

**Dotazy Svazu měst a obcí České republiky  
k novele zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty**

(zpracováno Ministerstvem financí v březnu 2011)

**K § 4 odst. 3 písm. e) – lze při rozhodování, zda jde o majetek vytvořený vlastní činností, zohledňovat míru vlastní práce? Např. obec kupuje dlouhodobý hmotný majetek nad 40 tis. Kč, avšak montáž provede zaměstnanec úřadu. Pokud by montáž byla provedena externě, představovala by 10 % ceny dodávky. Jde o majetek pořízení ve vlastní režii? Změnila by se nějak situace, pokud by jen pracovník obce asistoval firmě při vykládce a přenesení na místo určení?**

**Odpověď:** 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.

**Ke stejnému ustanovení – v důvodové zprávě se mj. uvádí „dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností je rovněž dlouhodobý majetek vytvořený na základě tzv. subdodávek.“ Jak posuzovat výstavbu školního hřiště se zázemím v majetku obce (plátce DPH, hřiště se bude rovněž pronajímat), kde projekt připravila společnost A, terénní úpravy zajistila společnost B, šatny a sprchy postavila společnost C, osvětlení společnost D. Jde o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností? Změnila by se nějak situace, pokud by firma A zpracovala projekt, firma B by komplexně zajišťovala stavební práce a firma C by prováděla stavební dozor?**

**Odpověď:** 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 nespĺňuje 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.

**Bude jako investice vytvořená vlastní činností hodnocena i situace, kdy se například na stavebních pracích bude podílet příspěvková organizace města, která nebude práce fakturovat, ale bude mít související náklady kryty prostřednictvím příspěvku?**

**Odpověď:** 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.

**Je možno vysvětlit, jak bude MF nahlížet na budování infrastruktury pro rodinné domy, která bude považována za investici vytvořenou vlastní činností a bude zahrnovat výstavbu kanalizace, vodovodu, plynovodu, komunikace, veřejného osvětlení. V rámci investice bude i část společných nákladů staveniště, společný stavební dozor. Jedná se z pohledu MF o jednu akci nebo je to série samostatných staveb? Ve vazbě na toto rozhodnutí se podstatným způsobem mění i režim zdaňování podle novely.**

**Odpověď:** 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.

**Upozorňujeme, že změnou systému v případě investic vytvořených vlastní činností – zejména pokud se týká technických zhodnocení - dochází u řady projektů, které jsou financovány plně či částečně prostřednictvím dotací, k významným změnám ve finančních tocích, na které ale nejsou dotační podmínky vesměs připraveny. Připravuje MF v této souvislosti pokyny pro poskytovatele dotací?**

**Odpověď:** 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.

**Každé technické zhodnocení je tedy chápáno jako investice vytvořená vlastní činností, kdy se dle § 13 odst. 4 písm. b) dnem jeho dodáním považuje den uvedení do stavu způsobilého k užívání. Znamená to tedy, že k tomuto dni se váže vznik daně na výstupu? Je součástí daňového základu v tomto případě také hodnota dodávek od neplátců, příp. vlastních zaměstnanců? Uveďte, prosím, správný sled operací, které má plátce (obec s poměrem ekonomických činností 20 % a koeficientem krácení nároku 40 %) provést v případě např. nástavby budovy radnice o prostory částečně sloužící pro výkon veřejné správy a částečně pro správu lesního majetku.**

**Odpověď:** 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“

**Řeší novela problematiku rozpracovaných investic? U obcí jde např. o kanalizace, kdy řada obcí zatím postupuje systémem plného odpočtu. K okamžiku nabytí účinnosti budou mít třeba investici rozpracovanu z 50 %. Je možno detailně popsat správný postup po novele s odkazy na příslušná ustanovení?**

**Odpověď:** 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.

**Jak ve vztahu k § 36 odst. 6 posuzovat zdanitelné plnění v případě výběrového řízení, kdy se podaří snížit cenu např. o 20 % oproti hodnotě, kterou by bylo možno považovat za cenu obvyklou (například na základě nacenění rozpočtu projektantem)?**

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

**Jak v souladu s novým pojetím nároku na odpočet řešit (spíše účetně) zachycení faktur, které obsahují daňové náklady pro daň z příjmů za předchozí období, ale fakturu plátce obdrží až v období následujícím?**

**Odpořádání:** 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.

**Využije se nárok na odpočet v okamžiku obdržení dokladu také v případě tuzemského reverse – charge, který se začne aplikovat od roku 2012?**

**Odpořádání:** 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.

**Prosíme o velmi detailní návod jako postupovat při výpočtu koeficientu krácení nároku dle § 76 na odpočet za přechodný rok 2011 a dále za „standardní“ rok. Je potřeba brát v úvahu, že v roce 2011 vzniknou pravděpodobně dvě vypořádací období – do 31. 3. a po 1. 4., přitom si nejsme jisti, že znění novely, které bylo schváleno poslaneckou sněmovnou, na tuto záležitost v přechodných ustanoveních pamatuje.**

**Odpořádání:** 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.

**Režim přenesení daňové povinnosti v případě stavebních a montážních prací dle § 92e odkazuje na klasifikaci CZ-CPA 41 až 43. Oddíl 43 však obsahuje veškeré práce stavebního charakteru, tedy rovněž opravy, např. drobné instalatérské práce. Znamená to tedy, že obce budou muset dle § 92a odst. 5 vést evidenci pro veškeré stavební práce, která provedou plátcí DPH, tedy bez ohledu na hodnotu zdanitelného plnění?**

**Odpověď:** 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.

**Zavedení režimu tuzemského reverse-charge představuje zásadní změnu také z hlediska účtování, finančního vykazování a hodnocení uznatelných výdajů financování stavebních investic. Bylo by možné ve spolupráci s příslušnými odbory MF, příp. rovněž MMR, zajistit metodiku správného účtování a vykazování?**

**Odpověď:** 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.

**Neexistuje riziko, že zavedením reverse-charge se velmi komplikuje vypořádání dotací tak, že s odkazem na administrativní náročnost přestane být DPH pro neplátce uznatelným výdajem?**

**Odpověď:** 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.

**Dle § 28 musí daňový doklad (běžný i zjednodušený) obsahovat sazbu daně. Kdo v případě aplikace systému reverse-charge má odpovědnost za správné stanovení sazby daně – příjemce dokladu nebo plátce, který jej vystavil? Vysvětlení prosíme rovněž s ohledem na § 73 odst. 6.**

**Odpověď:** 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 obdržený daňový doklad doplnit výši daně a zodpovídá za správnost vypočtené daně.