

Risk identification in VAT exercising in the Czech Republic in the building and construction works

Identifikace rizik při uplatňování daně z přidané hodnoty v ČR u stavebních a montážních prací

Karolina Lisztwanová¹

Abstract

Value added tax is important part of taxation system. Its correct application is not simple matter for a lot of tax subjects. This article is applied to explanation of problem questions in chosen area – utilization of principle reverse charge in building and assembling services in Czech republic. The first of all main conditions, that must be realized, are mentioned. According this conditions several of examples are described and are explained utilization of taxation mode.

Key words

Value added tax, reverse charge, taxation mode

JEL Classification: G 32, H 21

1. Úvod

V oblasti uplatňování daně z přidané hodnoty jsou právní vztahy mezi subjekty v České republice upraveny zákonem č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Daň z přidané hodnoty se z hlediska daňové teorie řadí mezi daně nepřímé univerzální, která je obsažena v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů. Je přenášena na konečného spotřebitele a uplatňována u každého zpracovatele předmětu zdanění. Předmětem zdanění je pouze tzv. přidaná hodnota, která se dá ekonomicky vyjádřit jako mzdy, zisk, renty či úroky. Dani tak podléhá jen nová výroba (hodnota), výrobní vstupy se již podruhé nezdaňují a daň je určena rozdílovou metodou prostřednictvím odpočtu daně na vstupu – inputu od daně na výstupu – outputu. Je tak dosaženo neutrality této daně, která neovlivňuje náklady a výnosy plátce.

Samostatným režimem v rámci daně z přidané hodnoty je systém přenesení daňové povinnosti. Od počátku roku 2012 byl tento systém rozšířen i v rámci tuzemského plnění za zákonem jasně daných podmínek. Přestože je dikce zákona o dani z přidané hodnoty přesně dána, dochází při praktické aplikaci tohoto principu k nejasnostem, zda lze, či naopak nelze tento systém uplatnit. Cílem příspěvku je zanalyzovat na vybraných příkladech situace, které umožňují využití principu tuzemského přenesení daňové povinnosti a naopak, kdy k jeho uplatnění nelze přistoupit.

¹ Karolina Lisztwanová Ing., VŠB TU Ostrava, Ekonomická fakulta, katedra financí, karolina.lisztwanova@vsb.cz.

2. Princip přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty

Specifickým instrumentem uplatňovaným v ZDPH je princip přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge). Zavedení tohoto režimu umožňuje, ale nenařizuje čl. 199 směrnice 2006/112/ES, o společném systému DPH, který vychází z podstaty zdanění co nejbližší místu konečné spotřeby. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu tak přenesena na příjemce plnění. To znamená, že povinnost přiznat a zaplatit daň má plátce (odběratel), pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Navíc má tento plátce možnost tuto daň nárokovat k odpočtu jako daň z přidané hodnoty na vstupu. Plátce, který takovéto zdanitelné plnění uskuteční, je povinen vyhotovit modifikovaný daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede vyšší DPH, ale uvede, že vyšší daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.

Režim přenesení daňové povinnosti je nově v ZDPH upraven od 1.4. 2011 novelou č. 47/2011 Sb. v ustanoveních §92a jako tzv. tuzemský reverse charge. Od tohoto data se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje nejen na případy intrakomunitárního plnění, ale i na zákonem vymezená zdanitelná plnění uvedená v § 92b - §92e. Dnem 1.1. 2012 pak nabyl účinnosti §92e, který režim přenesení daňové povinnosti uplatňuje i v případech poskytování stavebních nebo montážních prací.

2.1 Režim přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací

Zavedením systému reverse charge u stavebních a montážních prací se značně rozšířil počet daňových subjektů, kteří si musí osvojit základní principy tohoto systému. V případě stavebních a montážních prací je nutno testovat současné splnění tří základních podmínek, které určují jednoznačnou povinnost aplikovat princip přenesení daňové povinnosti. Tou první je to, že musí jít pouze o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Druhá podmínka stanoví, že může být použit jen mezi dvěma plátcí. Třetí podmínkou je vymezen okruh prací, které podléhají tomuto systému zdanění.

Tyto jasně určené podmínky, za kterých lze princip reverse charge u stavebních a montážních prací uplatnit, jsou rizikovými faktory, které mohou být zdrojem chyb při nesprávně stanovené daňové povinnosti. Může dojít k tomu, že je uplatněn princip namísto standardního postupu či naopak uplatněn není. Riziko nesprávného uplatnění tohoto principu tak vyplývá z chybně určeného místa plnění, určení plátce či nesprávně zařazené stavební či montážní práce.

2.1.1 Analýza podmínek opravňujících k uplatnění principu přenesení daňové povinnosti

Úvodní dvě podmínky lze zanalyzovat současně. První podmínka stanoví, že musí jít o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Přitom při poskytnutí stavebních prací, které se podle ZDPH považují za službu, se místo plnění dle §10 ZDPH určí podle místa, kde se nemovitost nachází. Na rozdíl od základního pravidla u uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb, kdy podle §9 ZDPH je místem plnění sídlo nebo místo podnikání osob povinných k dani, pro kterou je tato služba poskytována. Pokud je předmětem smluvního vztahu dodání zboží včetně jeho instalace nebo montáže, určí se místo plnění dle §7 odst. 3 ZDPH podle toho, kde je zboží instalováno nebo smontováno. To znamená, že princip přenesení daňové povinnosti se uplatní u vybraných stavebních či montážních prací u nemovitostí umístěných v České republice.

V případě dodržení druhé podmínky, která stanoví povinnost uplatnit tento systém, pokud dojde ke zdanitelnému plnění mezi dvěma plátcí, je nutno ji přesněji specifikovat. Nejprve je potřeba zmínit, že tento systém se aplikuje vždy a ne jen v případě, že zhotovitel stavebních či

montážních prací je v roli subdodavatele celé dodávky či pouze přefakturovává poskytnuté služby třetí osobě – plátcí.

Podstatou zdanění v případě uplatňování principu reverse charge, jak bylo zmíněno dříve, je tedy fakt, že daň přizná a odvádí odběratel - příjemce tohoto plnění, který má současně nárok na odpočet daně u tohoto plnění, pokud jej použije ke své ekonomické činnosti. V případě, že by došlo k poskytnutí těchto služeb osobě nepovinné k dani (např. soukromé osobě), protože není splněna podmínka účasti obou plátců, nelze použít princip přenesení daňové povinnosti a je nutno uplatnit klasické zdanění daní na výstupu u dodavatele prací. Navíc je samozřejmé, že pokud by došlo k poskytnutí vymezených služeb osobou povinnou ale neregistrovanou k dani odběrateli, který je osobou povinnou a registrovanou k dani nevzniká dodavateli povinnost registrovat se dle §94 jako plátce daně a tudíž bude fakturovat bez daně na výstupu, jako to dělal doposud.

Dalším zdrojem chyb je chybná aplikace principu reverse charge v tom směru, že se automaticky předpokládá, že příjemce plnění, u něhož by mohl být uplatněn systém přenesení daňové povinnosti, se stává plátcem daně. Tato nesprávná aplikace ZDPH je patrně odvozena od podobnosti s intrakomunitárním plněním v případě přijetí služeb. Znamená to tedy, že pokud dojde k poskytnutí stavebních popřípadě montážních prací osobě povinné k dani, která nicméně nedosahuje obratu daného ZDPH pro povinnou registraci dle § 94, je nutno posuzovat toto zdanitelné plnění jako plnění, které nezakládá povinnost uplatnit systém reverse charge a je potřeba u takovéto služby uplatnit klasický postup, který ukládá povinnost přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu u dodavatele. Přitom příjemce takovéto služby, přestože je sice osobou povinnou k dani a tedy potenciálním plátcem, nemá nárok na odpočet daně na vstupu, protože mu z tohoto titulu nevzniká povinnost registrovat se k dani. Stejný postup se tak uplatní i v případě výše zmíněných prací prováděných pro osobu povinnou a současně registrovanou k dani, která však plnění nepoužije pro svou ekonomickou činnost či plnění použije pro činnosti, u kterých se nepovažuje za osobu povinnou k dani. Na tomto místě je vhodné podotknout, že ne vždy u všech subjektů a za každých okolností lze snadno získat informace o využití přijatého plnění příjemcem. Tato situace je řešena získáním informací o DIČ a daňové registraci k DPH, která deklaruje, že příjemce bude vystupovat jako osoba povinná k dani.

Situace je složitější v případě tzv. přeshraničních dodávek stavebních a montážních prací. Přičemž použití správného režimu zdanění je závislé na tom, kde se nemovitost nachází a kdo je příjemcem či poskytovatelem těchto služeb. Nejprve je proto nutné aplikovat úvodní podmínku – tedy to, zda k těmto zákonem vymezeným pracím dochází mimo území České republiky, protože je v případě poskytování stavebních a montážních prací rozhodující umístění nemovitosti. Pokud ano nelze použít pravidla pro tuzemský reverse charge, protože místo plnění je mimo území ČR. Samotný postup v těchto případech závisí pak na konkrétním místě či sídle podnikání zúčastněných osob.

Pokud je poskytnuta služba na nemovitosti umístěné mimo území České republiky tuzemským plátcem tuzemskému plátcí, dodavatel je povinen registrovat se k DPH v zemi místa plnění (místa, kde se nemovitost nachází) za podmínek platných pro daň z přidané hodnoty v této zemi, přičemž odběrateli fakturuje včetně této daně. Tuzemský plátce – odběratel může pak v této zemi požádat o vrácení takto přiznané daně na výstupu. Pokud by došlo ke stejné situaci s tím rozdílem, že příjemce služeb by byla osoba registrovaná k dani v zemi místa plnění, nelze opět uplatnit § 92a, ale je potřeba na celou věc nahlížet jako na poskytnutí zahraniční služby, s tím, že daň na výstupu přizná a zároveň si uplatní i daň na vstupu příjemce této služby (odběratel). Pokud by v tomto případě byla příjemcem pouze osoba povinná k dani bez registrace musela by se tato registrovat k dani a následně postupovat stejně jako v předchozím případě. V případě že by byla příjemcem plnění osoba nepovinná

k dani, tedy soukromá osoba, znamenalo by to pro dodavatele registraci k dani v zemi příjemce a odvod daně v zemi příjemce dle daňových zákonů země příjemce. Poslední případ, který bude zmíněn, je situace, kdy dodavatel prací je osobou registrovanou k dani v ČR, nemovitost se nachází v ČR, ovšem vlastníkem je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Tato osoba, protože je v podstatě příjemcem plnění poskytnutého dle §92e, se dle §94 odst. 16 stává plátcem daně s nárokem na uplatnění tuzemského reverse charge.

Třetí podmínka, která souvisí s vymezenými stavebními pracemi, jež podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, může vést rovněž k nesprávnému určení daňové povinnosti. Dle § 92e jsou těmito pracemi práce, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ - CPA 41 – 43. Přitom kód 41 zahrnuje budovy a jejich výstavbu, kód 42 zahrnuje inženýrské stavby a jejich výstavbu a kód 43 zahrnuje specializované stavební práce včetně oprav, údržby a instalačních prací prvků tvořících nedílnou součást budov. Právě tyto práce, které mohou svým charakterem odpovídat jak pracem uvedeným v klasifikaci oddíl 43, tak v klasifikaci oddíl 33, mohou být zdrojem nesprávně určené daňové povinnosti z důvodu chybně stanoveného režimu. Přitom platí pravidlo, pokud stavební popřípadě montážní práce spadají pod klasifikaci CZ - CPA 41 – 43 systém reverse charge za předpokladu tuzemského plnění mezi dvěma plátcí se uplatnit musí, pokud však činnost nelze klasifikovat v rámci oddílu 41 – 43 je nutno použít klasický režim s daní na výstupu uplatněnou u dodavatele.

Pro určení jednoznačného daňového režimu zdanitelného plnění je nutné správné vymezení tohoto plnění. Důležité je, že vše co souvisí s výstavbou stavebního díla je klasifikováno dle oddílu 41 případně 42. U instalací, oprav a údržby zařízení pevně spojeného s budovou a sloužící k zabezpečení její funkčnosti, lze tyto práce hledat v oddílu 41 - 43, jestliže z nich nejsou přímo vyloučeny. (Příkladem takovéto situace je kategorie 43.22.12 instalace klimatizačních zařízení pro obydlí, počítačová centra, kanceláře a obchody, nicméně instalace průmyslových klimatizací, nezbytných pro provoz instalované technologie, spadají do kategorie 33.12.18 a tudíž systém reverse charge v tomto případě nemůže být uplatněn.

Na základě výše uvedených skutečností je patrné, že orientace daňových subjektů v této oblasti není vůbec snadná a přinejmenším zpočátku, v době prvních aplikací tohoto ustanovení ZDPH, dochází k mnoha chybám. Přitom důsledky nesprávného použití systému reverse charge mají jednoznačný dopad na finanční situaci daňových subjektů. Navíc právě v případě stavebních prací nejde vždy a zanedbatelné částky a svou roli zde sehrává pak i penále z doměřené daně (pokud je zjištěna správcem daně) ve výši 20 % z doměrku a také úrok z prodlení za každý den zpoždění v platbě daně (aktuálně ve výši REPO sazby zvýšené o 14%).

3. Závěr

V případě uplatňování tuzemského přenesení daňové povinnosti může v praxi docházet k mnoha nejasnostem při jeho uplatňování - jednak pokud jde o samotnou identifikaci plnění, které podléhá tomuto režimu, jednak pokud jde o jednoznačné vymezení plátců či místa plnění. V příspěvku byl na vybraných příkladech demonstrován správný postup při výběru a uplatnění daňového režimu nejen při stavebních a montážních pracích provedených v tuzemsku, ale i v případech, kdy se místo plnění nachází v jiném členském státu.

References

- [1] BENDA, Václav. *DPH v roce 2012*. 1. vyd. Praha: Svaz účetních, 2012. 64 s. ISBN 978-80-87367-26-1.
- [2] GALOČÍK, Petr a PAIKERT, Oto. *DPH 2011 – výklad s příklady*, 1. Vyd. Praha: Grada, 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1.
- [3] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [4] BENDA, Václav. Přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. 2012, č. 1. s. 2-7. ISSN 1213-0605.
- [5] FITŘÍKOVÁ, Dagmar a PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Stavební a montážní práce v roce 2012. *Účetnictví v praxi*. 2012, č. 3. s. 4-9. ISSN 1211-7307.
- [6] FITŘÍKOVÁ, Dagmar a PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Přenesení daňové povinnosti u stavebních nebo montážních prací v roce 2012. *Účetnictví v praxi*. 2012, č. 1. s. 14-17. ISSN 1211-7307.
- [7] FITŘÍKOVÁ, Dagmar. Uplatňování DPH v praxi při poskytování stavebních prací v roce 2012. *Účetnictví v praxi*. 2012, č. 6. s. 27-29. ISSN 1211-7307.
- [8] ŘEHÁK, Jiří. Rozšíření metody reverse-charge. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. 2012. č. 2. S. 41-43. ISSN 1213-0605.
- [9] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce (CZ-CPA)*. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_cz_cpa
- [10] ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA: *Informace GFŘ vydané ve spolupráci s ČSÚ k některým otázkám zatřídění stavebních prací dle oddílů 41 – 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví na DPH*. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl>