

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 30. 4. 2025

DPH

627/30.04.25 Vystavování daňového dokladu od 1.1.2025 na základě § 28 odst. 10 zákona o DPH

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

S účinností od 1. ledna 2025 došlo k novelizaci § 28 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH), který do 31.12.2024 upravoval zmocnění k vystavení daňového dokladu osobou, pro kterou se plnění uskutečňuje (dále též jen „příjemce plnění“) nebo třetí osobou. Tento příspěvek se soustředí pouze na situace vystavování daňového dokladu příjemcem plnění.

Současně došlo k přijetí nového § 28 odst. 10 zákona o DPH, který v dané oblasti nahradil dosavadní § 28 odst. 7 zákona o DPH a který přináší do problematiky vystavení daňového dokladu příjemcem plnění celou řadu faktických změn. Protože se v praxi objevují názory, a to i z řad pracovníků finanční správy, že jedinou věcnou změnou nové úpravy účinné od 1. 1. 2025 je zrušení povinnosti učinit dohodu o vystavování daňových dokladů písemně (potažmo podepsat ji uznávaným elektronickým podpisem v případě, že je dohoda učiněna elektronicky), cílem tohoto příspěvku je upozornit na další věcné změny a tím sjednotit výklad a dopady § 28 odst. 10 zákona o DPH.

1) Rozbor problematiky

Právní úprava dle Směrnice Rady 2006/112/ES

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“) v článku 220, že ve zde uvedených případech každá osoba povinná k dani zajistí, že buď (i) ona sama, nebo (ii) pořizovatel zboží nebo příjemce služby, nebo (iii) jejím jménem a na její účet třetí osoba vystaví fakturu.

Vedle tohoto ustanovení však Směrnice o DPH v článku 224 uvádí, že fakturu za zboží dodané pořizovateli nebo službu poskytnutou příjemci osobou povinnou k dani může po předchozí dohodě mezi oběma stranami vystavit pořizovatel nebo příjemce, pokud existuje postup, podle kterého osoba povinná k dani, která zboží dodala nebo službu poskytla, přijme každou fakturu:

„Fakturu za dodání zboží pořizovateli nebo poskytnutí služby příjemci osobou povinnou k dani může po předchozí dohodě mezi oběma stranami vystavit pořizovatel

*nebo příjemce, pokud existuje postup pro akceptaci každé faktury osobou povinnou k dani, která zboží dodala nebo službu poskytla. Členské státy mohou vyžadovat, aby tyto faktury byly vystavovány jménem a na účet osoby povinné k dani.*¹

Článek 224 tak dle našeho názoru podrobněji upravuje podmínky, za kterých může příjemce plnění vystavit fakturu.

Jestliže tedy fakturu vystaví třetí osoba, předpokládá se, že ji vystaví v souladu s čl. 220 jménem a na účet osoby poskytující dané plnění. Jestliže však vystaví fakturu příjemce plnění, lze ze samotného textu tohoto článku dovozovat, že příjemce plnění nemusí jednat jménem a na účet osoby poskytující dané plnění, ledaže by členské státy na základě poslední věty článku 224 Směrnice o DPH požadovaly, aby faktury vystavované příjemcem plnění byly vystavovány jménem a na účet osoby poskytující dané plnění.

Právní úprava dle zákona o DPH účinná do 31.12.2024

Do konce roku 2024 zákon o DPH v § 28 odst. 7 definoval pravidla pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku tak, že osoba povinná k dani mohla k vystavení daňového dokladu písemně zmocnit příjemce plnění:

„Osoba povinná k dani může k vystavení daňového dokladu písemně zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje, nebo třetí osobu.“²

Česká republika tak do 31.12.2024 využívala možnosti, kterou jí dává poslední věta článku 224 Směrnice o DPH. Pokud měly obě osoby, tj. osoba povinná k dani, která zboží dodala nebo službu poskytla (dále jen „dodavatel“), a příjemce plnění zájem využít postup, který jim umožňoval § 28 odst. 7 zákona o DPH, pak příjemce plnění musel být k vystavení daňového dokladu zmocněn. Požadavek na kapacitu jednání příjemce plnění v pozici zmocněnce tak bylo nesporně požadavkem na jednání (při vystavení daňového dokladu) jménem a na účet dodavatele v souladu s poslední větou článku 224 Směrnice o DPH.

Znamenalo to, že s ohledem na § 26 odst. 4 zákona o DPH³ měl odpovědnost za správné náležitosti dokladu a za jeho vystavení ve lhůtě výhradně jen dodavatel. Příjemce plnění, který daňový doklad vyhotovil jako zmocněnec dodavatele, nebyl stíhán žádnou takovou povinností stanovenou zákonem o DPH. Příjemce plnění byl zodpovědný svému dodavateli za správnost a včasnost vystavení daňového dokladu na základě jejich soukromoprávního vztahu a v rozsahu jejich ujednání.

¹ Článek 224 Směrnice o DPH

² § 28 odst. 7 zákona o DPH ve znění do 31.12.2024

³ „Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje“

Právní úprava dle zákona o DPH účinná od 1.1.2025

Výše popsaná pravidla pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku byla novelizována od 1.1.2025. Nově § 28 odst. 10 zákona o DPH mimo jiné stanovuje, že daňový doklad může vystavit namísto osoby povinné k dani jiná osoba, a to na základě jejich ujednání, a určuje, že s ohledem na vystavování daňových dokladů má jiná osoba stejná práva a povinnosti jako osoba povinná k dani:

„Vystavit daňový doklad může namísto osoby povinné k dani jiná osoba, a to na základě jejich ujednání; v tomto rozsahu má tato jiná osoba stejná práva a povinnosti jako tato osoba povinná k dani. Správce daně může tuto jinou osobu vyzvat k prokázání existence takového ujednání.“⁴

Jak je patrné, zákon o DPH k 1.1.2025 upustil od požadavku vystavování daňových dokladů jménem a na účet osoby povinné k dani na základě zmocnění a stanovuje, že daňový doklad příjemce plnění může vystavit namísto osoby povinné k dani. Od 1.1.2025 je tak kapacita jednání příjemce plnění ponechána na ujednání obou stran – je tak možné, že dodavatel příjemce plnění například zmocní k vystavení daňového dokladu, tj. určí, aby doklad vystavil jménem a na účet dodavatele.

Nicméně může dojít k situaci, kdy při využití postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH příjemce plnění nejedná jako zmocněnec, respektive obecně řečeno nevystavuje daňový doklad jménem a na účet dodavatele – v takovém případě daňový doklad dodavatel nevystavuje. Ostatně právě proto přisuzuje zákon o DPH ustanovením § 28 odst. 10 potřebnou odpovědnost (za správné náležitosti dokladu a za jeho vystavení ve lhůtě) příjemci plnění, protože úprava dle § 26 odst. 4 zákona o DPH by na něj jako na vystavitele dokladu, který však plnění neuskutečňuje, jinak nedoléhala.

Jestliže od 1.1.2025 dodavatel při využití postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH daňový doklad nevystavuje, není možné přisuzovat mu případnou povinnost přiznat daň dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH:

„Přiznat daň jsou povinni osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“⁵

Pokud tak dojde k situaci, kdy příjemce plnění daňový doklad dle dohody nevystavuje jménem a na účet dodavatele a na daňovém dokladu vystaveném na základě postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH uvede nesprávně vyšší DPH, než jaká měla být uvedena dle zákona, stíhá povinnost dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH pouze a jen příjemce plnění. V tomto se dopad právní úpravy účinné do konce roku 2024

⁴ § 28 odst. 10 zákona o DPH

⁵ § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH

s ohledem na § 108 odst. 4 písm. g) liší - toto ustanovení mohlo do konce roku 2024 založit povinnost dodavateli.

Výše uvedené není dle našeho názoru ani v rozporu s ustanovením § 241 daňového řádu, dle kterého „dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná; to neplatí, pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona.“ Tento postup vyplývá ze Směrnice o DPH a je důsledkem toho, jakým způsobem byla relevantní ustanovení Směrnice o DPH transponována do zákona o DPH a o přenosu daňové povinnosti, která originálně vzniká příjemci plnění jako vystaviteli daňového dokladu, nemůže být ani řeč.

Závěr

S ohledem na platnou legislativu a potřeby praxe navrhuje přijmout sjednocující výklad tohoto znění:

V oblasti vystavování daňových dokladů dle § 28 odst. 10 zákona o DPH ve znění účinném od 1.1.2025 došlo k věcným změnám oproti předchozí právní úpravě obsažené v § 28 odst. 7 zákona o DPH ve znění účinném do 31.12.2024. Při aplikaci postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH nově od 1. ledna 2025 platí (pro případy, kdy příjemce plnění daňový doklad nevystavuje jako zmocněnec, respektive obecně řečeno nevystavuje jej jménem a na účet dodavatele) mimo jiné následující:

- **Osoba povinná k dani poskytující zdanitelné plnění při využití postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH daňový doklad nevystavuje.**
- **Daňový doklad vystavuje příjemce plnění, který má s osobou povinnou k dani poskytující zdanitelné plnění ujednání (o vystavení daňového dokladu) dle § 28 odst. 10 zákona o DPH.**
- **Příjemce plnění, který má s osobou povinnou k dani poskytující zdanitelné plnění ujednání o vystavení daňového dokladu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH, a která na vystavený daňový doklad uvede nesprávně vyšší DPH, než jaká měla být uvedena dle zákona, má povinnost dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH. Tuto povinnost nelze (v situaci dle předchozí věty) přisoudit osobě poskytující zdanitelné plnění.**

V případě nesouhlasného stanoviska s výše uvedeným závěrem žádáme, aby v odůvodnění byl přesněji specifikován rozsah práv a povinností vyplývajících z §28 odst. 10 zákona o DPH pro osobu povinnou k dani poskytující zdanitelné plnění a pro příjemce plnění.

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas se závěry předkladatelů.

Problematika vystavování daňových dokladů je obsažena v § 26 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Možnost vystavení daňového dokladu příjemcem plnění je upravena v § 28 odst. 10 ZDPH. Podle uvedeného ustanovení může namísto osoby povinné k dani vystavit daňový doklad příjemce (resp. jiná osoba), a to na základě jejich **ujednání**. Podle předchozí právní úpravy (tj. § 28 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024) byla možnost vystavení daňového dokladu příjemcem plněním (resp. jinou osobou) podmíněna udělením písemného **zmocnění**.

Beze změny však zůstalo ustanovení § 26 odst. 4 ZDPH, podle kterého platilo a nadále platí, že **za správnost údajů uvedených na daňovém dokladu a jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje**.

Z ustanovení § 26 odst. 4 ZDPH tak vyplývá, že v případě, kdy na základě ujednání mezi poskytovatelem a příjemcem plnění vystavuje daňové doklady příjemce plnění, činí tak vždy jménem poskytovatele plnění. Požadavek na zmocnění je proto nadbytečný a jeho nahrazení vzájemným ujednáním tak lépe odpovídá textu článku 224 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“) i existující praxi.

Výše uvedený výklad je rovněž v souladu s důvodovou zprávou k zákonu č. 461/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 358/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Podle důvodové zprávy k § 28 odst. 10 ZDPH má nová formulace za cíl uvést dané ustanovení do souladu s článkem 224 Směrnice o DPH s tím, že požadavek na zmocnění se vypouští pro nadbytečnost.

Formulační změna ustanovení § 28 odst. 10 ZDPH proto nemá žádný vliv na odpovědnost poskytovatele plnění vůči správci daně dle § 26 odst. 4 ZDPH a tuto odpovědnost nelze přenést na příjemce plnění ani soukromoprávní dohodou o vystavování daňových dokladů ve smyslu § 28 odst. 10 ZDPH.

Co se týče práv a povinností příjemce plnění, je-li osobou, která na základě vzájemného ujednání vystavuje daňové doklady namísto poskytovatele plnění, příjemce musí respektovat pravidla zakotvená v ZDPH týkající se daňových dokladů (např. pravidla pro vystavování, lhůty, náležitosti). Protože ujednání dle § 28 odst. 10 ZDPH se týká pouze vystavení daňového dokladu, práva a povinnosti, které se na příjemce plnění vztahují, se omezují rovněž pouze na

ustanovení ZDPH o vystavování daňových dokladů. Nejde o práva a povinnosti týkající se prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vystavení daňového dokladu a dalších okolností, jako je např. vznik daňové povinnosti apod.

Dohoda o vystavování daňových dokladů dle § 28 odst. 10 ZDPH tak nemůže mít vliv na ustanovení § 108 ZDPH. V případě, který uvádějí předkladatelé, kdy na daňovém dokladu byla uvedena daň v nesprávné, vyšší částce⁶, nelze soukromoprávní dohodou rozdělit daňovou povinnost na dvě části, tj. na daň stanovenou v souladu se ZDPH, u které vždy vzniká povinnost přiznat daň poskytovateli plnění dle § 108 odst. 1 ZDPH, a na částku převyšující daň uplatněnou v souladu se ZDPH, u které by dle názoru předkladatelů mohla povinnost přiznat daň vzniknout příjemci plnění dle § 108 odst. 4 písm. g) ZDPH⁷ z důvodu uzavřené soukromoprávní dohody o vystavování daňových dokladů podle § 28 odst. 10 ZDPH.

Závěr

Ujednání předvídané § 28 odst. 10 ZDPH, na základě kterého vystavuje daňové doklady namísto poskytovatele plnění jiná osoba, nemá žádný vliv na odpovědnost tohoto poskytovatele plnění za správnost daňového dokladu ve smyslu § 26 odst. 4 ZDPH.

Takové ujednání nemá rovněž vliv na určení osoby povinné přiznat daň podle § 108 ZDPH.

⁶ Předpokládáme plnění, které se uskutečnilo, a podléhá běžnému režimu DPH (tj. odvod DPH poskytovatelem plnění)

⁷ Uvedené ustanovení je implementací čl. 203 Směrnice o DPH. V situaci, kdy část účtované DPH byla fakturována nesprávně, se podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) článek 203 Směrnice o DPH použije pouze na tu částku DPH, která převyšuje správně vyfakturovanou částku. Viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-378/21 Finanzamt Österreich z 8. 12. 2022, b. 23