

Režim přenesení daně u stavebních a montážních prací podle § 92a § 92e ZDPH u územních samosprávných celků

Od 1.1.2012 v souvislosti s novelou provedenou zákonem č. 47/2011 Sb., kterou se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH) jsou města a obce, **pokud jsou v pozici plátce daně**, povinny použít režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH při poskytnutí stavebních nebo montážních prací odpovídajících číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 (viz příloha). V návaznosti na tuto povinnost je nutné zajistit bezchybný postup při uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění podle § 92e ZDPH při poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Z příloženého dokumentu (CZ-CPA 41 až 43) vyplývá, že režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje nejen na stavební práce realizované v rámci významných investic, ale na všechny stavební práce (bez ohledu na výši ceny), které jsou v příloženém dokumentu uvedeny (např. zámečnické práce, malířské a natěračské práce apod., které mají charakter opravy nebo údržby atd.).

Při použití režimu přenesení daňové povinností plátce (poskytovatele zdanitelného plnění) dochází k přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň na výstupu na plátce, který je v postavení příjemce tohoto zdanitelného plnění.

Při použití režimu přenesení daňové povinnosti nebude přijatá faktura vystavená plátcem daně, který stavební a montážní práce provedl, obsahovat DPH. Příjemce tohoto zdanitelného plnění přizná a zaplatí DPH na výstupu v příslušné výši, bez ohledu na skutečnost, zda u takto přijatých zdanitelných plnění má příjemce zdanitelného plnění nárok na odpočet daně či nikoliv.

MF ČR a GFŘ zveřejnilo dne **9. 11. 2011** na veřejně přístupných webových stránkách **Informaci k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH** (viz další dokument na tomto webu) .

Součástí této informace je i výklad k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH, včetně vymezení okruhu osob, na které se tento specifický režim vztahuje. V cit. informaci MF ČR a GFŘ konstatuje, že *„pokud budou stavební a montážní práce, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH, poskytnuty subjektům uvedeným v § 5 odst. 3 ZDPH (stát, kraje, obce a další tímto ustanovením vymezené subjekty), a to zcela výlučně pro výkon veřejnoprávní činnosti, nejsou zde uvedené subjekty v pozici odběratele – osoby povinné k dani, potažmo plátce a přenesení daňové povinnosti se na ně nevztahuje“*.

Kraje požádaly GFŘ o konkrétnější vysvětlení a z odpovědi , která byla poskytnuta dne 28.12.2011 z č.j. je důležitá tato informace:

„Jsou-li však uvedené subjekty i registrovaným plátcem daně, je nutné, aby v rámci objednání stavebních prací nebo při uzavření příslušné smlouvy bylo deklarováno, v jaké pozici v daném případě vystupují. Pokud uvedené subjekty přijmou jako plátce stavební a montážní práce, které využijí i pro svoji ekonomickou činnost, vztahuje se na ně přenesení daňové povinnosti. Pokud využití stavebních a montážních prací nebude jednoznačné, nebo uvedené subjekty budou mít o budoucím využití plnění pochybnosti či předloží své DIČ, tj. deklarují se v pozici plátce, aniž by uvedené práce blíže upřesnily, uplatní se přenesení daňové povinnosti a to na celý objem přijatých stavebních nebo montážních prací“.

Z obsahu cit. informace MF ČR a GFŘ lze dovodit, že pokud např. obec, město nebo kraj, popř. jiný subjekt uvedený v § 5 odst. 3 ZDPH, přijme s místem plnění v tuzemsku od jiného plátce stavební a montážní práce, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH, a takto přijaté služby použije **výlučně pro výkon veřejnoprávní činnosti, není povinen dle cit. výkladu MF ČR a GFŘ uplatnit při přijetí těchto služeb uplatnit režim přenesení daňové povinnosti**. Plátce, který předmětné stavební a montážní práce za těchto podmínek osobě vymezené v § 5 odst. 3 ZDPH poskytne, uplatní při poskytnutí těchto služeb daň na výstupu ve výši platné sazby daně.

Pro účely aplikace tohoto pokynu lze doporučit aby obce a města provedly rozdělení majetku, který je využíván (a to i částečně) pro ekonomickou činnost a na majetek, který slouží pro výkon veřejné správy.

Praktický postup :

- daňový doklad vystavený poskytovatelem zdanitelného plnění (dodavatele stavebních a montážních prací) obsahuje náležitosti uvedené v § 28 odst. 2 písm. a) až k) ZDPH, tzn. že neobsahuje výši daně (pouze sazbu daně). Takto vystavený daňový doklad obsahuje sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat příjemce zdanitelného plnění,
- příjemce dokladu proto musí ověřit zda poskytnuté plnění je v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, tj. musí provést kontrolu správnosti zařazení stavebních prací s ohledem na § 92e ZDPH (daňový doklad musí být vystaven v souladu se smlouvou nebo objednávkou v řádném termínu, je nutné zkontrolovat, zda je správně vystaven dle režimu přenesení daňové povinnosti a na doklad je nutné doplnit výši daně dle smlouvy).
- za správnou sazbu ručí příjemce zdanitelného plnění a rovněž odpovídá za správnost vypočtené daně,
- příjemce zdanitelného plnění je povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, což bude znamenat velmi malý časový prostor na zpracování daňové evidence s ohledem na povinnost podat přiznání k 25. dni následujícího měsíce. Je nutné zajištění včasného předání (nejpozději do 20. dne následujícího měsíce) úplných a zkontrolovaných daňových dokladů na odbor ekonomický k zaúčtování, resp. zajištění včasné výměny chybného daňového dokladu tak, aby město (obec) včas přiznalo a zaplatilo daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. k 25. dni následujícího měsíce,
- příjemce zdanitelného plnění je povinen předložit správci daně současně s daňovým přiznáním výpis z evidence pro daňové účely (v elektronické podobě viz Pokyn D-4 a jeho aktualizace – viz další materiály na webu),
- pokud došlo v roce 2011 k zaplacení zálohy na stavební a montážní práce a v roce 2012 dojde k uskutečnění zdanitelného plnění (předání a převzetí díla) a vyúčtování takové zálohy, vztahuje se režim přenesení daňové povinnosti na příjemce pouze na rozdíl základu daně ve smyslu § 37 odst. 3 ZDPH.

Dále je vhodné připravit i smluvní ujednání pro rok 2012, která zajistí u plnění pro ekonomickou činnost:

- sjednání výše ceny v úrovni bez DPH u smluv, které budou uzavřeny po 1. 1. 2012 s uvedením skutečnosti, že v těchto případech bude uplatněn režim přenesení daňové povinnosti na příjemce,
- uvedením správné sazby daně na daňových dokladech vystavených dodavatelem stavebních a montážních prací – plátcem daně (dále jen dodavatel),
- doručení daňového dokladu se všemi zákonem požadovanými náležitostmi vystaveného dodavatelem, a to do určité doby od uskutečnění zdanitelného plnění (např. nejpozději do 5-ti dnů od uskutečnění zdanitelného plnění, přestože je zákonná lhůta 15 dnů).
- popřípadě sjednání dílčích plnění u smluv o dílo k 1. dni následujícího kalendářního měsíce, popřípadě po příslušné předané etapě dnem potvrzení zjišťovacího protokolu,
- doplnění smluv o odpovědnost dodavatele za škodu způsobenou městu (obci) a nárok na smluvní pokutu v případech, kdy dodavatel chybně vystaví daňový doklad včetně daně, přestože měl být uplatněn režim přenesení daně ve vazbě na § 92e ZDPH a rovněž i v případech, kdy dodavatel předá daňový doklad pozdě. Toto zdůraznění odpovědnosti a nárok na smluvní pokutu doporučujeme ve smlouvách nastavit závazným textem s uplatněním úroku z prodlení podle z. č. 280/2009 Sb. daňový řád.

Z výše uvedených důvodů je nutné:

- ověřit, kterých oddělení a odborů se bude problematika přenesení daňové povinnosti týkat,
- vyhodnotit oběh daňových dokladů v režimu přenesení daňové povinnosti; doporučuji jejich zaevidování nejdříve na ekonomickém úseku za použití nové číselné řady, aby byla zajištěna kontrola, zda byly zaregistrovány v systému DPH všechny doklady (tj. všechny doklady se vrátily se od příkazce operace),

- ověřit programové nastavení v používaném softwaru ve vazbě na elektronické podání přílohy k ř. 10 a ř. 11 DAP,
- připravit vnitřní předpis, popřípadě doplnit stávající, o postupy, které se použijí v režimu přenesení daňové povinnosti, doplnit zúčtovací doklad o režim přenesení daně (viz návrh doplnění dole v textu),
- počítat s tím, že pozastávka části úhrady dodavateli nebude mít vliv na povinnost odvodu DPH ,
- vyřešit vyúčtování nákladů na správu majetku města v režimu přenesení daně ze strany příspěvkových organizací nebo obchodních společností, které správu pro město vykonávají,
- počítat se změnou rozpočtu ve vazbě na změnu snížené sazby od nového roku a případně i reagovat včas dodatkem ke smlouvám, kterých se bude režim přenesení daně týkat, a to tak, aby při vyúčtování byla správně zohledněna zaplacená záloha v roce 2011 a výsledně se pro přechýlení daně použil základ daně ponížený již o novou sazbu daně.
- počítat se zvýšenou administrativou v souvislosti s novým způsobem účtování a zpracování daňového přiznání.

Na závěr upozorňuji, že ve zprávách č. 5/2011 MF ČR vyšla metodika k účtování v systému přenesení daně (viz další dokument na tomto webu).

Zpracovala dne 2.1.2012

Ing. Lydie Musilová

Návrh doplnění zúčtovacího dokladu:

I. Přenesení daňové povinnosti (§92e) – zařazení pod režim – zodpovědnost odbor ekonomiky

ANO

NE

Datum Podpis.....

Přenesení daňové povinnosti (§92e) – sazba DPH – zodpovědnost příkazce operace

14 %

20 %

Výpočet daně

Základ daně:	
Zaokrouhlení:	

Daň:	základní	
	snížená	

Datum

Podpis.....