

Související předpisy k zákonu č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Obsah

Informace ke skupinové registraci Upjatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“)	3
Aktualizace informace ke skupinové registraci k 1. 4. 2011	16
Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti u dodání elektřiny, plynu a dodání certifikátů elektřiny.....	19
Informace GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení.....	24
Stanovisko GFŘ k dopadu režimu přenesení daňové povinnosti u DPH na příjemce dotací.....	31
Informace k povinnostem prodejců poskytujícím plnění osobám požívajícím výsad a imunit vyplývajícím ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních	32
Snížení sazby DPH u novin a časopisů	36
Informace GFŘ k uplatňování sazeb DPH u stravovacích služeb od 1. 12. 2016	37
Informace GFŘ k uplatnění DPH u zdravotnických prostředků od 1. 1. 2013	40
Informace GFŘ k uplatnění sazeb DPH od 1. 1. 2015	46
Sdělení Ministerstva financí k § 47a zákona č. 235/2004 Sb. o DPH, ve znění pozdějších předpisů	52
Závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně.....	52
Informace osobám uplatňujícím nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů na výrobu tepla	53

Informace

k vrácení daně plátcům v jiných členských státech podle § 82 zákona o DPH je určena pouze pro plátce, který má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v České republice	54
---	----

Sdělení

k vrácení daně z přidané hodnoty zahraničním osobám povinným k dani.....	59
--	----

Informace GFŘ

k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012.....	60
--	----

Dodatek č. 1 k Informaci

k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví	66
---	----

Informace GFŘ

k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH	68
---	----

Odpovědi na dotazy

týkající se aplikace „Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016“ (dále jen „Informace“)	82
---	----

Informace ke skupinové registraci

Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění
pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“)

Č. j.: 18/57688/2008-181

Nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým se novelizoval zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), byl s účinností od 1. 1. 2008 zaveden institut **skupinové registrace** pro účely daně z přidané hodnoty v souladu s článkem 11 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Vytvoření skupiny je pro společnosti **dobrovolné** a záleží pouze na rozhodnutí jednotlivých společností, které jsou spojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, zda se rozhodnou pro skupinovou registraci.

První skupiny plátců budou místně příslušnými správci daně registrovány s účinností od 1. 1. 2009, pokud bude přihláška k registraci podána nejpozději do 31. 10. 2008.

1. Vymezení skupiny pro účely DPH – § 5a odst. 1 ZDPH

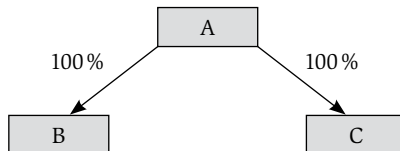
„Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátcé podle § 95a ZDPH. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen „členové skupiny“), sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny.“

Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani (tj. členové skupiny už nejsou sami o sobě osobami povinnými k dani). Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny (nikoli členem dvou nebo více skupin současně).

Skupinu tedy mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku. Splnění podmínek je nutné zkoumat vždy mezi osobami, které mají být členy skupiny (tj. ty členy skupiny, kteří jsou uvedeni na přihlášce k registraci k DPH pro skupiny), nikoliv mezi spojenými osobami obecně. Pro vytvoření konkrétní skupiny je nutné, aby výše uvedené podmínky splňovali všichni její členové.

Příklad č. 1:

Společnosti A, B a C mají sídlo v ČR. Společnost A vlastní 100% podíl na společnosti B a rovněž 100% podíl na C (viz obr.).



Skupinu mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku.

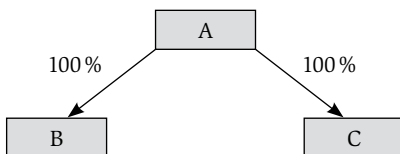
Kapitálově spojenými osobami jsou společnosti A se společností B a společnost A se společností C, neboť tyto jsou navzájem přímo propojené a zákonný procentní limit účasti je v daném případě splněn.

Společnosti A, B a C mají sídlo v tuzemsku.

Obě zákonem předepsané podmínky jsou splněny. V tomto případě lze zaregistrovat skupinu, kterou tvoří společnosti A, B a C nebo A a B nebo A a C.

Příklad č. 2:

Mateřská společnost A se sídlem v Německu vlastní 100% podíl na dceřině společnosti B a rovněž 100% podíl na dceřině společnosti C (viz obr.). Obě dceřině společnosti B a C mají sídlo v ČR.



Skupinu mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku.

Kapitálově spojenými osobami jsou společnosti A se společností B a společnost A se společností C, neboť tyto jsou navzájem přímo propojené a zákonný procentní limit účasti je v daném případě splněn.

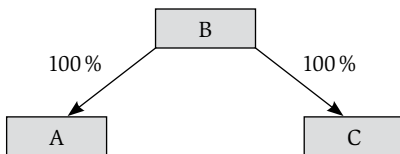
Společnosti B a C mají sídlo v tuzemsku. Společnost A má sídlo v Německu.

Z hlediska vytvoření skupiny tím, že **spojující** článek, mateřská společnost A se sídlem v Německu, nemůže být členem skupiny (není usazená v ČR), nelze sesterské společnosti B a C (se sídlem v ČR) považovat za spojené osoby pro účely ZDPH a nemožou tak ani vytvořit skupinu (členem skupiny musí být vždy i příslušný spojující článek).

V tomto případě nelze zaregistrovat skupinu, kterou tvoří společnosti A, B a C a ani společnosti B a C.

Příklad č. 3:

Společnost A se sídlem v ČR vlastní 100% podíl na společnosti B se sídlem v Německu. Společnost B vlastní 100% podíl na společnosti C se sídlem v ČR (viz obr.).



Skupinu mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku.

Kapitálově propojenými osobami jsou společnosti A a B a rovněž společnosti B a C, neboť v obou případech je splněna podmínka přímé kapitálové propojenosti s účastí vyšší než 40%.

Společnost A má nepřímý podíl na kapitálu společnosti C. Za předpokladu, že je splněn alespoň 40% podíl nepřímé kapitálové účasti společnosti A na společnosti C, tak i osoby A a C lze považovat za kapitálově spojené osoby.

Společnosti A a C mají sídlo v tuzemsku. Společnost B má sídlo v Německu.

V tomto případě lze zaregistrovat skupinu, kterou tvoří společnosti A a C.

2. Osoby tvořící skupinu – § 5a odst. 2, 3 a 4 ZDPH

Skupinu mohou vytvořit spojené osoby, kterými se rozumí:

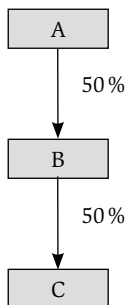
- kapitálově spojené osoby nebo
- jinak spojené osoby.

„Kapitálově spojenými osobami jsou osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40% základního kapitálu nebo 40% hlasovacích práv těchto osob“.

V případě kapitálově spojených osob je postup pro výpočet propojenosti obdobný jako u daně z příjmů, přičemž v případě nepřímého podílu na kapitálu je spojení v zákonem (ZDPH) stanovené výši považováno za dodržené, pokud je mezi jednotlivými osobami v přímé řadě zachován alespoň 40% podíl.

Příklad (kapitálově spojených osob):

Společnost A vlastní 50% podíl společnosti B. Společnost B současně vlastní 50% podíl na společnosti C. Společnosti A, B a C mají sídlo v ČR.



Kapitálově propojenými osobami jsou společnosti A a B a rovněž společnosti B a C, neboť v obou případech je splněna podmínka přímé kapitálové propojenosti s účastí vyšší než 40%.

Společnost A má nepřímý podíl na kapitálu společnosti C. Za předpokladu, že je splněn alespoň 40% podíl nepřímé kapitálové účasti společnosti A na společnosti C, tak i osoby A a C lze považovat za kapitálově spojené osoby.

Společnosti A, B a C mají sídlo v ČR.

V tomto případě lze zaregistrovat skupinu, kterou tvoří společnosti: A + B nebo B + C nebo A + C nebo A + B + C.

- „**Jinak spojenými osobami** jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba“.

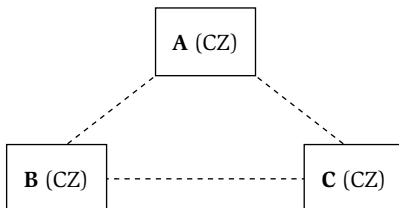
Pojem „osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba“ je nutno vykládat ve vztahu k právníckým osobám, u nichž má smysl hovořit o jejich vedení. Těmito právníckými osobami jsou zejména obchodní společnosti a družstva. Pro určení osob, které se podílejí na vedení dané právnícké osoby, se postupuje podle úpravy obchodního zákoníku související s postavením tzv. funkcionářů v orgánech obchodních společností. Za osobu podílejší se na vedení právnícké osoby se pro účely daného ustanovení považují osoby, které jsou členy statutárního orgánu nebo vykonávají jeho funkci (jednatel společnosti s ručením omezeným, člen představenstva akciové společnosti či družstva), dále pak členy dalších obligatorních orgánů (např. dozorčí rada či kontrolní komise), ale také členy fakultativně zřízovaných orgánů (např. generální ředitel) za podmínky, že jde o orgán předvídaný stanovami (např. § 173 odst. 1 písm. g) obchodního zákoníku) a že má takovýto člen podle stanov společnosti podstatný vliv na hospodaření společnosti. Konkrétní oprávnění prokazuje dotyčná osoba mandátní (manažerskou) smlouvou.

Pod pojmem „vedení“ se rozumí vrcholné vedení dané právnícké osoby (zejm. obchodní společnosti), nikoliv vedení jednotlivých úseků, pracovních týmů apod.

U organizační složky zahraniční osoby, resp. osoby registrované k dani v jiném členském státě, u kterých může být členem skupiny dle zákona o dani z přidané hodnoty pouze ta část, která se nachází na území ČR, se za osobu podílejší se na vedení považuje vedoucí organizační složky.

Pro účely vymezení jinak spojených osob dle tohoto ustanovení postačuje, pokud se na vedení více subjektů podílí alespoň jedna shodná osoba, a to i v případě vícečlenného statutárního orgánu. Pro splnění této podmínky je však nutné, aby se tato jedna shodná osoba podílela na vedení všech subjektů, které mají být považovány za jinak spojené osoby.

Příklad č. 1 (jinak spojených osob):



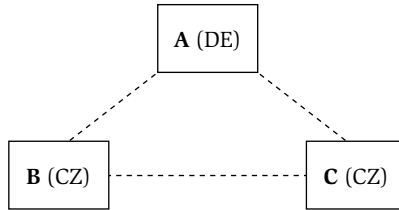
Skupinu mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku.

Jestliže je jedna fyzická osoba členem představenstva společnosti A (sídlo v ČR), členem představenstva společnosti B (sídlo v ČR) a současně jednatel společnosti C (sídlo v ČR), pak osoby A, B a C jsou jinak spojené osoby.

Společnosti A, B a C mají sídlo v ČR.

V tomto případě lze zaregistrovat skupinu, kterou tvoří následující společnosti A + B nebo A + C nebo B + C nebo A + B + C.

Příklad č. 2 (jinak spojených osob):



Skupinu mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku.

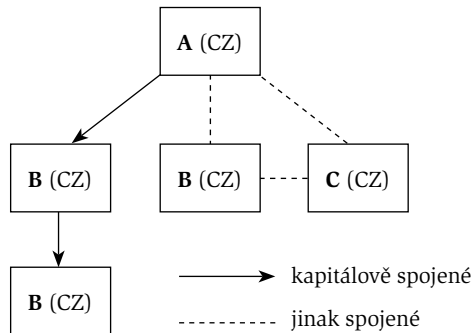
Jestliže je jedna fyzická osoba členem představenstva společnosti A (sídlo v Německu), členem představenstva společnosti B (sídlo v ČR) a současně jednatelem společnosti C (sídlo v ČR), pak osoby A, B a C jsou jinak spojené osoby.

Společnosti B a C mají sídlo v ČR. Společnost A má sídlo v Německu.

V tomto případě lze zaregistrovat skupinu, kterou tvoří společnosti B a C a nelze zaregistrovat skupinu, kterou tvoří společnosti A + B + C.

- Ustanovení § 5a odst. 2 ZDPH umožňuje **kombinovat** v rámci jedné skupiny jak kapitálově spojené osoby, tak i jinak spojené osoby.

Příklad (kombinace kapitálově a jinak spojených osob):



Skupinu mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku.

Společnosti A, B a C jsou kapitálově spojenými osobami (vlastnictví podílů je 50%). Společnosti A, D a E jsou jinak spojenými osobami (jednatelem všech tří společností je tatáž osoba). Z toho plyne, že všechny osoby A – E jsou spojenými osobami podle § 5a ZDPH.

Společnosti A, B, C, D a E mají sídlo v ČR.

3. Jednání za skupinu – § 5b odst. 1 ZDPH

„Pro účely tohoto zákona jedná za skupinu její **zastupující člen**. Zastupujícím členem se rozumí člen skupiny se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, který je oprávněn k jednání za skupinu. Pokud ve skupině není člen se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, může být zastupujícím členem kterýkoli člen skupiny“.

Zastupující člen bude určen v přihlášce k registraci k DPH pro skupiny. Daňová rozhodnutí ve věcech skupiny budou doručována pouze zastupujícímu členovi.

Jestliže je členem skupiny pouze jedna osoba se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku a ostatní členové jsou tuzemskými částmi osob se sídlem nebo místem podnikání mimo tuzemsko, tak tato jediná osoba bude zastupujícím členem, a to i v případě, že by členové skupiny v přihlášce k registraci k DPH pro skupiny určili zastupováním jiného člena skupiny.

Příklad:

Společnosti A a B mají sídlo a místo podnikání v tuzemsku. Společnost C má sídlo a místo podnikání v Německu a provozovnu c v tuzemsku. Společnosti A, B a provozovna C se zaregistrují jako skupina. Zastupujícím členem musí být zastupující člen skupiny ze společnosti A nebo B, jelikož mají sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku.

Jestliže jsou ve skupině pouze tuzemské části osob se sídlem, místem podnikání mimo tuzemsko, může být zastupujícím členem kterýkoliv z nich.

Příklad:

Provozovny a, b, c subjektů se sídlem mimo tuzemsko vytvořily skupinu. Zastupující člen může být kterýkoli člen ze skupiny (tj. A, B, nebo C).

4. Odpovědnost členů ve skupině – § 5b odst. 2 ZDPH

Členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů (těmito zákony se rozumí ZDPH a ZSDP). Za povinnosti skupiny odpovídají členové skupiny i po zrušení skupiny nebo po vystoupení členů ze skupiny, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.

5. Práva a povinnosti skupiny – § 5c ZDPH

Dané ustanovení upravuje přechod práv a povinností vyplývajících z tohoto zákona:

- Z osob, které se stanou členy skupiny na skupinu, a to dnem registrace skupiny (je to např. povinnost přiznat daň za uskutečněná zdanitelná plnění, nárok na odpočet daně, povinnost krátit nárok na odpočet daně koeficientem apod.).
- Z osoby, která přistoupí ke skupině na skupinu, a to dnem jejího přistoupení do skupiny.
- Ze skupiny na osoby, které jsou členy skupiny ke dni zrušení registrace skupiny, a to dnem jejího zrušení. Tato práva a povinnosti budou primárně v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým jednotlivými členy skupiny. U práv a povinností, u kterých nelze přechod podle tohoto pravidla určit, jsou povinni se členové vzájemně dohodnout.
- Ze skupiny na osobu, jejíž členství je ve skupině zrušeno, a to dnem zrušení jejího členství. Tato práva jsou v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým touto osobou. U práv a povinností, u kterých nelze jejich přechod podle tohoto pravidla určit, určí rozsah přechodu těchto práv a povinností skupina a člen, jehož členství je rušeno, dohodou. V tomto případě lze doporučit uzavření písemné dohody.

6. Správa daně (§ 93a, § 95a, § 99, § 106a, § 107 odst. 3 ZDPH)

Pro účely skupiny jsou vydávány registrační tiskopisy (pouze v elektronické podobě na internetových stránkách Ministerstva financí a české daňové správy)

- Přihláška k registraci k DPH pro skupiny / Žádost o přistoupení do skupiny (.pdf)
- List člena skupiny (.pdf)
- Žádost o zrušení registrace skupiny / Žádost o vystoupení člena (.pdf)

6.1 Místní příslušnost skupiny – § 93a ZDPH

„Místní příslušnost správce daně u skupiny se řídí místem sídla, místem podnikání nebo provozovny jejího zastupujícího člena skupiny.“

Místní příslušnost ke správci daně je u skupin určena zákonem dle sídla zastupujícího člena. U skupin, jejichž zastupujícím členem je banka, pojišťovna, nebo stavební spořitelna se sídlem v územní působnosti Finančního úřadu pro Prahu 2, pro Prahu 3, pro Prahu 4, pro Prahu – Jižní Město, v Praze – Modřanech, pro Prahu 5, pro Prahu 6, pro Prahu 7, pro Prahu 8, pro Prahu 9 nebo pro Prahu 10, resp. se sídlem v zahraničí, která má zřízenou v územní působnosti těchto FÚ organizační složku, bude Ministerstvem financí stanovena dle § 4 odst. 14 ZSDP místní příslušnost pro správu skupin na FÚ pro Prahu 1.

U členů skupin bude stanovena místní příslušnost ke správě všech daní spravovaných FÚ vyjma daně z nemovitostí, daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí, na finanční úřad, který je příslušný ke správě skupiny.

6.2 Registrace skupiny – § 95a ZDPH

6.2.1 § 95a odst. 1 a 2 ZDPH

První skupiny plátců budou místně příslušnými správci daně registrovány s účinností od 1. 1. 2009, pokud bude přihláška k registraci podána nejpozději do 31. 10. 2008.

Skupina se bude považovat **za samostatnou osobu povinnou k dani** (tj. členové skupiny už nebudou sami o sobě osobami povinnými k dani).

- Správce daně **zruší registraci plátce k DPH**, který se při vzniku skupiny nebo přistoupením stává členem skupiny, a to z důvodu, že plátcem se stává skupina jako celek. Registrace plátce k DPH bude zrušena ke dni předcházejícímu dni vzniku jeho členství ve skupině.

Příklad:

Den vzniku členství ve skupině od 1. 1. 2009 → zrušení registrace plátce k DPH k 31. 12. 2008.

Okamžik, od kterého je skupina registrována jako plátce a od kterého se na ni vztahují příslušná pravidla pro skupiny, je vždy k prvnímu dni kalendářního roku. Tento den je nastaven s ohledem na pravidla uplatňování nároku na odpočet daně, která se určují vždy pro celý kalendářní rok.

Vznikem skupiny k prvnímu dni kalendářního roku a jejím ukončením k poslednímu dni kalendářního roku je zabezpečeno, že skupina musí existovat alespoň po určité období, minimálně jeden kalendářní rok.

V přihlášce pro registraci skupiny určí spojené osoby, které budou členy skupiny, osobu, která bude jejím zastupujícím členem. Zastupující člen podá přihlášku k registraci u správce daně místně příslušného podle § 93a ZDPH.

- Skupina se stává plátcem od 1. ledna následujícího kalendářního roku, pokud je přihláška k registraci skupiny podána nejpozději do 31. října běžného roku.

Příklad:

Příhláška k registraci podána 6. 9. 2008 → skupina plátcem od 1. 1. 2009.

- Pokud skupina podá přihlášku k registraci po 31. říjnu běžného kalendářního roku, stává se skupina plátcem od 1. ledna druhého kalendářního roku následujícího po podání přihlášky k registraci.

Příklad:

Příhláška k registraci podána 9. 11. 2008 → skupina plátcem od 1. 1. 2010.

6.2.2 Přistoupení člena do skupiny – § 95a odst. 3 a 4 ZDPH

Ze stejného důvodu se uplatňuje výše uvedené pravidlo týkající se okamžiku změn ve skupině, které se týkají jejího složení, **k prvnímu dni kalendářního roku.**

- Pokud do skupiny přistupuje osoba, která je plátcem, může přistoupit pouze k prvnímu dni kalendářního roku. Přistupující osoba se stane členem skupiny od 1. ledna následujícího kalendářního roku, pokud skupina s jejím souhlasem podá žádost o přistoupení nejpozději do 31. října běžného kalendářního roku. Pokud skupina podá žádost o přistoupení po 31. říjnu běžného kalendářního roku, stává se tento plátce členem skupiny od 1. ledna druhého kalendářního roku následujícího po podání žádosti.

Příklad:

Žádost o přistoupení podaná 3. 8. 2009 → přistupující osoba se stává členem skupiny od 1. 1. 2010.

Žádost o přistoupení podaná 7.11. 2009 → přistupující osoba se stává členem skupiny od 1. 1. 2011.

- V případě osoby, která není plátcem, se umožňuje prolomení základního okamžiku pro vstup do skupiny. Tato osoba se stane členem skupiny od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém skupina podá s jejím souhlasem žádost o přistoupení do skupiny.

Příklad:

Žádost o přistoupení podaná 8. 2. 2010 → přistupující osoba se stává členem skupiny od 1. 5. 2010.

- V případě přistoupení osoby povinné k dani jako člena skupiny vzniká skupině nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 1 ZDPH u obchodního majetku přistupující osoby, a to při splnění všech podmínek stanovených v § 74 ZDPH. Nárok na odpočet daně uplatní skupina v daňovém přiznání za první zdaňovací období po dni přistoupení této osoby do skupiny.

6.2.3 Vystoupení člena ze skupiny nebo zrušení skupiny – § 95a odst. 5

Každý člen skupiny se při zrušení skupiny anebo pokud ze skupiny vystoupí, nejprve stane samostatným **plátcem**, a to následujícím dnem po ukončení jeho členství ve skupině. Případně úplné zrušení registrace plátce může být ukončeno standardním způsobem (např. když není osobou povinnou k dani, nemá obraty atd.).

6.2.4 Zánik člena skupiny – § 95a odst. 6 a 7 ZDPH

- Pokud člen skupiny zanikne bez provedení likvidace a jeho jmění přejde na **nově vytvořenou osobu**, stává se tato nová osoba **členem skupiny**, a to od prvního dne následujícího po dni jeho zániku, pokud v okamžiku zániku člena skupiny **není samostatnou osobou povinnou k dani**. Pro účely tohoto ustanovení se samostatnou osobou povinnou k dani rozumí osoba, která v době zániku člena skupiny není

nově vytvořenou osobou ani členem skupiny, tj. je to již „existující“ osoba, člen jiné skupiny nebo osoba, která není členem ani žádné jiné skupiny. Pokud je samostatnou osobou povinnou k dani postupuje se podle 6.2.5. V případě, kdy by tato nová osoba nesplňovala podmínky pro členství ve skupině, je skupina povinna oznámit danou skutečnost správci daně, který následně zruší její členství ve skupině.

Příklad:

Zánik člena skupiny 15. 3. 2010 → nová osoba, na kterou přejde jmění se stává **členem skupiny** od 16. 3. 2010 (pokud není samostatnou osobou povinnou k dani).

- Pokud by došlo k zániku osob, které jsou členy v různých skupinách, a jejich jmění přejde na **nově vytvořenou osobu** nebo člena některé ze skupin, nestane se tato osoba, na kterou jmění přejde, členem žádné skupiny, ale **stane se plátcem**, a to od prvního dne následujícího po dni zániku členů skupin, pokud v okamžiku jejich zániku není samostatnou osobou povinnou k dani. Pro účely tohoto ustanovení se samostatnou osobou povinnou k dani rozumí osoba, která v době zániku člena skupiny není nově vytvořenou osobou ani členem skupiny, tj. je to již „existující“ osoba, člen jiné skupiny nebo osoba, která není členem ani žádné jiné skupiny. Pokud je samostatnou osobou povinnou k dani postupuje se podle 6.2.5. Přihlášku k registraci je povinna podat do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Příklad:

Zánik člena C skupiny č. 1 je k 1. 3. 2010, zánik člena G skupiny č. 2 je k 12. 3. 2010 → nová osoba, na kterou přejde jmění se stane **plátcem** od 13. 3. 2010 (pokud není samostatnou osobou povinnou k dani).

6.2.5 Zánik člena skupiny – § 95a odst. 8 ZDPH

Pokud přejde jmění zanikajícího člena na osobu, která **je** v době zániku **osobou povinnou k dani**, tj. není nově vytvořenou osobou ani členem skupiny, **nestane** se tato osoba **členem skupiny; stává se plátcem**, a to od prvního dne následujícího po dni zániku člena skupiny. Přihlášku k registraci je povinna podat do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Do skupiny může být následně začleněna standardním postupem, pokud jsou splněny podmínky podle § 95a odst. 3 zákona o DPH.

Příklad:

Zánik člena skupiny 1. 3. 2010 → osoba povinná k dani, na kterou přejde jmění se stává **plátcem** od 2. 3. 2010.

Pokud zanikne člen skupiny **s likvidací**, nebude nadále splňovat vymezení spojené osoby nezbytné pro členství ve skupině a skupina je povinna oznámit danou skutečnost správci daně, který následně zruší formální členství zaniklého člena.

6.2.6 Nárok na odpočet daně při přistoupení osoby povinné k dani – § 95a odst. 9 ZDPH

Jestliže jako člen skupiny přistoupí osoba povinná k dani, je skupina oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 1 ZDPH. Nárok na odpočet daně skupina uplatní v daňovém přiznání za první zdaňovací období po dni přistoupení daného člena.

6.3 Zdaňovací období – § 99 ZDPH

Zdaňovacím obdobím skupiny je kalendářní měsíc.

6.4 Daňová identifikační čísla (DIČ)

Pokud správce daně zjistí, že jsou splněny všechny zákonem stanovené podmínky, skupinu zaregistruje a vydá zastupujícímu členovi osvědčení o registraci skupiny, spolu

s příslušným počtem stejnopisů tohoto osvědčení pro jednotlivé členy skupiny. Skupině bude přiděleno **speciální DIČ pro účely DPH ve formátu CZ699nnnnnk**, kde „nnnnn“ je pořadové číslo a „k“ je kontrolní číslice. Registrace k DPH jednotlivých členů skupiny se zruší ke dni předcházejícímu vzniku jejich členství ve skupině.

Pro účely správy DPH i související mezinárodní spolupráce bude správce daně považovat skupinu jako samostatnou osobu povinnou k dani, za niž jedná zastupující člen. Daňová rozhodnutí ve věcech skupiny budou doručována pouze zastupujícímu členovi.

V systému VIES (VAT Information Exchange System) bude skupina uvedena pod nově vydaným DIČ, k němuž budou přiřazeny identifikační údaje zastupujícího člena. V registru plátců DPH zde budou navíc uvedeni i ostatní členové skupiny. Původní DIČ jednotlivých členů již nebudou pro účely DPH platná.

6.5 Daňová přiznání, souhrnná hlášení

Za skupinu podává daňová přiznání a souhrnná hlášení její zastupující člen.

Právo a povinnost podat přiznání k DPH jednotlivých členů skupiny za prosinec (resp. poslední čtvrtletí) předcházející vzniku skupiny již má skupina. Přiznání k DPH podává zastupující člen u svého místně příslušného správce daně s tím, že budou podána samostatně za každého člena skupiny (na přiznání k DPH budou uvedeny údaje o původním plátcu DPH). Obdobně se bude postupovat v případě podávání dodatečných přiznání na DPH u jednotlivých členů za období před vznikem skupiny, pokud budou podávána po vzniku skupiny.

Při podání posledního přiznání za skupinu před jejím zrušením je třeba vycházet z ustanovení § 5c odst. 3 zákona o DPH. Jedná se o povinnost podat daňové přiznání za skupinu, která již v okamžiku podání daňového přiznání neexistuje. Proto jsou povinni členové skupiny při jejím zrušení dohodou určit osobu, na kterou tato povinnost přejde (tzn., že touto určenou osobou bude buď dosavadní zastupující člen skupiny nebo některý jiný dosavadní člen skupiny (na přiznání k DPH skupiny určen). Daňové přiznání za skupinu podá určená osoba u svého místně příslušného správce daně v okamžiku podání přiznání.

6.6 Zrušení skupiny a ukončení členství jednotlivých členů ve skupině – § 106a ZDPH

Ze stejných důvodů jako u registrace skupiny a přistoupení členů do skupiny, kdy bylo nastaveno základní datum k prvnímu dni kalendářního roku (s ohledem na pravidla uplatňování nároku na odpočet daně, která se určují vždy pro celý kalendářní rok), tak ke zrušení skupiny a dále i k ukončení členství jednotlivých členů skupiny dochází **k poslednímu dni kalendářního roku**. Tento den je nastaven z důvodu úpravy a vyrovnání odpočtu daně, která plátce provádí za kalendářní rok v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku.

Nastavením ukončení skupiny k poslednímu dni kalendářního roku je zabezpečeno, že skupina musí existovat alespoň po určité období (minimálně jeden kalendářní rok). Obdobné pravidlo je z tohoto důvodu aplikováno i pro rušení členství jednotlivých osob ve skupině.

Registrace skupiny bude moci být zrušena nejdříve po uplynutí jednoho kalendářního roku od data její registrace.

6.6.1 Zrušení registrace skupiny – § 106a odst. 1 ZDPH

- Správce daně zruší registraci skupiny **k 31. 12. běžného kalendářního roku**, jestliže skupina nejpozději **do 31. 10. běžného kalendářního roku** podá žádost o zrušení registrace.

Příklad:

Žádost podaná 27. 7. 2010 → registrace zrušená k 31. 12. 2010.

- Správce daně zruší registraci skupiny k 31. 12. následujícího kalendářního roku, jestliže skupina podá žádost o zrušení registrace po 31. 10. běžného kalendářního roku.

Příklad:

Žádost podaná 21. 11. 2010 → registrace zrušená k 31. 12. 2011.

6.6.2 Zrušení členství osoby ve skupině – § 106a odst. 2 ZDPH

- Správce daně zruší členství osoby ve skupině také k 31. 12. běžného kalendářního roku, pokud skupina podá žádost o vystoupení člena ze skupiny nejpozději k 31. 10. běžného kalendářního roku.

Příklad:

Žádost o vystoupení člena ze skupiny podaná 27. 7. 2010 → členství zrušeno k 31. 12. 2010.

- Správce daně zruší členství osoby ve skupině k 31. 12. následujícího kalendářního roku, pokud skupina podá žádost o zrušení registrace po 31. 10. běžného kalendářního roku.

Příklad:

Žádost o vystoupení člena ze skupiny podaná 21. 11. 2010 → registrace zrušená k 31. 12. 2011.

6.6.3 Zrušení členství osoby ve skupině – § 106a odst. 3 ZDPH

Skupina může podat žádost o vystoupení člena ze skupiny, který přistoupil do skupiny jako neplátce (dle § 95a odst. 4 ZDPH) nejdříve po uplynutí **jednoho roku** od data, kdy se stal členem skupiny.

Příklad:

Žádost o přistoupení podaná 8. 2. 2010 → přistupující osoba se stává členem skupiny od 1. 5. 2010 → žádost o vystoupení může být podaná nejdříve 1. 5. 2011.

6.6.4 Nesplnění podmínek stanovených v § 5a – § 106a odst. 4 a 5 ZDPH

V případě, kdy skupina nebo člen skupiny přestane splňovat podmínky stanovené v § 5a ZDPH (např. členové skupiny přestanou být spojenými osobami), je skupina povinna tuto skutečnost oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy tato skutečnost nastala.

- Správce daně následně zruší registraci skupiny, respektive členství osoby ve skupině k 31. 12. běžného kalendářního roku, pokud skupina oznámí, že nesplňuje (resp. člen skupiny nesplňuje) podmínky pro členství nejpozději do 31. 10. běžného kalendářního roku.

Příklad:

Skutečnost o nesplnění podmínek skupiny (resp. člena skupiny), která nastala 1. 8. 2009 → oznámení správci daně do 16. 8. 2009 → registrace skupiny (resp. členství osoby ve skupině) zrušena k 31. 12. 2009.

- Pokud tuto skutečnost skupina oznámí po 31. 10. běžného kalendářního roku, zruší správce daně registraci skupiny (resp. člena skupiny) k 31. 12. následujícího kalendářního roku.

Příklad:

Skutečnost o nesplnění podmínek skupiny (resp. člena skupiny), která nastala 12. 11. 2009 → oznámení správci daně do 27. 11. 2009 → registrace skupiny (resp. členství osoby ve skupině) zrušena k 31. 12. 2010.

6.6.5 Neplnění zákonných povinností – § 106a odst. 6 ZDPH

Správce daně je oprávněn zrušit registraci skupiny **k 31. 12. kalendářního roku** v případě, kdy tato neplní své zákonné povinnosti (peněžního i nepeněžního charakteru, např. nebude podávat daňová přiznání).

6.6.6 Zrušení registrace plátce – § 106a odst. 7 ZDPH

Správce daně zruší registraci plátce, který se při vzniku skupiny nebo přistoupením stává členem skupiny, a to z důvodu, že plátcem se stává skupina jako celek. Registrace plátce bude zrušena **ke dni předcházejícímu dni vzniku jeho členství ve skupině**.

Příklad:

Den vzniku členství ve skupině od 1. 1. 2009 → zrušení registrace plátce k 31. 12. 2008.

6.6.7 § 106a odst. 8 ZDPH

Zrušení registrací podle § 106a ZDPH (tj. zrušení registrace skupiny, ukončení členství jednotlivých členů i zrušení registrace při vstupu do skupiny) jsou **vyjmuta** z úpravy stanovené v § 74 odst. 5 ZDPH, který ukládá plátcí při zrušení registrace povinnost snížit nárok na odpočet daně z obchodního majetku.

6.6.8 § 107 odst. 3 ZDPH

Jestliže bude do skupiny přistupovat osoba identifikovaná k dani, správce daně zruší registraci k DPH osobě identifikované k dani ke dni vzniku jejího členství ve skupině.

7. Vystavování dokladů – § 28 odst. 11 ZDPH

Za **plnění uskutečněné skupinou** bude členem skupiny, který uskutečnil zdanitelné plnění vystaven daňový doklad, který má obdobné náležitosti jako běžný daňový doklad. Na daňových dokladech budou uvedeny údaje týkající se jména nebo názvu a sídla nebo místa podnikání jednotlivého člena skupiny, který plnění uskutečnil, případně pro kterého bylo plnění uskutečněno (v případě přenesení daňové povinnosti na zákazníka), ale bude uvedeno daňové identifikační číslo plátce – skupiny, pod kterým je skupina registrována.

Z důvodu lepší „identifikovatelnosti“ doporučujeme na daňových dokladech doplnit i údaj, že se jedná o člena skupiny.

8. Daňová evidence – § 100 odst. 5 ZDPH

Všichni členové skupiny musí vést evidenci plnění uskutečněných pro ostatní členy skupiny. Daňovou evidenci za skupinu vede její zastupující člen.

9. Koeficient – způsob krácení odpočtu daně – § 76 odst. 6 ZDPH

Vzhledem k tomu, že pro účely DPH vzniká nový subjekt, pro který neexistují údaje pro výpočet koeficientu za předchozí rok, tak v prvním roce existence skupiny si výši zálohového koeficientu stanoví plátce (skupina) podle předběžného odhadu. Výhodiskem pro stanovení koeficientu by měly být odpovídající údaje jednotlivých členů.

10. Úprava a vyrovnání odpočtu daně – § 78 a § 79 ZDPH

Práva a povinnosti osob, které se stanou členy skupiny, přecházejí na skupinu (§ 5c odst. 1 ZDPH). Období 5ti let se počítá od okamžiku pořízení majetku osobou, která se následně stane členem skupiny. Je možné, že v důsledku vzniku skupiny dojde ke změně nároku na odpočet daně v důsledku jeho použití, ale toto nemá nijak vliv

na běh 5letého období. Obdobně to bude fungovat i v případě zrušení společnosti bez likvidace, resp. v případě jakéhokoliv právního nástupnictví.

11. Vracení nadměrného odpočtu – § 105 odst. 2 ZDPH

Vrátit nadměrný odpočet skupině lze jen v případě, kdy ani skupina ani žádný z jejích členů nemá daňový nedoplatek. Přeplatek skupiny (zejména v důsledku nadměrného odpočtu) se použije na úhradu případných daňových nedoplatků členů skupiny.

V souladu s § 105 odst. 2 ZDPH nelze použít postup, kdy se převede přeplatek člena skupiny (např. na dani z příjmů) na úhradu nedoplatku skupiny na DPH, pokud o to člen skupiny sám nepožádá.

V ostatních ohledech se uplatní obecná pravidla stanovená v § 105 ZDPH, takže pokud skupina ani její jednotliví členové daňový nedoplatek nemají (i na jiných daních než DPH), vrátí se nadměrný odpočet skupině do 30 dnů od jeho vyměření na účet uvedený v přihlášce k registraci k DPH pro skupiny.

12. Problematika provozovny ve vztahu ke skupině

Je-li část osoby povinné k dani (v daném případě např. sídlo) ve skupině, uskutečňuje její provozovna umístěná mimo tuzemsko plnění vůči skupině, bez ohledu na to, kterému členovi skupiny je služba poskytnuta (jedno zda zřizovateli či jinému členovi). Zdanitelné plnění mezi provozovnou člena skupiny umístěnou mimo tuzemsko a skupinou (členem skupiny, který je zřizovatelem dané provozovny) nastane, jsou-li naplněny znaky zdanitelného plnění (právní vztah, reciproční plnění, přímé spojení mezi poskytnutou službou a obdrženou úplatou).

V případech, kdy služba poskytnutá zahraniční částí společnosti bude fakturována a poskytnuta jinému členovi prostřednictvím její provozovny ve skupině, přičemž poskytnutí služby nebude relevantní provozovně přiřadit (jako při vykázání dvou plnění, a to 1. vnitropodnikového a 2. vnitroskupinového, jejichž charakter provozovna fakticky nezmění), je služba poskytnutá zahraniční částí společnosti předmětem daně.

Výše uvedená problematika je detailně probrána v zápisu z KV KDP 217/21.01.07, který je zveřejněn na internetových stránkách Ministerstva financí a české daňové správy <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/KVKDP24012008.pdf>

Aktualizace informace ke skupinové registraci k 1. 4. 2011

Nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým se novelizoval zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), byl s účinností od 1. 1. 2008 zaveden institut skupinové registrace pro účely daně z přidané hodnoty (viz **Informace ke skupinové registraci – DPH**).

Cílem aktualizace „Informace ke skupinové registraci“ je upozornit na změny v oblasti DPH u skupinové registrace, které nastaly v roce 2010 a 2011.

Jedná se o změny, tj. vztahy mezi skupinou a jejími členy, které zavedením skupinové registrace v zákoně o DPH nebyly v první fázi zavedení tohoto institutu upraveny. Na základě praktických zkušeností a problémů, které se během fungování skupinové registrace objevily, bylo nanejvýše potřebné upravit vztahy mezi skupinou a jejími členy, se kterými bylo zahájeno insolvenční řízení. Tyto změny se promítly do jednotlivých ustanovení zákona o DPH.

1. **Novela 2010 zákona o DPH (nabytí účinnosti dne 1. 1. 2010)**

1.1 **Vymezení skupiny pro účely DPH (§ 5a odst. 1 zákona o DPH)**

Člen skupiny nesmí být současně účastníkem sdružení na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. Jedná se o vyloučení možnosti člena skupiny být současně účastníkem sdružení na základě smlouvy o sdružení (§ 829 a násl. občanského zákoníku) nebo jiné obdobné smlouvy. Z hlediska přechodu z r. 2009 na r. 2010 zákon o DPH obsahuje přechodná ustanovení (Čl. II, bod 4 zákona č. 489/2009 Sb.)

1.2 **Skupinová registrace**

- § 95a odst. 5 zákona o DPH

V souvislosti s doplněním nového odstavce 3 § 106a (úprava ukončení členství ve skupině členovi, na kterého byl prohlášen úpadek resp. u kterého soud rozhodl o jeho úpadku) do novely, byl upraven i text tohoto odstavce, který řeší způsob zániku členství člena (členů) skupiny ve skupině nebo celé skupiny, a to jak na základě zrušení členství členů správcem daně nebo ze zákona.

- § 95a odst. 7 a 8 zákona o DPH

V tomto případě se jednalo pouze o opravu chyby, a to doplněním lhůty 15 dnů pro podání přihlášky k registraci.

1.3 **Zrušení a změna skupinové registrace (§ 106a odst. 3 zákona o DPH)**

Jednou ze zásadních změn, které byly do novely 2010 zákona o DPH zahrnuty, je doplnění nového odstavce 3 do § 106a. Je to úprava ukončení členství ve skupině členovi, na kterého byl prohlášen úpadek, resp. u kterého soud rozhodl o jeho úpadku. V tomto případě se jedná o zánik členství ve skupině ze zákona. Z hlediska přechodu z r. 2009 na r. 2010 zákon o DPH obsahuje přechodná ustanovení (Čl. II, bod 5 zákona č. 489/2009 Sb.)

2. **Novela zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2011**

Touto novelou zákona o DPH byla provedena legislativní úprava, a to z důvodu možného prohlášení úpadku na některého člena skupiny, resp. u kterého soud rozhodl o jeho úpadku. Vzhledem ke skutečnosti, že členové skupiny jsou samostatnými hospodářskými jednotkami, byla potřeba v souvislosti s prohlášením úpadku u kteréhokoli člena skupiny rozdělit skupinu k tomuto okamžiku rovněž daňové a účetně, a to zrušením členství tohoto člena skupiny ze zákona. Důvodem bylo, aby mohly být v rámci insolvenčního

řízení vypořádány daňové povinnosti jak skupiny, tak daňové povinnosti člena skupiny, vzniklé po rozhodnutí soudu o jeho úpadku.

2.1 Skupina (§ 5b odst. 2 zákona o DPH)

Jedná se o zpřesnění a rozšíření odpovědnosti členů skupiny za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů na všechny případy zániku jejich členství ve skupině ze zákona (např. v případě úmrtí, zániku bez právního nástupce, tj. v případech, kdy daná osoba přestává být subjektem práva).

2.2 Zdaňovací období (§ 99 zákona o DPH – vložen nový odstavec 12)

V souvislosti s prohlášením úpadku na člena skupiny je upraven i průběh zdaňovacího období skupiny a bývalého člena skupiny, který je v úpadku. Při rozhodnutí o úpadku člena skupiny končí probíhající zdaňovací období skupiny dnem, který předchází dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku člena skupiny. Následující zdaňovací období skupiny a plátce, jehož členství ve skupině zaniklo v souvislosti s insolvenčním řízením, začíná dnem nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku a končí posledním dnem kalendářního měsíce, ve kterém nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku. Dále je zdaňovacím obdobím skupiny a plátce, jehož členství ve skupině zaniklo v souvislosti s insolvenčním řízením, kalendářní měsíc.

2.3 Daňové přiznání a splatnost daně (§ 101 odst. 2 zákona o DPH)

Tato změna má souvislost s § 99 zákona o DPH. Jedná se o povinnost podávání daňového přiznání (včetně lhůt), a to pro skupinu do rozhodnutí o úpadku, pro skupinu bez člena skupiny, který je v úpadku a samostatně pro člena skupiny, který je v úpadku po rozhodnutí o úpadku.

Lhůta pro podání daňového přiznání skupiny za zdaňovací období končící dnem, který předchází dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku člena skupiny, je 30 dnů od skončení zdaňovacího období. Za zdaňovací období v době probíhajícího insolvenčního řízení, včetně zdaňovacího období končícího dnem, kdy došlo k ukončení insolvenčního řízení, je lhůta pro podání daňového přiznání jak skupiny, tak člena v úpadku 25 dnů od skončení zdaňovacího období.

Ilustrativní příklad (§ 99 odst. 12 a § 101 odst. 2 zákona o DPH):

Jeden z členů skupiny se dostal do finančních problémů a na základě rozhodnutí insolvenčního soudu tento člen skupiny obdržel rozhodnutí o úpadku, které nabylo účinnosti dne 15. 5. 2011. Jak bude postupovat skupina a člen skupiny v úpadku?

- 15. 5. 2011 účinnost rozhodnutí o úpadku
- 1. 5. – 14. 5. 2011 probíhající běžné zdaňovací období
- 30. 5. 2011⁾ povinnost zvolit nového zastupujícího člena skupiny
- 13. 6. 2011 povinnost skupiny podat DAP za probíhající běžné období
- 15. 5. - 31. 5. 2011 1. zdaňovací období, kdy je člen skupiny v úpadku
- 25. 6. 2011 povinnost skupiny podat DAP („bez člena skupin v úpadku“) přiznat a zaplatit daň za 1. zdaňovací období, kdy je člen skupiny v úpadku + povinnost člena skupiny v úpadku podat DAP za 1. zdaňovací období, kdy je člen skupiny v úpadku
- 1. 6. – 30. 6. 2011 a pro další období – zdaňovací období je kalendářní měsíc, lhůta pro podání DAP jak skupiny tak člena v úpadku je 25 dnů od skončení zdaňovacího období

⁾ Pozn.: V případě, že by v úpadku byl zastupující člen skupiny, jsou členové skupiny povinni zvolit nového zastupujícího člena (viz další bod).

2.4 Zrušení a změna skupinové registrace (106a zákona o DPH – vložen nový odst. 4)

Jedná se o řešení situace, kdy zaniká účast ve skupině zastupujícím členovi standardní cestou, úmrtím nebo kdy soud rozhodl o úpadku zastupujícího člena skupiny. Aby nevznikla situace, že správce daně nebude mít s kým komunikovat, tak v tomto případě členové skupiny jsou povinni zvolit nového zastupujícího člena, a to ve lhůtě do 15 dnů ode dne zániku členství „původního“ zastupujícího člena ve skupině.

Informace GFŘ

k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti u dodání elektřiny, plynu a dodání certifikátů elektřiny

Č. j.: 2375/16/7100-20118-012884

Nařízení vlády č. 11/2016, které nabývá účinnosti dne 1. 2. 2016, mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb. Změna příslušného nařízení vlády spočívá mimo jiné v zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na dodání certifikátů elektřiny a dodání elektřiny a plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), za obchodníka se pro účely režimu přenesení daňové povinnosti považuje také osoba, jejímž předmětem podnikání je přenos elektřiny, distribuce elektřiny, obchod s elektřinou, činnost operátora trhu, přeprava plynu, distribuce plynu, uskladňování plynu a obchod s plynem za podmínek stanovených zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), v souladu s § 2 odst. 1 písm. c) nařízení vlády č. 11/2016.

1. Dodání plynu a elektřiny

Dodáním daného zboží **soustavami nebo sítěmi** se rozumí dodání elektřiny sítěmi a dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území EU anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené. Sem patří i dodání plynu, který se nachází v zásobnících pevně spojených s přepravní či distribuční soustavou. Předpokladem je, že daný zásobník je součástí této přepravní či distribuční soustavy. Je na plátcí, aby tuto skutečnost náležitě doložil.

Při **neoprávněném odběru** elektřiny či plynu obchodníkem se jedná o zdanitelné plnění - dodání zboží dle § 13 zákona o DPH. Také u tohoto plnění se při naplnění všech zákonných podmínek uplatní režim přenesení daňové povinnosti.

1.1 Vymezení osoby obchodníka

Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní, pokud je plátcem dodávána elektřina nebo plyn obchodníkovi, který je plátcem a místem plnění je v tuzemsku (místem plnění při dodání plynu a elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi je místo, kde má tento obchodník sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáváno - § 7a odst. 1 zákona o DPH).

Obchodníkem je osoba povinná k dani, která nakupuje elektřinu či plyn zejména za účelem jejich dalšího prodeje a jejíž vlastní spotřeba tohoto zboží je zanedbatelná.

Za obchodníka je tedy nutno považovat subjekt, který je držitelem licence na obchod s elektřinou nebo obchod s plynem¹⁾ udělené Energetickým regulačním úřadem na základě energetického zákona, a to bez ohledu na to, že elektřinu nebo plyn používá pro vlastní spotřebu.

¹⁾ Samostatnou přílohou této Informace je pro účely usnadnění aplikace režimu přenesení daňové povinnosti tabulka Udělené licence, s údaji o držitelích licencí na obchod s elektřinou a plynem. Finanční správa bude v úvodní fázi zavedení režimu přenesení daňové povinnosti v pravidelných týdenních intervalech zveřejňovat aktualizaci těchto informací v závislosti na datech poskytnutých Energetickým regulačním úřadem.

Upozorňujeme, že všechny udělené licence ERÚ, včetně licencí v oblastech, jako jsou např. distribuce elektřiny, distribuce plynu, přenos elektřiny, přeprava plynu, uskladňování plynu, jsou rovněž zveřejněny na <http://www.eru.cz/cs/vyhledavac-licenci>.

Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní i v situaci, kdy odběratel elektřiny bude mít od Energetického regulačního úřadu pouze licenci na obchod s plynem. Stejně tak se tento režim uplatní i v případě, že odběratel plynu bude mít od Energetického regulačního úřadu jen licenci na obchod s elektřinou. Pro účely uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti není tedy rozhodující, na jaké zboží (plyn nebo elektřina) byla licence vydána.

S ohledem na fungování trhu s plynem a elektřinou a v souladu s § 2 odst. 1 písm. c) příslušného nařízení vlády je nezbytné za obchodníka s plynem a elektřinou považovat nejen držitele licence na obchod s elektřinou nebo plynem, ale také subjekty, které se obchodování účastní jen za účelem zajištění samotného fungování trhu s elektřinou nebo plynem a jejichž činnost je ekonomicky a technicky s těmito trhy spojena. Jedná se o některé činnosti ve smyslu § 3 odst. 1 energetického zákona, a to přenos elektřiny, distribuci elektřiny, činnost operátora trhu, přepravu plynu, distribuci plynu a uskladňování plynu. Samotný trh by totiž bez těchto činností nemohl existovat, nehledě na to, že účtování těchto služeb je obvykle součástí ceny elektřiny nebo plynu.

Mezi obchodníky, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, se tak řadí i subjekty, které mají od Energetického regulačního úřadu přidělenou licenci v oblasti konkrétního předmětu podnikání v energetických odvětvích (např. na distribuci elektřiny, distribuci plynu, přenos elektřiny, přepravu plynu, uskladňování plynu). Předmětem režimu přenesení daňové povinnosti budou pouze zdanitelná plnění poskytnutá těmto subjektům, která jsou spojena s dodáním elektřiny či plynu.

Mimo jiné se jedná i o společnosti, které mají výhradní postavení na trhu s elektřinou či plynem - OTE, a.s. (dále jen „operátor trhu“), ČEPS, a.s. (provozovatel přenosové soustavy) a NET4GAS, s.r.o. (provozovatel přepravní soustavy)²⁾.

Pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti je tedy zásadně rozhodující osoba odběratele - obchodníka. Účel využití předmětného zboží nebude mít žádný vliv na použití daňového režimu. Jak je již výše zmíněno, režim přenesení daňové povinnosti bude aplikován také v situacích, kdy osoba splňující definici obchodníka nakoupí elektřinu nebo plyn pro vlastní spotřebu.

Finanční správa České republiky upozornila před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti na dodání plynu a elektřiny na riziko podvodu na dani z přidané hodnoty při obchodování s tímto zbožím (podrobněji viz <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2015/upozorneni-na-podvody-v-oblasti-dph-6848>). Plátce daně, který nakupuje a prodává předmětné zboží bez potřebné licence vydané nebo uznané Energetickým regulačním úřadem, naplňuje vědomostní test „věděl nebo mohl vědět“ o možném podvodu na dani z přidané hodnoty s možností neuznání nároku na odpočet daně při správě daně. Tento vědomostní test může naplnit i plátce, který nakupuje plyn nebo elektřinu od plátce nemajícího potřebnou licenci.

1.2 Stanovení základu daně

V režimu přenesení daňové povinnosti se **základ daně** stanoví dle obecných principů zákona o DPH. V souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona o DPH je základem daně vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně, od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Základ daně dále zahrnuje i vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění (§ 36 odst. 3 písm. c) zákona o DPH). Za vedlejší výdaje lze při splnění zákonných podmínek pokládat např. náklady

²⁾ Licence na činnost operátora trhu, licence na přenos elektřiny a licence na přepravu plynu jsou vydávány Energetickým regulačním úřadem jako výlučné licence za podmínek stanovených energetickým zákonem.

na distribuci elektřiny nebo plynu, systémové služby, činnost zúčtování operátorem trhu, atd.

Vedlejší výdaje, které jsou fakturovány společně v přímé souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním (dodání elektřiny nebo plynu), tedy vstupují do základu daně a na celé plnění se tak uplatní režim přenesení daňové povinnosti, a to bez ohledu na výši úplaty za související plnění, která jsou považována za vedlejší plnění.

Co se týká **opravy základu daně** u zdanitelného plnění, které bylo uskutečněno před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, je třeba vycházet z obecné opravy obsažené v § 42 zákona o DPH. V případě opravy základu daně a výše daně, která je považována za samostatné zdanitelné plnění, se uplatní režim zdanění platný ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění, tj. běžný režim zdanění.

1.3 Plnění nepodléhající režimu přenesení daňové povinnosti

U některých plnění mohou v praxi nastat situace, kdy se režim přenesení daňové povinnosti nebude na trhu s elektřinou či plynem aplikovat. Může se jednat o následující případy **dodání elektřiny či plynu**, např.:

- obchodníkovi, který není plátcem,
- plátcí, který nenaplní definici obchodníka, včetně plátce, který dodává elektřinu nebo plyn v souvislosti s nájmem nemovitostí.

Stejně tak u plnění, která nemají charakter dodání zboží, nýbrž **poskytnutí služby** – např. likvidace elektřiny nebo plnění ve vazbě na mimotoleranční odchylku, nebude režim přenesení daňové povinnosti na trhu s elektřinou či plynem uplatněn³⁾.

2. Dodání certifikátů elektřiny

2.1 Vymezení dodání certifikátů elektřiny

V obecné rovině lze konstatovat, že **certifikát elektřiny** je obchodovatelný a je určen např. k prokázání určitého množství či podílu elektřiny vyrobeného z obnovitelných zdrojů energie nebo k potvrzení nároků účastníků trhu s elektřinou na úspory energie v důsledku opatření ke zvýšení energetické účinnosti.

Dodáním certifikátů elektřiny se v současných podmínkách na trhu s elektřinou v ČR rozumí převod záruk původu elektřiny z obnovitelných zdrojů nebo záruk původu elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“)⁴⁾. Záruka původu slouží k prokázání původu elektřiny vyrobené buď z obnovitelných zdrojů, nebo z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla. Hodnota záruky původu odpovídá množství takto vyrobené elektřiny, které bylo dodáno do elektrizační soustavy České republiky za období jednoho, dvou, tří, šesti nebo dvanácti kalendářních měsíců.

Na základě žádosti výrobce elektřiny z obnovitelných zdrojů nebo výrobce elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla je záruka původu vydávána v elektronické podobě operátorem trhu na účet výrobce vedený v evidenci záruk původu. O vydání záruky původu lze požádat nejpozději do 12 kalendářních měsíců od uskutečnění výroby a dodávky elektřiny⁵⁾.

³⁾ V této souvislosti odkazujeme na závěry z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 14. 10. 2015 – příspěvek 460/16.09.15: Uplatnění daně z přidané hodnoty u odchylek elektřiny a plynu způsobených subjekty zúčtování – str. 14.

⁴⁾ Pojem „záruka původu“ je třeba vykládat v duchu legislativní zkratky uvedené v § 45 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie. Úprava „převodu záruky původu“ je obsažena v § 45 odst. 4 písm. b) téhož zákona.

⁵⁾ Podmínky pro vydávání záruk původu z obnovitelných zdrojů energie a elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla upravuje vyhláška č. 403/2015 Sb., o zárukách původu elektřiny

Záruka původu může být vedena v evidenci záruk původu na účtu výrobce elektřiny z obnovitelných zdrojů, výrobce elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla nebo obchodníka s elektřinou (dále jen „držitel účtu“).

Evidence záruk původu provozovaná operátorem trhu umožňuje elektronickým způsobem **převod záruky původu** vedené na účtu držitele záruk původu mezi výrobcí elektřiny nebo obchodníky s elektřinou v rámci České republiky. Převodce provede příkaz k převodu záruky původu, pokud ji příjemce nepřijme do 30 dnů, záruka původu zůstane na účtu převodce.

Evidence záruk původu také umožňuje elektronickým způsobem uplatnění záruky původu z obnovitelných zdrojů pro prokázání původu elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů a dodané zákazníkovi v České republice. Uplatnění záruky původu se realizuje prostřednictvím evidence záruk původu tak, že se k příslušné záruce původu přiřadí zákazník, kterému byla elektřina, k níž se vztahuje záruka původu, dodána.

Převod záruky původu je považován za poskytnutí služby. V tomto směru je třeba upozornit na skutečnost, že režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje pouze na převod záruky původu, a nikoliv na její první vydání operátorem trhu.

3. Obecné povinnosti vztahující se k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti

Pro plnění, u kterých se režim přenesení daňové povinnosti bude nově aplikovat, **platí obecná obdobná pravidla a povinnosti jako pro plnění, pro která byl již režim přenesení daňové povinnosti zaveden.**

Při **naplnění podmínek režimu přenesení daňové povinnosti** u dodání elektřiny nebo plynu obchodníkovi a dodání certifikátů elektřiny se na předmětná zdanitelná plnění vztahují zejména povinnosti uvedené v ustanoveních § 92a, § 108 odst. 1 písm. g), § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH a také povinnosti v oblasti kontrolního hlášení definované v § 101c a násl. zákona o DPH.

V režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno (příjemce plnění), povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 92a odst. 1 zákona o DPH). K úplatám před uskutečněním zdanitelného plnění (**zálohovým platbám**) se nepřihlíží. Pokud byla přijata zálohová platba před uskutečněním zdanitelného plnění a zároveň před účinností režimu přenesení daňové povinnosti pro výše zmíněná plnění, režim přenesení daňové povinnosti se neaplikuje zpětně na již přiznanou daň z přijaté zálohové platby.

Při výpočtu hodnoty, na kterou se použije režim přenesení daňové povinnosti, se dle § 92a odst. 4 zákona o DPH vychází ze základu daně stanoveného podle obecného pravidla v § 37a odst. 1 zákona o DPH (zjednodušeně hodnota doplátku za výše zmíněné plnění po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro toto plnění bude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti).

V situaci, kdy základ daně ze zálohy přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění (a před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti) převyší konečnou úplatu za dané plnění, vyúčtování přeplatku proběhne v běžném režimu, neboť fakticky dochází k vrácení části zálohy.

Podle § 92f odst. 2 zákona o DPH mají-li plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, důvodně za to, že toto zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, a tento režim k tomuto plnění použijí, považuje se toto plnění za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti. Bude-li v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti na výše zmíněná plnění sporné jednoznačně stanovit, zda byly naplněny podmínky

z obnovitelných zdrojů energie a elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla, ve znění pozdějších předpisů.

pro uplatnění tohoto režimu a obě strany (poskytovatel i příjemce plnění) uplatní tento režim v rozsahu všech zákonem definovaných povinností (nezbytné je zajistit splnění všech povinností nejen poskytovatelem plnění, ale i příjemcem plnění), bude aplikována **právní fikce, že dané plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.**

V souvislosti s povinností podat **kontrolní hlášení** dle §101c zákona o DPH vykazuje plátce v příslušném oddílu kontrolního hlášení jako poskytovatel nebo příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti mj. kód předmětu plnění. Jednotlivá plnění spadající do tohoto režimu jsou v aplikaci elektronického podání Kontrolní hlášení na Daňovém portálu Finanční správy zadávána pod následujícími kódy: 18 – dodání certifikátů elektřiny, 19 – dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, 20 – dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi.

Bližší informace o obecných pravidlech a povinnostech spojených s aplikací tohoto režimu jsou k dispozici na Internetu Finanční správy na následujícím odkazu:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti>.

Informace GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení

Č. j.: 34529/17/7100-20116-050484

Cílem této informace je shrnutí základních postupů souvisejících s podáním žádosti o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, a to zejména ve vztahu k rozšíření důvodů pro toto prominutí s účinností od 6. 3. 2017.

Tato informace nenahrazuje relevantní právní úpravu prominutí pokut, jejím účelem je poskytnout plátcům daně výčet základních informací pro správnou aplikaci tohoto institutu.

Relevantní právní úprava

Institut individuálního promíjení pokut za nepodání kontrolního hlášení upravuje speciálně ustanovení § 101k zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). **Rozsah prominutí a podrobný postup řízení upravuje Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení a to ve znění Dodatku č. 1 (č.j.: 26878/17/7100-20118-012287), který nabyl účinnosti dne 6. 3. 2017¹⁾ (dále jen „Pokyn GFŘ-D-29“ nebo „Dodatek č. 1“).**

Pokyn GFŘ-D-29 a tudíž ani tato informace se nevztahuje na pokuty uložené dle ustanovení § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH (pokuty ve výši 1 000 Kč) ani dle § 101h odst. 2 a 3 zákona o DPH (pokuty ve výši „až 50 000 Kč“ a „až 500 000 Kč“).

Základní podmínky

Pro možnost prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení ve výši stanovené Pokynem GFŘ-D-29 musí být splněny následující podmínky:

1. Za nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením byla uložena pokuta:
 - 10 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH - za podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně,
 - 30 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH - za nepodání kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů v kontrolním hlášení, nebo
 - 50 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH - za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně.
2. K nesplnění povinností, za které byla uložena pokuta, došlo z některého ospravedlnitelného důvodu, který je vymezen v části II. 3. A.- Pokynu GFŘ-D-29 - viz také bod 3 této Informace.
3. U daňového subjektu nebyly naplněny podmínky vylučující možnost prominutí pokuty ve smyslu části II. 2. A. Pokynu GFŘ-D-29 - viz bod 2 této Informace.
4. Daňový subjekt podal žádost o prominutí pokuty a uhradil správní poplatek ve výši 1.000 Kč.
5. K podání žádosti o prominutí pokuty došlo nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu - viz bod 1 této Informace.

1. Podání žádosti a poplatková povinnost

Správce daně rozhodne o případném prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení na základě **žádosti daňového subjektu**. Žádost se podává u správce daně věcně a místně příslušného správce daně (v době podání žádosti o prominutí), ke které se váže pokuta, o jejíž prominutí je žádáno. Podání žádosti o prominutí pokuty není formulářovým podáním a z toho důvodu **není stanoven povinný formát ani struktura** takového podání (znění a obsah této žádosti je proto zcela na uvážení žadatele). V této souvislosti proto

¹⁾ Pokyn je zveřejněn ve Finančním zpravodaji číslo 3/2017, který je k dispozici na <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2017/financni-zpravodaj-cislo-3-2017-27938>.

není vyžadována ani elektronická forma podání. Pro prominutí pokuty je nicméně podstatné, aby žádost obsahovala veškeré údaje potřebné pro řízení o prominutí dané pokuty.

Jedná se zejména o **identifikaci žadatele (daňové identifikační číslo, jméno a příjmení, popřípadě název) a samotné určení pokuty** (tj. 10 000 Kč, 30 000 Kč nebo 50 000 Kč), o které má být rozhodováno (v této souvislosti se jedná o uvedení **čísla jednacího platebního výměru**, kterým byla daná pokuta uložena), **precizně popsané důvody, pro které se žádá prominutí včetně jejich doložení prokazatelným způsobem** (pokud je u jednotlivých bodů ospravedlnitelných důvodů doložení vyžadováno).

Žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení lze podat **nejpozději do 3 měsíců** ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit pokutu. Platební výměr na pokutu se stává pravomocným:

- a) po uplynutí lhůty pro podání odvolání – tato lhůta činí 30 dnů ode dne doručení tohoto platebního výměru, nebo
- b) v okamžiku právní moci rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru – pokud bylo takové odvolání podáno – viz bod 4 této Informace.

Pokud tedy k určitému porušení povinnosti související s kontrolním hlášením došlo za období roku 2016, nicméně platební výměr na pokutu byl subjektu doručen příkladně 14. 2. 2017, stává se podle výše uvedeného písm. a) pravomocným 17. 3. 2017. Podání žádosti o prominutí pokuty je následně možné učinit nejpozději 19. 6. 2017.²⁾

Žádost o prominutí příslušenství daně obecně podléhá **správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč**. Správní poplatek lze uhradit obecně jakýmkoli způsobem pro placení daní³⁾ zejména:

- a) bezhotovostním převodem
- b) v hotovosti
- c) kolkovými známkami

Opakovaná žádost

Daňový subjekt, který podal žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení před účinností Dodatku č. 1, a této žádosti nebylo vyhověno z důvodu, že nebyl naplněn žádný z ospravedlnitelných důvodů uvedených v původním znění Pokynu GFR-D-29 (body 1 až 10), **má možnost podání opakované žádosti** dle aktualizovaného pokynu GFR-D-29.

Při podání opakované žádosti **není v dané záležitosti vyžadováno uvedení nových důvodů** oproti důvodům uvedeným v původní žádosti a současně ji lze podat **i před uplynutím 60 dnů od oznámení zamítavého rozhodnutí**, nicméně toto platí pouze pro situace aktuálně nastalé v přechodném období mezi původní verzí pokynu GFR-D-29 a jeho novelizovanou verzí.

V případech, kdy plátcé nebude moci podat opakovanou žádost o prominutí pokuty z důvodu uplynutí 3 měsíční lhůty ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit pokutu, nelze související pokutu za nepodání kontrolního hlášení v zásadě žádným způsobem prominout, neboť původní zamítavé řízení o prominutí pokuty z těchto důvodů nelze obnovit ani přezkoumat (ve smyslu ustanovení § 117 a následujících a § 120 a následujících daňového řádu).

²⁾ Pravidla počítání času upravuje ustanovení § 33 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

³⁾ Nejčastější dotazy, které se týkají problematiky placení daní vč. čísel bankovních účtů finančních úřadů, čísla matrik a přečíslí účtů (předčíslí účtu pro úhradu správních poplatků je **3711**), jsou k dispozici na internetu Finanční správy <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/placení-daní/jak-spravne-zaplatit-dan/2016/jak-spravne-zaplatit-dan-v-roce-2017-7003>

Doplnění žádosti

Daňový subjekt, který podal žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení před účinností Dodatku č. 1, a o této žádosti nebylo dosud rozhodnuto, nemusí žádost doplňovat o uvedení některého nově doplněného ospravedlnitelného důvodu. Správce daně o žádosti bude rozhodovat již podle aktualizovaného pokynu GFŘ-D-29.

2. Vylučující podmínky pro možnost prominutí pokuty

Správce daně v rámci řízení o prominutí pokuty prvotně posoudí, zda lze žádosti o prominutí pokuty vůbec vyhovět, neboť příslušenství daně nelze prominout, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů je uvedena v bodě II. 2. A. na str. 3 Pokynu GFŘ-D-29 (příkladně se jedná o osobu, která má nebo měla status nespolehlivého plátce apod.).

3. Rozšíření ospravedlnitelných důvodů

Dodatkem č. 1 došlo k rozšíření Pokynu GFŘ-D-29 zejména o další rozsah ospravedlnitelných důvodů, při jejichž naplnění lze uplatnit institut prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Konkrétně se jedná o rozšíření tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“ o body č. 11 až 17. Na základě všech nově stanovených ospravedlnitelných důvodů lze prominout 100 % udělené pokuty, nicméně nadále platí, že finální částka k prominutí může být krácena v návaznosti na četnost porušování povinností při správě daní u konkrétního plátce (daňového subjektu) – viz část II. 3. B. Pokynu GFŘ-D-29.

V této souvislosti uvádíme, že Dodatkem č. 1 byly, kromě jiného, doplněny i tzv. **obecné důvody, které stanovují možnost prominutí pokuty bez ohledu na příčinu pochybení** (viz bod č. 11 a 12). Dále je třeba upozornit, že pokud jsou u daňového subjektu naplněny podmínky pro prominutí dle bodu 15 a 16, budou tyto uplatněny vždy přednostně. Obecné a specificky ospravedlnitelné důvody prominutí se navzájem nevylučují, pokud není u jednotlivých bodů v Pokynu GFŘ-D-29 stanoveno jinak.

Přehled nově stanovených ospravedlnitelných důvodů v Dodatku č. 1:

Bod č. 11 – Za období roku 2016 mohou být prominuta **obecně maximálně 2 pochybení** vztahující se k plnění povinností u kontrolního hlášení a zakládající vznik pokuty ve výši **10 000 Kč, 30 000 Kč** nebo **50 000 Kč**.

Do období roku 2016 spadají pokuty, respektive pochybení, v návaznosti na datum dne následujícího po marném uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení. V případě pokuty ve výši 10 000 Kč je rozhodný okamžik uplynutí lhůty podle ustanovení § 101e a § 101f zákona o DPH, tj. lhůty, kdy mělo být kontrolní hlášení podáno. Pokuty ve výši 30 000 Kč a 50 000 Kč se zařadí do období toho kalendářního roku, ve kterém marně uplynula lhůta stanovená výzvou správce daně dle § 101g odst. 1 a 3 zákona o DPH.

Příklad 1: *Plátce nepodal kontrolní hlášení za měsíc prosinec 2016 (nebo poslední kalendářní čtvrtletí roku 2016) v zákonem stanovené lhůtě 25. 1. 2017, ale až v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván (vznik pokuty ve výši 10 000 Kč). V uvedeném případě se nejedná o pochybení spadající do období roku 2016, neboť den po marném uplynutí lhůty – 26. 1. 2017 spadá již do roku 2017. Tato pokuta bude moci být prominuta za podmínek stanovených bodem č. 12.*

Příklad 2: *V případě vzniku pokuty 30 000 Kč nebo 50 000 Kč je podstatný okamžik uplynutí dané lhůty zakládající vznik předmětné pokuty bez ohledu na skutečnost, do kterého období spadala související povinnost podání původního kontrolního hlášení. Příkladně pokud byla v souvislosti s povinností podat*

kontrolní hlášení za listopad 2016 vydána výzva ke změně, doplnění nebo potvrzení původních údajů, přičemž lhůta pro reakci marně uplynula 16. 1. 2017. Daně pochybení proto spadá ve smyslu výše uvedeného rovněž do roku 2017 a možnost prominutí bude posuzována také ve vztahu k naplnění podmínek bodu 12.

V rámci podání žádosti o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení může žadatel zvolit, zda hodlá uplatnit obecný ospravedlnitelný důvod dle bodu č. 11 nebo zda se má uplatnit (při nastalé skutečnosti) některý z dalších ospravedlnitelných důvodů č. 1 až 10 nebo 13 až 16. Aplikace důvodu podle č. 15 a 16 má však vždy přednost.

Bod č. 12 – Za období roku 2017 může být prominuto **obecně pouze 1 pochybení** vztahující se k plnění povinností u kontrolního hlášení zakládající vznik pokuty ve výši **10 000 Kč, 30 000 Kč** nebo **50 000 Kč**.

Pro účely určení období, do kterého nastalé pochybení spadá, se uplatní stejná pravidla, jak jsou uvedena v bodě č. 11.

Rovněž i v případě řízení o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení vztahující se k roku 2017 může žadatel zvolit, zda hodlá uplatnit obecný ospravedlnitelný důvod dle bodu č. 12 nebo zda se má uplatnit (při nastalé skutečnosti) některý z dalších ospravedlnitelných důvodů č. 1 až 10 nebo 13 až 16. Aplikace důvodu podle č. 15 a 16 má však vždy přednost.

Bod č. 13 – Pokuty ve výši **10 000 Kč** a **50 000 Kč** vzniklé z důvodu neúčinnosti podání kontrolního hlášení podaného způsobem vyžadujícím dodatečné potvrzení (tzv. E-tiskopis), mohou být opakovaně prominuty, pokud k danému pochybení došlo u podání kontrolního hlášení **za období leden až prosinec 2016** a současně za předpokladu, že do vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty bylo učiněno platné podání kontrolního hlášení za předmetné období.

***Příklad 3:** Plátce podal řádné kontrolní hlášení za leden 2016 způsobem vyžadujícím dodatečné potvrzení (tzv. E-tiskopis), nicméně toto podání nebylo potvrzeno ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení (25. 2. 2016), ale v souladu s § 71 odst. 3 daňového řádu (např. 26. 2. 2016) a v důsledku toho nebylo kontrolní hlášení účinně podáno. S ohledem na vzniklou situaci byl plátce vyzván k podání kontrolního hlášení, což mělo za následek vznik pokuty ve výši 10 000 Kč nebo 50 000 Kč v závislosti na splnění či nesplnění povinnosti stanovené ve výzvě. Pokud následně došlo k platnému podání kontrolního hlášení nejpozději do vydání rozhodnutí o prominutí, je možné pokutu prominout (za předpokladu naplnění všech zákonných podmínek pro uplatnění institutu prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení u konkrétního žadatele).*

Bod č. 14 – Specifický bod pro případy úmrtí plátce, neboť z hlediska právní úpravy přechodu daňové povinnosti u fyzických osob dle daňového řádu se pro účely správy daní hledí na zůstavitele tak, jako by žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Daňové povinnosti zůstavitele může plnit např. osoba spravující pozůstalost.

Pokud by došlo k pochybení zakládající vznik pokuty ve výši 10 000 Kč, 30 000 Kč nebo 50 000 Kč v období ode dne úmrtí zůstavitele do 20. dne po oznámení o určení osoby spravující pozůstalost správci daně, lze takto

vzniklé pokuty prominout, ovšem pouze za předpokladu, že zůstavitel nemá, respektive neměl ustanoveného zástupce (nebo jím pověřené osoby) pro účely plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením.

Bod č. 15 – Specifický bod pro případy, kdy k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, že plátcí nevznikla povinnost jeho podání. **Uplatní se pouze pro období let 2016 a 2017 a to přednostně před ostatními body ospravedlnitelných důvodů.** V případě souběhu situací nastalých z ospravedlnitelných důvodů uvedených v bodech č. 15 a 16 **lze uplatnit v daném roce pouze jeden z nich.**

***Příklad 4:** Plátcé nereagoval na výzvu k podání kontrolního hlášení dle § 101g odst. 1 zákona o DPH ve stanovené lhůtě důsledkem čehož mu vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč. Pokud následně, tj. po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, ale během 5 pracovních dnů reagoval na výzvu k podání s tím, že mu povinnost podat kontrolní hlášení za předemtné období nevznikla a tato povinnost mu skutečně nevznikla, může být uložena pokuta zcela prominuta, pokud se jednalo o jediné pochybení do vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí v roce 2016 nebo 2017. Do počtu pochybení za jednotlivá období roku 2016 a 2017 se nezapočítávají ta, která lze ospravedlnit dle tabulky ospravedlnitelných důvodů - body č. 1 až 14 a samozřejmě pochybení související s pokutou ve výši 1 000 Kč.*

Pro účely určení období, do kterého nastalé pochybení spadá, se uplatní stejná pravidla, jak jsou uvedena v bodě č. 11.

Pokud by plátcé podal žádost o prominutí 2 pokut za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením nastalých za období roku 2016, přičemž v jednom případě by se například jednalo o obecné pochybení z důvodu č. 11 a ve druhém případě o nepodání kontrolního hlášení z důvodu, že plátcí nevznikla povinnost jeho podání (bod č. 15). Prvotní obecné pochybení se pro účely naplnění podmínek „jediného pochybení do vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí“ stanovené v bodě č. 15 nezapočítá a současně se bod č. 15 uplatní přednostně. Za daných okolností plátcé „vyčerpá“ ospravedlnitelný bod č. 15 (a tudíž není možné v daném roce uplatnit bod č. 16) a pouze jedno obecné pochybení dle bodu č. 11.

Bod č. 16 – Specifický bod pro případy, kdy je reagováno na výzvu ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů v podaném kontrolním hlášení po stanovené lhůtě s tím, že plátcé potvrzuje správnost naposledy podaného kontrolního hlášení. **Týká se pokuty ve výši 30 000 Kč a uplatní se pouze pro období let 2016 a 2017, a to přednostně před ostatními body ospravedlnitelných důvodů.** V případě souběhu situací nastalých z ospravedlnitelných důvodů uvedených v bodech č. 15 a 16 **lze uplatnit v daném roce pouze jeden z nich.**

***Příklad 5:** Plátcé nereagoval na výzvu ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů v podaném kontrolním hlášení ve stanovené lhůtě (a tudíž mu vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč). Pokud následně během 5 pracovních dnů podal předemtné následně kontrolní hlášení s tím, že potvrzuje správnost naposledy podaného kontrolního hlášení, může být tato pokuta zcela prominuta, pokud se jednalo o jediné pochybení do vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí v roce 2016 nebo 2017. Do počtu pochybení za jednotlivá období roku 2016 a 2017 se nezapočítávají ta, která lze ospravedlnit dle tabulky*

ospravedlnitelných důvodů – body č. 1 až 14 a samozřejmě pochybení související s pokutou ve výši 1 000 Kč.

Pro účely určení období, do kterého nastalé pochybení spadá, se uplatní stejná pravidla, jak jsou uvedena v bodě č. 11. Pravidla pro upřednostnění bodu č. 16 se uplatní obdobným způsobem jako v případě bodu č. 15.

Bod č. 17 – Specifický bod pro případy, kdy povinnost uhradit pokutu ve výši **10 000 Kč, 30 000 Kč** nebo **50 000 Kč** vznikla na základě okolností stanovených ve výzvě dle § 101g odst. 1 a 3 zákona o DPH doručené pouze na e-mailový kontakt. Platí pro období **od 1. 1. 2016 do 15. 2. 2017**, přičemž je možné opakovaně uplatnění tohoto ospravedlnitelného bodu.

Tento bod zohledňuje zrušení ustanovení § 101g odst. 5 zákona o DPH Ústavním soudem (nález sp. zn. Pl ÚS 32/15, ze dne 6. 12. 2016 – zveřejněn ve Sbírce zákonů dne 15. 2. 2017).

4. Přehled možností využití ospravedlnitelných důvodů v roce 2016 a 2017

Rok	Body (rozsah) využití „ospravedlnitelných důvodů“ dle části II. 3. A. Ospravedlnitelný důvod (tabulka) Pokynu GŘŘ-D-29
2016	1. až 10. = vždy při vzniklé situaci (tj. např. i opakovaně) 11. = 2x jakékoliv pochybení zakládající vznik pokuty (10 000 Kč; 30 000 Kč; 50 000 Kč): 13. = podání KH za leden až prosinec 2016 (tj. např. i opakovaně při nastalé situaci) 14. = specifický bod v případě úmrtí plátce 15. nebo 16. = 1x (buď pouze 15. nebo pouze 16. – dle nastalé situace) 17. = vždy při vzniklé situaci (tj. např. i opakovaně)
2017	1. až 10. = vždy při vzniklé situaci (tj. např. i opakovaně) 12. = 1x jakékoliv pochybení zakládající vznik pokuty (10 000 Kč; 30 000 Kč; 50 000 Kč) 13. = dopad pro rok 2017: podání KH za prosinec nebo 4. čtvrtletí 2016 14. = specifický bod v případě úmrtí plátce 15. nebo 16. = 1x (buď pouze 15. nebo pouze 16. – dle nastalé situace) 17. = vždy při vzniklé situaci (tj. např. i opakovaně)

5. Podání odvolání a podání žádosti o prominutí pokuty

Proti rozhodnutí o povinnosti platit pokutu (platebnímu výměru) lze samozřejmě uplatnit řádný opravný prostředek prostřednictvím podání odvolání (informace o této skutečnosti je obsažena v platebním výměru v rámci poučení). Odvolání současně odkládá vykonatelnost platebního výměru, což v zásadě znamená odklad splatnosti předmětné pokuty. **V dané souvislosti ovšem podotýkáme, že ve většině případů udělení sankce za porušení povinnosti souvisejících s kontrolním hlášením neexistuje právní důvod pro podání odvolání, neboť vznik pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) zákona o DPH se váže ke skutečnosti snadno zjištělné (buď k podání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě došlo, nebo nikoli). V případech, kdy plátce brojí proti udělení pokuty pouze z důvodu nesouhlasu s výší takové pokuty, nelze odvolání vyhovět.**

Odvolání slouží k účinné obraně proti udělené sankci zejména v případech, že ke vzniku předmětné pokuty ze zákona **skutečně nedošlo** (tj. v případech, kdy je udělena sankce, nicméně plátce své veškeré povinnosti splnil řádně (zejména v předepsaném formátu a struktuře) a včas.

Pokud tedy odvolání proti platebnímu výměru není důvodné, měl by být primárně uplatněn institut prominutí daně, za předpokladu naplnění podmínek pro jeho aplikaci. Vzhledem ke skutečnosti, že **podání žádosti o prominutí pokuty má rovněž odkladný účinek**, odkládá se splatnost pokuty až do okamžiku ukončení řízení o jejím prominutí (u nedoplatků na příslušenství daně, kterým je i pokuta, nevzniká úrok z prodlení).

Stanovisko GFŘ

k dopadu režimu přenesení daňové povinnosti u DPH na příjemce dotací

S ohledem na nejasnosti v oblasti čerpání dotací a návratných finančních výpomocí ze státního rozpočtu, státních fondů, Národního fondu a státních finančních aktiv (dále jen „dotace“), vzniklé zejména na straně obcí jakožto příjemců dotací, v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kterým byl zaveden režim přenesení daňové povinnosti, sděluje Generální finanční ředitelství následující:

Shora uvedená změna zákona o dani z přidané hodnoty, tj. aplikace režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a zákona o dani z přidané hodnoty se nijak nedotýká oprávnění či vyloučení možnosti příjemců dotací hradit z poskytnutých prostředků daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), neboť uvedená změna se upravuje pouze postup při samotném přiznání a placení DPH za uskutečněná zdanitelná plnění podle §§ 92b, 92c, 92d, 92e zákona o dani z přidané hodnoty. I nadále platí, že oprávnění či zákaz úhrady daně z přidané hodnoty z poskytnutých dotací je stanoven právními předpisy, na jejichž základě byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, a dále konkrétními rozhodnutími, dohodami, či smlouvami o jejich poskytnutí.

K výše uvedené problematice dále Ministerstvo financí uveřejnilo ve Zprávách MF č. 5/2011 pod č.j. 12/102 397/2011 – 123 postup příjemců dotací ze státního rozpočtu při jejich čerpání prostřednictvím k tomu zřízených účtů u pověřené banky UniCredit Bank (dále jen „Banka“) v případě režimu přenesení daňové povinnosti a postup účtování a vykazování DPH v režimu přenesení daňové povinnosti pro územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí a regionální rady regionů soudržnosti.

I přes výše uvedené však nelze ve výjimečných případech zcela vyloučit možnost nesouladu zákonem stanovených postupů s podmínkami rozhodnutí, dohod nebo smluv o poskytnutí dotací vydaných či uzavřených před nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. S ohledem na to Generální finanční ředitelství sděluje, že v rámci výkonu správy odvodů za porušení rozpočtové kázně, postup příjemců dotací podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty není možné posuzovat jako porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.

Informace

k povinnostem prodejců poskytujícím plnění osobám požívajícím výsad a imunit vyplývajícím ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Č. j.: 16182/17/7100-20117-010212

V návaznosti na opakující se dotazy ze strany dotčených subjektů vydává Generální finanční ředitelství ve spolupráci s Generálním ředitelstvím cel informaci shrnující povinnosti prodejců ve vztahu k poskytování plnění osobám požívajícím výsad a imunit.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) v ustanovení § 80 přiznává nárok na vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit upravuje v ustanovení § 15.

Osobou požívající výsad a imunit se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o spotřebních daních rozumí:

- a) diplomatická mise a konzulární úřad, s výjimkou konzulárních úřadů vedených honorárními konzulárními úředníky (dále jen „konzulární úřad“), akreditované pro Českou republiku jako orgány cizích států,
- b) zvláštní mise,
- c) zastupitelství mezinárodní organizace,
- d) člen diplomatické mise konzulárního úřadu se sídlem na území České republiky, s výjimkou člena služebního personálu a soukromé služební osoby, který je akreditován pro Českou republiku a nemá místo pobytu na území České republiky,
- e) úředník zastupitelství mezinárodní organizace, který nemá místo pobytu na území České republiky a není státním občanem České republiky, pokud je trvale přidělen k výkonu svých úředních funkcí na území České republiky, a státní příslušník cizího státu, který je členem zvláštní mise akreditované pro Českou republiku a který nemá místo pobytu na území České republiky,
- f) člen rodiny osoby uvedené v písmenech d) a e), pokud s ní žije ve společně hospodařící domácnosti na území České republiky, dosáhl věku 15 let, není státním občanem České republiky a je registrován Ministerstvem zahraničních věcí;
- g) subjekt Evropské unie (dle zákona o dani z přidané hodnoty) resp. orgány Evropské unie (dle zákona o spotřebních daních).

Subjektem Evropské unie je dle ustanovení § 68 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty nutné rozumět Evropskou unií, Evropské společenství pro atomovou energii, Evropskou centrální banku, Evropskou investiční banku a subjekt založený Evropskou unií.

Vzhledem k častým problémům deklarovaným osobami požívajícími výsad a imunit, upozorňujeme plátce daně z přidané hodnoty, že dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty **je plátce uskutečňující zdanitelné plnění** (dále také jen „prodejce“) **na požádání osoby požívající výsad a imunit povinen vystavit doklad s těmito náležitostmi:**

- a) **obchodní firma nebo jméno, dodatek ke jménu a sídlo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,**
- b) **daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,**
- c) **jméno osoby, pro kterou se uskutečňuje zdanitelné plnění,**
- d) **rozsah a předmět zdanitelného plnění,**

- e) evidenční číslo dokladu,
- f) den uskutečnění zdanitelného plnění,
- g) sazbu daně a základ daně,
- h) výši daně uvedenou způsobem podle § 37 odst. 1,
- i) výši ceny včetně daně celkem.

Povinnost prodejce vystavit doklad dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty není přitom vázána na žádná omezení či výjimky. **Prodejce je povinen na požádání osoby požívající výsad a imunit doklad se všemi náležitostmi dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty vystavit vždy, tedy rovněž bez ohledu na celkovou cenu za zdanitelné plnění.** Jak je dále uvedeno, tento doklad je obvykle odlišný od daňového dokladu a tedy osoba požívající výsad a imunit v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty požaduje vystavení dokladu dle § 80 odst. 6 tohoto zákona.

Povinnost prodejce doklad vystavit se tedy neodvíjí od minimálního limitu 4 000 Kč pro vrácení daně stanoveného v § 80 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty¹⁾ a to na základě níže uvedených skutečností.

V případě diplomatických misí a konzulárních úřadů, které jsou vymezeny v ustanovení § 80 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty a které mají sídlo v tuzemsku, a jejich osob vymezených v § 80 odst. 1 písm. d) a členů jejich rodiny vymezeným v § 80 odst. 1 písm. f) se daň vrací na základě principu vzájemnosti²⁾. Princip vzájemnosti je přitom uplatňován také v případě minimálních limitů pro vrácení daně. Konkrétní limity pro vrácení daně (osobní, věcné i hodnotové, a to minimální i maximální) jsou předmětem vzájemných recipročních ujednání mezi Českou republikou a státem, který příslušná osoba požívající výsad a imunit reprezentuje. Pouze pokud nejsou limity takto vzájemně mezi státy nastaveny, použijí se limity uvedené v zákoně o dani z přidané hodnoty.

V případě dalších osob požívajících výsad a imunit pak mohou odlišné limity pro vrácení daně dále vyplývat z mezinárodních smluv, které jsou součástí českého právního řádu.

Doklad dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty slouží osobě požívající výsad a imunit k prokázání nároku na vrácení daně před příslušným správcem daně. Po prodeji nelze požadovat, aby zkoumal a posuzoval, zda konkrétní osoba požívající výsad a imunit je oprávněna uplatnit nárok na vrácení daně; **povinností prodejce je bez ohledu na cenu poskytnuté služby či dodaného zboží vystavit na požádání doklad s náležitostmi dle § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty.**

V případě dokladu dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty se nejedná o daňový doklad ve smyslu ustanovení § 26 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Příkladně tzv. zjednodušený daňový doklad (v praxi nejčastěji v podobě paragonu) nemusí obsahovat jméno osoby, pro kterou se zdanitelné plnění uskutečňuje, rovněž ani základ daně a výši daně uvedenou způsobem podle § 37 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tyto náležitosti jsou však nezbytnou součástí dokladu dle § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁾ Podle ustanovení § 80 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se osobě požívající výsad a imunit vrací zaplacená daň, pokud cena za zdanitelné plnění včetně daně zaplacená jednomu prodávajícímu v jednom kalendářním dni uvedená na jednom daňovém dokladu je vyšší než 4 000 Kč, s výjimkou pořízení pohonných hmot pro osobní automobil, telekomunikačních služeb nebo služeb spojených se sběrem a odvozem komunálních odpadů, s odběrem elektřiny, vody, plynu, topných olejů pro výrobu tepla.

²⁾ Podle ustanovení § 80 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se osobě uvedeně v odstavci 1 písm. a), která má sídlo v tuzemsku, a její osobě uvedeně v odstavci 1 písm. d) a členům její rodiny podle odstavce 1 písm. f) daň zaplacená v cenách zboží a služeb vrací na základě principu vzájemnosti, maximálně v rozsahu, v jakém je vrácena daň české osobě požívající výsad a imunit v cizím státu.

Pokud však bude pro osobu požívající výsad a imunit vystaven daňový doklad dle ustanovení § 29 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, který bude současně obsahovat i všechny údaje dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, pak takový daňový doklad současně slouží jako doklad pro účely § 80 zákona o dani z přidané hodnoty³⁾.

Pokud doklad dle ustanovení § 29 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty všechny údaje dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty obsahovat nebude, lze chybějící údaje doplnit, jak bude dále vyloženo.

Pokud softwarové vybavení prodejce neumožňuje vystavení dokladu se všemi náležitostmi dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, může **prodejce** (nikoliv zákazník) na jím obvykle vystavovaném dokladu chybějící náležitosti doplnit a to strojově či rukou, vždy však čitelně a srozumitelně a vždy musí toto doplnění prokazatelným způsobem stvrdit např. razítkem a svým podpisem nebo uvedením svého jména čitelným způsobem a podpisem prodejce, který údaje doplnil⁴⁾.

Prodejce má také možnost vedle jím obvykle při prodeji zboží či služeb vystavovaného dokladu vydat současně doklad, který bude obsahovat chybějící náležitosti dokladu dle ustanovení § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž však musí být nezaměnitelně určena vzájemná vazba mezi oběma doklady např. uvedením čísla souvisejícího dokladu na dokladu „doplňujícím“ a musí být současně nepochybnitelné, že „doplňující doklad“ byl vystaven právě a jen prodejcem. Vystavení „doplňujícího“ dokladu musí být prodejcem i v tomto případě prokazatelným způsobem stvrzeno (viz předchozí odstavec).

Pro potřeby uplatnění nároku na vrácení spotřebních daní dle § 15 zákona o spotřebních daních, je nezbytné, aby prodejce na dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních, který je povinen bezodkladně vydat, mimo výše uvedené náležitosti zákona o dani z přidané hodnoty uvedl i dále uvedené náležitosti. Náležitosti dokladů dle ustanovení § 5 a § 15 zákona o spotřebních daních mohou být prodejcem na jím obvykle při prodeji zboží vystavovaném dokladu doplněny, případně mohou být chybějící náležitosti uvedeny na „doplňujícím dokladu“ **stejně, jako je výše popsáno pro potřeby daně z přidané hodnoty.**

V případě daňového dokladu dle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních (vystavuje jej pouze prodejce, který vybrané výrobky uvádí na daňovém území České republiky

³⁾ Podle ustanovení § 29 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty musí daňový doklad obsahovat tyto údaje:

- a) označení osoby, která uskutečňuje plnění,
- b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,
- c) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- e) evidenční číslo daňového dokladu,
- f) rozsah a předmět plnění,
- g) den vystavení daňového dokladu,
- h) den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu,
- i) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- j) základ daně,
- k) sazbu daně,
- l) výši daně; tato daň se uvádí v české měně.

Podle ustanovení § 29 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty daňový doklad nemusí obsahovat daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, není-li jí přiděleno.

⁴⁾ Rozsudek NSS č. j. 8 AfS 103/2007 -58 ze dne 31. 3. 2009

do volného daňového oběhu, tj. zpravidla výrobce, příjemce z jiného členského státu EU nebo dovozce):

- vymezit předmět zdanitelného plnění tak, aby z něj bylo jednoznačně zřejmé množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název popřípadě obchodní označení,
- výši spotřební daně celkem,
- datum vystavení daňového dokladu (nemusí být totožné s datem uskutečnění zdanitelného plnění),
- v případě minerálních olejů (tj. mimo jiné i pohonných hmot) kód kombinované nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká,
- v případě minerálních olejů jejich množství v členění dle jednotlivých sazeb spotřební daně,
- v případě lihu (tj. alkoholických nápojů s výjimkou piva, vína a meziproduktů) objemové procento lihu ve výrobku,
- v případě piva musí být množství piva v členění podle jednotlivých sazeb spotřební daně z piva a příslušné koncentrace piva vyjádřené v hmotnostních procentech extraktu původní mladiny,
- v případě cigaret se neuvádí výše spotřební daně celkem, nýbrž cena pro konečného spotřebitele.

V případě dokladu o prodeji dle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních (vystavuje prodejce, který prodává vybrané výrobky již zdaněné, tj. jedná se o nejčastější situaci, která může nastat při nákupu v maloobchodě, na čerpací stanici, atd.):

- vymezit předmět zdanitelného plnění tak, aby z něj bylo jednoznačně zřejmé množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název popřípadě obchodní označení,
- výši spotřební daně celkem,
- datum vystavení dokladu o prodeji (nemusí být totožné s datem uskutečnění zdanitelného plnění),
- v případě minerálních olejů (tj. mimo jiné i pohonných hmot) kód kombinované nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká,
- v případě lihu (tj. alkoholických nápojů s výjimkou piva, vína a meziproduktů) objemové procento lihu ve výrobku,
- v případě cigaret se neuvádí výše spotřební daně celkem, nýbrž cena pro konečného spotřebitele,
- v případě, kdy je množství vybraných výrobků vyšší než limity pro osobní spotřebu stanovené § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních, je nezbytné vystavit doklad o prodeji v souladu s § 15 odst. 8 (tento doklad vystavuje prodejce pouze na vyžádání, a to nejpozději následující pracovní den po dni vyžádání), tj. je nezbytné, aby doklad o prodeji obsahoval též sazbu daně.

Snížení sazby DPH u novin a časopisů

(ze dne 14. února 2017)

Dne 14. 2. 2017 byl zveřejněn ve Sbírce zákonů zákon č. 33/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V důsledku této legislativní změny dochází ke snížení sazby daně z přidané hodnoty u novin a časopisů z 15 % na 10 %.

Přestože byl zákon č. 33/2017 Sb. schválen s účinností od 1. 1. 2017, **nastává jeho účinnost** (v souladu s ustanovením § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění pozdějších předpisů) **patnáctým dnem po vyhlášení ve Sbírce zákonů, tedy 1. 3. 2017.**

V rámci novelizovaného znění zákona o DPH jsou noviny a časopisy přeřazeny z přílohy č. 3 do přílohy č. 3a, přičemž za předpokladu naplnění zákonných podmínek se při dodání novin a časopisů od 1. 3. 2017 uplatní druhá snížená sazba daně.

Informace GFŘ

k uplatňování sazeb DPH u stravovacích služeb od 1. 12. 2016

Č. j.: 169368/16/7100-20116-050484

Na základě novely¹⁾ zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), dochází s účinností od 1. 12. 2016 k zařazení stravovacích služeb do přílohy č. 2 zákona o DPH.

Za předpokladu splnění níže uvedených zákonných podmínek se tak v případě usku-tečňování zdanitelných plnění spočívajících v poskytování stravovacích služeb a podávání nápojů s místem plnění v tuzemsku uplatní nově první snížená sazba daně.

Výše uvedená změna plyne z rozšíření přílohy č. 2 zákona o DPH o následující položku: **„56 – Stravovací služby, podávání nápojů, pokud nejsou jako stravovací služby osvobozeny od daně podle § 57 až 59 nebo pokud se nejedná o podání alkoholických nápojů uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku²⁾ 2203 až 2208 nebo tabákových výrobků uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku kapitoly 24.“**

Obecně pro uplatnění první snížené sazby daně u služeb je rozhodující zařazení předmětné služby do přílohy č. 2 zákona o DPH. Pro tyto účely je podstatné, že se jedná o služby, které odpovídají současně číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA platné od 1. ledna 2008 (dále jen „kód CZ-CPA“) a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části přílohy č. 2. Při této příležitosti je vhodné zdůraznit, že tato kritéria musí být naplněna současně, nikoli odděleně pouze na základě zařazení do příslušného kódu CZ-CPA nebo pouze na základě slovního popisu.

1. Kritérium zařazení poskytované služby do kódu CZ-CPA 56

Pod tyto služby spadají dle klasifikace produkce CZ-CPA veškeré restaurační, cateringové a ostatní stravovací služby a služby podávání nápojů. Jedná se například o služby restaurací, cateringových společností, závodních a školních jídelen apod.

2. Kritérium slovního popisu – Stravovací služby, podávání nápojů, pokud nejsou jako stravovací služby osvobozeny od daně podle § 57 až 59 nebo pokud se nejedná o podání alkoholických nápojů uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku 2203 až 2208 nebo tabákových výrobků uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku kapitoly 24.

Pokud jsou poskytované služby zařazeny do kódu CZ-CPA 56, je následně nutné vyhodnotit kritérium slovního popisu. První snížená sazba daně se u stravovacích služeb a služeb podávání nápojů uplatní pouze za předpokladu, že se jedná o zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH. Tato úprava se proto nevztahuje zejména na stravovací služby poskytované v souvislosti s výchovou a vzděláváním, tj. stravování žáků ve školních jídelnách, které jsou podle § 57 zákona o DPH osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně (osvobozeno ovšem není stravování poskytované studentům na vysokých školách).

A dále ani na stravovací služby poskytované v souvislosti s poskytováním zdravotních a sociálních služeb, které jsou také osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně (§ 58 a § 59 zákona o DPH).

Podávání alkoholických nápojů a tabákových výrobků je z uplatnění první snížené sazby daně vyloučeno, a proto se u těchto služeb i nadále uplatní základní sazba daně.

¹⁾ Zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb

²⁾ Kódem nomenklatury celního sazebníku se rozumí kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku v platném znění (Příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění.

V případě alkoholických nápojů specifikovaných dle kódu nomenklatury celního sazebníku 2203 až 2208 a tabákových výrobků dle kapitoly 24 celního sazebníku se proto uplatní vždy základní sazba daně bez ohledu na formu zdanitelného plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby).

Praktické aspekty poskytování předmětných služeb

Z hlediska vymezení restauračních služeb dle unijních předpisů³⁾ a judikatury Soudního dvora Evropské unie⁴⁾ lze dovodit, že do této kategorie spadají stravovací služby i podávání nápojů ve smyslu kódu CZ-CPA 56, přičemž jednotlivá podání jídel, nápojů či obojího jsou obvykle považována pouze za jednu složku restaurační služby jako celku, v němž služby převažují.

S ohledem na znění kritéria slovního popisu v příloze č. 2 k zákonu o DPH, které mimo jiné ustanovuje výjimku z uplatnění první snížené sazby daně v případě alkoholických nápojů a tabákových výrobků podávaných v rámci stravovacích služeb a podávání nápojů, je, z hlediska určení správné výše sazby daně z přidané hodnoty u předmětných zdanitelných plnění, nutné rozlišit ty části plnění vztahující se k podání alkoholických nápojů nebo tabákových výrobků, neboť u těchto položek se první snížená sazba daně neuplatní.⁵⁾

Pokud si host restaurace například objedná dvě polední menu skládající se z hlavního jídla a nápoje, přičemž v prvním případě bude podáván nápoj nealkoholický a ve druhém alkoholický, musí provozovatel restaurace, plátce daně z přidané hodnoty, v rámci poskytnuté stravovací služby rozlišit uplatnění první snížené sazby daně u podání jídla a nealkoholického nápoje a uplatnění základní sazby daně v případě podání alkoholického nápoje, neboť tato složka předmětného plnění je z uplatnění první snížené sazby daně u stravovacích služeb ze zákona explicitně vyloučena.

Uvedená pravidla se neuplatní v případě stravovacích služeb a podávání nápojů poskytnutých v rámci zvláštního režimu pro cestovní službu dle § 89 zákona o DPH. Podrobnější informace k uvedeným specifikům jsou k dispozici na internetu Finanční správy.⁶⁾

V případě poskytování stravovacích služeb a podávání nápojů ubytovacími zařízeními mohou nastat určitá specifika, za jejichž předpokladu se výše uvedená pravidla rovněž neuplatní. Vybrané příklady jsou k dané problematice zveřejněny na internetu Finanční správy v samostatném dokumentu.⁷⁾

Přechodné období

S ohledem na účinnost zákona č. 113/2016 Sb. a souvisejících přechodných ustanovení se bude nová úprava v oblasti sazeb daně aplikovat u těch zdanitelných plnění, která budou uskutečněna od 1. 12. 2016. V případě situací, kdy byla poskytnuta úplata přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění a toto plnění bude uskutečněno až po 1. 12. 2016, uplatní se pro výpočet daně postup podle § 37a zákona o DPH.

³⁾ Článek 6 nařízení Rady č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

⁴⁾ Např. rozsudek C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, C-497/09 - Bog a další

⁵⁾ Uvedené pravidlo lze dovodit z judikatury Soudního dvora Evropské unie. Viz případy C-384/01 - Komise v. Francie, C-251/05 - Talacre Beach Caravan Sales a C-94/09 - Komise v. Francie

⁶⁾ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-u-sluzeb-cestovniho-ruchu/informace-k-uplatnovani-dph-u-sluzeb-2040>

⁷⁾ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ubytovani_se_stravovanim.pdf

Závazné posouzení určení sazby daně u zdanitelného plnění

V případě nejistoty či nejasností jakou sazbu daně v případě zdanitelného plnění uplatnit, lze i nadále využít institutu tzv. závazného posouzení. Podání žádosti o závazné posouzení pak vychází především z § 47a a § 47b zákona o DPH, přičemž se pro podání žádosti a další procesní záležitosti spojené s řízením o závazném posouzení použijí příslušná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Žádost se může vztahovat pouze k jedné položce zboží či služby a její podání podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč.

Informace GFŘ

k uplatnění DPH u zdravotnických prostředků od 1. 1. 2013

Č. j.: 4818/13/70001-21000-011695

Od 1. 1. 2013 došlo k novelizaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) mj. i v oblasti sazby daně u zdravotnických prostředků. Změnu zde přinesl zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, kterým byly změněny sazby DPH jako takové (na 15 % a 21 %). Vedle toho zde došlo k podstatné změně ve vymezení zboží podléhajícího snížené sazbě (příloha č. 3 zákona o DPH¹⁾) a to právě pokud jde o zdravotnické prostředky. Rozsah zdravotnických prostředků, u kterých je možno uplatnit sníženou sazbu daně, byl nově vymezen mj. s cílem harmonizace uplatňování snížené sazby daně se směrnicí Rady 2006/112/ES. Vzhledem k četnosti dotazů a z nich vyplývající nejistotu ohledně správnosti výkladu novelizovaných pravidel k uplatnění snížené sazby DPH u zdravotnických prostředků vydává Generální finanční ředitelství po konzultaci s Ministerstvem zdravotnictví tuto Informaci.

K otázce správného uplatnění DPH při dodání zdravotnických prostředků je nejprve nutné připomenout, že prvotním je zabývat se tím, jestli jejich dodání spadá či nespadá do rozsahu osvobození podle § 58 zákona o DPH. K tomu blíže viz. Informace GFŘ k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012 (čj. 11964/12-3210-011695), zejména část „*Osvobození při dodání zdravotního zboží*“. Pokud se na dodání zdravotnického prostředku toto osvobození od daně nevztahuje, jde o zdanitelné plnění a ve smyslu ust. § 47 zákona o DPH je namístež zabývat se aplikací správné sazby daně.

Snížená sazba daně se uplatní u zboží uvedeného v příloze č. 3 zákona o DPH. Ze seznamu v této příloze vymezených položek se zdravotnických prostředků mohou týkat v podstatě 4 dle uvedené položky (skupiny).

Jednotlivé položky v příloze č. 3 zákona o DPH jsou vymezeny číselným kódem Harmonizovaného systému (dále jen „číselný kód HS“) a současně slovním popisem k tomuto kódu v textové části přílohy. Obecně zde platí, že do snížené sazby patří pouze to zboží, které odpovídá číselnému kódu HS a současně i slovnímu popisu výslovně uvedenému ke každému kódu v textové části přílohy č. 3 zákona o DPH.

Jako logicky první krok pro zjištění zařazení zboží do snížené sazby DPH se nabízí zařazení předmětného zboží do kódu HS²⁾.

Ve vazbě na problematiku zdravotnických prostředků je zde vhodné upozornit, že na samotné zařazení tohoto zboží do příslušného číselného kódu HS nemá v zásadě vliv skutečnost, zda je zboží zdravotnickým prostředkem podle zákona o zdravotnických prostředcích nebo ne. HS pojem „zdravotnický prostředek“ nepoužívá. Skutečnost, zda je zboží níže definovaným zdravotnickým prostředkem či nikoliv, pro zařazení zboží do číselného kódu HS není sama o sobě podstatná. Z hlediska správného zařazení do snížené sazby DPH se ovšem vedle číselného kódu HS dále zkoumá i slovní popis uvedený ke kódu v příloze č. 3 zákona o DPH.

O zdravotnických prostředcích jako takových hovoří pak textová část přílohy č. 3 zákona o DPH v prvních třech níže popsaných položkách.

¹⁾ Původně příloha č. 1 k zákonu o DPH.

²⁾ Číselným kódem HS se rozumí číselný kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku ve znění platném k 1. lednu 2007. Celní sazebník – viz webové stránky Generálního ředitelství cel.

Pro všechny tyto tři položky **shodně platí**, že se musí jednat o zboží, které:

- je *zdravotnickým prostředkem podle předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, a zároveň*
- je *obvykle určeno pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků.*

Zdravotnický prostředek

Vymezení co je zdravotnickým prostředkem a stanovení kritérií, která takový výrobek musí splňovat stanoví zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění p. p. (dále jen „zákon o ZP“). Definice zdravotnického prostředku je uvedena v § 2 zákona o ZP; podmínky užívání zdravotnických prostředků upravuje § 4 téhož zákona.

Ze znění § 4 zákona o ZP vyplývá, že se zpravidla musí jednat o výrobek, ke kterému bylo vydáno tzv. „prohlášení o shodě“. Nejedná se nicméně o jediné a rozhodující kritérium pro posouzení toho, zda jde o zdravotnický prostředek ve smyslu výše uvedeného. Zákon o ZP totiž připouští výjimky, kdy není vydání prohlášení o shodě podmínkou.

Obvykle určený pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků

Určení výlučné osobní potřeby zdravotnického prostředku ve vztahu k její obvyklosti je třeba chápat v tom smyslu, že popsané užití pro výlučnou osobní potřebu není neobvyklé. Určení výlučné obvyklé osobní potřeby by tak nemělo být vykládáno zjednodušeně ve smyslu „převažujícího“ užití.

Pojem zdravotně postižená osoba je pro účely zákona o DPH chápán v širším slova smyslu, tj. rozumí se jím pacient obecně. Zdravotním postižením se rozumí též nemoc nebo úraz.

I.

01 – 96 HS

Zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud se jedná o zdravotnické prostředky, které lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění nebo které jsou uvedeny v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění, s výjimkou zdravotnických prostředků, které jsou zahrnuty v těchto druzích (typech) zdravotnických prostředků oddílů B a C přílohy č. 3:

- *všechny druhy (typy) zdravotnických prostředků uvedené v oddílu B*
- *tampony vinuté*
- *vata buničitá*
- *prostředky stomické - deodorační*
- *paruka.*

Z textu této položky vyplývají následující podmínky, které pokud jsou současně splněny, jedná se o zdravotnický prostředek (zboží) podléhající snížené sazbě DPH:

1. jde o zboží zařazené do číselného kódu HS 01 až 96
2. jde o zdravotnický prostředek dle zákona o ZP
3. jde o zdravotnický prostředek, který je obvykle určen pro výlučnou osobní potřebu pacienta k léčení zdravotního postižení nebo zmírnění jeho důsledků (viz výše)
4. jde o zdravotnický prostředek zařazený do některé ze skupin uvedených v oddíle A přílohy č. 3 zákona č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění nebo zdravotnický prostředek uvedený v příloze č. 4 téhož zákona

5. *nejde* o zdravotnický prostředek uvedené v oddíle B přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění nebo tampony vinuté, vatou buničitou, prostředky stomické-deodorační, ani paruku.

ad 4. a 5.

Pokud jde o přílohu č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, je pro zjištění naplnění těchto podmínek z hlediska systematiky vstupního vymezení třeba posoudit, zda jde o zdravotnický prostředek z oddílu A přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Oddíl A vymezuje základních 17 skupin zdravotnických prostředků, u kterých připadá v úvahu aplikace snížené sazby daně. Zjednodušeně řečeno textové vymezení položky směřuje k aplikaci snížené sazby u zdravotnických prostředků pro ambulantní užití („poukazové“ zdravotní prostředky), které je možno hradit³⁾ dle ustanovení § 15 odst. 11 až 13 zákona o veřejném zdravotním pojištění (s výjimkou vinutých tamponů, buničité vaty, stomických deodoračních prostředků a paruk).

Snížená sazba DPH se tak uplatňuje u zdravotnických prostředků uvedených v oddílu C přílohy č. 3 nebo v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění a dále u zdravotnických prostředků, které jsou ve smyslu odst. 12 § 15 téhož zákona hrazeny ve výši 75 % z konečné ceny. V praxi lze naplnění posledně uvedené podskupiny ověřit prostřednictvím číselníků zdravotních pojišťoven⁴⁾, které obsahují položkový výčet takto hrazených zdravotnických prostředků.

Ke zdravotnickým prostředkům v oddílu C přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění

Jde o vyjmenované zdravotnické prostředky, které jsou hrazené z pojištění a jsou vydávány pacientovi na základě poukazu (předpisu) vystaveného lékařem k domácí léčbě. Z hlediska aplikace snížené sazby DPH ale není rozhodné, zda v konkrétním případě jde o prostředek hrazený ze zdravotního pojištění, ani to, jestli jde skutečně o prodej či dodání přímo pacientovi. Rozhodující pro naplnění této podmínky je, že jde typově o zdravotnický prostředek dle oddílu C z pohledu věcných parametrů tam uvedených. Zdravotnické prostředky uvedené v seznamu oddílu C přílohy č. 3 nemusí být (pro účely určení sazby DPH) použity výhradně k ambulantní léčbě. I v případě nákupu s určením použití těchto zdravotnických prostředků při hospitalizaci pacienta nebo k jiným účelům je podmínka splněna – tzn. jsou-li naplněny věcné definiční znaky zdravotnického prostředku dle oddílu C přílohy č. 3, podléhá snížené sazbě.

Ve vztahu ke zjišťování, zda jde o zdravotnický prostředek, který lze zařadit do oddílu C je zde nutno současně upozornit na textaci v sloupci označeném jako „Omezení“. Pro uplatnění snížené sazby daně jsou irrelevantní tam uvedená omezení, pokud se vztahují k množství hrazených kusů, četnosti hrazení, k osobám jímž je hrazeno apod. Tudiž pokud se jedná o výrobek zde vyjmenovaný, pak se snížená sazba daně uplatní vždy bez ohledu na to, kolik je např. z veřejného pojištění hrazeno kusů atd. Relevantní jsou pouze ta omezení, která se vztahují ke konkretizaci (specifikaci) výrobku např. jeho rozměr (což může znamenat, že snížená sazba daně by v tomto příkladu podléhal jen výrobek odpovídající stanoveným rozměrům).

Ke zdravotnickým prostředkům hrazeným podle § 15 odst. 11a 12 zákona o veřejném zdravotním pojištění.

Jak již uvedeno, tyto zdravotní prostředky jsou vedeny v příslušných číselnících zdravotních pojišťoven. V praxi se mohou vyskytnout v číselnících jednotlivých zdravotních pojišťoven drobné rozdíly. V takovém případě bude dostačující, aby byl výrobek uve-

³⁾ Ačkoli v praxi nakonec z pojištění hrazeny být nemusí.

⁴⁾ např.: <http://vzp.cz/uploads/document/ciselnik-vzp-zp-poukaz-verze-890.pdf>.

den v příslušném číselníku alespoň jedné zdravotní pojišťovny. V praxi je dále časté, že zdravotnický prostředek je v těchto číselnících specifikován i včetně výrobce. Toto rozhodně nelze pro účely uplatnění snížené sazby DPH brát jako věcné kritérium rozhodné pro sazební zařazení výrobku. Tzn. pokud půjde o typově a z pohledu věcných parametrů identický výrobek, ale od jiného výrobce v předmětném číselníku pojišťovny neuvedeného, uplatní se stejná, tj. snížená sazba daně jako pro zdravotnický prostředek od výrobce v číselníku uvedeného. Důvodem pro zařazení do základní sazby není skutečnost, že posuzovaný zdravotnický prostředek nevyhovuje omezením stanoveným pouze pro realizaci samotné úhrady z veřejného zdravotního pojištění. Z toho vyplývá, že některé zdravotnické prostředky nebudou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění, nicméně budou podléhat snížené sazbě DPH.

Ke zdravotnickým prostředkům podle přílohy č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění

Do této kategorie spadají stomatologické výrobky, které jsou zdravotnickými prostředky. Snížené sazbě daně tak budou podléhat stomatologické výrobky vyjmenované v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění za předpokladu, že budou splněny i ostatní výše uvedené podmínky pro uplatnění snížené sazby daně. Jde o stomatologické výrobky označené kódy 70001 a násl. HS, nikoliv například samotné dentální slitiny uvedené v úvodu přílohy č. 4 (jsou uvedeny pro definiční účely) nebo jiný materiál, z něhož lze výrobek zhotovit.

Poznámka! K uplatnění DPH u stomatologických výrobků je třeba vzít v úvahu již v úvodu zmíněnou případnou aplikaci § 58 zákona o DPH. Dle tohoto zákonného ustanovení je od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeno dodání stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky a to stomatologickými laboratořemi včetně oprav těchto výrobků.

Z uvedeného tak vyplývá, že daň na výstupu při dodání stomatologického výrobku, který je zdravotnickým prostředkem, bude uplatňovat plátce, který není stomatologickou laboratoří.

Do snížené sazby přitom budou spadat stomatologické výrobky

a) uvedené v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění.

b) ty, které jsou zdravotnickým prostředkem spadající do kódu 90.21 HS (viz dále položka II. (Snížené sazbě daně podléhají pouze finální implantáty, nikoliv materiál, z něhož lze výrobek zhotovit (například materiály pro výrobu protéz).

c) jsou zbožím dle kapitoly 30 FARMACEUTICKÉ VÝROBKY HS, například dentální výplně.

II.

01 – 96 HS

Zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud se jedná o zdravotnické prostředky zhotovené podle předpisu kvalifikovaného zdravotnického pracovníka, kterým tento pracovník vydává individuální návrh charakteristik zdravotnického prostředku určeného k použití pouze pro jednoho konkrétního pacienta.

Jedná se o zdravotnické prostředky zařazené do číselného kódu HS 01 až 96 zhotovené na předpis pro konkrétního pacienta. Musí jít přitom samozřejmě o zdravotnické prostředky ve smyslu požadavků zákona o ZP. Z pohledu praktického postupu je však zásadní naplnění čtvrté z dále uvedených podmínek pro uplatnění snížené sazby dle

této položky a sice, že takovýto zdravotnický prostředek je zhotoven dle konkrétních parametrů pro určitou osobu.

Výroba takového prostředku je zahájena až po předložení předpisu. Zjednodušeně řečeno jedná se o zakázkově, individuálně vyráběné zdravotnické prostředky pro konkrétní osobu. Z dokumentace zdravotnického prostředku je zcela zřejmé, zda se jedná o zdravotnický prostředek na zakázku či nikoli. V zásadě všechny zdravotnické prostředky na zakázku spadají do snížené sazby DPH.

Podmínky, při jejichž současném naplnění se u zkoumaného výrobku aplikuje snížená sazba DPH:

1. jde o zboží zařazené do číselného kódu HS 01 až 96
2. jde o zdravotnický prostředek dle zákona o ZP
3. jde o zdravotnický prostředek, který je obvykle určen pro výlučnou osobní potřebu pacienta k léčení zdravotního postižení nebo zmírnění jeho důsledků (viz shora)
4. jde o zdravotnický prostředek zhotovený podle předpisu kvalifikovaného zdravotnického pracovníka, kterým tento pracovník vydává individuální návrh charakteristik zdravotnického prostředku určeného k použití pouze pro jednoho konkrétního pacienta.

III.

90 HS

Ortopedické pomůcky a přístroje, včetně berlí, chirurgických pásů a kýlních pásů; dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin; umělé části těla; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti, a to pouze zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků.

Do této skupiny patří zboží zařazené do číselného kódu HS 90, kdy se jedná o vyjmenované typy pomůcek a přístrojů, které jsou zdravotnickým prostředkem a obvykle slouží pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků.

Slovnímu popisu uvedenému v dané položce přílohy č. 3 zákona o DPH odpovídá přitom pouze kód **90.21 HS** - Ortopedické pomůcky a přístroje, včetně berlí, chirurgických pásů a kýlních pásů; dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin; umělé části těla; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti. Zařazení výrobku do snížené sazby z důvodu příslušnosti do této položky lze tak akceptovat jako správné jen ty výrobky výrobků, které spadají do sub kódu 90.21 HS, nikoli celého kódu 90.

Podmínky, při jejichž současném naplnění se u zkoumaného výrobku aplikuje snížená sazba DPH:

1. jde o zboží zařazené do číselného kódu **HS 90.21**
2. jde o zdravotnický prostředek dle zákona o ZP
3. jde o zdravotnický prostředek, který je obvykle určen pro výlučnou osobní potřebu pacienta k léčení zdravotního postižení nebo zmírnění jeho důsledků (viz shora)

Do snížené sazby v rámci zařazení zde popisované položky nelze zařadit např.

- Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektrolyčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku: (sub kód 9018 HS)
- Injekční stříkačky, jehly, katetry (cévky), kanyly a podobné výrobky (90 18 3x HS)

U přístrojové a diagnostické techniky bude uplatněna základní sazba. Obdobně platí pro tzv. instrumentarium (např. skalpely, kleště atd.) V tomto případě se jedná o zdravotnické prostředky, které obvykle neslouží k výlučnému osobnímu užití zdravotně postiženého (pacienta).

Do této kategorie dále nespádají např. kanyly, některé katetry, různé náhrady, cévní svorky, šicí materiál, některé typy jehel apod.

Poznámka! Některé položky tohoto kódu mohou podléhat snížené sazbě DPH podle pravidla popsaného výše, a to díky zařazení do některé z jiných položek přílohy č. 3 zákona o DPH popisovaných v této Informaci (viz dále „IV“)

IV.

Čtvrtá z položek seznamu zboží podléhajícího snížené sazbě, která přichází v úvahu z pohledu posuzování sazby daně u zdravotnických prostředků, je položka vymezená v příloze č. 3 zákona o DPH takto:

28-30, 40, 48, 56, 61, 62

Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky - jen používané pro zdravotní služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely

Kromě jednotlivě vyjmenovaných položek „Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, sacharin a jeho soli, antibiotika“ zatříditelných do uvedených kapitol HS se snížená sazba daně uplatní u skupiny farmaceutických výrobků zařazených do kapitoly 30 HS.

Pokud tedy zboží-výrobek patří do číselného kódu HS 30 - farmaceutické výrobky, uplatní se snížená sazba a to bez ohledu na to, jestli dotčené zboží je zdravotnickým prostředkem podle zákona o ZP. Na druhé straně ovšem u takového zboží, které je podle kapitoly 30 HS *farmaceutickým výrobkem*⁵⁾, musí být vždy splněna podmínka, že jde o zboží, **kteřé se používá pro zdravotní služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely**.

Jedná se např. o šicí materiál, reagentie, dentální výplně atd.

Výčet položek ze zákonem o DPH daného seznamu zboží podléhajícího snížené sazbě lze závěrem doplnit poznámkou, že mohou existovat výrobky splňující definici zdravotnického prostředku, nespĺňující však potřebná kritéria pro aplikaci snížené sazby DPH uvedená výše, ale lze je zařadit do jiné položky z přílohy č. 3 zákona o DPH. Příkladem jsou některé výrobky zařazené do číselného kódu HS 07-23,25⁶⁾, s tím, že toto zboží odpovídá slovnímu popisu k tomuto kódu v příloze č. 3 zákona o DPH uvedenému, a to „výrobky obvykle používané jako doplněk nebo náhražka potravin“.

⁵⁾ Takto je označená celá kapitola 30 HS.

⁶⁾ První položka přílohy č. 3 zákona o DPH.

Informace GFŘ

k uplatnění sazeb DPH od 1. 1. 2015

Č. j.: 1470/15/7100-20116-011695

1. Úvod

Na základě novel¹⁾ zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p. (dále jen „zákon o DPH“), účinných od 1. 1. 2015 dochází ke změnám i v oblasti sazeb daně. Nejzásadnější změnou je zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10% a vymezení okruhu zboží této sazbě podléhajícího. I nadále zůstává v platnosti 21% výše základní sazby daně a 15% výše první snížené sazby daně.

Cílem této Informace je podat ucelený přehled změn v této oblasti a ujednotit přístup k vymezení okruhu zboží podléhajícího druhé snížené sazby daně.

2. Zavedení druhé snížené sazby daně

V souvislosti se způsobem vymezení výrobků podléhajících oběma sníženým sazbám daně je třeba v úvodu upozornit na to, že v zákoně o DPH byl opuštěn pojem „Harmonizovaný systém“, který byl v návaznosti na ujednocení s evropskou právní úpravou nahrazen pojmem „Nomenklatura celního sazebníku“ (dále jen „celní sazebník“).

Uplatnění druhé snížené sazby daně je spojeno s doplněním nové přílohy č. 3a do zákona o DPH. Stejně jako v případě přílohy č. 3 je pro uplatnění druhé snížené sazby daně rozhodující, aby zboží současně vyhovělo jak podmínkám pro zařazení do příslušného kódu celního sazebníku, tak i slovnímu popisu k tomuto kódu výslovně uvedenému v příloze č. 3a zákona o DPH. Přičemž jako součást slovního popisu je třeba vnímat i vymezení některých pojmů použitých ve slovním popisu položky této přílohy, které tato v jejím textu dále přibližuje.

Stanovení sazby daně nelze tedy zakládat odděleně pouze na přínáležitosti do číselného kódu celního sazebníku, příp. na slovním popisu či jeho bližší specifikaci v příloze zákona vymezené. Pro zařazení zboží do přílohy č. 3a zákona o DPH je nutné splnit všechny tyto podmínky současně.

- **0402, 0404, 1901, 2106 – Počáteční a pokračovací kojenecká výživa a potraviny pro malé děti**

Příloha č. 3a zákona o DPH zde touto položkou vymezuje v prvním kroku okruh výrobků, u kterých se uplatní druhá snížená sazba daně, s tím, že dále je zde vyspecifikováno, co se rozumí počáteční a pokračovací kojeneckou výživou a potravinami pro malé děti. Pro toto bližší vymezení pak bylo využito nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 609/2013 ze dne 12. července 2013 (dále jen „nařízení 609“).

Podle tohoto nařízení se **počáteční kojeneckou výživou** rozumí potraviny, které jsou určeny pro kojence během prvních měsíců života a které odpovídají samy o sobě výživovým požadavkům těchto kojenců až do doby zavedení vhodných příkrmů. **Pokračovací kojeneckou výživou** jsou potraviny, které jsou určeny pro kojence²⁾ po zavedení vhodných příkrmů a které vytvářejí základní tekutý podíl postupně se rozšiřující smíšené stravy těchto kojenců. **Potravinami pro malé děti** se rozumí potraviny, které jsou určeny ke splnění zvláštních požadavků zdravých kojenců při odstavování a zdravých malých dětí jako doplněk jejich stravy a/nebo k jejich postupnému přizpůsobování na běžnou stravu, s výjimkou obilných příkrmů a mléčných nápojů a podobných výrobků určených malým dětem³⁾.

¹⁾ Z. č. 262/2014 Sb. a z.č. 360/2014 Sb.

²⁾ Kojencem se rozumí dítě do dvanácti měsíců věku.

³⁾ Malým dítětem se rozumí dítě od jednoho roku do tří let věku.

K této položce je nutné uvést, že odkaz na nařízení 609 nelze vnímat odděleně bez kontextu celé položky přílohy č. 3a zákona o DPH. Byť vymezení počáteční a pokračovací kojenecké výživy a potravin pro malé děti vychází z tohoto nařízení, druhou sníženou sazbu daně nelze aplikovat na veškeré zboží, které je tímto předpisem vymezeno. Pro účely aplikace druhé snížené sazby daně musí být dále splněno, že dané zboží zároveň odpovídá uvedeným číselným kódům celního sazebníku. Dále je třeba upozornit na to, že odkaz na nařízení 609 nelze pojmát v celé jeho šíři a pro uplatnění druhé snížené sazby daně vyžadovat naplnění veškerých podmínek daných tímto nařízením. Pro účely DPH se toto nařízení použije pouze pro definici pojmu, co se rozumí počáteční a pokračovací kojeneckou výživou a potravinami pro malé děti. Tzn. uplatnění druhé snížené sazby daně nebude ovlivňovat splnění podmínek týkajících se např. uvedení výrobku na trh, jeho označení apod. Rozhodující bude, že výrobek svým složením vyhoví vymezení tohoto nařízení pro předmětnou kategorii zboží.⁴⁾

Pokud tedy vyjdeme z výše uvedeného, pak druhé snížené sazbě daně bude podléhat mléčná výživa kojenců a malých dětí, kterou představují především kojenecká mléka (sušená) včetně těch speciálních (např. mléka pro děti s alergií na kravské mléko, mléka antirefluxová, mléka pro nedonošené děti či děti s nízkou porodní hmotností). Dále sem patří výživa na bázi sóji pro kojence a malé děti, přípravky k obohacování mateřského mléka. Do druhé snížené sazby daně by mohla také patřit mléčná kaše, pokud by byla kojeneckou výživou ve smyslu nařízení 609.

Naopak druhé snížené sazbě daně nebudou podléhat obilné kaše a obilno-mléčné kaše pro děti, dětské suchary a sušenky, ovocné, zeleninové, masové příkrmy, ovocné šťávy, dětské čaje, příp. různé kombinované příkrmy. Nicméně v těchto případech půjde o zboží podléhající první snížené sazbě daně. V první snížené sazbě daně také budou již hotová a připravená kojenecká počáteční a pokračovací mléka v tekutém stavu.

Vzhledem k tomu, že kategorie těchto výrobků představuje poměrně široký a specifický segment, nelze pro účely této Informace uvádět položkový výčet daného zboží, neboť toto by mohlo být nesprávně interpretováno jako směřování dané sazby daně ke konkrétnímu obchodnímu názvu, značce či výrobci.

- **2843–2846, 2852, 3002, 3003, 3004, 3006 – Radiofarmaka, očkovací látky, léky, kontrastní prostředky pro rentgenová vyšetření, diagnostické reagensy určené k podávání pacientům, chemické antikoncepční přípravky na hormonálním základě – určené pro zdravotní služby a veterinární služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní a veterinární lékařské účely**

Okruh zboží, který podléhá druhé snížené sazbě daně, vyplývá již ze samotného znění této položky. Oproti znění zákona účinného do konce r. 2014 budou do druhé snížené sazby zahrnuti i veterinární přípravky, u kterých se doposud uplatňovala základní sazba daně.

Pokud jde o další farmaceutické a podobné výrobky, tyto mohou za splnění zákoných podmínek (číselného kódu a slovního popisu uvedeného v příloze č. 3 zákona o DPH) podléhat první snížené sazbě daně. Jelikož do kategorie „léků“ patří i antibiotické přípravky, je třeba poznamenat, že druhé snížené sazbě daně budou podléhat až výrobky založené na antibiotické bázi či s jejich obsahem. Samotná antibiotika jako taková zařazená do kódu celního sazebníku 2941 coby přísada či základ pro výrobu léčiv budou podléhat první snížené sazbě daně.

⁴⁾ Vzhledem k tomu, že pojmosloví nařízení 609 nemusí zcela přesně odpovídat definicím užívaným v tuzemsku, je možné pro bližší věcnou identifikaci této kategorie výrobků podpůrně použít vyhlášku č. 54/2004 Sb., konkrétně pak § 4 této vyhlášky.

- **4901, 4903, 4904 – Tiskuté knihy, obrázkové knihy pro děti; hudebniny, tiskuté nebo ručně psané, též vázané nebo ilustrované**
Mimo zboží, kde reklama přesahuje 50% plochy

Zákon o DPH ve své příloze č. 3a pak přímo uvádí, že tiskutými knihami se pro účely DPH rozumí také i knihy reprodukované kopírovacím strojem, pod kontrolou zařízení pro automatizované zpracování dat, ražením, fotografováním, fotokopírováním, termokopírováním nebo psaním na psacím stroji. Obrázkovou knihou pro děti se pak rozumí kniha pro děti, ve které je hlavní náplní ilustrace a text má podružný význam.

K číselnému kódu 4901 celního sazebníku je třeba uvést, že ne všechny výrobky spadající do tohoto kódu se přesouvají do druhé snížené sazby daně. Druhá snížená sazba daně se uplatní pouze u tiskutých knih. Brožury, letáky, prospekty zůstávají i nadále za splnění zákonných podmínek (zejména rozsahu reklamy) v první snížené sazbě daně. K rozlišení toho, zda jde o knihu či jiný polygrafický výrobek, je možné jako pomocné vodítko využít skutečnost, zda je danému zboží přiděleno ISBN⁵⁾. Pro účely sazeb daně je v případě knih také irrelevantní forma vazby, použitý materiál na desky tohoto výrobku apod., tj. zda jde o měkkou vazbu, lepenou knihu, knihu s tuhou vazbou, knihu v kroužkové vazbě apod. Nicméně v praxi může být někdy problematické rozlišení mezi knihou a brožurou. Ovšem s ohledem na široké spektrum těchto výrobků a kritéria zařizování do celního sazebníku je možné pro prvotní orientaci pouze uvést, že mezi brožury patří zejména různé návody, instrukce, kratší pojednání apod. Konkrétní případy je nutné řešit individuálně.

Co se týká situací, kdy je ke knize doplněno další zboží, např. mapa, magnetek, nálepky apod., zde je pro účely DPH třeba zohlednit několik aspektů. Jednak zda nejsou naplněny podmínky hlavního a vedlejšího plnění. Dále nelze odhlédnout od systematicky zařizování do celního sazebníku, kdy i „soubor zboží“ může být v jeho světle zaříděn jako jediné zboží, zde tedy kniha. Pokud by tedy nešlo z pohledu celního sazebníku o jediné zboží či nemohl být uplatněn princip hlavního a vedlejšího plnění, bude se při stanovení daně postupovat způsobem uvedeným v § 47 odst. 5 zákona o DPH.⁶⁾ Přičemž princip hlavního a vedlejšího plnění, resp. jediného souborného plnění spočívá dle judikatury SDEU v tom, že o souborné plnění, které je třeba považovat za jediné, se jedná tehdy, pokud je jedno z plnění hlavním a jiné plnění je pouhým nesamostatným vedlejším plněním. Pro vedlejší plnění pak platí, že pro zákazníka nepředstavuje účel samo o sobě, ale je prostředkem pro využití hlavního plnění za co nejoptimálnějších podmínek. K danému je pak třeba z pohledu aplikace daně z přidané hodnoty uvést, že daňový režim plnění vedlejšího se řídí daňovým režimem plnění hlavního.

Shodně pro všechno vyjmenované zboží musí být splněno, že podíl reklamy nepřesahuje 50%. Přičemž reklamou se pro účely zařazení zboží do příslušné sazby daně rozumí reklama podle zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů.

Z výše uvedeného vyplývá, že v první snížené sazbě daně zůstávají noviny, časopisy, omalovánky, kartografické výrobky, letáky apod. Ovšem i pro uplatnění první snížené sazby musí být splněna podmínka, že reklama představuje maximálně 50% plochy.

Pokud tedy knihy, brožury, noviny, časopisy a další polygrafické výrobky obsahují více jak 50% reklamy, podléhají základní sazbě daně.

⁵⁾ ISBN je alfanumerický kód určený pro identifikaci knižních vydání. Vychází z mezinárodního standardu ISO 2108, který byl v ČR transponován jako ČSN ISO 2108.

⁶⁾ Např. obrázková kniha pro děti s obrázky zvířat, ke které jsou přiloženy nálepky těchto zvířat, průvodce s přiloženou mapou apod. V takovýchto případech lze na doplňkové zboží ke knize pohlížet jako na vedlejší plnění.

- **0801, 1101 až 1106, 1201, 1204, 1206 až 1208, 1212, 1214, 2004, 2005**
 - Mlýnské výrobky, a to:
 - z obilovin, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 10
 - z výrobků, které jsou uvedeny pod kód nomenklatury celního sazebníku v kapitolách 8 a 12
 - z brambor
 - ze sušených luštěnin čísla 0713, ze sága nebo z kořenů nebo hlíz čísla 0714 nebo z výrobků kapitoly 8
 - Směsi těchto výrobků.
- **1107 až 1109, 1903, 3505** – Slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků.
- **1806, 1901, 2004, 2005, 2103, 2106** – Upravené mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku.

V případě těchto položek jde obecně o potraviny pro osoby s nesnášenlivostí lepku. V praxi by mělo jít o potraviny, které jsou určeny pro pacienty s celiakií a nemocné s fenylketonurií. Dále je pak v příloze č. 3a zákona o DPH uvedeno, že mlýnské výrobky a směsi těchto mlýnských výrobků, slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků, upravené mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku musí splňovat požadavky na složení potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku definované v nařízení Komise (ES) č. 41/2009 ze dne 20. ledna 2009 o složení a označování potravin vhodných pro osoby s nesnášenlivostí lepku (dále jen „nařízení 41“). I zde platí, že odkaz na nařízení 41 se pro vymezení výrobků podléhajících druhé snížené sazby daně použije pouze z pohledu složení těchto výrobků, a nikoliv tedy ve svém celém rozsahu. Nebude tak z aplikace druhé snížené sazby daně vyloučen výrobek, který sice nenaplní např. nároky na označení výrobku, ale který přitom svým složením bude odpovídat tomuto nařízení.

Pro prvotní zkoumání, zda jde o výrobek, který lze zařadit pod výše uvedené položky, je možno vyjít z toho, že potravina pro osoby s nesnášenlivostí lepku nesmí obsahovat více než 100 mg/kg lepku v konečném stavu, pokud jde o potraviny kategorie „s velmi nízkým obsahem lepku“⁷⁾, a v případě potravin označovaných jako „bez lepku“ je hranice obsahu lepku stanovena do 20 mg/kg.

Pokud tedy výrobek vyhoví těmto hranicím a případně dalším nárokům na své složení vymezeným nařízením 41, bude se dále posuzovat, zda svým číselným kódem a slovním popisem vyhoví jedné z těchto položek přílohy č. 3a zákona o DPH.

Co se týká tohoto okruhu zboží, jak znění těchto položek napovídá, není zde obsažena veškerá škála výrobků bez lepku či s jeho nízkým obsahem. Zjednodušeně lze skupinu „bezlepkových“ výrobků podléhajících druhé snížené sazby daně přiblížit tak, že jde o výrobky, které jsou základem či stěžejní přísadou pro výrobu výsledných bezlepkových potravin. Druhé snížené sazby daně tak nepodléhají konečné bezlepkové potraviny ke konzumaci. Pokud však jde o potraviny, příp. další suroviny či přísady pro výrobu potravin (zde bezlepkových), pak zpravidla budou s ohledem na přílohu č. 3 zákona o DPH podléhat první snížené sazby daně.

Dále co se týká položky „1806, 1901.. – připravené směsi.“, pak zde nelze uplatnění druhé snížené sazby daně zakládat pouze na příslušnosti do číselného kódu celního sazebníku, ale je třeba dbát i na naplnění slovního vymezení k těmto kódům uvedeným. Neboť do druhé snížené sazby daně nepatří veškeré výrobky pod tyto kódy náležející. Právě text „připravené směsi“ udává, které zboží z těchto číselných kódů bude spadat

⁷⁾ Pokud jde o potraviny sestávající z jedné nebo více složek vyrobených z pšenice, žita, ječmene, ovsu nebo jejich kříženců.

do druhé snížené sazby daně. Nepůjde tedy o veškeré suroviny (přísadu) pro výrobu bezpečkových potravin. Připravenou směsí k přípravě potravin je totiž míněn produkt, z něhož je bez dalšího či s přidáním minimálního množství surovin (např. vody) připravena výsledná potravina ke konzumaci či spotřebě. Nelze tak pod „připravené směsí“ podřazovat výrobky, které sice svým charakterem-vícesložkovým složením mohou být směsí, ale nejsou již připravenou směsí, tak jak je vysvětleno výše. Z toho pak i vyplývá, že by se zde neměl pojem „připravená směs“ ztotožňovat s pojmem „přísada“. Byť může být výrobek přísadou bezpečkové potraviny či směsí na její výrobu, tak ale nenaplní slovní vymezení připravené směsi ve smyslu výše uvedeného. Příkladem z praxe může být např. bezpečkový kečup, sójová omáčka, koření, dochucovadla, čokoládové pomazánky apod., u kterých se uplatní první snížená sazba daně ve smyslu přílohy č. 3 zákona o DPH.

Z hlediska těchto tří položek přílohy č. 3a zákona o DPH půjde tedy především o různé mouky⁸⁾ (kukuřičná, kokosová, pohanková, rýžová, apod.), směsi⁹⁾ na těsta a pečení (chleba, pečiva, dortů, buchet, placek, palačinek apod.), kypřící směsi, krupice, strouhanky na obalování, které jsou určené pro přípravu bezpečkových potravin.

Pro předejití interpretačním nejasnostem je třeba poznamenat k položce „1107 až 1109, 1903, 3505 – Slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků“, že ve spojení s odkazem na nařízení 41 rozhodně nebude moci být druhá snížená sazba daně uplatněna u pšeničného lepku v jeho čisté formě. Jeho vyjmenování v této položce je třeba chápat jako upřesnění toho, že i pokud bude součástí směsi spolu s dalšími látkami, resp. výrobky touto položkou vyjmenovanými, nevylučuje to takovouto směs z působnosti druhé snížené sazby daně za splnění toho, že příměs lepku bude v normě stanovené nařízením 41.

3. Ostatní změny v oblasti uplatnění sazeb daně

V souvislosti se zavedením druhé snížené sazby daně bylo nutné návazně tyto změny promítnout i do příslušných položek přílohy č. 3 zákona o DPH, a to konkrétně těch, ze kterých vybrané okruhy zboží byly přesunuty do druhé snížené sazby daně. Další změny v příloze č. 3 zákona o DPH jsou víceméně legislativně-technického charakteru.

Dochází také k reformulaci ustanovení § 47 odst. 5 zákona o DPH. Nový text s účinností od 1. 1. 2015 reaguje na zavedení třetí sazby daně tak, aby bylo zřejmé, že v případě souboru zboží s různými sazbami daně se na celý soubor použije nejvyšší ze sazeb, které přísluší zboží v dodávaném či pořizovaném souboru. Nicméně zůstává ponechána možnost u každého druhu zboží uplatnit příslušnou sazbu daně samostatně. Tento postup se bude vztahovat pouze na dodání zboží a dále na pořízení zboží z jiného členského státu coby souboru zboží. Nově se již toto ustanovení nevztahuje na případy dovozu souboru zboží, neboť postup při dovozu zboží podléhajícího různým sazbám DPH a cla je upraven přímo celními předpisy.

Obdobně jako výše uvedeně ustanovení reaguje na změny související se zavedením další sazby daně i § 47 odst. 7 zákona o DPH.

4. Přechodné období

S ohledem na účinnost změnových zákonů se nová úprava v oblasti sazeb daně bude aplikovat u těch zdanitelných plnění, u kterých k datu jejich uskutečnění dochází po datu 1. 1. 2015. Pokud půjde o situace, kdy byla přijata úplata do 31. 12. 2014, přičemž k datu uskutečnění zdanitelného plnění dojde až po 1. 1. 2015, pak pro výpočet daně se bude postupovat podle § 37a zákona o DPH. Vzhledem k existenci tohoto ustanovení nebylo nutné změnovými zákony speciálně upravovat postup pro výpočet daně v přechodném období.

⁸⁾ Mlýnský výrobek.

⁹⁾ Tj. upravené mlýnské výrobky a připravené směsi.

5. Závěr

V případě nejistoty či nejasností, jakou sazbu daně v případě zdanitelného plnění uplatnit, lze i nadále využít institutu tzv. závazného posouzení. Podání žádosti o závazné posouzení pak vychází především z § 47a a § 47b zákona o DPH, přičemž se pro podání žádosti a další procesní záležitosti spojené s řízením o závazném posouzení použijí příslušná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p. Žádost se může vztahovat pouze k jedné položce zboží či služby a její podání podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč.

Z hlediska vykazování druhé snížené sazby daně v daňovém přiznání upozorníme na skutečnost, že předepsaný formulář daňového přiznání nebyl rozšířen z důvodu zavedení další sazby daně. Obě snížené sazby daně se budou vykazovat v řádku určeném pro sníženou sazbu daně.¹⁰⁾

¹⁰⁾ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/vykazovani-druhe-snizene-sazby-dph-5483>

Sdělení

Ministerstva financí k § 47a zákona č. 235/2004 Sb.
o DPH, ve znění pozdějších předpisů

Závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně

(ze dne 17. ledna 2008)

1. Součástí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabývá účinnosti 1. ledna 2008, je také změna zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). K tomuto datu byl do zákona vložen nový § 47a – Závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně („závazné posouzení“).

Podle § 47a odst. 1 může požádat Ministerstvo financí o vydání rozhodnutí o závazném posouzení kterákoliv osoba, to znamená jak osoba povinná k dani, plátce DPH i osoba, která je osobou povinnou k dani, ale není plátcem DPH, tak i osoba, která není osobou povinnou k dani (vč. občanů, konečných spotřebitelů). Žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení se týká toho, zda je zdanitelné plnění správně zařazeno do základní nebo snížené sazby daně podle § 47 odst. 1 zákona o DPH. O rozhodnutí o závazném posouzení nelze požádat tehdy, pokud by se žádost týkala posouzení, zda je konkrétní plnění osvobozeno od daně (s nárokem na odpočet nebo bez nároku na odpočet daně).

2. V § 47a odst. 2 jsou uvedeny náležitosti žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení. Žadatel v žádosti uvede detailní popis zboží a služeb, který umožní jeho/její ztotožnění a zařazení do celní nomenklatury případně do standardní klasifikace produkce. U zboží uvede jeho přesné složení a případně metody použité ke stanovení tohoto složení, pokud na tomto údaji závisí sazební zařazení zboží, a další údaje nezbytné pro sazební zařazení zboží, zejména způsob zpracování (výroby), jeho funkce, princip činnosti, účel použití a druh balení.

Dále je vhodné žádosti doplnit i fotografiemi, technickými nákresey, plány, katalogy nebo jinými podklady, vztahujícími se k předmětnému zboží a k materiálům, z nichž je vyrobeno, jež mohou napomoci při ztotožnění a zařazení do celní nomenklatury.

Žadatel je kromě jiných údajů povinen také uvést svůj návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení, tj. zda konkrétní zdanitelné plnění podléhá snížené nebo základní sazbě daně. Náležitostí žádosti není závazné rozhodnutí o zařazení zboží do celního harmonizovaného systému nebo služeb do SKP (případně jiné klasifikace služeb), tato rozhodnutí si vyžádá věcně příslušný odbor MF jako podklad pro vyřízení žádosti.

V případě potřeby (tedy zejména v případě, kdy ani na základě dosud poskytnutých informací nelze jednoznačně zařadit zboží či službu do příslušných klasifikací) je podle § 47a odst. 3 žadatel povinen na výzvu předložit další údaje vztahující se k obsahu žádosti.

3. Podle změny zákona o správních poplatcích, část desátá, Čl. XVII. zákona č. 261/2007 Sb., je žadatel povinen uhradit za žádost o rozhodnutí o závazném posouzení podle § 47a zákona o DPH správní poplatek ve výši 10 000 Kč. Poplatek bude hrazen bezhotovostně, a to až na výzvu Ministerstva financí. Ve výzvě k zaplacení správního poplatku budou žadateli zároveň sděleny podrobnosti potřebné k zaplacení poplatkové povinnosti zejména číslo bankovního účtu a variabilní symbol.

Informace

osobám uplatňujícím nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů na výrobu tepla

(ze dne 11. listopadu 2016)

Finanční a celní správa identifikovaly četné problematické modelové případy, kdy dochází ze strany plátců k údajnému dodání tepla a následnému chybnému uplatnění první snížené sazby daně z přidané hodnoty a k neoprávněnému nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.

Problematický modelový případ lze většinou popsat jako vztah mezi plátcem, který deklaruje, že spotřeboval minerální oleje pro topné účely a zákazníkem, jemuž je fakturováno dodání tepla s první sníženou sazbou daně z přidané hodnoty. Zákazník je vlastníkem topného zařízení a současně dle smluvních ujednání přenechává toto zařízení do užívání plátci za účelem výroby a dodávky tepla. Plátce zpravidla, vyjma dodávky předmětných minerálních olejů nevykonává žádnou, případně v zanedbatelné míře jinou činnost, kterou by vykonával reálný dodavatel tepla. Vyprodukované teplo není zákazníkovi dodáváno podle skutečné výše odebraného tepla, nýbrž je často vyjádřeno v litrech topného oleje, nebo pomocí vzorce, který je odvozen od litrů spotřebovaného topného oleje. Plátce následně nárokuje vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona o spotřebních daních.

Na základě zjištění skutkového stavu finanční a celní správou však fakticky ze strany zákazníka nedochází k přenechání vlastního topného zařízení plátci a plátce následně nedodává vyrobené teplo, ale dodává příslušné topné oleje, které mají být v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty zatíženy základní sazbou daně. Současně pouze zákazník má právo na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, které prokazatelně použil pro výrobu tepla.

Informace

k vracení daně plátcům v jiných členských státech podle § 82 zákona o DPH
je určena pouze pro plátce, který má sídlo, místo podnikání
nebo provozovnu v České republice

(ze dne 2. května 2014)

Informace k vracení daně plátcům v jiných členských státech podle § 82 zákona o DPH je určena pouze pro plátce, který má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v České republice.

Cílem této informace je upozornit na změny v oblasti DPH při vracení daně plátcům v jiných členských státech, ke kterým dochází s účinností od 1. 1. 2010.

Novelou zákona o DPH, kterou se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v návaznosti na směrnici Rady 2008/9/ES, se nahrazuje stávající § 82 novým zněním § 82. Postup pro vracení daně v České republice osobám registrovaným k dani v jiném členském státě dle znění § 82a a 82b zákona o DPH je předmětem samostatné informace.

I. Základní úprava vracení daně

1. nárok na vrácení daně
2. přístup na Daňový portál české daňové správy
3. vyplnění žádosti o vrácení daně
4. podání žádosti o vrácení daně
5. informace k vracení daně plátcům v jiných členských státech
6. opravy žádosti o vrácení daně
7. okamžik doručení

1. Nárok na vrácení daně

Plátce má nárok na vrácení daně, která mu je účtována osobou registrovanou k dani v jiném členském státě za zdanitelná plnění s místem plnění v tomto jiném členském státě, pokud nemá v tomto jiném členském státě v období pro vrácení daně sídlo, místo podnikání ani provozovnu. Pravidla pro vrácení daně stanovuje vždy jiný členský stát.

Pokud je plátce povinen v tuzemsku krátit odpočet daně, postupuje podle § 72 odst. 4 a 5 zákona o DPH a má tak nárok na vrácení daně pouze v poměrné výši (§ 82 odst.1 zákona o DPH).

Pokud žadatel v období pro vrácení daně uskutečňuje pouze osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně nebo je osobou povinnou k dani podle § 6 odst. 1 zákona o DPH a nebo je osobou nepovinnou k dani, nebude tato žádost o vrácení daně předána jinému členskému státu (§ 82 odst. 5 zákona o DPH).

Podmínkou pro vrácení daně je podle § 82 odst. 2 zákona o DPH podat elektronicky:

1. Žádost o přidělení přístupu do aplikace pro Vrácení DPH plátcům v jiných členských státech, a
2. Žádost o vrácení daně.

2. Přístup na Daňový portál české daňové správy

Přístup do aplikace pro Vrácení DPH plátcům v jiných členských státech na Daňovém portále české daňové správy (dále jen „Aplikace“) přidělí místně příslušný správce daně na základě žádosti, podané elektronicky prostřednictvím Daňového portálu >Elektronická

podání pro daňovou správu (Aplikace EPO). Žádost musí být opatřena **uznávaným elektronickým podpisem** (seznam akreditovaných poskytovatelů certifikačních služeb je uveden na internetových stránkách Ministerstva vnitra ČR – <http://www.mvcr.cz/>). Žádost je posouzena do 15ti pracovních dní. Žadatel je o výsledku posouzení žádosti vyzoomněn prostřednictvím mobilního telefonu (zprávou sms). V případě, že přístup do Aplikace je místně příslušným správcem daně zamítnut, bude žadateli rovněž doručeno rozhodnutí v uvedené věci. V opačném případě po uplynutí stanovené doby má žadatel otevřen přístup do Aplikace. Vstup do Aplikace je umožněn pouze stejné osobě, která žádost podepsala uznávaným elektronickým podpisem.

Podání žádosti o přidělení přístupu do Aplikace je umožněn po 1. 1. 2010.

3. Vyplnění žádosti o vrácení daně

Po přihlášení do Aplikace bude žadateli nabídnut výběr odkazů:

- Nová žádost o vrácení DPH,
- Opravná žádost o vrácení DPH,
- Samostatné prohlášení o upřesnění koeficientu pro poměrný nárok na vrácení daně,
- Informace o podaných žádostech (přehled),
- Informace o podaných upřesněních koeficientu (přehled),
- Všeobecné informace.

Ve formuláři žádosti o vrácení DPH bude žadatel vyplňovat záložky:

- Záhloví (stát, období pro vrácení, příp. koeficient pro poměrný nárok na vrácení, ekonomickou činnost dle výběru harmonizovaných kódů NACE aj.),
- Kontaktní údaje (e-mail, bankovní účet aj.),
- Příslušná plnění v rámci EU/dovoz,
- Připojení příloh,
- Samostatné prohlášení o upřesnění koeficientu, pokud má být i to podáno spolu s žádostí o vrácení.

Žádost o vrácení daně a samostatné prohlášení o upřesnění koeficientu pro poměrný nárok na vrácení budou k dispozici v českém jazyce. V případě, že žadatel bude doplňovat určené údaje volným textem, je povinen tyto údaje vyplnit podle pravidel jiného členského státu, kde žadatel žádá o vrácení daně.

Členský stát vrácení daně může požadovat kopii daňového dokladu nebo daňového dokladu při dovozu zboží, a to v elektronické formě, pokud základ daně u uhlovodíkových paliv převyšuje částku 250 EUR nebo její ekvivalent a částku 1000 EUR nebo její ekvivalent u ostatních druhů pořízeného zboží nebo přijatých služeb (plátce postupuje vždy podle pravidel členského státu vrácení daně). Kopie dokladů může žadatel vkládat do přílohy žádosti o vrácení daně o maximální kapacitě do 5 MB (včetně případného zazipování) a ve formátu souboru: .pdf, .jpg, nebo .tif.

Žádost o vrácení daně může podat i zmocněný zástupce a to pokud žadatel u svého místně příslušného správce daně udělí plnou moc pro zastupování při vrácení daně zástupci podle § 25 a § 27 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Registrační data žadatele, případného zástupce, jsou systémem automaticky vyplněna bez možnosti oprav v aplikaci tak, jak jsou aktuálně k dispozici místně příslušnému správci daně. Pokud tyto údaje nejsou v souladu se skutečným stavem, žadatel/zástupce musí kontaktovat místně příslušného správce daně a zjednat nápravu zde.

V případě, že žadatel podává prostřednictvím aplikace pouze samostatně prohlášení o upřesnění koeficientu pro poměrný nárok na vrácení bude vyplňovat záložky:

- Samostatně prohlášení o upřesnění koeficientu pro poměrný nárok na vrácení daně (koeficient a období jeho platnosti).
- Kontaktní údaje.

Registrační údaje žadatele jsou i v tomto případě automaticky vyplněny a nelze je modifikovat. Pokud tyto údaje nejsou v souladu se skutečným stavem, žadatel/zástupce musí kontaktovat místně příslušného správce daně a zjednat nápravu zde.

Elektronická adresa neboli E-mail je velmi důležitá při komunikaci se správcem daně jak tuzemským, tak i se správcem daně v jiném členském státě. E-mail žadatele, ale i zástupce, pokud je ustanoven, musí být uveden vždy.

4. Podání žádosti o vrácení daně

Žadatel je povinen podat žádost o vrácení daně nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně (§ 82 odst. 3 zákona o DPH).

Po vyplnění a podání žádosti obdrží žadatel v rámci Aplikace potvrzení o podání s vygenerovaným podacím číslem. Žádost je tímto připravena k odeslání do členského státu vrácení. Pokud bude česká daňová správa požádána členským státem vrácení o doručení jím vydaných aktů ve věci vrácení daně podle § 82 odst. 6 zákona o DPH, bude žadatel rovněž vyrozuměn o doručení do státu vrácení a stavu jeho podání (přijetí/zamítnutí). V ostatních případech členský stát vrácení vyrozumí žadatele o stavu doručení jeho podání podle svých legislativních pravidel.

Žádost o vrácení daně podaná po 31. prosinci 2009, i ta, která se týká období roku 2009, lze podat pouze elektronicky prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy v Aplikaci a to podle nového platného předpisu do 30. září 2010 (*Přechodná ustanovení Čl. II. bod 2*).

5. Informace k vrácení daně plátcům v jiných členských státech

Na webových stránkách české **daňové správy** v sekci Mezinárodní spolupráce>DPH>DPH v EU>Vrácení DPH a rovněž tak v rámci Aplikace jsou zveřejněny požadavky členských států týkající se:

- použití subkódů pro popis zboží/služeb,
- požadovaných příloh,
- upřesnění požadovaných limitů částek vyjádřených v národní měně státu vrácení,
- použití harmonizovaných kódů NACE pro popis ekonomické činnosti,
- jazykové požadavky pro vyplňování volných textů v žádosti, či pro další komunikaci se státem vrácení,
- případná omezení limitů období pro vrácení,
- doručování,
- podmínky pro zastupitelnost,
- platba na účet třetí strany.

6. Opravy žádosti o vrácení daně

Pokud plátce v období pro vrácení daně zjistí po podání žádosti o vrácení daně **chybu v náležitostech uvedených v záhlaví, kontaktních údajích a údajích na daňovém dokladu nebo daňovém dokladu při dovozu zboží**, provede opravu prostřednictvím Aplikace v již podané žádosti o vrácení daně daného období pro vrácení daně (Opravná žádost o vrácení DPH). Přijetí, či případné zamítnutí, těchto oprav se řídí podle pravidel členského státu vrácení daně.

Pokud dojde ke změně **ve výši koeficientu** pro poměrný nárok na vrácení daně po podání žádosti o vrácení daně, provede plátcé opravu částky daně prostřednictvím Aplikace, tuto opravu provede v následující žádosti pro vrácení daně, a to v kalendářním roce, kdy provede plátcé vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění podle § 76 odst. 7 zákona o DPH, nebo opravu vypořádávaného období předloží plátcé na samostatném prohlášení o upřesnění koeficientu pro poměrný nárok na vrácení, pokud v období vypořádání nároku na odpočet daně nepodá žádnou žádost o vrácení daně (§ 82 odst. 4 zákona o DPH).

7. Okamžik doručení

Okamžikem doručení se podle § 82 odst. 6 zákona o DPH rozumí okamžik odeslání oznámení ve formě datové zprávy na elektronickou adresu (E-mail). Toto ustanovení bude aplikováno v případě, že česká daňová správa bude požádána členským státem vrácení o doručení jím vydaných aktů ve věci, vrácení tj. oznámení o přijetí/zamítnutí, rozhodnutí a tudíž záleží na každém členském státě vrácení, jaká pravidla si stanoví. Předmětná informace bude pak k dispozici na Daňovém portále české daňové správy v Aplikaci po přihlášení přes příslušné DIČ a žadatel bude o změně stavu svého podání uvědomen výše uvedeným oznámením.

II. Nejčastější otázky a odpovědi

1. Co se rozumí obdobím pro vrácení daně?

Obdobím pro vrácení daně se rozumí podle článku 2 odst. 3 směrnice Rady 2008/9/ES nejvýše jeden kalendářní rok a nejméně tři kalendářní měsíce, případně méně než tři měsíce, jde-li o zbytek kalendářního roku (plátcé postupuje vždy podle pravidel členského státu vrácení daně).

2. V jakých případech komunikuje tuzemský správce daně s plátcem při vrácení daně?

Komunikace tuzemského správce daně s plátcem při umožnění přístupu do Aplikace může nastat:

- při podání žádosti o přístup do Aplikace a při podání žádosti o vrácení daně podle § 82 odst. 2 zákona o DPH,
- pokud si plátcé zvolí zástupce v procesu vrácení daní, je povinen udělit písemnou plnou moc zástupci a tuto plnou moc podat u místně příslušného správce daně,
- pokud dojde ke změnám v registračních údajích plátcé a zástupce.

3. Jaké jsou minimální limity pro vrácení daně?

Podle článku 17 směrnice Rady 2008/9/ES nesmí být částky daně nižší než 400 EUR za období kratší než jeden kalendářní rok, avšak nejméně tři měsíce. Pokud se jedná o období v délce jednoho kalendářního roku nebo na zbytek kalendářního roku, nesmí být částka DPH nižší než 50 EUR (plátcé postupuje vždy podle pravidel členského státu vrácení daně).

4. Co se stane, když dodavatel (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě) uvedl chybnou sazbu daně na dokladu?

Pokud dodavatel (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě) uvedl chybnou sazbu daně na dokladu a následně odvedl tuto daň do státní pokladny členského státu místa poskytnutí služeb nebo dodání zboží, nemůže být tato daň vrácena na základě článku 2, 4a) a 5 směrnice Rady 2008/9/ES. O vrácení částek daně z přidané hodnoty bezdůvodně poukázané orgánům daňové správy může požádat (podle rozsudku ESD ze dne 15. března 2007, ve věci C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH) pouze dodavatel a příjemce služby může na tomto dodavateli vymáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdůvodného obohacení.

5. U jakého druhu zboží a služeb má plátce nárok na vrácení daně?

Podle článku 9 směrnice Rady 2008/9/ES jsou druhy pořízeného zboží nebo přijaté služby popsány podle číselných kódů a subkódů, které je nutné dodržet při vyplňování žádosti o vrácení daně (plátce postupuje vždy podle pravidel členského státu vrácení daně).

Sdělení

k vracení daně z přidané hodnoty zahraničním osobám povinným k dani

Č. j.: 18/25 356/2006-181 (Fin. zpr. 2/2006)

Sdělení se týká vracení daně z přidané hodnoty podle § 83 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) zahraničním osobám povinným k dani, které jsou definovány v § 83 odst. 1.

Toto sdělení se nevztahuje na vracení daně z přidané hodnoty zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží podle § 84 zákona o DPH.

Ministerstvo financí zveřejňuje seznam zemí, kterým Česká republika při splnění podmínek § 83 zákona o DPH vrací daň z přidané hodnoty. Jsou to následující země:

- Švýcarsko, Norsko, Bulharsko^{*)} a Makedonie.

Sdělení č. 46 uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 6/2001, sdělení č. 58 uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 9-10/2001 a uveřejněné úplné znění seznamu zemí, kterým ČR vracela daň z přidané hodnoty podle § 45d zákona o DPH pozbývají platnosti.

^{*)} Red. pozn.: Vstupem Bulharska do Evropské unie k 1. 1. 2007 se výše uvedené sdělení na Bulharsko již neuplatňuje.

Informace GFŘ

k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012

Č. j.: 11964/12-3210-011695

V souvislosti s přijetím zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (dále jen „zákon o ZS“), zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách a zákona č. 374/2011 Sb., o zdravotnické záchranné službě, bylo zákonem č. 375/2011 Sb. Novelizováno mj.¹⁾ ustanovení § 51 a § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p. (dále jen „zákon o DPH“).

Ustanovení § 58 zákona o DPH bylo touto změnou uvedeno do souladu s novými pojmy užívanými v zákoně o ZS a navazujících předpisech a zároveň taktéž do souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES a judikaturou²⁾ Soudního dvora Evropské unie (dále jen „ESD“).

S ohledem na nově zákonem používané pojmy byl též novelizován text Příloh č. 1 a č. 2 zákona o DPH. V případě dotčené položky **přílohy č. 1** zákona o DPH zůstává přístup k uplatnění snížené sazby daně věcně nezměněn. V případě změn týkajících se přílohy č. 2 zákona o DPH – viz text dále.

Uvedenou novelou se do zákona o DPH zavádí nový pojem „zdravotní služba“. Co se rozumí zdravotní službou vymezuje § 2 odst. 2 a odst. 3 zákona o ZS. Pojem zdravotní služba v sobě zahrnuje jak samotnou zdravotní péči, tak i další činnosti tímto zákonem vymezené.

Podle uvedeného ustanovení zákona o ZS sem patří:

- poskytování *zdravotní péče* a činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky (z.č. 96/2004 Sb.)
- konzultační služby
- nakládání s tělem zemřelého
- zdravotnická záchranná služba (z.č. 374/2011 Sb.)
- zdravotnická dopravní služba
- přeprava pacientů neodkladné péče
- činnosti odběrových zařízení nebo tkáňových zařízení
- transfuzní služby nebo krevní banky
- specifické zdravotní služby podle zvláštních právních předpisů (z.č. 373/2011 Sb.)

Služby **zdravotní péče** definuje § 2 odst. 4 zákona o ZS. Tyto služby v sobě zahrnují preventivní, diagnostické, léčebné, léčebně rehabilitační, ošetrovatelské nebo jiné zdravotní výkony prováděné zdravotnickými pracovníky.

V souvislosti s pojmem zdravotní služba se vymezují pojmy „**Poskytovatel zdravotních služeb a Oprávnění k poskytování zdravotních služeb**“. Poskytovatelem zdravotních služeb se dle § 2 odst. 1 zákona o ZS rozumí fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb. Podmínky, které musí daná osoba splnit, aby získala oprávnění k poskytování zdravotních služeb, jsou vymezeny v § 16 a násl. zákona o ZS. Pro poskytovatele zdravotních služeb platí, že může poskytovat jen ty zdravotní služby, které má uvedeny v oprávnění k poskytování zdravotních služeb.

¹⁾ Zákonem č. 375/2011 Sb. bylo též novelizováno ust. § 48a odst. 4 písm. h) zákona o DPH. Tato změna byla provedena v souvislosti s § 124 odst. 2 zákona o ZS. Úprava v zákoně o DPH rozsah staveb pro sociální bydlení nijak nemění, jde pouze o úpravu pojmů v návaznosti na přeměnu kojeneckých ústavů na dětské domovy do 3 let věku s účinností od 1. dubna 2012.

²⁾ Zejména C-394/04 a C-395/04, C-307/01, C-212/01, C-384/98, C-45/01.

Osvobození zdravotních služeb

Podle novelizovaného znění § 58 odst. 1 zákona o DPH, jsou od daně osvobozeny zdravotní služby, jsou-li současně splněny následující podmínky:

- jedná se o zdravotní služby vymezené zákonem upravujícím zdravotní služby (viz výše)
- zdravotní služby jsou poskytované poskytovatelem zdravotních služeb, přičemž rozsah poskytovaných zdravotních služeb je vymezen v jeho oprávnění k poskytování zdravotních služeb (viz výše)
- jedná se o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví.

I po 1. 4. 2012 nadále platí, že **pro aplikaci osvobození od daně podle § 58 zákona o DPH není rozhodující** způsob hrazení daného výkonu, tj. jestli pacientem, z veřejného zdravotního pojištění či jinou osobou. Pokud budou splněny všechny výše uvedené podmínky stanovené zákonem pro uplatnění osvobození od daně, bude daná služba osvobozena bez ohledu na způsob jejího hrazení.

V této souvislosti je třeba zmínit i problematiku **regulačních poplatků ve zdravotnictví**. V případě regulačních poplatků i nadále platí, že tento poplatek je součástí úplaty za poskytnutou zdravotní službu příp. dodání zboží. U zdravotních služeb osvobozených podle § 58 zákona o DPH bude tak celá úplata včetně regulačního poplatku osvobozena od daně. U zdravotních služeb a u dodání zboží, které nelze osvobodit podle § 58 zákona o DPH, se uplatní u celé úplaty, která zahrnuje taktéž regulační poplatek daň na výstupu ve vyšší odpovídající příslušné sazbě daně.

Zejména s ohledem na podmínku „**činnosti s léčebným cílem nebo chránícím lidské zdraví**“ se zužuje rozsah zdravotních služeb, u kterých lze uplatnit osvobození dle ustanovení § 58 zákona o DPH.

V kontextu výše uvedeného je tak nutno uvést, že od 1. 4. 2012 je pro uplatnění osvobození od daně u zdravotních služeb rozhodující zejména účel a cíl těchto poskytovaných služeb. Tudíž podle § 58 zákona o DPH nelze osvobodit veškeré služby vymezené zákonem o ZS příp. další specifické zdravotní služby dle zvláštních právních předpisů.

Ve smyslu ustálené judikatury ESD je nutno podmínku léčebného účelu a účelu ochrany lidského zdraví chápat tak, že jde o činnost mající za cíl ochranu, udržení, obnovení lidského zdraví, tj. diagnostikování, léčení nemoci a zdravotních obtíží a též jejich předcházení (prevenci).

Od 1. 4. 2012 tak již s ohledem na výše uvedené **nelze** považovat za služby **osvobozené** od daně podle § 58 zákona o DPH *např.*:

- odběry krve pro policii např. obsah alkoholu, drog či jiných omamných látek v krvi,
- laboratorní rozbory pro policii či soudy,
- rozbory pro určení otcovství,
- lékařské posudky např. pro účely soudního sporu, v souvislosti s poskytnutím pojistného plnění apod.,
- administrativní úkony ve zdravotnictví (výpis z dokumentace, zapůjčení dokumentace, vydávání některých potvrzení)
- většinu úkonů estetické chirurgie,

U úkonů **estetické chirurgie** nutno uvést, že mohou nastat případy, kdy tyto zdravotní úkony mají léčebný cíl nebo chránící lidské zdraví a jedná se potom (při splnění ostatních podmínek) o osvobozené zdravotní služby. Může jít takto např. o zákroky estetické chirurgie prováděné po úrazech, operacích apod., prodělané nemoci apod. I v případě **estetické chirurgie** se tedy osvobození v zásadě uplatní jen v těch případech, kdy je

daný úkon proveden s ohledem na zdravotní stav pacienta (léčebný účel) a nikoliv jen na jeho žádost.

- prohlídky pro zaměstnavatele v souvislosti s přijetím do pracovního poměru či jeho ukončení.

Zde je nutno uvést, že mimo to jsou tu i jiné zdravotní prohlídky pro zaměstnavatele – z titulu ochrany zdraví v rámci pracovního poměru či v souvislosti s nemocí z povolení apod. U těchto již půjde o zdravotní služby osvobozené.

Jesle, služby očních optiků, dopravní zdravotní služby

– **Zásadní dopad** na uplatnění daně z přidané hodnoty u **jeslí** má § 124 zákona o ZS, a to **nejpozději od 1. 4. 2013**. Podle z.č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, patřily jesle mezi zvláštní dětská zdravotnická zařízení. Ovšem podle zákona o ZS s ohledem na zdravotnickou reformu, již tato zařízení mezi oprávněné poskytovatele zdravotních služeb nebudou patřit, tzn. že pro jimi poskytované služby nebudou moci uplatňovat osvobození od daně podle § 58 zákona o DPH.

Další změny ustanovení § 58 zákona o DPH se týkají vypuštění textu z ustanovení odst. 1 a odst. 2.

– V § 58 odst. 1 zákona o DPH již není výslovně uvedeno, že osvobození se neuplatní u **plnění uskutečňovaných očními optiky**. I nadále však platí, že tato plnění *nejsou* plněními osvobozenými od daně podle § 58 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že podle zákona o ZS a navazujících právních předpisů nejsou služby poskytované očními optiky zdravotní službou, byla tato věta z důvodu nadbytečnosti ze zákona vypuštěna.

– Z textu zákona o DPH byla novelou dotčeného ustanovení vypuštěna i věta týkající se osvobození **dopravních zdravotních služeb**. I tato změna v ustanovení zákona navazuje na nové vymezení zdravotních služeb v zákoně o ZS. Podle § 2 zákona o ZS se totiž zdravotní službou rozumí též zdravotnická dopravní služba. Pokud budou tak splněny všechny podmínky dané ustanovením § 58 odst. 1 zákona o DPH (viz výše), uplatní se i nadále u těchto služeb osvobození od daně.

Lázeňská péče

V případě lázeňské péče je nepochybné, že se jedná o zdravotní službu podle zákona o ZS. Pokud bude tuto službu poskytovat poskytovatel zdravotních služeb na základě uděleného oprávnění k poskytování zdravotních služeb a bude též naplněna podmínka činnosti s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, půjde o službu osvobozenou od daně dle § 58 zákona o DPH. Podstatnou otázkou v souvislosti s poskytováním lázeňské péče je zejména právě posouzení splnění podmínky, že musí jít o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. Neoptimálnějším kritériem pro posouzení naplnění této podmínky se jeví skutečnost, zda v souvislosti s poskytnutou lázeňskou péčí byla provedena zdravotní prohlídka pacienta (klienta) lázní příp. zda byl jiným způsobem posouzen jeho zdravotní stav lékařem a na základě toho byl sestaven, upraven či schválen léčebný program.

Ve smyslu výše uvedeného půjde pak o osvobozené služby u následujících typů léčebných pobytů bez ohledu na délku jejich trvání:

- Lázeňský léčebný pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem v rámci komplexní či příspěvkové lázeňské péče. Léčebný plán je sestaven lékařem na základě vyšetření či posouzení zdravotního stavu klienta.
- Lázeňský léčebný pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní. Léčebný plán je sestaven lékařem na základě vyšetření či posouzení zdravotního stavu klienta. Lze sem zahrnout i ty pobyty, kdy léčebný program je

předem specifikován, ovšem následně ve vazbě na zdravotní stav pacienta je konkrétní léčebný program lékařem schválen příp. změněn.

Od daně naopak nelze osvobodit následující typy lázeňských pobytů:

- Lázeňský pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní, kdy je v programu sice zahrnuta konzultace „lázeňského“ lékaře, ale program je sestaven předem, ne na základě zdravotního stavu pacienta, příp. předem sestavená skladba procedur není upravena či schválena v návaznosti na individuální posouzení zdravotního stavu klienta a na konzultaci s lékařem.
- Lázeňský pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní, kdy pobyt nezahrnuje konzultaci lékaře a ani není sestaven (příp. upraven) na základě individuálního posouzení zdravotního stavu pacienta.
- Ostatní pobyty lázeňského typu poskytované neoprávněným subjektem bez ohledu na sestavení či neseřazení pobytu lékařem bez či s přímou vazbou na zdravotní stav klienta.

Služba úzce související se zdravotní službou

V souvislosti s uplatňováním daně z přidané hodnoty u zdravotních služeb je též nutno vymezit pojem „**služba úzce související se zdravotní službou**“. Jde totiž o službu, která je podle ust. § 58 zákona o DPH osvobozena spolu s hlavní zdravotní službou spadající pod uvedené ustanovení. Musí takto jít o služby přímo se vztahující k poskytované zdravotní službě, tj. o „vedlejší“ službu související s poskytováním zdravotní služby vymezené ustanovením § 58 zákona o DPH. Ve smyslu judikatury ESD je službou vedlejší taková, která slouží k lepšímu využití hlavního plnění, tj. měly by to být služby nezbytné pro dosažení léčebných cílů dané zdravotní služby a naopak nepůjde takto o služby, jejichž účelem je dosažení dodatečného příjmu poskytovatele zdravotních služeb.

U služeb úzce souvisejících se zdravotní službou se bude v praxi jednat zejména o stravovací služby spojené s hospitalizací pacienta, ubytovací služby ve stejné souvislosti, dále se může jednat o nutný pobyt doprovodu (průvodce) pacienta při hospitalizaci apod.

Osvobození při dodání zdravotního zboží

Zdravotní zboží spotřebované v rámci zdravotní služby

Ačkoliv z textu ust. § 58 zákona o DPH byla vypuštěna věta, týkající se osvobození od daně u zboží spotřebovaného v rámci zdravotnických služeb, nedochází v daném případě k věcným změnám v přístupu k rozsahu osvobození od daně u zdravotních služeb. Důvodem vypuštění tohoto textu byla jeho nadbytečnost, protože podle § 36 odst. 3 písm. f) zákona o DPH v návaznosti na ustanovení § 51 odst. 2 zákona o DPH, se do základu daně při poskytnutí služby (potažmo hodnoty osvobozeného plnění) zahrnuje též materiál přímo související s poskytnutou službou. Tímto materiálem mohou být například podaná léčiva, zdravotnické prostředky, zdravotnický materiál apod. Tudíž hodnota veškerého materiálu spotřebovaného při poskytnutí zdravotní služby bude s ohledem na výše uvedené zahrnuta do hodnoty poskytnuté zdravotní služby.

Dodání zdravotního zboží

Podle novelizovaného § 58 odst. 2 zákona o DPH zůstává i nadále zachováno uplatnění osvobození u dodání vyjmenovaného zdravotního zboží, tj. lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka a dále stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky podle zákona upravujícího zdravotnické prostředky, stomatologickými laboratořemi a oprav těchto výrobků.

Osvobození zdravotního pojištění

Novelou zákona o DPH nebyl nijak změněn přístup či rozsah uplatnění osvobození u veřejného zdravotního pojištění. I nadále zůstává od daně podle § 58 odst. 4 zákona o DPH osvobozeno veřejné zdravotní pojištění ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění.

Uplatnění daně u zdravotních služeb

U zdravotní služby, kterou nelze osvobodit podle § 58 zákona o DPH, bude v souladu s ustanoveními zákona o DPH uplatněna daň na výstupu.

Zpravidla půjde o zdravotní služby, u kterých nebude splněna podmínka léčebného cíle či chránící lidské zdraví. Ovšem může se v praxi jednat i o případy, kdy poskytovatel zdravotních služeb poskytne službu mimo rozsah jemu udělenému oprávnění k poskytování zdravotních služeb, tj. poskytne zdravotní službu, která není uvedena v rozhodnutí o oprávnění k poskytování zdravotních služeb. V daném případě pak není splněna podmínka vymezená v § 58 odst. 1 zákona o DPH, že jde o zdravotní službu uvedenou v oprávnění k poskytování zdravotních služeb. V tomto kontextu se tak daň na výstupu uplatní i v případě, kdy zdravotní službu poskytne osoba, která nemá oprávnění k jejímu poskytování.

V souvislosti s výše uvedeným je tak třeba uvést, že způsob uplatnění daně z přidané hodnoty u zdravotních služeb nelze vázat na skutečnost, zda byly v daném konkrétním případě při jejich poskytnutí dodrženy či porušeny příslušné právní předpisy vztahující se k jejich poskytování. Při uplatnění daně z přidané hodnoty u zdravotních služeb, je vždy třeba se řídit podmínkami obsaženými v zákoně o DPH a tyto podmínky plně respektovat.

Příloha č. 2 – snížená sazba daně u zdravotní péče

V návaznosti na zavedení nového pojmosloví v § 58 dochází též ke změně textu položky přílohy č. 2 zákona o DPH.

Snížená sazba daně se tak uplatní u zdravotních služeb, které nelze osvobodit podle § 58 zákona o DPH, za předpokladu, že se bude jednat o **službu zařazenou do kódu 86 klasifikace CZ-CPA a zároveň tato služba bude odpovídat slovnímu popisu výslovně uvedenému k tomuto kódu v textové části této přílohy zákona o DPH, tj. Zdravotní péče vymezená číselným kódem klasifikace produkce CZ-CPA 86, pokud není jako zdravotní služba osvobozena od daně podle § 58.**

V této souvislosti je nutno uvést, že označení položky s kódem 86 klasifikace produkce CZ-CPA „zdravotní péče“, nelze zcela ztotožňovat se stejným pojmem užívaným v zákoně o ZS. Klasifikace CZ-CPA do tohoto pojmu totiž zahrnuje i činnosti, které nemusí odpovídat činnostem zahrnovaným do pojmu zdravotní péče vymezeného v zákoně o ZS. Uplatnění snížené sazby daně podle dotčené položky přílohy č. 2 zákona o DPH současně není striktně vázáno na skutečnost, zda se u dané konkrétní služby jedná o službu vymezenou zákonem o ZS. Pokud by v praxi nastala situace, že by poskytovatel zdravotních služeb poskytoval službu neuvedenou v zákoně o ZS, ale tato služba by byla zahrnuta do kódu CZ-CPA 86, uplatnila by se v daném případě snížená sazba daně.

U služeb poskytovaných poskytovateli zdravotních služeb, u kterých nebude možno uplatnit osvobození dle § 58 zákona o DPH či sníženou sazbu daně za podmínek daných zákonem, bude tak uplatněna **základní sazba daně**. V této souvislosti je třeba zmínit poskytovateli zdravotních služeb např. pořádané kurzy v oblasti první pomoci, předporodní kurzy a kurzy obdobného typu. K danému je třeba uvést, že se zpravidla jedná o služby zařazené do kódu CZ-CPA 85.59, u kterých tak s ohledem na ustanovení zákona o DPH bude uplatněna základní sazba daně.

Související dopady výše uvedených změn

- Změny v přístupu uplatnění daně u zdravotních služeb budou mít u plátců daně dopad též na **vedení daňové evidence**. Do daňové evidence, která musí být vedena v souladu s ustanovením § 100 odst. 1 zákona o DPH, se tak musí promítnout vykazování těch činností, u kterých již nebude možno uplatnit osvobození podle § 58 zákona o DPH, ale bude se u nich uplatňovat daň na výstupu s příslušnou sazbou daně.
- Dále se tyto změny promítnou do oblasti **uplatňování odpočtu daně** na vstupu. V souvislosti s tím, že od 1. 4. 2012 budou některé zdravotní služby plněními zdanitelnými, vznikne plátcí za splnění podmínek daných § 72 zákona o DPH nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění vztahujících se uskutečnění zdanitelných zdravotních služeb. Následně pak bude odpočet daně uplatňován dle podmínek daných ustanovením § 73 a násl. zákona o DPH.
- Zdravotní služby, u kterých od 1.4.2012 již nebude možno aplikovat osvobození od daně dle § 58 zákona o DPH, budou zdanitelnými plněními ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 zákona o DPH. V této souvislosti je třeba upozornit, že tato uskutečněná zdanitelná plnění budou vstupovat **do obrátu podle § 6 zákona** o DPH. U některých poskytovatelů zdravotních služeb, tedy dojde ke zvýšení obrátu sledovaného **pro povinnou registraci** a stanou se tak plátcí daně z přidané hodnoty.

Dodatek č. 1 k Informaci

k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví

Č. j.: 47073/12-3210-011695

V souvislosti s přijatou novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) účinnou od 1. 4. 2012, kterou bylo mj. novelizováno ustanovení § 51 a § 58 zveřejnilo Generální finanční ředitelství Informaci k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví s č.j.11964/12-3210-011695.

V návaznosti na časté dotazy veřejnosti týkající se uplatnění DPH u lékařských prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem zejména vstupních prohlídek vydává Generální finanční ředitelství tento materiál doplňující shora uvedenou Informaci.

➤ **Zásady uplatnění DPH u lékařských prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem**

Z hlediska problematiky aplikace DPH u těchto prohlídek je nutno vycházet zejména z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) C-307/01 (d. Ambrumenil). V tomto rozsudku se SDEU zabýval právě podmínkami osvobození zdravotních služeb a konstatoval, že pokud účelem poskytnuté zdravotní služby je umožnit třetí straně učinit rozhodnutí s právními souvislostmi pro dotčenou osobu nebo pro jiné osoby, nemůže být takováto služba osvobozena od daně. Přestože tato služba může nepřímo přispět k ochraně zdraví dotčené osoby zjištěním nového problému nebo opravou dříve stanovené diagnózy, hlavním účelem sledovaným touto službou zůstává splnění zákonné nebo smluvní podmínky v jiném rozhodovacím procesu. Úplata za uvedenou prohlídku tak dle SDEU nemůže být osvobozena od daně, pokud je předmětná prohlídka vykonávána s cílem umožnit zaměstnavateli rozhodnout se o přijetí do pracovního poměru, rozvázání pracovního poměru nebo povinnostech, které mají být pracovníkem plněny. Jinými slovy řečeno tehdy, kdy na základě výsledků prohlídky činí zaměstnavatel svá rozhodnutí, která mají, jak je již uvedeno výše, právní souvislosti.

Na straně druhé však SDEU v uvedeném rozsudku připustil, že pokud výsledek lékařské prohlídky napomáhá objasnit třetí straně, že zdravotní stav osoby znamená omezení u určitých činností nebo vyžaduje, aby byly vykonávány za zvláštních podmínek, ochrana zdraví dotčené osoby může být považována za hlavní účel poskytované služby.

Ve smyslu výše uvedeného výkladu nutno konstatovat, že při uplatnění DPH u uvedených prohlídek, nelze zjednodušeně zohledňovat pouze jejich formální označení („preventivní lékařská prohlídka“ apod.) či pojetí z hlediska oboru zdravotnictví. Platné zdravotnické právní předpisy vymezují a posuzují tyto prohlídky pouze z pohledu zdravotního, který tak může být odlišný od způsobu, jakým jsou tyto prohlídky pojímány pro účely DPH.

S ohledem na uvedené, nelze jednoznačně uzavřít, že u všech prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem lze vždy aplikovat osvobození od daně dle § 58 zákona o DPH. Obdobně pak na straně druhé neplatí plošně tvrzení, že všechny tyto prohlídky budou zdanitelných plněním podléhajícím dani na výstupu. Ve smyslu výkladu směrnice daném ve výše popsaném rozsudku SDEU je při uplatnění DPH třeba vždy zkoumat účel a cíl poskytnuté služby.

V souvislosti s vykonáváním lékařských prohlídek souvisejících s pracovním poměrem doplňujeme, že aplikace DPH se taktéž neváže jen na to, zda provedení této prohlídky je dáno zvláštním právním předpisem nebo vyplývá ze smluvního ujednání mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

Vstupní prohlídky

U zdravotních služeb spočívajících ve zdravotní (lékařské) prohlídce prováděné v souvislosti s přijetím do pracovního poměru je nutno při uplatnění DPH vždy vycházet z účelu a cíle poskytované služby. Pokud výsledek zdravotní prohlídky slouží jako podklad pro zaměstnavatele, který na jeho základě rozhoduje o přijetí či nepřijetí do pracovního poměru příp. o zařazení na konkrétní pracovní pozici, pak úplata za tuto službu nemůže být v návaznosti na výše uvedené osvobozenou od daně dle § 58 zákona o DPH. Účelem této prohlídky tak není ochrana zdraví konkrétní osoby, byť k ní může nepřímo přispět odhalením zdravotního problému.

Bude existovat nesporně i skupina zdravotních prohlídek vykonaných v souvislosti s přijetím do pracovního poměru, kdy účelem bude zjištění takových skutečností, ze kterých vyplývají různá omezení pro výkon zaměstnání nebo jeho vykonávání za zvláštních podmínek, nikoli tedy primárně pro rozhodnutí o přijetí do pracovního poměru či o tom na jaké místo. Na takovou prohlídku lze nahlížet jako na zdravotní úkon, jehož cílem a účelem je ochrana zdraví. Pak za splnění všech podmínek daných ust. § 58 zákona o DPH se bude jednat o plnění osvobozené od daně.

Výstupní prohlídky

Účelem výstupní prohlídky je zpravidla pouze zhodnocení, jak se na zdravotním stavu zaměstnance podílel vliv pracovních podmínek. Tyto prohlídky tak slouží zaměstnavateli jako jeho ochrana, že se na zdravotním stavu zaměstnance nepodílela povaha jeho pracovní činnosti. Vzhledem k tomu, že účelem ani cílem v takovémto případě není ochrana zdraví, bude se z pohledu zákona o DPH jednat o zdanitelné plnění s povinností uplatnit daň na výstupu.

Ostatní prohlídky v rámci pracovního poměru

Do této kategorie lze podřadit prohlídky v praxi většinou označované jako pravidelné preventivní zdravotní (lékařské) prohlídky, nebo i mimořádné zdravotní prohlídky v rámci pracovního poměru. Osvobození od daně podle § 58 zákona o DPH se uplatní u těch prohlídek, kdy účelem je ochrana zdraví (prevence) spočívající v předcházení nemocem z povolání, nemocí v souvislosti s prací, předcházení pracovních úrazů, předcházení zátěží organismu zaměstnance působením rizikových faktorů v zaměstnání apod. Zpravidla tedy půjde o prohlídky osvobozené.

Prohlídky v oblasti zaměstnanosti

V souvislosti s pracovním poměrem je třeba i zmínit ostatní prohlídky spadající do oblasti zaměstnanosti např. vyšetření zdravotního stavu uchazeče o zaměstnání, vyjádření lékaře o zdravotním stavu občana před nástupem do určeného rekvalifikačního kurzu pro potřeby úřadu práce. U této kategorie prohlídek pak také platí, že při uplatnění DPH je třeba vycházet z výše popsaných zásad pro aplikaci DPH, tj. dle účelu a cíle poskytované služby uplatnit osvobození či přiznat daň na výstupu.

➤ Prokazování/stanovení účelu lékařských prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem či v oblasti zaměstnanosti

Pro aplikaci DPH u těchto prohlídek bude v praxi určující účel pro jaký zaměstnavatel či jiný subjekt prohlídku či vyšetření požaduje. Zaměstnavatelé by tak měly poskytovatelům zdravotních služeb sdělit účel, pro jaký je prohlídka požadována. V tomto směru tak lze doporučit upravit příslušná smluvní ujednání o poskytování zdravotních služeb, a to takovým způsobem, aby v nich byl jednoznačně stanoven a vymezen účel vykonávaných zdravotních prohlídek. Případně, aby zaměstnavatelé či jiné subjekty při zadání požadavku o provedení prohlídky tento účel uvedli.

Informace GFŘ

k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH

Č. j.: 10148/13/7001-21000-506729

1. Cíl dokumentu

S ohledem na skutečnost, že s účinností od 1. ledna 2013 vstoupila v planost novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), jejíž součástí je implementace směrnice Rady 2010/45/EU, kterou se mění Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace (dále jen „směrnice“) a dále s ohledem na znění důvodové zprávy k této novele (§ 34 zákona o DPH) vydává Generální finanční ředitelství k problematice daňových dokladů tuto Informaci. Jejím hlavním cílem je podrobnější seznámení s novou úpravou přijatou na úrovni EU a národní legislativy v oblasti fakturace u DPH. Informace se konkrétně zabývá problematikou daňových dokladů po novele zákona o DPH a to zejména z pohledu zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu, jeho čitelnosti a dalších operací s doklady, tj. jejich uchováním a případnou konverzí. Tyto vlastnosti jsou také základním předpokladem pro uznatelnost daňového dokladu jako takového. Informace však problematiku dokazování nároku na odpočet daně komplexně neřeší, proces dokazování je svojí podstatou širší. Minimálně lze však konstatovat, že daňový doklad se všemi zajištěnými vlastnostmi ve smyslu zákona o DPH je, až na výjimky vymezené v ustanovení § 73 odst. 1 písm. b) a e) zákona o DPH, jednou ze základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Z hlediska praktického uplatňování této problematiky a lepší orientace v dané problematice informace obsahuje příklady možných kontrolních mechanismů procesů, které budou akceptovány správcem daně, a zároveň vysvětluje možnost volby jiných systémů, které zaručí vytvoření spolehlivé vazby mezi daňovým dokladem a předmětným plněním a tím daňový doklad zajistí z hlediska jeho základních vlastností – tj. věrohodnosti jeho původu, neporušenosti jeho obsahu a jeho čitelnosti ve smyslu zákona o DPH. Výčet těchto možných kontrolních mechanismů zmíněných v informaci není vyčerpávající. Volba způsobu zajištění daňových dokladů je plně v kompetenci daňových subjektů.

1.1 Právní rámec

1.1.1 Směrnice Rady 2010/45/EU

Záměrem této směrnice, která v rámci jednotné evropské úpravy systému DPH přinesla novou formulaci pravidel fakturace, je zjednodušení stávajících pravidel fakturace odstraněním nadbytečných zatížení a překážek a nastolení rovného zacházení s daňovými doklady v listinné a v elektronické podobě. S tím je spojen záměr zamezení nárůstu administrativní zátěže spojená s fakturací v listinné podobě. Rovným zacházením se rozumí také to, že práva a povinnosti osob povinných k dani by se měly uplatňovat stejným způsobem bez ohledu na skutečnost, zda tyto osoby vystavují faktury v listinné či elektronické podobě. Zároveň by měl být přístup správce daně při uplatňování kontrolní pravomoci v obou případech jednotný.

1.1.2 Zákon o DPH

Z důvodu implementace změn v oblasti pravidel fakturace, které zavedla směrnice, došlo od 1. 1. 2013 v rámci novelizace zákona o DPH k celkové změně dílu 5 zákona o DPH, který řeší problematiku daňových dokladů v § 26 až § 35a.

1.1.3 Ostatní

Daňové doklady vystavované ve smyslu pravidel zakotvených v zákoně o DPH neslouží obvykle pouze a jen pro účely DPH. Jsou zde naopak většinou souvislosti a návaznosti do oblasti ostatních daní a zejména do účetnictví. V tomto kontextu lze při vymezení širšího rámce právní úpravy uvažovat i s jinými souvisejícími předpisy, výslovně lze zmínit zákon o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., ve znění p. p.), kde je např. problematika daňových dokladů v elektronické podobě upravena zejména v ust. § 33, § 33a a § 34. Není nicméně účelem ani cílem této informace obsáhnout danou problematiku i z pohledu účetních předpisů. Tato zmínka je doplněna jako upozornění na nutnost uvědomění si případných souvisejících okolností fakturace.

2. Daňové doklady po novele zákona o DPH

Podle nově zakotvené definice daňového dokladu je tímto písemnost splňující podmínky stanovené zákonem o DPH. Daňový doklad může mít listinnou nebo elektronickou podobu.

Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje.

U daňového dokladu v listinné i v elektronické podobě musí být od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty stanovené pro jeho uchovávání zajištěna věrohodnost jeho původu, neporušenost jeho obsahu a čitelnost.

2.1 Daňový doklad v elektronické podobě

Daňový doklad má elektronickou podobu tehdy, pokud je vystaven a obdržen elektronicky. Osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje, musí souhlasit s použitím daňového dokladu v elektronické podobě. Pokud tato osoba s použitím daňového dokladu v elektronické podobě nesouhlasí, nelze daňový doklad v této podobě používat. Souhlas osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, je nutný **pro veškerá použití daňového dokladu v elektronické podobě**, což zahrnuje nejen vystavení daňového dokladu, ale i jeho předání nebo zpřístupnění, včetně jeho uchování po celou zákonem stanovenou dobu.

2.1.1 Udělení souhlasu s použitím daňového dokladu

Volba způsobu udělení tohoto souhlasu je ponechána plně na účastnících obchodní transakce. Souhlas lze udělit jakýmkoliv formálním či neformálním způsobem, přičemž může být udělen i tichý souhlas. Tichým souhlasem se rozumí například zaúčtování daňového dokladu. Správce daně nebude zpochybňovat udělení souhlasu s použitím daňového dokladu v elektronické podobě, pokud jej nezpochybní osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje.

3. Vystavování daňových dokladů

3.1. Právní řád rozhodný pro vystavování daňových dokladů

Jako základní pravidlo platí, že vystavování daňových dokladů při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby se řídí pravidly toho členského státu, ve kterém je místo plnění (§ 27 odst. 1 zákona o DPH).

Výjimky ze základního pravidla:

a) Pokud je ale

- místo plnění v jiném členském státě, než ve kterém má osoba poskytující službu sídlo nebo provozovnu (provozovnu v případě, že je plnění uskutečněno prostřednictvím této provozovny),

- a současně jde o situaci, kdy je daň povinen přiznat příjemce plnění a tento příjemce nebyl zmocněn k vystavení daňového dokladu

řídí se vystavování daňových dokladů pravidly členského státu, ve kterém je sídlo nebo provozovna¹⁾ poskytovatele.

- b) Stejně pravidlo, tj. že vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je sídlo nebo provozovna poskytovatele, platí pokud je místo plnění ve třetí zemi

Příklad: Osoba registrovaná k dani na Slovensku, která nemá sídlo ani provozovnu v České republice, poskytuje službu na nemovitosti, která se nachází v České republice, plátcí se sídlem nebo provozovnou v České republice. Místo plnění se nachází v České republice, tedy v jiném státě, než ve kterém má osoba poskytující službu sídlo nebo provozovnu, přičemž daň je povinen přiznat plátcé - příjemce plnění. Daňový doklad, který vystavuje osoba registrovaná k dani na Slovensku, bude vystaven podle právních předpisů platných na Slovensku.

3.2. Základní pravidla pro vystavování daňových dokladů v České republice

Situace, při kterých je plátcé povinen vystavit daňový doklad podle tuzemských předpisů, jsou taxativně vymezeny v ust. § 28 odst. 1 zákona o DPH.

Případy, při kterých vzniká osobě povinné k dani povinnost vystavit daňový doklad, jsou pak vymezeny v odstavci 2 téhož paragrafu zákona o DPH.

Obecně platí, že daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění. Odlišná lhůta pro vystavení daňového dokladu je stanovena pro případy uvedené v ustanovení § 28 odst. 4 zákona o DPH s tím, že tato lhůta činí 15 dnů, ale od konce kalendářního měsíce v němž vyjmenovaná skutečnost nastala.

Daňový doklad vystavuje osoba, které povinnost doklad vystavit ukládá zákon (viz výše). Tato osoba však může k vystavení daňového dokladu zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje²⁾, nebo třetí osobu. Zmocnění k vystavení daňového dokladu musí být vždy učiněno písemně. V případě, že je toto zmocnění uděleno elektronicky, musí být opatřeno uznávaným elektronickým podpisem.

4. Náležitosti daňových dokladů

Základní náležitosti v zásadě pro všechny daňové doklady jsou vymezeny v ustanovení § 29 zákona o DPH. V § 29a jsou řešena specifika způsobu uvádění některých z těchto základních náležitostí a to při uvádění na dokladu skupiny (jak pro případy daňového dokladu u plnění uskutečněného skupinou, tak pro skupinu). V nejbližších následujících ustanoveních jsou pak konkrétně již u specifických typů daňových dokladů vymezeny odchylky či výjimky od takto daných základních náležitostí. Konkrétněji jde o odchylky u tzv. zjednodušeného daňového dokladu a tzv. zvláštních daňových dokladů. Do značné míry samostatnou kategorií zde představují daňové doklady při dovozu a vývozu zboží. Možnost vystavení zjednodušeného daňového dokladu upravuje ust. § 30 zákona o DPH. V § 30a je pak uvedeno, které ze základních náležitostí „běžného“ dokladu nemusí zjednodušený daňový doklad obsahovat. Náležitosti opravného daňového dokladu jsou vymezeny v ustanovení § 45 zákona o DPH. V odst. 2 tohoto zákonného ustanovení jsou nově od 1. 1. 2013 upřesněny náležitosti opravného daňového dokladu v případě, že původní daňový doklad byl vystaven jako zjednodušený daňový doklad.

¹⁾ Umístění provozovny je rozhodné tehdy, pokud jde o plnění uskutečněné prostřednictvím této provozovny.

²⁾ Tato osoba potom na vystaveném dokladu musí jako náležitost uvést slova: „vystaveno zákazníkem“

Obsah daňového dokladu v listinné i v elektronické podobě musí zůstat po celou dobu životnosti z důvodu zajištění neporušenosti jeho obsahu nezměněn, i proto odpadá dříve upravené přímé doplňování některých náležitostí na daňový doklad.

5. Zvláštní daňové doklady

Zvláštními daňovými doklady jsou splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad a doklad o použití, které jsou nově vymezeny v ustanoveních § 31, § 31a, § 31b a § 32 zákona o DPH.

6. Daňové doklady při dovozu a vývozu zboží

Daňové doklady při dovozu zákon s účinností od 1. 1. 2013 vymezuje v § 33, daňový doklad při vývozu zboží pak v § 33a. V obou případech je zákonem za daňový doklad označeno rozhodnutí vydávané celním úřadem.

7. Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových daňových dokladů

Bez ohledu na skutečnost, zda jde o daňový doklad vystavený v listinné nebo elektronické podobě, musí být od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty pro jeho uchování zajištěna věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a dále jeho čitelnost (§ 34 zákona o DPH).

Věrohodnost původu daňového dokladu – zaručení autenticity

Vždy musí být zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje, nebo totožnost osoby, která daňový doklad oprávněně vystavila.

Pozn.: Osoba povinná k dani může k vystavení daňového dokladu zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje nebo třetí osobu. Pokud je zmocnění uděleno elektronicky, musí být podepsáno uznávaným elektronickým podpisem. (§ 28 odst. 5 zákona o DPH).

Neporušenost obsahu daňového dokladu – zaručení integrity

Neporušeností obsahu daňového dokladu se rozumí skutečnost, že obsah daňového dokladu požadovaný podle zákona o DPH nebyl změněn. Obsahem daňového dokladu se rozumí náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 29 a násl. zákona o DPH (§ 29a – náležitosti daňového dokladu skupiny, § 30a náležitosti zjednodušeného daňového dokladu aj.). Pokud zákonem předepsané náležitosti daňových dokladů vymezených v § 29 až § 33a zákona o DPH nebudou v průběhu jeho „života“, tj. od doby jeho vystavení až do konce lhůty pro jeho uchování, změněny, bude takový daňový doklad považován za neporušený.

Dodatečné informace (např. údaje o předkontakci, o archivaci, razítka „došlo dne.“ apod.) by od 1. 1. 2013 neměly být na daňový doklad z důvodu zachování neporušenosti obsahu daňového dokladu po celou dobu jeho „života“ doplňovány. Daňový subjekt by měl případně dodatečné informace (údaje) zaznamenat buď v evidenci pro účely daně z příděné hodnoty, kterou je povinen vést ve smyslu ustanovení § 100, popř. § 100a zákona o DPH, případně jiným způsobem, kterým neporuší původní obsah daňového dokladu. Nicméně pokud budou přesto na daňový doklad doplněny údaje nad rámec povinných náležitostí daňového dokladu, přičemž obsah daňového dokladu požadovaný podle zákona o DPH doplněním těchto údajů zůstane nezměněn, bude takový daňový doklad považován za neporušený. Doplněné údaje však nesmí pozměňovat povinné náležitosti daňového dokladu vymezené v ustanovení § 29 a násl. zákona o DPH a z dokladu musí být patrné, že jde o doplnění údajů oproti původnímu obsahu.

Čitelnost obsahu daňového dokladu

Čitelností obsahu se rozumí skutečnost, že s obsahem daňového dokladu je možno se seznámit přímo nebo prostřednictvím technického zařízení. Čitelnost daňového dokladu je nutné zajistit od okamžiku jeho vystavení až do konce doby jeho uchování. Na toto je třeba pamatovat nejen u elektronických dokladů (z pohledu zajištění příslušného softwaru nutného pro zobrazení obsahu v čitelné podobě), ale též u listinných dokladů (např. zcela nevyhovující jsou tzv. termotisky – viz dále).

Způsob zajištění vlastností daňových dokladů

Věřohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu i čitelnost musí nezávisle na sobě zajistit jak pořizovatel zboží či příjemce služby, tak i dodavatel zboží či poskytovatel služby a to po celou dobu „životnosti“ daňového dokladu, tj. od okamžiku jeho vystavení/přijetí až do konce doby pro jeho uchování.

Zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu a neporušenosti jeho obsahu lze v souladu s ustanovením § 34 zákona o DPH dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním. Pro zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu by tak měla každá účetní jednotka vytvářet spolehlivou **auditní stopu** tím, že bude uchovávat související účetní záznamy či dokumenty (např. objednávky, doklady o platbách, smlouvy, příjmy popř. výdejky materiálu apod.), a to po celou dobu stanovenou pro uchování daňových dokladů.

Podle vysvětlivek ke Směrnici 2010/45/EU lze v rámci účetnictví auditní stopu popsat jako zdokumentovaný tok plnění od zahájení, zdrojového dokumentu, například objednávky, až po ukončení, například konečný záznam v roční účetní závěrce, a naopak, který propojuje různé dokumenty v rámci procesu. Auditní stopa zahrnuje zdrojové dokumenty, zpracovaná plnění a odkazy na propojení mezi nimi. Auditní stopu lze popsat jako spolehlivou, pokud je propojení mezi podklady a zpracovanými plněními snadno sledovatelné (auditní stopa obsahuje dostatečně podrobné informace k propojení dokumentů), odpovídá uvedeným postupům a zachycuje procesy, které skutečně nastaly. Toho lze dosáhnout například pomocí dokumentů třetích stran, např. bankovních výpisů, dokumentů od pořizovatele či příjemce nebo od dodavatele či poskytovatele (dokumentů druhé strany) a interních kontrolních mechanismů.

V souladu s ustanovením § 26 odst. 1 zákona o DPH je daňovým dokladem písemnost, která splňuje podmínky stanovené tímto zákonem. Pokud u daňového dokladu nejsou zajištěny všechny zákonem požadované vlastnosti ve smyslu ustanovení § 34 zákona o DPH, tj. není zajištěna věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost, nelze takový doklad považovat za daňový doklad ve smyslu zákona o DPH.

7.1 Možné způsoby zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu v elektronické podobě

Věřohodnost původu daňového dokladu v elektronické podobě a neporušenost jeho obsahu lze vedle kontrolních mechanismů procesů zajistit také:

- uznávaným elektronickým podpisem
- uznávanou elektronickou značkou, nebo
- elektronickou výměnou dat (EDI), jestliže dohoda o této výměně stanoví užití postupů zaručujících věrohodnost původu a neporušenost obsahu.

Uznávaný elektronický podpis, uznávaná elektronická značka

Při využití uznávaného elektronického podpisu či uznávané elektronické značky by po celou „životnost“ daňového dokladu mělo být možné prokazatelným způsobem ověřit platnost uznávaného elektronického podpisu či uznávané elektronické značky v okamžiku podepsání daňového dokladu. Pro zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu a neporušenosti jeho obsahu lze však využít (např. pokud dojde k vypršení doby platnosti uznávaného elektronického podpisu apod.) i jiné kontrolní mechanismy procesů, jež vytvoří spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a souvisejícím plněním.

Příklad: Subjekt A zaslal subjektu B daňový doklad v elektronické podobě tak, jak byl zvyklý před platností nového zákona od 1. 1. 2013 tedy se svým uznávaným elektronickým podpisem např. prostřednictvím dokladu ve formátu Českého národního formátu el. fakturace založeném na UBL 2.0. Subjekt B, který daňový doklad v el. podobě přijal, může skutečnost, že u daňového dokladu jsou zajištěny všechny zákonem požadované vlastnosti prokázat i po vypršení doby platnosti zmíněného elektronického podpisu např. tím, že vytvoří v každého daňového dokladu spolehlivou vazbu mezi tímto dokladem a daným plněním (například i tím, že daňový doklad spojí s konkrétním výpisem z banky, který dokládá zaplacení předmětného plnění). Tím subjekt B doloží, že doklad s příslušným variabilním symbolem a částkou mezi účastníky obchodního případu musel existovat ještě před okamžikem vypršení doby platnosti elektronického podpisu.

Elektronická výměna informací EDI

Electronic Data Interchange (EDI) je předepsaný standardní formát pro výměnu obchodních dat (viz. čl. 2 Doporučení Komise 1994/820/ES ze dne 19. října 1994 o právních aspektech elektronické výměny informací). Prostřednictvím EDI mohou být zasílány mj. i daňové doklady. Pokud je obsahem datové zprávy daňový doklad vystavený osobou, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila, může být věrohodnost původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu zasláno prostřednictvím EDI zajištěna v okamžiku předání daňového dokladu k odeslání a dále při jeho příjmu. Příjemce takového daňového dokladu pro zajištění jeho věrohodnosti a neporušenosti po celou dobu „životnosti“ daňového dokladu však musí zajistit existenci jednoznačné vazby mezi informacemi přenesenými prostřednictvím EDI a tímto daňovým dokladem.

Příklad: Subjekt A zaslal daňový doklad v elektronické podobě prostřednictvím elektronické výměny informací EDI subjektu B. Věrohodnost původu tohoto dokladu a neporušenost jeho obsahu z pohledu subjektu B je zajištěna v době přijetí daňového dokladu prostřednictvím systému EDI (samozřejmě za předpokladu, že subjekt A zajistil již při odeslání daňového dokladu jeho věrohodnost, tj. totožnost osoby, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila). Po zbývající dobu „životnosti“ daňového dokladu, tj. od přijetí dokladu zasláno prostřednictvím EDI až po ukončení doby pro jeho uchování, pro zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu, subjekt B musí zajistit jednoznačnou vazbu mezi informacemi přenesenými prostřednictvím EDI a předmětným daňovým dokladem.

Změna formátu daňového dokladu v elektronické podobě

Pokud dojde ke změně formátu daňového dokladu, by se nejedná o změnu obsahovou, pro zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu takového daňového dokladu je třeba, aby tato změna byla zjištělná. Formát daňového dokladu se vztahuje ke způsobu zpracování daňového dokladu. Formát, v němž je obsah daňového dokladu uložen, lze převádět do jiných formátů, které vyhovují příjemci/vystaviteli daňového dokladu, při zachování neporušeného obsahu daňového dokladu. Případná změna formátu může

například zahrnovat změnu způsobu zobrazení data, např. dd/mm/rr na rr/mm/dd, nebo změnu samotného typu souboru, např. XLM, PDF atp.

Příklad: Subjekt A zaslal daňový doklad v elektronické podobě prostřednictvím EDI subjektu B. Před odesláním daňového dokladu měl soubor na straně dodavatele určitý formát. Při přijetí daňového dokladu byl formát daňového dokladu subjektem B změněn (subjekt B používá pro veškeré přijaté daňové doklady standardizovaný formát). Daňový doklad v elektronické podobě je u subjektu A i subjektu B obsahově totožný, liší se pouze jejich formát. Pokud je věrohodnost původu a neporušenost obsahu zjištělná z příslušné auditní stopy, má se za to, že u takového daňového dokladu jsou zajištěny všechny zákonem požadované vlastnosti ve smyslu ustanovení § 34 zákona o DPH.

Neporušenost obsahu daňového dokladu lze například dále zajistit jeho uložením na médium, jenž má prokazatelně takové vlastnosti, které neumožňují provádět změny jeho obsahu. Data mohou být uložena na tato média pouze jednou. Příkladem mohou být nepřepisovatelné optické disky, nepřepisovatelné magnetooptické disky atp.

Věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu může být dále zajištěna jeho uložením do důvěryhodného úložiště dokumentů, které splňuje požadavky právních předpisů s ohledem na neměnnost či zabezpečení souboru, ve kterém je daňový doklad uložen proti neoprávněným změnám (symetrické šifrování, asymetrické šifrování).

Datové schránky

Datové schránky samy o sobě mohou zajistit identifikaci osoby, která do schránky daňový doklad vložila. Pokud je obsahem datové zprávy daňový doklad vystavený osobou, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila, může být věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu zabezpečena v okamžiku odeslání nebo příjmu datové zprávy. Z pohledu příjemce daňového dokladu může být daňový doklad po celou dobu své „životnosti“ považován za takto věrohodný a neporušený v případě, že období po vyjmutí daňového dokladu z datové zprávy je zajištěné pomocí spolehlivé auditní stopy, která vytvoří jednoznačnou a spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a původní datovou zprávou.

Příklad: Subjekt A zašle prostřednictvím datové schránky subjektu B daňový doklad v elektronické podobě. Subjekt B vyjme daňový doklad z datové schránky a používá jej dále dle své potřeby. Subjekt B zajistí věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu zasláním datovou schránkou od doby vyjmutí dokladu ze schránky až po ukončení doby jeho uchování tak, že vytvoří s pomocí vhodné auditní stopy průkaznou vazbu mezi tímto daňovým dokladem a původní datovou zprávou.

Pro použití datových schránek lze takto doporučit ukládání celých datových zpráv, nikoli pouze samotného daňového dokladu, čímž zůstane zajištěna věrohodnost odesílatele daňového dokladu. V případě využití funkce re-autorizace datových zpráv pomocí časových razítek (viz. níže) je navíc zajištěna neměnnost daňového dokladu po celou dobu uchování.

Časová razítka

Obecně časová razítka zajišťují přiřazení aktuálního časového údaje k existujícím datům, informacím, souborům nebo událostem. Připojují se tedy k dokumentům či datům, u kterých chceme mít v budoucnu možnost ověřit, že v této podobě existovaly před časem uvedeným v časovém razítku. Pomocí kvalifikovaného časového razítka lze také tzv. „zafixovat v čase“ například skutečnost, že daňový doklad v elektronické podobě je věrohodný a neporušený. Časové razítko tak zaručí, že určitá digitální informace (daňový

doklad) existovala v daném okamžiku, tj. v době přidělení časového razítka. Pokud se daňový subjekt rozhodne pro zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu používat systém časových razítek, měl by pamatovat na omezenou dobu jejich platnosti a v případě potřeby opatřit daňový doklad razítkem novým, popřípadě by měl daňový doklad uložit do důvěryhodného úložiště dokumentů, které splňuje požadavky právních předpisů s ohledem na neměnnost a podobně. V případě, že dojde k vypršení platnosti časového razítka, lze věrohodnost původu daňového dokladu a jeho neporušenost zajistit po zbývající dobu jeho „životnosti“ také s pomocí kontrolních mechanismů procesů, které vytvoří dostatečně průkaznou auditní stopu, která zajistí jednoznačnou vazbu mezi daňovým dokladem a předmětným plněním.

E-mailová komunikace

Z důvodu nezabezpečení přenosu dat nelze jednoznačně pozitivně vymezit zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu, který byl zaslán e-mailem. Tento způsob komunikace mezi subjekty nelze sám o sobě považovat za věrohodný, přičemž u daňového dokladu zaslání touto cestou nemůže být bez dalšího zajištěna věrohodnost jeho původu. Při zaslání daňového dokladu e-mailem je tak nezbytné zajistit věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu dostatečně vhodným a průkazným kontrolním mechanismem, pomocí kterého bude vytvořena dostatečně průkazná auditní stopa vytvářející jednoznačnou vazbu mezi daňovým dokladem zasláním prostřednictvím e-mailu a předmětným plněním.

Příklad: Subjekt A zaslal subjektu B daňový doklad ve formátu PDF e-mailem bez elektronického podpisu, časového razítka apod. Takovýto daňový doklad nelze považovat sám o sobě za daňový doklad se zajištěnými vlastnostmi ve smyslu ve smyslu § 34 zákona o DPH, a to zejména z důvodu nezajištění věrohodnosti jeho původu. Pro zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu takového daňového dokladu je nezbytné vytvořit dostatečně vhodným a průkazným kontrolním mechanismem spolehlivou auditní stopu, která vytvoří jednoznačnou vazbu mezi daňovým dokladem zasláním prostřednictvím e-mailu a předmětným plněním.

Součástí auditní stopy prokazující věrohodnost původu daňového dokladu může být například zaslání elektronického daňového dokladu e-mailem z předem sjednané e-mailové adresy (např. fakturace@xyz.cz), kdy tento způsob zasílání daňových dokladů je upraven vzájemnou dohodou stran transakce.

Výčet příkladů zajištění věrohodnosti a neporušenosti daňových dokladů není a ani nemůže být úplný a konečný už s ohledem na technologický vývoj.

7.2 Možné způsoby zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu v listinné podobě

Věřodnost původu daňového dokladu v listinné podobě je možné zajistit například tím, že je takovýto daňový doklad prokazatelně opatřen určitými neměnnými identifikátory (razítka, hlavičkový papír, vodoznaky aj., které používá dodavatel), popř. vlastnoručním podpisem apod.)

7.3 Možné způsoby zajištění neporušenosti obsahu daňového dokladu v listinné podobě

U listinných podob je nutné posoudit, zda analogový nosič informace (zpravidla papír), na kterém je daňový doklad vytištěn, splňuje podmínku neporušenosti obsahu po celou dobu jeho životnosti (tj. od vytištění až po uplynutí lhůty pro uchovávání daňového dokladu).

U daňového dokladu musí být zajištěna neporušenost jeho obsahu, ke změně formy dokladu, při zachování stejného obsahu, však dojít může. Je zřejmé, že pro zajištění neporušenosti daňového dokladu v listinné podobě, pokud se jedná například o tzv. „termoúčtenky“, samopropisovací papíry, doklady vytištěné barevnými inkousty apod. bude nutné převést takovýto doklad do jiné formy, která neporušenost obsahu daňového dokladu zajistí.

Může se jednat například o převod z podoby listinné do elektronické, popřípadě z listinné do elektronické a zpět do listinné. Blíže o převodech forem viz. kapitola 10. Může jít také o okopírování či jiný dodatečný postup u takového dokladu, u kterého nemusí být zaručena jeho čitelnost po celou dobu jeho „životnosti“, tj. od doby vystavení až po ukončení lhůty pro jeho uchování (např. již zmíněné termotisky, které jsou takto samy o sobě z pohledu vyžadovaných vlastností daňových dokladů zcela nevyhovující).

7.4 Zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňových dokladů prostřednictvím kontrolních mechanismů (§ 34 odst. 3 zákona o DPH)

Věřohodnost původu daňového dokladu a neporušenost jeho obsahu lze zajistit prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů, které vytvářejí spolehlivou auditní stopu mezi daňovým dokladem a daným plněním. Daňový doklad nelze považovat za nezávislý samostatný dokument, váže se k němu celá řada dalších dokladů či záznamů např. objednávky, potvrzené příjemky zboží, bankovní výpisy apod.

Auditní stopou se nemyslí stopa technologická, nýbrž je tento pojem chápán jako tok všech souvisejících dokladů a okolností od zahájení transakce, včetně zdrojových dokladů, jako je např. objednávka, až po dokončení transakce, to je např. posledním záznamem v účetní uzávěrce, přičemž vždy musí být zajištěna provázanost mezi všemi různými doklady a kroky v tomto procesu. Prověřování spolehlivosti auditní stopy bude tedy zahrnovat kontrolu zdrojových dokladů, kontrolu jejich zpracování v průběhu transakce a kontrolu odkazů na spojení mezi těmito doklady a souvisejícími okolnostmi. Podle Evropské komise lze kontrolní mechanismus označit za spolehlivý jen tehdy, pokud vazby mezi daňovými doklady a průběhem transakce je snadné vysledovat i při dostatečně detailní vazbě všech dokladů, např. ze tří stran (bankovní výpisy, doklady od zákazníka a doklady od dodavatele).

Pro účely DPH by měla kontrola mechanismů procesů poskytovat ověřitelnou vazbu mezi daňovým dokladem a dodáním zboží nebo poskytnutím služby a zároveň poskytnout důkazy, že k dodání zboží nebo poskytnutí služby skutečně došlo. Prostředky, kterými daňový subjekt může **prokázat** souvislost mezi daňovým dokladem a dodání zboží nebo poskytnutím služeb, jsou ponechány zcela na vůli daňového subjektu.

Kontrolní mechanismy procesů by měly odpovídat velikosti daňového subjektu, jeho předmětu činnosti, počtu a hodnotě plnění, počtu a typu obchodních partnerů, popř. i dalším faktorům.

Příklady auditní stopy:

- daňový doklad veden v účetnictví jako průkazný účetní záznam na daňový doklad navazují související dokumenty (podklady, doklady, smlouvy, objednávky, přepravní doklad, potvrzení o platbě...)
- dodavatel (poskytovatel) – daňový doklad páruje například s objednávkou, přepravními doklady, s potvrzením o přijetí platby apod.
- pořizovatel (příjemce) – daňový doklad páruje například se schválenou objednávkou, dodacím listem, avízem o provedené platbě apod.

V praxi se kontrola auditní stopy většinou překrývá s dokazováním nároku na odpočet daně.

7.5 Možné způsoby zajištění čitelnosti daňového dokladu

Daňový doklad by měl být zobrazitelný tak, aby byl veškerý obsah týkající se povinných náležitostí daňového dokladu s ohledem na zákon o DPH jasně čitelný, například na papíře nebo na obrazovce, bez nutnosti podrobného zkoumání nebo výkladu. Je na vůli daňového subjektu, jaké prostředky si pro zachování čitelnosti obsahu daňového dokladu zvolí.

7.5.1 Čitelnost obsahu daňového dokladu v elektronické podobě

U daňových dokladů v elektronické podobě je podmínka čitelnosti splněna, pokud je možné jej na požádání zpřístupnit v přiměřené lhůtě bez zbytečného prodlení, jak je požadováno, a to včetně zpřístupnění po převodu, v podobě okem čitelné a bez dalšího zpracování ihned srozumitelné. Informace z elektronického souboru a informace ze zpřístupněného čitelného souboru musí být totožné s tím, že musí existovat možnost kontroly, že informace nebyly změněny.

Pro zajištění čitelnosti by měl být po celou dobu uchovávání daňových dokladů k dispozici vhodný a spolehlivý „prohlížeč“ daňových dokladů v elektronické podobě.

Příklad: zprávy EDI, zprávy ve formátu XML (např. ISDOC) či další strukturované zprávy v původním formátu nejsou okem čitelné a ihned srozumitelné. Čitelnost bude u takovýchto daňových dokladů zajištěna, pokud budou zpřístupněny na požádání v přiměřené lhůtě v podobě okem čitelné a ihned srozumitelné. Totéž platí i pro formát PDF, který také není okem čitelný a srozumitelný a je na něj potřeba specializovaný prohlížeč.

7.5.2 Čitelnost obsahu daňového dokladu v listinné podobě

Také v případě daňových dokladů v listinné podobě je třeba zajistit jejich čitelnost po celou dobu jejich životnosti, tj. o doby jejich vystavení až do doby ukončení jejich uchovávání (zde mj. viz již shora k termotiskům).

8. Předávání a zpřístupňování daňových dokladů

Možné situace při předávání daňových dokladů mezi subjekty:

Předávání daňových dokladů v listinné podobě

Daňový doklad byl vystaven v listinné podobě, odeslán a přijat (převzat) v této podobě a zanesen do účetnictví druhé strany opisem obsahu tohoto dokladu. To je v podstatě klasický stav bez ohledu na to, zda na počátku (při vyhotovení) a na konci (závěrečném zaúčtování) cesty daňového dokladu bylo použito výpočetní techniky a účetní záznam byl zpracován elektronicky. Auditní stopa může být reprezentována i jiným způsobem prokazování věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu.

Předávání daňových dokladů v elektronické podobě

Daňový doklad byl vystaven pouze v elektronické podobě, byl odeslán a přijat prostředky elektronické komunikace (datový nosič, e-mail, datová schránka, internetový přenos EDI WAN), popřípadě včetně prostředků elektronické autorizace a zabezpečení (uznávaný elektronický podpis, doručení datovou schránkou, časové razítko) a byl v této podobě zanesen do účetnictví.

Předávání daňových dokladů s konverzí podoby (listinná podoba na elektronickou podobu a naopak)

viz. kapitola 10

9. Uchovávání daňových dokladů

Povinnost uchovávat daňové doklady má **uchovatel**, kterým je osoba povinná k dani, která:

- a) daňový doklad vystavila nebo jejímž jménem byl daňový doklad vystaven, pokud jde o daňové doklady za uskutečněná plnění, nebo
- b) má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a která je plátcem nebo identifikovanou osobou, pokud jde o daňové doklady za všechna plnění přijatá v souvislosti se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku.

Při uchovávání daňových dokladů by měl mít uchovatel vždy na zřeteli, že základní vlastnosti daňových dokladů, tj. jejich věrohodnost jejich původu, neporušenost jejich obsahu a jejich čitelnost, musí být zajištěny po celou dobu jejich „života“, tedy od doby jejich vystavení až do konce lhůty pro jejich uchovávání. Je povinností bez zbytečného odkladu umožnit správci daně na jeho žádost přístup k daňovým dokladům. Lhůta pro uchovávání daňových dokladů zůstává zachována. Daňové doklady se budou i nadále uchovávat po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo.

Uchovatel se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku je povinen uchovávat daňové doklady v tuzemsku. Ustanovení § 35 zákona o DPH umožňuje v případě daňových dokladů v elektronické podobě jejich uchovávání i mimo tuzemsko, pokud jsou tyto doklady uchovávány způsobem umožňujícím nepřetržitý dálkový přístup. Za určitých okolností lze v širším kontextu rovného přístupu připustit, že také daňové doklady v listinné podobě lze uchovávat mimo tuzemsko, a to pokud uchovatel mj. zajistí pro správce daně bezodkladně na jeho požádání, a to s ohledem na základní zásady správy daní vymezené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, přístup k těmto dokladům (předložení) v ČR.

Pokud uchovatel se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku uchovává daňové doklady mimo tuzemsko, je povinen předem oznámit správci daně místo uchovávání daňových dokladů.

9.1 Elektronické uchovávání daňových dokladů (§ 35a zákona o DPH)

Daňový doklad lze uchovávat elektronicky prostřednictvím všech elektronických prostředků pro zpracovávání a uchovávání dat. Při tomto způsobu uchovávání dat musí být elektronicky uchovávána rovněž **data**, která zaručují věrohodnost původu daňových dokladů a neporušenost jejich obsahu.

9.1.1 Uchovávání daňových dokladů vystavených v elektronické podobě

Pod pojmem „*data, která zaručují věrohodnost původu daňových dokladů a neporušenost jejich obsahu*“, se u daňových dokladů v elektronické podobě rozumí například certifikáty, podpisové certifikáty, klíče nebo jiné šifrovací prostředky, pomocí kterých lze bezpečně zjistit, který subjekt doklad vystavil (věrohodnost původu), a dále že doklad nebyl od doby svého vystavení změněn (neporušenost obsahu). Jinými slovy, těmito daty uchovatel zaručí totožnost osoby, která plnění uskutečnila nebo která daňový doklad oprávněně vystavila (tj. že původ daňového dokladu je věrohodný) a zároveň že obsah daňového dokladu nebyl změněn. Nicméně pokud budou data zaručující věrohodnost původu daňových dokladů a neporušenost jejich obsahu, tj. data vytvářející v daném případě auditní stopu, uchovávána v listinné podobě, jako je to připuštěno v bodě 9.1.2. níže, nebude to mít vliv na platnost daňových dokladů.

Příklad: Subjekt A si pomocí softwaru k tomu určenému vytvoří dvojici asymetrických šifrovacích klíčů (Privátní a Veřejný) a následně si nechá vybranou Certifikační autoritou vystavit Elektronický certifikát, který certifikuje (potvrzuje), že Veřejný klíč

patří jednoznačně Subjektu A. Subjekt A předá svůj Elektronický certifikát i Veřejný klíč Subjektu B (i dalším subjektům, s kterými vede předmětnou korespondenci). Subjekt A si začne své daňové doklady „autorizovat“ svým Privátním klíčem pomocí softwaru k tomu určenému. Subjekt B si může „ověřit“ věrohodnost i neporušenost daňových dokladů Subjektu A pomocí Veřejného klíče subjektu A. Elektronický certifikát Subjektu A který má k dispozici zároveň potvrzuje, že použitý Veřejný klíč patří Subjektu A. Aby bylo možné i zpětně dokázat věrohodnost a neporušenost daňových dokladů, kromě daňových dokladů si musí Subjekt A uchovat svůj Privátní klíč a Elektronický certifikát, a Subjekt B „otisk“ daňového dokladu (pakliže byl v rámci „autorizace“ daňového dokladu vytvořen) a Elektronický certifikát Subjektu A.

9.1.2 Uchovávání daňových dokladů vystavených v listinné podobě

Za účelem uchovávání daňových dokladů v praxi často dochází k převodu daňových dokladů z listinné podoby do elektronické. Při převodu daňového dokladu z listinné podoby do elektronické (např. při skenování) je nezbytné zajistit věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a čitelnost. Při zajištění těchto vlastností daňových dokladů není nezbytné převádět do elektronické podoby i související dokumenty, které v daném konkrétním případě vytvářejí auditní stopu (tj. např. smlouvy, objednávky, dodací listy, doklady o zaplacení atd.). Z důvodu opatrnosti (např. z důvodu případných budoucích občansko-právních řízení apod.) však lze doporučit zvážit i po naskenování daňových dokladů jejich paralelní uchovávání v původní listinné podobě.

Daňové doklady by pro zajištění všech požadovaných vlastností (věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti) po celou zákonem požadovanou dobu měly být uloženy odpovídajícím způsobem tak, aby nemohlo dojít ke změně požadovaných vlastností daňového dokladu (nevhodné prostředí pro uchovávání daňových dokladů – např. teplota, vlhkost apod.).

Pokud uchovatel uchovává daňové doklady prostřednictvím elektronických prostředků zaručujících nepřetržitý dálkový přístup k uchovávaným datům, je povinen zajistit pro správce daně bez zbytečného prodloužení přístup k těmto dokladům, možnost stahovat je a používat je, pokud jde o:

- a) daňové doklady uchovávané osobou povinnou k dani, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, nebo
- b) daňové doklady za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku uchovávané osobou povinnou k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku.

Konkrétní způsob přístupu k těmto datům by měl být s ohledem na základní zásady správy daní vymezené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád domluven se správcem daně individuálně. Daňový subjekt může například umožnit správci daně elektronický přístup do svého systému (s různými přístupovými právy), přičemž správce daně s tímto přístupem bude zacházet jako oprávněný uživatel).

9.2 Úschova účetních záznamů z pohledu zákona o účetnictví

Účetní jednotky jsou povinny uschovávat účetní záznamy pro účely vedení účetnictví po dobu stanovenou zákonem o účetnictví. Nestanoví-li zákon o účetnictví jinak, platí pro nakládání s nimi zvláštní právní předpisy (zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě).

Použijí-li účetní jednotky účetní záznamy i pro účely daňového řízení, postupují po uplynutí dob úschovy uvedených v § 31 odst. 2 dále tak, aby byly zajištěny požadavky vyplývající z jejich použití pro uvedené účely; v případě, kdy účetní jednotky použijí účetní záznamy k těmto účelům, platí všechna ustanovení tohoto zákona týkající se účetních záznamů obdobně.

10. Převod daňových dokladů

10.1 Převod daňových dokladů z pohledu zákona o DPH

Daňový doklad lze převést z listinné podoby do elektronické a naopak, z elektronické do listinné (§ 35a zákona o DPH), pokud je zaručena věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost obsahu daňového dokladu a jeho čitelnost.

10.2 Převod účetních záznamů z pohledu zákona o účetnictví

Účetní jednotka může provést převod účetního záznamu z jedné formy do jiné nové formy. Tímto převodem vzniká nový účetní záznam. V uvedeném případě je účetní jednotka povinna zajistit, že obsah účetního záznamu v nové formě je shodný s obsahem účetního záznamu v původní formě.

10.3 Praktické postupy při převodu dokladů

Z výše uvedeného lze vyvodit, že pojem účetního záznamu je poněkud širší než pojem daňového dokladu z pohledu zákona o DPH. Veškeré vlastnosti požadované u daňového dokladu uvedené v předchozích kapitolách musí být na daňový doklad aplikovány plně, jako na celek a v každém ohledu. Oproti tomu účetní záznamy mohou být zachyceny v podobě elektronické nebo listinné, případně v jejich kombinaci, neboť zákon toto nezažaduje. Může tedy existovat například dodací list v listinné podobě s ručním podpisem, potvrzující pohyb zboží mezi daňovými subjekty, zatímco doklad o daňovém aspektu stejné transakce, tedy daňový doklad může být vystaven a předán v plně elektronické podobě přímo do účetnictví druhé strany.

10.3.1 Převod daňových dokladů z elektronické do listinné podoby

Daňový doklad byl vystaven a předán v elektronické podobě, v cíli byl však zpracován jako doklad listinný. V takovém případě musí být převod z elektronické podoby do listinné proveden buď autorizovanou konverzí (například Czech Point) nebo musí být reprodukovatelný obsah elektronické podoby daňového dokladu před konverzí včetně zabezpečení po celou dobu životnosti dokumentu. To v podstatě znamená uchovávat elektronickou podobu přijatého daňového dokladu postupem výše uvedeným. Pokud by totiž nebyla provedena autorizovaná konverze, nelze jinak zajistit daňový doklad proti antitadatování či jiné úpravě. To neplatí v případě, pokud je možno za pomoci auditní stopy spolehlivě prokázat věrohodnost původu a neporušenost obsahu „vytištěného“ daňového dokladu, doručitého v elektronické podobě.³⁾

10.3.2 Převod daňových dokladů z listinné do elektronické podoby

Pokud převod z listinné do elektronické podoby provádí vystavitel písemnosti, pak stačí, když elektronickou variantu zabezpečí platným uznávaným elektronickým podpisem či odešle datovou schránkou. V podstatě se pak na elektronickou verzi bude pohlížet stejně jak je uvedeno výše. V případě, že elektronickou verzi předá (odešle) bez využití prostředků elektronického zabezpečení, nebude tento elektronický dokument splňovat požadavky na průkaznost obsahu a původu, pokud nebude doložena tato průkaznost jinak. V případě konverze daňových dokladů z listinné do elektronické podoby příjmem plnění je možno věrohodnost původu a neporušenost obsahu při konverzi prokázat například konverzí dokumentu autorizovaným pracovištěm, jako je například Czech Point České pošty či obdobně jako v běžných případech dostatečnou auditní stopou a vazbou konvertovaného daňového dokladu na další dokumenty (smlouva, objednávka, příjemka apod.).

³⁾ Řada účetních softwarů, používaných zejména malými firmami, neumožňuje evidenci (načítání) elektronických dokladů

Převod daňových dokladů z listinné do elektronické formy je možný také pro doklady vystavené před datem účinnosti novely zákona o DPH (1. ledna 2013).

Závěr

K uvedené problematice je třeba mít na zřeteli, že požadované vlastnosti daňového dokladu (věrohodnost původu, neporušenost jeho obsahu a čitelnost) musí daňový doklad splňovat po celou dobu svého životního cyklu, tj. od okamžiku jeho vystavení poskytovatelem plnění do okamžiku konečného zaúčtování příjemcem plnění a ukončení doby uchovávání. To znamená, že uvedené vlastnosti musí být přezkoumatelné po uskutečnění plnění následně po dobu 10 let. Kontrolní mechanismy procesů pro účely DPH v tomto kontextu mají poskytovat ověřitelnou vazbu mezi daňovým dokladem a dodáním zboží nebo poskytnutím služby a zároveň poskytnout důkazy o tom, že k dodání zboží nebo poskytnutí služby skutečně došlo jak je v dokladu deklarováno. Prostředky, kterými daňový subjekt může prokázat souvislost mezi daňovým dokladem a dodáním zboží nebo poskytnutím služeb, jsou ponechány zcela na jeho vůli.

K pravidlům fakturace budou zveřejňovány na internetových stránkách finanční správy ČR odpovědi na nejčastější dotazy daňových subjektů.

Odpoředi na dotazy

tŷkající se aplikace „Informace GŘŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016“ (dále jen „Informace“)

Č. j.: 125189/16/7100-20116-050485

Generální finanční ředitelství (GŘŘ) obdrželo řadu dotazů tŷkajících se uplatňování zákona o dani z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v účinném znění (dále jen „zákon o DPH“)), konkrétně k ustanovení § 56 a § 56a zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2016 v návaznosti na vydanou Informaci GŘŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 č. j. 6717/15/7000-20116-101206 ve znění dodatku č. 1 č. j. 162134/15/7100-20116-050485 vydaná dne 21. 12. 2015. Vzhledem k výše uvedenému vydává GŘŘ tyto odpoředi na dotazy tŷkajících se aplikace Informace.

[1] Správní úkon/v

Dotaz 1 – Konkrétní stavba

Je pro posouzení stavebního pozemku z hlediska zákona o DPH rozhodující skutečnost, zda návrh na změnu územního plánu obsahuje či neobsahuje zřetelné umístění a základní parametry stavby?

Odpořed' 1

Plochy v obci jsou často vymezeny jako např.: obytná území malých sídel; obytná venkovského typu; nízkopodlažní bydlení městského typu; nerušící výroba; technické plochy; zahrádkářská kolonie atd. Při podání návrhu na změnu územního plánu je tedy třeba specifikovat údaje o navrhované změně využití ploch na území obce, přičemž se uvádí, jak může být předmětná plocha (pozemek) v budoucnu využita a podatel musí svou žádost patřičně zdůvodnit (např.: proč navrhuje změnu využití pozemku, atd.). V návrhu je tedy nutné uvést, zda se jedná o návrh na změnu územního plánu vedoucí ke změně směřující na zastavitelnou plochu, tedy o návrh, který směřuje k budoucímu zastavění, i když se přímo nejedná o návrh s konkrétními parametry stavby. V podaném návrhu na změnu územního plánu je tak zřetelně definován okruh staveb, které bude možné v budoucnu na daném pozemku zhotovit. Ať již podaný návrh na změnu územního plánu neobsahuje či obsahuje zřetelné umístění nebo základní parametry stavby, tak takovýto podaný návrh je nutné považovat za správní úkon, který vyvolá situaci, že se z předmětného pozemku stane pro účely DPH pozemek stavební, tzn. jedná se o správní úkon za účelem zhotovení stavby ve smyslu ustanovení § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH. Při dodání tohoto pozemku po 1. 1. 2016 se o osvobození plnění nejedná.

Dotaz 2 – Dodání pozemku určeného k zastavění

Jsem zemědělec provozující zemědělskou výrobu plátce DPH. Budu prodávat část pole, která je historicky dle územního plánu určena k zastavění technickými plochami. Mám dva vážné zájemce na koupi jedné části tohoto pole:

- Můj soused pan Z, vlastník pozemky sousedící s mou loukou, má zájem postavit trvalé skladovací prostory pro píci a stelivo. Stavba by měla mít pevné základy, plášť a střechu, neměla by být napojena na žádné inženýrské sítě. Regulatorní územně plánovací předpisy v ČR umožňují na dané ploše určené pro zemědělské využití tuto plánovanou stavbu realizovat.
- Pan W je podle všeho spekulant s půdou, který skupuje zemědělskou půdu v širším okolí. O jeho bližších záměrech nic nevím.

Předpokládám, že bych měl prodej louky zdanit, ať již bude kupujícím pan Z nebo pan W nebo nebudu muset prodej zdanit?

Odpověď 2

Pro účely stavebního pozemku ve smyslu zákona o DPH je nutné zabývat se splněním podmínek stavebního pozemku, jak jsou definovány v § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

Jednou z podmínek je, že má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí, jež je splněna, obsahuje-li platný a účinný územní plán (viz zejména § 43 a násl. stavebního zákona¹⁾), že na daném pozemku je možné zhotovit stavbu pevně spojenou se zemí. Druhou podmínkou je mimo jiné splnění požadavku správních úkonů, jež je splněna, obsahuje-li aktuálně platný a účinný územní plán obce/města, že předmětný pozemek může být zastaven vymezenými druhy staveb (např. Vámi uváděná technická plocha), pak byly v minulosti učiněny úkony za účelem zhotovení stavby (do územního plánu byly promítnuty návrhy účastníků o vymezení předmětných ploch jako technických ploch). Z výše uvedeného plyne, že bude-li pozemek určen dle územního plánu obce k zastavění (územní plán obsahuje, na kterých pozemcích lze zhotovit stavbu a často druh možné výstavby), bude takovýto pozemek považován pro účely DPH za stavební pozemek.

Dotaz 3 – Dodání pozemku Městem

Město, které je plátcem DPH, má záměr prodat pozemek, fyzické osobě nepodnikající (tedy neplátcem DPH), prodej má být uskutečněn v roce 2016/2017, pozemek je veden v katastru nemovitostí jako trvalý travní porost, pozemek je v územním plánu obce veden jako pozemek k zastavění stavbou pro bydlení již po mnoho let. Pozemek se nachází při hlavní silnici, nejedná se o střed obce, nevedou kolem pozemku inženýrské sítě - plyn je nedostupný, vodovod a jednotná kanalizace jsou vzdáleny více než 200 m a město ani vlastník sítí neuvažuje v horizontu nejbližších 5 let s jejich prodloužením. Pozemek nebyl předmětem stavebních prací (ani v jeho okolí) za účelem zhotovení stavby či nějaké inženýrské sítě, cesty na něj apod., nebylo vydáno žádné stavební povolení ani udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby. Za jediný „správní úkon“ by bylo možné považovat skutečnost, že s ohledem na velikost pozemku nechalo město tento pozemek geometrickým plánem rozdělit na pozemky dva a požádalo stavební úřad o územní rozhodnutí, ve kterém pozemky rozdělit tj. udělil souhlas s dělením pozemku (je v zásadě nutno přiložit spolu s návrhem na vklad do katastru) s tím, že tyto pozemky budou určeny pro výstavbu dvou rodinných domů, vycházející z obecných ustanovení územního plánu. Do katastru nemovitostí však návrh na vklad nebyl zaslán, neboť město čeká na případné zájemce o pozemky, resp. pozemek (pokud bude zájemce na celý pozemek, nebude učiněn návrh na vklad na rozdělení pozemku). Je prodej těchto pozemků, resp. pozemku zdanitelným plněním dle § 56 zákona o DPH?

Odpověď 3

Je-li dle Vašeho sdělení pozemek určen dle územního plánu města k zastavění stavbou pro bydlení, pak u tohoto pozemku byly splněny podmínky § 56 odst. 2 zákona o DPH. Vámi uvedený pozemek bude považován pro účely DPH za stavební pozemek.

Dotaz 4 – Vlastník nebo osoba blízká nebo spojená

Dle znění stavebního zákona se domnívám, že jakákoli osoba může, pokud vlastní případně má obdobná práva k pozemku nebo stavbě, podat návrh na změnu územního plánu na jím nevlastněné pozemky. Ze znění Informace jsem tak dovodil, že z mého pozemku se může stát pozemek stavební i bez mého přičinění např. podá-li návrh na změnu územního plánu osoba z druhého konce obce, kterou vůbec neznám.

¹⁾ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění p. p.

Odpověď 4

Ze znění stavebního zákona vyplývá, že návrh na změnu územního plánu by měl v zásadě podat pouze vlastník dotčeného pozemku nebo osoba se souhlasem vlastníka (viz § 46 stavebního zákona), žádná jiná osoba by návrh na změnu územního plánu na jím nevlastněné pozemky patrně podat neměla. Bez souhlasu vlastníka pozemku mohou v zásadě podat návrh na změnu územního plánu pouze státní orgány. Jedná-li se o změnu funkčního využití území, pak návrh na změnu územního plánu může podat pouze vlastník, pokud se netvoří nový územní plán.

Pokud by ovšem mohla osoba bez souhlasu vlastníka dotčeného pozemku podat návrh na změnu územního plánu, pak podá-li osoba, která k Vám nemá žádný elementární vztah²⁾, návrh na změnu územního plánu obce, který bude zahrnovat Vámi vlastněný/é pozemek/ky, pak takovýto „aktivní“ krok **nelze** považovat za správní úkon dle § 56 odst. 2) písm. a) bod 1. zákona o DPH a z předmetného pozemku se **nestane** okamžikem podání návrhu na změnu územního plánu pro účely DPH pozemek stavební. Nicméně pořizovatel územního plánu (zpravidla např. odbor územního plánování daného města nebo obce) v zásadě umožňuje vlastníkům pozemků seznámit se se skutečností, zda byl nebo nebyl podán návrh na změnu územního plánu případně, co je obsahem padaného návrhu. Vlastník by se tak měl dovědět, že byl podán návrh na změnu územního plánu u jím vlastněných pozemků.

Pokud vlastník pozemku podá zejména námitku nebo připomínku k návrhu změny územního plánu týkajících se jím vlastněných pozemků, nebo podá návrh na přezkum územního plánu dle správního řádu či soudního řádu správního, pak se okamžikem uskutečnění výše uvedených úkonů stane z pozemku pro účely zákona o DPH pozemek stavební.

Naproti tomu bude-li vlastník pozemku „pasivní“³⁾ a dojde ke změně územního plánu, tak se z pozemku může stát pozemek stavební. Je-li územní plán rozhodnutím zastupitelstva obce změněn tak, že pozemek je určen k zástavbě⁴⁾, pak takovýto pozemek bude považován pro účely DPH za stavební pozemek⁵⁾. Za správní úkon, kterým

²⁾ Osobou s elementárním vztahem k vlastníku nebo osobě s obdobnými právy k pozemku nebo stavbě (osobou s obdobnými právy je zpravidla nájemce, podnájemce, pachtýř, osoba, která má právo stavby na pozemku, věcné břemeno, zástavní nebo zadržovací právo, atd.) je pro účely této písemnosti nutné rozumět souseda (v tom smyslu zejména § 1013 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník); spolupracovníka, osobu blízkou (viz § 22 občanského zákoníku), nebo osobu spojenou (spojenou osobou je kapitálově spojená osoba nebo jinak spojená osoba).

Kapitálově spojenými osobami jsou osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob. Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.

³⁾ Pasivitou je zde nutné rozumět zejména:

1. vlastník nebo osoba s obdobnými právy k pozemku po celou dobu projednávání a schvalování územního plánu, nebo jeho změny nepodává námitky ani připomínky k návrhu změny územního plánu,
2. vlastník nebo osoba s obdobnými právy nepodá návrh na přezkum územního plánu dle správního řádu či soudního řádu správního.

⁴⁾ Stavební pozemek pro účely DPH je pozemek, který je zpravidla umístěn v platném územním plánu **v zastavěném území, nebo zastavitelných plochách, nebo současně zastavěné/zastavitelné území města/obce.**

Zastavitelné území obce je v zásadě v územním plánu uvedeno uvnitř hranic zastavitelného území. Hranice mívají podobu např. červených puntíků nebo čar, černých puntíků nebo čar, červených nebo černých čerchovaných čar, atd.

⁵⁾ Územní plány zpravidla uvádí pozemek např. jako plochu:

o bčanského vybavení (veřejná infrastruktura, komerční zařízení, tělovýchovná a sportovní zařízení); smíšená obytná; obytná území malých sídel; obytná venkovského typu; nízkopodlažní bydlení městského

se z pozemku stane pro účely zákona o DPH stavební pozemek, lze tedy v tomto případě považovat až schválení změny územního plánu.

Nad rámec výše uvedeného je možné uvést, že pozemky, které nelze zpravidla považovat pro účely DPH za pozemky stavební, i když jsou dle územního plánu obce uvnitř zastavitelného/zastavěného území, jsou vymezeny územním plánem zejména jako plochy: *Park; kostel; hřbitov; vodní toky; vodní plocha; lesní půda; lesní plocha; lesní půda; zemědělská půda; přírodní nelesní zeleň; veřejná zeleň; městská/obecní zeleň; parkový les; stabilizované plochy orné půdy; stabilizované plochy travních porostů; vodní a vodohospodářské; ochranné pásmo silnice; ochranné pásmo elektroinstalací;* atd., pokud je dle územního plánu obce nelze zastavit, případně je lze zastavit pouze drobnými stavbami. Jelikož po změně územního plánu již byl pozemek předmětem správních úkonů, které vedly k pořízení nebo ke změně územního plánu, v minulosti, a proto je stavebním pozemkem.

Pokud vlastník pozemku nebo stavby nebo osoba s obdobnými právy k pozemku nebo stavbě na území obce příp. osoba s elementárním vztahem²⁾ k vlastníkovu pozemku nebo stavbě či osobě s obdobnými právy k pozemku nebo stavbě podá návrh na změnu územního plánu, který se **týká** jím vlastněných nebo užívaných pozemků, je takovýto „aktivní“ krok považován za správní úkon dle § 56 odst. 2) písm. a) bod 1. zákona o DPH a z předmětného pozemku se **stane** pro účely DPH pozemek stavební.

Dotaz 5 – Prodej pozemku určeného ke zhotovení RD, ale kupující chce na pozemku stavět tovární halu

Prodávám nezastavěný pozemek, který je nyní v územním plánu obce vymezen jako plocha **obytná venkovského typu**, neboť jsem předpokládal budoucí výstavbu rodinného domu. Kupující deklaruje, že chce na daném pozemku zhotovit jinou stavbu, která je typově odlišná od současného vymezení a to tovární halu. Budu moci tento pozemek prodat bez DPH? Myslím si totiž, že podle mě nejsou splněny podmínky uskutečnění správních úkonů za účelem zhotovení tovární haly.

Odpověď 5

Obsahuje-li územní plán obce, že pozemek je vymezen jako plocha **obytná venkovského typu**, pak objektivním stavem pozemku je, že je určen k zastavění, a proto se bude jednat o stavební pozemek dle § 56 odst. 2 zákona o DPH (bez ohledu na subjektivní stránku zúčastněných stran transakce). Tento pozemek nebude osvobozen od daně, ale bude zdanitelným plněním.

Dotaz 6 – Politika územního rozvoje

V Informaci jsem se dočetl, že bude-li aktualizována/změněna **politika územního rozvoje**, tak se toto nepovažuje za správní úkon za účelem zhotovení této stavby. Ale informace neobsahuje, zda takovým správním úkonem budou např. **zásady územního rozvoje**, jež jsou upraveny v § 36 a násl. stavebního zákona.

Odpověď 6

Za správní úkony není např. považováno přijetí, změna či aktualizace **politiky územního rozvoje** (zpracovává Ministerstvo pro místní rozvoj ČR resp. Ústav územního rozvoje (ÚÚR)) a dále také přijetí, změna či aktualizace **zásad územního rozvoje** (§ 36 a násl. stavebního zákona), jež jsou zpracovány na úrovni kraje. Jejich přípravu mají na starosti jednotlivé kraje. Zásady by měly stanovit zejména: základní požadavky

typu; hromadné městské bydlení; dopravní infrastruktura; výroba a skladování; veřejná prostranství; průmyslová výroba; drobná výroba; nerušící výroba; technické plochy; železniční plochy; zahrádková kolonie; dobývací prostor; meliorovaná plocha; místní komunikace; atd., přičemž tyto pozemky v zásadě jsou pro účely DPH stavebními pozemky.

na uspořádání území kraje, účelné využití tohoto území, vymezí plochy nebo koridory, které mohou mít důležitý význam pro celý kraj (jde zejm. o dopravní stavby a jiné veřejně prospěšné stavby).

[2] První kolaudační souhlas

Dotaz 7 – První kolaudační souhlas a současné užívání stavby

V Informaci jsem shledala několik odlišných přístupů ke stejné věci. Jedná se mi o odstavec tŷkající se současného užívání stavby v části 5 Informace a odstavec tŷkající se formálního administrativního úkonu v části 5 Informace na str. 18 Informace, jeŷ definuje současný způsob užívání stavby ve vazbě na první kolaudační souhlas.

Odpořed' 7

Je-li nemovitá věc kolaudována jako bytový dŷm a následně dojde na základě provedených stavebních prací k nové kolaudaci, přičemŷ tato nová kolaudace bude znamenat, ŷe se z bytového domu stal např. penzion, tak kolaudační souhlas k penzionu je prvním kolaudačním souhlasem, jeŷ umožňuje uŷívat stavbu k současnému účelu (tj. jako penzion a nikoli jako bytový dŷm). Od vydání kolaudačního souhlasu k penzionu (není-li vydán jiný kolaudační souhlas, který by změnil způsob uŷítí stavby např. z penzionu na administrativní budovu nebo nedošlo-li k podstatné změně stavby) se odvíjí lhŷta pro osvobození dle ŷ 56 odst. 3 zákona o DPH.

Bude-li např. stoletý bytový dŷm (re)kolaudován na administrativní budovu v roce 2016, načeŷ v roce 2017 bude administrativní budova prodána, je kolaudační souhlas, který umožňuje uŷívat stavbu jako administrativní budovu, kolaudačním souhlasem, od kterého se posuzuje lhŷta pro osvobození dle ŷ 56 odst. 3 zákona o DPH, byť v této souvislosti nedošlo k žádnému faktickému stavebnímu zásahu. Tj. tento kolaudační souhlas k administrativní budově je prvním kolaudačním souhlasem a dodání administrativní budovy bude osvobozeno po 5 letech od kolaudačního souhlasu k administrativní budově. Prodej výŷe uvedeně administrativní budovy v roce 2017 bude zdanitelným plněním.

Bude-li bytový dŷm kolaudován jako bytový dŷm a dojde-li na základě provedených stavebních prací k podstatné změně stavby (viz část 5 Informace tŷkající se podstatné změny stavby), přičemŷ je vydán kolaudační souhlas k této změně stavby bytového domu, ale nemění se způsob užívání stavby, tak vydáním kolaudačního souhlasu po podstatné změně je prolomena lhŷta pro osvobození dle ŷ 56 odst. 3 zákona o DPH a tato lhŷta běŷí od vydání kolaudačního souhlasu po podstatné změně stavby.

Odstavec v části 5 Informace, jeŷ se zabývá formálními administrativními úkony u již dokončených staveb, je nutné posuzovat souběžně s následujícím odstavcem a nelze ho vytrhnout z kontextu. Tj. pouhá změna zastaralých pojmů u způsobu uŷítí stavby bez jakékoli vazby na stavební úpravy nebo opravy není novým způsobem užívání, který by prolomoval lhŷtu pro osvobození dle ŷ 56 odst. 3 zákona o DPH. Např. bude-li změně zastaralý pojem v kolaudačním souhlasu „dŷm pro přestárlé a chudé“ na „dŷm pro seniory“, tak takováto pouhá změna pojmu nebude znamenat skutečnost, ŷe by se od ní měla počítat lhŷta pro osvobození dle ŷ 56 odst. 3 zákona o DPH.

V případech, kdy jsou převáděny bytové jednotky, je rozhodující okamŷik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako bytů. Totěŷ platí i pro nebytové jednotky. To platí za předpokladu, ŷe se neuskutečnila podstatná změna jednotky. Bude-li např. bytový dŷm (obsahuje 10 obytných prostorů (bytů)) prohlášením vlastníka jedinou jednotkou a následně vlastník tuto jednotku (celý bytový dŷm) prohlášením vlastníka rozdělí na 10 jednotek, aniŷ by se uskutečnila jakákoli stavební úprava, oprava atd., která by vedla k podstatné změně stavby, přičemŷ není vydán kolaudační souhlas, kterým by

se změnil účel užívání stavby (např.: bytový dům na hotel), pak pouhým rozdělením jedné jednotky na několik se neprolamuje lhůta pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH.

Dotaz 8 – První kolaudační souhlas a současné užívání stavby

V Informaci je uvedeno, že současná právní úprava je cílena na vyloučení případů, „...kdy nastal jen formální administrativní úkon bez materiálního podkladu, jež by znamenal nový běh lhůty“. Ve světle uvedeného prosím o vysvětlení, zda se za první kolaudaci bude považovat i změna účelu užití s rekolaudací, jestliže v této souvislosti sice dojde ke stavebnímu zásahu, ale v principu nevýznamnému (například rozšíření vstupních dveří z důvodu vyhovění protipožárním předpisům, přidání sociálního zařízení z důvodů hygienických, apod.). Jinými slovy – začne-li z důvodů změny účelu užití znovu běžet pětiletá lhůta, přičemž musí (dle části 5 Informace) dojít současně ke stavebnímu zásahu, byť by se tento nequalifikoval jako podstatná změna stavby, prosím o vymezení rozsahu tohoto stavebního zásahu (výměna zámků u dveří – ano/ne, přidání jednoho radiátoru do topného okruhu ano/ne, výměna standardních dveří za otáčivé – ano/ne).

Odpověď 8

Je nutné rozlišovat situace, kdy pouze dojde ke změně zastaralého pojmu u způsobu užití stavby, který je bez jakékoli vazby na stavební úpravy nebo opravy, přičemž změna zastaralého pojmu neznamená změnu způsobu užívání stavby, který by prolamoval lhůtu pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH.

Rekolaudaci stavby, na základě které se mění účel užití stavby (např. bytový dům – penzion), kdy dojde ke stavební úpravě či opravě, která nevyvolá podstatnou změnu stavby (příkladně Vámi zmiňované rozšíření vstupních dveří, přidání sociálního zařízení, výměně zámků u dveří, přidání radiátoru do topného okruhu, výměna standardních dveří za otáčivé) popř. nedojde k žádné stavební úpravě či opravě je nutné považovat za první kolaudaci, od které se odvíjí lhůta pro osvobození dle §56 odst. 3 zákona o DPH. Došlo-li tedy ke změně účelu užívání stavby, pak rozsah stavebního zásahu není podstatný a od vydání kolaudačního souhlasu na penzion se odvíjí lhůta pro osvobození dle § 56 odst. 3 ZDPH.

[3] Podstatná změna stavby

Dotaz 9 – 50 % zjištěné ceny nebo 50 % směrné hodnoty

Při čtení bodu 5 Informace na s. 16 jsem narazila na problematiku 50 % zjištěné ceny nebo 50 % směrné hodnoty. Chápu to dobře, že při překročení jedné z těchto hranic se již bude jednat o podstatnou změnu stavby, samozřejmě po udělení kolaudačního souhlasu?

Odpověď 9

Chápete dobře, že za podstatnou změnu stavby nebo jednotky je nutné považovat nástavbu o více než jedno podlaží a přístavbu s navýšením podlahové plochy o více než 50%. Dále se za podstatnou změnu stavby považují přístavba nebo nástavba, které nespĺňují uvedené podmínky a opravy, údržby a jiné stavební úpravy, podléhající **udělení kolaudačního souhlasu nebo ohlášení** a zároveň finanční hodnota takové stavební úpravy dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě musí přesáhnout 50 % zjištěné ceny nebo 50 % směrné hodnoty, lze-li ji stanovit před provedením stavební úpravy nemovitě věci.

Pokud vznikly pochybnosti o výkladu pojmů *50 % zjištěné ceny nebo 50 % směrné hodnoty*, lze-li ji stanovit, je nutné uvést, že plátce má možnost volby a je pouze na plátci, zda využije pro zjištění podstatné změny 50 % zjištěné ceny, nebo zda využije pro zjištění podstatné změny 50 % směrné hodnoty.

Dotaz 10 – Finanční hodnota

Při čtení části 5 Informace na str. 16, mi vyvstaly nejasnosti při stanovení finanční hodnoty stavební úpravy. Informace hovoří pouze o součtu všech základů daně a daně u dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, které byly reálně zabudovány nebo spotřebovány při uskutečňování stavební úpravy. Informace neobsahuje, jak postupovat u plnění přijatých od neplátce nebo v režimu přenesení daňové povinnosti, příp. stavební úpravy, opravy nebo údržba vytvořené vlastní činností.

Odpověď 10

Pro vysvětlení pojmu základ daně a daň pro účely zjištění finanční hodnoty je nutné objasnit, že pojem základ daně a daně zahrnuje i plnění, které při uskutečnění stavební úpravy přijal plátce od neplátce. Tj. přijme-li plátce plnění od neplátce, zahrne přijaté plnění do finanční hodnoty stavební úpravy a toto přijaté plnění již nenavyšuje o daň.

Budou-li uskutečňovány stavební úpravy vlastní činností plátce, pak se finanční hodnota stavební úpravy stanoví vlastními náklady dle zákona o účetnictví⁶⁾. Vlastní náklady zpravidla neobsahují daň, načež bude nutné odpovídající daň na výstupu přiřazenou k jednotlivému zboží a jednotlivým službám, které vstupují do stavební úpravy, opravy nebo údržby uskutečněné vlastní činností, připočítat k vlastním nákladům.

Přijme-li plátce plnění od plátce a na toto plnění se bude vztahovat režim přenesení daňové povinnosti, tak příjemce plnění zahrne do finanční hodnoty stavební úpravy přijaté plnění (je bez daně) navýšené o daň, kterou je povinen přiznat. Obdobně se postupuje i v jiných případech, kdy má plátce jako příjemce plnění povinnost přiznat daň (např. dle § 108 odst. 1 písm. b), c) a d) zákona o DPH).

[4] Zálohy v roce 2015 a uskutečnění plnění v roce 2016

Dotaz 11 – Zaplacené zálohy v roce 2015 a plnění se uskuteční až v roce 2016

V roce 2015 jsem zaplatil zálohu ve výši 90% z celkové ceny pozemku, ale změna vlastnického práva mi z katastrálního úřadu přišla až v průběhu ledna 2016. Pozemek byl v loňském roce považován za osvozený, ale v roce 2016 se již bude jednat o stavební pozemek, u kterého budu muset dát DPH. Jak mám postupovat? Budu muset zdanit celou hodnotu stavebního pozemku nebo bude možné zdanit pouze doplatek ve výši 10 % z ceny, nebo nebudu muset zdanit nic?

Odpověď 11

Daňový subjekt, který přijal platbu na plnění uvedené v § 56 zákona o DPH, které bylo v době přijetí platby osvobozeno od daně, přičemž došlo novelou zákona o DPH ke změně ustanovení, která má za následek, že dodání předmětného pozemku bude zdanitelným plněním, v takovém případě stanoví základ daně dle § 36 zákona o DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 21 odst. 3 zákona o DPH). Základem daně bude celková cena nemovité věci, přičemž daňový subjekt je oprávněn od takto vypočteného základu daně odečíst přijatou platbu/zálohu. Základem daně bude rozdíl mezi základem daně a přijatou platbou/zálohou (tj. pouze doplatek) obdobně jako dle § 37a zákona o DPH.

[5] Funkční celek

Dotaz 12 – Vymezení funkčního celku

Setkali jsme se s problémem vymezení funkčního celku. My, jakožto vlastník 1 jsme postavili bytový dům na pozemku jiného vlastníka 2. Následně jsme se rozhodli prodat bytové jednotky a současně s prodejem bytových jednotek bude vlastník 2 prodávat kupu-

⁶⁾ Viz § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p.

jícím příslušný podíl na pozemku (vše v rámci trojstranné kupní smlouvy). Myslíme si správně, že pozemek, na kterém je umístěna stavba bytového domu, tvoří funkční celek se stavbou bytového domu?

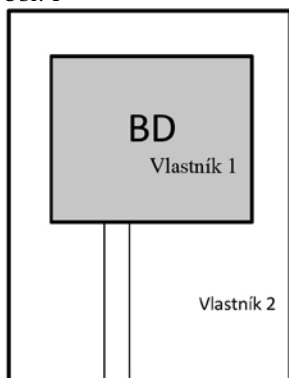
Odpořed' 12

Dle § 48 odst. 3 zákona o DPH pozemek tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, slouží-li k provozu stavby nebo plní její funkce nebo který je **využíván s takovouto stavbou**. Vzhledem ke skutečnosti, že na předmětném pozemku je umístěna stavba bytového domu a tedy takovýto pozemek je využíván spolu s touto stavbou, pak tento pozemek tvoří funkční celek se stavbou bytového domu (viz obr. 1).

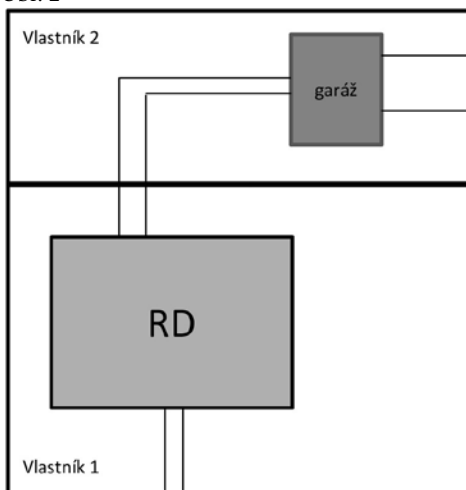
Dále doplňujeme, že bude-li dodán pozemek (vlastníkem 2), který sousedí s rodinným domem (viz obr. 2) a je na něm umístěna garáž, ve které parkuje své vozidlo vlastník rodinného domu (vlastník 1), lze dovodit, že předmětný pozemek je využíván s rodinným domem, přičemž z výše uvedeného vyplývá, že předmětný pozemek tvoří funkční celek se stavbou rodinného domu. Pro účely osvobození či zdanění dodání využívaného pozemku s rodinným domem je nutné přihlédnout k § 56 odst. 4 písm. d) zákona o DPH, podle něhož je za vybranou nemovitou věc považován pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí. Je-li podmínka funkčního celku splněna, pak může být dodání využívaného pozemku s rodinným domem osvobozeno od daně za splnění podmínek dle § 56 odst. 3 zákona o DPH.

Pokud by pozemek nebyl využíván s bytovým domem (viz pozemek vlastníka 2 na obr. 3), pak z výše uvedeného vyplývá, že pozemek vlastníka 2 netvoří funkční celek se stavbou bytového domu vlastníka 1. Pro osvobození či zdanění dodání pozemku vlastníku 1 je nutné zejména přihlédnout k § 56 odst. 1 resp. § 56 odst. 2 zákona o DPH.

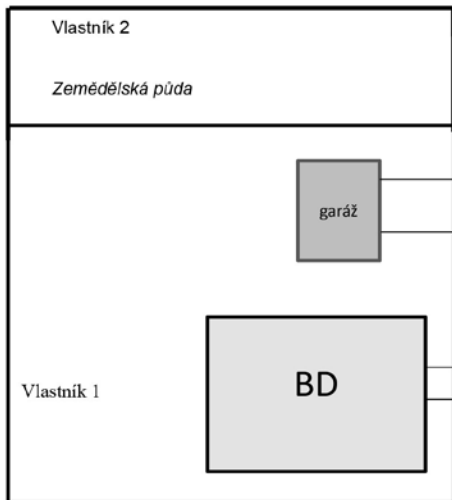
Obr. 1



Obr. 2



Obr. 3



Dotaz 13 – Budoucí funkční celek

Jsem majitel autodílny. Vyskytla se mi příležitost koupit pozemek souseda, na kterém chci udělat odstavné parkoviště pro zákazníky mé autodílny. Pozemek souseda je územním plánem obce vymezen jako stabilizovaná plocha orné půdy a nestojí na něm ani v jeho bezprostřední blízkosti (kromě méj autodílny) žádná stavba. Můžu pozemek souseda považovat za funkční celek k mé autodílně, když na tom pozemku udělám ihned po jeho koupi odstavné parkoviště, které budou využívat moji zákazníci?

Odpověď 13

Vámi uvedený pozemek nespňuje podmínky uvedené v § 48 odst. 3 zákona o DPH a tedy netvoří funkční celek s Vaší autodílnou. Při posuzování naplnění podmínek funkčního celku je nutné sledovat objektivní stav pozemku v okamžiku jeho dodání. Rozhodující pro vznik funkčního celku je současné naplnění dvou podmínek, a to, že dodávaná nemovitá věc byla před dodáním a současně bude po dodání využívána s Vaší autodílnou. Podmínka funkčního celku není naplněna, jelikož pozemek bude ve funkčním celku s Vaší autodílnou až po jeho dodání.

Dotaz 14 – Budoucí funkční celek - výstavba

Jsem plátc, který staví vodovodní přípojky k rodinným domům pro sociální bydlení. Tuto službu poskytují generálnímu dodavateli rodinných domů (na klíč) jako subdávku. Po výstavbě a předání těchto domů budou přípojky splňovat podmínky k tomu, aby byly považovány za stavbu sloužící k využití s tímto rodinným domem, jež se nachází na pozemku tvořícím funkční celek s tímto domem. K naplnění podmínek funkčního celku tedy dojde až v okamžiku, kdy se dům začne používat, objektivní stav jim neodpovídá. Mohu přesto uplatnit sníženou sazbu daně?

Odpověď 14

Dle § 49 odst. 1 zákona o DPH se první snížená sazba uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení. Stavbou pro sociální bydlení je mimo jiné i jiná stavba, která slouží k využití staveb uvedených

v písm. a), b), a d) až k) § 48 odst. 5 zákona o DPH a zároveň je zřízena na pozemku, který s výše uvedenými stavbami tvoří funkční celek.

Pakliže bude ze všech okolností patrné, že jsou splněny všechny výše uvedené podmínky, lze při výstavbě vodovodní přípojky uplatnit první sníženou sazbu daně.

Dotaz 15 – Budoucí funkční celek

Jsmo firma plátce DPH, která má kanceláře v rodinném domě pro sociální bydlení. Na pozemku tvořícím funkční celek s tímto domem vlastníme garáž, kterou používáme k parkování a kterou i s částí pozemku prodáme jiné osobě. Při prodeji uplatníme sníženou sazbu daně, protože rozhodující pro posouzení funkčního celku je současný objektivní, a nikoli budoucí, stav?

Odpověď 15

Vzhledem k Vámi popsané situaci je garáž samostatným plněním, přičemž pozemek, který bude dodán spolu s touto garáží, bude v zásadě tvořit funkční celek s garáží. Uplatní se osvobození (bude-li garáž kolaudována nebo byl-li udělen souhlas s jejím užíváním před více než 5-ti lety) v příp. při využití volby zdanění základní sazba daně, protože samostatné garáže nejsou stavbou pro sociální bydlení. Rozhodujícím pro vznik funkčního celku je současné naplnění dvou podmínek, a to, že dodávaná nemovitá věc byla před dodáním a současně bude po dodání využívána s Vaším rodinným domem. První sníženou sazbu daně lze podle § 49 odst. 3 písm. b) zákona o DPH uplatnit při dodání pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení. Tato podmínka není ve Vašem případě naplněna tj. při dodání garáže spolu s pozemkem je nutné uplatnit základní sazbu daně.

[6] Ostatní

Dotaz 16 – Dodání pozemku a ekonomická činnost

Mohu já jako občan, který zdědil pozemek a rozparceluji jej na 5 dalších, abych je mohl prodat, nicméně musím zbudovat nějaké sítě, nicméně nevím, zda se mohu dostat do pozice, že moje počínání bude považováno za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 zákona o DPH, i když to byla jen jednorázová činnost k prodeji zděděného pozemku? Poskytl jsem příspěvek na prodloužení sítí (vody a kanalizace), na všechny projektové práce, poplatky za územní a stavební řízení a příslušnou daň. Nyní jsem jedním z investorů komunikace, kterou po dokončení předáme spolu s ostatními investory městu. Pozemek prodané k dnešnímu datu na zaplacení celé komunikace a veřejného osvětlení nestačí a budu muset v letošním roce prodat další pozemky, protože stavba silnice a veřejného osvětlení stále pokračuje, v letošním roce proběhne fakturace a nechci zůstat nikomu nic dlužen. K tomu potřebuji mít jasno, zda budou prodeje pozemků podléhat platbě DPH nebo nikoli. Prodávám svůj osobní majetek a prodej pozemků není mou podnikatelskou činností.

Odpověď 16

Jestliže se bude jednat o pouhý výkon vlastnického práva a příležitostně dodání pozemku, nelze prodej považovat za ekonomickou činnost dle § 5 zákona o DPH. Ve Vámi popsaném případě jste uskutečnil ještě další činnosti než samotnou parcelaci a prodej pozemků. A to výstavbu sítí, chodníků, osvětlení atd. nebo jste se podílel na jejich uhrazení, nicméně i běžný obchodník je zavázán stejně. Prodeje vlastního majetku ve Vašem případě nejsou nahodilé nebo jednorázové, ale uskutečňují se patrně kontinuálně. Prodej předmětných pozemků je ekonomickou činností, přičemž byste měl sledovat obrat za prodej předmětných pozemků a při překročení obratu (1 mil. Kč) byste se měl registrovat k DPH jako plátce.

Dotaz 17 – Dodání stavby určené k demolici a souvisejícího pozemku

Naše společnost je plátcem DPH a prodává stavbu (bytový dům) a pozemek, přičemž tato stavba nacházející se na pozemku je určena k demolici, která je také předmětem prodeje a byla zkolaudována v roce 1988. Bude prodej stavby s pozemkem osvobozen od daně dle § 56 odst. 3 zákona o DPH?

Odpověď 17

Ve Vámi popsaném případě je nutné uvést, že jsou-li na pozemcích umístěny stavby splňující lhůtu pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, které jsou určeny k demolici, pak se zde s přihlédnutím k rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-461/08 Don Bosco jedná pro účely daně z přidané hodnoty o stavební pozemek, jelikož i když stavba splňuje podmínky pro osvobození, tak předmětem prodeje není samotný bytový dům nýbrž pozemek jako takový, jež je kromě jiného patrně územním plánem obce určen k zastavění. Pozemek tedy bude pro účely zákona o DPH stavebním pozemkem a jako takový bude jeho dodání nutné podrobit zdanění.