

## DPH ve stavebnictví od 1. 1. 2012

### Změna snížené sazby daně

#### Bod 6 - změna snížené sazby daně od 1. 1. 2012

Toto přechodné ustanovení řeší uplatnění sazby daně v případech, kdy do dne předcházejícího den nabytí účinnosti novely zákona (tj. do 31. prosince 2011) vznikne plátcovi povinnost přiznat a zaplatit daň z přijaté úplaty (zálohy) přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění ve výši snížené sazby daně 10 % a ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, které nastane dnem nebo po dni nabytí účinnosti novely zákona (tj. od 1. ledna 2012) vznikne povinnost přiznat daň ze zbývajících částí úplaty za zdanitelné plnění, tj. již v nové výši snížené sazby daně 14 %. Navrhuje se stanovit, aby plátec, který přijme úplatu (zálohu) přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění a vznikne mu povinnost přiznat daň do dne předcházejícího nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. do 31. prosince 2011), kdy uplatní sníženou sazbu daně (10 %), ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, které nastane dnem nebo po dni účinnosti tohoto zákona (tj. od 1. ledna 2012), uplatnil sníženou sazbu daně v nové výši (14 %), avšak pouze ze základu, který se pro tyto případy stanoví podle § 37 odst. 3 ZDPH (rozdíl mezi celkovou sjednanou částkou a součtem přijatých úplat, záloh). Částka, ze které již byla daň přiznána při přijetí úplaty (zálohy) se již ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebude zdaňovat novou sazbou daně (již uplatněná daň se nebude měnit). Tento postup se uplatní obecně u všech zdanitelných plnění podléhajících snížené sazbě daně, u plnění podléhajících základní sazbě daně se uplatní stejná sazba daně jak k datu přijetí úplat, tak k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

#### Příklad 4

*Plátec daně provádí v průběhu října 2011 až června 2012 výstavbu sociálního rodinného domu pro zákazníka pana Nového. Celková cena je ve smlouvě stanovena na 5 000 000 Kč plus platná sazba daně. Smluvně je požadována záloha k 15.10. ve výši 2 000 000 Kč plus 10 % DPH, tj. celkem 2 200 000 Kč. Tato záloha je zaplacená.*

*Po ukončení výstavby, je rodinný dům předán 20. 6. 2012 investorovi a je mu současně předloženo vyúčtování.*

<i>Základ daně</i>	<i>5 000 000 Kč bez DPH</i>
<i>Odpočet zálohy</i>	<i>2 000 000 Kč bez DPH</i>
<i>Doplatek</i>	<i>3 000 000 Kč bez DPH plus 14 % DPH = 420 000 Kč</i>
<b><i>Doplatek celkem</i></b>	<b><i>3 420 000 Kč.</i></b>

### Technické zhodnocení

#### Bod 9 – technické zhodnocení (§ 78 odst. 3)

Přechodná ustanovení v tomto bodě upravují postup v případě technického zhodnocení, které bylo pořízeno přede dnem nabytí účinnosti novely zákona.

Při úpravě odpočtu daně bude plátec i nadále postupovat podle § 78 odst. 3 ve znění do konce roku 2011, který řeší lhůtu pro úpravu odpočtu daně. Pokud plátec pořídí technické zhodnocení dlouhodobého majetku do konce roku 2011, pak lhůta pro úpravu odpočtu činí 5 let.

Výpočet částky úpravy odpočtu daně se bude také řídit v daném případě ustanovením § 78a odst. 1 ZDPH ve znění do konce roku 2011.

**Ustanovení § 78 odst. 3** které stanovuje lhůtu pro úpravu odpočtu daně, doznává novelou upřesnění v tom smyslu, že v případě staveb, bytů, nebytových prostor **a jejich technického zhodnocení** a v případě pozemků se lhůta pro úpravu odpočtu daně prodlužuje na 10 let.

**Novela tedy zavádí lhůtu 10 let i na technické zhodnocení staveb, bytů, nebytových prostor. To se bude vztahovat na technické zhodnocení pořízené po 1. 1. 2012.**

#### **Přenesení daňové povinnosti podle § 92a**

#### **Bod 10 – přenesení daňové povinnosti podle § 92a, resp. § 92e ZDPH**

V bodě 10 přechodných ustanovení se stanoví výpočet základu daně v případě přijetí úplaty přede dnem nabytí účinnosti novely zákona u režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a ZDPH a plnění se uskuteční po 1. 1. 2012. Základ daně se stanoví jako rozdíl mezi celkovou hodnotou zdanitelného plnění a hodnotou přijaté úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění. Je tak řešen případ, kdy ještě v roce 2011, u stavebních prací režim přenesení daňové povinnosti nebyl zaveden a poskytovatel plnění požadoval zálohu předem. Pokud plnění nastalo až po novele zákona, tj. po 1. 1. 2012, pak se již na toto plnění vztahuje nový režim § 92a. Tedy zbývající částka po uskutečnění zdanitelného plnění bude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti.

#### **Příklad 5**

*Stavební firma uzavře smlouvu o dílo na výstavbu administrativní budovy dne 15. 9. 2011 s investorem s tím, že je požadovaná záloha ve výši 1 200 000 Kč včetně DPH do konce října 2011. Dílo má být dokončeno 1. 5. 2012 a má stanovenou kalkulovanou hodnotu 5 000 000 Kč, plus platná sazba daně. Jak to bude s DPH?*

*Investor poskytne zálohu 20. 10. 2011 ve výši 1 200 000 Kč včetně DPH. Na základě daňového dokladu přijatého od stavební firmy dne 28. 10. 2011 uplatní nárok na odpočet za měsíc říjen ve výši 200 000 Kč. Stavební firma 200 000 Kč DPH odvede za měsíc říjen státu.*

*Po předání stavby dne 30. 4. 2012 stavební firma vystaví daňový doklad dne 4. 5. 2012 na úhradu zbývající částky, tj. 4 000 000 Kč. Protože se plnění uskutečnilo v době účinnosti novely zákona o DPH, podléhá úpravě podle § 92e, tj. režimu přenesení daňové povinnosti.*

*Stavební firma uvede na daňovém dokladu s náležitostmi podle § 28 odst. 2 písm. a) až k) mimo jiné také sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce daně, pro kterého se plnění uskutečnilo. Na daňovém dokladu bude tedy vyčíslena hodnota 4 000 000 Kč sazba daně 20%, ale daň vypočtena nebude. Za její výpočet a odvod daně odpovídá příjemce plnění, tedy investor. Stavební firma i investor jsou povinni podle § 92a odst. 6 předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely obsahující údaje podle odstavce 4 nebo 5, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Investor obdržel daňový doklad 6. 5. 2012, a tudíž uvede do daňového přiznání za měsíc květen 2012 toto plnění do řádku 10 a nárok na odpočet daně do řádku 43. Hodnotu pořízeného majetku uvede investor současně do ř. 47 daňového přiznání.*

*„10. Pokud plátce uskutečňuje ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona zdanitelné plnění, u kterého je povinen použít režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a vznikla mu přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty, stanoví u tohoto zdanitelného plnění základ daně z rozdílu mezi základem daně podle § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a souhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“*

**K režimu přenesení daňové povinnosti doplníme, že na stránkách České daňové správy vyšla „Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH“.**

#### **Sazba daně u služeb podle § 21 odst. 5 ZDPH**

Pokud se při poskytnutí služby podle § 21 odst. 5 písm. a) považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem vystavení daňového dokladu nebo dnem poskytnutí služby a to tím dnem, který nastane dříve, pak v případě kdy je před uskutečněním zdanitelného plnění vystaven daňový doklad na opravu podlah rodinného domu do konce

Zapsáno v OR Krajským soudem v Ústí nad Labem oddíl C., vložka 7650

roku 2011, bude základ daně uveden se sazbou daně 10 %, a to i přes to, že služba bude dokončena nebo uskutečněna celá v lednu 2012, kdy již je platná snížená sazba daně 14 %.

**Důvodem je to, že den vzniku povinnosti přiznat daň je v uvedeném případě den vystavení daňového dokladu,** který byl vystaven před uskutečněním zdanitelného plnění. (Nejedná se přitom o daňový doklad vystavený k přijaté úplatě před uskutečněním zdanitelného plnění).

#### Příklad 6

#### Sazby daně u bytové výstavby na přelomu roku 2011 a 2012

*Dodavatel stavebních prací na bytovém domě nerozděleném na jednotky (nástavba nebytových prostor) započal práce v roce 2011 a fakturace probíhala podle dílčích plnění. Za dílčí plnění v roce 2011 odváděl dodavatel 10 % DPH. V roce 2012 byly práce dokončeny a proběhla kolaudace. Za dílčí plnění v roce 2011 do kolaudace bylo fakturováno se sníženou sazbou daně 10 %. Před dokončením stavby v roce 2012 došlo ke změně dispozic a převážily prostory určené pro jiné účely než k bydlení. Dokončované prostory byly určeny pro podnikatelské aktivity a podlahová plocha těchto prostor byla větší než polovina celkové podlahové plochy prostor pro bydlení. Po kolaudaci, kdy se již jednalo podle rozhodnutí stavebního úřadu o nebytový dům, proběhla ještě poslední fakturace za poslední dílčí plnění. U této fakturace již uplatnil dodavatel základní sazbu daně platnou v době uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v roce 2012 sazbu 20 %.*

Obdobně bude výše sazby daně záviset na dni povinnosti přiznat daň, resp. na právní úpravě zákona o DPH platné k tomuto dni i v jiných případech. Pokud u stavebních prací u bytové výstavby, např. poskytovaných na základě smlouvy o dílo, vzniká povinnost přiznat daň ke dni převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části, uplatní se sazba daně ve výši 10 %, pokud je dílo nebo jeho dílčí část převzato a předáno do 31. 12. 2011 [§ 21 odst. 6 písm. a) ZDPH].

Bude-li dílo převzato a předáno v roce 2012, uplatní se sazba daně ve výši 14%, avšak za podmínky, že se podle ustanovení § 48a ZDPH bude jednat o stavbu pro sociálního bydlení a to i v případě, kdy stavební práce započnou již v roce 2011.

V případě že výsledkem výstavby bude pouze rodinný dům nebo bytový dům nikoli pro sociální bydlení, uplatní se z přijaté úplaty v roce 2012, kdy dojde k předání stavby základní sazba daně 20 %.

#### Oprava výše daně v jiných případech

#### Opravný daňový doklad – oprava výše daně v jiných případech (oprava chyb podle § 43 ZDPH)

V případech, kdy plátce nebo osoba identifikovaná k dani uplatnila a přiznala daň jinak než stanoví tento zákon (tedy v případě chyby jako je chybné určení sazby daně, předmětu daně, a jiné), a tím **zvýšila daň na výstupu** nebo svoji daňovou povinnost, **je oprávněna** provést opravu v dodatečném daňovém přiznání .

V případě, kdy plátce nebo osoba identifikovaná k dani zvýšila svoji daňovou povinnost, má možnost opravy v dodatečném daňovém přiznání na základě doručení opravného daňového dokladu nebo provedení opravy v daňové evidenci .

*(Toto ustanovení není příznivé pro příjemce původního daňového dokladu s chybnou výší daně, ve vazbě na novelované ustanovení § 73 odst. 6, kdy má plátce nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani, která má být uplatněna podle tohoto zákona. Pokud příjemce plnění nezaznamená chybné stanovení vyšší daně na daňovém dokladu a dodavatel opravu výše daně neopraví, nárok na odpočet v původní nesprávné výši nebude správcem daně uznán s veškerými sankčními dopady)*

Podle ustanovení § 43 bude postupovat přiměřeně i osoba, která uvedla daň na doklad a vznikla jí povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. k). To znamená že osoba, která není plátcem daně a vystavila doklad na němž uvedla daň, vystaví „opravný daňový doklad“.

Zapsáno v OR Krajským soudem v Ústí nad Labem oddíl C., vložka 7650

Rovněž se úpravou § 43 ruší daňový dobropis a daňový vrubopis, které jsou nahrazeny „opravným dokladem“ (viz § 28 odst. 1 ZDPH).

Podle § 43 budou opravy chyb principiálně vždy provedeny v dodatečném daňovém přiznání.

Pokud plátce bude opravovat základ daně v roce 2011 za plnění uskutečněné v roce 2009, použije při vystavení opravného daňového dokladu sazbu daně platnou v roce 2009, sníženou 9 % nebo základní 19 %.

#### **Příklad 10**

*Plátce daně provedl výstavbu oplocení a bazénu u rodinného domu pro zákazníka v říjnu 2011. Plnění zatížil základní sazbou daně 20 % a vystavil řádný daňový doklad. V lednu 2012 však zjistil, že výstavba uvedeného příslušenství byla u sociálního rodinného domu, kde měl plátce použít podle § 48a ZDPH sníženou sazbu daně. Vystaví tedy na konci ledna 2012 opravný daňový doklad, na němž se záporným znaménkem uvede původní základ daně, původní sazbu daně a daň 20 % a uvede s kladným znaménkem základ daně a sníženou sazbu daně 10 % platnou k datu uskutečnění původního zdanitelného plnění. A to přesto, že v době, kdy bude vystavovat opravný daňový doklad, platí již základní sazba daně 20 % a snížená sazba daně 14 %. Opravný daňový doklad doručí zákazníkovi v únoru 2012. V měsíci únoru plátce podá dodatečné daňové přiznání za měsíc říjen 2011.*

#### **Oprava základu daně a výše daně**

#### **Opravný daňový doklad – Oprava základu daně a výše daně (§ 42 ZDPH)**

Novela zákona s účinností od 1. 1. 2011 značně mění ustanovení týkající se oprav základu daně a výše daně. Zásadní změnou je zakotvení povinnosti opravy základu daně a daně ve všech případech uvedených v § 42 odst. 1 písm. a) až f), tedy i tehdy, má-li se základ daně snižovat. Doposud byla oprava základu daně umožněna v případě zvýšení základu daně. Plátce měl do konce roku 2010 možnost takové opravy. Ovšem s účinností novely ZDPH je plátce daně povinen uvedené opravy základu daně a výše daně provést.

Zákon stanoví taxativní výčet podmínek, pro opravu základu daně a výše daně, které se nemění proti znění ZDPH do konce roku 2010.

**§ 42 odst. 2** stanoví povinnost plátce vystavit opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad při poskytnutí původního plnění, nebo v případě, kdy daňový doklad vystavil dobrovolně a to do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy. Jedná se o pravidla pro povinnost vystavení opravného dokladu, která jsou pevně daná.

#### **Zdaňovací období, ve kterém plátce uvede opravu základu daně a výše daně do daňového přiznání**

Tuto problematiku řeší § 42 odst. 3.

**„(3) Oprava základu daně a výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce**

*a) opravou základu daně a výše daně **zvysuje daň** na výstupu nebo svoji daňovou povinnost,*

*b) **opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu** nebo svoji daňovou povinnost a osoba povinná k dani, právnická osoba, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání, nebo osoba identifikovaná k dani, pro kterou se původní plnění uskutečnilo nebo která poskytla úplatu, z níž vznikla povinnost přiznat daň, **obdržela opravný daňový doklad, nebo***

*c) **provedl opravu základu daně a výše daně v daňové evidenci, pokud plátce neměl povinnost vystavit opravný daňový doklad podle odstavce 2.**“*

Zapsáno v OR Krajským soudem v Ústí nad Labem oddíl C., vložka 7650

Ve vazbě na povinnost plátce vystavit opravný daňový doklad při změně základu daně a výše daně je zásadní novinkou, že na straně odběratele je povinností opravit odpočet daně v okamžiku, kdy se o okolnostech zakládajících snížení základu daně dozvěděl. Tato povinnost u odběratele vyplývá z úpravy § 74 odst. 1 ZDPH a bude nově klást zvýšené nároky na vnitřní informační systém. Účetní firmy musí být včas informována o vrácení zboží ze skladu (skladový informační systém), případně o vzniku nároku na slevu z ceny dohodnutou obchodním oddělením.

Novelou je zrušen termín daňový dobropis a vrubopis, místo toho se užívá **termín opravný daňový doklad**.

Náležitosti opravného daňového dokladu jsou uvedeny v § 45 ZDPH.

#### **Příklad 11**

*Plátce daně v září 2011 dodá jinému plátcovi podle předávacího protokolu stavbu dílny. Podle smlouvy byla dohodnuta cena 1 000 000 Kč plus 20 % DPH. Dodavatel podle smlouvy vystavil daňový doklad s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2011. Daň ve výši 200 000 Kč odvedl za měsíc září. Investor uplatnil nárok na odpočet daně až v měsíci říjnu, kdy obdržel daňový doklad (§ 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. Odběratel v listopadu reklamoval závady na dokončené dílně a po reklamačním řízení byla na konci listopadu dohodnuta sleva 100 000 Kč plus platná sazba DPH. Dodavatel vystavil opravný daňový doklad a doručil odběrateli dne 1. 12. 2011.*

*Původní daňový doklad - DD č. 201112*

*celkem k zaplacení 1 200 000 Kč*

**Opravný daňový doklad** bude vystaven s náležitostmi podle § 45:

- *Identifikační údaje dodavatele a odběratele,*
- *Důvod opravy: oprava základu daně – reklamační řízení*
- *Evidenční číslo opravného daňového dokladu: 202010*
- *Původní evidenční číslo daňového dokladu: 201112*
- *Rozdíl mezi opraveným a původním základem daně: - 100 000 Kč*
- *Rozdíl mezi opravenou a původní daní - 20 000 Kč*
- *Rozdíl mezi opravenou a původní úplatou - 120 000 Kč*

*Dodavatel na základě vystaveného opravného daňového dokladu sníží v řádném daňovém přiznání za měsíc prosinec, kdy doručil opravný daňový doklad odběrateli odvod DPH ve výši 20 000 Kč. Odběratel vrátí částku odpočtu daně ve výši 20 000 Kč za měsíc listopad, kdy se dozvěděl o výsledku reklamace.*