

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

Změny DPH u opakovaných plnění a záloh po 1.7.2017

Vydáním zákona 170/2017 Sb. došlo s účinností od 1.7.2017 také k určitým podstatným změnám v ustanoveních zákona o DPH v oblasti uskutečnění zdanitelných plnění, které mají charakter **opakovaného plnění** a v oblasti povinnosti **přiznání DPH u přijatých záloh**.

Z dosavadního znění zákona o DPH platného do konce června 2017 vyplývalo, že při poskytování **opakovaných plnění** (plnění ve sjednaných lhůtách v průběhu zdaňovacího období) zbožím stejného druhu nebo službou stejné povahy se považovalo plnění za uskutečněné nejpozději poslední den zdaňovacího období, tj. poslední den kalendářního měsíce nebo poslední den čtvrtletní podle stanoveného zdaňovacího období plátce. Tento postup vycházel z dříve platného ustanovení § 21 odst. 9 zákona o DPH platného do 30.6.2017, přičemž toto citované ustanovení je s účinností od 1.7.2017 zrušeno.

Podle novely zákona o DPH, platné od července 2017, byla problematika opakovaného plnění podstatným způsobem rozšířena novým ustanovením § 21 odst. 8 zákona o DPH tak, že při **poskytování zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku po dobu delší než 12 měsíců**, považuje se zdanitelné plnění za **uskutečněné nejpozději posledním dnem kalendářního roku následujícího po roce, ve které bylo poskytování plnění započato**.

Pokud je tedy plátcem poskytováno plnění, které svým obsahem a charakterem odpovídá opakovanému plnění, nemá již povinnost přiznávat daň k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období (měsíční nebo čtvrtletní), ale povinnost přiznat daň se dle výše uvedeného ustanovení **prodlužuje**, a to až na **poslední den následujícího kalendářního roku**. Uvedené ustanovení však nevyklučuje, aby plátce přiznal uskutečnění zdanitelného plnění kdykoliv dříve v uvedeném prodlouženém období.

V této souvislosti však upozorňuji, že uvedené ustanovení se vztahuje pouze k problematice DPH a uvedení prodloužení nelze akceptovat pro řešení problematiky daně z příjmu právnických nebo fyzických osob. Především u právnických osob, které vedou účetnictví, je nutno problematiku základu daně z příjmu u těchto opakovaných plnění řešit prostřednictvím tzv. časového rozlišení výnosů, nebo nedokončenou (rozpracovanou) výrobou.

Příklad 1:

Daňová kancelář s.r.o. uzavře s klientem smlouvu o dlouhodobém poskytování daňového poradenství dle různých požadavků klienta v září 2017. Tato činnost není ukončena v r. 2017 a ani nebude ukončena ani do konce roku 2018. Zdanitelné plnění pro účely DPH bude uskutečněno nejpozději k 31.12.2018 a k tomuto dni bude plátce povinen přiznat DPH za uskutečněné plnění.

Pro účely daně z příjmu právnických osob však bude povinností „Daňové kanceláře s.r.o.“ upravit náklady v rámci účtové skupiny 58-Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivity o hodnotu nedokončené rozpracované výroby (služby).

I když se uvedený postup vztahuje na plnění s místem plnění v tuzemsku, bude se obdobným způsobem postupovat také u dlouhodobých plnění delších než 12 měsíců, u kterých je místo zdanitelného plnění mimo Českou republiku. Jedná se např. o dlouhodobé služby plátce daně pro příjemce – osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě.

Příklad 2:

Advokátní kancelář s.r.o. poskytuje dlouhodobé právní služby pro německou GmbH (sídlo v Německu), poskytování služeb bylo zahájeno v říjnu 2017 a bude ukončeno v červnu 2018. Uskutečnění zdanitelného plnění může být přiznáno nejpozději v přiznání k DPH ke dni 31.12.2018, avšak může být přiznáno i dříve – např. ke dni ukončení poskytování služeb nebo i v průběhu jejich poskytování.

Problematika přiznání **DPH ke dni přijetí úplaty (zálohy)** před vlastním uskutečněním zdanitelného plnění byla do konce června upravena v ustanovení § 21 odst. 1 zákona o DPH. Podle této předchozí úpravy platilo, že plátce měl povinnost vypořádat DPH z každé úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění s výjimkou některých zvláštních případů, např. u plnění, na které se vztahuje problematika přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH.

Novelou zákona o DPH od 1.7.2017 bylo citované ustanovení § 21 odst. 1 zrušeno a současně bylo do zákona o DPH zapraveno nové ustanovení § 20a odst. 1. Podle tohoto novelizovaného ustanovení platí, že povinnost přiznat DPH z přijatých úplat před vlastním uskutečněním zdanitelného plnění se vztahuje pouze na takové úplaty, které jsou ke dni přijetí úplaty určeny dostatečně konkrétně. **Povinnost přiznat daň z přijatých úplat se tedy nevztahuje na ty úplaty, u nichž není ke dni přijetí úplaty dostatečně určité známo zdanitelné plnění.**

Má-li být zdanitelné plnění posouzeno jako dostatečně určité, musí být podle ustanovení § 21a odst. 3 novelizovaného znění zákona o DPH známé konkrétní zboží nebo konkrétní služba, která má být dodána, sazba DPH a místo zdanitelného plnění. Pokud jsou tedy tyto údaje známé, bude povinností plátce vypořádat DPH již z přijaté platby před uskutečněním plnění.

V případě, že uvedené údaje nebudou v době přijetí platby známé, potom vzniká plátcovi povinnost přiznat DPH až při vlastním uskutečnění zdanitelného plnění.

Příkladem platby, u které nemá příjemce platby povinnost odvádět DPH mohou být např. různé nespecifikované zálohy na budoucí dodání zboží nebo služeb, které slouží pouze jako určitá finanční pojistka pro dodavatele budoucího plnění.

Závěrem upozorňuji, že uvedená ustanovení o zálohách se **nevztahují** na zdanitelná plnění podléhající režimu **přenesení daňové povinnosti**. Podle ustanovení § 92a odst. 1 zákona o DPH platí, že v tomto režimu je povinností plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno (příjemce plnění), **přiznat DPH až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.**

Ing. Vladimír ŠRETR - daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 17.10.2017