



Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 37111/15/7100-20118-012884

**Nejčastější dotazy k aplikaci § 92f zákona č. 235/2004 Sb.,
o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- režim přenesení daňové povinnosti při dodání zboží
nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6**

➤ **Vedlejší výdaje**

Dotaz č. 1:

Fakturujeme svému odběrateli za dodání zboží (zinkové tyče). U daného zboží použijeme režim přenesení daňové povinnosti, neboť jsou splněny zákonné podmínky pro jeho aplikaci a hodnota zboží je vyšší než limit 100 000 Kč. Je třeba u vedlejších výdajů souvisejících a fakturovaných společně s touto dodávkou (např. doprava, balení, řezání, apod.) aplikovat rovněž režim přenesení daňové povinnosti?

Odpověď:

V režimu přenesení daňové povinnosti se základ daně zdanitelného plnění stanoví dle obecných principů zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona o DPH je základem daně vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základ daně dále zahrnuje dle § 36 odst. 3 písm. c) zákona o DPH i vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění. Za vedlejší výdaje se přitom považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.

V daném případě vedlejší výdaje, které jsou fakturovány společně v přímé souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním, vstupují do základu daně a na celé plnění se tedy uplatní režim přenesení daňové povinnosti.

Dotaz č. 2:

Dodáváme odběrateli zboží (niklové desky). Hodnota vybraného zboží je nižší než stanovená limitní částka 100 000 Kč, ovšem po přičtení vedlejších výdajů na dopravu a

balné je limit překročen. Lze v tomto případě použít režim přenesení daňové povinnosti (přestože samotná hodnota vybraného zboží není vyšší než 100 000 Kč)?

Odpověď:

Vedlejší výdaje by neměly být účtovány samostatně, a pokud jsou fakturovány společně v přímé souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním, vstupují do základu daně (viz také odpověď na dotaz č. 1). Pokud celková výše takto stanoveného základu daně uvedeného na jednom daňovém dokladu (včetně vedlejších výdajů) při dodání vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč, uplatní se režim přenesení daňové povinnosti (i když hodnota základu daně vybraného zboží samotný limit nepřevyší).

Dotaz č. 3:

V rámci dodávky zboží (plechy z titanu), u kterého je po překročení limitu 100 000 Kč uplatněn režim přenesení daňové povinnosti, nám dodavatel na jedné faktuře spolu se zbožím účtuje i balné, dopravní náklady a nevratné obaly a palety. Tyto vedlejší výdaje jsou ovšem fakturovány v běžném režimu zdanění. Jsme oprávněni a povinni takový daňový doklad vrátit dodavateli k přepracování?

Odpověď:

Z popisu případu vyplývá, že byly naplněny zákonné podmínky pro zahrnutí vedlejších výdajů do základu daně (vedlejší výdaje jsou účtovány odběrateli při uskutečnění zdanitelného plnění), podrobněji viz odpověď na dotaz č. 1.

Dodavatel v tomto případě předmětný daňový doklad vystavil chybně, protože u vedlejších výdajů uplatnil jiný daňový režim, než který byl použit u dodávky zboží. Za správnost údajů na daňovém dokladu přitom odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje (§ 26 odst. 4 zákona o DPH). Odběratel by měl požadovat, aby dodavatel předmětný daňový doklad přepracoval.

➤ **Postupné dodávky zboží**

Dotaz č. 4:

Zákazník si u prodejce objedná zboží (mobilní telefony) v hodnotě 120 000 Kč. Zboží je dodáno postupně ve třech různých termínech (tři různé dny dodání) a to na základě aktuálních požadavků zákazníka. Na každou dodávku zboží je samostatně vystaven daňový doklad, hodnota jednotlivé dodávky je nižší než 100 000 Kč. Bude se v tomto případě uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti?

Odpověď:

Podle § 2 odst. 2 nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb., (dále jen „nařízení vlády“), se režim přenesení daňové povinnosti použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč.

V daném případě je třeba v souladu s výše zmíněným ustanovením nařízení vlády sledovat hodnotu základu daně každého jednotlivého dodání vybraného zboží samostatně. Ačkoli

předem stanovená hodnota zboží na objednávce překročí limitní hodnotu, režim přenesení daňové povinnosti se použije u jednotlivého dodání zboží pouze v případě, že hodnota takového samostatného dodání zboží (zdanitelného plnění) převyší limitní částku 100 000 Kč.

Dotaz č. 5:

Během jednoho dne dodáváme několikrát jednomu (stejnému) zákazníkovi na základě jeho objednávek vybrané zboží (podléhající při splnění stanovených podmínek režimu přenesení daňové povinnosti). Zboží je dodáváno z několika provozoven naší společnosti. Na každé dodání zboží (zdanitelné plnění) je vystavena samostatná faktura (DUZP - datum uskutečnění zdanitelného plnění - je shodné). Máme jednotlivé hodnoty dodání zboží uvedené na několika fakturách se stejným DUZP sčítat a při překročení limitu 100 000 Kč stornovat dříve vystavené faktury v tzv. běžném režimu a vystavit faktury nové, které budou v režimu přenesení daňové povinnosti?

Odpověď:

V daném případě lze považovat každé jednotlivé dodání zboží za samostatné zdanitelné plnění, i když jsou tyto dodávky uskutečněny v jednom dni. V souladu se zněním § 2 odst. 2 nařízení vlády je nutné posuzovat samostatně výši základu daně u každého samostatného zdanitelného plnění. Pokud dojde u jednotlivého zdanitelného plnění k překročení limitu 100 000 Kč, bude u takového dodání zboží aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Není tedy možné sečíst (resp. postupně načítat) základy daně jednotlivých zdanitelných plnění uskutečněných (uskutečňovaných) v jednom dni a následně podle výsledného (průběžného) součtu za tato dodání uplatnit či neuplatnit režim přenesení daňové povinnosti (popř. opravit běžný režim na režim přenesení daňové povinnosti) podle toho, zda limit u takovýchto dodávek vůči stejnému zákazníkovi byl či nebyl překročen.

➤ **Daňový doklad obsahující více druhů zboží**

Dotaz č. 6:

Na jedné faktuře jsou uvedeny dva druhy zboží, přičemž na jedno zboží (např. videoherní konzole) by se režim přenesení daňové povinnosti mohl vztahovat a na druhé (např. knihy) nikoliv. Základ daně bude u jedné položky (knihy) nižší než je limit 100 000 Kč, u druhé položky (videoherní konzole) základ daně tento limit překročí. Bude uplatněn u každé položky jiný daňový režim? Nebo se základy daně u těchto položek sečtou a u obou položek se použije režim přenesení daňové povinnosti?

Odpověď:

Pokud je vystaven daňový doklad zahrnující více druhů zboží, které podléhá odlišnému daňovému režimu, je třeba posuzovat způsob uplatnění DPH u každého zboží samostatně. Z důvodu překročení limitní částky 100 000 Kč se u videoherních konzol použije režim přenesení daňové povinnosti. V případě knih se bez ohledu na výši základu daně vždy aplikují pravidla běžného režimu zdanění, kdy daň je povinen priznat plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění dodání zboží s místem plnění v tuzemsku (tj. dodavatel).

Na základě vyhodnocení všech konkrétních podmínek, za nichž je daný případ realizován, včetně zvážení možností příslušného účetního softwaru, se dodavatel může rozhodnout, zda bude fakturovat jednotlivá plnění s rozdílnými daňovými režimy na jednom daňovém dokladu,

nebo zda vystaví samostatný daňový doklad podle toho, v jakém režimu jsou tato plnění uskutečňována.

Dotaz č. 7:

Na jedné faktuře jsou uvedeny dva druhy zboží, přičemž na jedno zboží (např. kovy) by se režim přenesení daňové povinnosti mohl vztahovat a na druhé (např. fotoaparáty) nikoliv. Základ daně bude u jedné položky (fotoaparáty) nižší než je limit 100 000 Kč, u druhé položky (kovy) základ daně tento limit také nepřekročí. Bude uplatněn u každé položky jiný daňový režim? Nebo se základy daně u těchto položek sečtou a u obou položek se použije režim přenesení daňové povinnosti?

Odpověď:

V daném případě se obdobně jako u dotazu č. 6 posuzuje režim uplatnění DPH u každého druhu zboží samostatně. V případě fotoaparátů není rozhodující výše základu daně, protože se nejedná o vybrané zboží spadající do režimu přenesené daňové povinnosti. U tohoto zboží se aplikují pravidla běžného režimu zdanění, kdy daň je povinen přiznat plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Stejně tak se použije běžný režim (uplatnění DPH na výstupu) u kovů, neboť u tohoto vybraného zboží nedošlo k překročení limitní částky 100 000 Kč.

➤ **Hodnota plnění v cizí měně**

Dotaz č. 8:

Na faktuře za dodání zboží (měděné dráty) je uvedena hodnota plnění v EUR (obchodní případ mezi plátcí v tuzemsku je sjednán v EUR). Bude pro přepočítání cizí měny na českou měnu pro účely stanovení základu daně použit kurz ke dni uskutečnění zdanitelného plnění či ke dni vystavení faktury?

Odpověď:

Pro přepočítání cizí měny na českou se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočítání ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a to kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou nebo poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou (§ 4 odst. 5 zákona o DPH).

Pokud celková hodnota plnění po přepočtu na českou měnu překročí limit 100 000 Kč, bude uplatněn u této dodávky režim přenesení daňové povinnosti. Nedojde-li k překročení limitu, podléhá dodání zboží běžnému režimu - tj. daň je povinen na daňovém dokladu uvést dodavatel zboží. Tato daň musí být vyčíslena v české měně (§ 29 odst. 1 zákona o DPH).

➤ **Výpis z evidence - uvádění měrných jednotek a poskytnutí slevy**

Dotaz č. 9:

Jakým způsobem máme přistupovat k výpisu z evidence pro daňové účely, když někteří dodavatelé fakturují vybrané zboží, které podléhá režimu přenesení daňové

povinnosti - v tomto případě kovy, v metrech, a jiní v kilogramech? Jaký údaj o měrných jednotkách musí být v tomto případě vyplněn v kolonce „rozsah plnění“?

Odpověď:

Plátce, který uskutečnil nebo pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen podat správci daně elektronicky na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely, obsahující vybrané údaje, včetně rozsahu a předmětu plnění, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (§ 92a odst. 5 zákona o DPH).

Ve výpise z evidence pro daňové účely je třeba zvolit příslušný „kód předmětu plnění“. Pokud jde o „rozsah plnění“, je nutné uvést údaj o množství v měrných jednotkách nastavených automaticky podle vyplněného kódu předmětu plnění (příslušná měrná jednotka je přímo navázána na daný vyplněný kód předmětu plnění).

V případě kovů spadajících do kategorie zboží dle § 92f zákona o DPH odpovídá kód předmětu plnění hodnotě 13 a měrnou jednotkou je kilogram. Pro přepočítání jiných měrných jednotek, ve kterých je dané zboží obchodováno, na kilogramy, lze pouze doporučit interně domluvené postupy mezi dodavatelem a odběratelem tak, aby postup přepočtu byl u obou stran shodný a uvedený rozsah plnění odpovídal hodnotě uvedené na daňovém dokladu.

Dotaz č. 10:

S některými zákazníky máme sjednána skonta za předčasnou úhradu vystavených faktur - daňových dokladů. V období do 1. 4. 2015, kdy vybrané zboží ještě nespadlo do režimu přenesené daňové povinnosti, jsme při poskytnutí skonta vystavovali opravný daňový doklad (dobropis) na výši skonta, u kterého jsme uplatnili základní sazbu DPH.

Pokud v režimu přenesení daňové povinnosti vystavíme daňový doklad, např. na částku 120 000 Kč (bez DPH), za odebrané zboží a na základě smluvních vztahů přiznáme později při včasné platbě skonto z této fakturace, např. 2 % ve výši 2 400 Kč, je dle našeho názoru rovněž toto skonto podřízeno režimu přenesení daňové povinnosti. Vystavíme tedy opravný daňový doklad ve výši 2 400 Kč bez DPH. Nicméně na tomto dokladu pochopitelně nemůžeme uvádět žádné měrné jednotky, v našem případě kilogramy, protože k žádnému snížení hmotnosti vlastní dodávky nedošlo. Podobně si nedovedeme zatím poradit ani s případy dodatečných oprav ceny a množstevních bonusů za delší období, kdy také nedochází k úpravám množství dodaného zboží. Nevíme tedy, jaký údaj máme vyplnit do kolonky „rozsah plnění“ ve výpisu z evidence pro daňové účely.

Odpověď:

Pokud byl původní daňový doklad vystaven na částku převyšující limit 100 000 Kč v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92f zákona o DPH a na základě smluvních vztahů bylo později při včasné platbě přiznáno skonto z této fakturace, pak i související oprava základu daně podléhá režimu přenesení daňové povinnosti (viz také část 4.4 Oprava základu daně - Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016).

Pokud nebude z důvodů uvedených v dotaze do výpisu z evidence pro daňové účely možno z daňového dokladu doplnit údaj o rozsahu plnění, lze do výpisu uvést tuto opravu ceny

s nulovou hodnotou, tj. u rozsahu plnění bude uvedena hodnota „0“. Dodavatel s odběratelem by měli přistupovat k podání nového výpisu shodně.

➤ Dohoda o uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti

Dotaz č. 11:

Je možné, aby si dodavatel s odběratelem na základě dlouhodobé obchodní spolupráce písemně sjednali dohodu o používání režimu přenesení daňové povinnosti na dodávky vybraných výrobků (zinkové plechy) i v případě, že hodnota zdanitelného plnění by byla nižší než stanovená limitní částka 100 000 Kč? Případně lze připustit uzavření písemné dohody mezi dodavatelem a odběratelem o tom, že na vybrané zboží režim přenesení daňové povinnosti uplatňován vůbec nebude?

Odpověď:

K první části dotazu nutno uvést, že zmíněný postup nemá oporu v zákoně o DPH ani ve vládním nařízení.

§ 92f odst. 2 zákona o DPH umožňuje použít režim přenesení daňové povinnosti ve sporných případech, kdy u daného zdanitelného plnění je obtížné posoudit, zda s ohledem na charakter konkrétního plnění byly naplněny podmínky pro uplatnění tohoto režimu, např. není zřejmé, zda dané plnění spadá pod konkrétní kód nomenklatury (či do kapitoly) celního sazebníku nebo kód klasifikace produkce CZ-CPA. Toto platí za podmínky, pokud obě strany (poskytovatel i příjemce plnění) budou na základě důvodného předpokladu, že na zdanitelné plnění se tento režim vztahuje, jednat ve shodě a uplatní režim přenesení daňové povinnosti v rozsahu všech zákonem definovaných povinností. Nicméně k využití ustanovení § 92f odst. 2 zákona o DPH není možné přistupovat plošně a zobecňovat je i na případy, kdy podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti nejsou zjevně naplněny např. z důvodu dodání vybraného zboží v hodnotě nižší než 100 000 Kč.

Písemné sjednání dohody o použití režimu přenesení daňové povinnosti na plnění, která jsou prokazatelně pod stanovený limit, tedy nerespektuje výše uvedené ustanovení nařízení vlády a zákonnou úpravu a nelze je proto za současných podmínek využít.

K druhé části dotazu uvádíme, že ani tento postup není ve shodě s příslušnou právní úpravou v dané oblasti. V souladu se zákonem o DPH nelze u vybraného zboží podléhající režimu přenesení daňové povinnosti uplatňovat na základě dohody mezi dodavatelem a odběratelem standardní režim DPH. Zákon o DPH v ustanovení § 92f odst. 2 umožňuje pouze opačnou situaci, tj. ve sporných případech dává možnost využití režimu přenesení daňové povinnosti.

➤ Opakovaná zdanitelná plnění

Dotaz č. 12:

Je sepsána smlouva na dodávku ocelových trubek v průběhu jednoho měsíce (zdaňovací období). Zboží je dodáváno v prvním dnu každého týdne. Pro účely uplatnění DPH považujeme takováto dodání za opakované zdanitelné plnění, kdy podle § 21 odst. 9 zákona o DPH je datem uskutečnění zdanitelného plnění poslední den

v měsíci. K fakturaci (vystavení daňového dokladu) dochází tedy k poslednímu dni měsíce. Bude v tomto případě nutné posuzovat jednotlivé dodávky opakované v průběhu měsíce jako samostatná plnění? Jak bude v daném případě uplatňován režim přenesení daňové povinnosti?

Odpověď:

Dle § 21 odst. 9 zákona o DPH se u upakovaných plnění považuje zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období. Opakovaným plněním se přitom rozumí uskutečnění zdanitelných plnění během zdaňovacího období ve sjednaných lhůtách, přičemž v rámci smlouvy se jedná mj. o plnění zbožím stejného druhu, které je navzájem zastupitelné.

Při naplnění zákonné definice opakovaných plnění vystaví dodavatel stejně jako doposud jeden daňový doklad za všechny dodávky uskutečněné ve zdaňovacím období. Dodávky se považují za jedno zdanitelné plnění s jedním datem uskutečnění zdanitelného plnění (poslední den měsíce). Základy daně jednotlivých dodávek uskutečněných v průběhu měsíce se pro účely stanovení limitu 100 000 Kč budou sčítat.

Ing. Jiří Fojtík v.r.
ředitel sekce