveň je ale nutno za účelem řádného zdanění samotné opravy daně ve správném režimu podle obecného principu stanoveného v § 2 odst. 2 nařízení vlády č. 361/2014 Sb., **ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.**, prověřit celkovou hodnotu základu daně po navýšení. Pokud tato celková hodnota základu daně (s promítnutím všech oprav) přesáhne hodnotu 100 000 Kč, bude se tato oprava základu, při které dojde k překročení limitu a všechny následující, považovat za plnění, na které se režim přenesení daňové povinnosti uplatňuje.

Př. Původní základ daně při dodání videoherních konzolí činil 90 000 Kč. Na základě dohody mezi dodavatelem a odběratelem dojde k navýšení základu daně o 60 000 Kč, tj. celková hodnota základu daně po navýšení činí 150 000 Kč. Limit pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti byl po opravě základu daně překročen. Hodnota navýšení základu daně - v daném případě 60 000 Kč – bude podléhat zdanění v režimu přenesení daňové povinnosti. Režim u původního základu daně, který podléhal běžnému režimu zdanění, se již neopraví.

Př. Původní základ daně při dodání notebooků činil 50 000 Kč. Na základě dohody mezi dodavatelem a odběratelem dojde k navýšení základu daně o 30 000 Kč, tj. celková hodnota základu daně po navýšení činí 80 000 Kč. Limit pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti nebyl po opravě základu daně překročen, oprava bude provedena v běžném režimu. Následně dojde k navýšení hodnoty základu daně o dalších 40 000 Kč, tj. celková hodnota základu daně činí 120 000 Kč. Hodnota navýšení základu daně - v daném případě 40 000 Kč – bude podléhat zdanění v režimu přenesení daňové povinnosti.

4.4.3 Množstevní bonusy a jiné slevy

V případě uplatnění množstevních bonusů nebo jiných slev, které se vztahují k většímu množství samostatných transakcí, přičemž půjde o situaci, kdy hodnota některých z nich přesáhla stanovený limit a hodnota ostatních nikoli, lze v odůvodněných případech (např. vzhledem k charakteru zboží nelze určit, zda se sleva vztahuje na dodávku v režimu přenesení daňové povinnosti nebo dodávku v běžném režimu) využít pro určení způsobu opravy základu daně vzájemnou dohodu mezi dodavatelem a odběratelem, na základě které obě strany shodně opravu vztáhnou buď k dodání v běžném režimu, nebo k dodání v režimu přenesení daňové povinnosti.

Př.: Celkový objem dodávek kukuřice za rok je 1 000 000 Kč. 70 % z této částky bylo původně zdaněno v režimu přenesení daňové povinnosti, 30 % bylo zdaněno v běžném režimu. Následně byl přiznán bonus ve výši 100 000 Kč, tento ale vzhledem k charakteru zboží nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu dodání, tj. nelze rozlišit, zda tato byla zdaněna v běžném režimu nebo v režimu přenesení daňové povinnosti. Odběratel s dodavatelem se dohodnou, že celková oprava základu daně bude celá vztažena k dodávce (dodávkám) v režimu přenesení daňové povinnosti a obě strany ve shodě takto opravu provedou.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce