

DPH v režimu přenesení daně u stavebních a montážních prací podle § 92a a § 92e ZDPH jako výdaj způsobilý při čerpání dotace z kraje

S účinností 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 respektovat režim přenesení daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění podle § 92a ve vazbě na 92e ZDPH při poskytnutí stavebních nebo montážních prací odpovídajících číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA oddíl 41 až 43.

V souvislosti s čerpáním dotací z Olomouckého kraje mohou u příjemce dotace nastat tři modelové situace:

1. Příjemce dotace (město, obec) poskytne poskytovateli zdanitelného plnění, plátcí daně (dále jen dodavatel) prohlášení, ve kterém deklaruje, že přijaté zdanitelné plnění, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti na příjemce (tj. při poskytnutí stavebních nebo montážních prací odpovídajících číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43) použije výlučně pro výkon veřejné správy. V tom případě dodavatel při poskytnutí stavebních prací režim přenesení daňové povinnosti vůči příjemci předmětných stavebních nebo montážních prací neuplatní a vystaví daňový doklad včetně uvedení výše DPH platné k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Tento postup je v souladu se sdělením MF ČR a GFŘ ze dne 9. 11. 2011 (podrobnější informace viz následující text), které je veřejně přístupné na webových stránkách daňové správy. Platná výše DPH bude v tomto případě výdajem způsobilým pro účely poskytnuté dotace a čerpání dotace bude prokazováno tímto vystaveným daňovým dokladem.
2. Příjemce dotace (město, obec) nevyužije postup prezentovaný v citovaném sdělení MF a GFŘ ze dne 9. 11. 2011 a neposkytne dodavateli prohlášení, i když je přijaté zdanitelné plnění (stavební nebo montážní práce odpovídající číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43) fakticky poskytnuto k účelům, které nejsou předmětem daně (výkony v rámci působnosti veřejné správy). V těchto případech dodavatel při fakturaci stavebních nebo montážních prací uplatní režim přenesení daňové povinnosti na příjemce podle § 92a a § 92e ZDPH a příjemci zdanitelného plnění vzniká povinnost přiznat daň. I v tomto případě bude platná DPH výdajem způsobilým pro účely dotace, který bude prokázán příslušným daňovým dokladem, na kterém bude výše daně doplněna příjemcem zdanitelného plnění. Tato povinnost vyplývá jednoznačně z § 92a odst. 3 ZDPH.
3. Příjemce dotace (město, obec) **nemůže dodavateli předložit prohlášení**, ve kterém deklaruje, že přijaté zdanitelné plnění, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti na příjemce (tj. při poskytnutí stavebních nebo montážních prací odpovídajících číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43) se použije výlučně pro výkon veřejné správy, protože je majetek, na který se přijaté plnění vztahuje, je využíván nejen v rámci veřejné správy, ale současně i pro ekonomickou činnost (byť částečně). Tzn. že příjemce plnění má prokazatelně z využití tohoto majetku výnosy, které jsou předmětem daně z přidané hodnoty, tj. i osvobozená plnění bez nároku na odpočet (např. nájmy). V tomto případě je příjemce plnění povinen respektovat režim přenesení daňové povinnosti. Navíc se příjemce dotace musí podrobně zabývat možností uplatnění nároku na odpočet dle podmínek smlouvy o čerpání dotace. Pokud bude DPH způsobilým výdajem (plně nebo částečně), bude příjemce dotace prokazovat tuto skutečnost přijatým daňovým dokladem, na kterém je povinen platnou výši daně doplnit podle § 92a odst. 3 ZDPH.

Povinnosti příjemce zdanitelného plnění v režimu přenesení daně –stručný popis

Při použití režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a ZDPH dochází k přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň na výstupu na plátce, který je v postavení příjemce tohoto zdanitelného plnění. Příjemce zdanitelného plnění má v tomto případě ve smyslu § 92a odst. 3 ZDPH povinnost doplnit na obdržení daňovém dokladu výši daně ve správné sazbě. Přestože poskytovatel plnění má povinnost sazbu daně na daňovém dokladu uvádět (viz § 92a odst. odst.2 ZDPH), za správnou výši daně odpovídá příjemce zdanitelného plnění, tj. plátce, kterému vznikne povinnost DPH přiznat. Příjemce zdanitelného plnění uvede údaje o základu daně a DPH v ř. 10 nebo 11 daňového přiznání (podle

sazeb daně), bez ohledu na skutečnost, zda u takto přijatých zdanitelných plnění má příjemce zdanitelného plnění nárok na odpočet daně či nikoliv. Pokud příjemci zdanitelného plnění vznikne nárok na odpočet (v plné nebo částečné výši) uvede příjemce zdanitelného v ř.43 nebo ř. 44 daňového přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období (podle sazeb daně).

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.**

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 územní samosprávný celek 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 této osobě poskytne, uplatní při poskytnutí těchto služeb daň na výstupu ve výši platné sazby daně. Je vhodné aby příjemce poskytnul pro tyto případy dodavateli prohlášení.

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění **nemá přímý dopad na způsobilost výdaje ve výši DPH.** DPH je způsobilým výdajem, **pokud příjemce nemá nárok na odpočet daně na vstupu** a vztahuje-li se DPH k plnění, které splňuje podmínky způsobilosti.

V případě **následné kontroly čerpání dotace** ve vazbě DPH jako výdaj způsobilý pro účely čerpání dotace v souvislosti s DPH v režimu přenesení daňové povinnosti, bude nutné doložit další doklady prokazující jeho nárok, zejména:

- Evidenci pro daňové účely podle § 100 ZDPH.
- Daňové přiznání k DPH podle § 101 ZDPH.
- Výpis z evidence pro daňové účely podle § 92a odst.6 ZDPH (EPO).

Zpracovala dne 31.7.2012
Ing. Lydie Musilová

