



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 105279/16/7100-20118-012884

**Informace GFŘ
k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti
u poskytnutí služby elektronických komunikací**

OBSAH

1. Úvod.....	3
2. Použití režimu přenesení daňové povinnosti u poskytnutí služby elektronických komunikací.....	3
2.1 Vymezení předmětných plnění	3
2.1.1 Propojení a přístup k sítím elektronických komunikací	5
2.1.2 Nákup a prodej služeb elektronických komunikací	6
2.2 Určení dotčených subjektů	7
2.3 Příklady poskytnutí služby elektronických komunikací.....	8
2.4 Plnění vyňatá z oblasti působnosti nařízení vlády	9
2.5 Obecná pravidla fungování režimu přenesení daňové povinnosti.....	10
3. Závěr.....	13

1. Úvod

Nařízením vlády č. 296/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení vlády“), dochází s účinností od 1. 10. 2016 k zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na poskytnutí služby elektronických komunikací podle zákona upravujícího elektronické komunikace prostřednictvím přístupu k sítím elektronických komunikací, propojení sítí elektronických komunikací nebo na základě nákupu a prodeje těchto služeb (dále jen „poskytnutí služby elektronických komunikací“). Zákonem upravujícím služby elektronických komunikací je zákon č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o elektronických komunikacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických komunikacích“).

Novela nařízení vlády vychází z ustanovení § 92f odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), na jehož základě je vláda oprávněna z dodání zboží či poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 k zákonu o DPH vymezit plnění podléhající tomuto režimu, a reaguje zejména na zjištění daňových úniků při poskytování služeb elektronických komunikací v tuzemsku a zároveň nutnost preventivně předcházet možnému přesunu podvodů z jiných členských států na území České republiky.

V daném případě se dle textu nařízení vlády režim přenesení daňové povinnosti vztahuje na níže specifikované služby elektronických komunikací.

2. Použití režimu přenesení daňové povinnosti u poskytnutí služby elektronických komunikací

Režim přenesení daňové povinnosti (dle § 92a a násl. zákona o DPH) se použije **při poskytnutí níže vymezené služby elektronických komunikací mezi plátcí, kteří jsou podnikateli v elektronických komunikacích, s místem plnění v tuzemsku.**

2.1 Vymezení předmětných plnění

Obecné východisko

Zákon o DPH obecně definuje „**telekomunikační službu**“ jako službu spojenou s přenosem, vysíláním nebo příjmem signálů, textových dokumentů, obrázků, zvuků nebo jakékoliv informace prostřednictvím kabelu, rádia, optických nebo elektromagnetických systémů, včetně příslušného přenosu nebo stanovení práva využívat kapacitu pro tento přenos, vysílání nebo příjem nebo přístup k informačním sítím (§ 10i odst. 2 písm. a)).

Službou elektronických komunikací se dle § 2 písm. n) zákona o elektronických komunikacích rozumí služba obvykle poskytovaná za úplatu, **kteřa spočívá zcela nebo převážně v přenosu signálů po sítích elektronických komunikací**, včetně telekomunikačních služeb a přenosových služeb v sítích používaných pro rozhlasové a televizní vysílání a v sítích kabelové televize. Službami elektronických komunikací však nejsou služby, které nabízejí obsah prostřednictvím sítí a služeb elektronických komunikací nebo vykonávají redakční dohled nad obsahem přenášeným sítěmi a poskytovaným službami elektronických komunikací. Do služeb elektronických komunikací nelze zahrnout ani služby informační společnosti, které nespočívají zcela nebo převážně v přenosu signálů po sítích elektronických komunikací.

Pro určení služeb elektronických komunikací je přitom zcela zásadní **oddělení těchto služeb od obsahu**, který je jejich prostřednictvím přenášen. Do těchto služeb se tedy nezapočítává hodnota přenášené informace. Za službu elektronických komunikací lze označit např. službu datového připojení k síti Internet, avšak webové služby (jako e-mail, vyhledávače, webhosting atd.) do této kategorie již nepatří.

Z hlediska použití režimu přenesení daňové povinnosti

Pro účely režimu přenesení daňové povinnosti je vymezení předmětných plnění v nařízení vlády navázáno na definici služeb elektronických komunikací podle zákona o elektronických komunikacích, které zároveň spadají do okruhu telekomunikačních služeb dle § 10i odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

Služby elektronických komunikací podléhající režimu přenesení daňové povinnosti jsou poskytovány mezi podnikateli v elektronických komunikacích (plátcí) prostřednictvím:

- **přístupu k sítím elektronických komunikací,**
- **propojení sítí elektronických komunikací,**

nebo na základě nákupu a prodeje těchto služeb.

Jak vyplývá z následně podrobněji popsaného charakteru předmětných služeb a subjektů, které tyto služby prakticky mohou poskytovat, **vztahuje se režim přenesení daňové povinnosti na poskytování vymezených služeb elektronických komunikací pouze na úrovni velkoobchodu.**¹

Při vyhodnocení podmínek, za nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti v konkrétním případě, je třeba v první řadě určit, zda výše vymezená **služba elektronických komunikací nese znaky přenosu signálů po sítích elektronických komunikací**. Režim přenesení daňové povinnosti se použije u vymezených služeb, které tento atribut mají.

V praxi mohou nastat situace, kdy **společně se službou elektronických komunikací spočívající v přenosu signálů po sítích elektronických komunikací budou poskytovány i služby, jejichž podstatou tento přenos není**. V takovém případě bude aplikován princip

¹ Blíže viz část 2.2 Určení dotčených subjektů.

hlavního a vedlejšího plnění², podle kterého je daňový režim plnění vedlejšího dán daňovým režimem hlavního plnění.

2.1.1 Propojení a přístup k sítím elektronických komunikací

Režim přenesení daňové povinnosti se použije při poskytování služeb elektronických komunikací na základě smluv o přístupu k sítím elektronických komunikací či smluv o propojení sítí elektronických komunikací za podmínek stanovených v § 78 a násl. zákona o elektronických komunikacích.

Přístupem se rozumí zpřístupnění prostředků³ nebo služeb na základě stanovených podmínek, výlučně nebo nevýlučně jinému podnikateli, za účelem poskytování služeb elektronických komunikací. To platí i v případě, že jsou tyto služby použity k předávání služeb informační společnosti nebo služeb přenosu obsahu. Přístup se zajišťuje na základě písemné smlouvy uzavřené mezi jednotlivými plátcí - operátorem⁴ a podnikatelem poskytujícím veřejně dostupnou službu elektronických komunikací.

Specifickým druhem přístupu je **propojení** coby fyzické a logické spojení veřejných komunikačních sítí. Účelem propojení sítí, které je zajišťováno na základě písemné smlouvy uzavřené mezi operátory (plátcí), je umožnění komunikace uživatelům jednoho podnikatele s uživateli téhož nebo jiného podnikatele, nebo umožnění přístupu ke službám poskytovaným jiným podnikatelem. Tyto služby nemusí být poskytovány jen podnikateli, jejichž sítě se propojují, ale i jinými subjekty⁵, které mají přístup k síti a splňují požadavky dané zákonem o elektronických komunikacích.

Nutno poznamenat, že v § 78 zákona o elektronických komunikacích jsou uvedeny nejen **služby určené k propojení a přístupu k sítím elektronických komunikací naplňující prvky definice služby elektronických komunikací** (základní měřítko přenosu signálů po sítích elektronických komunikací), **u kterých je režim přenesení daňové povinnosti použit** (např. služba přístupu k síti Internet), ale i služby sloužící k propojení a přístupu k sítím elektronických komunikací, které této definici neodpovídají a nebude tak u nich tento režim aplikován, pokud budou poskytovány samostatně bez vazby na poskytnutí služby elektronických komunikací (např. služba přístupu k fyzické infrastruktuře včetně budov, stožárů a prostředků pro vedení kabelů ve smyslu ustanovení § 78 odst. 1 písm. b) zákona o elektronických komunikacích poskytovaná odděleně od příslušné služby elektronických komunikací).

V případě **poskytnutí souborného plnění obsahujícího službu určenou k propojení nebo přístupu k sítím elektronických komunikací nespočívající v přenosu signálů**

² Viz také kapitola 2.5 Obecná pravidla fungování režimu přenesení daňové povinnosti, oddíl Stanovení základu daně a tzv. smíšená plnění.

³ Např. fyzická infrastruktura, jež náleží do kategorie tzv. „přiřazených prostředků“, které představují přiřazené služby, zmíněné prostředky fyzické infrastruktury a jiná zařízení nebo prvky související se sítí elektronických komunikací nebo službou elektronických komunikací, které umožňují nebo podporují poskytování služeb prostřednictvím této sítě nebo služby nebo jsou toho schopny, a zahrnují mimo jiné budovy nebo vstupy do budov, kabelové rozvody v budovách, antény, věže a jiné podpůrné konstrukce, kabelovody, potrubí, stožáry, vstupní šachty a rozvodné skříně (§ 2 písm. g) zákona o elektronických komunikacích).

⁴ Operátorem je dle § 2 písm. e) zákona o elektronických komunikacích podnikatel, který zajišťuje nebo je oprávněn zajišťovat veřejnou komunikační síť nebo přiřazené prostředky.

⁵ Takovým subjektem může být i tzv. „virtuální operátor“, který poskytuje služby elektronických komunikací na síti jiného operátora, neboť nemá vlastní veřejnou síť elektronických komunikací.

po sítích elektronických komunikací, a to ve spojitosti se službou elektronických komunikací, která je na tomto přenosu založena, je u celého zdanitelného plnění použit režim přenesení daňové povinnosti v souladu s výše uvedeným principem hlavního a vedlejšího plnění (např. služba přístupu ke stožáru poskytovaná ve vazbě na samotnou službu elektronických komunikací).

2.1.2 Nákup a prodej služeb elektronických komunikací

Samostatný okruh činností v oblasti elektronických komunikací, u kterých se za jistých okolností rovněž použije režim přenesení daňové povinnosti, tvoří **služby elektronických komunikací** mající charakter propojení či přístupu k sítím elektronických komunikací, jež jsou **přeprodávány jinému podnikateli v elektronických komunikacích (plátcí), který pořizuje tyto služby se záměrem jejich dalšího prodeje, resp. v rámci uskutečňování ekonomické činnosti.**

Jedná se prakticky o obchod založený na smluvním vztahu mezi dvěma podnikateli v elektronických komunikacích (plátcí), který sice není upraven smlouvou o propojení sítí či smlouvou o přístupu dle § 80 zákona o elektronických komunikacích, ovšem **samotná služba elektronických komunikací, která je přeprodávána, má povahu plnění určených k přístupu či propojení.**

Tak jako u výše vymezeného prodeje služeb elektronických komunikací sloužících k propojení a přístupu k sítím elektronických komunikací je i při tomto přeprodeji pro určení správného daňového režimu podstatné, zda **daná služba elektronických komunikací vykazuje znaky přenosu signálů po sítích elektronických komunikací.** Je-li tomu tak, **režim přenesení daňové povinnosti se při přeprodeji těchto služeb použije** (např. u přeprodeje nakoupených minut hlasového provozu z důvodu nadbytečné kapacity).

V rámci přeprodeje se při **poskytnutí balíčku služeb zahrnujícího danou službu elektronických komunikací založenou na přenosu signálů po sítích elektronických komunikací a službu, jejíž podstatou přenos signálů není, použije u celého zdanitelného plnění dle pravidla hlavního a vedlejšího plnění režim přenesení daňové povinnosti s výjimkou případů,** kdy za hlavní plnění bude považováno poskytnutí jednotlivé služby, která nespočívá v přenosu signálů po sítích elektronických komunikací. Např. při poskytnutí služby nájmu, kdy je spolu s touto službou účtován i telefonní poplatek, je hlavním plněním daná služba nájmu, takže u celého zdanitelného plnění se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije.

2.2 Určení dotčených subjektů

Poskytovatelem nebo příjemcem výše uvedené služby elektronických komunikací spadající do režimu přenesení daňové povinnosti musí být subjekt, jenž je **plátcem podle zákona o DPH**.⁶

Režim přenesení daňové povinnosti se s ohledem na vymezení předmětných plnění použije **především mezi podnikateli v elektronických komunikacích** (plátci) dle § 8 a 13 zákona o elektronických komunikacích, a to na základě osvědčení o oznámení komunikační činnosti podle § 14 tohoto zákona.⁷

Režimu přenesení daňové povinnosti bude ovšem podléhat i poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací realizované mezi plátcí, kteří svoji oznamovací povinnost podle zákona o elektronických komunikacích nesplní.⁸

Z hlediska zákona o DPH a nařízení vlády není tedy rozhodné, zda se jedná o plátce, který oznámil podnikání v elektronických komunikacích či nikoli. Pokud dojde k faktickému poskytování služeb vymezených pro účely aplikace režimu přenesení daňové povinnosti, tento režim se použije za předpokladu splnění dalších zákonných podmínek determinujících jeho aplikaci.

Z vymezení předmětných služeb pro účely aplikace režimu přenesení daňové povinnosti přitom vyplývá, že se bude jednat pouze o poskytnutí služeb **na velkoobchodní úrovni**, tj. mezi plátcí, kteří jsou podnikateli v elektronických komunikacích nebo svoje podnikání v elektronických komunikacích neoznámí, za účelem jejich využití pro poskytování vlastních služeb elektronických komunikací (např. služby volání, SMS-slужby krátkých textových zpráv, přenos dat) dalším subjektům, kterými mohou být jak koneční spotřebitelé, kteří vystupují

⁶ Podle § 92a odst. 3 zákona o DPH nelze ale režim přenesení daňové povinnosti použít v případě, že poskytovatel nebo příjemce zdanitelného plnění nesplnili svou registrační povinnost v zákonné lhůtě, a to do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována jako plátce.

⁷ Předmětem podnikání v elektronických komunikacích je zajišťování veřejných komunikačních sítí nebo poskytování služeb elektronických komunikací (§ 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích). Při poskytování služeb elektronických komunikací není důležité, zda se jedná o veřejně dostupné služby či nikoli. U komunikačních sítí je naproti tomu podnikáním jen zajišťování veřejných komunikačních sítí. Plátce (fyzická nebo právnická osoba), který hodlá vykonávat komunikační činnost, jež je předmětem podnikání v elektronických komunikacích, je povinen předem tuto skutečnost písemně oznámit Českému telekomunikačnímu úřadu prostřednictvím řádně a úplně vyplněného formuláře „Oznámení komunikační činnosti“ (§ 13 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích). Dnem doručení oznámení výkonu komunikační činnosti, která je podnikáním v elektronických komunikacích, splňující náležitosti dané zákonem o elektronických komunikacích, vzniká oznamujícímu plátcí oprávnění k podnikání (§ 8 odst. 2 téhož zákona). Pokud oznámení odpovídá požadavkům stanoveným v zákoně o elektronických komunikacích, Český telekomunikační úřad vydá plátcí (podnikateli) osvědčení o oznámení komunikační činnosti. Databázi podnikatelů v elektronických komunikacích, tj. subjektů, které splnily svoji oznamovací povinnost, zveřejňuje Český telekomunikační úřad v elektronické podobě na následující internetové stránce: <https://www.ctu.cz/vyhledavaci-databaze/evidence-podnikatelu-v-elektronickych-komunikacich-podle-vseobecneho-opravneni>.

⁸ V případě plátců, kteří nevyhoví požadavkům na oznámení záměru podnikat v oblasti elektronických komunikací, zahajuje Český telekomunikační úřad s příslušným plátcem správní řízení pro porušení zákona o elektronických komunikacích. Nesplnění oznamovací povinnosti je posuzováno jako správní delikt podle § 118 odst. 1 písm. c) zákona o elektronických komunikacích, za jehož spáchání lze za současných podmínek uložit pokutu až do výše 20 mil. Kč.

jako koncoví uživatelé⁹ ve smyslu ustanovení § 2 písm. c) zákona o elektronických komunikacích, tak jiní podnikatelé.

Režim přenesení daňové povinnosti se dotkne i následného prodeje (**přeprdeje**) takovýchto služeb (resp. služeb stejné povahy), a to pouze plátcům, kteří jsou podnikateli v elektronických komunikacích nebo nesplní oznamovací povinnost dle zákona o elektronických komunikacích a nakupují tyto služby za účelem jejich dalšího prodeje.

Jinými slovy, **příjemcem** předmětné služby elektronických komunikací spadající do režimu přenesení daňové povinnosti tedy **nemůže být nikdy plátce, který je konečným spotřebitelem** této služby. Nicméně **pokud by nastalo, že plátce bude pořizovat vymezené služby elektronických komunikací (byť i jen zčásti) pro více účelů, např. jak pro další prodej, tak pro vlastní potřebu, platí, že u takového plnění se režim přenesení daňové povinnosti použije.**¹⁰

2.3 Příklady poskytnutí služby elektronických komunikací

K tomu, aby plátce správně posoudil, zda u jednotlivého zdanitelného plnění v podobě poskytnutí služby elektronických komunikací je povinen použít režim přenesení daňové povinnosti, je třeba důkladně zhodnotit všechny okolnosti daného obchodního případu.

Jako vodítko může sloužit následující **příkladný přehled služeb elektronických komunikací, na jejichž poskytnutí se váže použití režimu přenesení daňové povinnosti** za podmínek stanovených blíže v předchozích kapitolách 2.1 a 2.2:

- přístup k hlasovým službám, např. originace, terminace, tranzit volání,
- přístup k datovým službám, např. přístup k datovému toku (bitstream),
- přístup k pevným a mobilním sítím, zejména pro roaming,
- přístup ke službám virtuálních sítí,
- propojení veřejných komunikačních sítí,
- služby pronájmu okruhů (konečné segmenty, páteřní segmenty, kombinace obou),
- přeprdej vymezených služeb elektronických komunikací, kdy plátce pořizuje danou službu elektronických komunikací za účelem jejího dalšího prodeje, např. mezi společnostmi (plátcí):
 - tvořícími tzv. holding,
 - zabývajícími se centralizací nákupních činností.

⁹ Koncovým uživatelem je dle zákona o elektronických komunikacích uživatel, který nezajišťuje veřejné komunikační síť nebo veřejně dostupné služby elektronických komunikací.

¹⁰ Pokud příjemce dané služby elektronických komunikací (plátce) bude vystupovat při pořizení zdanitelného plnění jako osoba nepovinná k dani, tj. bude pořizovat zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu nebo výlučně pro plnění, které není předmětem daně, použije se běžný režim zdanění. V takovémto postavení může být např. obec, která pořizuje plnění pro potřeby související výhradně s její činností při výkonu veřejné správy (§ 5 odst. 3 zákona o DPH).

2.4 Plnění vyňatá z oblasti působnosti nařízení vlády

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti se na druhou stranu nedotkne řady plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění, která svým charakterem z různých důvodů neodpovídají výše uvedenému vymezení poskytnutí služby elektronických komunikací pro účely aplikace tohoto režimu.

Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije zejména v případě:

- poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) zákona o DPH (např. hostitelství internetových stránek, poskytnutí programového vybavení a jeho aktualizace, zpřístupňování databází, internetové balíčky služeb, v nichž tvoří telekomunikační složka doplňkovou a podřízenou část¹¹),
- poskytnutí služeb rozhlasového a televizního vysílání definovaných v § 10i odst. 2 písm. b) zákona o DPH (služby sestávající ze zvukového nebo audiovizuálního obsahu, jako jsou rozhlasové nebo televizní pořady pro simultánní poslech nebo sledování na základě programové skladby poskytované veřejnosti prostřednictvím komunikačních sítí poskytovatelem mediálních služeb pod jeho redakční odpovědností),
- poskytnutí tzv. pre-paid (předplacených) služeb a post-paid služeb (služeb hrazených dodatečně, tedy až po využití služby) konečnému spotřebiteli (i když je tento plátce),
- poskytnutí vybraných služeb podle § 78 zákona o elektronických komunikacích, které nespočívají v přenosu signálu a nenaplní tak definici služeb elektronických komunikací, jsou-li tyto služby poskytnuty samostatně bez vazby na poskytnutí služby elektronických komunikací, např.:
 - pronájem budovy, stožáru nebo prostředku pro vedení kabelů, např. pro vodovodní potrubí nebo pro elektrické vedení,
 - přístup k příslušným softwarovým systémům včetně systémů podpory provozu,
 - přístup k převodu čísel nebo k systémům nabízejícím obdobnou funkci,
 - přístup k systému podmíněného přístupu,
 - přístup k informačním systémům nebo k databázím pro objednávání, žádosti o údržbu, opravy a fakturaci,
- přeprave vybraných služeb elektronických komunikací, při kterém plátce:
 - vystupuje při pořízení dané služby elektronických komunikací v roli osoby nepovinné k dani, tj. mimo rámec své ekonomické činnosti, např. obec, kraj, organizační složka státu apod.,
 - pořizuje danou službu elektronických komunikací:
 - která je vedlejším plněním k plnění hlavnímu, např. telefonní poplatek fakturovaný společně se službou ubytování či nájmu,
 - za účelem vlastní spotřeby, např. v souvislosti s nájmem.

¹¹ Jedná se o služby, které jdou nad rámec pouhého přístupu k Internetu a které zahrnují jiné složky, jako např. obsahové stránky umožňující přístup k aktualitám, zprávám o počasí, turistickým informacím, prostor pro hry, přístup k diskusím online atd. V tomto kontextu je při určení dané služby rovněž zohledněno pravidlo hlavního a vedlejšího plnění.

2.5 Obecná pravidla fungování režimu přenesení daňové povinnosti

Veškeré informace k režimu přenesení daňové povinnosti uplatňovanému u vybraných plnění, u nichž byl již tento režim v minulosti zaveden, lze najít na internetové stránce Finanční správy: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti>.

V tomto ohledu je třeba zmínit povinnosti plátců uvedené zejména v ustanoveních § 92a, § 108 odst. 1 písm. h), § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH a rovněž povinnosti v oblasti kontrolního hlášení vymezené v § 101c a násl. zákona o DPH.

V dalším textu jsou sumarizovány pouze nejdůležitější aspekty uplatňování DPH v rámci režimu přenesení daňové povinnosti v souvislosti s novou právní úpravou.

Místo plnění

Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH se použije na vymezená zdanitelná plnění mezi plátcí **s místem plnění v tuzemsku**. Místem plnění při poskytnutí služby elektronických komunikací osobě povinné k dani (zde plátcí) je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato 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. Za tuto provozovnu se považuje organizační složka této osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje (§ 9 odst. 1 zákona o DPH).

K tomu, aby režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH mohl být v předmětné oblasti použit, musí mít příjemce dané služby (plátce) sídlo v tuzemsku, nebo je služba poskytnuta provozovně příjemce dané služby (plátce se sídlem mimo tuzemsko) nacházející se v tuzemsku.¹²

Uskutečnění zdanitelného plnění

V režimu přenesení daňové povinnosti je **plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno (příjemce plnění), povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění** (§ 92a odst. 1 zákona o DPH).

Při poskytnutí služby elektronických komunikací (měřitelné) na úrovni velkoobchodu se podle § 21 odst. 5 písm. b) zákona o DPH zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem odečtu z měřicího zařízení, popřípadě dnem zjištění skutečné spotřeby, je-li možné toto zjistit. V ostatních případech je třeba při určení data uskutečnění zdanitelného plnění vycházet z obecného ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH.

¹² V případě, že je služba elektronických komunikací poskytována plátcí, který má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi, je třeba při stanovení místa plnění postupovat dle ustanovení § 9a zákona o DPH.

Stanovení základu daně a tzv. smíšená plnění

V režimu přenesení daňové povinnosti se **základ daně** stanoví dle obecných principů zákona o DPH. Základem daně je vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění (§ 36 odst. 1 zákona o DPH).

Součástí základu daně jsou také **vedlejší výdaje**, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění (§ 36 odst. 3 písm. c) zákona o DPH). Pro účely zdanění poskytování služeb elektronických komunikací lze za vedlejší výdaje označit např. náklady na přístup k přiřazeným prostředkům (kabelovodům, stožárům, anténám, věžím, rozvodným skříním aj.), služby přenosu čísel.

Základ daně dále obsahuje i samotný **materiál** přímo související s uskutečňovanou službou (§ 36 odst. 3 písm. d) zákona o DPH).

Platí, že je-li poskytováno více zdanitelných plnění, přičemž alespoň jedno z nich představuje vymezenou službu elektronických komunikací (např. poskytnutí služby přístupu k pevné síti, dodání materiálu a poskytnutí dalších souvisejících služeb), **tvoří tato plnění objektivně jediné neoddělitelné plnění (jednu ekonomickou transakci) a použije se jednotný daňový režim, tj. režim přenesení daňové povinnosti. Související (vedlejší) plnění tedy sdílí režim zdanění hlavního plnění (poskytnutí vymezené služby elektronických komunikací, které je hlavním smyslem předmětné transakce).**

Pro posouzení použití režimu přenesení daňové povinnosti je vždy rozhodující charakter celého poskytovaného zdanitelného plnění mezi dvěma shodnými subjekty. Přitom není podstatné, zda jsou dané služby elektronických komunikací součástí jedné smlouvy nebo jsou smlouvy mezi těmito subjekty uzavírány zcela samostatně. Stejně tak se nepřihlíží ani k hodnotám předmětných služeb, resp. poměru ceny hlavního plnění a ceny vedlejšího plnění.

U **opravy základu daně** u zdanitelného plnění, které bylo uskutečněno před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, se vychází z obecné úpravy obsažené v § 42 zákona o DPH. V případě opravy základu daně a výše daně, která je považována za samostatné zdanitelné plnění, se použije režim zdanění platný ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění, tzn. běžný režim zdanění.

Zálohové platby přijaté před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti

V režimu přenesení daňové povinnosti **se k úplatám před uskutečněním zdanitelného plnění (zálohovým platbám) nepřihlíží.**

Pokud byla přijata zálohová platba před uskutečněním zdanitelného plnění (a zároveň před účinností režimu přenesení daňové povinnosti u poskytnutí služby elektronických komunikací), ze které vznikla povinnost přiznat daň, přičemž k uskutečnění daného zdanitelného plnění dojde až po zavedení tohoto režimu, je třeba řídit se ustanovením § 92a odst. 4 zákona o DPH, podle kterého se při uskutečnění zdanitelného plnění použije režim

přenesení daňové povinnosti na daň vypočtenou pouze ze základu daně stanoveného podle obecného pravidla definovaného v § 37a odst. 1 zákona o DPH (rozdíl mezi celkovou úplatou za dané zdanitelné plnění bez daně a součtem částek zálohových plateb přijatých před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, snížených o daň přiznanou z těchto zálohových plateb).

V případě kladného rozdílu bude tedy v daném případě podléhat režimu přenesení daňové povinnosti pouze hodnota **doplatku** za výše zmíněné plnění po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro toto plnění (nebude se aplikovat režim přenesení daňové povinnosti zpětně na již přiznanou daň z přijaté zálohové platby).

Naproti tomu v situaci, kdy souhrn základů daně ze záloh přijatých před uskutečněním zdanitelného plnění (a před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti) bez daně převyší konečnou úplatu za dané plnění (bez daně), vyúčtování **přeplatku** proběhne v běžném režimu zdanění, protože fakticky dochází k vrácení části zálohy.

Vykazovací povinnost

Plátce, který přijímá plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, vykazuje v **daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty** za příslušné zdaňovací období hodnotu transakce (jako základ daně) a současně je povinen přiznat daň¹³ (řádek 10 nebo 11). Poskytovatel takového plnění uvádí danou transakci na řádku 25 daňového přiznání.

Jako poskytovatel nebo příjemce plnění realizovaného v režimu přenesení daňové povinnosti vyplní plátce v příslušném oddílu **kontrolního hlášení** (A. 1. - poskytovatel, B. 1. - příjemce) podaného ve smyslu ustanovení §101c a násl. zákona o DPH mj. kód předmětu plnění. Jednotlivé plnění spadající do tohoto režimu je třeba v aplikaci elektronického podání Kontrolní hlášení na Daňovém portálu Finanční správy zadat pod kódem: 21 - poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací.

Právní fikce v případě pochybností o použití režimu přenesení daňové povinnosti

Podle § 92f odst. 2 zákona o DPH má-li plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, důvodně za to, že toto zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, a tento režim k tomuto plnění použijí, považuje se toto plnění za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.

Bude-li v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti na výše zmíněná plnění sporné jednoznačně stanovit, zda byly naplněny podmínky pro použití tohoto režimu a obě strany (poskytovatel i příjemce plnění) použijí tento režim v rozsahu všech zákonem definovaných povinností (nezbytné je zajistit splnění všech povinností nejen poskytovatelem plnění, ale i příjemcem plnění), bude **aplikována právní fikce, že dané plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá**.

¹³ Ve spojitosti s uskutečněním zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti je příjemce tohoto plnění vedle této zákonné povinnosti rovněž oprávněn k uplatnění nároku na odpočet daně (ř. 43 nebo 44 daňového přiznání), a to za podmínek blíže specifikovaných v § 72 a násl. zákona o DPH.

Závazné posouzení pro použití režimu přenesení daňové povinnosti

Pro získání právně závazného stanoviska ohledně použití režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí určitého zdanitelného plnění **lze v případech přetrvávajících nejasností využít tzv. institut závazného posouzení** podle § 92h zákona o DPH. Žádost o závazné posouzení pro použití tohoto režimu se podává u Generálního finančního ředitelství a musí mít náležitosti dle § 92i zákona o DPH.

Procesně řízení o závazném posouzení upravují ustanovení § 132 a § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Podání žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení v dané oblasti je předmětem správního poplatku ve výši 10 000 Kč podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

3. Závěr

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí služby elektronických komunikací představuje prakticky poslední položku v seznamu plnění uvedených v příloze č. 6 k zákonu o DPH (kromě tzv. „individuální výjimky“ ve smyslu bodu 10 této přílohy), která mohou být dočasně předmětem tohoto daňového režimu na základě dotčeného nařízení vlády.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce, v. r.