



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR04252217
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 41830/17/7100-20116-506729

Informace GFŘ k aplikaci ustanovení § 20a zákona o DPH

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 170/2017 Sb., kterým se mění, mimo jiné, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), dochází ke zpřesnění pravidla pro stanovení vzniku povinnosti přiznat daň při dodání zboží a poskytnutí služby. Do účinnosti novely byla tato problematika vymezena v základním ustanovení § 21 odst. 1 zákona o DPH. S účinností od 1. 7. 2017 dochází k nové formulaci pravidla pro stanovení povinnosti přiznat daň a k jeho přesunutí do nového ustanovení § 20a zákona o DPH. Do tohoto ustanovení jsou promítnuty zásady vztahující se k této problematice, tak, jak vyplývají z ustálené judikatury SDEU¹.

1. Vznik povinnosti přiznat daň

Obecné pravidlo pro vznik povinnosti přiznat daň při dodání zboží a poskytnutí služby, které je vymezeno v novém § 20a, a které vychází z čl. 63 a z čl. 65 směrnice o DPH², se prakticky věcně nemění. I po novele zákona o DPH stále platí, že povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty.

V ustanovení § 20a zákona o DPH je obecné pravidlo dále více upřesněno pro případy přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění. **V odst. 2 tohoto zákonného ustanovení je uvedeno, že povinnost přiznat daň z úplaty, která byla přijata před uskutečněním zdanitelného plnění, nevzniká, není-li zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě.** Pokud tedy před samotným dodáním zboží či poskytnutím služby má vzniknout daňová povinnost z přijaté úplaty, je nutné, aby v okamžiku přijetí úplaty byly známy relevantní znaky zdanitelného plnění, tj. budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby.

V ustanovení § 20a odst. 3 zákona o DPH jsou uvedeny minimální údaje, které musí být známy, aby bylo plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě. Ke dni přijetí úplaty, ze které vzniká povinnost přiznat daň, musí být známo alespoň:

- a) **jaké zboží má být dodáno, nebo jaká služba má být poskytnuta,**
- b) **jaké sazbě daně podléhá dodávané zboží či poskytovaná služba, pakliže se jedná o zdanitelné plnění a**

¹ Např. C-419/02 BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd, Goldsborough Developments Ltd (body 48 a 50).

² Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění

c) kde je místo plnění.

Příklad č. 1: Poukaz - odběr zboží (oděvu) v konkrétní prodejně

Tuzemský plátce daně provozuje v Praze obchod s pánskými oděvy. Svým zákazníkům prodává poukazy, které opravňují jejich držitele k obdržení jedné pánské košile určité značky v pražské provozovně, a to nejpozději do tří měsíců ode dne vystavení poukazu. Při prodeji předmětného poukazu vzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, jelikož tento den předchází dni uskutečnění zdanitelného plnění (dodání zboží) a ke dni přijetí úplaty je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (zbožím, které má být dodáno je pánská košile, místo plnění se nachází v tuzemsku, zboží podléhá základní sazbě daně).

Pozn.: Stejný postup by se uplatnil i v případě, pokud by na poukazu bylo obecněji uvedeno, že opravňuje „k obdržení košile“, či ještě obecněji „k obdržení pánského oděvu“. I v těchto případech je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě.

Příklad č. 2: Poukaz – možnost odběru zboží či obdržení služby v konkrétní prodejně

Tuzemský plátce provozuje v Brně obchod s kosmetikou. V tomto obchodě jsou zákazníkům zároveň poskytovány kosmetické služby. Svým zákazníkům prodává poukazy, které opravňují jejich držitele k obdržení jakéhokoliv zboží, které je na prodejně, popřípadě k poskytnutí kosmetické služby, v ceně do hodnoty uvedené na poukazu. Veškeré zboží a kosmetické služby v obchodě podléhají základní sazbě daně. Obdobně jako v předchozím případě při prodeji předmětného poukazu vzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty. Poukaz opravňuje k obdržení jak zboží, tak služeb, seznam zboží a služeb je předem určen, místo plnění je v tuzemsku a jak zboží, tak služby podléhají základní sazbě daně.

Příklad č. 3: Poukaz na poskytnutí slevy v prodejně (cukrárně)

Tuzemský plátce provozuje v Praze cukrárnu v pěti pobočkách. Prostřednictvím internetového slevového portálu prodává poukazy v hodnotě 300 nebo 500 Kč, které platí na veškerou nabídku cukrárny. Majitel poukazu si může objednat celý dort, různé zákusky, chlebíčky, bagety, přímo v cukrárně může zkonsumovat některý z nabízených zmrzlinových pohárů, mléčný koktejl či kávu. Na základě předloženého poukazu je zákazníkovi poskytnuta z konečné ceny sleva ve výši jeho nominální hodnoty. V nabídce cukrárny je výhradně zboží, popř. stravovací služby, podléhající první snížené sazbě DPH. Hodnota poukazu musí být vyčerpána najednou. Poukaz platí ve všech pražských pobočkách. Při prodeji poukazu vzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, jelikož ke dni přijetí úplaty je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (ačkoli ke dni přijetí úplaty nelze přesně identifikovat, zda bude na základě předloženého poukazu dodáváno zboží – např. dort, který si odnese zákazník v krabici, nebo zda bude poskytována stravovací služba, seznam zboží a služeb je předem určen; místo plnění je v tuzemsku a jak zboží, tak služby podléhají stejné sazbě daně).

Příklad č. 4: Poukaz na stravovací službu v restauraci – bez alkoholických nápojů

Tuzemský plátce provozuje v Praze restauraci. Prostřednictvím internetového slevového portálu prodává poukazy v hodnotě 600,- Kč, které jejich držitele opravňují ke konzumaci konkrétního „6chodového kachního menu“, které nezahrnuje alkoholické nápoje. Majitel poukazu zároveň může uplatnit slevu 30% při případném nákupu vybraných vín či 50% slevu při případném nákupu piva. Při prodeji předmětného poukazu vzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, jelikož tento den předchází dni uskutečnění zdanitelného plnění (poskytnutí služby) a ke dni přijetí úplaty je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (zdanitelným plněním, které má být poskytnuto, je stravovací služba, která nezahrnuje alkoholické nápoje, místo plnění se nachází v tuzemsku, služba podléhá první snížené sazbě daně).

Příklad č. 5: Poukaz na stravovací službu v restauraci – bez nápojů

Tuzemský plátce, provozovatel lodní restaurace v Praze, prodává prostřednictvím slevového portálu poukazy v hodnotě 1000,- Kč na jakákoliv jídla ze stálého jídelního lístku. Poukaz může jeho držitel uplatnit od 15 hodin, nikoliv však na polední menu, nedělní brunch a gastronomické akce. Poukaz neplatí ani na nápoje, platí pouze pro konzumaci jídla v restauraci. Při prodeji předmětného poukazu vzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, jelikož tento den předchází dni uskutečnění zdanitelného plnění, a ke dni přijetí úplaty je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (jedná se o stravovací službu spočívající v konzumaci jakéhokoliv jídla ze stálého jídelního lístku, služba podléhá první snížené sazbě daně, místo plnění se nachází v tuzemsku).

Příklad č. 6: Poukaz na kurz vaření

Tuzemský plátce, provozovatel rodinné školy vaření, prodává prostřednictvím slevového portálu poukazy, které opravňují jejich držitele k absolvování libovolného kurzu do hodnoty 2000 Kč. Vybírat lze ze široké nabídky kurzů školy vaření (indická vegetariánská a masová kuchyně, thajská kuchyně, příprava sladkovodních ryb, mořské ryby nebo mořské plody, výroba čokoládových pralinek, moučníky a deserty, kurz Sushi, řecká, italská nebo španělská kuchyně, vaření polévek a omáček, vegetariánská kuchyně). Všechny kurzy probíhají v Praze. Každý účastník dostane během kurzu sklenku kvalitního vína, anebo třetinku speciálního piva MMX. Dále může ochutnat kávu z české pražírny La Boheme Café. Všechny recepty a pracovní postupy, které se v kurzu účastníci naučí, navíc dostanou e-mailem. Při prodeji předmětného poukazu vzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, jelikož tento den předchází dni uskutečnění zdanitelného plnění, a ke dni přijetí úplaty je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (jedná se o službu výuky vaření, služba podléhá základní sazbě daně, místo plnění se nachází v tuzemsku).

Příklad č. 7: Záloha na dodání předem sjednaného konkrétního zboží

Odběratel dne 15. 7. 2017 uzavřel kupní smlouvu s dodavatelem na dodání zboží bez přepravy a odeslání s datem dodání do 1. 8. 2017 za předem sjednané množství zboží. Celková cena bez DPH činí 40.000,- Kč, přičemž se jedná o prodej palivového dříví v podobě zbytků v základu daně 20.000,- Kč (plnění podléhá první snížení sazbě daně) a prodej dřevěných trámů v základu daně 20.000,- Kč (plnění podléhá základní sazbě daně). Ve smlouvě se odběratel a dodavatel dohodli, že dne 20. 7. 2017 bude zaplacená záloha ve výši 50 % z celkové prodejní ceny bez DPH. Při zaplacení zálohy vzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, jelikož tento den předchází dni uskutečnění zdanitelného plnění (dodání zboží), ke dni přijetí úplaty je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (zbožím, které má být dodáno je palivové dříví a dřevěné trámy, místo plnění se nachází v tuzemsku a je předem určeno množství zboží, které podléhá základní a první snížení sazbě daně). Daň ze zaplacené zálohy ve výši 20.000,- Kč bude přiznána tak, že 50 % zálohy bude podléhat základní sazbě daně (základ daně 8.264,- Kč a DPH 1.736,- Kč) a 50 % zálohy bude podléhat první snížené sazbě daně (základ daně 8.696,- Kč a DPH 1.304,- Kč).

Příklad č. 8: Zálohově placená úklidová služba

Tuzemský plátce A poskytuje tuzemskému plátcovi B službu spočívající v úklidu kanceláří v administrativním centru. Jedná se o službu poskytovanou dlouhodobě (po dobu delší než 12 měsíců). Na základě smlouvy o provádění úklidových prací je dohodnuto, že za předmětné práce příjemce plnění (tuzemský plátce B) ke každému 15. dni v měsíci zaplatí zálohu ve výši 10.000,- Kč s tím, že 1x za rok (k poslednímu dni každého kalendářního roku) se provede vyúčtování poskytnutých služeb. Při přijetí úplaty (resp. při přijetí jednotlivých záloh) vzniká tuzemskému plátcovi A povinnost přiznat daň, jelikož datum přijetí úplaty/úplat předchází dni uskutečnění zdanitelného plnění a ke dni přijetí úplaty/úplat je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (jedná se o úklidovou službu v administrativní budově, služba podléhá základní sazbě daně, místo plnění se nachází v tuzemsku).

Pokud je přijata úplata před uskutečněním zdanitelného plnění na blíže neurčené plnění, a ke dni přijetí této úplaty není dostatečně jasné, k jakému konkrétnímu druhu zboží či služby se úplata vztahuje, nebo není ke dni přijetí této úplaty dostatečně zřejmá sazba daně či místo plnění, plátce povinnost přiznat daň z titulu přijetí takovéto úplaty nemá. V takovém případě se daň uplatní až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Příklad č. 9: Poukaz na stravovací službu v restauraci – včetně alkoholických nápojů

Tuzemský plátce provozuje v Plzni restauraci. Svým zákazníkům prodává poukazy v příslušné nominální výši, které opravňují jejich držitele k obdržení stravovací služby v této provozovně na základě libovolného výběru z jídelního a nápojového lístku, tj. včetně alkoholických nápojů, v ceně do hodnoty uvedené na poukazu. Při prodeji předmětného poukazu nevzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, přestože tento den předchází dni uskutečnění zdanitelného plnění (poskytnutí stravovací služby), jelikož ke dni přijetí úplaty není zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (není známo, zda bude zákazník konzumovat jídlo, alkoholické nápoje či nealkoholické nápoje, tudíž ani není známa sazba daně za zdanitelné plnění)³.

Příklad č. 10: Poukaz do obchodního centra

Obchodní centrum nabízí k prodeji poukazy v hodnotě 200,- Kč, 500,- Kč nebo 1.000,- Kč. Obdarovaný může tyto poukazy uplatnit podle vlastní vůle u kteréhokoliv prodejce provozujícího svoji prodejnu v rámci obchodního centra. Lze je uplatnit také při vstupu do kina či bazénu, které jsou také součástí obchodního centra. Poukazy jsou určeny jak jednotlivcům, tak firmám, které chtějí odměnit své zaměstnance nebo udělat radost dodavatelům. Poukazy mají platnost 1 rok od data prodeje a nelze je směnit za hotovost. Poukazy nelze vrátit. Na poukazy lze nakoupit zboží jen v nominální hodnotě poukazu nebo vyšší hodnotě. Při prodeji uvedených poukazů nevzniká tuzemskému plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, jelikož k tomuto dni není zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (v obchodním centru jsou různé obchody, resp. provozovny, nabízející zboží a služby podléhající různým sazbám daně). V případě, že zakoupený poukaz nebude v době jeho platnosti žádným způsobem využit, tedy tzv. „propadne“, povinnost přiznat daň nevzniká.

Příklad č. 11: Předplacené dobíjecí kupony

Mobilní operátor prodává tuzemskému plátcovi (dále jen „prodejci“) předplacené dobíjecí kupony (dále jen „kupony“). Prodejce tyto kupony následně prodává konečným zákazníkům. Prostřednictvím těchto kupónů může konečný zákazník nejen čerpat samotné telefonní služby mobilního operátora, ale může mu být prostřednictvím nich poskytnuta celá řada dalších plnění třetími stranami (např. jízdné v městské hromadné dopravě, parkovné, filmy na DVD, předplatné novin a časopisů apod.). Prostřednictvím kreditu získaného při nákupu kuponu lze také např. zaslat dárcovskou SMS či MMS, tj. poskytnout dar na charitativní účely, dobít elektronickou peněženku či čerpat mnoho dalších internetových služeb. Ke dni, kdy prodává mobilní operátor prodejci kupon/kupony, ani ke dni, kdy prodává prodejce kupon/kupony konečnému zákazníkovi, není zdanitelné plnění známo dostatečně určitě. Povinnost přiznat daň vznikne poskytovateli/poskytovatelům plnění (mobilnímu operátorovi, dopravnímu podniku apod.) až ke dni čerpání zboží nebo služeb, které si konečný zákazník prostřednictvím kuponu pořídí.

Příklad č. 12: Zálohy na energie při nájmu nemovitých věcí

Tuzemský plátce pronajímá nebytové prostory. Součástí sjednané ceny nájmu nejsou energie. Na plyn, elektrickou energii a vodu plátce požaduje měsíčně zálohu ve výši 10.000,- Kč, přičemž

³ V příloze č. 2 k zákonu o DPH je pod kódem CZ-CPA 56 uvedeno: „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.“

není specifikován podíl úplaty na jednotlivé druhy energie. Z této přijaté úplaty (zálohy za plyn, elektrickou energii a vodu) povinnost přiznat daň nevzniká, jelikož ke dni přijetí úplaty není zdanitelné plnění známo dostatečně určitě (zdanitelné plnění podléhá různým sazbám daně).⁴

Příklad č. 13: Zálohy velkoobchodu – předem nspecifikované plnění

Tuzemský plátce zasílá velkoobchodu zálohy na předem neurčené plnění. Zboží následně z tohoto velkoobchodu odebírá průběžně podle své aktuální potřeby. Při zaslání úplat předem není nijak vymezeno, jaké zboží (a zda vůbec) si tuzemský plátce odebere. Případný odběr zboží je vymezen pouze sortimentem velkoobchodu, plátce má možnost vybírat si ze zboží uvedeného obecným způsobem v katalogu velkoobchodu. Tuzemský plátce má možnost kdykoliv jednostranně dohodu o odběru zboží vypovědět a nárokovat si zpět nevyčerpanou částku předem zasláné úplaty. Z přijaté úplaty (zálohy) velkoobchodu povinnost přiznat daň nevzniká.

2. Změny v související právní úpravě ve vazbě na § 20a zákona o DPH

Ustanovení § 20a zákona o DPH se promítá do několika zákonných ustanovení.

2.1 Opravný daňový doklad (§ 45 zákona o DPH)

S ohledem na změny zakotvené v ustanovení § 20a zákona o DPH se z ustanovení § 45 zákona o DPH pro nadbytečnost vypouští odstavce 5 a 6. V těchto odstavcích byla vymezena specifická pravidla pro opravný daňový doklad v případě opravy základu a výše daně u předplacených telekomunikačních služeb, pokud byla úplata, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, použita na úhradu jiného plnění. Při přijetí úplaty související s předplacenými dobíjecími kupony vzniká ve smyslu § 20a zákona o DPH povinnost přiznat daň poskytovateli/poskytovatelům plnění až ke dni čerpání zboží nebo služeb, které si konečný zákazník prostřednictvím kuponu pořídí (viz příklad č. 11). Z tohoto důvodu již nemůže vzniknout případná povinnost provést opravu základu daně a výše daně podle § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, a není tak třeba nadále normovat zvláštní úpravu pro opravný daňový doklad.

2.2 Povinnost přiznat plnění osvobozené od daně (§ 51 zákona o DPH)

Sjednocující formulační úpravy, které navazují na změny v § 20a zákona o DPH, se promítají také do pravidel pro stanovení vzniku povinnosti přiznat plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Pokud je před uskutečněním tohoto plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat plnění z přijaté částky ke dni přijetí úplaty pouze v případě, je-li dané plnění osvobozené od daně ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě.

Přechodná ustanovení

Bod 6 přechodných ustanovení - část první

„Ustanovení § 20a odst. 2 věta druhá zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se nepoužije v případě zdanitelného plnění, k jehož uskutečnění dojde ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona byla v souvislosti s tímto plněním přijata úplata a z přijaté částky úplaty byla uplatněna daň podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

⁴ V příloze č. 2 k zákonu o DPH je pod kódem CZ-CPA 36.00.2 uvedeno: „Úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí.“

Příklad č. 13: Tuzemský plátce přijme dne 15. 3. 2017 úplatu (zálohu) za zdanitelné plnění, které k tomuto dni není známo dostatečně určité a k tomuto dni uplatní daň ve smyslu zákona o DPH účinného do 30. 6. 2017. K uskutečnění zdanitelného plnění dojde 20. 8. 2017. Pro účely výpočtu daně při uskutečnění zdanitelného plnění plátce postupuje ve smyslu § 37a odst. 1 zákona o DPH, tj. zohlední částku daně uplatněnou z přijaté úplaty (zálohy).

Bod 6 přechodných ustanovení - část druhá

„Váže-li se úplata přijatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona k převodu poukazu, se kterým je spojena povinnost jej přijmout jako úplatu za dodání zboží nebo poskytnutí služby, při každém následném převodu tohoto poukazu se uplatní daň podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Příklad č. 14: Tuzemský plátce (mobilní operátor) přijme dne 20. 3. 2017 úplatu za předplacené dobíjecí kupony, prostřednictvím kterých může konečný zákazník nejen čerpat samotné telefonní služby mobilního operátora, ale i další plnění od třetích stran. K datu přijetí úplaty plátce přizná daň ve smyslu zákona o DPH účinného do 30. 6. 2017. Příjemce plnění, který „přeprodává“ tyto kupony, uplatní při splnění zákonných podmínek nárok na odpočet daně na vstupu a zároveň při následném prodeji kuponu uplatní daň na výstupu, přestože k prodeji dojde od 1. 7. 2017 a ke dni prodeje není/nebylo plnění známo dostatečně určité. Při čerpání plnění konečným zákazníkem se již daň neuplatní.

Bod 7 přechodných ustanovení

„V případě opravy základu daně a výše daně u předplacených telekomunikačních služeb uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud byla přijatá úplata použita na úhradu jiného plnění ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se postupuje podle § 45 odst. 5 a 6 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Podle tohoto bodu přechodných ustanovení je plátcům umožněno provést opravu základu daně a výše daně uplatněné při dodání předplacených telekomunikačních služeb (dobíjecích kuponů) do 30. 6. 2017, pokud úplata byla použita na úhradu jiného plnění od 1. 7. 2017, s využitím § 45 odst. 5 a 6 zákona o DPH účinného do 30. 6. 2017.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Ing. Blanka Mattauschová, v z.
ředitel odboru