

DPH AKTUÁLNĚ

Novinky z oblasti daně z přidané hodnoty
pod vedením Olgy Holubové

VERLAG
DASHÖFER

12/2019

17. ČERVNA

Novela zákona o DPH 2019: Uplatňování DPH u poukazů

Ing. Dana Langerová

Novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), která vyšla ve Sbírce zákonů pod č. 80/2019 Sb. dne 27. 3. 2019, dochází s okamžitou účinností k nastavení pravidel pro uplatňování DPH u poukazů. Této zcela nové oblasti v zákoně o DPH je věnován tento příspěvek.

UPLATŇOVÁNÍ DPH U POUKAZŮ PŘED NOVELOU ZDPH ÚČINNOU OD 27. 3. 2019

Zákon o DPH ve znění do 27. 3. 2019 žádnou speciální úpravu pro zacházení s poukazy neobsahoval. V případě prodeje poukazů záleželo pouze na skutečnosti, zda plnění, na které byla přijata úplata při prodeji poukazu přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění, bylo známo dostatečně určitě. Pokud ano, vznikala povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni jejího přijetí, pokud ne, vznikala povinnost z daného zdanitelného plnění přiznat daň až ke dni jeho uskutečnění.

Směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. 6. 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy, s účinností od 1. 1. 2019 určila jasná a komplexní pravidla pro zacházení s poukazy tak, aby bylo zajištěno, že nebude docházet k nesouladům v souvislosti s poukazy poskytovanými mezi členskými státy. Tato pravidla jsou zaměřena pouze na poukazy, které lze použít k pořízení zboží nebo přijetí služby. Nejsou zaměřena na nástroje opravňující držitele ke slevě z ceny při nákupu zboží nebo služeb, ale neposkytující právo takové zboží nebo služby obdržet. Dnem 1. 1. 2019 implementační lhůta citované směrnice uplynula, a jelikož dále citovaná úprava pro poukazy v ZDPH nenabyla účinnosti, bylo možno daná pravidla pro zacházení s poukazy aplikovat od 1. 1. 2019 na základě přímého účinku směrnice.

Dle přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb. se pro poukazy vydané před 1. 1. 2019 použije zákon o DPH ve znění účinném před 1. 1. 2019 a pro poukazy vydané od 1. 1. 2019 do 26. 3. 2019 lze použít zákon o DPH ve znění od 27. 3. 2019.

VYMEZENÍ POUKAZU

Poukaz je vymezen ustanovením § 15 ZDPH. Pro účely ZDPH se jím rozumí listina:

- a) se kterou je spojena povinnost ji přijmout jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby a
- b) na níž nebo v jejíž související dokumentaci jsou uvedeny tyto údaje:



Vážení a milí čtenáři,

zcela nově je v zákoně o DPH upravena problematika poukazů. K tomuto tématu proběhlo v květnu jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců. Ještě je v nejbližší době ke stejnému tématu očekáváno vydání

Informace Generálního finančního ředitelství.

První článek aktuálního čísla, který problematiku poukazů rozebírá, je tedy k tomuto tématu článkem prvním, nikoli však posledním.

Přeji Vám krásné letní dny.

Markéta Příkrýlová

OBSAH

Novela zákona o DPH 2019: Uplatňování DPH u poukazů	1
Dotazy a odpovědi	5

1. zboží, které má být dodáno, nebo služba, která má být poskytnuta, nebo
2. osoba, která má uskutečnit dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby.

Je-li uvedeno, že se poukazem rozumí listina, je myšlena jak papírová, tak elektronická verze listiny. Podstatné je, že je s touto listinou spojena povinnost ji přijmout jako úplatu (nebo část úplaty) za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Nejedná se tudíž o různé typy slevových kupónů, které opravňují jejich držitele k poskytnutí slevy, případně např. při nákupu zboží k obdržení jednoho kusu zboží navíc zdarma. Poukaz může být použit k úhradě celé hodnoty jednoho nebo více plnění, ale rovněž pouze k úhradě části hodnoty plnění s tím, že zbývající část hodnoty plnění bude uhrazena jiným způsobem.

Na předmětném poukazu, případně v související dokumentaci, musí být uvedeno zboží, které má být dodáno (případně služba, která má být poskytnuta), nebo osoba, která má uskutečnit dodání tohoto zboží (případně poskytnutí této služby). Postačí tak uvedení jednoho z těchto údajů, ale samozřejmě mohou být uvedeny oba dva údaje. Uvedením údajů v související dokumentaci může být např. jejich uvedení na internetových stránkách osoby, která poukaz vydává.

Poukaz je vydán okamžikem, kdy je převeden na prvního nabyvatele. Jedná se o okamžik, kdy je uveden do oběhu.

TYPY POUKAZŮ

Poukazy jsou rozděleny na **poukazy jednoúčelové (§ 15 odst. 2 ZDPH)** a **poukazy víceúčelové (§ 15 odst. 3 ZDPH)**.

Jednoúčelovým poukazem je poukaz, u kterého jsou v okamžiku jeho vydání o dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, známy alespoň sazba daně v případě plnění zdanitelného nebo skutečnost, že se jedná o plnění od daně osvobozené, a místo plnění. Sazba daně (případně aplikace osvobození od daně) a místo plnění jsou tudíž údaje, které musí být známy současně, a to již v době vydání poukazu, aby se jednalo o jednoúčelový poukaz.

Příklad

Vydání poukazu, který opravňuje jeho držitele k obdržení služby spočívající ve využití finské sauny v konkrétní provozovně v tuzemsku, je poukazem jednoúčelovým. Je známo místo plnění (tuzemsko) a rovněž skutečnost, že se jedná o plnění zdanitelné, u kterého se uplatňuje dle přílohy č. 2 k zákoně o DPH první snížená sazba daně.

Příklad

Vydání poukazu, který opravňuje jeho držitele k obdržení služby ubytovací v konkrétní síti hotelů v tuzemsku, je rovněž poukazem jednoúčelovým. Je známo místo plnění (tuzemsko) a rovněž skutečnost, že se jedná o plnění zdanitelné, u kterého se uplatňuje dle přílohy č. 2 k ZDPH první snížená sazba daně.

Víceúčelovým poukazem je poukaz jiný než jednoúčelový. Jedná se tak o poukaz, u kterého některý z údajů, případně oba dva údaje,

kteřé musí obsahovat poukaz jednoúčelový, tedy sazba daně (případně osvobození od daně) a místo plnění, nejsou známy.

Příklad

Vydání poukazu, který opravňuje jeho držitele k obdržení služby v relaxačním centru dle vlastního výběru (relaxační centrum poskytuje služby masáže, saun, solné jeskyně, kadeřnické, kosmetické, pedikérské atd.) v konkrétní provozovně v tuzemsku je poukazem víceúčelovým. Je známo místo plnění (tuzemsko), ale není známa sazba daně, neboť není známa služba, na kterou bude poukaz skutečně čerpán, a u těchto služeb není uplatňována shodná sazba daně.

Příklad

Vydání poukazu, který opravňuje jeho držitele k obdržení služby ubytovací v konkrétní síti hotelů provozovatele v tuzemsku a na Slovensku, je rovněž poukazem víceúčelovým. V daném případě není známo místo plnění, tudíž ani sazba daně.

Pravidla pro zacházení s poukazy jsou pak specifikována podrobně pro poukazy jednoúčelové v ustanovení § 15a ZDPH a pro poukazy víceúčelové v ustanovení § 15b ZDPH.

DODÁNÍ ZBOŽÍ NEBO POSKYTNUTÍ SLUŽBY V PŘÍPADĚ JEDNOÚČELOVÉHO POUKAZU

Převod jednoúčelového poukazu je považován za **dodání zboží nebo poskytnutí služby**, na něž se poukaz vztahuje, uskutečněné osobou povinnou k dani, jejímž jménem je převod proveden (§ 15a odst. 1 ZDPH). Ačkoli tedy k dodání zboží nebo poskytnutí služby v okamžiku převodu poukazu nedochází, je tento akt za dodání zboží či poskytnutí služby považován. Poskytovatelem plnění je v daném případě osoba povinná k dani, jejímž jménem je poukaz převeden, bez ohledu na skutečnost, zda tato osoba bude dané plnění následně poskytovat.

Povinnost priznat daň vzniká dle obecného ustanovení § 20a ZDPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, případně ke dni přijetí úplaty na toto zdanitelné plnění, předchází-li uskutečnění plnění a je-li plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě (je známo plnění, sazba daně v případě zdanitelného plnění a místo plnění). Jedná-li se o převod jednoúčelového poukazu, je tak plnění dostatečně určitě známo vždy. **Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem převodu jednoúčelového poukazu [§ 21 odst. 4 písm. j) ZDPH]**. Znamená to tedy, že ke dni převodu jednoúčelového poukazu za úplatu dochází dle citovaných ustanovení zákona o DPH k povinnosti priznat daň. Daň na výstupu tak bude priznána shodně jako v případě, že by bylo dodáno přímo předmětné zboží nebo poskytnuta předmětná služba.

Základem daně je v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcé za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, případně od třetí osoby, a to bez daně. **Daňový doklad** bude vystavován v souladu s ustanovením § 28 a násl. ZDPH, tedy osobám povinným k dani nebo právníkům osobám nepovinným k dani (pokud nepůjde o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně).

V ustanovení § 15a odst. 2 ZDPH jsou pravidla postupu při skutečném předání zboží nebo poskytnutí služby rozdělena dle skutečnosti, zda je skutečnou osobou, která poukaz vlastním jménem vydala, nebo osoba, která poukaz vlastním jménem nevydala. Následně skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě jednoúčelového poukazu uskutečněné osobou povinnou k dani, která poukaz vlastním jménem vydala a přijme jej jako úplatu, se za dodání zboží nebo poskytnutí služby nepovažuje. K dodání zboží či poskytnutí služby a k přiznání daně na výstupu došlo již při převodu jednoúčelového poukazu a při převzetí zboží či služby zákazníkem pak již z daňového hlediska k žádnému plnění nedochází.

Příklad

Plátce převede 15. 6. 2019 zákazníkovi poukaz na odběr parfému v jeho provozovně. V okamžiku prodeje poukazu, který je **poukazem jednoúčelovým**, dochází k fikci dodání zboží (parfému) zákazníkovi a k uskutečnění zdanitelného plnění. Plátcí vzniká povinnost k okamžiku dodání poukazu, tedy ke dni 15. 6. 2019, přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění s uplatněním základní sazby daně.

V okamžiku, kdy dojde ke skutečnému čerpání plnění zákazníkem (odběr parfému dne 8. 7. 2019 po předložení poukazu) u osoby, která poukaz vlastním jménem vydala, již k uskutečnění zdanitelného plnění (dodání zboží) nedochází.

Speciálně je pak nastaven postup pro případ, kdy poukaz vlastním jménem vydala jiná osoba než ta, která po předložení tohoto poukazu skutečně dodá zboží nebo poskytne službu. **Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě jednoúčelového poukazu uskutečněné osobou povinnou k dani, která tento poukaz vlastním jménem nevydala a přijme jej jako úplatu**, se považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje, touto osobou osobě, která poukaz vlastním jménem vydala. To znamená, že není-li skutečným dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby osoba povinná k dani, která jednoúčelový poukaz vlastním jménem vydala, má se za to, že tento skutečný dodavatel nebo poskytovatel dodal zboží nebo poskytl službu, na něž se poukaz vztahuje, dané osobě povinné k dani (vydavatel poukazu). V tomto případě je daň plátcem přiznávána jak při převodu jednoúčelového poukazu, tak při skutečném předání zboží či poskytnutí služby zákazníkovi, zde však jde o fikci dodání zboží či služby osobě povinné k dani, která poukaz vydala.

Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dle obecných ustanovení § 21 ZDPH v návaznosti na skutečnost, o jaké plnění se jedná. Např. v případě dodání zboží dle § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH dnem dodání, tedy dnem, kdy dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem.

Základem daně je v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 ZDPH opět vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, případně od třetí osoby, a to bez daně. **Daňový doklad** bude vystavován v souladu s ustanovením § 28 a násl. ZDPH, tedy osobám povinným k dani nebo právníkům osobám nepovinným k dani (pokud nepůjde o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně).

Příklad

Plátce A převede 15. 6. 2019 zákazníkovi poukaz na odběr parfému v provozovně plátce B.

V okamžiku prodeje poukazu, který je **poukazem jednoúčelovým**, dochází k fikci dodání zboží (parfému) zákazníkovi a k uskutečnění zdanitelného plnění. Plátcí A vzniká povinnost k okamžiku dodání poukazu, tedy ke dni 15. 6. 2019, přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění s uplatněním základní sazby daně.

V okamžiku, kdy dojde ke skutečnému dodání parfému zákazníkovi po předložení poukazu dne 8. 7. 2019 osobou, která poukaz vlastním jménem nevydala (plátcem B), dochází k fikci dodání zboží plátcem B plátcí A. Plátcí B vzniká povinnost k okamžiku dodání parfému zákazníkovi přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění s uplatněním základní sazby daně vůči plátcí A, kterému na toto plnění vystaví daňový doklad.

Jednoúčelový poukaz může opravňovat zákazníka k odběru zboží či poskytnutí služby v konkrétní hodnotě s tím, že pokud zákazník odebere plnění v hodnotě vyšší, je poukazem uhrazena pouze část plnění a zbývající částku zákazník uhradí jiným způsobem. V ustanovení § 15a odst. 3 ZDPH je pro situaci, kdy **hodnota poukazu nepokryje celou hodnotu čerpaného plnění**, nastaveno, že uvedená pravidla dle § 15a odst. 2 ZDPH se pak použijí pouze pro část plnění, která byla uhrazena poukazem, a na zbývající část úplaty se použijí obecná pravidla platná pro běžné dodání zboží nebo poskytnutí služby. Tedy že se v této části plnění jedná o běžné poskytnutí služby nebo dodání zboží ze strany skutečného poskytovatele plnění zákazníkovi.

Příklad

Plátce A převede dne 15. 6. 2019 zákazníkovi poukaz na odběr sportovního oblečení v prodejně plátce B v hodnotě 1 000 Kč. V okamžiku prodeje poukazu, který je **poukazem jednoúčelovým**, dochází k fikci dodání zboží a k uskutečnění zdanitelného plnění. Plátcí A vzniká povinnost k okamžiku dodání poukazu, tedy ke dni 15. 6. 2019, přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění se základem daně 826,45 Kč a daní na výstupu se základní sazbou daně ve výši 173,55 Kč, a to v přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2019 v řádku 1.

Zákazník si v prodejně plátce B dne 18. 8. 2019 vybere cyklistické kalhoty v hodnotě 1 200 Kč. Hodnota poukazu tak pokryje pouze část požadované úplaty v částce 1 000 Kč, zbývající část úplaty v částce 200 Kč zaplatí zákazník plátcí B v hotovosti. V okamžiku, kdy dojde ke skutečnému předání zboží zákazníkovi (po předložení poukazu) osobou, která poukaz vlastním jménem nevydala (plátcem B), dochází k fikci dodání zboží plátcem B plátcí A, avšak pouze v části odpovídající hodnotě plnění ve výši 1 000 Kč. Plátcí B vzniká k okamžiku dodání zboží zákazníkovi, tedy ke dni 18. 8. 2019, povinnost přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění vůči plátcí A, kterému na toto plnění vystaví daňový doklad se základem daně 826,45 Kč a daní se základní sazbou daně ve výši 173,55 Kč. Plátce A je oprávněn k odpočtu této daně na vstupu. Ke stejnému datu je plátce B povinen přiznat daň na výstupu z částky přijaté úplaty od zákazníka - doplátku ve výši 200 Kč

(základ daně 165,29 Kč, daň se základní sazbou daně ve výši 34,71 Kč). Plnění v celkové částce základu daně 991,74 Kč a daně ve výši 208,26 Kč vykáže plátce B v přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2019 v řádku 1.

UPLATNĚNÍ NÁROKU NA ODPOČET DANĚ V PŘÍPADĚ JEDNOÚČELOVÉHO POUKAZU

Je-li osoba, které je jednoúčelový poukaz převeden, plátcem, je oprávněna při splnění podmínek daných ustanovením § 72 a násl. ZDPH uplatnit z tohoto přijatého zdanitelného plnění nárok na odpočet daně. Prvotní podmínkou tedy je, že přijaté zboží nebo službu, které budou na základě tohoto jednoúčelového poukazu poskytnuty, použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění zakládajících nárok na odpočet daně.

V návaznosti na nová pravidla pro uplatňování daně u jednoúčelových poukazů byla do zákona o DPH dosazena také speciální ustanovení týkající se uplatnění nároku na odpočet daně z plnění spočívajícího v převodu jednoúčelového poukazu.

Do ustanovení § 74 ZDPH, které upravuje případy opravy odpočtu daně, bylo zapracováno následující pravidlo. Uplatnil-li plátce odpočet daně ze zdanitelného plnění spočívajícího v převodu jednoúčelového poukazu a ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, kdy jej mohl nejdříve uplatnit, se dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl, že tento **poukaz nepoužije** jako úplatu za skutečné předání zboží nebo poskytnutí služby, ani jej nepřevede, je povinen provést **opravu odpočtu daně**, a to za zdaňovací období, ve kterém se o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl (§ 74 odst. 3 a 4 ZDPH). To znamená, že pokud plátce plnění, které je na základě jednoúčelového poukazu oprávněn čerpat, nečerpá, ani poukaz nepřevede na jinou osobu, je povinen ve zdaňovacím období, ve kterém se o tom dozvěděl nebo dozvědět mohl, vrátit uplatněnou částku daně na vstupu.

Příklad

Majitel kadeřnického salónu nabyt v květnu 2019 za úplatu poukaz, který držitele opravňoval k účasti na kurzu „Nové trendy v úpravě vousů“, který se měl konat v červnu 2019 v Praze. Plátce uplatnil při nákupu tohoto jednoúčelového poukazu od jiného plátce nárok na odpočet daně na vstupu v přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2019.

Majitel kadeřnického salónu opomněl na kurz svého zaměstnance vyslat. Poukaz tak nebyl použit jako úplata za poskytnutí dané služby a plátce se již v červnu 2019 mohl tuto okolnost dozvědět. **Opravu uplatněného odpočtu daně (vrácení původně uplatněné daně na vstupu z jednoúčelového poukazu) je majitel kadeřnického salónu povinen provést za zdaňovací období červen 2019.**

Vrácení původně uplatněného odpočtu daně z jednoúčelového poukazu je dále upraveno také pro situaci, kdy dochází ke **zrušení registrace plátce**. A to dle obecného ustanovení § 79a odst. 1 ZDPH, kdy je plátce při zrušení registrace povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je ke dni zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část. **U jednoúčelového poukazu, který nebyl do dne předcházejícího zrušení registrace použit jako úplata za skutečné předání zboží nebo poskytnutí služby, ani převeden, se částka snížení nároku na odpočet daně určí dle § 79a odst. 2 ZDPH ve výši uplatněného odpočtu daně.** Princip snížení uplatněného nároku na odpočet daně je obdobný jako u úplat za zdanitelná plnění, která se do dne předcházejícího dni zrušení registrace neuskutečnila. Pokud byl uplatněn nárok na odpočet daně, avšak do dne zrušení registrace nedošlo ke skutečnému čerpání zboží nebo služby na základě tohoto poukazu, odpočet daně uplatněný při pořízení poukazu se v částce odpovídající uplatněnému odpočtu daně vrátí, neboť pokud k čerpání plnění na základě poukazu nakonec dojde, bude již čerpáno neplátcem.

ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY pro rok 2019

- Potřebujete mít úplné aktuální znění zákona o dani z přidané hodnoty stále při ruce?
 - Chcete vidět na první pohled, co se v zákoně změnilo?

Přehledné zpracování brožury „Zákon o dani z přidané hodnoty“ Vám usnadní nastudování novinek a v zákoně se budete rychle orientovat.

Na první pohled vidíte, co se v zákoně změnilo. **Tučně zvýrazněný text** upozorňuje na nový text zákona. Přeskrtnané písmo Vám ukáže, co bylo ze zákona vypuštěno.

Tištěná publikace „Zákon o dani z přidané hodnoty“ ve formátu A4 v úplném znění zákona za 390 Kč bez DPH je tu i pro Vás!

Více informací naleznete na <https://www.dashofer.cz/zakon-o-dph-producteazdph01/>.

Příklad

Plátce nabyde 8. 9. 2019 za úplaty poukaz, který jej opravňuje k obdržení odborné publikace. Plátce uplatnil při nákupu tohoto jednoúčelového poukazu od jiného plátce plný nárok na odpočet daně na vstupu v příznání k DPH za zdaňovací období září 2019. Ke dni 15. 11. 2019 plátce zruší registraci, přičemž publikaci do dne předcházejícího dni zrušení registrace neodebere. V příznání k DPH za zdaňovací období listopad 2019 plátce provede snížení uplatněného nároku na odpočet daně z předmětného jednoúčelového poukazu, což znamená, že částku uplatněné daně na vstupu uvede v řádku 45 příznání k DPH se záporným znaménkem.

DODÁNÍ ZBOŽÍ NEBO POSKYTNUTÍ SLUŽBY V PŘÍPADĚ VÍCEÚČELOVÉHO POUKAZU

Převod víceúčelového poukazu, tedy poukazu, u kterého není dostatečně určité známo plnění, které bude po jeho předání čerpáno, se pro účely daně z přidané hodnoty dle § 15b odst. 1 ZDPH považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. Při převodu víceúčelového poukazu za úplatu tak nedochází k fikci dodání zboží nebo poskytnutí služby a nedochází k uskutečnění zdanitelného plnění. K odvodu daně na výstupu nedochází ani na základě přijetí úplaty, neboť zdanitelné plnění není ve smyslu ustanovení § 20a odst. 3 ZDPH k okamžiku přijetí této úplaty známo dostatečně určité.

Až skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu uskutečněná osobou povinnou k dani, která tento poukaz přijme jako úplatu nebo část úplaty, se pro účely daně z přidané hodnoty dle § 15b odst. 2 ZDPH považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje.

Povinnost přiznat daň vzniká dle obecného ustanovení § 20a ZDPH

ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. K uskutečnění plnění v daném případě dochází dle obecných pravidel daných ustanovením § 21 ZDPH.

Příklad

Plátce převede zákazníkovi poukaz na odběr jakéhokoli zboží v prodejně drogerie. Jedná se o poukaz víceúčelový, neboť není známo, na jaké zboží bude poukaz skutečně čerpán, a u sortimentu zboží v prodejně drogerie jsou uplatňovány různé sazby daně.

V okamžiku prodeje poukazu, který je poukazem víceúčelovým, nedochází k dodání zboží a plátcovi nevzniká povinnost přiznat daň na výstupu.

V okamžiku, kdy dojde ke skutečnému odběru zboží zákazníkem (po předložení poukazu), dochází k uskutečnění zdanitelného plnění – dodání zboží a k přiznání daně na výstupu plátcem.

Základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu je dle § 36 odst. 7 ZDPH vše, co jako úplatu za víceúčelový poukaz uhradila nebo má uhradit osoba, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo třetí osoba, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Není-li tato úplata známa, je základem daně částka uvedená na víceúčelovém poukazu nebo v související dokumentaci snížená o daň.

V ustanovení § 36 odst. 8 ZDPH je pro situaci, kdy hodnota poukazu nepokryje celou hodnotu čerpaného plnění, nastaveno, že základem daně je v tomto případě součet částky uhrazené za poukaz, případně uvedená na poukazu (nebo související dokumentaci) dle § 36 odst. 7 ZDPH, a zbývající části úplaty (doplatku) dle § 36 odst. 1 ZDPH, a to opět bez daně.

Dotazy a odpovědi

KRÁCENÍ ODPOČTU DPH

Společnost s. r. o., plátce DPH, zakoupila v r. 2012 nemovitost od neplátce DPH. Nemovitost zaevidovala do svého majetku.

Následně nemovitost rekonstruovala, práce probíhaly v letech 2012–2016 a v r. 2018 proběhla kolaudace této rekonstrukce. Do majetku bylo zapsáno technické zhodnocení nemovitosti v r. 2018.

Při pořízení prací byl uplatňován nárok na odpočet DPH ve výši 100% v letech 2012–2015. Od r. 2016 již částečně nemovitost pronajímala jak plátcům, tak i neplátcům, koeficient byl 89%, v r. 2017 a v r. 2018 již žádné práce neprobíhaly, v r. 2018 proběhla kolaudace.

Bude se krátit nárok na odpočet z let 2012–2015? Toto krácení již mělo být při zaúčtování technického zhodnocení? A jakým koeficientem se bude krátit? Podle roku 2018?

Ing. Dana Langerová

V zadání chybí podstatná informace, a to zda u nájmu plátcům je dle § 56a odst. 3 ZDPH uplatňována daň. Jelikož většinou je takto v praxi postupováno, bude odpověď koncipována pro tuto situaci, tedy že plátcům jsou nájmy zdaňovány a u neplátců se dle § 56a ZDPH jedná o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, má dle § 76 odst. 1 ZDPH nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně. Jelikož v daném případě je přijaté zdanitelné plnění použito pro plnění uvedená v § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, a to zdanitelná plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (zdaňované nájmy plátcům), a zároveň také pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (osvobozené nájmy neplátcům), je plátce oprávněn k uplatnění nároku na odpočet daně pouze v krácené výši.

V daném případě se jedná o technické zhodnocení, které je dle § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH dlouhodobým majetkem. Pokud se jedná o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností dle § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH (ze zadání lze dovodit, že zřejmě jedná), uplatňuje se následující postup.

Při pořizování tohoto technického zhodnocení je uplatňován nárok na odpočet daně v plné výši, protože uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud jej plátce použije pro účely, kdy má nárok na odpočet daně v krácené výši, se dle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH považuje za dodání zboží za úplat. Takže k tomu dni, kdy bylo technické zhodnocení uvedeno do stavu způsobilého k užívání (podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.), mělo dojít k uplatnění daně na výstupu [základem daně dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH výše celkových nákladů na technické zhodnocení] a ve stejném zdaňovacím období měl být z této daně na výstupu uplatněn nárok na odpočet daně v krácené výši. Pokud k převedení technického zhodnocení do užívání došlo např. v roce 2018, měla být v příslušném zdaňovacím období odvedena daň na výstupu, z této částky ve stejném zdaňovacím období uplatněn nárok na odpočet daně ve výši krácené koeficientem uvedeným v řádku 52 příznání k DPH a v příznání za poslední zdaňovací období provedeno vypořádání koeficientem uvedeným v řádku 53.

Dále v následujících letech, pokud bude rozdíl mezi vypořádacími koeficienty těchto let a prvním vypořádacím koeficientem větší než 10 procentních bodů, bude technické zhodnocení případně podléhat také úpravě odpočtu daně dle § 78 a násl. ZDPH.

REKLAMACE ZBOŽÍ A DPH

Obchodujeme se zahraničním partnerem, který má sídlo ve Švýcarsku. Prodáváme naše hotové výrobky.

Nyní řešíme reklamaci. Zboží bylo zreklamováno elektronickou cestou, fotografie z několika úhlů, popis. Část reklamovaného zboží jsme uznali.

Jak budeme řešit daňově (DPH)? Nebo půjde pouze o vrácení peněz a nepůjde do daní?

Zboží se nám fyzicky nevrátilo. Jeho vrácení by představovalo další vícenáklady za dopravu apod. Reklamované zboží pochází z dodávek do USA, Kanady, Švýcarska, Holandska, Francie.

Ing. Martina Matějková

Z dotazu dovozují, že jste v daném případě vyvezli zboží do Švýcarska, přičemž obchodní partner v této třetí zemi nyní část tohoto zboží reklamuje; reklamaci byla částečně uznána. V uvedeném případě zjevně dochází ke snížení základu daně při vývozu zboží po dni uskutečnění plnění. Při opravě základu daně při vývozu zboží je třeba vycházet z ustanovení § 42 odst. 11 ZDPH, jež mimo jiné stanoví, že při vývozu zboží plátce nebo identifikovaná osoba provede opravu základu daně obdobně podle § 42 odst. 1 až 9 ZDPH. Oprava základu daně se ve smyslu § 42 odst. 3 ZDPH považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně. Oprava základu daně při vývozu

zboží bude vykázána v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období na ř. 22 s uvedením minusové hodnoty. Do kontrolního ani souhrnného hlášení se údaje týkající se vývozu zboží neuvádí.

Obdobným způsobem, jak je popsáno výše, by se postupovalo, pokud by byla provedena oprava základu daně při dodání zboží do jiného členského státu (např. do Holandska či Francie) s tím rozdílem, že tato oprava by byla vykázána na ř. 20 s uvedením minusové hodnoty (vycházím z předpokladu, že se v daném případě jednalo o dodání zboží do jiného členského státu, které je ve smyslu § 64 ZDPH osvobozeno od daně). Pokud tuzemský plátce skutečně dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je osvobozené od daně podle § 64 ZDPH, je povinen podle § 102 odst. 1 písm. a) ZDPH podat souhrnné hlášení. Dodání zboží do jiného členského státu plátce vykazuje v souhrnném hlášení pod kódem „0“, a to ke stejnému dni, kdy mu vzniká povinnost přiznat dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu ustanovení § 22 ZDPH. Opravu základu daně při dodání zboží do jiného členského státu proto plátce vykáže též v souhrnném hlášení za příslušný kalendářní měsíc. Do kontrolního hlášení plátce údaje týkající se dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 ZDPH neuvádí.

DPH A RODINNÝ DŮM

Fyzická osoba zabývající se poradenstvím, plátce DPH, staví rodinný dům, v kterém bude mít i prostory pro podnikání (kancelář, chodba + soc. zařízení). Stavební povolení je na stavbu rodinného domu. S dodavatelskou firmou na hrubou stavbu je dohodnuto, že bude fakturovat rodinný dům a náklady na kancelář + přísl. zvlášť. Rodinný dům je s 15% DPH (jedná se o sociální bydlení), ale jakým způsobem fakturovat z pohledu DPH náklady na kancelář + příslušenství?

Ing. Ivana Langerová

Stavební firma by při fakturaci příjemci, který je plátcem DPH, měla uplatnit systém přenosu daňové povinnosti na příjemce a plátce DPH by pak měl odvést DPH na výstupu a následně uplatnit odpočet krácený poměrovým nárokem dle rozlohy užití pro ekonomickou činnost a pro soukromou potřebu.

Co se týká sazby daně, pak se bez ohledu na užití nemovitosti, jakmile jde o výstavbu rodinného domu, který splňuje podmínky stavby pro sociální bydlení ve smyslu § 48 odst. 5 ZDPH (stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m²), uplatní 15% DPH nejen na stavbu rodinného domu, ale i na stavbu, která slouží k využití stavby rodinného domu a je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek s touto stavbou (dříve příslušenství rodinného domu). V tomto případě se nejedná o dvě nemovité věci a není tedy na místě rozdílné zdanění.

PRODEJ ZBOŽÍ ČESKÉMU PLÁTCI S DOPRAVOU NA SLOVENSKO

1. český plátce prodává zboží 2. českému plátcovi a tento 2. český plátce prodává zboží slovenskému plátcovi. 1. a 2. český plátce se dohodli, že 1. český plátce zajistí dopravu zboží na Slovensko. Vzniká českým plátcům povinnost registrovat se na Slovensku?

Ing. Eva Krekulová

V tomto případě se jedná o dvě dodávky téhož zboží spojené pouze s jednou přepravou. Proto je důležité určit, která z transakcí je intrakomunitárním dodáním a pořízením zboží a která vnitrostátním plněním. Podle judikatury soudního dvora EU může být za intrakomunitární dodávku považována pouze jedna z dodávek, a to ta, které je možno přiřadit přepravu.

Ostatní transakce je nutno považovat za dodání zboží bez přepravy s místem plnění podle toho, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Ve výše uvedeném případě tedy 1. plátce, který uskutečňuje přepravu, uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu, ovšem jeho odběratel (tedy 2. český plátce) není osobou registrovanou k dani na Slovensku, proto se nejedná o plnění osvobozené podle § 64 ZDPH. 2. plátce pak prodává zboží, které se nachází na Slovensku, slovenskému plátcovi. Z tohoto titulu by mu tedy měla zřejmě vzniknout povinnost registrace na Slovensku. Pokud by mu bylo přiděleno slovenské DIČ ještě před zahájením transakcí, mohl by pak i 1. plátce fakturovat bez daně, protože by již byla splněna podmínka, že odběratel je osobou registrovanou v jiném členském státě.

DPH A PRONÁJEM NEBYTOVÝCH PROSTOR

Dle nájemní smlouvy fakturujeme měsíčně jak nájem, který je osvobozen, tak za dodání elektřiny, vody a tepla, kde se jedná o zdanitelná plnění. Všechno je vyfakturováno jedním dokladem. Bude se jednat o dříve nazvaný běžný daňový doklad, protože se nejedná o více samostatných plnění nebo bude muset být vystaven souhrnný daňový doklad?

Ing. Eva Krekulová

V novele zákona o DPH se v této věci nic nezměnilo, pouze z názvu běžný daňový doklad bylo vypuštěno slovo běžný a v případě souhrnného daňového dokladu se rozšířil počet situací, v nichž lze souhrnný daňový doklad vystavit.

Pozn. Olgy Holubové:

Na rozdíl od tazatele se domnívám, že je měsíčně poskytnuto více samostatných zdanitelných plnění (teplo, voda, atd.), je-li zadání popsáno správně, tj. nejde-li o zálohy. Měl by proto být vystaven souhrnný daňový doklad.

VRÁCENÉ ZBOŽÍ DO EU

Jak postupovat v případě, kdy jsme vrátili zboží dodavateli do Itálie, máme potvrzení o převzetí zboží ve formě CMR, ale už téměř dva měsíce ani po urgencích nám neposlali dobropis? Zboží bylo vráceno 1. 4. 2019.

Ing. Ivana Langerová

Pokud italský dodavatel uznal reklamaci a zboží již není ve vlastnictví firmy, lze opravu provést na základě vnitřního dokladu.

Postupuje se obdobně jako v tuzemsku a u zdanitelných plnění to funguje podle § 74 ZDPH tak, že pokud vrátíte zboží, jste povinni ve stejném zdaňovacím období vrátit uplatněný odpočet i bez obdrženého ODD, neboť zboží již nepoužijete pro ekonomickou činnost.

DPH A NÁKUP POZEMKU

Naše společnost je plátcem DPH. Dne 31. 1. 2018 jsme podepsali smlouvu o koupi pozemku od jednoho dodavatele a hned v tento den jsme podepsali smlouvu o koupi práva stavby RD na tomto pozemku od druhého dodavatele. Pozemek jsme kupovali jako osvobozený od DPH, i když dodavatel byl plátcem DPH. Právo stavby RD jsme koupili se za cenu včetně DPH. Oba vklady již jsou zapsány do KN.

Nakoupenou nemovitost jsme zaevidovali v účetnictví jako hmotný investiční majetek. Protože jde o bytové prostory, nenáročovali jsme DPH z obdržených faktur. Odpisy k této nemovitosti jsme v roce 2018 neprováděli, protože nemovitost nebyla využita k podnikání.

V dubnu 2019 došlo k uskutečnění plnění - k převodu této nemovitosti na fyzickou osobu. Právo stavby RD musíme prodat včetně příslušné sazby DPH. Ale i nám v tomto případě vzniká právo na uplatnění nároku na odpočet DPH.

Jak správně postupovat z hlediska odpočtu DPH? Je možné uplatnit nárok na odpočet DPH jednorázově ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k uskutečnění plnění? Je správné zařadit částku odpočtu DPH na řádek 60 příznání k DPH? Je nutné toto přijaté plnění uvést do kontrolního hlášení, případně do jakého oddílu?

Jelikož naše společnost pořizovala pozemek jako osvobozený od DPH, jak správně postupovat z hlediska DPH v případě jeho dalšího prodeje?

Ing. Jana Kolářová

Vyrozuměla jsem, že jste koupí nabyli realizované právo stavby RD a zároveň pozemek. Doporučuji ověřit u právníka, zda v této situaci, kdy je stejný vlastník pozemku i stavby na něm realizované a vše se prodává současně, má být použit institut práva stavby. Teda zda nemá jít o prodej pozemku, jehož součástí je stavba. (Nejsem právník, tudíž tuto otázku neposuzuji.)

Nejprve je potřeba vyhodnotit, zda může být stavba RD, resp. právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, osvobozena podle § 56 ZDPH. Podstatný je 5letý test, kdy dodání nemovité věci je osvobozeno (zjednodušeně) po uplynutí 5 let od vydání kolaudačního souhlasu / rozhodnutí nebo od započetí užívání stavby u staveb, které kolaudaci nepodléhají (§ 56 odst. 3 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2019). Pokud byla v roce 2018 stavba nová, pak převod bude zdanitelný, neboť časový test ještě neuběhl. Podle § 56 odst. 4 ZDPH má stejný daňový režim jako stavba i právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, a pozemek, který tvoří se stavbou funkční celek.

V druhém kroku je potřeba vyhodnotit, zda lze použít sníženou sazbu daně 15 %. Ta se podle § 49 odst. 3 ZDPH použije při dodání stavby pro sociální bydlení, pozemku, jehož součástí není jiná stavba než pro sociální bydlení, popř. též u práva stavby, jehož součástí není jiná stavba než pro sociální bydlení. Stavbami pro sociální bydlení jsou podle § 48 odst. 5 ZDPH i stavby RD podle katastru nemovitých věcí, pokud podlahová plocha nepřesahuje 350 m².

Podle § 78d ZDPH lze při prodeji jednorázově uplatnit dříve neuplatněný nárok na odpočet, a to ve zdaňovacím období uskutečnění dodání (převodu nemovitých věcí). Odpočet nelze uplatnit v plné výši, za každý rok použití pro činnost bez nároku na odpočet se poměrně

koriguje. U nemovitých věcí je lhůta pro sledování 10 let (v zákoně není zcela dotazena úprava odpočtu u nemovitostí, které jsou součástí práva stavby, nicméně jelikož jde nesporně o stavbu rodinného domu, je podle mého názoru potřeba použít 10letou lhůtu). Při prodeji v roce 2019 lze tedy uplatnit 9/10 nároku na odpočet neuplaceného v roce 2018. Řádek 60 je v pořádku. Do kontrolního hlášení se korekce odpočtu neuvádějí.

DPH PŘI PRONÁJMU POLYGONU

Pronajímáme zkušební dráhu nebo její část k různým účelům, závodům, tréninku, předváděcím akcím a zkouškám automobilů.

Ve smlouvě je uvedeno, že nám (pronajímateli) zůstává právo zároveň pronajmout polygon i jiným osobám nebo jej používat pro vlastní účely za podmínek, že právo nájemce nebude narušeno pro odsouhlasený účel použití. Ve smlouvě je např. uvedeno, že nájemce má pronajatý polygon po určitou dobu, např. dva měsíce, ale pouze některé dny, hodiny, si jezdí zkoušky. Nájemce se musí chovat podle pravidel určených pronajímatelem.

Dále jsou dohodnuty další služby, které může nájemce využít – odborné konzultace, asistence, tankování, klopení dráhy apod.

Jak prosím postupovat při fakturaci především zahraničním subjektům (EU), podle § 9 odst. 1 ZDPH (reverse charge) nebo § 10 ZDPH (služba vztahující se k nemovité věci – DPH 21 %)?

Ing. Martina Matějková

Podle mého názoru je služba spočívající v pronájmu závodní/zkušební dráhy plněním, u kterého se místo plnění stanoví ve smyslu ustanovení § 10 ZDPH. Ve smyslu uvedeného zákonného ustanovení platí, že místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází, a to bez ohledu na skutečnost, kdo je příjemcem služby (zda osoba povinná k dani, nepovinná k dani, pocházející z tuzemska či ze zahraničí).

Zákon o DPH v ustanovení § 10 explicitně vymezuje, že do této skupiny patří služby znalce, odhadce a služby realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovité věci (nájem) a dále služby při přípravě a koordinaci stavebních prací (služby architekta, stavebního dozoru). Při posouzení stanovení místa plnění je v daném případě nutné též vyjít z čl. 47 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), podle kterého mezi služby související s nemovitostí patří, kromě jiných zde uvedených služeb, též služba udělení práv na užívání nemovitosti.

V článku 31a nařízení Rady č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici, je uvedeno, že služby související s nemovitou věcí podle čl. 47 směrnice zahrnují služby, které mají dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí. Ve smyslu čl. 31a se má za to, že služby mají dostatečnou přímou souvislost s nemovitostí v případě, že vyplývají z nemovitosti a že daná nemovitost tvoří konstitutivní prvek služby a je pro poskytnutou službu hlavní a zásadní (což je v daném případě podle mého názoru splněno).

Zvládněte DPH levou zadní!

Ptáte se, jak vstřebat všechny nové úpravy v zákoně o DPH od 1. 4. 2019? Objednejte si náš online kurz DPH 2019.

- 13 lekcí – max. 26 hodin
- v každé lekci příklady z praxe
- kontrolní otázky k procvičení na konci každé lekce
- certifikát o absolvování kurzu

Více informací naleznete na adrese <https://www.du.cz/oncdph19/>.

DPH AKTUÁLNĚ

Copyright © 2004–2019 by Dashöfer Holding, Ltd. & Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o.

Vydává Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o., Evropská 423/178, P. O. Box 124, 160 41 Praha 6 / IČ: 45245681 / tel.: 222 539 333, fax: 222 539 400 / www.dashofer.cz, www.zakaznik.dashofer.cz, e-mail: prikrylova@dashofer.cz / Vedoucí redaktor: Ing. Marek Běhal, odborná redaktorka: Ing. Markéta Příkrylová, hlavní autorka: Olga Holubová / Sazba: SV, spol. s r. o., Praha / Tisk: Poly+, s. r. o., Praha / Vychází 2x měsíčně. / Cena: Pololetní předplatné 2 180 Kč + DPH, balné a poštovné / Předplatné na další období není třeba objednávat, je automaticky prodlouženo na dalších 12 měsíců. Předplatné je možné zrušit písemně, nejpozději 6 týdnů před uplynutím ročního předplatného, jinak se prodlužuje o další rok. / Všechna práva, zejména právo na titul (název), licenční právo a průmyslová ochranná práva jsou ve výhradním vlastnictví Dashöfer Holding, Ltd., a jsou chráněna autorským zákonem. / Všechna práva jsou vyhrazena, zejména právo na rozmnožování, šíření a překlad. Žádná část díla nesmí být jakoukoliv formou (tiskem, jako fotokopie, elektronicky nebo jiným způsobem) bez předchozího písemného souhlasu nakladatelství reprodukována nebo s použitím elektronických off-line nebo on-line systémů ukládána do paměti, zpracovávána či šířena. / Informace obsažené v tomto díle byly zpracovány na základě nejlepších poznatků v okamžiku zveřejnění, kvůli neuceleným výsledkům ve výzkumu a jurisdikci však není možno zaručit absolutní bezchybnost. / Za obsah příspěvků ručí jejich autoři. / Redakce zajišťuje zodpovězení případných dotazů předplatitelů zaslanych pouze přes formulář na www.du.cz. Vybrané odpovědi budou uveřejněny v některém z čísel tohoto newsletteru. / Vydávání tohoto periodika povoleno rozhodnutím Ministerstva kultury, evidenční č. MK ČR E 15179, dne 30. 3. 2004. / Redakční uzávěrka: 5. 6. 2019 / ISSN 1214-7540.

