

Ministerstvo financí

Ing. Blanka Mattauschová

ředitelka odboru 18 - Nepřímé daně
Letenská 15, 118 10 Praha 1 - Malá Strana
Tel.: 257 042 551 Fax: 257 043 048
E-mail: Blanka.Mattauschova@mfcf.cz

V Praze dne 14. 3. 2011

Č. j: 18/16540/2011

Vážený pane výkonný místopředsedo,

v návaznosti na Váš dopis ze dne 10. ledna 2011 Vám zasiláme odpovědi na dotazy související se zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění s účinností od 1. 4. 2011 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH).

K jednotlivým otázkám uvádíme následující odpovědi:

Ad 1)

Zákon o DPH definuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností v § 4 odst. 3 písm. e) jako dlouhodobý majetek, který plátce vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil, a to v rámci svých ekonomických činností. Podle obecného výkladu se za majetek vytvořený vlastní činností považuje majetek, který plátce vytvořil nově v tom smyslu, že výsledný takto vytvořený majetek vykazuje jiné podstatné charakteristické znaky než přijatá plnění použitá k jeho vytvoření. Míra vlastní práce není pro konečné posouzení, zda jde či nejde o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, relevantní. V praxi je nutné při posuzování, zda daný majetek splňuje kritéria majetku vytvořeného vlastní činností, postupovat případ od případu.

Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností například není dlouhodobý majetek, který jako takový plátce nabyt koupí nebo vkladem od jiné osoby. Obdobně za majetek vytvořený vlastní činností nelze považovat dlouhodobý majetek, který si plátce jako takový nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel (např. při stavbě tzv. „na klíč“ od jednoho dodavatele). Kritéria majetku vytvořeného vlastní činností nejsou splněna rovněž v případě, kdy odběratel nakoupí dlouhodobý majetek, u kterého montáž na místě provedou jeho vlastní zaměstnanci za podmínky, že touto montáží se nezmění původní podstatné znaky nakoupeného majetku.

Nicméně v této souvislosti je nutné upozornit na skutečnost, že posuzování, zda jde o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, je nutné pouze v případě, kdy daný majetek bude plátce využívat pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně v částečné výši. U majetku, který bude plátce využívat pouze pro účely bez nároku na odpočet daně, tj. například obec výhradně pro výkon veřejné správy, nebude oprávněn si uplatňovat nárok na odpočet daně ze vstupů a fikce dodání zboží nebo převodu nemovitosti při uvedení tohoto majetku do stavu způsobilého k užívání nevznikne.

Ad 2)

V prvním případě jde o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Ve druhém případě je nutné zvážit, jaká konkrétně je náplň subdodávky prováděná firmou B, konkrétně zda stavba splňuje či nesplňuje podmínku, že má stejné podstatné charakteristické znaky jako výsledný dlouhodobý majetek, tj. školní hřiště. Pokud by tato podmínka splněna byla, nejde o majetek vytvořený vlastní činností.

Ad 3)

Z poskytnutých informací není zcela zřejmé, zda vyjádření „bude se podílet příspěvková organizace“ znamená, že se bude prostřednictvím svých zaměstnanců podílet na stavebních pracích. Nicméně lze konstatovat, že pro posouzení, zda jde o majetek vytvořený vlastní činností, není relevantní status dodavatele. Příspěvková organizace bude v této souvislosti ve stejném postavení jako jiný dodavatel a pro posouzení, zda se jedná o majetek vytvořený vlastní činností platí podmínky uvedené v odpovědi k otázce č. 1.

Ad 4)

V daném případě vždy záleží na konkrétním výstupu, nicméně podle uvedeného výčtu lze usuzovat, že půjde o samostatné dlouhodobé majetky. Posouzení, zda se jedná o majetek vytvořený vlastní činností bude opět vycházet z odpovědi k otázce č. 1.

Ad 5)

V návaznosti na dohodu se zástupci SMO odbor Nepřímých daní MF osloví svým dopisem jednotlivé resorty a upozorní je na změny, ke kterým dochází v oblasti DPH a které mohou mít vliv na dotační podmínky. Jedná se především o změny v oblasti nároků na odpočet daně u dlouhodobého majetku od 1.4.2011 a o změny v oblasti DPH od 1.1.2012 v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti u stavebních nebo montážních prací.

Ad 6)

Technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku vymezené zákonem o daních z příjmů (§ 32a a 33) je dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností, je-li splněna výchozí podmínka, že je plátce vytvořil v rámci svých ekonomických činností. Takové technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností a jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání se považuje za zdanitelné plnění dodání zboží nebo převodu nemovitosti podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH.

Jestliže podle daného zadání obec uskutečňuje z 80% výkon veřejné správy a z 20% správu lesního majetku, má z přijatých zdanitelných plněních použitých pro všechny tyto své činnosti nárok na odpočet daně ve výši 20%. Příslušnou částku daně (20% částky daně příslušného zdanitelného plnění) uvede v přiznání k DPH na ř. 40 nebo 41 ve sl. „V plné výši“. Pokud by uskutečňovala kromě správy lesního majetku i jinou ekonomickou činnost a v jejím rámci plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a daně přijaté zdanitelné plnění by používala pro všechny své činnosti, uvedla by tuto částku daně na ř. 40 nebo 41 ve do sl. „Krácený odpočet“..

Ad 7)

Problematiku rozpracovaných investic řeší částečně bod 3 přechodných ustanovení. Umožňuje plátcům, aby si dorovnal nebo dodatečně uplatnil nárok na odpočet daně ze vstupů, které použije pro vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností, u kterého se uplatňují

nová specifická opatření, jestliže tyto vstupy pořídil před 1. 4. 2011 a nárok si neuplatnil nebo jej krátil. Dodatečný nárok bude oprávněn si uplatnit až v okamžiku (za zdaňovací období), kdy bude příslušný dlouhodobý majetek uveden do stavu způsobilého k užívání a kdy mu vznikne povinnost z tohoto titulu přiznat daň na výstupu.

Jestliže si však obec při pořizování dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností uplatňovala nárok na odpočet daně v plné výši i před účinností novely (pravděpodobně s tím, že případné použití majetku pro účely nesouvisející s její ekonomickou činností bude následně zdaňovat), výše uvedené přechodné ustanovení se na ní nevztahuje.

Plátce při uplatňování daně u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, který bude dále používat pro účely zakládající nárok na odpočet daně v částečné výši, bude po účinnosti novely postupovat následujícím způsobem:

- ze vstupů, tj. přijatých zdanitelných plnění, která použije pro vytvoření tohoto majetku, si bude uplatňovat nárok na odpočet daně v plné výši (podle § 72 odst. 1 písm. a) ve vazbě na § 72 odst. 2 písm. c));*
- uvedení do stavu způsobilého k užívání tohoto majetku se považuje za zdanitelné plnění dodání zboží nebo převodu nemovitosti (podle § 13 odst. 4 písm. b)), plátce bude povinen toto zdanitelné plnění přiznat ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém k uvedení do stavu způsobilého k užívání došlo (podle § 21 odst. 6 písm. d)), přičemž základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 písm. a);*
- ke stejnému období bude plátce oprávněn si z tohoto plnění uplatnit nárok na odpočet daně; výše tohoto nároku se bude odvíjet od účelu použití tohoto majetku podle obecně platných principů, v tomto případě podle § 72 odst. 6, tj. v částečné výši.*

Ad 8)

Novelou zákona o DPH s účinností od 1.4.2011 nedochází ke změnám v oblasti stanovení základu daně dle §36 zákona o DPH.

Ad 9)

V oblasti účetnictví budou i nadále účetní jednotky postupovat podle platných účetních předpisů (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a související vyhlášky). Z pohledu DPH je nutné správně ošetřit (v rámci účetního software), v jakém zdaňovacím období je nutné promítnout daň na vstupu/výstupu do přiznání k DPH.

Ad 10)

U přijatých zdanitelných plnění, u kterých je plátce osobou povinnou přiznat daň ve svém přiznání k DPH, tj. mimo jiné u plnění, u kterých se uplatňuje tzv. reverse-charge princip, není držení daňového dokladu nutnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně (podle § 73 odst. 1 písm. b)). V těchto případech je nutnou podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně skutečnost, že plátce příslušnou daň přizná. Nemá-li daňový doklad, je oprávněn nárok prokázat jiným způsobem podle daňového řádu.

Ad 11)

Z důvodu posunutí účinnosti novely zákona o DPH od 1. 4. 2011 byl do návrhu zákona doplněn bod 4 přechodných ustanovení, ze kterého vyplývá, že při vypořádání odpočtu daně za rok 2011 se postupuje podle § 76 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011. Znamená to, že plátce zahrne do výpočtu vypořádacího koeficientu za rok 2011 i do výpočtu celkového vypořádání odpočtu daně za rok 2011 všechna zdaňovací období tohoto roku,

včetně ledna až března 2011. Jinak řečeno, v roce 2011 nevzniknou dvě různá vypořádací období. Vypořádání se provede za celý rok 2011, uplatní se jeden vypořádací koeficient.

Postup při výpočtu krácení nároku na odpočet za přechodný rok 2011 se proto od postupu v letech následujících nebude lišit.

Základní principy postupů pro výpočet odpočtu daně v krácené výši uvedené v dosavadním § 76 se v důsledku novely nemění. Významnější věcná změna se týká pouze nároku na odpočet daně v krácené výši u dlouhodobého majetku, pokud před jeho pořízením plátce uplatnil odpočet daně ze záloh v předchozích kalendářních rocích. Plátce je v takovém případě povinen dorovnat případný rozdíl ve výši nároku vyplývajícího z rozdílné výše koeficientů v příslušných kalendářních rocích, ve kterých nárok uplatňoval (§ 76 odst. 10). Rozdíl v nároku na odpočet daně zahrne do částky vypořádání odpočtu daně za kalendářní rok, ve kterém po uskutečnění plnění je oprávněn nárok na odpočet daně u daného dlouhodobého majetku uplatnit. V přiznání k DPH za poslední zdaňovací období tohoto roku vykáže částku rozdílu v rámci částky vypořádání odpočtu daně na ř. 53.

Ad 12)

Režim přenesení daňové povinnosti u stavebních prací je vymezen charakterem poskytnutých služeb, které odpovídají číselnému kódu CZ-CPA 41 až 43 bez ohledu na hodnotu těchto poskytnutých služeb.

AD 13)

Jak již bylo uvedeno v odpovědi na otázku č. 4, MF připravuje informační dopis pro ostatní resorty ve věci novely zákona o DPH (včetně režimu přenesení daňové povinnosti). Se žádostí o metodickou pomoc v oblasti účetnictví byl osloven i odbor účetnictví MF.

Ad 14)

Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku funguje z pohledu DPH na stejném principu jako režim intrakomunitárního dodání zboží a služeb, se kterým nejsou od 1. května 2004 v praxi žádné významné problémy. Uznání DPH jako způsobilého výdaje není upravováno zákonem o DPH, ale jednotlivými předpisy v oblasti poskytování dotací. Jak již bylo uvedeno výše, MF bude informovat všechny resorty o nejvýznamnějších změnách v oblasti DPH, které mohou ovlivnit proces dotací.

Ad 15)

Podle § 92a odst. 2 je plátce, který uskuteční plnění v režimu přenesení daňové povinnosti povinen vystavit daňový doklad s náležitostmi podle § 28 odst. 2 písm. a) až k), tedy běžný daňový doklad (včetně sazby daně, ale s výjimkou výše daně). Podle § 92a odst. 3 je plátce, příjemce plnění, povinen na obdrženy daňový doklad doplnit výši daně a zodpovídat za správnost vypočtené daně.

Závěrem si dovoluji upozornit, že naše odpovědi vycházejí z informací uvedených ve Vašem dopise a představují pouze obecné řešení dané problematiky. V komplikovanějších případech při aplikaci zákona o DPH doporučuji Vaším členům obrátit se na certifikovaného daňového poradce, který se o jejich případ postará s odbornou péčí. Poskytování odborného poradenství v daňové oblasti, jakož ani závazné posuzování, zda určitý postup je nebo není v souladu se zákonem, potvrzování či korigování postupů navržených plátcem daně a jejich zástupci, bohužel nespadá do působnosti Ministerstva financí.

K zajištění jednotného postupu a zlepšení uživatelského komfortu daňových subjektů vydává Ministerstvo financí Pokyny k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona, které v aktuálním znění naleznete na internetových stránkách Ministerstva financí (www.mfcr.cz). Informace k nejvýznamnějším změnám v oblasti DPH od 1.4.2011 jsou již široké veřejnosti k dispozici.

S pozdravem

*Vážený pan
Jaromír Jech
výkonný místopředseda
Svaz měst a obcí ČR
Kongresové centrum Praha
5. května 1640/65
140 21 Praha 4*