

DHK

DAŇOVÁ A HOSPODÁŘSKÁ KARTOTÉKA

- Hmotný a nehmotný majetek a jeho odpisování v roce 2021
- Problém: Prodej podílu v s. r. o. osvobozen jen zčásti od daně z příjmů fyzických osob
- DPH u nedobytných pohledávek po novelizaci zákona o DPH
- O krok blíže k nové účetní legislativě – účetní závěrka

Časopis je dostupný také v ASPI



Poskytování služeb z/do zahraničí z hlediska daně z přidané hodnoty a jejich zohlednění v daňových tvrzeních správci daně na konkrétních příkladech z praxe – 1. část



Ing. Petr Koubovský,

daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Podnikatelský sektor je velmi rozmanitý, a tak není neobvyklé, že dochází i k rozličným, mnohdy nestandardním transakcím. Kromě prodeje zboží a poskytování služeb v tuzemsku jsou v současné době na denním pořádku i transakce se zahraničními obchodními partnery, a to ať dodavateli, či odběrateli. Vzhledem ke skutečnosti, že se svět neustále posouvá kupředu, není divu, že moderní technologie (v současnosti i díky pandemii covid-19) umožňují poskytovat služby i na dálku a mnozí čeští podnikatelé nabízejí své služby do zahraničí či zahraničním subjektům. Během své praxe se tedy poměrně často setkávám s poskytováním služeb nejen do jiných členských států Evropské unie (dále jen „EU“), ale i do třetích zemí. A právě v těchto případech je důležité pamatovat na správné vykazování poskytování služeb v přiznání k DPH, v souhrnném hlášení nebo Intrastatu, ba co více, je nutné si také prověřit, zdali českému plátcovi nevzniká z tohoto titulu povinnost registrovat se k DPH v zahraničí. Cílem tohoto článku bude shrnout základní pravidla poskytování služeb v mezinárodním měřítku na základě konkrétních příkladů z praxe autora.

Při svém posuzování jsem primárně vycházel z těchto níže uvedených právních předpisů:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“),
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“),
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoOM“),
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“),
- zákon č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „KZ“),
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „VPÚ“).

Hned v úvodu tohoto příspěvku je třeba konstatovat, že stejně jako samotné transakce, tak i právní úprava mezinárodních transakcí je v rámci ZDPH relativně rozsáhlá a celkem komplikovaná. Bohužel teritoriální vymezení pro účely DPH je odlišné od reálného geografického uspořádání. Pro účely DPH se za území členského státu EU nepovažují například známé Kanárské ostrovy, Normanské ostrovy, území Livigno, Campione d'Italia, naopak území Monackého knížectví se pro účely DPH považuje za území Francouzské republiky a území ostrova Man se považuje za území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, území Akrotiri a Dhekelia se považují za území Kypru.¹

Dalším rozlišujícím parametrem je statut poskytovatele, ev. odběratele služeb, tj. zdali je, či není plátcem DPH, a proto si v následujícím textu podrobněji rozebereme obě hlediska.

Hledisko plátce DPH

Pokud je poskytovatel služeb již plátcem DPH ve smyslu ZDPH, bude se poskytování služeb v mezinárodním měřítku řídit ustanoveními ZDPH. Poskytování služeb je upraveno v různých ustanoveních tohoto zákona, přičemž nemusejí být zrovna jednoduchá, ba spíše mnohdy naopak poměrně komplikovaná. Jedním ze zásadních a klíčových parametrů je správné stanovení místa plnění, neboť od něho se totiž následně bude odvíjet uplatnění režimu DPH. V praxi konkrétně může dojít:

- na straně poskytovatele k účtování bez DPH a příjemce plnění přizná DPH (jedná o režim přenesení daňové povinnosti, z anglického „reverse charge“),
- anebo bude uplatněna česká DPH,
- případně také může dojít k povinnosti registrace k DPH v zahraničí.

Jestliže je místo zdanitelného plnění stanoveno mimo území České republiky, není vůbec předmětem české DPH a poskytovatel služby zachytí ve svých účetních knihách či evidenci plnění bez DPH. Předmětná hodnota plnění pak nespadá do obratu pro účely DPH, kam spadají pouze plnění s místem plnění v tuzemsku.²

Dle § 9 ZDPH jsou nastavena základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby následujícím způsobem:

- **Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani** je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna (provozovnu se rozumí organizační složka, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje).³
- **Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani** je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.⁴

ZDPH dále stanoví určité speciální případy, řekněme výjimky **z výše uvedených pravidel**:

Popis služby	Místo plnění	Ustanovení v ZDPH
služby poskytnuté osobě povinné k dani do 3. země	místo skutečného užití	§ 9a ZDPH
služby vztahující se k nemovité věci	místo lokace nemovité věci	§ 10 ZDPH
služby přepravy osob	místo, kde se přeprava uskutečňuje	§ 10a ZDPH
služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy	místo konání předmětné akce	§ 10b ZDPH
stravovací služby	místo poskytnutí služby	§ 10c ZDPH
krátkodobý nájem dopravního prostředku	místo, kde je přebírán předmět nájmu	§ 10d ZDPH
poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani	místo zajišťovaného plnění	§ 10e ZDPH
poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani	místo uskutečnění přepravy	§ 10f ZDPH
poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité hmotné věci osobě nepovinné k dani	místo skutečného poskytnutí	§ 10g ZDPH
poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani do třetí země	místo příjemce služby	§ 10h ZDPH
poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby osobě nepovinné k dani	místo příjemce služby	§ 10i ZDPH

Poskytování služeb s místem plnění mimo tuzemsko je plátcé DPH povinen vykázat jako další transakce v rámci přiznání k DPH, případně i v rámci souhrnného hlášení. Zde přichází v úvahu následující vykazání:

- řádek č. 21 – *Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě EU,*
- řádek č. 26 – *Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet,*
- v rámci souhrnného hlášení budou služby vykázány pod kódem „3“.

Plnění v podobě poskytnutí služby do zahraničí se považuje za uskutečněné poskytnutím předmětné služby, resp. přijetím úplaty na toto plnění.⁵ Plátcé DPH vykazuje poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko právě ke dni uskutečnění tohoto plnění. Pokud by docházelo k poskytování plnění po dobu delší než 12 měsíců, považuje se plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku, pokud se jedná o poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko.

V této souvislosti je určitě na místě upozornit i na náležitosti vystavovaného daňového dokladu. Daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky stanovené ZDPH a může mít listinnou nebo elektronickou podobu. Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje.⁶

Kromě standardních v podnikatelském prostředí zřejmých náležitostí bych rád upozornil mimo jiné na to, že správně vystavený daňový doklad by měl obsahovat **základ daně, sazbu daně, výši daně** (příčemž tuto vždy v české měně). Rovněž by se nemělo zapomenout na:

- případný odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně,
- případné sdělení „vystaveno zákazníkem“, je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu,
- případné sdělení „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

Daňové doklady (lidově řečeno faktury) mohou být vystavovány i například v angličtině,⁷ je-li splněna podmínka srozumitelnosti podle § 8 odst. 5 ZoÚ. Jestliže je obsah účetního případu srozumitelný, není nutný překlad.

Hledisko NE-plátce DPH

Skutečnost, že jako NE-plátce poskytujete své služby do zahraničí, anebo je naopak od zahraničních subjektů přijímáte, může vést k tomu, že bude/jste tzv. identifikovaná osoba.⁸ To s sebou mimo jiné přináší povinnost k platbě DPH.

Co je a proč vůbec vzniká identifikovaná osoba? Dle mého názoru představuje „identifikovaná osoba“ jakousi speciální formu plátce DPH. Důvodem jejího vzniku je pak právě realizace nahodilých přeshraničních plnění, která by jinak u podnikatelů vedla k přímé plnohodnotné „plátcovské“ registraci k DPH. Tato skutečnost by samozřejmě vedla k administrativnímu zatížení jich samotných i státní správy. Oproti tomu identifikovaná osoba zjednodušeně řečeno není plátcem DPH pro tuzemská plnění, ale pouze pro ty zahraniční.

Identifikovanou osobou se stává ten, kdo:

- podniká s tím, že pořizuje zboží z jiného členského státu EU (samozřejmě není plátcem DPH),
- podniká s tím, že přijme službu od cizince (i mimo EU), bez ohledu na jeho plátcovství v jeho zemi,
- poskytne službu nebo zboží do jiné členské země plátcí DPH,
- je plátcem DPH, nicméně se rozhodne přestat podnikat (při deregistraci jako plátce u správce daně se však na rok stává právě identifikovanou osobou).

Zákon o DPH pak stanoví povinnost se do 15 dní po poskytnutí služby do zahraničí zaregistrovat jako „identifikovaná osoba“ u správce daně, nicméně identifikovanou osobou jste již ze zákona ode dne splnění některé ze čtyř výše uvedených podmínek.⁹

Statut identifikované osoby automaticky stanovuje povinnost odvodu DPH, například z pořízeného zboží či služby ze zahraničí, avšak na rozdíl od plátce nemá identifikovaná osoba nárok na odpočet DPH na vstupu. Zdanitelné plnění v podobě poskytnuté služby do zahraničí je nutné uvést nejen do daňového přiznání, ale i do souhrnného hlášení. Přiznání podávají identifikované osoby pouze v případě, že jim ve zdaňovacím období vznikne daňová povinnost a zapíše do něj právě jen přeshraniční plnění.

Dle pokynu k vyplnění daňového přiznání identifikovaná osoba (dle § 6g až § 6l ZDPH) postupuje při vyplňování přiznání přiměřeně jako plátce. Křížkem v kolonce „Identifikovaná osoba“ potvrzuje, že přiznání podává identifikovaná osoba, avšak nevyplňuje kolonku „Kód zdaňovacího období následujícího roku“ ani kolonku „Rodné číslo / IČ“.¹⁰ Dle pokynů k vyplnění kontrolního hlášení nejsou povinny identifikované osoby (dle § 6g až § 6l ZDPH) kontrolní hlášení podávat.¹¹

V rámci své praxe jsem se setkal například s těmito konkrétními případy:

PŘÍKLAD 1: Poskytnutí služby plátcem DPH do třetí země (např. USA)
Český plátce DPH poskytne US společnosti, která nemá v České republice registraci k DPH, ani provozovnu pro účely DPH, marketingové služby za 250 000 Kč. Jaké bude tato transakce mít dopady pro českého dodavatele – plátce DPH právě z hlediska DPH?

Z hlediska DPH se jedná o poskytnutí služby s místem plnění v sídle příjemce, tedy v USA (viz základní pravidlo určení místa plnění). Český plátce nebude uplatňovat DPH a plnění v podobě poskytnutí marketingových služeb se vykáže na řádku 26 DPH přiznání, v kontrolním hlášení se nic nevykáže.

PŘÍKLAD 2: Poskytnutí služby plátcem DPH do EU
Český plátce poskytne slovenské společnosti, která se mu prokázala platným slovenským DIČ, právní poradenské služby za 100 000 Kč. Slovenská společnost nemá v České republice provozovnu pro účely DPH. Jaké bude tato transakce mít dopady pro českého dodavatele – plátce DPH právě z hlediska DPH?

Z hlediska DPH se jedná o poskytnutí služby s místem plnění v sídle příjemce, tedy na Slovensku (viz základní pravidlo určení místa plnění). Protože příjemce služby je osoba povinná k dani, DPH na výstupu je povinen přiznat příjemce této služby. Český plátce nebude uplatňovat DPH a vykáže poskytnutí předmětné služby na řádku 21 přiznání k DPH a zároveň také v souhrnném hlášení pod kódem „3“.

V případě fakturace úroků z prodlení z důvodu pozdní úhrady se nejedná o navýšení původně dohodnuté ceny ani o poskytnutí služby a z tohoto důvodu tedy nejsou sankční úroky předmětem DPH a tudíž se nevykážou ani v přiznání k DPH, ani v kontrolním hlášení.

PŘÍKLAD 3: Poskytnutí služby plátcem DPH nepodnikateli do EU
Česká právní kancelář – plátce DPH poskytl polskému občanovi – nepodnikateli, poradenské služby v oblasti investičních možností na českém trhu, jelikož tento občan se rozhodl pro investování na českém trhu. Za tyto své služby požaduje úhradu ve výši 50 000 Kč. Jaké bude tato transakce mít dopady pro českého dodavatele – plátce DPH právě z hlediska DPH?

V daném případě půjde o poskytnutí služby podle základního pravidla, nicméně zde osobě nepovinné k dani. Pro českého plátce půjde o poskytnutí služby s místem plnění v sídle poskytovatele, tedy v České republice. Česká právní kancelář, jakožto plátce, odvede z předmětných služeb DPH. Poradenské služby budou vykážány na

DANĚ

řádku 1 přiznání k DPH (základ daně – 50 000 Kč; DPH – 10 500 Kč) a v kontrolním hlášení v sekci A5.

Poznámka redakce: Na dokončení příspěvku se můžete těšit v příštím čísle časopisu DHK č. 15/2021.

- 1 § 3 ZDPH.
- 2 § 4a ZDPH.
- 3 § 9 odst. 1 ZDPH.
- 4 § 9 odst. 2 ZDPH.
- 5 § 21 ZDPH.
- 6 § 26 ZDP.
- 7 § 4 odst. 13 ZoÚ.
- 8 § 6g a následující ZDPH.
- 9 § 97 ZDPH.
- 10 Více viz https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5412_18.pdf?202109220744.
- 11 Více viz <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/pokyny-kh-k-5-1-2021.pdf>.

«

1. VOX a. s.



Vzdělávání
Otevírá
X možností

FKSP A SOCIÁLNÍ FONDY

TERMÍN: 17. 12. 2021

PŘEDNÁŠÍ: Ing. Martin Šabo

CENA: 2 290 Kč (osvobozeno od DPH, akreditace MV ČR)

DIGITÁLNÍ ÚČETNICTVÍ, DANĚ A KOMUNIKACE

TERMÍN: 20. 12. 2021

PŘEDNÁŠÍ: MUDr. Milan Vodička

CENA: 2 360 Kč vč. 21 % DPH

ZMĚNY V ÚČETNICTVÍ A DANÍCH AKTUÁLNĚ A PRO ROK 2022

TERMÍN: 21. 12. 2021

PŘEDNÁŠÍ: p. Tomáš Líbal;

Ing. Petr Kout, CSc.

CENA: 3 497 Kč vč. 21 % DPH

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI A FUNKČNÍCH POŽITKŮ V ROCE 2022 A ROČNÍ ZÚČTOVÁNÍ ZA ROK 2021

TERMÍN: 22. 12. 2021

PŘEDNÁŠÍ: p. Zdeněk Krížek

CENA: 2 771 Kč vč. 21 % DPH

VELKÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA VČETNĚ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB ZA ROK 2021

TERMÍN: 3.–4. 1. 2022

PŘEDNÁŠÍ: Ing. Ivana Pilařová

CENA: 5 179 Kč vč. 21 % DPH

DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ V ROCE 2022

TERMÍN: 11. 1. 2022

PŘEDNÁŠÍ: Ing. Jana Procházková

CENA: 3 497 Kč vč. 21 % DPH

ÚČETNICTVÍ PRÁVNICKÝCH OSOB, DAŇ Z PŘÍJMŮ A DPH V ROCE 2022

TERMÍN: 12.–14. 1. 2022

PŘEDNÁŠÍ: Ing. Jana Pilátová;

Bc. Marta Šťastná;

Ing. Lenka Dvořáková

CENA: 7 708 Kč vč. 21 % DPH

Více informací nejen o těchto seminářích a možnost přihlásit se naleznete na www.vox.cz.

V případě dotazů se na nás neváhejte obrátit:

777 741 777 | vox@vox-kurzy.cz.