

ZMĚNY ZEJMÉNA V DPH OD 1.1.2012

Ema Kondysková⁵

ABSTRAKT:

Změna sazeb daně z přidané hodnoty
Boj proti karuselovým podvodům
Režim přenesení daňové povinnosti
Místo plnění pro znalecké obory
Připravované změny
Změny, novinky a zajímavosti z daňové oblasti

ABSTRACT:

VAT rate changes
Struggle against carousel fraud
Reverse charge
Place of fulfillment for expert fields
Upcoming changes
Changes, news and attractions in tax matters

KLÍČOVÁ SLOVA:

Daň z přidané hodnoty, sazby DPH, reverse charge, místo plnění, daň z příjmů, daň z nemovitostí

KEYWORDS:

VAT, VAT rates, reverse charge, place of fulfillment, income tax, real estate tax

⁵ Eva Kondysková, Ing.

Každý rok můžeme s pravděpodobností rovnající se jistotě čekat nějaké změny v daňových zákonech. Ani rok 2012 není výjimkou. Co nás potkalo?

1 Změna sazeb daně z přidané hodnoty

O tom, že se od ledna zvýšila snížená sazba daně z přidané hodnoty, ví bezesporu každý. Tuto změnu přinesl zákon č. 370/2011, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

S účinností od 1. ledna 2012 došlo ke zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty z 10 % na 14 %. O rok později, tedy od 1. ledna 2013, má dojít ke sjednocení sazeb daně z přidané hodnoty ve výši 17,5 % či 19% či dokonce 20%. Společně s tím bude snížen i podíl inkasa daně z přidané hodnoty plynoucí do rozpočtů obcí a krajů.

Co však změna sazby daně z přidané hodnoty ve skutečnosti znamená? Ponechme teď stranou hojně diskutované téma zvyšování životních nákladů jednotlivých skupin obyvatelstva či problematiku dopadů těchto změn na obecní a krajské rozpočty. První krok, tedy zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty, nebude mít ve svém důsledku vliv na praktickou aplikaci systému daně z přidané hodnoty. Až druhým krokem, tedy sjednocením sazeb daně, odpadne nutnost rozlišování zboží nebo služeb, které podléhají snížené či základní sazbě daně z přidané hodnoty. Proto již nebudou potřeba přílohy č. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o dani z přidané hodnoty"). Nebude zapotřebí ani instrumentu závazného posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně, který dnes nalezneme v § 47a zákona o dani z přidané hodnoty.

2 Boj proti karuselovým podvodům

O změně sazeb daně z přidané hodnoty se hovoří velice často, a to i díky tomu, že je mylně spojována s daňovou reformou, jejímž nosným tématem je vytvoření jednoho inkasního místa. Naproti tomu cílem zvýšení, resp. sjednocení sazeb daně z přidané hodnoty byla od samého počátku deklarována stabilita důchodového systému a vazba tohoto zákona na důchodovou reformu, nikoli reformu daňovou. Ale to teď ponechme stranou.

Jakkoli je znalost problematiky sazeb daně běžná, již se nehovoří o dalších změnách, které s sebou tento zákon přináší. Dalším nosným tématem zákona č. 370/2011 Sb. je totiž boj proti daňovým podvodům. Z tohoto pohledu jsou důležitá ustanovení § 103 neboli zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň a § 109 odst. 2 písm. b), které rozšiřuje institut ručení.

Ačkoli lze předpokládat, že se běžně s těmito instituty daňový subjekt neseťká, je jistě vhodné vědět o jejich existenci.

Karuselové podvody jsou vystavěny na principu řetězení jednotlivých dodávek, v jehož průběhu nedojde k zaplacení daně jedním z článků tohoto řetězce. Bez ohledu na tuto skutečnost však následujícímu plátcí daně, resp. příjemci plnění, vznikne nárok na odpočet daně. Tak v praxi dochází ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, kdy se do řetězce dodávek úmyslně začlení plátcí daně, který daň neodvede a následně ani jeho majetkové poměry neumožní její vymožení. Netřeba zde ani zmiňovat, že tím veřejné rozpočty přichází každoročně o značné částky, které se jen za loňský rok v oblasti pohonných hmot odhadují od 5 do 8 miliard Kč.

Nejefektivnější obranou proti takovým podvodům je včasné zajištění daně, a to ještě v době, kdy daný daňový subjekt disponuje s finančními prostředky. Proto došlo k vytvoření speciálního pravidla, a to v ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, právě a jenom

pro účely daně z přidané hodnoty. Podle něj bude "**zajišťovací příkaz** účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání". Zde je opět nutné nahlédnout do daňového řádu, co se rozumí jeho vydáním. Podle § 101 odst. 2 daňového řádu je "rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení". Vzhledem k tomu, že okamžik vydání předchází okamžiku doručení zajišťovacího příkazu daňovému subjektu, tedy momentu, kdy se subjekt může prokazatelně se zajišťovacím příkazem seznámit, dochází k zakotvení povinnosti správce daně pokusit se, a to "současně s vydáním zajišťovacího příkazu" 4), vyrozumět daňový subjekt o jeho vydání. Zde se předpokládá využití zejména telefonu, elektronické pošty či faxu, pokud jsou správci daně kontaktní údaje známe. O každém pokusu o vyrozumění se pořídí úřední záznam, který se stane součástí spisu.

V případě rozšíření **ručení za nezaplacenou daň** se stručně řečeno jedná o ručení odběratele za daň ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku, která záměrně nebyla odvedena jeho dodavatelem. Nová úprava v § 109 odst. 2 písm. b) rozšiřuje kritéria ručení⁵⁾. Ručení se tak bude vztahovat i na situace, kdy je úplata "poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko". Poskytovatele platebních služeb je nutné chápat na základě jeho vymezení v ustanovení § 5 zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů.

Příjemce však má možnost se případnému ručitelskému závazku vyhnout. Tato možnost je upravena v § 109a zákona o dani z přidané hodnoty a je pro všechna kritéria ručení stejná. Je jí možnost dobrovolného uhrazení daně za poskytovatele.

3 Režim přenesení daňové povinnosti

Problematiku přenesení daňové povinnosti neboli tzv. **reverse charge** zavedl do českého právního řádu zákon č. 47/2011 Sb. Již dnes se tento režim používá u dodání zlata, dodání různých druhů šrotu, strusek či odpadu nebo při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

S účinností od 1. ledna 2012 je režimem přenesení daňové povinnosti podmíněno i poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Navzdory šířce materie, kterou reverse charge je, a s vědomím toho, že se jedná o téma, které by zasloužilo samostatný seminář, budou dále uvedeny alespoň základní obrysy fungování tohoto režimu. Zájemce o podrobnosti tímto odkazují například na informace Generálního finančního ředitelství na webových stránkách www.mfcr.cz

Základním principem režimu přenesení daňové povinnosti je, jak jeho jméno napovídá, přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň na výstupu, a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, z poskytovatele zdanitelného plnění na příjemce tohoto plnění.

Reverse charge není volitelným režimem. Za předpokladu, že dojde k naplnění zákonem stanovených podmínek, je nutné jej použít. První podmínkou je, že jak poskytovatel zdanitelného plnění, tak jeho příjemce musí být nebo se poskytnutím stavebních nebo montážních prací musí stát plátcem daně. Tento režim se tak vztahuje i na osobu, jíž jsou poskytnuty stavební nebo montážní práce a která není českým plátcem, pokud je v jiném členském státě k dani registrovaná nebo je v terminologii zákona o dani z přidané hodnoty zahraniční osobou. To vyplývá z ustanovení § 94 odst. 16 zákona o dani z přidané hodnoty, které stanovuje, že dnem poskytnutí plnění, které spadá pod režim přenesení daňové povinnosti, se takové osoby stávají plátcem daně. U obcí se reverse charge u stavebních prací použije v případě, že v rámci daného zdanitelného plnění vystupují v pozici osoby povinné k

dani. Druhou podmínkou pro použití režimu přenesení daňové povinnosti je skutečnost, že plátce daně vystupuje při poskytnutí nebo přijetí plnění jako osoba povinná k dani, resp. použije dané zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti.

Splněním těchto dvou podmínek je poskytovatel zdanitelného plnění povinen postupovat podle § 92e ve spojení s § 92a zákona o dani z přidané hodnoty. Pro poskytovatele to znamená povinnost vystavit daňový doklad s obvyklými náležitostmi s tou výjimkou, že v něm neuvede výši daně. Místo toho uvede, "že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno", kterým je příjemce daného plnění. Na příjemce tak přechází povinnost doplnit daňový doklad o výši daně a společně s tím i povinnost přiznat a zaplatit daň, a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Příjemce zdanitelného plnění tak má v případě reverse charge na jedné straně povinnost přiznat a zaplatit daň a na druhé straně mu vzniká nárok na odpočet daně. Ten se řídí obecnou úpravou obsaženou v zákoně o dani z přidané hodnoty. Shrnutí lze prohlásit, že okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, jehož předmětem je poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, vzniká příjemci těchto prací povinnost přiznat a zaplatit daň a zároveň nárok na odpočet daně, který může v případě splnění zákonných podmínek uplatnit.

Pokud by došlo k tomu, že poskytovatel při poskytnutí stavebních nebo montážních prací nepoužil režim přenesení daňové povinnosti, ačkoli tak učinit měl, a místo příjemce plnění daň na výstupu přiznal a zaplatil, nevznikne příjemci tohoto zdanitelného plnění nárok na odpočet daně. V takovém případě je nutné, aby poskytovatel opravil výši daně podle ustanovení § 43 zákona o dani z přidané hodnoty.

Režimu přenesení daňové povinnosti podléhá podle § 92e zákona o dani z přidané hodnoty poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které "podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008". Jedná se o budovy a jejich výstavbu, inženýrské stavby a jejich výstavbu a specializované stavební práce.

S použitím tohoto režimu se pojí také povinnost každého plátce, ať už poskytovatele nebo příjemce plnění, vést evidenci o plněních poskytnutých v režimu přenesení daňové povinnosti a zaslat ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z této evidence správci daně. (Tento výpis je podle pokynu Generálního finančního ředitelství D-4 nutno podávat v elektronické formě.) Se zavedením režimu reverse charge je ještě nutné osvětlit jeden aspekt, kterým je vztah přechodu ze současného stavu na režim přenesení daňové povinnosti. V této souvislosti si vypomůžeme již výše zmíněnou informací Generálního finančního ředitelství. V případě, že dojde k poskytnutí zálohy na stavební či montážní práce před 1. lednem 2012, přičemž den uskutečnění zdanitelného plnění připadne na den počínaje 1. lednem 2012, splní poskytovatel povinnost přiznat daň na výstupu z poskytnuté zálohy a režim přenesení daňové povinnosti se uplatní až na zbylou úplatu poskytnutou od 1. ledna 2012. Příjemce tak splní povinnost přiznat a zaplatit daň za použití ustanovení § 37 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, a to pouze ze základu daně, který bude snížen o zálohu zaplacenou poskytovatelem ještě podle obecného režimu v roce 2011.

Na závěr této kapitoly stručnou poznámku: Režim přenesení daňové povinnosti se týká: Dodání zlata – kód 1, Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů – kód 2, Poskytnutí stavebních a montážních prací – kód 4 a Dodání zboží dle přílohy č.5 (odpady z plastů a kaučuku, sběrový papír a hadry, skleněné střepy a odpad, dálež železný šrot a kovový odpad) - kód 5. Pozornému posluchači jistě neuniklo, že není obsazený kód č.3. Ten byl určen pro obchodování s lehkými topnými oleji a pohonnými hmotami... Kód 3 prostě neprošel

Sněmovnou, důvody si jistě každý z vás domyslí... Je skutečně až groteskní, že problematika, kvůli které se reverse charge v tomto rozsahu zavádí, ze zákona prostě vypadla... Tolik jen pro dokreslení pozadí vzniku novely zákona.

4 Místo plnění pro znalecké obory

Ostatní - § 9

1) Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

(2) Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

(3) Pro účely stanovení místa plnění při poskytnutí služby se za osobu povinnou k dani považuje

a) osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně,

b) osoba identifikovaná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

(4) Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby podle odstavců 1 a 2 se použije, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Služby vztahující se k nemovitosti - § 10

*Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru, je **místo, kde se nemovitost nachází.***

5 Připravované změny

Od 1.1.2013 se předpokládá snížení limitu obratu pro vznik povinné registrace k DPH na 750.000 Kč za 12 po sobě jdoucích měsíců, dále zrušení registrace plátce při pořízení zboží a přijetí služby z jiného členského státu (JČS) a zrušení registrace plátce při poskytnutí služby do JČS podle § 9 odst.1, dále osoby identifikované k dani se stanou identifikovanými osobami. Vymezení osob povinných k dani zůstane beze změn, jedná se tedy o právnické či fyzické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti.

6 Změny, novinky a zajímavosti z daňové oblasti

Sazba daně z příjmů:	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>
fyzických osob	15%	15%	15%
právnických osob	19%	19%	19%

Paušální náklady dle § 7 odst. 7 ZDP– tedy výdaje uplatněné procentem z příjmů, se oproti roku 2010 ve zdaňovacím období 2011 neliší: Zemědělská výroba a řemeslné živnosti 80 %, živnosti ostatní (kromě řemeslných) 60 %, jiné podnikání podle zvláštních předpisů, nezávislá povolání, autorská práva, **znalci**, tlumočníci, rozhodci, insolvenční správci **40 %**, pronájem 30 %.

Zálohy na sociální pojištění:

Minimální zálohy	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>
vedlejší činnost	693	723	735
hlavní činnost	1.731	1.807	1.836

Zálohy na zdravotní pojištění:

Minimální zálohy	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>
vedlejší činnost	0	0	0
hlavní činnost	1.601	1.670	1.697

Změna zákona o dani z nemovitostí

V zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o dani z nemovitostí"), došlo s účinností od 1. ledna 2012 ke změně v oblasti zdanění tzv. "zpevněných ploch". Zdaňování zpevněných ploch přináší v současné době řadu problémů, které vycházejí zejména z nutnosti rozlišit, zda je stavba zpevňující pozemek samostatnou nemovitou věcí, či nikoliv, a tedy zda tato stavba podléhá, nebo nepodléhá dani ze staveb. Pro odstranění tohoto problému je navrženo řešení, které zpevněným plochám dává jednotný daňový režim, ve kterém budou zdaňovány dani z pozemků.

Zpevněná plocha bude definována v § 6 odst. 5 zákona o dani z nemovitostí jako "pozemek nebo jeho část v m² evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, jehož povrch je zpevněn stavbou bez svislé nosné konstrukce". K naplnění definice musí tedy pozemek splnit dvě základní podmínky, a to že je evidován jako ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří a že je jeho povrch zpevněn stavbou bez svislé nosné konstrukce.

Zpevněná plocha, pokud slouží k podnikatelské činnosti, je zdaňována zvláštními sazbami podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, a to pokud slouží k zemědělské prvovýrobě, lesnímu a vodnímu hospodářství, sazbou 1 Kč za m², a v případě ostatních činností 5 Kč za m². V případě, kdy poplatník používá zpevněnou plochu k více podnikatelským účelům a nelze vymezit rozsahy výměry k těmto jednotlivým činnostem, použije se sazba 5 Kč za m².

Zpevněné plochy, které neslouží podnikatelským účelům, se zdaňují stejně jako doposud, tj. buď jako ostatní plocha, nebo jako zastavěná plocha a nádvoří. Nedílnou součástí této úpravy je nový § 7 odst. 4 zákona o dani z nemovitostí, který z předmětu daně ze staveb vyjímá stavby zpevněných ploch pozemků. Tím je zajištěno, že zpevněné plochy, a to jak pozemky, tak stavby, které je zpevňují, budou zdaněny pouze daní z pozemků.

Zrušení „práskací“ povinnosti

Daňový řád, platný od 1.1.2011, který nahradil Zákon o správě daní a poplatků, nepřevzal informační povinnost z § 34 odst.5. - oznámení o nezdaněných vyplacených částkách fyzickým osobám, přesahujícím v úhrnu 40.000 Kč.

Daňový řád upravuje tzv. součinnost třetích osob, spočívající v poskytnutí požadovaných údajů, zásadně až na základě **vyžádání správcem daně**.

Vzhledem k účinnosti zákona od 1.1.2011 se tak správce daně nedozvěděl údaje o osobách, pobírajících předmětné příjmy, již ani za rok 2010.

Příznivou novinkou je, že § 58 odst. 3 daňového řádu konkretizuje při vyžadování údajů obecnou **zásadu přiměřenosti**, podle níž může správce daně informace vyžadovat po třetích osobách pouze v případě, že je nelze získat z jeho vlastní úřední evidence. Dále musí správce upřednostnit spolupráci s jiným orgánem veřejné moci před kontaktem s fyzickou či právnickou osobou.

Dohody o provedení práce od r. 2012

Rozsah práce, na který je možné od 1.1.2012 uzavřít dohodu o provedení práce (DPP), se z dosavadních 150 hodin v kalendářním roce zvyšuje na **300 hodin**. Současně se však ukládá povinnost spočívající v tom, že v DPP musí být uvedena doba, na kterou se dohoda uzavírá. K tomu jen připomínám, že již v roce 2011 byla zavedena povinnost sjednat DPP výhradně písemně! Nebude-li DPP uzavřena písemně, je **neplatná** podle novelizovaného ustanovení § 20 odst 1 a 2 zákoníku práce. Nově ale DPP podléhá nejen 15-ti %-ní sazbě srážkové daně, ale rovněž se z dohod o provedení práce **odvádí zdravotní i sociální pojištění**.