

# Informace o změnách v uplatňování daně z přidané hodnoty od 1.1.2010

METIS Praha, spol. s r.o.

Změny v uplatňování daně z přidané hodnoty přinesly dva zákony. Prvním z nich je zákon, který má vést ke snížení schodku státních financí, médií označovaný jako „Janotův balíček“. Přináší zvýšení obou sazeb daně. Druhý zákon, zveřejněný 31.12.2009, především implementuje změny daně Směrnicemi Rady 2008/8/ES, 2008/9/ES a 2008/117/ES. Směrnice 2008/8/ES stanovuje naprosto nová pravidla pro určení místa plnění u služeb, poskytovaných „přes státní hranici“. Na to navazují další povinnosti, zejména přiznávat daň příjemcem služby či podávat souhrnná hlášení i ohledně poskytnutých služeb, nejen dodaného zboží. Účinnost obou zákonů je stanovena od 1.1.2010.

**Předpis:** zákon č. zákon č.362/2009 Sb.

**Účinnost:** 1.1.2010

## Sazby daně

Část pátá tohoto zákona obsahuje změnu zákona o DPH, a to konkrétně změnu výše sazeb. Snížená sazba daně ze zvyšuje z 9 % na 10 % a základní sazba daně se zvyšuje z 19 % na 20 %.

## Přechodná ustanovení k sazbám daně – smlouvy o finančním pronájmu (leasingu)

U smluv o finančním pronájmu, uzavřených do 31.prosince 2008, se i po 1. lednu 2010 uplatní sazba daně platná do 31.prosince 2008.

U smluv o finančním pronájmu, které byly uzavřené 1. ledna 2009 a později, se v roce 2009 uplatňovala sazba DPH platná do 31.prosince 2009, a po 1.lednu 2010 se přepracují splátkové kalendáře a bude se uvádět nová sazba DPH platná od 1. ledna 2010.

## Přechodná ustanovení k sazbám daně – zúčtování záloh

Sazba daně se uplatní vždy podle znění zákona účinného v den, kdy vzniká povinnost daň přiznat (to je den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty, pokud je placeno před uskutečněním zdanitelného plnění). Nastane-li případ, kdy je úplata nebo její část přijata v roce 2009 a zdanitelné plnění se uskuteční až v roce 2010, uplatňuje se daň takto (uvedeno pro základní sazbu daně, pro sníženou to platí analogicky):

- z úplat (záloh) přijatých do konce roku 2009 se odvede daň v sazbě 19 %,
- z úplat (záloh) přijatých v roce 2010 se odvede daň v sazbě 20 %,
- z částky, která zbude k doplacení v roce 2010 (po odečtení již přijatých záloh), se stanoví daň v sazbě 20 %.

Zákon přitom vychází důsledně z celkové částky k zaplacení za uskutečněné zdanitelné plnění, považuje ji za cenu včetně daně a z ní počítá „shora“ základ daně a daň.

Jistou obezřetnost proto vyžadují případy, kdy je cena za plnění sjednána formou „1000 Kč + DPH v základní sazbě“. Předpokládejme, že v roce 2009 bylo předem zaplaceno 1190 Kč a plněno je až v roce 2010.

### První správné řešení z hlediska DPH:

- v roce 2009 přiznána daň 190 Kč, základ daně 1000 Kč;
- v roce 2010 se vychází z celkové ceny 1190 Kč, k doplacení zbývá 0 Kč, základ daně 0 Kč, daň 0 Kč.

### Druhé správné řešení z hlediska DPH:

- v roce 2009 přiznána daň 190 Kč, základ daně 1000 Kč;
- v roce 2010 se vychází z celkové ceny 1200 Kč díky nové sazbě DPH, k doplacení zbývá 10 Kč, ke dni dodání se musí přiznat základ daně ve výši 8,33 Kč a daň ve výši 1,67 Kč.

### Chybné řešení, ale některé fakturační zvyklosti by k němu přirozeně vedly:

- v roce 2009 přiznána daň 190 Kč, základ daně 1000 Kč;
- v roce 2010 se vyúčtuje plnění 1000+200 Kč, odečte se záloha 1000+190 Kč, k doplacení zbývá 10 Kč, z toho základ daně 0 Kč a daň 10 Kč.

**Předpis:** zákon č. 489/2009 Sb.

**Účinnost:** 1.1.2010

## Místo plnění u služeb

Místo poskytnutí služby – upravuje Směrnice Rady 2008/8/ES. Tuto Směrnici musí uplatnit v plném rozsahu všechny členské státy, protože pro všechny členské státy musí platit stejná pravidla týkající se místa plnění, a tím i členského státu zdanění. Směrnice Rady 2008/8/ES zásadním způsobem mění stávající pravidlo pro stanovení místa plnění v případě „přeshraničních“ služeb.

Základní pravidlo pro určení místa plnění při poskytnutí služby (§ 9):

- je-li příjemcem služby osoba povinná k dani (plnění „business to business“), pak místem plnění je sídlo (místo podnikání, provozovna) příjemce;
- je-li příjemcem služby osoba nepovinná k dani (plnění „business to civil“), pak místem plnění je sídlo (místo podnikání, provozovna) dodavatele.

Nově je nutno při určení místa plnění u služeb v prvním kroku určit osobu příjemce služby a teprve v druhém kroku rozlišit, o jakou konkrétní službu se jedná.

Stejně jako do konce roku 2009 i nadále budou u některých druhů služeb platit výjimky ze základního pravidla. Výjimky uvádí zákon o DPH v § 10, § 10a až § 10k a tato ustanovení mají přednost před pravidlem obecným.

Uvedené odchylky od základního pravidla v § 9 zákona o DPH lze rozčlenit:

a) podle povahy služby (§ 10 až § 10d zákona o DPH)

Služby vztahující se k nemovitosti - § 10:

- místo plnění u služby vztahující se k nemovitosti se nemění, zůstává jím místo, kde se daná nemovitost nachází (§ 10 zákona o DPH),
- je rozšířen výčet služeb, které se pod tím rozumí: platí i pro služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, služby architekta a stavebního dozoru.

Přeprava osob - § 10a:

- stávající pravidlo se nemění, místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.

Služby v oblasti kultury, sportu apod. - § 10b:

- místem plnění při poskytování služby vztahující se ke kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akci jako je veletrh nebo výstava, včetně přímo související služby, jakož i služby organizátora této akce, je místo, kde se tato akce skutečně koná.

Stravovací služba - § 10c:

- místem plnění při poskytování stravovací služby je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta. Výjimkou jsou služby poskytnuté na palubě lodí, letadla nebo ve vlaku během přepravy osob na území Evropského společenství. Místo plnění u těchto služeb je místo zahájení přepravy.

Krátkodobý nájem dopravního prostředku - § 10d:

- místem plnění při poskytování krátkodobého nájmu dopravního prostředku je místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi do držení nebo užívání.  
Krátkodobý nájem: 30 dní , u lodí 90 dní.

Pro dané typy služeb se stanoví místo plnění pro všechny osoby stejně, tj. bez ohledu na statut příjemce služby.

b) odchylky pro služby poskytované osobám nepovinným k dani ( § 10e až § 10i zákona o DPH)

Zprostředkování osobě nepovinné k dani - § 10e:

- místem plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby nepovinné k dani, je místo, kde je místo plnění zajišťovaného plnění

Přeprava zboží osobě nepovinné k dani - § 10f:

- místem plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje,
- pokud je však poskytnuta služba přepravy zboží mezi členskými státy osobě nepovinné k dani, je místem plnění místo zahájení přepravy.

Služby práce na movité věci apod. pro osobou nepovinnou k dani - § 10g:

- místem plnění při poskytnutí této služby osobě nepovinné k dani je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta.

Služby právní, poradenské a jiné podobné, reklamní, finanční a pojišťovací, převod práva a některé další zahraniční osobě nepovinné k dani - § 10h:

- místem plnění při poskytnutí služby zahraniční osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo pobytu.

Služby telekomunikační apod. zahraniční osobou osobě nepovinné k dani - § 10i:

- při poskytnutí elektronicky poskytované služby zahraniční osobou povinnou k dani nebo prostřednictvím provozovny umístěné ve třetí zemi osobě nepovinné k dani, která má sídlo nebo místo pobytu v tuzemsku, je místem plnění tuzemsko.
- při poskytnutí telekomunikační služby nebo služby rozhlasového a televizního vysílání zahraniční osobou povinnou k dani nebo prostřednictvím provozovny umístěné ve třetí zemi osobě nepovinné k dani, která má sídlo nebo místo pobytu v tuzemsku, za místo plnění se považuje tuzemsko, pokud ke skutečnému užití dochází v tuzemsku.

Při poskytování služeb z této skupiny osobám povinným k dani se místo plnění stanoví podle základního pravidla (§ 9 odst.1 zákona o DPH), tj. místo plnění se přesouvá do státu, kde má sídlo, místo podnikání, popř. provozovnu příjemce služby.

c) odchylky u služeb, které prvotně mají místo plnění ve třetí zemi, nebo některá ze smluvních stran je ze třetí země (§ 10j a § 10k zákona o DPH).

Odchylky preferují zdanění v místě skutečné spotřeby (využití) poskytnuté služby, i kdyby místo plnění bylo podle výše uvedených formálních pravidel stanoveno jinde.

## **Přiznávání daně u služeb**

Režim reverse charge, tj. přesun povinnosti přiznat a zaplatit daň na tuzemského příjemce služby, se uplatňuje při současném splnění těchto podmínek:

- služba je poskytována osobou neusazenou v tuzemsku,
- místem plnění je tuzemsko (místo plnění je určeno podle obecného pravidla v § 9 či podle speciálních pravidel v § 10 až § 10k),
- příjemcem služby je tuzemský plátec daně nebo osoba identifikovaná k dani.

Proč se rozlišuje, zda poskytovatel přeshraniční služby je či není usazený v členském státě zdanění: pokud je poskytovatel služby usazený v členském státě zdanění, pak odvádí daň poskytovatel. Pokud poskytovatel služby v členském státě zdanění není usazený a jde o typ služby, u které se ve státě zdanění uplatňuje reverse charge, pak odvádí daň příjemce služby.

Která osoba se považuje za osobu neusazenou v členském státě zdanění, určuje § 108 odst. 2. Jestliže poskytovatel služby nemá v členském státě sídlo, místo podnikání ani provozovnu, považuje se za osobu, která není usazená v daném členském státě. Obdobně se poskytovatel služby považuje za osobu, která není usazená v daném členském státě, jestliže v tomto státě sice provozovnu má, ale tato provozovna se příslušného poskytnutí přeshraniční služby neúčastní.

## **Souhrnné hlášení u služeb (§ 102 zákona o DPH)**

Plátce, který poskytne služby do jiného členského státu EU, u nichž se stanoví místo plnění podle obecného pravidla, tedy podle sídla/provozovny příjemce, je nově povinen podávat souhrnné hlášení o poskytnutých službách, obdobně jako se podává souhrnné hlášení o dodaném zboží. Do souhrnného hlášení se uvádějí všechny služby, u nichž je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby, s výjimkou služeb osvobozených od daně. Bude se používat společné hlášení pro dodané zboží i pro poskytnuté služby, poskytnuté služby se budou vykazovat s novým kódem plnění „3“.

Plátce, který je v souhrnném hlášení povinen uvádět dodávky zboží, je povinen podávat souhrnná hlášení každý měsíc bez ohledu na své zdaňovací období DPH. Plátce, který je v souhrnném hlášení povinen uvádět pouze služby, podává souhrnné hlášení měsíčně nebo čtvrtletně podle svého zdaňovacího období DPH.

Za období počínaje 1. lednem 2010 je plátce povinen podávat souhrnná hlášení pouze v elektronické podobě. Souhrnné hlášení bude podáváno ve formě datové zprávy, opatřené uznávaným elektronickým podpisem nebo prostřednictvím datové schránky ve formátu a struktuře stanovené ministerstvem financí. Souhrnné hlášení se podává i nadále místně příslušnému finančnímu úřadu.

Souhrnné hlášení podává plátce do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce (ev. čtvrtletí).

Souhrnné hlášení za 4. čtvrtletí 2009 a případná následná souhrnná hlášení za období do konce roku 2009 se podávají podle dosavadních pravidel, tj. v papírové podobě.

## **Změna režimu z neplátce na plátce v souvislosti s poskytnutím či přijetím přeshraniční služby**

Pro osoby povinné k dani, které dosud nebyly plátcí (například pro malý obrat), bylo s přijetím některých služeb od osoby z jiného členského státu EU spojeno, že se tímto okamžikem staly plátcí DPH a vznikla jim povinnost již z tohoto přijatého plnění přiznat DPH. Nově se tyto případy rozšiřují:

Pokud osobě povinné k dani, která v tuzemsku není plátcem, poskytne plátce z jiného členského státu EU plnění, u něhož se uplatňuje reverse charge, stává se příjemce plnění plátcem DPH.

Pokud osoba povinná k dani, která v tuzemsku není plátcem, poskytne plátcí z jiného členského státu EU plnění, u něhož se uplatňuje reverse charge, stává se poskytovatel plnění plátcem DPH.

## **Vracení daně z přidané hodnoty**

Vracení daně se týká těch osob, které v některém členském státě EU nakoupily služby včetně daně, ale protože v tomto státě nejsou registrovány k dani, neměly možnost uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém přiznání. Dosud mohly požádat o vrácení daně, a to daňovou správu toho státu, který daň vybral.

Od 1.1.2010 žadatel bude podávat žádost o vrácení daně **výlučně elektronicky**, a to **prostřednictvím daňové správy státu, ve kterém je registrován k dani** (tedy ve „svém“ státě). Žádost, která bude splňovat předepsané náležitosti, se elektronickou cestou postoupí k vyřízení členskému státu, který má daň vrátit. Lhůta pro podání žádosti se prodlužuje z dosavadního 30.6. na 30.9. následujícího roku.

Vlastností nového systému vracení daně je, že se při něm zohlední i případné krácení nároku na vrácení daně koeficientem (stejně jako tomu je u odpočtu daně v tuzemsku).

Nová pravidla se týkají i žádostí o vrácení daně za rok 2009, které budou podány v roce 2010.

## **Další změny v zákoně o DPH, které s přeshraničními službami nesouvisí**

### **Dobropisy a vrubopisy**

Při opravě základu daně a výše daně se uplatní vždy sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění. Tedy např. na dobropisech a vrubopisech vydaných v roce 2010 k plněním, která se uskutečnila v roce 2009, se uplatní původní sazby 19 % a 9 %. Dobropisy a vrubopisy se přitom zahrnou do přiznání za běžné zdaňovací období v roce 2010.

### **Podmínky pro odpočet daně v jiném (pozdějším) zdaňovacím období**

Uplatnit odpočet daně v daňovém přiznání za období, které spadá **do jiného kalendářního roku**, než ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo, lze pouze při plném nároku na odpočet daně. Při krácení nároku na odpočet daně koeficientem se odpočet daně musí uplatnit řádném či v dodatečném daňovém přiznání vztahujícím se k tomu roku, ve kterém se přijaté zdanitelné plnění uskutečnilo. Účelem je zabránit situaci, kdy by příjemce plnění záměrně uplatnil odpočet daně v roce s výhodnějším vypořádacím koeficientem.

### **Základ daně ve zvláštních případech**

V případech plnění uskutečněných mezi „spřízněnými osobami“ novela přináší nový způsob stanovení základu daně zavedením ceny obvyklé do nového § 36a zákona o DPH. Podle § 36a odst. 1 písm. a) zákona o DPH je stanoven základ daně jako cena obvyklá bez daně, zjištěná k datu uskutečnění zdanitelného plnění, je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro vyjmenované osoby a je-li úplata za zdanitelné plnění nižší než cena obvyklá a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet daně v plné výši.

Vyjmenovanými osobami jsou (odst. 3 nového § 36a zákona o DPH):

- kapitálově spojené osoby (výše podílu alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv),
- jinak spojené osoby,
- osoby blízké,
- osoby, které jsou v pracovněprávním nebo jiném obdobném vztahu k plátcí,
- osoby, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy.

V § 36a odst. 1 písm. b) zákona o DPH se stanoví základ daně na úrovni ceny obvyklé bez daně, pokud je plnění poskytnuto pro výše uvedené osoby a je-li úplata za zdanitelné plnění vyšší než cena obvyklá a plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, je povinen krátit nárok na odpočet daně.

§ 36a odst. 2 zákona o DPH stanoví cenu obvyklou u plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně, je-li plnění uskutečněno pro osobu uvedenou v odst. 3 a je-li úplata nižší než cena obvyklá a plátce, který uskutečňuje plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen krátit nárok na odpočet daně.

Účelem uvedených ustanovení o použití ceny obvyklé je zamezit účelové manipulaci se základem daně, popřípadě s koeficientem, kterým je plátce povinen krátit odpočet daně na vstupu podle § 72 odst. 4 zákona.