

DPH

AKTUÁLNĚ AKTUÁLNĚ

Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH

OLGA HOLUBOVÁ A KOLEKTIV AUTORŮ

VERLAG
DASHÖFER

Praha
19. ledna 2009

Odborné nakladatelství daňové a účetní literatury

2/2009

NOVELA ZÁKONA O DPH 2009 – Oprava výše daně

Olga Holubová, daňový poradce

OPRAVA VÝŠE DANĚ

Stav před novelou

Do konce roku 2008 byla pravidla pro opravu sazby daně a výše daně zcela odlišná od pravidel, která platí po novele. Ustanovení § 49 upravovalo pravidla týkající se povinnosti opravy sazby a výše daně ve prospěch státu. Opravu ve prospěch daňového subjektu zákon neumožňoval, i když byla tato úprava v rozporu s evropským právem.

Příklad 1

Plátce, stavební firma, uplatnil v roce 2008 na zdanitelné plnění, rekonstrukci obchodu v nebytovém domě, omylem sníženou sazbu daně, zatímco správná sazba je sazba základní. Když svoji chybu zjistil, opravil ji podle § 49 a § 50 ZDPH účinného do konce roku 2008. Vystavil svému odběrateli opravný daňový doklad, na který uvedl kromě všech obvyklých údajů i evidenční číslo původního daňového dokladu, původní základ daně a daň ve snížené sazbě se záporným znaménkem a základ daně a daň v základní sazbě s kladným znaménkem. Požádal svého odběratele o doplacení rozdílu v sazbě daně. Odběratel rozdíl doplatil, protože na základě

opravného daňového dokladu si mohl uplatnit nárok na odpočet této částky od státu. Plátce – dodavatel podal dodatečné daňové přiznání podle § 103 a daň státu doplatil.

Příklad 2

Plátce, stavební firma, omylem uplatnil základní sazbu daně při rekonstrukci rodinného domu. Svůj omyl zjistil až po několika měsících po upozornění odběratele – nepodnikatele (občana). Ustanovení § 49 odst. 2 ZDPH ve znění účinném do konce roku 2008 neumožňovalo tomuto plátcovi uvedenou chybu opravit, i když jeho odběratelem byl v daném případě občan, který neměl možnost nárok na odpočet uplatnit. Stát by tedy nebyl případnou opravou nijak poškozen.

Stav po novele – oprava ve prospěch státu

Novela zákona účinná k 1. lednu 2009 se už povinnostmi oprav ve prospěch státu vůbec nezabývá. Důvodem se skutečnost, že příslušná ustanovení byla do konce roku 2008 duplicitní, v zásadě stejná úprava je



Vážení a milí čtenáři,

v dalším vydání roku 2009, které právě držíte v rukou, naleznete další článek z našeho seriálu k novele zákona o DPH 2009. Dnešní článek se jmenuje **Novela zákona o DPH 2009 – oprava výše daně**.

Jaká je současná právní úprava, a co se změnilo od 1. ledna 2009 v oblasti opravy výše daně, Vám vysvětlí Olga Holubová.

V druhé polovině časopisu Vám pomáháme s řešením Vašich problémů. Všechny dotazy souvisí s novelou ZDPH, a proto věřím, že v nich také Vy naleznete řešení Vašeho problému.

Michal Růžička

obsah

Novela zákona o DPH 2009	
Oprava výše daně	1
Obrát pro účely registrace k DPH.....	4
Prodej skladové haly	6
Nárok na odpočet	6
Daňové doklady a jejich změny	7
Oprava chybně uplatněné základní sazby daně.....	8

totiž obsažena v § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků:

„(1) Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen

předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodu pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání."

Z tohoto důvodu byl bez náhrady zrušen i § 103 ZDPH, který stanovil povinnosti a práva v souvislosti s dodatečným přiznáním k dani. I po novele zákona účinné k 1. lednu 2009 tedy bude mít plátců povinnost opravit sazbu resp. vyšší daně, jediným rozdílem je, že mu tato povinnost plyne z jiného předpisu. Základní technika opravy však zůstává stejná, i když to z § 50 ZDPH na první pohled nevyplyvá. Oporu pro toto tvrzení lze nalézt zejména v § 77 ZDPH, který upravuje práva a povinnosti odběratelů v souvislosti s provedenými opravami a přijetím opravných daňových dokladů. Jestliže tedy nastane situace, kterou jsem popsala v příkladu č. 1. v roce 2009, bude plátců při opravě postupovat zcela shodně s tím, jak postupoval v roce 2008.

Stav po novele – nárok na odpočet nesprávně uplatněné daně v souvislosti s nově zavedenou možností její opravy

Novelizovaný § 49 ZDPH upravuje to, co byl před novelou výslovně zakázáno, a sice možnost opravy výše daně **ve prospěch plátce**, tj. směrem dolů. Zákonodárce tím učinil další krok k uvedení zákona o DPH do souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES. Se zavedením nových pravidel však budou muset plátců přijmout i nové povinnosti, zejména povinnost kontroly správnosti daně na vstupu. Od 1. ledna je totiž zrušena možnost odpočtu daně na vstupu, byla-li tato daň uplatněna u plnění osvobozeného od daně (§ 72 odst. 6 ZDPH účinného do konce r. 2008), a to právě proto, že zákon umožňuje opravu výše daně směrem dolů.

Potřebujete rychle a snadno vyhledat změny, které přinesla velká novela ZDPH 2009? Využijte brožuru **Přehled změn v zákoně o DPH**, která je součástí předplatného. Olga Holubová Vás pomocí přehledných tabulek řazených dle jednotlivých oblastí ZDPH se všemi změnami seznámí.



Příklad 3

Plátců, společnost zajišťující celní formality, zatěžuje své služby daní na výstupu, a to i v případech, kdy jde o služby související s vývozem zboží. Důvodem je skutečnost, že společnost nemá v okamžiku vystavení daňového dokladu jistotu, že zboží skutečně opustí území Evropského společenství. Její odběratelé proti takovému postupu neměli v roce 2008 žádné námítky, protože v obecné rovině měli nárok na odpočet (tj. nemuseli své odpočty nijak krátit) a § 72 odst. 6 ZDPH jim navíc zaručoval uznání odpočtu i v případech, kdy bylo přijaté plnění osvobozeno od daně. V roce 2009 však už nebude možno uvedené odpočty uznat, protože ustanovení § 72 odst. 6 je novelou zrušeno. Poskytovatel služeb s odběratelům budou nuceni nalézt jiné řešení, například takové, že odběratel bude poskytovat dodavateli postačující důkazy o vývozu zboží, aby mohl dodavatel postupovat podle zákona a své služby bez obav osvobodit podle § 69 odst. 3 ZDPH.

Plátců dále ztrácí od r. 2009 jediný pádný argument pro uplatnění odpočtu základní sazby daně, mělo-li být přijaté zdanitelné plnění zatíženo sazbou sníženou. Tímto argumentem byl zákaz možnosti opravy sazby daně směrem dolů, který pro plátce, jenž plnění uskutečnil, platil do konce roku 2008. I když dosud není správní praxe v daném ohledu vyvinuta, natož ustálena, a nelze vyloučit, že správci daně budou odpočet chybné sazby tolerovat, doporučuji plátcům maximální opatrnost. Daňové doklady obsahující nesprávně vyšší sazbu daně by měl plátců svým dodavatelům vracet a trvat na jejich opravě, zejména tam, kde jde o významné částky a nejsou pochybnosti o správnosti snížené sazby. V této souvislosti je třeba připomenout, že ani evropské právo neumožňuje odpočet daně v jiné výši, než ve výši stanovené dle zákona:

Nárok na odpočet

Právní úprava:

- § 72 až § 77 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

2008	2009
Zákon umožňuje uplatnění odpočtu i v případech, kdy dodavatel zboží či poskytovatel služby omylem zdánlivě plnění osvobozen od daně: pro nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých plnění osvobozených od daně, u kterých byla plátců, který uskutečnil tato plnění, uplatněna daň na výstupu a nelze provést opravu výše daně podle § 49 odst. 2, platí odstavce 1 až 5 obdobně (§ 72 odst. 6).	K 1. lednu 2009 je toto ustanovení zrušeno a do určité míry nahrazeno § 77.
Jednou z podmínek uplatnění odpočtu je zaučtování, resp. zaevidování přijatého daňového dokladu . Plátců prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátců a byl zaučtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaučtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví (§ 73 odst. 1).	Podmínka zaučtování, resp. zaevidování dokladu je zrušena: plátců prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátců (§ 73 odst. 1).
Jestliže se přijaté plnění uskutečnilo v předchozím kalendářním roce, má plátců možnost nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit, avšak pouze prostřednictvím dodatečného přiznání k DPH. Podle nejnovějšího výkladu, ke kterému se přiklání i ministerstvo financí, lze nicméně nárok na odpočet, s výjimkou odpočtu kráceného koeficientem, uplatnit i v běžném přiznání kalendářního roku následujícího nebo pozdějšího (§ 73 odst. 11).	Nová koncepce příslušného ustanovení už dvojnásobně neumožňuje a dodatečné přiznání zákon jednoznačně vyžaduje pouze v případech, kdy je nárok na odpočet krácen koeficientem: plátců, který je postaven kvůli nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 4, je správně uplatnit nárok na odpočet daně u krácených plnění nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku , v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve (§ 73 odst. 11).

(15) V souladu s čl. 18 odst. 1 písm. a), musí mít osoba povinná k dani k uplatnění nároku na odpočet fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3 písm. b), jenž ukládá uvést cenu bez daně, odpovídající daň, jednotlivou sazbu, stejně jako osvobození. V souladu s tímto ustanovením je uvedení daně odpovídající poskytnutému zboží nebo službám podstatným údajem, na němž uplatnění nároku na odpočet závisí. **Z toho vyplývá, že nárok nemůže být uplatněn ve vztahu k dani, která neodpovídá daně transakci, ať už proto, že daň je vyšší než zákonem stanovená, nebo že zmíněná transakce není předmětem daně.**

(16) A navíc, v souladu s čl. 21 odst. 1 písm. a): „... původní odpočet se opraví v souladu s postupy stanovenými členskými státy, zejména... je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“. Z tohoto ustanovení vyplývá, že jestliže původně uplatněný odpočet neodpovídá částce daně splatné dle zákona (legally due), musí být opraven, i když odpovídá částce daně uvedené na faktuře nebo jiném dokumentu, jenž slouží jako faktura.

(18) Nakonec, s ohledem na argument předložený odvolávajícím se v hlavním řízení a Komisí v tom smyslu, že omezení nároku na odpočet daně odpovídající poskytnutému zboží a službám vyvolává otázku neutrality daně, musí být poznamenáno, že

účelem zajištění aplikace tohoto principu, je na členských státech, aby zajistily ve svých národních zákonech možnost opravení jakékoli daně nesprávně fakturované, pokud osoba, jež doklad vystavila, prokáže, že jednala v dobré víře.

(19) Odpověď na první otázku musí proto být, že nárok na odpočet stanovený šestou směrnicí nelze aplikovat na splatnou daň jenom proto, že je uvedena na faktuře. (C-342/87 Genius Holding)

Druhým, poměrně silným argumentem pro to, že obezřetnost je namístě, je nový odst. 6 v § 47, kde zákonodárce za určitých podmínek umožňuje uplatnit základní sazbu daně u zboží, které podléhá sazbě snížené.

osvobozené plnění) a i v případech, kdy vůbec k žádnému plnění, které je předmětem daně, nedošlo (např. plnění mimo tuzemsko, náhrada škody, apod.). Povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 108 vzniká totiž pouze tehdy, je-li plnění zdanitelné. Jednoznačnou odpověď na tyto otázky § 49 neposkytuje.

Ze znění § 50 odst. 2 a 3 lze nicméně dovodit, že opravu ve smyslu § 49 lze provést vždy, když se opravuje výše daně směrem dolů, a to jak v případech, kdy měl plátce či osoba identifikovaná k dani povinnost daň podle § 108 přiznat (např. uskutečnění zdanitelného plnění, uvedení daně na daňovém dokladu, apod.), tak v případech ostatních (např. uskutečnění plnění mimo tuzemsko, usku-

le § 77 odst. 4 ZDPH ve stejném období povinnost snížit odpovídajícím způsobem původně uplatněný nárok na odpočet.

Opravný daňový doklad obsahuje v principu tytéž náležitosti jako daňový doklad původní, včetně čísla původního daňového dokladu, aby byla vazba na původní plnění nepochybná. Původní údaje o základu daně a dani, případně o osvobozeném plnění, budou uvedeny se záporným znaménkem. Nové správné údaje uvede plátce se znaménkem kladným, ať už se jedná o hodnotu osvobozeného plnění nebo plnění mimo předmět daně, které bylo dříve nesprávně zdaněno, nebo o základ daně a správnou sazbu daně, byla-li původně uplatněna sazba nesprávně.

Novela zákona o DPH 2009

Ve vydáních 20/08–26/08 naleznete články na tato témata, **Přeúčtování, Leasing, Cost sharing, Sledování obrátu a povinnost registrace k DPH, Povinnost registrace k DPH – ostatní změny, Daňové doklady, Nový tiskopis přiznání k dani z přidané hodnoty, Základ daně při bezúplatném poskytnutí zboží nebo služby**

V tomto vydání 02/09 naleznete článek **Novela zákona o DPH 2009 – oprava výše daně**

- Vydání 3/09 – **Novelizovaná ustanovení týkající se nemovitostí**
- Vydání 4/09 – **Místo plnění u nehmotných služeb**
- Vydání 5/09 – **Změna režimu**

Nové seriály DPH aktuálně

Seriál článků **Novela ZDPH 2009 – Řešení praktických problémů**

– v tomto seriálu budeme řešit Vaše problémy související s novelou ZDPH 2009

Seriál článků **Novela ZDPH 2010** Vám bude přinášet informace například o:

- změnách ve vymezení místa plnění při poskytování přeshraničních služeb osobám povinným k dani,
- zavedení povinnosti vykázat příslušné služby v souhrnném hlášení pro uplatnění principu reverse charge,
- nových prováděcích pravidel pro vracení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě,
- změně místa plnění při pořádání veletrhu pro osobu nepovinnou k dani (od 1. 1. 2011).

Informace VČAS – to je DPH aktuálně

Kdyby takový postup zákon běžně připouštěl, byl by tento odstavec nadbytečný.

Stav po novele – oprava ve prospěch plátce

Již první odstavec § 49 vzbuzuje rozpaky. Ty se vází k jeho jazykovému výkladu. Hned v první větě mluví zákonodárce o plátcích a o osobě identifikované k dani (tj. o dvou subjektech), ale zbytek textu je celý v jednotném čísle. Z pohledu českého jazyka text proto nedává vůbec žádný smysl. Plátce se může leda domnívat, že § 49 se týká jak osoby identifikované k dani, tak plátce. Zmínka o povinnosti přiznat a zaplatit daň ve větě vedlejší zase vzbuzuje pochybnosti o rozsahu případů, v nichž je možno ustanovení § 49 použít. Vzhledem k uvedeným nejasnostem může být plátce na pochybách, zda se oprava směrem dolů provede pouze v případech, kdy bylo plnění zdanitelné (tj. oprava výše sazby) nebo vždy, kdy bylo původní plnění předmětem daně (např. byla uplatněna daň na

tečnění plnění osvobozeného bez povinnosti vystavit daňový doklad, apod.). Osoba, která opravuje výši daně, je podle § 49 povinna vystavit opravný daňový doklad, pokud při poskytnutí původního plnění:

- měla povinnost daňový doklad vystavit nebo
 - pokud ho vystavila.
- V ostatních případech provádí opravu ve své daňové evidenci. Oprava výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které je uskutečněné ve zdaňovacím období:
- v němž byl daňový doklad doručen příjemci plnění, jenž je plátcem nebo osobou identifikovanou k dani,
 - v němž byla provedena oprava výše daně v daňové evidenci v ostatních případech.

Zdaňovací období, v němž plátce opravu výše daně provede, se podobně jako u opravy základu daně podle § 42 váže na období, v němž byl opravný daňový doklad doručen plátcem – odběrateli. Ten má totiž pod-

ná nebo nebylo plnění zdaněno vůbec. Plátce by neměl zapomenout ani na ostatní případné náležitosti daňového dokladu, pokud jsou předepsány, například na sdělení o osvobození nebo místu plnění mimo tuzemsko.

Příklad 4

Plátce v situaci popsané v příkladu č. 2, která nastala po 1. lednu 2009, může opravit sazbu daně v běžném období následujícím způsobem. Pokud vystavil svému odběrateli daňový doklad, i když k tomu nebyl povinen, vystaví opravný daňový doklad rovněž i při opravě. Na dokladu uvede kromě běžných náležitostí též číslo původního daňového dokladu a původní základ daně a chybně uplatněnou základní sazbu se záporným znaménkem a tytéž správné údaje se znaménkem kladným. Opravu zahrne do daňové evidence a do daňového přiznání běžného období. Pokud plátce

daňový doklad původně nevystavil, provede opravu pouze ve své daňové evidenci. **Plátce může v roce 2009 opravit i plnění, která nastala do konce roku 2008. Ze zákona nevyplývá, že by tento postup byl zakázán.**

Příklad 5

Plátce, stavební firma – subdodavatel, uplatnil základní sazbu při obkládání koupelen u novostavby bytového domu pro sociální bydlení. Správně měl uplatnit sazbu sníženou. Jeho odběratel (v postavení generálního dodavatele) jej vyzval k opravě. Plátce vystaví opravný daňový doklad, na němž jako v předchozím příkladu uvede kromě běžných náležitostí též číslo původního daňového dokladu a původní základ daně a chybně uplatněnou základní sazbu se záporným znaménkem a tytéž správné údaje se znaménkem kladným. Opravu provede v běžném období, avšak nejdříve v tom, v němž byl opravný daňový doklad doručen jeho odběrateli. Podle § 77 odst. 4 ZDPH má odběratel povinnost vrátit státu odpovídající část dříve uplatněného odpočtu, která je předmětem opravy, ve zdaňovacím období, v němž opravný daňový doklad obdržel.

Příklad 6

Plátce, stavební firma – subdodavatel, uplatnil základní sazbu daně při dodávání stavebních prací na Slovensku. Vzhledem k tomu, že

jde o službu související s nemovitostí, nebylo toto plnění předmětem daně v České republice, ale na Slovensku. Na faktuře tedy neměla být česká daň uplatněna. Odběratel (v postavení generálního dodavatele) vyzval plátce k opravě. Ten vystaví opravný daňový doklad, na němž jako v předchozím příkladu uvede kromě běžných náležitostí též číslo původního daňového dokladu a původní základ daně a chybně uplatněnou základní sazbu se záporným znaménkem, cenu plnění se znaménkem kladným a sdělení, že plnění podléhá dani na Slovensku a nikoli v ČR. Opravu provede v běžném období, avšak nejdříve v tom, v němž byl opravný daňový doklad doručen jeho odběrateli. Podle § 77 odst. 4 ZDPH má odběratel povinnost vrátit státu dříve uplatněný odpočet ve zdaňovacím období, v němž opravný daňový doklad obdržel.

Plátce může vystavit i souhrnný opravný daňový doklad, což je praktické především v případech, kdy chyboval opakovaně a dlouhodobě. Údaje k jednotlivým původně vystaveným daňovým dokladům však musí být uváděny každý zvlášť tak, jak požaduje druhý a třetí odstavce § 50.

Tříletá lhůta pro opravu výše daně je shodná se lhůtou pro opravu základu daně a s prekluzivní lhůtou podle § 47 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků. Stejně jako opravu základu daně, i opravu výše daně může provést i právní nástupce plátce, který původní plnění uskutečnil.

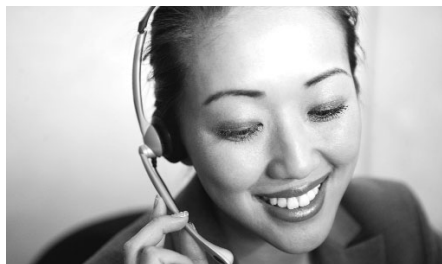
V některých případech oprav však bude plátce váhat, zda opravu provést podle § 49 a § 50 v běžném období nebo podat dodatečné přiznání podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Budou to zejména chyby v evidenci DPH (např. duplicitní zápisy) nebo i dvakrát vystavené daňové doklady v důsledku omylu. Ustanovení § 49 neposkytuje, jak jsem už výše uvedla, jednoznačný návod, které všechny opravy pokrývá.

Druhou otázkou, na kterou zákon neposkytuje odpověď, je, zda plátce může provést opravu v případech pokrytých ustanovením § 49 pomocí dodatečného přiznání nebo zda ji lze provést pouze podle § 49 v přiznání běžném. Ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků umožňuje podat dodatečné přiznání na nižší daňovou povinnost pouze tehdy, **nestanoví-li zvláštní zákon jinak**. Je evidentní, že zákon o DPH stanoví způsob opravy výše daně ve prospěch plátce ve vybraných situacích jinak a pro tyto případy je proto ustanovením speciálním. Podle mého názoru tedy nelze provést opravu výše daně směrem dolů v případech, na něž se vztahuje § 49, v dodatečném přiznání. Jiná situace by pravděpodobně nastala, kdyby plátce provedl souhrn oprav oběma směry, jejichž důsledkem by bylo zvýšení daňové povinnosti. Pak mu § 41 zák. o správě daní a poplatků ukládá podat dodatečné přiznání k dani ve prospěch státu (tj. na vyšší daň). Proti opravám výše daně ve prospěch státu by tak bylo možno postavit opravy ve prospěch plátce a do určité míry kompenzovat vyšší dodatečně přiznávané daně na výstupu a tím zmírnit neblahé důsledky, které dodatečné přiznání na vyšší daň vždycky nese.

Máte problém, se kterým si nevíte rady?

Využijte náš **bezplatný odpovědní servis**. Naši poradci jsou připraveni vyřešit každý Váš problém do 3 týdnů. Odpovědi na dotazy zákazníků, kteří již odpovědní servis využívají, naleznete na následujících stránkách.

Dotazy zadávejte přes <http://zakaznik.dashofer.cz>



dotazy?

Obrát pro účely registrace k DPH

Jsem fyzická osoba, neplátce DPH, a řeším s moji účetní, jak máme sledovat obrát pro účely registrace k DPH, vzhledem k tomu, že se údajně změnil zákon o DPH od roku 2009. Nevedu účetnictví. V čem spočívá změna pro neplátce daně?

Ing. Jana Ledvinková, daňová poradkyně

Obrátem se pro účely tohoto zákona rozumí **souhrn úplat** bez daně, včetně dotace k ceně, **které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění**, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- a) zdanitelné plnění,
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Stejně jako v zákoně o DPH platném do konce roku 2008 se do obrátu nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci.

Do obrátu se po novele s účinností od 1. 1. 2009 nezahrnují úplaty za uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Rozhodujícím kritériem pro zahrnutí do obrátu se stává **den uskutečnění zdanitelného plnění a nikoli způsob, jakým o uvedené transakci osoba povinná k dani účtuje nebo ji eviduje.**

Pojmy „příjmy a výnosy“ uváděné v zákoně v § 6 odst. 2 do 31. 12. 2008 jsou nahrazeny pojmem obecnějším a to „úplata“.

Podle přechodných ustanovení ČL II odst. 5, se po novele zákona (č. 302/2008 Sb.) bude obrát počítat za měsíce roku 2008 podle „staré“ úpravy a za měsíce roku 2009 podle úpravy „nové“.

Do obrátu se nebude započítávat skutečně obdržená úplata, ale úplata, která náleží za uskutečněná plnění, to znamená, že hlavním ukazatelem je den uskutečnění zdanitelného plnění (nebo plnění osvobozeného s nárokem na odpočet a uvedených výjimek osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56 ZDPH).

Vysvětlení situace osoby povinné k dani, která nevede účetnictví si ve vztahu ke stanovení obrátu po novele zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2009 uvedeme na příkladech.

Příklad 1

Osoba povinná k dani (neplátce) uskutečnila plnění 24. 6. 2009. Dle vy-

Program Přiznání k DPH



Chystáte se vyplňovat daňová přiznání k DPH? Chcete si tuto práci velmi usnadnit? S platností nového formuláře pro Vás **připravujeme program Přiznání k DPH**. Program umožňuje jednoduché vyplňování, ukládání, editaci a tisk daňových přiznání.

Naleznete již brzy na <http://zakaznik.dashofer.cz>

staveného daňového dokladu dne 5. 7. požaduje úhradu do 15 dnů od data vystavení daňového dokladu, tj. 20. 7. 2009. Dne 14. 7. 2009 obdrží úplatu na účet.

Pokud by účtovanou částkou za uskutečněné plnění dne 25. 6. překročila osoba povinná k dani obrát 1 mil. Kč (dle § 6 odst. 1), za období, kterým obrát překročila se považuje měsíc červen a nikoli červenec, kdy částku skutečně obdržela.

Příklad 2

Osoba povinná k dani pan Pěkný, neplátce daně, **vedoucí daňovou evidenci přijme zálohovou platbu 10. 12. 2008 ve výši 100 000 Kč. Pro rok 2008 tato platba nevstupuje podle ZDPH platného do 31. 12. 2008 do obrátu pro účely registrace k DPH.**

V lednu 2009 uskuteční zdanitelné plnění a vyúčtuje zbývající částku za dané plnění ve výši 500 000 Kč. Částkou 500 000 Kč by poskytovatel plnění nepřekročil obrát 1 mil. Kč, ale částkou 600 000 (tj. hodnota celkového plnění) by obrát překročen byl.

Do obrátu podle § 6 odst. 2 v platném znění **zákonu v roce 2009 vstupuje celá částka úplat za uskutečněné plnění, která náleží plátcí daně, bez ohledu na zálohu poskytnutou v roce 2008.**

Osoba povinná k dani požádá o registraci k dani do 15. 2. 2009 a stává se plátcem ke dni 1. 4.

Prosinec 2008	leden 2009	Únor 2009
/-----0-----/	/-----0-----/	/-----0-----/
Záloha 100 000	Uskutečnění plnění 500 000	Registrace

Příklad 3

Osoba povinná k dani pan Neplatný, neplátce daně, **vedoucí daňovou evidenci, uskuteční pl-**

nění 5. 12. 2008 v hodnotě 400 000 Kč.

20. 12. 2008 vystaví fakturu se splatností 5. 1. 2009

Faktura je mu 4. 1. 2009 zaplacená v plné částce 400 000 Kč.

Poplatník postupuje podle zákona platného do konce roku 2008, to znamená, že úplatu v roce 2008 neobdržel a tudíž se mu do obrátu nezahrne. V roce 2008 se do obrátu zahrnovaly u osob vedoucí daňovou evidenci příjmy za uskutečněná plnění. Tento příjem v roce 2008 nenastal.

V roce 2009 obdržel úplatu, avšak plnění se uskutečnilo v roce 2008, v době, kdy nové znění § 6 odst. 2 nebylo účinné.

Z přechodných ustanovení čl. 2 odst. 5 vyplývá, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy.

Plátcem by se proto ze zákona pan Neplatný nestal.

12/2008	1. 2009
/-----0-----/	/-----0-----/
5. 12. 20. 12.	4. 1.
Plnění Daňový doklad	Příjem peněz na účet

Pozn. hlavní autorky
Uvedený závěr, s nímž se zcela ztotožňuji, je naprosto logický a ctí principy novelizovaného ustanovení. Předmětné plnění však na základě tohoto výkladu nebude do obrátu zahrnuto vůbec. Proto doporučuji dohodu se správcem daně v případě, že povinnost registrace osoby povinné k dani bude záviset na posouzení podobného hraničního případu. Není totiž vyloučeno ani pojetí spoléhající se více na jazykový výklad textu zákona, podle něhož by bylo možno zhodnotit uvedenou částku obdrženou v lednu jako „úplatu za plnění“ zahrnovanou do obrátu.

Příklad 4

Osoba povinná k dani pan Poslušný, dosáhl za únor až prosinec 2008 obrát 800 000 Kč.

Obrát byl jak z plnění uskutečněných v tuzemsku, tak z plnění uskutečněných mimo tuzemsko.

V lednu 2009 dosáhl obrát 100 000 Kč za plnění uskutečněná mimo tuzemsko (tato plnění se po novele v roce 2009 nezapočítají do obrátu) a 150 000 Kč za plnění uskutečněná v tuzemsku.

V únoru dosáhl obrát 250 000 za plnění uskutečněná pouze v tuzemsku.

Osoba povinná k dani přesáhla v měsíci únor za předchozích nej-

Budeme povinni tento prodej zdanit, a ve kterém zdaňovacím období?

Ing. Jana Ledvinková, daňová poradkyně

Osvobození převodu staveb, bytů a nebytových prostor řeší ustanovení § 56 odst. 1 ZDPH. Toto ustanovení doznává změnu s účinností od 1. 1. 2009.

V ustanovení § 56 odst. 1 do konce roku 2008 je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. Bylo tedy nutno dodržet jednu z podmínek, uplynutí tří let od nabytí nebo uplynutí 3 let od kolaudace. Postačilo splnění jedné z podmínek.

Po novele od 1. 1. 2009 je zdanitelným plněním pouze převod uskutečněný ve třileté lhůtě po vydání prvního ko-

nění za uskutečnění dnem předání nemovitosti do užívání. U všech práv, která se zapisují (jsou vkladem) do katastru nemovitostí, je **nejpozdějším termínem uskutečnění zdanitelného plnění den doručení listiny**, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí.

V podstatě se jedná o den, který nastane dříve, tj. den předání nemovitosti do užívání, nebo den doručení listiny.

Příklad

Plátce daně prodává výrobní halu jinému plátcí daně podle kupní smlouvy uzavřené v květnu 2009. V kupní smlouvě je stanoveno, že nemovitost bude předána nabyvateli do užívání 1. 6. 2009, obdrží klíče od budovy a veškerou dokumentaci týkající se samotné stavby.

Proč 60 % obsahu časopisu tvoří dotazy čtenářů?

Naším hlavním úkolem je pomáhat čtenářům s řešením jejich problémů s uplatňováním zákona o DPH v praxi. Proto jsme také na Vaši žádost rozšířili rubriku Dotazy, kde naleznete odpovědi na dotazy, které nám zasíláte přes

Zákaznický portál 24.

Máte-li také nějaký problém, se kterým si nevíte rady, zašlete nám ho.

Jsme připraveni Vám bezplatně pomoci!

<http://zakaznik.dashofer.cz>



výše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obrát vyšší než 1 000 000 Kč a to z úplat za uskutečněná plnění, dosažených s místem plnění v tuzemsku v roce 2009 a z úplat za uskutečněná plnění dosažených jak s místem plnění v tuzemsku tak mimo tuzemsko v roce 2008. Osoba je povinná k dani do 15. 3. podat přihlášku k registraci u příslušného správce daně a stává se plátcem od 1. května.

2008				2009
(40 v. lednu) 800	leden	únor	15. 3. registrace	
/ z celosvětových	100 + 150	250		
příjmů - výnosů	/ z tuz. /	/ tuz. /		

laudačního souhlasu nebo prvního užívání stavby. Prodej haly bude zdanitelným plněním, neboť k němu dojde ve zmíněné třileté lhůtě.

Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při převodu nemovitosti uvádí zákon v novelizovaném ustanovení § 21 odst. 4.

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

Při převodu nemovitosti se zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání, nejpozději však dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva. Avšak při převodu nemovitosti podle § 13 odst. 3 písm. d) se zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem vzniku práva užívat nemovitost nájemcem..

Nově se u převodu nemovitosti (bez ohledu na to, zda se zapisuje do katastru či ne) považuje zdanitelné pl-

Do katastru byl převod zapsán s právními účinky k datu 15. 7. 2009, listina s uvedením právních účinků vkladu do katastru nemovitostí byla doručena prodávajícímu dne 10. 8. 2009.

Datum uskutečnění plnění nastává dne 1. 6. 2009.

Prodávající přizná daň (pokud se nejedná o osvobozený převod podle § 56 ZDPH) k 1. 6. 2009.

Může nastat případ, kdy listina bude doručena dříve, než bude zahájeno užívání nemovitosti, pak den doručení listiny se považuje za datum uskutečnění zdanitelného plnění.

Nárok na odpočet

V novele zákona o DPH jsme zjistili, že u § 73 je odstraněna podmínka pro nárok na odpočet, zaečtování daňového dokladu. To znamená, že není třeba účtovat? Podle čeho tedy bude prováděna kontrola DPH ze strany správce daně?

Ing. Jana Ledvinková, daňová poradkyně

Prodej skladové haly

V roce 2009 hodláme prodat jednu ze skladových hal, která je vložena do obchodního majetku naší firmy. Jsme společnost s ručením omezeným, plátce daně. Skladovou halu jsme kolaudovali jako novou stavbu v červnu 2007.

Zákon o DPH řeší pro své účely podmínky, kdy má plátcce nárok na odpočet v § 72 a jakým způsobem prokazuje tento uplatněný nárok na odpočet řeší ustanovení v § 73.

Zákon o DPH neřeší rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Toto je předmětem § 1 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Novela zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2009 doznala zásadní změny v podmínkách pro prokazování uplatnění nároku na odpočet daně.

Ve všech odstavcích § 73, která vymezují podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, se ruší povinná vazba na zaúčtování příslušného daňového dokladu podle platného zákona o účetnictví. Tato omezující podmínka byla převzata z předchozí právní úpravy platné před vstupem ČR do EU, a byla nad rámec podmínek stanovených v čl. 178 Směrnice Rady 2006/112 ES.

Novela ZDPH v ustanovení § 73 zrušuje povinnost zaúčtování daňového dokladu ve vazbě na možnost uplatnit nárok na odpočet a ve smyslu čl. 178 Směrnice postačí držení faktury vystavené v souladu s právními předpisy.

Příklad

Účetní firma obdrží od klienta daňové doklady za období 1–3/2009 dne 24. 4. 2009. Klient požaduje zpracovat do druhého dne přízná k DPH.

Účetní firma v časové tísní zpracuje ručně pouze evidenci předložených dokladů podle § 100 ZDPH (záznamní povinnost). Na základě této evidence zpracuje daňové příznání, které podá správci daně 25. 4. 2009.

Dne 15. 5. 2009 správce daně zahájí kontrolu DPH za 1. Q 2009.

Účetní firma v té době nestihla předložené doklady za 1. Q zaúčtovat.

Správce daně ověřil fyzicky daňové doklady uvedené v daňovém

příznání, zkontroloval daň na vstupu a daň na výstupu a odsouhlasil správnost daňové povinnosti.

Účetní deník ani hlavní knihu při kontrole nepožadoval.

Daňové doklady a jejich změny

Jaký dopad má pro praxi změna v náležitostech daňového dokladu při poskytnutí služby plátcí, osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

Zajímá mne případ, kdy poskytovatel služby vystaví daňový doklad po dohodě s objednatel dříve, než se služba uskuteční. Má v tomto případě nějaký vliv uváděná povinnost doplnění údajů plátcem na doklad?

Ing. Jana Ledvinková, daňová poradkyně

V § 31 dochází k zásadním změnám, které budou mít značný dopad do účetní i daňové praxe. Zásadní změnou je fakt, že doklad přijatý od poskytovatele služeb z EU, není již definován jako daňový doklad, ale pouze jako „doklad“. Podstatou změny je skutečnost, že datum doplnění údajů na přijatém dokladu je podle § 31 odst. 2 písm. c) považováno za datum vystavení daňového dokladu. Před doplněním údajů plátcem se tedy ještě nejedná o daňový doklad. Plátcce je povinen doplnit požadované údaje na obdrženém dokladu nebo v evidenci pro daňové účely do 15 dnů ode dne uskutečnění služby. Pokud plátcce doklad neobdrží do 15 dnů ode dne uskutečnění služby, má povinnost doplnit údaje do 15 dnů ode dne obdržení dokladu. Tato změna bude mít význam především v případech vystavení dokladu poskytovatelem ze země ES plátcce ještě před uskutečněním zdanitelného plnění.

Příklad

Plátcce daně objedná v dubnu 2009 tlumočnické služby od osoby registrované k dani v Německu na období 20.–25. 6. 2009.

Poskytovatel tlumočnických služeb zašle objednateli před poskytnutím služby doklad na dohodnutou částku, kterou bude za tlumočení požadovat.

Doklad je vystaven 20. 4. 2009, plátcce doklad obdrží 22. 4. 2009.

Plátcce, jako příjemce dokladu, doplní údaje na doklad dne 2. 5. 2009.

Dnem doplnění údajů se považuje doklad za daňový doklad a datum 2. 5. 2009 se považuje za den vystavení daňového dokladu.

Ve vazbě na § 21 odst. 6 písm. a), se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve.

Z tohoto důvodu plátcce přizná uskutečnění poskytnutí služby od osoby registrované k dani v Německu za měsíc květen, tj. za měsíc, ve kterém na přijatém dokladu před uskutečněním tlumočnické služby doplnil požadované náležitosti. Pokud bude přepočítávat cizí měnu na měnu českou podle § 4 odst. 4, použije kurz platný ke dni 2. 5. 2009. Pokud by doklad plátcce doplnil již v měsíci dubnu, použil by kurz platný pro plátcce v měsíci dubnu (denní kurz ČNB nebo pevný kurz, stanovený ve vnitřní směrnici).

Příklad

Plátcce daně přijme tlumočnickou službu ve dnech 20.–25. 8 2009 od osoby registrované k dani ve Španělsku při své pracovní cestě do Barcelony.

Doklad od poskytovatele tlumočnické služby obdrží 29. 9. a povinné údaje na doklad doplní 30. 9. 2009.

Přijetí služby od osoby registrované v jiném členském státě přizná za

Nevíte si rady s některou oblastí zákona o DPH?
Máte téma na zajímavý článek?
Napište nám ho na ruzicka@dashofer.cz
a my zpracujeme článek přesně podle Vašich představ.

měsíc srpen, neboť posledním dnem poskytnutí služby je 25. 8. a podle § 24 odst. 1 ZDPH je povinností plátce přiznat poskytnutí služby podle § 15 osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud bude přepočítávat cizí měnu na měnu českou podle § 4 odst. 4, použije kurz platný ke dni 25. 8. 2009. Přijaté plnění uvede na ř. 5 a 44 daňového přiznání.

Oprava chybně uplatněné základní sazby daně

Novela zákona o DPH od 1. 1. 2009 stanoví již možnost opravit chybně uplatněnou sazbu daně i v případě, že plátce uvede omylem základní sazbu namísto snížené, nebo namísto osvobození od daně.

Jak se taková oprava provede prakticky? Na jakém dokladu a kdy se promítne do daňového přiznání? Musí být doklad s provedením opravy zaslán také odběrateli?

Ing. Jana Ledvinková, daňová poradkyně

Novela zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2009 uvádí možnost opravy sazby daně v § 49.

Novela zákona reaguje jednak na judikaturu ESD k problematice opravy sazby daně a dále uvádí způsob opravy výše daně a sazby daně do souladu se Směrnici Rady, kdy je stanovena možnost opravy sazby a výše daně v případech, kdy plátce nebo

osoba identifikovaná k dani zvýšila daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost. Toto podle znění zákona do konce roku 2008 nebylo umožněno díky znění § 49 odst. 2. Avšak judikatura ESD jasně stanovila, že plátce musí mít možnost opravy sazby daně, pokud pochybil v dobré víře. Plátce nebo osoba identifikovaná k dani má možnost provést opravu daně v řádném daňovém přiznání do běžného období, ve kterém doručí plátcí (osobě identifikované k dani) opravný daňový doklad. Dodatečně daňové přiznání se nepodává.

Plátce nebo osoba identifikovaná k dani je povinna vystavit opravný daňový doklad podle § 50, pokud měla povinnost vystavit daňový doklad nebo pokud daňový doklad vystavila za opravované plnění. Pokud plátce nebo osoba identifikovaná k dani neměla povinnost vystavit daňový doklad, provede opravu v evidenci pro daňové účely.

Oprava výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné **ve zdaňovacím období, ve kterém byl opravný daňový doklad podle odstavce 2 doručen plátcí** nebo osobě identifikované k dani, pro kterou se plnění uskutečnilo, nebo byla provedena oprava výše daně v evidenci pro daňové účely podle odstavce 2.

Pokud se tedy jedná o opravu sazby daně u plnění pro osobu plátce, je povinností opravný doklad tomuto plátcí doručit. Pokud by se jednalo o opravu sazby daně u plnění pro osobu, která není osobou povinnou k dani, není povinností doručit opravný doklad kupujícímu, ale vyloučena tato možnost není.

Opravu výše daně lze provést nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění.

Příklad

Plátce daně prodal v květnu 2009 zákazníkovi počítač pro nevidomé v základní sazbě daně. Za měsíc květen daň v daňovém přiznání uvedl a zaplatil.

V červnu 2009 zjistil, že toto plnění podle přílohy č. 1 má být uvedeno se sníženou sazbou daně. Provedl proto opravu sazby daně a vystavil opravný daňový doklad podle § 50 dne 15. 6. 2009 pro účely své daňové evidence.

Opravu může provést také pouze ve své daňové evidenci. Za měsíc červen 2009 uvedl tuto opravu do řádného daňového přiznání.

Původní faktura č. 802009
24 000 Kč + 19 % DPH 4 560 Kč celkem
28 560 Kč

Opravný daňový doklad č. 902009
Původní č. DD: 802009
- 24 000 19 % - 4 560 celkem - 28 560
+24 000 9 % + 2 160 celkem + 26 160
Rozdíl: - 2 400 - 2 400
Daňové přiznání:

(ř. 1) - 24 000 - 4 560
(ř. 2) + 24 000 + 2 160
(ř. 63) - 2 400
(ř. 66) 2 400

Částku 2 400 Kč, kterou si vyžádal dodavatel od správce daně následně vrátil kupujícímu.

NA ZÁKAZNICKÉM PORTÁLU NALEZNETE

- program Přiznání k DPH (v lednu 2009)
- úplná znění zákona o DPH k 1. 1. 2009
- nový tiskopis přiznání k DPH spolu s pokyny pro vyplnění
- informace o skupinové registraci včetně potřebných formulářů
- formuláře a tiskopisy ke stažení
- aktuality z oblasti DPH
- odpovědi na dotazy



<http://zakaznik.dashofer.cz>

DPH AKTUÁLNĚ

Copyright © 2004–2009 by Dashöfer Holding, Ltd. & Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o.

Vydává Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o., Na Příkopě 18, P. O. Box 756, 111 21 Praha 1 / IČ: 45245681 / tel.: 224 197 333, fax: 224 197 555 / www.dashofer.cz, www.du.cz, www.zakaznik.dashofer.cz, e-mail: ruzicka@dashofer.cz / Vedoucí redaktor: Ing. Marek Běhal, odborný redaktor: Miroslav Růžicka, hlavní autorka: Olga Holubová / Sazba: SV, spol. s r. o., Praha / Tisk: Poly+, s. r. o., Praha / Vychází 2x měsíčně. / Cena: Pololetní předplatné 1 580 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 anebo 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 judikaci 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: 7. 1. 2009 / ISSN 1214-7540.

Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o., je certifikováno společností TÜV Rheinland Industrie Service GmbH a disponuje Certifikátem systému managementu jakosti DIN EN ISO 9001:2000, reg. č. 01 100 055430.