

Daň z přidané hodnoty při přeshraničních kontraktech v roce 2013

Dne 30.12.2012 vstoupil v platnost zákon č. 502/2012 Sb., který novelizuje zákon o DPH. Zákon čítá asi 50 stran a vedle přeskupení jednotlivých ustanovení došlo i k věcným změnám. Účelem této informace je shrnout pravidla pro uplatnění DPH při kontraktech, kde na jedné straně stojí tuzemec – plátce DPH a na druhé straně osoba mimo tuzemsko.

Terminologie

Osoba povinná k dani je osoba, která svým jménem vykonává ekonomickou činnost. Zpravidla podnikatel, pronajímatel či osoba vykonávající jinou soustavnou aktivitu (například spisovatel či samostatně působící výkonný umělec).

Osoba povinná k dani může být **usazena** v České republice, nebo v jiném členském státě EU, nebo může jít o zahraniční osobu, t.j. osobu působící mimo území EU. Jedna osoba může být usazena ve více státech EU. Ve státech, kde je usazena, má (může mít) pro účely DPH provozovnu.

Plátce DPH je osoba, které vznikly práva s povinností plátce podle zákona o DPH. Plátcem se může osoba stát na vlastní žádost – pak se plátcem stává na základě rozhodnutí daňového úřadu, nebo se plátcem stává automaticky při splnění podmínek, které zákon stanoví – například překročením obrátu nebo uzavřením smlouvy o sdružení s jiným plátcem.

Osoba registrovaná k DPH je osoba, která je povinná k dani, je plátcem DPH a skutečnost, že je plátcem, je zanesena do registru vedeného daňovou správou příslušného státu.

Osobu, která je povinná k dani, ale má obdobné postavení jako má v České republice neplátce DPH, zákon nazývá **osobou osvobozenou**. (Termín koresponduje s českým překladem evropské směrnice číslo 2006/112/ES o jednotném systému DPH).

Zákon o DPH zavádí od ledna 2013 nový status **identifikované osoby**. Přesnou definici je možno nalézt v § 6g až § 6i zákona. Věcně jde o osobu povinnou k dani, která nemá povinnost se registrovat jako plátce DPH ani se dobrovolně neregistrovala, a která pořízuje zboží z jiného státu EU v objemu přesahujícím 326.000 Kč, přijímá služby od osob povinných k dani neusazených v tuzemsku nebo poskytuje služby s místem plnění v jiném členském státě určeným podle § 9 odst. 1. Dle předchozí právní úpravy by se taková osoba povinně stala plátcem DPH. Dle nové právní úpravy je toliko osobou identifikovanou a chová se jako plátce DPH pouze ve vztahu k přeshraničním kontraktům, nikoli ve vztahu k tuzemským plněním.

Status být plátcem DPH – být osobou osvobozenou – být registrován k DPH může být v různých zemích EU různý.

Upozorňujeme, že absence určité osoby v registru plátců DPH neznamena, že jde o osobu nepovinnou k dani anebo o osobu, která je osvobozená (neplátce DPH). Může rovněž jít o plátce, který jen nesplnil svou registrační povinnost.

Přeshraniční kontrakty obecně

Obecné pravidlo lze formulovat tak, že každá dodávka zboží nebo služby je předmětem daně z přidané hodnoty. Musí se určit

- který stát vybere DPH (podle toho se pak určují sazby, lhůty pro placení, formuláře pro daňové příznání atd.),
- a který z účastníků kontraktu (dodavatel či příjemce) daň přízná a zaplatí.

Daň vybírá stát, na jehož území leží tzv. **místo plnění** (jde o právní pojem, nemusí se shodovat s místem, kde fyzicky k předání zboží či k poskytnutí služby došlo). Zpravidla je místem plnění stát, v němž je usazen příjemce plnění.

Daň je povinen uhradit zpravidla dodavatel, pokud je příjemcem osoba nepovinná k dani („civil“), anebo příjemce, pokud příjemcem je osoba povinná k dani („business“). Pokud se kontraktu B2B zúčastnila osoba povinná k dani, která dosud byla neplátcem DPH, stává se buď identifikovanou osobou, nebo plátcem DPH.

Z těchto obecných pravidel existují četné výjimky, o nejpodstatnějších z nich je pojednáno níže.

Přeshraniční kontrakty z pohledu aktivního účastníka transakce (dodavatele)

Vývoz zboží

Vývoz zboží je osvobozen od DPH podle § 66 zákona o DPH, od ledna 2013 nedochází ke změnám.

Dodání zboží do jiného členského státu EU

Ve standardních případech, kdy jsou dodavatel i odběratel osoby registrované k dani ve „svých“ členských státech EU, je pro dodavatele dodání zboží osvobozeno od DPH podle § 64 zákona o DPH s povinností vykázat dodávku v souhrnném hlášení, daň z pořízení zboží bude přiznávat odběratel dle pravidel „svého“ státu registrace.

Pokud je dodavatel plátcem DPH a je registrován k DPH i ve státě odběratele (aniž by tam musel mít nutně provozovnu), pak dodávku zdaní dodavatel, a to tak, že daň přizná a odvede ve státě odběratele.

Pokud je dodavatel plátcem DPH, není registrován k DPH ve státě odběratele a pro odběratele není pořízení zboží předmětem daně (např. proto, že není osobou povinnou k dani nebo je osvobozenou osobou), dodávku zdaní dodavatel ve státě dodavatele. Dodavatel musí evidovat takto dodané zboží v členění dle jednotlivých členských států EU. Jakmile překročí limit stanovený některým státem, musí se v daném státě registrovat k DPH. Limit je v každém státě stanoven národním předpisem. Dle informace Ministerstva financí jsou aktuální limity následující:

Členské státy EU	Mezní hodnota pořízeného zboží za rok
Belgie	35.000 €
Dánsko	280.000 DKK
Německo	100.000 €
Řecko	35.000 €
Španělsko	35.000 €
Francie	100.000 €
Itálie	100.000 €
Irsko	35.000 €
Lucembursko	100.000 €
Nizozemí	100.000 €
Rakousko	35.000 €
Portugalsko	35.000 €
Finsko	35.000 €
Švédsko	320.000 SEK
Velká Británie	70.000 GBP
Česká republika	1 140 000 CZK
Estonsko	35.151 €
Lotyšsko	24.000 LVL

Litva	125.000 LTL
Kypr	35.000 €
Maďarsko	8.800.000 HUF
Malta	35.000 €
Polsko	160.000 PLN
Slovensko	35.000 €
Slovinsko	35.000 €
Rumunsko	118.000 RON
Bulharsko	70.000 BGN

Pokud je dodavatel osobou osvobozenou (neplátce DPH), pak se DPH z takové dodávky zboží vůbec neplatí ani se taková dodávka na straně odběratele nikterak neeviduje. Dodavatel musí sledovat svůj obrat; při překročení obratu přes limit pro povinnou registraci plátce (v ČR nyní 1.000.000 Kč) se stane plátcem DPH (může dobrovolně dříve).

Další výjimky platí pro dodání zboží, které je předmětem spotřební daně, dodání nových dopravních prostředků, dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání uměleckých děl, starožitností a použitého zboží.

Poskytnutí služby s místem plnění mimo ČR

Pro správnou aplikaci DPH při poskytování služeb je stěžejní správně určit místo plnění. Vliv na další postup přitom má nejen místo samo, ale i skutečnost, zda bylo určeno podle základního pravidla pro určení místa plnění u služeb (§ 9 zákona o DPH – postihuje naprostou většinu služeb), nebo podle některé z mnoha výjimek (§ 10 až § 10k zákona o DPH – týkají se zejména služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani, stravovací služby, nájmu dopravního prostředku, přepravy osob, služeb spojených s nemovitostí, vstupu na kulturní, vědecké a sportovní akce).

Dle základního pravidla pro určení **místa plnění** při **poskytnutí služby** (§ 9):

- je-li příjemcem služby osoba povinná k dani (plnění „business to business“), je místem plnění sídlo příjemce, je-li však služba poskytnuta jeho provozovně, pak je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna;
- je-li příjemcem služby osoba nepovinná k dani (plnění „business to civil“), je místem plnění sídlo dodavatele, případně místo, kde se nachází provozovna, která službu poskytuje.

Nově je pojem provozovny příjemce služby pro účely určení místa plnění rozšířen na jakoukoli organizační složku osoby povinné k dani, která je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje, aby mohla **přijímat a využívat služby**. Pro účely určení místa plnění bude tedy za provozovnu považováno i obchodní zastoupení, které samo není schopno žádné služby poskytovat, dokáže však službu přijmout (např. právní pomoc, konzultační a poradenské služby atp.).

Při poskytnutí služby s místem plnění mimo ČR se neuplatňuje česká daň z přidané hodnoty, dodavatel má povinnost poskytnutí služby vykázat v daňovém přiznání a jde-li o službu pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě EU s místem plnění v jiném členském státě EU určeným dle základního pravidla (§ 9 odst. 1), má dodavatel též povinnost uvést poskytnutí služby v souhrnném hlášení. Má-li příjemce služby povinnost odvést daň, musí dodavatel uvést na daňovém dokladu text „daň odvede zákazník“.

Na rozdíl od přeshraničních dodávek zboží neplatí pro přeshraniční poskytování služeb žádné limity, které by umožňovaly dodávky nepodléhající režimu DPH. Je-li dodavatel osobou povinnou k dani, která není plátcem, stává se dnem poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě určeným podle § 9 odst. 1 okamžitě identifikovanou osobou (nejde-li o službu osvobozenou od daně).

Přeshraniční kontrakty z pohledu pasivního účastníka transakce (odběratele)

Dovoz zboží

Pro plátce daně nedochází od ledna 2013 k věcným změnám, dovoz zboží je předmětem daně, daň přiznává a platí odběratel.

Pořízení zboží z jiného členského státu

Plátce a identifikovaná osoba mají povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani k dani v jiném členském státě. Taková povinnost nevzniká, pořizují-li zboží od osoby, která sice je osobou povinnou k dani, ale není osobou registrovanou k dani, např. od osoby osvobozené.

Pořizuje-li zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě osoba povinná k dani usazená v ČR, která není plátcem daně ani identifikovanou osobou, musí sledovat objem takto pořízeného zboží v kalendářním roce. Pokud tento objem dosáhne 326.000 Kč, stává se tato osoba identifikovanou osobou a musí z pořízení zboží přiznat a zaplatit daň.

Přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku

Plátce a identifikovaná osoba mají povinnost přiznat daň z každé služby s místem plnění v tuzemsku přijaté od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku. Oproti předchozí právní úpravě tedy již není podstatné, zda poskytovatel služby je či není registrován k dani v jiném členském státě EU.

Při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku neplatí pro příjemce, na rozdíl od pořízení zboží, žádný limit, který by mu umožňoval přijmout službu aniž by na něj dopadly povinnosti stanovené zákonem o DPH. Příjemce služby, který je osobou povinnou k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku a není plátcem daně, se dnem přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku stává osobou identifikovanou.

Povinnost přiznat uskutečnění plnění či daň

Povinnost přiznat uskutečnění plnění či daň vzniká:

- při dovozu zboží ke dni propuštění zboží do příslušného celního režimu, případně ke dni porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo zboží propuštěno,
- při vývozu zboží ke dni výstupu zboží z Evropského společenství či ke dni umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu,
- při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl doklad vystaven před 15. dnem měsíce následujícího po přepravě zboží do jiného členského státu, jinak k 15. dni měsíce následujícího po odeslání či přepravě zboží,
- při poskytování služby s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku, kdy je místo plnění určeno podle § 9 odst. 1, služba je poskytována po dobu delší než 12 kalendářních měsíců a během této doby nedojde k poskytnutí úplaty, nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku,
- v ostatních případech přeshraničních kontraktů ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni poskytnutí / přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Upozornění k obsahu vystavovaných daňových dokladů

Ve všech případech, kdy jde pro poskytovatele o plnění osvobozené od daně, je povinen na dokladu uvést, že jde o plnění osvobozené od daně a odkaz na příslušný paragraf zákona o DPH či část předpisu EU, dle kterého je plnění osvobozeno.

V případě, kdy přijetím plnění vzniká odběrateli povinnost přiznat daň, je dodavatel povinen na daňovém dokladu uvést text „daň odvede zákazník“ (text je závazný).