

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Bakalářská práce

**Účtování DPH u dovozu a vývozu ze zahraničí (EU a 3. země)**

**Accounting for VAT on imports and exports from abroad (between EU and  
third countries)**

Barbara Seidlová

Plzeň 2015

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**Fakulta ekonomická**

**Akademický rok: 2013/2014**

## **ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

**(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)**

Jméno a příjmení: **Barbara SEIDLOVÁ**  
Osobní číslo: **K11B0458P**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Účtování DPH u dovozu a vývozu ze zahraničí (EU a 3. země)**  
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

### **Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :**

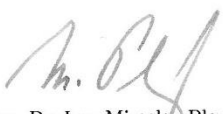
1. Zpracujte rešerši k problematice daně z přidané hodnoty z hlediska dovozu a vývozu.
2. Charakterizujte zvolený podnik.
3. Analyzujte oblast účtování DPH ve zvoleném podniku.
4. Zhodnoťte zjištěný stav a definujte nedostatky.
5. Navrhněte případné řešení nedostatků.

Rozsah grafických prací: **neuveden**  
Rozsah pracovní zprávy: **40 - 60 stran**  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**  
Seznam odborné literatury:


- **AMBROŽ, Jan.** *DPH v praxi.* Praha: Vladimír Vyskočil - KORŠACH, 2011. ISBN 978-80-86296-39-5
- **DUŠEK Jiří.** *DPH 2013: zákon s přehledy.* Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4625-8
- **FITŘÍKOVÁ, Dagmar.** *Uplatňování DPH: v EU a třetích zemích.* Praha: BIZBOOK, 2007. ISBN 978-80-251-1541-1
- **GALOČÍK, Svatopluk; LOUŠA, František .** *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby.* 6., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4630-2
- *Zákon č. 563/191 Sb., o účetnictví*

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Mgr. Radka Součková**  
Fakulta ekonomická

Datum zadání bakalářské práce: **25. října 2013**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **25. dubna 2014**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2013

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*„Účtování DPH u dovozu a vývozu ze zahraničí (EU a 3. země)“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 24. dubna 2015

.....

Podpis autora

## **Poděkování**

Ráda bych poděkovala vedoucí práce Ing. Mgr. Radce Součkové za odborné vedení a cenné rady při vypracování mé bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala Evě Fikrlové, vedoucí odboru Účtárny podniku ŠKODA JS a.s. za čas a poskytnutí potřebných materiálů pro vypracování praktické části. A také bych ráda poděkovala celé své rodině a příteli za podporu během mého studia.

# Obsah

Úvod .....	7
<b>1. Teoretický pohled na DPH.....</b>	<b>9</b>
1.1. Základní pojmy.....	9
1.2. Charakteristika DPH.....	9
1.3. Vybrané paragrafy Zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty .....	10
<b>2. Historický vývoj DPH .....</b>	<b>17</b>
2.1.V České republice.....	17
2.2.V zemích Evropské unie.....	18
2.3.Harmonizace DPH.....	18
<b>3. Daň z přidané hodnoty v současnosti .....</b>	<b>20</b>
3.1. Současnost a změny.....	20
3.2. Kontrola systému DPH.....	20
<b>4. Daň z přidané hodnoty ve vztahu k zemím mimo EU .....</b>	<b>22</b>
<b>5. Problematika účtování DPH.....</b>	<b>24</b>
5.1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví .....	24
5.2. Účtování.....	26
5.3. Daň z přidané hodnoty a cash flow .....	27
<b>6. ŠKODA JS a.s.....</b>	<b>29</b>
6.1. Popis vybraného podniku .....	29
6.2. Produkty.....	31
6.3.Země obchodující se ŠKODOU JS a.s. ....	34
<b>7. Účetnictví v podniku .....</b>	<b>35</b>
7.1.Neplátcí daně z přidané hodnoty .....	35
7.2.Přeprava zboží .....	35

7.2.1. Reverse charge.....	36
7.2.2. Příklad přepravy .....	36
7.3.Zálohy.....	37
7.4.Třetí země.....	38
7.5.Daňová povinnost/ nárok na odpočet .....	39
7.6.Přepočet kurzu .....	39
7.7.Změna sazeb .....	39
7.8.Příklad vývozu .....	41
7.9.Příklad dovozu.....	44
<b>8. Zhodnocení .....</b>	<b>46</b>
<b>Závěr .....</b>	<b>48</b>
Seznam tabulek.....	50
Seznam obrázků .....	50
Seznam použitých zkratk.....	51
Seznam použité literatury .....	52
Seznam internetových zdrojů .....	53
Seznam interních zdrojů.....	55
Seznam příloh.....	56

# Úvod

Pro svou bakalářskou práci jsem si zvolila téma Účtování Daně z přidané hodnoty (DPH) u dovozu a vývozu ze zahraničí (Evropská unie a 3. země). Problematika týkající se daně z přidané hodnoty je velice obsáhlá a má mnoho oblastí, na které se lze zaměřit. Oporou pro toto téma je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Cílem této práce je zjištění a zhodnocení skutečností týkajících se daně z přidané hodnoty ve vztahu k vývozu a dovozu, zaměření se na tuto oblast v podniku a na odhalení nedostatků v rámci účtování v podniku. Dílčím cílem je pak uvedení návrhů na zlepšení situace v této oblasti dle zjištěných skutečností.

Práce je rozdělena na dvě části, a to teoretickou část a praktickou část a obě tyto části obsahují subkapitoly.

V teoretické části jsou vymezeny základní pojmy z oblasti daně z přidané hodnoty a dále je DPH charakterizováno v rámci Evropské unie jako typ nepřímé obrátové daně a vymezena jeho podstata. Vybrané paragrafy ze zákona č. 235/2004 Sb., o DPH by měly danou problematiku přiblížit a lépe daň charakterizovat jako takovou, pro účely této bakalářské práce. Tyto paragrafy se týkají pouze nejpodstatnějších pojmů jako je předmět daně, kdo je plátcem DPH a v neposlední řadě i místa plnění, které je důležitou položkou zákona o DPH z důvodu složitosti pravidel pro určování tohoto místa plnění.

Na tuto část navazuje historický vývoj daně z přidané hodnoty. Najdeme zde, z jakých zákonů DPH vzniklo, nejprve v rámci České republiky a poté i v zemích Evropské unie. Další část je věnována harmonizaci daně z přidané hodnoty, jelikož je to podstatné téma ve vývoji DPH v rámci Evropské unie, kde bylo součástí zajišťování společného trhu EU.

Problematika daně z přidané hodnoty u zemí mimo Evropskou unii, objasňuje vybrané pojmy týkající se cla, celního sazebníku, dovozu, vývozu apod. V dalším oddílu práce je přiblížena problematika účtování daně z přidané hodnoty konkrétně vztahena na Českou republiku a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Najdeme zde vybrané paragrafy týkající se účetních jednotek a doporučení pro ně. Tato část je ovšem omezena jen na nejdůležitější paragrafy.

Druhá polovina práce je zaměřena na praktickou část a na vybraný podnik. Tím je ŠKODA JS a.s. Tento podnik se zabývá jaderným strojírenstvím již více než 50 let a obchoduje s podniky po celém světě. Dovoluji si říct, že se jedná o celosvětově známou firmu, zapojenou do mnoha



významných projektů. Po představení podniku je zde rozebráno portfolio produktů a dále je popsána problematika oblasti daně z přidané hodnoty. Oporou pro tuto praktickou část je část teoretická a je na ni v tomto textu odkazováno. Jsou zde zjištěny skutečnosti konkrétního účtování v podniku a jejich specifika. Dále je zde rozebrán příklad dovozu a vývozu, který tuto práci završuje.

# 1. Teoretický pohled na DPH

## 1.1. Základní pojmy

Nejprve by bylo vhodné definovat některé vybrané pojmy týkající se daně z přidané hodnoty. Předmětem DPH (viz dále) jsou zdanitelná plnění se základní nebo sníženou sazbou nebo osvobozená a to bez nároku na odpočet nebo s nárokem na odpočet. Dalším druhem plnění je volba předmětu daně (§ 2 písm. b), kdy se osoba rozhodne při pořízení zboží z Evropské unie do 326 000 Kč, zda bude toto pořízení předmětem daně. Daňovým subjektem je osoba povinná k dani, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost dle § 5 a tato osoba je povinná přiznat nebo zaplatit daň. Místo plnění je vždy pouze jedno. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno. Základ daně v tomto případě zahrnuje i vedlejší výdaje jako například náklady na balení, přepravu či pojištění a při poskytnutí služby i materiál a dále také při poskytování stavebních nebo montážních prací zahrnuje i konstrukce, stroje, zařízení a materiál, které se do stavby zabudují. Další podstatné pojmy se nachází v kapitole věnované vybraným paragrafům ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. (Dušek, 2014)

## 1.2. Charakteristika DPH

Podstatou této daně je zdanění přidané hodnoty u zboží nebo služeb, kterou si plátce přidá k hodnotě nakoupené komodity. Tato daň je vhodná pro mezinárodní transakce, protože je neutrální, z důvodu, že mechanismus odstraňuje duplicitu. Duplicita znamená, že se daň neuvahuje na již jednou zaplacenou daň v ceně zboží či služby. (Široký, 2012)

DPH můžeme charakterizovat v rámci Evropské unie jako neduplicitní vícefázovou nepřímou obratovou daň. Rozdíl mezi jednofázovými a vícefázovými daněmi je, že u jednofázových daní je daň uvalena pouze v jedné fázi výroby a distribuce komodity. Tato daň může být daň z maloobchodního obrátu či obrátu velkoobchodního. Maloobchodní daň z obrátu spočívá v uvalení daně na výrobek při prodeji výrobku z maloobchodu konečnému spotřebiteli. Velkoobchodní daň z obrátu je naopak uvalena na výrobky přecházející z velkoobchodu do maloobchodu. Pokud je daň uvalena ve všech částech výroby a prodeje komodity, jedná se o daň vícefázovou. Pokud se vybírají bez možnosti nároku na odpočet od celkové daňové povinnosti plátce, mluvíme o dani z obrátu. Pokud si ale můžeme uplatnit odpočet daně, jedná se o daň z přidané hodnoty. (Široký, 2012)

„ Soudní dvůr Evropské unie ve svých judikátech charakterizuje daň z přidané hodnoty jako:

- obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně;
- daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby;
- daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.“ (Široký, 2012, s. 133)

### **1.3. Vybrané paragrafy Zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zákon je rozdělen na dvě části. První část obsahuje 4 hlavy. Tři z nich obsahují paragrafy bez jiného dělení, ale hlava číslo 2 je dále rozdělena na 11 dílů a ty potom obsahují jednotlivé paragrafy. Hlava 1 obsahuje obecná ustanovení v paragrafech 1 - 4a. Ve druhé hlavě najdeme uplatňování daně, které obsahuje místo plnění, základ a sazby daně včetně výpočtu, osvobození od daně a také odpočet. V hlavě číslo 3 pak zvláštní režimy, například pro poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb. Poslední hlava, tedy čtvrtá, obsahuje správu daně v tuzemsku. Tuzemskem se pro účely tohoto zákona rozumí území České republiky. V části druhé najdeme 5 příloh a poznámky k zákonu.

Vzhledem k obsáhlosti tohoto zákona je tato část práce zaměřena jen na vymezení nejzákladnějších pojmů, které souvisí s danou problematikou a také jsou některé další pojmy vysvětleny dále v práci či je na ně odkazováno, z důvodu lepšího pochopení a detailnějšího zaměření se na řešený problém. V rámci této části mé práce jsou popsány vybrané paragrafy ze zákona o dani z přidané hodnoty.

#### **Předmět daně - § 2**

„(1) Předmětem daně je

a) dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti (dále jen "převod nemovitosti") za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,

b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,

c) pořízení 1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani, d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

(2) Zdanitelné plnění je plnění, které

a) je předmětem daně a

b) není osvobozené od daně.“ (Dušek, 2015, s. 15)

### **Územní působnost - § 3**

Územní působnost lze v tomto případě chápat jako území České republiky nebo-li tuzemsko. Dále jím může být členský stát Evropské unie nebo třetí země, tj. země mimo Evropské společenství. V tomto paragrafu najdeme také území, kterých se týká určitá výjimka. (Dušek, 2015)

### **Vymezení základních pojmů - § 4**

V rámci tohoto paragrafu jsem se zaměřila pouze na pojmy přímo související s danou problematikou, a to vysvětlením pojmu zahraniční osoba a zboží.

Zahraníční osobou rozumíme osobu, která nemá na území Evropského společenství sídlo ani místo pobytu.

Odstavec 2 nám říká, co se pro účely tohoto zákona rozumí zbožím:

„a) hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů,

b) právo stavby,

c) živé zvíře,

d) lidské tělo a část lidského těla,

e) plyn, elektřina, teplo a chlad.“ (Dušek, 2015, s. 17)

V § 4 najdeme pod odstavcem 3, co se dále považuje za zboží.

### **Osoba povinná k dani - § 5**

„Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5 písm. a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“ (Dušek, 2015, s. 18)

## **Plátcí - § 6**

„(1) Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne **1 000 000 Kč** s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

(2) Osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.“ (Dušek, 2015, s. 19)

### **Osoba povinná k dani - § 6a**

„Osoba povinná k dani, která

a) je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních společníků, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve,

b) se stane společníkem společnosti, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem, je plátcem ode dne, kdy se stala společníkem.“

(Dušek, 2015, s. 19) Osobou povinnou k dani se dále zabývají § 6 písm. b až § 6 písm. f.

## **Místo plnění**

Tyto paragrafy se zabývají určením místa plnění a jeho specifikací.

### **Místo plnění při zasílání zboží - § 8**

„(1) Místem plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy.

(2) Místem plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná, pokud

a) zasílané zboží není předmětem spotřební daně a

b) celková hodnota zboží, které osoba povinná k dani zaslala do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce

1. 1 140 000 Kč, je-li zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska, nebo

2. částku stanovenou jiným členským státem, je-li zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu.

(3) Osoba povinná k dani, která zboží zasílá, se může v případě splnění podmínek podle odstavce 2 rozhodnout, že místem plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. V takovém případě je povinna tak postupovat do konce kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém se takto rozhodla.

(4) Zasiláním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží mezi členskými státy, pokud

a) zboží je odesláno nebo přepraveno z členského státu jiného než členského státu ukončení jeho odeslání nebo přepravy

1. osobou povinnou k dani, která zboží dodává, nebo

2. jí zmocněnou třetí osobou,

b) zboží je dodáno osobě, pro kterou pořízení zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží není předmětem daně, a

c) se nejedná o dodání

1. nového dopravního prostředku,

2. zboží s instalací nebo montáží, nebo

3. použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, jejichž dodání je předmětem zvláštního režimu.

(5) Podmínka podle odstavce 4 písm. a) se považuje za splněnou, je-li zboží odesláno nebo přepraveno ze třetí země a dovezeno osobou, která zboží dodává, do členského státu jiného než členského státu ukončení jeho odeslání nebo přepravy. V takovém případě se za členský stát zahájení odeslání nebo přepravy zboží považuje členský stát dovozu zboží.“ (Dušek, 2015, s. 20)

### **Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby - § 9**

„(1) Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani 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.

(2) Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny

osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

(3) Pro účely stanovení místa plnění při poskytnutí služby se za osobu povinnou k dani považuje

a) osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně,

b) právnická osoba nepovinná k dani, která je identifikovanou osobou nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

(4) Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby podle odstavců 1 a 2 se použije, pokud tento zákon nestanoví jinak.“ (Dušek, 2015, s. 21)

### **Místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi - § 10k**

„Pokud je podle § 9 odst. 1 místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi, a která je zároveň plátcem, s výjimkou služeb osvobozených od daně, stanoveno ve třetí zemi a ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku, považuje se za místo plnění tuzemsko.“ (Dušek, 2015, s. 22)

### **Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu - § 11**

„(1) Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

(2) Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.

(3) Pokud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, bylo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Pro snížení základu daně platí obdobně § 42.

(4) Pokud však je použit zjednodušený postup při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu, za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo stanovené podle odstavce 1, pokud pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu za účelem následného dodání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží podle odstavce 1 a osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu a pořizovatel podal souhrnné hlášení.“ (Dušek, 2015, s. 23)

### **Místo plnění při dovozu zboží - § 12**

„(1) Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství.

(2) Pokud má však zboží při vstupu na území Evropského společenství postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření.“ (Dušek, 2015, s. 23)

### **Základ daně - § 36**

„(1) Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

(2) Základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté platby snížená o daň.

(3) Základ daně také zahrnuje

a) jiné daně, cla, dávky nebo poplatky,

b) spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41,

c) daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv, a to podle právní úpravy těchto daní,

d) dotace k ceně,

e) vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,

f) při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,



g) při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.“

(Dušek, 2015, s. 32)

### **Zdaňovací období - § 99**

Tímto obdobím je kalendářní měsíc, ale dle § 99 písm. a, se plátce může rozhodnout, že zdaňovacím obdobím může být za příslušný kalendářní rok, čtvrtletí, ale to pouze v případě, pokud nemá v bezprostředně předcházejícím období obrat větší než 1 milion Kč. Další podmínkou je, aby byl spolehlivým plátcem, a změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do 31. ledna následujícího roku. (Dušek, 2015)

### **Daňové přiznání a splatnost daně- § 101**

„(1) Plátce je povinen podat daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20, u kterého je splatnost daně stanovena celními předpisy.“ (Dušek, 2015, s. 67)

## 2. Historický vývoj DPH

### 2.1. V České republice

Před rokem 1992, kdy byla Česká republika ještě Československá federativní republika se na jejím území platila daň z obratu zboží. Od 01.01.1993 vstoupil v platnost zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vycházel ze směrnice Evropské unie (EU), ale vzhledem k tomu, že Česká republika vstoupila do EU až v roce 2004, ponechal si tento zákon některá národní specifika. (Široký, 2012)

Výše uvedený zákon platil až do 01.05.2004 po vstupu České republiky do Evropské unie, kdy se musel novelizovat, protože nebyl plně v souladu s takzvanou Šestou směrnicí, která tvoří základ harmonizace DPH ve státech EU. Dle starého zákona se často používala snížená sazba, místo sazby základní a z toho důvodu nabyl v platnost nový zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané o hodnoty. V tomto zákoně byly převedeny snížené sazby u některých výrobců na základní, takže některé produkty se zdražili, jako například telefonování či právní služby. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty prošel řadou novelizací, ale platí dodnes. (podnikatel.cz, 2013)

V případě daně z obratu podléhalo zboží několikerému zdanění. U DPH byla nově zdaňována jen hodnota přidaná, nikoliv vstupy. První základní sazba byla 23% a sazba snížená 5% a plátcem této daně byly osoby, jejichž obrat přesahoval v letech 01.01.1991 – 30.09.1992 více než 6 milionů korun československých (Kčs). Vývoj sazeb v rozmezí 12 let až do současnosti můžeme vidět v tabulce č. 1.

Období	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23%	5%
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22%	5%
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19%	5%
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19%	9%
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20%	10%
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20%	14%
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21%	15%
Od 1. 1. 2015	21%	15%, 10%

Tab. č. 1 – Vývoj sazeb v ČR od roku 1993 - 2015

Zdroj: <http://www.podnikatel.cz/>, 2013

## 2.2. V zemích Evropské unie

V rámci Evropské unie se v této práci zabývám jen státy, se kterými podnik obchoduje, ať už těmto státům produkty či služby dováží nebo se jedná o dovoz do České republiky pro potřeby výroby nebo přímé výstavby.

V zemích Evropské unie probíhal vývoj sazeb obdobně. V následující tabulce č. 2 můžeme vidět, jak se sazby vyvíjely od roku 2009 do 2012. Lze říci, že během let došlo ve většině zemí k mírnému zvýšení o 1 - 2%. V této tabulce najdeme sazby, u kterých došlo ke změně, uvedené „**tučně**“. Jak je vidět, zatím se nepodařilo sazby v rámci Evropské unie sjednotit, ale i tak se předpokládá pozitivní budoucí vývoj. (Široký, 2012)

Stát EU	2009	2010	2011	2012
<b>Belgie</b>	6;12;21	6;12;21	6;12;21	6;12;21
<b>Bulharsko</b>	7;20	7;20	7;20	7;20
<b>Finsko</b>	8;17;22	8;12;22	<b>9;13;23</b>	9;13;23
<b>Francie</b>	2,1;5,5;19,6	2,1;5,5;19,6	2,1;5,5;19,6	2,1;5,5;7;19,6
<b>Itálie</b>	4;10;20	4;10;20	4;10;20	4; <b>12;23</b>
<b>Litva</b>	5;9;19	5;9; <b>21</b>	5;9;21	5;9;21
<b>Maďarsko</b>	5;20	5; <b>18;25</b>	5;18;25	5; <b>27</b>
<b>Německo</b>	7;19	7;19	7;19	7;19
<b>Rakousko</b>	10;12;20	10;12;20	10;12;20	10;12;20
<b>Slovensko</b>	10;19	10;19	10; <b>20</b>	10;20
<b>Švédsko</b>	6;12;25	6;12;25	6;12;25	6;12;25

Tab. č. 2 – Vývoj sazeb v zemích EU od roku 2009 - 2012

Zdroj: Široký, 2012

## 2.3. Harmonizace DPH

Harmonizace daně z přidané hodnoty, jako daně nepřímé, probíhá hlavně z důvodu zajištění fungování společného trhu v EU. Tento trh je totiž založen na volném pohybu zboží, služeb a kapitálu mezi členskými zeměmi. (Široký, 2012)

Tento proces měl primární cíl a to, zavedení společného trhu. V první fázi se zavedla daň z přidané hodnoty a v dalších fázích už docházelo k harmonizaci legislativy a upravování sazeb, tak aby se v rámci Evropské unie ve všech zemích, co nejvíce přiblížily. Problémem bylo také sjednocení počtu daňových sazeb a také v jakých pásmech by se měly sazby pohybovat. Konečným řešením jsou dva druhy sazeb a to: základní a snížená. Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty nahradila daň z obratu, bylo nutné upravit řadu směrnic. První směrnice

67/227/EHS uvádí příčiny přechodu na systém DPH a také tuto daň definovala jako obratovou všeobecnou daň ze spotřeby. V druhé směrnici 67/228/EHS najdeme předmět daně z přidané hodnoty a definování základních pojmů. „Podle této směrnice má být daň z přidané hodnoty aplikována na:

úplatné dodání zboží a poskytování služeb na území daného státu osobou povinnou dani;  
dovoz zboží.“(Široký, 2012, s. 138)

Dále tato směrnice umožňuje zavedení více sazeb daně a také upravila přijímání legislativy u členských států týkajících se zabránění daňovým podvodům. Tato směrnice byla v roce 1977 nahrazena Šestou směrnicí 77/388/EHS, která přelomově prohloubila harmonizaci národních úprav DPH. Třetí směrnice 69/463/EHS, Čtvrtá směrnice 71/401/EHS a Pátá směrnice 72/250/EHS pojednávají o prodloužení časových limitů při zavádění daně z přidané hodnoty, z důvodu obav nenaplnění veřejných rozpočtů z hlediska příjmů u Belgie a Itálie. Důkazem, že byla Šestá směrnice zásadní při harmonizaci DPH je, že i po jejím zrušení v roce 2006 na ni navázala další legislativa a věcný obsah této směrnice byl zahrnut do směrnice nové a to 2006/112/EC. Tato směrnice zavedla konkrétní pravidla pro daň z přidané hodnoty, která byla jednotná, aby nedocházelo k velkým odchylkám v národní úpravě daně v členských státech. Tím, že došlo ke sladění zákonů u těchto států, byl zajištěn i další cíl, a to, že Evropské společenství mělo zajištěn tzv. třetí zdroj rozpočtu. Další důležitou směrnicí je Osmá směrnice 79/1072/EHS, která se zabývá vracením DPH osobám povinným k dani na území Evropského společenství. A jako poslední stojí za zmínku Desátá směrnice 84/386/EHS, který se zabývá místem zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí. (Široký, 2012)

Ze směrnice 92/77/EHS vychází minimální hranice pro základní i sníženou sazbu. U základní sazby bylo stanoveno pásmo mezi 14% - 20% a u snížené sazby ve výši 4% - 9%. Toto rozmezí pro obě sazby platilo od roku 1993. Dále po vstoupení Šesté směrnice v platnost byl určen limitní obrat pro povinnou registraci plátce daně pro státy, které přistoupili do EU. Pro Českou republiku tento limit činil 35 000 EUR. (Široký, 2012)

### **3. Daň z přidané hodnoty v současnosti**

#### **3.1. Současnost a změny**

Nynější sazby DPH v České republice činí 21% pro základní sazbu a 15% pro sazbu sníženou. Ke změně došlo od roku 2013, kdy byla základní i snížená sazba nižší o 1% oproti nynějšímu stavu. (aktuálně.cz, 2012)

V přílohách zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty najdeme produkty a služby, na které se vztahuje snížená sazba daně. Žádný z těchto produktů ani služeb se však netýká vybraného podniku z praktické části této práce, proto zde není snížená sazba daně dále rozebírána.

Vláda také uvažovala, že by se měly obě sazby, základní i snížená sjednotit a to na 17,5%. Další možností bylo zavedení třetí sazby a to, pouze na knihy, léky a dětskou výživu a pleny ve výši pouhých 5%. Od 1. ledna 2016 měla platit sazba 17,5% u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty dle paragrafu 47 – Sazby daně u zdanitelného plnění. (<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/cast1h2d7.aspx>, 2015)

Nakonec však došlo ke změně od 1. ledna 2015, byly přijaty změny v tzv. sazbové novele zákona o DPH a je zavedena třetí sazba, je druhou sníženou sazbou, ale ne ve výši původně navrhovaných 5%, ale ve výši 10%. Dále tato novela ruší jednotnou sazbu 17,5%. Příloha č.3a k zákonu o DPH definuje, které zboží podléhá 10% sazbě. (mfcz.cz, 2015)

Navrhovanou změnou, která nabyla účinnosti od 01.01.2015, je snížení částky obratu pro povinnou registraci na 750 000 korun českých. Avšak novela obsahuje návrh na zrušení této změny. (mfcz.cz, 2015)

#### **3.2. Kontrola systému DPH**

Po zavedení vnitřního jednotného trhu, vydala Rada nařízení č. 218/92, které usnadňovalo vzájemný obchod a kontrolu v EU povinným zavedením:

- daňového identifikačního čísla (DIČ);
- datového systému VIES;
- kontrolním statistickým systémem Intrastat. (viz dále)

Daňové identifikační číslo bylo nejprve pouze jen doporučením, ale dnes je již zavedeno povinně a každý členský stát má přidělen vlastní kód a lze tak ihned poznat zemi, kde je subjekt k dani registrován.

Datový systém EU VIES („VAT Information Exchange System“) slouží k ověření správnosti údajů u subjektu. Údaje lze vyhledat podle členské země a DIČ daného subjektu. Pro tyto účely existuje stránka [www.vies.cz](http://www.vies.cz), kde si pomocí formuláře můžete ověřit, jestli je podnik plátcem DPH a to v rámci celé Evropské unie.

Kontrolní statistický systém Intrastat byl vytvořen z důvodu monitorování pohybu zboží, vzhledem k tomu, že pohyb zboží není kontrolován celními orgány při přechodu přes hranice. Intrastat je založen pro měsíční vyplňování statických hlášení týkajících se pohybu zboží. V ČR se tato povinnost týká pouze osob registrovaných k DPH při odeslání zboží nad 8 mil. Kč. (Široký, 2012)

## 4. Daň z přidané hodnoty ve vztahu k zemím mimo EU

V zemích mimo Evropskou unii nenajdeme klasickou daň z přidané hodnoty, ale v rámci obchodování s těmito státy jsou zavedeny poplatky za přechod zboží či služby přes hranice. (Fitříková a kol., 2004)

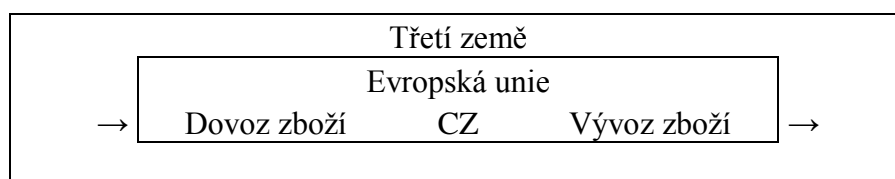
### Dovoz zboží

Tímto pojmem zde rozumíme vstup zboží z třetí země na území Evropské unie. Místem plnění je v tomto případě členský stát, do kterého vstupuje zboží z třetí země nebo je místem plnění členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat celní opatření. (Dušek, 2014)

### Vývoz zboží

V tomto případě znamená vývoz zboží výstup zboží z území EU do třetích zemí, který lze prokázat daňovým dokladem, na kterém je výstup potvrzen celním orgánem. Vývoz je od daně z přidané hodnoty osvobozen (podrobně se tímto zabývají §33a/a, §66/4). (Dušek, 2014)

Z následujícího schématu vyplývá, že zboží při vývozu a dovozu opravdu opustí území Evropské unie. (Ambrož, 2011)



Obr. č. 1 – Schéma dovozu a vývozu

Zdroj: Ambrož, 2011, s. 201

„**Celním režimem** se rozumí propuštění do volného oběhu, tranzit (viz níže), uskladňování v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk, přepracování pod celním dohledem, dočasné použití, pasivní zušlechťovací styk a vývoz.“ (Fitříková a kol., 2004, s. 1).

V **celním sazebníku** najdeme sazby pro vyměření cla, pokud vznikne při dovozu nebo vývozu dluh. Ten může být způsoben přijetím celního prohlášení nebo porušením předpisů a rozumí se jím povinnost osoby zaplatit dovozní nebo vývozní clo uplatňované pro určitý druh zboží dle předpisů EU. Česká republika od roku 2004 převzala celní sazebník vydaný Radou Evropského společenství. (Fitříková a kol., 2004)

Místo, které schválilo celní orgány, je **celním skladem**. Provozovatel, který je vázán celním prohlášením, se nazývá skladovatel. Existence skladu podléhá schválení celními orgány a zboží je zde skladováno za předem daných podmínek. Doba skladování zboží není ničím omezena, ale celní orgány mohou stanovit lhůtu, kdy se zboží musí přesunout na jiné místo určení. Sklady jsou dvou typů. Prvním typem je soukromý sklad, tedy skladovatel je i ukladatelem a druhý typ je veřejný sklad. Tohoto skladu může využít i jiná osoba než skladovatel. Poplatky, které jsou vybírané při dovozu zboží, se nazývají **dovozní clo**. Zahrnují nejen samotné clo ale i poplatky vybírané při překročení zboží přes hranice. Clo a poplatky vybírané při vývozu zboží se souhrnně nazvou **vývozní clo**. Toto clo se ovšem uplatňuje pouze při dovozu či vývozu zboží mimo Evropské unie, tj. z třetích zemí. **Tranzitem** pro tyto účely rozumíme režim bývalého Evropského společenství (dnes EU), kterému podléhá zboží, které je dopravováno od celního úřadu pod celním dohledem k jinému celnímu úřadu, ať ve stejném či jiném státě. (Fitříková a kol., 2004)



## 5. Problematika účtování DPH

### 5.1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

V případě, že plátce DPH vede účetnictví, je kromě zákona o dani z přidané hodnoty velice důležitý zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (viz níže).

Je vhodné si uvést, koho se tento zákon týká, což najdeme v § 1 odst. 2 tohoto zákona.

„Tento zákon se vztahuje na

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty,<sup>1a)</sup> včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu,<sup>1b)</sup> pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h), nebo
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis, (dále jen "účetní jednotky").“

(<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>, 2015)

§ 2, který pojednává o Předmětu účetnictví zní: „Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“(<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto>, 2015)

Další podstatnou věcí, kterou by bylo dobré zmínit jistá doporučení pro účetní jednotky vedoucí účetnictví. Najdeme je v § 8.

„(1) Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

(2) Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

(3) Účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, popřípadě i konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, popřípadě i konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21a a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané.

(4) Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.

(5) Účetnictví účetní jednotky je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit

a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8,

b) obsah účetních záznamů s použitím nástrojů uvedených v § 4 odst. 10,

c) vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy v případech uvedených v § 33 odst. 5.

(6) Účetnictví účetní jednotky je vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jestliže účetní jednotka je schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním podle § 31, 32 a § 33 odst. 3 a 7 po celou dobu, po niž jsou jí tímto zákonem uloženy.

V případě potřeby lepšímu porozumění textu, je odkazováno na paragrafy tohoto zákona přímo u dané problematiky.“ (<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>, 2015)

Co se týče rozsahu vedení účetnictví, tím se zabývá § 9 Rozsah vedení účetnictví.

„(1) Nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu.

(2) Účetní jednotky uvedené v § 19a a 23a při vedení účetnictví v plném rozsahu použijí metody podle těchto ustanovení.

(4) Z účetních jednotek podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ty, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, nebo ty, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

(5) Povinnost vést účetnictví v plném rozsahu má účetní jednotka vždy, přestane-li splňovat podmínky stanovené v odstavci 3 nebo 4 pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu; na vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu může účetní jednotka přejít v případě, že splňuje podmínky stanovené v odstavci 3 nebo 4 pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Změny rozsahu vedení účetnictví lze uskutečnit jen k prvnímu dni účetního období

následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka zjistila uvedené skutečnosti.“  
(<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast2.aspx>, 2015)

Podnik, který je dále blíže specifikován v teoretické části, vede účetnictví v plném rozsahu. Dle § 19 písm. a používá mezinárodní účetní standardy pro účtování a sestavení účetní závěrky.

## 5.2. Účtování

Účtování DPH je obvykle spjato se změnou stavu majetku, konkrétně s úbytkem nebo přírůstkem pohledávek, které jsou součástí majetku nebo závazků. Ty ovšem nemusí vznikat ve stejné době, protože je rozdíl mezi zdanitelným plněním, které vzniká v různých momentech v závislosti na druhu uskutečněného plnění a uskutečnění účetního případu. Zdanitelné plnění znamená, že vzniká možnost uplatnit nárok na odpočet daně, kdežto uskutečnění účetního případu se odvíjí od skutečnosti poskytnutí služby, splněním dodávky apod. Výjimka je pouze v přepočtení cizích měn dle České národní banky (ČNB), kdy můžeme považovat vystavení faktury i přijetí faktury jako jeden den. Tímto se dostáváme k tématu kurzových rozdílů. Abychom totiž mohli operace správně zaúčtovat, musíme znát ocenění zboží a služeb, které nakupujeme či prodáváme včetně kurzových rozdílů (viz §4 odst.4 zákona o dani z přidané hodnoty). Zde můžeme použít jak kurz vyhlášený ČNB, tak i kurz dle Zákona o účetnictví, který je též pro účetní jednotku platný. Dále je také nutné přepočítávat případy dovozu zboží, kurzem stanoveným pro clo. Pokud tedy účetní jednotka používá pevný kurz, pak je ocenění shodné s oceněním pro účely DPH pouze tehdy, pokud období, na které je tento kurz vyhlášen, překrývá období, ze kterého je převzat kurz pro celní účely.“ (Galočík, Louša, 2013)

A pokud se v účetnictví používá denní kurz, musí být použit i při dovozu za cizí měnu, cena bude v Kč. Tato cena vstoupí do pořizovací ceny, ale pro účely zdanění bude použita cena jiná. (Galočík, Louša, 2013)

Základním způsobem účtování je, v případě dodavatele za uskutečnění výkonu, využití účtů 311/60X. Prvním účtem - 311 - na straně Má dáti (MD) jsou **pohledávky z obchodních vztahů** a druhým - 60X- na straně Dal (D) **výnosy**. Poslední číslo závisí na typu obchodu – zda bylo dodáno zboží či služba. A k tomuto vztahu se dále účtuje na účty MD 311 a D 343. Kde 343 je účtem **daně z přidané hodnoty**. (Galošík, Louša, 2013)

Účet 343 může být účtem pasivním i aktivním. Pokud se totiž jedná o pohledávky vůči finančnímu úřadu, účtuje se tento případ na stranu Má Dáti a pokud vznikne k finančnímu úřadu

závazek pak na stranu Dal. Pokud je na konci období zůstatek na straně Dal, jde o daňovou povinnost. Pokud je tomu naopak jde o nadměrný odpočet. (Galošík, Louša, 2013)

Když se vrátíme k základnímu účtování DPH, ale tentokrát ze strany odběratele, uskutečnění výkonu účtujeme na MD libovolný účet, protože záleží, zda šlo o pořízení zboží, zásob, materiálu, služby atd. oproti účtu na straně D 321. Tento účet zaznamenává **závazky z obchodních vztahů**. DPH potom účtujeme na 343/321. (Galošík, Louša, 2013)

Pokud se dostaneme na účtování záloh, používá se v dnešní době způsob, kterým zaúčtujeme zálohu včetně DPH na jeden účet a samotné DPH přeúčtujeme na speciální analytický účet záloh proti účtu DPH. Tím je vyjádřena hodnota s DPH a tato hodnota bez DPH. Po přijetí faktury se stavy zúčtují. (Galočík, Louša, 2013)

Dále existují dva další způsoby, podle kterých lze zálohy účtovat. U prvního z nich se nezavádí speciální analytický účet pro DPH na účtech záloh a daň ze zálohy se účtuje proti účtu účtové skupiny 34X - Zúčtování daní a dotací, stejně jako přijatá/zaplacená záloha. Tímto vyjádříme hodnotu bez DPH a celkovou částku zálohy včetně DPH zaúčtujeme v podrozvahové evidenci. Druhá možnost je, účtovat nárok na odpočet nebo daňovou povinnost do účtové skupiny 37X – Jiné pohledávky a závazky proti již zmíněné účtové skupině 34X. (Galočík, Louša, 2013)

### **5.3. Daň z přidané hodnoty a cash flow**

Cash flow znamená peněžní tok a představuje přírůstky či úbytky peněžních prostředků za určité období. Jedná se v tomto případě o informace o skutečném pohybu těchto prostředků. Peněžními prostředky jsou myšleny peníze v pokladně, na bankovních účtech a ceniny a také peněžní ekvivalenty (krátkodobý likvidní majetek). Výkaz cash flow nepracuje s výnosy a náklady, které nezahrnují to, zda došlo k úhradě pohledávek a závazků, ale s příjmy a výdaji v peněžním vyjádření. (Účetnictví v praxi, 2005/9)

Existuje více možností výpočtu cash flow, ale to není podstatou této práce. Zacíleno je ovšem na DPH a vztah k výkazu cash flow. Daň z přidané hodnoty zasahuje do provozní činnosti cash flow a může být příjmovou položkou, pokud se jedná o vrácení daně, čili nadměrný odpočet, popřípadě výdajovou položkou a tím může ovlivňovat cash flow, pokud se na něj zaměříme v určitém okamžiku, kdy máme například nadměrný odpočet, ale pouze dokladově, ale ještě není skutečně na bankovním účtu. (ipodnikatel.cz, 2012)

Dále se také pohledávka, která obsahuje DPH a je o ni upraven výsledek hospodaření, účtuje na účet 343 (viz výše). I v případě, že nebyla pohledávka uhrazena, závazek vůči státu je většinou splatný do měsíce. (Janíčková, 2010)

V praktické části je uveden příklad týkající se tohoto tématu.

## 6. ŠKODA JS a.s.

### 6.1. Popis vybraného podniku

Pro svou práci jsem si vybrala podnik Škoda JS a.s. hlavně z důvodu spolupráce a obchodování s cizími zeměmi, převážně z Evropské unie, ale i mimo ni. Tato firma se již více než 50 let zabývá inženýringem a dodávkami pro jadernou energetiku. (ŠKODA JS a.s., 2015)

V roce 1859 byla založena Škoda JS s ručením omezeným, která byla postupně transformována na akciovou společnost. Do obchodního rejstříku byla zapsána dne 31.08.1999 krajským soudem v Plzni. Předmětem podnikání uvedeným v obchodním rejstříku je mimo jiné montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny a zkoušky elektrických zařízení, nakládání s jadernými materiály atd. Do tohoto soupisu je samozřejmě zahrnuta i činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence. (obchodnirejstrik.cz, 2015)

soud:	Krajský soud v Plzni
spisová značka:	B 811
IČ:	25235753
obchodní firma:	ŠKODA JS a.s.
právní forma:	Akciová společnost
sídlo:	Orlík 266, 31606 Plzeň
stav subjektu:	aktivní subjekt
datum zápisu:	31.08.1999

Tab. č. 3 – Registrace – aktivní subjekt

Zdroj: <http://obchodnirejstrik.cz/skoda-js-a-s-25235753/>

Základní kapitál činil 550 000 000 Kč, který je splacen v plné výši. Kmenové akcie jsou psané na jméno a hodnota každé akcie je 1 000 000. Statutárním orgánem je 6-ti členné představenstvo, v čele s předsedou a místopředsedou, kteří jednají jménem společnosti navenek. Vůči třetím osobám, před soudy či jinými orgány ve všem týkající se této společnosti,

jedná celé představenstvo. V příloze A – Struktura společnosti je přesná struktura společnosti z roku 2014. (obchodnirejstrik.cz, 2015)

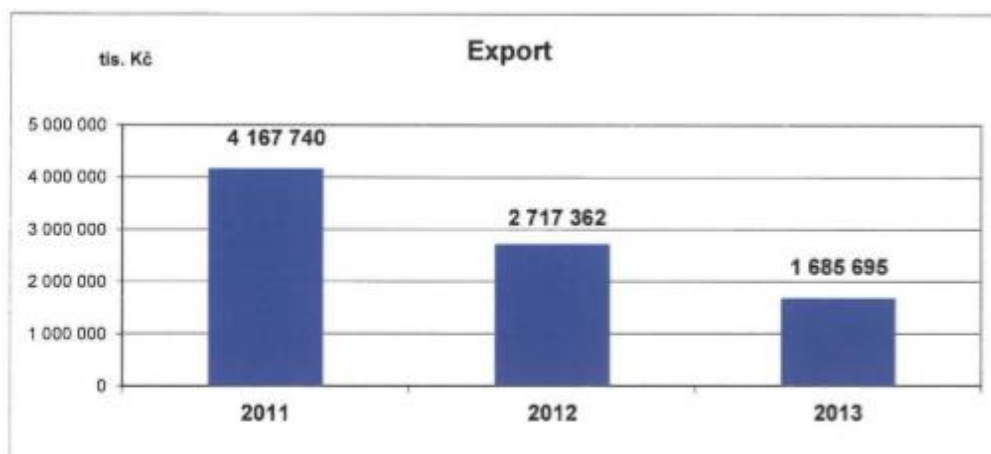
V podniku ŠKODA JS pracuje v současné době více než 1100 pracovníků. Dvě třetiny zaměstnanců z celkového počtu se zabývají technickými a administrativními pracemi. Najdeme zde projektanty, konstruktéry a výpočtaře, ale také ekonomy. Zbývající třetinu tvoří dělníci. (ŠKODA JS a.s., 2015)

Z následujících grafů, které se týkají tržeb, exportu a zakázek lze vyčíst klesající tendenci výroby plynoucí do zahraničí. Vzhledem k tomu, že v předchozích letech ŠKODA JS a.s. měla hlavní příjmy ze zakázek ze zahraničí, snižují se nyní se snižujícím exportem (viz obr. č. 2) i tržby z prodeje výrobků a služeb (viz obr. č. 1).



Obr. č. 2 - Graf – Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb

Zdroj: Výroční zpráva 2013: společnosti ŠKODA JS a.s., Plzeň: ŠKODA JS a.s., 2013



Obr. č. 3 – Graf – Export

Zdroj: Výroční zpráva 2013: společnosti ŠKODA JS a.s., Plzeň: ŠKODA JS a.s., 2013

Další ukazatel dle Českých účetních standardů, poukazuje na přijaté zakázky podniku, ale zde se jedná jen o menší zakázky. Na obrázku č. 3, vidíme graf přijatých zakázek v letech 2011 až 2013. I přesto, že došlo v roce 2012 k poklesu, jak tuzemských, tak zahraničních zakázek, v roce 2013 došlo opět k nárůstu. Z grafu můžeme také vidět, že objem zakázek z tuzemska se stále v poměru zvyšuje k přijatým zahraničním zakázkám, což je rozdíl oproti roku 2011, kdy zahraniční zakázky převyšovaly ty z tuzemska. Nutno dodat, že co se týče velkých projektů, které zde nejsou zahrnuty, ty dostává podnik převážně ze zahraničních firem, či na nich spolupracuje s dalšími podniky.



Obr. č. 4 – Graf – Přijaté zakázky bez velkých projektů

Zdroj: Výroční zpráva 2013: společnosti ŠKODA JS a.s., Plzeň: ŠKODA JS a.s., 2013

## 6.2. Produkty

ŠKODA JS a.s. má široké spektrum výrobků a služeb, které poskytuje v oblasti jaderného strojírenství. Vzhledem k tomu, že tento podnik působí na trhu již dlouho a má tedy dlouholeté zkušenosti v různých oblastech jaderného strojírenství, získal si dobré postavení a také řadu zakázek. Dovoluji si říct, že jde o celosvětově známou firmu, vzhledem k obchodování se zeměmi v EU, ale i mimo ni. (ŠKODA JS a.s., 2015)

### Investiční inženýring

ŠKODA JS se zabývá řízením velkých investičních jaderných projektů, na kterých pracují projektanti, výpočtáři a další kvalifikovaní pracovníci. Spektrum činností, které ŠKODA JS provádí, zahrnuje počáteční projektování, přes výstavbu až po dodání hotového díla



zákazníkovi. Tento podnik již dříve kompletně zpracoval projekty celkem deseti jaderných bloků typu VVER 440 a VVER 1000(viz dále) včetně modernizace. (ŠKODA JS a.s., 2015)

Investiční inženýring můžeme rozdělit na tři hlavní části:

- Výstavba nových bloků VVER

V současné době je největším investičním projektem společnosti dostavba nové jaderné části 3. a 4. Bloku slovenské elektrárny Mochovce. ŠKODA JS je jedním z hlavních 5-ti dodavatelů tohoto projektu, což podniku zajišťuje další rozvoj a zkušenosti v podobných budoucích projektech. (ŠKODA JS a.s., 2015)

- Modernizace a rekonstrukce provozovaných bloků VVER

Po dodání zařízení a uvedením do provozu poskytuje ŠKODA JS další služby. V nynější době je nejdůležitější zakázkou Obnova systému kontroly a řízení jaderné elektrárny Dukovany (SKŘ), kde je cílem prodloužit životnost elektrárny až do roku 2025. V roce 2006 vypsala společnost ČEZ, a.s. veřejnou soutěž na pokračování modernizace SKŘ Dukovany, kterou vyhrála ŠKODA JS, díky nejvhodnější nabídce. (ŠKODA JS a.s., 2015)

- Výstavba a rekonstrukce výzkumných reaktorů

Společnost ŠKODA JS navrhuje a vyrábí výzkumné reaktory, včetně pozdější modernizace zařízení či asistence při návrhu a výrobě modelů na zakázku. Tyto výzkumné reaktory společnost dodala například pro Fakultu jadernou a fyzikálně inženýrskou ČVUT Praha a pro vlastní výzkumné středisko. Dále se ŠKODA JS zapojila do výroby a dodávky nové vnitřní vestavby pro belgický výzkumný reaktor BR2, který je jedním z nejvýkonnějších výzkumných reaktorů na světě. (ŠKODA JS a.s., 2015)

### **Zařízení pro jaderné elektrárny typu VVER a RBMK**

VVER typ jaderné elektrárny spadá do skupiny tlakovodních reaktorů PWR, kterých vyrobila společnost za 40-ti letou historii celkem 24. V období kdy nebyl velký zájem o tento typ

elektráren se podnik zabýval hlavně vývojem a modernizací, která zahrnovala i prodloužení životnosti těchto elektráren i dodávaných komponent.

Ke klíčovým součástkám, které ŠKODA JS vyrábí, můžeme například zařadit:

- Pohony řídicích tyčí reaktoru
- Utahováky svorníků přírubových spojů reaktoru
- Termočlánky
- Těsnění přírubových spojů a další

(ŠKODA JS a.s., 2015)

### **Zařízení pro jaderné elektrárny typu PWR a BWR**

Pro vstup na trh s tímto novějším typem elektráren bylo nutné získat řadu certifikací (například ISO, CEFRI atd.). Certifikát CEFRI (viz příloha B – CEFRI certifikát) je francouzské osvědčení o míře obdržených radiačních dávek (tzv. dozimetrie), zaměstnanců, kteří pracují ve Francii. Po získání všech potřebných certifikátů se ŠKODA JS a.s. stala podstatných dodavatelem a provozovatelem těchto jaderných elektráren v západní Evropě, USA ale i na východě. U těchto typů jaderných elektráren vyrábí hlavně vnitřní části reaktorů a dále také speciální konstrukce například pro tchaj-wanskou jadernou elektrárnu v roce 2000 a později pro jadernou elektrárnu Krško ve Slovinsku. (ŠKODA JS a.s., 2015)

### **Skladování vyhořelého jaderného paliva**

ŠKODA JS a.s. vyrábí zařízení pro skladování vyhořelého jaderného paliva. Prvním výrobkem jsou skladovací mříže a druhým produktem jsou kontejnery pro transport a skladování, které dodává zákazníkům jak v Evropě, tak i v USA a jihovýchodní Asii. Co se týče skladovacích kontejnerů, podnik rozšiřuje svůj sortiment, v závislosti na rostoucí poptávce. (ŠKODA JS a.s., 2015)

### **Zařízení pro rafinérský, petrochemický a plynárenský průmysl**

Do této části produktů, které podnik vyrábí, patří reaktory a tlakové nádoby. Firma modernizuje reaktory nejen v České republice, ale například i pro holandské a japonské firmy.

(ŠKODA JS a.s., 2015)

### **Servis pro jaderné elektrárny**

ŠKODA JS a.s. nemá ve svém portfoliu jen výrobky, ale také poskytuje službu, a tou je servis pro jaderné elektrárny. Tato služba se týká oblasti údržby a modernizace jaderných elektráren a i poradenství pro vysoce efektivní provoz. Nejvýznamnější zakázkou v této oblasti je údržba elektrárny Dukovany a elektrárny Temelín, avšak servisní služby jsou poskytovány i zahraničním zákazníkům a to na Slovensku, v Maďarsku, Bulharsku, na Ukrajině, ve Finsku a dokonce i v Arménii. (ŠKODA JS a.s., 2015)

Rozdělení výnosů z hlavní činnosti podle odvětví se nachází v příloze C – Výnosy podle odvětví. Zachyceny jsou roky 2012 a 2013 a výnosy se týkají jak tuzemska, tak zahraničí.

### **6.3. Země obchodující se ŠKODOU JS a.s.**

ŠKODA JS a.s. obchoduje se zeměmi v Evropské unii ale i mimo ni. Mapa, na které jsou státy, které jsou dodavateli nebo odběrateli tohoto podniku, jsou uvedeny v příloze D ŠKODA JS a.s. – Mapa. Tyto státy jsou zde graficky znázorněny tmavou barvou.

V naprosté většině jsou podniky, které jsou odběrateli výrobků a služeb od firmy ŠKODA JS a.s., plátcí DPH. Spíše se nevyskytují téměř žádní neplátcí. Kdežto u dodavatelů firmy je neplátců o něco víc, ale i to se dá považovat za zanedbatelné. Pokud se vyskytne nějaký podnik, který je neplátcem DPH, byl by z tuzemska. Ze zahraničních odběratelů a dodavatelů jsou všechny podniky plátcí DPH. (Interní zdroj, 2015)

Podnik se v rámci kontroly firem, se kterými obchoduje, obrací na datový systém EU VIES („VAT Information Exchange System“) blíže popsany v teoretické části v kapitole 3.2. (Interní zdroj, 2015)

## 7. Účetnictví v podniku

V účetnictví podniku ŠKODA JS a.s. se vyskytují jak analytické, tak syntetické účty. Ty zachycují běžné účetní operace, kde zachycujeme stav aktiv a pasiv, nákladů a výnosů. K zachycení účetních případů používáme účty s trojmístným číselným značením. První číslo nám udává účtovou třídu, druhé účtovou skupinu a třetí označuje pořadí účtu v dané účtové skupině. Analytické účty pak slouží k podrobnějšímu rozvedení účtů syntetických, v případech, kdy je potřebné sledovat údaje podrobněji, a značí se další číslicí přidanou za již zmíněné trojmístné číselné značení. Pro správnost zaúčtování účetních případů je ovšem důležité, aby položky na analytickém účtu navazovali na účet syntetický. (Interní zdroj, 2015)

Podnik má účet 343 – Daň z přidané hodnoty rozdělen na samostatné analytické účty a to pro:

- Zúčtování se státem – tento účet se používá pro zaúčtování daňového přiznání.
- Dodavatelská fakturace, ostatní nákupy - zde najdeme DPH na vstupu a na výstupu u třetích zemí, DPH na vstupu pro tuzemské zdanitelné plnění v případě nároku a pro přenesení daňové povinnosti, a to i u DPH na výstupu. V případě přenesení daňové povinnosti se jedná o tuzemské plnění.
- Odběratelská fakturace, ostatní prodej – pro DPH na výstupu jako tuzemské zdanitelné plnění, pokud vznikne povinnost.

(Interní zdroj, 2015)

### 7.1. Neplátcí daně z přidané hodnoty

Při účtování DPH u neplátců se postupuje klasickým způsobem – pořizovací cena je pro neplátce již s DPH, který ji zaplatí stejně jako normální spotřebitel při nákupu v obchodě. Faktury pro neplátce DPH prakticky nevystavují a zaúčtování DPH probíhá vždy v souladu se zákonem s použitím účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. (Interní zdroj, 2015)

### 7.2. Přeprava zboží

Podnik ŠKODA JS a.s. se s přepravou zboží jako samostatnou položkou setkává zřídka, protože je hodnota přepravy ve většině případů zahrnuta do celkové smluvní ceny dodávky a tudíž není vykazována samostatně. Pokud k tomu ovšem dojde, je velice důležité správné určení místa plnění dle § 9 odst. 1., vzhledem k tomu, že přeprava zboží mezi členskými státy je předmětem

daně. Vždy lze uplatnit pouze daň členského státu, který byl určen místem plnění. (Galočík, Louša, 2013)

### **7.2.1. Reverse charge**

Reverse charge je režim, který se využívá u daně z přidané hodnoty a podle něj se nezdaňují zboží a služby poskytovatelem či dodavatelem, nýbrž odběratelem či příjemcem. Uplatňuje se i v rámci Evropské unie, ale i u obchodu se třetími zeměmi. Tento mechanismus byl vytvořen proto, aby nebylo nutné, aby se odběratel registroval k dani z přidané hodnoty v cizí zemi nebo uplatňoval nárok na odpočet daně v cizí zemi a mohl zdanit zboží či službu ve „svém“ státě. Podmínkou u tohoto režimu je, že obchod probíhá mezi plátcí daně. Daň tedy přiznává a platí odběratel, popřípadě pokud se jedná o službu - příjemce. (finance.cz, 2011)

Režim reverse charge je v podstatě přenesení daňové povinnosti a zabývá se jím § 92 písm. a. Byl vytvořen pro zamezení daňových úniků. Před zavedením tohoto režimu bylo totiž možné, že dodavatel odvedl DPH, odběratel si uplatnil nárok na odpočet, a tudíž to pro stát znamenalo „nulovou“ transakci. Ale v případě, že dodavatel DPH nic neodvedl a odběratel si uplatnil nárok na odpočet DPH, doplatil na to stát, protože zde chyběla částka v hodnotě odpočtu. Při přenesení daňové povinnosti, dodavatel žádné DPH neodvádí a odběratel vše zdaní, ale i uplatní nárok na odpočet, takže na to stát nedoplácí. V § 92 písm. b až § 92 písm. e je výčet položek, na které se toto přenesení daňové povinnosti vztahuje. (Dušek, 2014)

### **7.2.2. Příklad přepravy**

V následujícím příkladu budou vysvětleny rozdíly přepravy zboží, pokud je přepravováno mezi členskými státy tuzemskými dopravci nebo pokud je přepravováno zboží dopravci z jiných členských států či dopravci ze třetích zemí. Předpokladem zde je, že se jedná o přepravu zboží pro osoby povinné k dani. Dle § 9 odst. 1 je místem plnění sídlo osoby povinné k dani, pro kterou je přeprava uskutečňována. (Galočík, Louša, 2013)

Pokud tedy tuzemský dopravce přepravuje zboží z České republiky na Slovensko, místem plnění je tedy Slovensko a daň přizná objednatel přepravy na Slovensku. Dopravce z České republiky uplatní režim reverse charge. Pokud by se stalo, že osoba na Slovensku není registrovaná k dani, musí se registrovat k tomu dni, kdy byla uskutečněna přeprava. (Galočík, Louša, 2013)

Další možností je, že tuzemský dopravce přepravuje zboží z České republiky na Slovensko, ovšem objednatel této přepravy je osoba z České republiky, která není registrovaná k dani

na Slovensku. Místem plnění je tedy tuzemsko. Přeprava tudíž podléhá dani z přidané hodnoty v tuzemsku a dopravce ji musí uplatnit na výstupu. (Galočík, Louša, 2013)

Pokud se jedná o přepravu zboží z některého členského státu Evropské unie, platí také § 9 odst. 1 pro stanovení místa plnění. Pokud je objednatelem tuzemská osoba, musí přiznat daň v tuzemsku. Polský dopravce, který je registrovaný k dani v Polsku, přepravuje zboží pro osobu z tuzemska. Zboží je přepravováno z Polska do České republiky. Objednatel je tedy tuzemská osoba, která musí přiznat daň v tuzemsku. Dopravce nebude uplatňovat daň na výstupu. Pokud by tento polský dopravce, přepravoval zboží do Francie, pro stejnou tuzemskou osobu, bude tato osoba muset opět přiznat daň v tuzemsku, dle § 9 odst. 1. Dopravce opět neuplatní daň na výstupu. (Galočík, Louša, 2013)

Takto je uplatněn režim reverse charge a daňová povinnost je na osobě, pro kterou je uskutečňována přeprava. (Galočík, Louša, 2013)

Toto platí i v případě, že dopravcem je zahraniční osoba, tedy ze třetí země. Pokud například čínský dopravce přepravuje zboží z Francie do Německa, ale objednatelem je tuzemská osoba, je opět povinnost přiznat daň na této tuzemské osobě. Toto platí, i kdyby bylo zboží přepravováno z Francie do tuzemska. (Galočík, Louša, 2013)

Z výše uvedeného lze tedy zjistit, že je podstatné pro povinnost přiznání daně, kde se nachází místo plnění. Pokud jde o dopravce ze třetí země, záleží na tom, jaká je v této zemi právní úprava, zda bude daň uplatňovat či ne. Pro objednatele v tuzemsku ovšem vždy vzniká povinnost přiznat daň v tuzemsku. (Galočík, Louša, 2013)

### **7.3. Zálohy**

Způsob zúčtování záloh je poměrně složitý. V teoretické části jsou popsány tři možné způsoby zaúčtování. Firma ŠKODA JS a.s. postupuje tak, že každou zálohu, ze které bylo odvedeno anebo nárokováno DPH, uvede v celkové hodnotě na jednom analytickém účtu a na dalším analytickém účtu záloh zaúčtuje zápornou hodnotu ve výši DPH. Pro přijaté zálohy používají účty 324 – Přijaté provozní zálohy a 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy. Poskytnuté zálohy účtují buď na 151 – účet pro poskytnuté zálohy na materiál nebo 314 – Poskytnuté provozní zálohy. Schéma zaúčtování poskytnuté zálohy viz Příloha E – Schéma zaúčtování poskytnuté zálohy. Pro jednoduchost je zde hodnota, která je zaúčtována, použita 121 Kč. 100 Kč je základ a 21 Kč tvoří DPH. V případě podniku ŠKODA JS a.s. se zdaňuje každá záloha zvlášť, kromě záloh

na materiál. U tohoto typu záloh se zdaní až konečná částka, ze které se DPH odvede. To je rozdílem oproti francouzským firmám, kde zdaňují až konečnou fakturu jako celek. (Interní zdroj, 2015)

Pokud se jedná o fakturu za plnění čili daňový doklad, na kterém je záloha zúčtována, účtuje se po jednotlivých položkách. Nejprve se zaúčtuje hodnota v plné výši, tzn. základ včetně s DPH a na samostatných řádcích dokladu dále účtují odpočet zálohy. V případě, že se jedná o doklady v cizích měnách, je situace o něco komplikovanější. Tato problematika je rozebrána dále v textu, 7.6. – Přepočet kurzu. (Interní zdroj, 2015)

#### **7.4. Třetí země**

V této části je nutné si uvést důležitý pojem a tím je jednotný správní doklad (dále JSD). Tento doklad podnik využívá pro prodej do zemí mimo Evropskou unii, tudíž slouží jako daňový doklad pro vývoz do třetích zemí. (Interní zdroj, 2015)

„ Pojem JSD - jednotný správní doklad dnes nahradil dříve používanou zkratku JCD a pojem jednotná celní deklarace. JSD je dokument, kterým je zboží propuštěno do celního režimu při dovozu zboží do České republiky nebo při vývozu z Evropské Unie. JSD je využíván také ve speciálních celních režimech, kdy sice zboží neopustí hranice našeho státu, ale je uloženo například do celního skladu nebo svobodného celního pásma. Doklad JSD je předkládán celnímu úřadu při celním odbavení zboží a zejména při dovozu zboží pak slouží k vyměření daní a jiných poplatků, souvisejících s dovozem zboží do České republiky. Při vývozu zboží z Evropské unie se již dnes, po kompletním přechodu na systém e-vývoz, JSD doklad nevyužívá.“ (www.czechint.cz, 2008). Vzor jednotného správního dokladu v příloze F – Jednotný správní doklad – vzor.

Pro účtování se třetími zeměmi má tedy podnik vyčleněny zvláštní účty. Pro nákup ze zemí mimo Evropskou unii jsou jimi běžné účty DPH na vstupu a DPH na výstupu. S analytikou pro třetí země. Tuto daň, jak na výstupu, tak na vstupu si vyměřují sami. Pro prodej do třetích zemí mají vytvořený informační systém (dále jen IS). V tomto IS je k fakturované částce přiřazen speciální kód, který udává charakter prodeje. Tím může být vývoz zboží (JSD doklad), dodání služby do třetích zemí, pokud je místo plnění v místě objednatele služby apod. Dle tohoto kódu, pak vstupuje hodnota dodávky do příslušného řádku daňového přiznání k DPH. Co se týče cla a dalších celních poplatků, neexistuje ve firmě speciální účet. S touto

problematikou se obrací na celního deklaranta, který má za úkol kontrolu správnosti celních dokladů, jejich vystavování a kontrolování dodržování celních předpisů. (Interní zdroj, 2015)

ŠKODA JS a.s. prostřednictvím společnosti PST CLC a.s. přenáší jednotný správní doklady na celnici, a to v elektronické podobě. Tato firma „poskytuje svým zákazníkům služby a řešení vycházející z komplexního a provázaného logistického řetězce – od proclení zboží prostřednictvím sítě veřejných i neveřejných celních pracovišť přes jeho rychlou přepravu i uskladnění až po variabilní zpracování v logistických centrech, strategicky rozmístěných po celé ČR.“ (pst-clc.cz, 2012)

### **7.5. Daňová povinnost/ nárok na odpočet**

Podnik vykazuje měsíční daňová přiznání. V průběhu roku má ovšem střídavě jak nadměrné odpočty, tak daňovou povinnost. To je dáno různorodými zakázkami a také řadě dlouhodobých projektů, které jsou fakturovány s nepravidelností, většinou na základě splnění smluvních milníků. Ať už je to ze strany dodavatelů, či odběratelů. Jde tedy o velice nerovnoměrnou dodavatelskou i odběratelskou fakturaci a tím pádem i na rozdílná měsíční daňová přiznání. Stává se tedy, že v jednom měsíci vznikne po vyfakturování daňová povinnost a to i v řádech statisíců a v druhém měsíci, například po dokončení projektu, vznikne nárok na odpočet v obdobných cifrách. (Interní zdroj, 2015)

### **7.6. Přepočítání kurzu**

Přepočítání kurzu při obchodování v cizí měně, provádí podnik dle kurzu České národní banky. Přepočítávaný je ten kurz, který byl platný v den uskutečnění účetního případu. Pro firmu je nutné vykazovat účetní případy v českých korunách, tudíž se přepočítává každá obchodní transakce, která je v jiné než české měně. Dále také vyplývá z dodacích podmínek, které si smluvní strany domluvily, kdo odpovídá za vývoz, tudíž ve kterém státě proběhne proclení a tím pádem i na které ze smluvních stran je povinnost vývoz vykázat. Důkazem je již zmíněný jednotný správní doklad, který tyto informace obsahuje. (Interní zdroj, 2015)

### **7.7. Změna sazeb**

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, sazby se neustále mění. V České republice by se základní a snížená sazba s časem k sobě měla přiblížit, vzhledem k tomu, že se chce docílit někdy v budoucnu sjednocení těchto sazeb, tak aby vznikla pouze jediná. Zatímco dřívějšími změnami sazeb se chtělo převážně dosáhnout harmonizace v rámci EU, v současné době se jedná hlavně o příjem státního rozpočtu, tudíž jsou v tomto ohledu velmi diskutované změny,



hlavně v případě snížení sazeb, protože se musí hledat jiné možnosti naplnění rozpočtu. (finance.cz, 2015)

Pokud se v tomto ohledu zaměříme na podnik ŠKODA JS a.s., zjistíme problémy se změnou sazeb a to konkrétně v administrativních záležitostech. V první řadě to znamená zvýšení pracnosti ve vytváření nových kódů pro všechny typy nákupů a prodejů, úprava definice daňového přiznání, kde je nutné přiřadit nové kódy do všech řádek daňového přiznání a zavedení nových kódů do praxe. Vše s tímto spojené si sami definují v úseku Finance. Vzhledem k tomu, že dochází k poměrně časté změně sazeb daně z přidané hodnoty a také kvůli rozmanitosti nákupu a prodejů podniku, je k používání povoleno současně mnoho kódů. Za příklad lze uvést nárok na odpočet daně, který je možno uplatnit ve lhůtě do tří let (dle § 73 odst. 3). Nebo v případě opravných daňových dokladů, kde je použita původní daňová sazba. Používání těchto kódů souběžně tedy ztěžuje práci účetních a také kontroly při zpracování daňových přiznání. (Interní zdroj, 2015)

Změna sazby může mít také vliv na cash flow podniku. V teoretické části je problematice cash flow věnována kapitola 5.3. , zde se zaměříme pouze na skutečnost změny sazby. Zejména v případě velkých nákupů může změna sazby i jen o 1% představovat významnější položku. Dodavatelům je hrazena při zvýšení sazby vyšší částka a v případě výsledného nadměrného odpočtu za dané období je částka inkasována s přibližně měsíčním zpožděním. Viz tabulka č. 4 – Nadměrný odpočet. Pro jednoduchost je zde uvedena částka 100 Kč jako základ a 21 Kč je daň z přidané hodnoty. Došlá faktura se týká měsíce ledna a splatnost této faktury je 30 dní. (Interní zdroj, 2015)

	leden	Únor	březen
Zaúčtování faktury	0		
Podání DP		0	
Úhrada závazku dodavateli		-121	
Úhrada nadměrného odpočtu ze strany FÚ			21

Tab. č. 4 – Nadměrný odpočet

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Tabulka následující se týká obdobného případu, ale nejedná se zde o nárok na odpočet, ale o daňovou povinnost. Výchozí data jsou stejná jako v předchozím případě.

	leden	Únor	březen
Zaúčtování faktury	0		
Podání DP		0	
Úhrada závazku dodavateli		-121	
Snížení daňové povinnosti		21	

Tab. č. 5 – Daňová povinnost

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Z výše uvedených tabulek můžeme vidět rozdílnost, co se týče inkasování nadměrného odpočtu a případu, kdy vznikne daňová povinnost. Dále zde můžeme vidět, že pokud by se jednalo o pohledávku vzniklou v měsíci lednu se základem 100 Kč a vzniku závazku k finančnímu úřadu ve výši 21 Kč, k uhrazení pohledávky může dojít až v měsíci březnu, ale závazek vůči úřadu uhradíme do měsíce. (Interní zdroj, 2015)

### 7.8. Příklad vývozu

V tomto příkladu se jedná o dodání zboží, v prvním případě v rámci Evropské unie a ve druhém do třetí země. Cílem je porovnání rozdílů mezi těmito dvěma případy. U obou případů je uvažováno dodání zboží, nikoliv přeprava, vzhledem k tomu, že podnik samotnou přepravu nikdy nezajišťuje, jak je již zmíněno výše. Předmětem daně je tedy „dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.“ (Dušek, 2015, s. 15)

Veškeré paragrafy uvedené v této podkapitole se týkají zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

ŠKODA JS a.s. si nejprve prověří podnik, se kterým obchoduje, pomocí datového systému VIES.

Nejprve se bude jednat o dodání zboží z České republiky na Slovensko. Je to tedy v rámci Evropské unie a nejedná se o vývoz v pravém slova smyslu, vzhledem k tomu, že zboží nepřekročí hranice Evropského společenství. A vzhledem k tomu, že se jedná o dodání zboží, ne prodej zboží na Slovensku, osobě registrované k dani (osoba registrovaná k dani na Slovensku, ŠKODA JS a.s. je registrována k dani v ČR), je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání zboží začíná (§ 7) – tudíž Česká republika. Tento fakt platí za předpokladu, že dodání zboží je uskutečněné ŠKODOU JS a.s. (§ 7 odst. 2). Toto dodání zboží je ovšem dále osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně (§ 64). ŠKODA JS a.s.

v tomto případě žádnou daň platit nebude. Firma na Slovensku bude přiznávat daň z pořízení zboží dle tamní legislativy. (Dušek, 2015)

Rozdílem ovšem je, pokud by zboží bylo dodáno osobě, pro kterou by pořízení zboží na Slovensku nebylo předmětem daně. V tom případě by se nejednalo o dodání zboží, ale o zaslání zboží, pro které neplatí osvobození od daně s nárokem na odpočet daně (§ 64). Dle § 8 je místo plnění při zaslání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání zboží začíná, v případech popsaných v § 8 odst. 2 písm. a a 2 písm. b. Pro tento případ nepředpokládáme, že by ŠKODA JS a.s. dodala zboží, které by bylo předmětem spotřební daně, ale zajímá nás odst. 2 písm. b tohoto paragrafu. Zde je uvedena částka, kterou nesmí překročit celková hodnota zboží zaslaného osobou povinnou k dani v příslušném ani bezprostředně předcházejícím roce, tak aby se nezměnilo místo plnění. Tato hodnota je 1 140 000 Kč nebo částka stanovená členským státem, čili Slovenskem. V případě, že dojde k překročení těchto limitů, dle § 8 odst. 3, může se tato osoba rozhodnout, že místem plnění bude místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. (Dušek, 2015)

Limit na Slovensku činí 35 000 €. Dále se také osoba, která zboží zasílá a dojde k překročení tohoto limitu, musí registrovat k dani na Slovensku a plnit daňovou povinnost tam, protože v České republice už toto nebude předmětem daně. (danarionline.cz, 2011)

Dodání zboží do jiného členského státu s sebou nese povinnost podání tzv. souhrnného hlášení. Toto hlášení slouží ke kontrole plnění, které probíhá mezi členskými státy Evropské unie. V tomto případě bude tedy v hlášení uvedeno zboží dodané osobě povinné k dani na Slovensku a na základě toho je kontrolováno, zda byla odvedena daň pořizovatelem zboží na Slovensku. (Ďurišová, 2013)

Další případ se zabývá vývozem z České republiky od ŠKODA JS a.s. do Ruska, jež není státem Evropské unie. Předpokladem je, že zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz (§ 66). Dle § 66 odst. 2 písm. a je toto dodání zboží osvobozeno od daně, pokud je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou. Na zboží je totiž vystaven doprovodný doklad, který provází zboží až na hranice Evropské unie, kde je tento doklad ukončen celním úřadem, při překročení hranice a tím je doloženo, že zboží není na vnitřním trhu Evropské unie a tudíž není potřeba jej zatížit daní z přidané hodnoty. (dsv.cz, 2015)

Za den, kdy bylo uskutečněno plnění, se považuje den výstupu zboží z EU, který je potvrzen celním úřadem (§ 66 odst. 4). Nutno podotknout, že aby byl vývoz osvobozený od daně, je

podstatné, aby kupující neměl sídlo v České republice, ani provozovnu, místo podnikání a ani místo pobytu. (Dušek, 2015)

Z těchto dvou různých případů vyplývá, že pokud dodáváme zboží do členského státu Evropské unie, záleží na tom, zda je pro osobu toto zboží předmětem daně či nikoliv. Tím se mění i určení předmětu daně, v závislosti na tom, zda se jedná o dodání zboží či zasílání zboží a v konečném důsledku na tomto závisí i osvobození od daně. Dodání zboží je zde za výše uvedených podmínek osvobozeno, avšak zasílání zboží ne, při předpokladu, že podnik překročil stanovenou částku 35 000 € a je tedy nutná registrace k dani a přiznat daň v daném členském státě, tedy na Slovensku. Základní sazba daně z přidané hodnoty je na Slovensku 20%. (danarionline.cz, 2011)

Vývoz je oproti dodání zboží osvobozen s nárokem na odpočet, pokud k tomuto vývozu existuje doklad, který je potvrzen celním úřadem o vývozu zboží, bez závislosti na tom, zda je osoba, pro kterou je zboží dováženo osobou registrovanou k dani či ne. V případě podniku ŠKODA JS a.s. bude vývoz vždy osvobozen, vzhledem k tomu, že platí u všech vývozů § 66.

Dále v problematice svobodných pásem a skladů je také vývoz zboží osvobozen a tyto přesuny se také nazývají vývozem a dovozem i přesto, že se tyto svobodné sklady nacházejí v tuzemsku. Pokud je tedy zboží umístěno do svobodného skladu a poté vráceno zpět do tuzemska, jedná se o dovoz. V případě, že je zboží z tohoto svobodného skladu předáno dále do Evropské unie, jedná se o dodání a pokud mimo ni, jde o vývoz. (Dušek, 2015)

Svobodné sklady lze využít například při prodeji zboží, které je dále určeno k vývozu mimo Evropskou unii. Tato obchodní transakce může proběhnout mezi českými subjekty, také se může jednat o transakci pro subjekt z jiného členského státu, popřípadě může jít o prodej pro subjekt ze třetí země. Český subjekt umístí zboží do svobodného skladu na tuzemském území. Může si tedy uplatnit osvobození od DPH, dle § 66 zákona o DPH. Ze skladu se zboží prodá dalšímu subjektu, buď z tuzemska, nebo z jiného členského státu. Toto zboží je dodáno bez přepravy nebo odeslání bez uplatnění DPH, dle § 68 tohoto zákona. Subjekt, který zboží zakoupil, ho vyskladní za účelem vývozu a propustí jej do tohoto režimu. Takto lze postupně dodat zboží bez uplatnění tuzemského DPH. Výhodou je právě úspora finančních prostředků z DPH. Pokud je obchodní transakce takto realizována, je možné převádět i vlastnická práva ke zboží ještě před jeho vyskladněním. U zboží se tak může změnit i cena.

(Daně a právo v praxi, 7/2007)

Použit svobodný sklad lze i v případě, že zboží, které je vyrobeno na základě objednávky subjektem z jiného členského státu EU, anebo ze třetí země, není ještě v danou chvíli požadováno. Výrobce tedy nezvyšuje vlastní zásoby, zboží je prodáno a umístěno ve svobodném skladu, kde je osvobozeno od DPH. Odběratel si ho tedy může vyvézt dle svých potřeb. (Daně a právo v praxi, 7/2007)

Ve výše zmíněném případě ŠKODA JS a.s. svobodný sklad využívá, pro zboží pro odběratele. Podstatnou výhodou tedy je, že dojde k úspoře finančních prostředků z DPH. (Interní zdroj, 2015)

Další možností je využít svobodný sklad ke kompletaci zásilky zboží, která je určeno k vývozu ze zboží, které bylo dovezeno ze třetí země nebo ze země, která je členem Evropské unie. Výhodou je, že není nutné uplatňovat DPH a ani dovozní cla. (Daně a právo v praxi, 7/2007)

## **7.9. Příklad dovozu**

V tomto příkladu, oproti předchozímu, je zacíleno na problematiku dovozu, jak v rámci Evropské unie, tak do třetích zemí. ŠKODA JS a.s. je nejen vývozcem, ale též dovozcem zboží a služeb. Nejprve se zaměříme na případ, kdy je dováženo zboží ze státu, který je členem Evropské unie a posléze ve druhém případě, kdy se jedná o dovoz ze třetí země. Veškeré paragrafy, které jsou zde uvedeny, se opět týkají, jako v předchozím příkladu pouze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

ŠKODA JS a.s. pořídí zboží z Rakouska, členského státu Evropské unie. Zde se nejedná o klasický dovoz, ale o pořízení zboží z jiného členského státu. Vzhledem k tomu, že je plátcem, je to dle § 2 odst. 1 předmětem daně. Místem plnění je „místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli“ (Dušek, 2015, s. 23). V tomto případě jím bude tedy Česká republika. Daň na výstupu přiznává příjemce, tzn. ŠKODA JS a.s. ve svém daňovém přiznání, zároveň má však nárok na odpočet daně na vstupu ve stejné výši. Rakouský dodavatel je povinen přiznat osvobození od daně. (financnisprava.cz, 2005)

Pokud se zaměříme na dovoz ze třetí země, dle § 20 „se pro účely tohoto zákona rozumí vstup zboží ze třetí země na území Evropské unie.“ (Dušek, 2015, s. 27) Dovezené zboží bude z Ukrajiny. Místem plnění je v tomto případě „stát, na jehož území se nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie.“ (Dušek, 2015, s. 23) Vzhledem k tomu, že zboží bude z Ukrajiny, prvním státem, kde zboží překročí hranici Evropské unie je Slovensko. Neznamená to však, že ŠKODA JS a.s. nebude přiznávat daň, protože celní úřady při putování zboží od hranic Evropské unie až do České republiky označí toto zboží celním

režimem tranzit a až v České republice je toto zboží propuštěno do volného oběhu, tudíž zboží překročí hranice Evropské unie až v České republice. (Dušek, 2015) To znamená, že bude mít ŠKODA JS a.s. povinnost přiznat daň. Dokladem je zde jednotný správní doklad a podnik zde použije režim reverse charge. (financnisprava.cz, 2005; danarionline.cz, 2012)

Rozdílem mezi pořízením zboží z členských států Evropské unie a dovozem ze země mimo EU je, že při dovozu je zboží zdaněno při přechodu přes hranice, u pořízení zboží je jím až místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání, přepravy. Dále lze také uplatnit režim reverse charge a daň přiznává a platí odběratel, což situaci poměrně zjednodušuje.

Při pořízení zboží z jiného členského státu je nutné dbát na § 25 odst. 1, který říká: „Při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku vzniká plátcí nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká plátcí nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň k datu vystavení daňového dokladu.“ (Dušek, 2015, s. 29)

Může se totiž stát, že plátce přizná daň až v následujícím zdaňovacím období, než kdy mu tato povinnost přiznat daň vznikla. V tomto případě je pak v § 104 odst. 2 vymezeno, že pokud k tomu dojde a plátce si v tomto období snížil daň, správce daně pak uplatní úrok z prodlení dle daňového řádu z částky daně uvedené v daňovém přiznání a to za každý den krácení státního rozpočtu. Proto je velice důležité uvést daň do správného zdaňovacího období a předejít tak placení úroku z prodlení. (Dušek, 2015)

Pokud by tedy v tomto případě podniku ŠKODA JS a.s. pořídil zboží z Rakouska 01. 04. 2015, kdy bylo zboží dodáno a převzato ze skladu v tuzemsku, avšak daňový doklad by byl vystaven na 31. 03. 2015 v jiném členském státě dodavatelem, je podnik povinen přiznat daň za březen 2015 a také mu za tento měsíc vzniká nárok na odpočet daně. Pokud by se stalo, že tak neučiní, jednalo by se o časový posun dle již zmíněného § 104 odst. 2. (Interní zdroj, 2015)

## 8. Zhodnocení

Vzhledem k tomu, že je v některých případech daňová teorie nejednoznačná, dochází v různých zemích Evropské unie k rozdílnému výkladu.

Za problematickou část je zejména považováno správné určení předmětu místa plnění u dodávek a služeb. Příkladem může být dodávka zboží, dodání zboží s instalací, služby spojené s nemovitostí, technická pomoc, práce na movité věci atd. Co se týká třetích zemí, tam je tento problém mnohem významnější, jelikož jsou zde markantnější odlišnosti a tudíž rozdíly v posuzování zdanitelného plnění. V případě dodávek jsou velmi důležité údaje na jednotných správních dokladech a dalších souvisejících listinách. S tímto souvisí i použití správného kurzu pro přepočet dodávek v cizích měnách. Další podstatnou věcí jsou dodací podmínky, které by měly být jasně stanoveny ve smlouvě, hlavně z pohledu určení místa a data plnění, aby se nestalo, že smluvní strany posoudí tyto podmínky rozdílně.

Vzhledem k tomu, že podstatným problémem je správné určení předmětu plnění u dodávek a služeb a také místa plnění, je velmi důležité vycházet z dodacích podmínek. Záleží totiž na datu a místě předání či provedení, tak aby to bylo snadno prokazatelné pro daňové účely (viz příklad výše). Obecně lze říci, že je velmi důležité posoudit obchodní smlouvu z daňového hlediska. Pokud se posouzení smlouvy provede ještě před jejím podpisem, mělo by se předejít následným komplikacím. Také je vhodné doložit předmět plnění i místo plnění dokumenty, které potvrzují uskutečnění a také správnost vykázaného plnění. To platí hlavně u vývozu mimo Evropskou unii, kdy je velice důležité prokázat, že zboží či služba opustily území Evropského společenství. Příkladem rozdílného určování předmětu plnění může být dodávka s instalací, protože může být brána jako dodávka anebo jako služba a tudíž se pak liší i místo plnění.

U informačního systému pro obchodování se zeměmi mimo EU, vzhledem k množství kódů určujících charakter prodeje, by bylo vhodné seřadit tyto kódy dle společných znaků a lépe specifikovat tak, aby se v nich účetním lépe orientovalo a to usnadnilo práci. Také kvůli poměrně časté změně sazby DPH a tudíž velkému množství kódů, které lze používat souběžně, by si měl podnik definovat menší množství a pro případy, kdy je nutno použít kód pro již neaktuální sazbu, mít jen jeden či dva obecné kódy, které by se využívaly jen pro tento účel. U původních zavedených kódů by se aktualizovala vždy jen změna sazby a používaly by se stejně a neměnily by se. Změna sazby, kromě administrativních problémů, jiné potíže v podniku v podstatě nezpůsobuje.

Co se týká vztahu dodání zboží do členského státu Evropské unie a vývozu mimo EU, záleží v rámci Evropské unie, zda je dodávka pro osobu registrovanou k dani. Pokud ano, cena zboží je bez daně, protože platí osvobození od daně s nárokem na odpočet, a český plátce tuto položku vykáže v daňovém přiznání, jako dodání zboží do jiného členského státu. Pořizovatel tohoto zboží je povinen zdanit zboží daní z přidané hodnoty dle platné legislativy v daném státě. Pokud se ale jedná o osobu neregistrovanou k dani nebo pro ni není pořízené zboží předmětem daně, cena zboží je včetně DPH, protože není osvobozena od daně, a český plátce přizná daň v tuzemsku. U vývozu zboží mimo území Evropské unie nezáleží, zda je osoba registrovaná k dani či nikoliv, vývoz zboží je osvobozen s nárokem na odpočet, dle potvrzených dokladů celní deklarací. Pořizovatel zboží zdaní dle platné legislativy dané země, ale český plátce dodává zboží s cenou bez daně, a to poté vykazuje v daňovém přiznání jako vývoz zboží. (financnisprava.cz, 2005)

V případě dovozu ze třetích zemí a pořízení zboží z jiného členského státu lze uplatnit reverse charge, režim dle kterého je zboží nebo služba zdaňována odběratelem nebo příjemcem, aby nebyla nutná registrace v zemi dodavatele, za podmínek zmíněných výše. Pokud se jedná o dovoz ze zemí mimo Evropskou unii, je podstatné v jakém celním režimu se zboží nachází pro správné určení místa, kde zboží překročilo hranice EU.

Dále je podstatné správné přiznání daně dle daňového dokladu z hlediska data vystavení, aby nedošlo k chybnému zanesení do daňového přiznání a nároku na odpočet daně v jiném zdaňovacím období než tato povinnost vznikla. K této časové problematice se také vztahuje přepočtení měny dle aktuálního kurzu.



## Závěr

Daň z přidané hodnoty je velice obsáhlá a komplikovaná problematika, která má mnoho úskalí. Velice důležitá je opora v zákoně o dani z přidané hodnoty, který definuje a vymezuje toto rozsáhlé téma. Daň z přidané hodnoty je rozšířenou daní v Evropské unii a bylo nutné ji harmonizovat z důvodu zavedení společného trhu v rámci Evropské unie. Nejpodstatnější změnou, která je poměrně častá, je změna sazeb této daně. Nejprve se jednalo o změnu sazeb za účelem již zmíněné harmonizace, nyní je důvodem spíše zvýšení příjmu státního rozpočtu, což je v současnosti stále diskutovaným problémem. Na jedné straně stojí snaha o sjednocení sazby ve všech státech Evropské unie, na straně druhé nalezení takové optimální sazby, která zajistí dostatečný příliv peněz do veřejných rozpočtů a nebude příliš velkou zátěží pro občany.

Teoretická část práce je věnována přiblížení problematiky daně z přidané hodnoty z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dále je v této části vysvětlen vztah daně z přidané hodnoty při obchodování se členskými zeměmi Evropské unie a také se třetími zeměmi. V jedné z kapitol je zmíněn vztah daně z přidané hodnoty ke cash flow podniku, kde se promítá do provozní činnosti peněžního toku.

V praktické části je představen podnik ŠKODA JS a.s. včetně portfolia produktů. V návaznosti na teoretickou část jsou zde zjištěny skutečnosti v oblasti daně z přidané hodnoty a také z oblasti účetnictví. Jsou zde definovány účty, které má podnik vytvořen, a to jak pro samotné DPH, tak i pro obchod se třetími zeměmi. Dále je zde zmíněna problematika daňové povinnosti a nároku na odpočet, vzhledem k tomu, že podnik vykazuje měsíční daňová přiznání a kvůli dlouhodobým zakázkám dochází ke střídavému vykazování obou variant. V další části je přiblížena problematika přepravy zboží, která ukázala, že tuzemský objednatel této přepravy, v tomto případě ŠKODA JS a.s., má povinnost přiznat daň v tuzemsku.

Práce je završena konkrétními příklady nejprve dodání zboží a vývozem a posléze pořízení zboží a dovozem. Zde se objevuje i osvobození od daně a také režim reverse charge. Vzhledem k tomu, že je tato oblast daně z přidané hodnoty velice zajímavá, avšak komplikovaná, doporučila bych režim reverse charge jako téma pro bližší zaměření v dalších rozsáhlejších pracích, stejně tak problematiku svobodných pásem a svobodných skladů, která je zde zmíněna pouze okrajově. Výhodou využívání svobodných pásem a skladů je úspora finančních prostředků z daně z přidané hodnoty.

V závěru práce jsou zhodnoceny skutečnosti, které poukazují na rozdíly u dovozu a vývozu v souvislosti s daní z přidané hodnoty. V uvedených příkladech se jedná o přiblížení daňové problematiky v praxi. Jak je zřejmé, má tato problematika spoustu specifických situací.

Vzhledem k tomu, že veškerá tato problematika vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nemohou se zde vyskytovat odchylky či nedostatky, aby nedošlo k porušení tohoto zákona. To samé platí v oblasti účtování, které je definováno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Kvůli poměrně častým změnám sazeb a novelizacím zákonů, je nutné, aby podniky tyto změny neustále sledovaly, a tím se vyhnuly zbytečným chybám.

## **Seznam tabulek**

Tab. č. 1 – Vývoj sazeb v ČR od roku 1993 - 2015 .....	17
Tab. č. 2 – Vývoj sazeb v zemích EU od roku 2009 - 2012.....	18
Tab. č. 3 – Registrace – aktivní subjekt .....	29
Tab. č. 4 – Nadměrný odpočet .....	40
Tab. č. 5 – Daňová povinnost.....	41

## **Seznam obrázků**

Obr. č. 1 – Schéma dovozu a vývozu.....	22
Obr. č. 2 – Graf – Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb .....	30
Obr. č. 3 – Graf – Export.....	30
Obr. č. 4 – Graf – Přijaté zakázky bez velkých projektů .....	31

## **Seznam použitých zkratk**

a.s. – akciová společnost

atd. – a tak dále

č. – číslo

D – Dal

DPH – daň z přidané hodnoty

EHS – Evropské hospodářské společenství

EU – Evropská unie

JS – jaderné strojírenství

JSD – jednotný správní doklad

Kč. – koruna česká

Kčs. – koruna československá

MD – Má dáti

mil. – milión

např. – například

obr. – obrázek

odst. – odstavec

písm. – písmeno

Sb. – sbírky

tab. – tabulka

## Seznam použité literatury

AMBROŽ, Jan. *DPH v praxi*. Praha: Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2011. ISBN 978-80-86296-39-5

BÁRTA, Jan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: s komentářem*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2011, 445 s. ISBN 978-80-7380-318-6.

DUŠEK, Jiří. *DPH 2014: zákon s přehledy*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2014, 2014. ISBN 978-80-247-5119-1.

ĎURIŠOVÁ, Veronika. *Daň z přidané hodnoty – režim přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění*. Plzeň, 2013. Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Katedra financí a účetnictví

FITŘÍKOVÁ, Dagmar et al. *Daň z přidané hodnoty od A do Z: základní dílo - odpovídá právnímu stavu k datu redakční uzávěrky 7. července 2004*. Praha: Verlag Dashöfer, 2004- . sv. (na volných listech). ISBN 80-86229-92-0

GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 163 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024746302

JANÍČKOVÁ, Zdeňka. *Výkaz o peněžních tocích*. Praha, 2010. Bakalářská práce. Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo s.r.o., Studijní program Ekonomika a management, Obor Účetnictví a finanční řízení podniku

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Výroční zpráva 2013: společnosti ŠKODA JS a.s., Plzeň: ŠKODA JS a.s., 2013.

## Seznam internetových zdrojů

Aktuálně.cz. *Aktuálně.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-11-05].

Dostupné z: <http://www.aktualne.cz/wiki/finance/zvyseni-dph-sazba-dan-z-pridane-hodnoty/r~i:wiki:1199/>

*Business center* [online]. 1998-2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné

z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Cash flow určuje úspěšnost podnikání. *Cash flow určuje úspěšnost podnikání* [online]. 2012 [cit. 2015-04-09]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Financni-rizeni/cash-flow-urcuje-uspesnost-podnikani.html>

Celní služby. *Celní služby* [online]. 2015 [cit. 2015-04-11]. Dostupné

z: <http://www.dsv.cz/doprava-a-preprava/celni-sluzby/celni-odbaveni/>

Czech international. *Czech international* [online]. 2008 [cit. 2015-03-19]. Dostupné

z: <http://www.czechint.cz/cs/jednotny-spravni-doklad-jsd.html>

Daně - hlavní příjem státního rozpočtu. *Daně - hlavní příjem státního rozpočtu* [online]. 2015 [cit. 2015-04-16]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-cr/inkaso-dani/>

*Daně a právo v praxi: měsíčník informací z oblasti daní, práva a financí.* [online]. Praha:

Adore, 7/2007 [cit. 2015-04-09]. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2327v3084-svobodna-celni-pasma-a-svobodne-celni-sklady-a-jejich-vyuziti-v/>

*Finanční správa* [online]. 2005 [cit. 2015-04-12]. Dostupné

z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranym-u-z>

Podnikatel.cz. *Podnikatel.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-11-05]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>

Plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně. *Plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně* [online]. 2012 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40570v50766-plneni-osvobozena-od-dph-s-narokem-na-odpocet-dane/>

Problematika DPH při vývozu. *Problematika DPH při vývozu* [online]. 2006-2015 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=2224&nLanguageID=1>

*PST CLC* [online]. 2012 [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: <http://www.pst-clc.cz/>

Reverse charge. *Reverse charge* [online]. 2011 [cit. 2015-04-13]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/298968-reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>

Sazby DPH v Evropě. *Sazby DPH v Evropě* [online]. 2015 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.kodap.cz/cz/prehledy/sazby-dph-v-evrope.html>

*ŠKODA JS a.s.* [online]. 2015 [cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.skoda-js.cz/>

ŠKODA JS a.s. *ŠKODA JS a.s.* [online]. 2015 [cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://obchodnirejstrik.cz/skoda-js-a-s-25235753/>

*Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi* [online]. Praha: Adore, 2005/9 [cit. 2015-04-09]. ISSN 1211. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1736v1712-jak-porozumet-ucetnim-informacim-zakladni-pojmy/?search\\_query=%24issue%3D4I9&order\\_by=&order\\_dir=&type=&search\\_results\\_page=1](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1736v1712-jak-porozumet-ucetnim-informacim-zakladni-pojmy/?search_query=%24issue%3D4I9&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1)

Účtová osnova. *Účtová osnova* [online]. 2007-2015 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z:<http://www.podnikatel.cz/specialy/zaklady-ucetnictvi/uctova-osnova/>

*Účtování.net* [online]. 2010-2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/>

Určení limitu pro zasílání na Slovensko. *Určení limitu pro zasílání na Slovensko* [online]. 2011 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z:<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29334v36533-urceni-limitu-pro-zasilani-na-slovensko/>

Změny v daňových zákonech v roce 2015. *Změny v daňových zákonech v roce 2015* [online]. 2015 [cit. 2015-04-06]. Dostupné z:<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976>

## **Seznam interních zdrojů**

FIKRLOVÁ, EVA. 12.03.2015, Plzeň, vedoucí odboru Účtárny



## **Seznam příloh**

Příloha A - Struktura společnosti

Příloha B – CEFRI certifikát

Příloha C – Výnosy podle odvětví

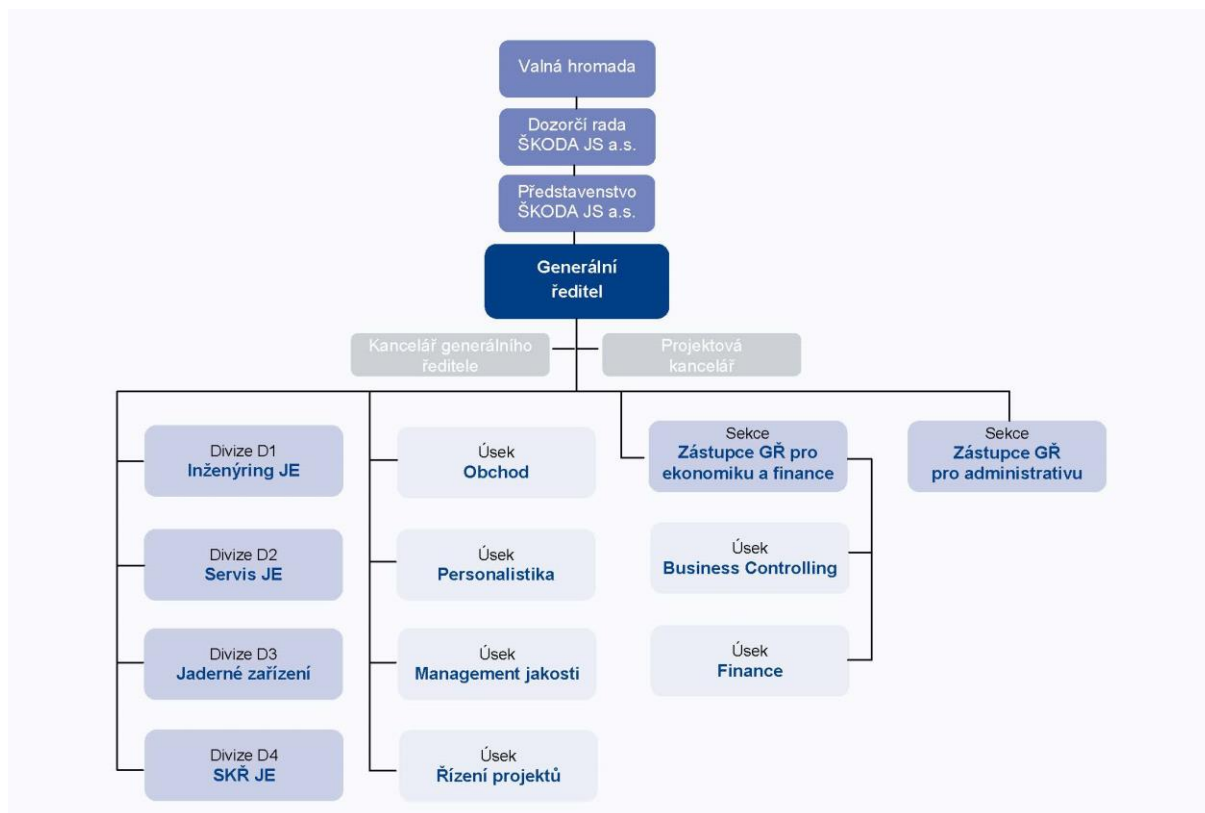
Příloha D - Mapa

Příloha E – Schéma zaúčtování poskytnuté zálohy

Příloha F – Jednotný správní doklad – vzor

# Přílohy

## Příloha A - Struktura společnosti



Zdroj: <http://www.skoda-js.cz/cs/o-spolecnosti/struktura-spolecnosti.shtml>



Comité français de certification des Entreprises  
pour la Formation et le suivi du personnel travaillant  
sous Rayonnements Ionisants

## CERTIFICAT CEFRI N° 684 E

*Rév 1 : mise à jour de l'adresse du lieu d'audit et réduction du périmètre de certification*

Délivré à :

**SKODA JS a.s**  
Orlik 266  
District Plzen-mesto  
31606 PLZEN REPUBLIQUE TCHEQUE

Le CEFRI certifie que **SKODA JS a.s** satisfait aux exigences de la spécification CEFRI/SPE-E-0400 indice 18 et de la procédure générale de certification CEFRI/PRO-C-0311 indice 6 pour :

**La réalisation d'activités sous rayonnements ionisants en  
Installations Nucléaires de Base et en Installations Nucléaires de  
Base Secrètes**

Le présent certificat est valable jusqu'au 22/02/2015 sauf suspension ou annulation notifiée entre temps à la société ci-dessus.

Décision du 26 février 2014

Le Président du Comité de Certification



Tahar HATIT



Příloha C – Výnosy podle odvětví

Výnosy z hlavní činnosti byly tvořeny následujícím způsobem:

	2013			2012		
	tuzemsko	zahraníčí	celkem	tuzemsko	zahraníčí	celkem
	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč
Investiční inženýring	733 207	998 282	1 731 489	1 496 207	1 441 081	2 937 288
Servis pro JE	519 464	30 912	550 376	564 285	66 259	630 544
Zařízení pro JE VVER	28 123	502 059	530 182	390 113	815 558	1 205 671
Zařízení pro západní JE	0	102 248	102 248	0	217 551	217 551
Skladování VJP	92 533	33 713	126 246	131 667	171 089	302 756
Ostatní	19 256	18 481	37 737	18 191	5 824	24 015
<b>Celkem</b>	<b>1 392 583</b>	<b>1 685 695</b>	<b>3 078 278</b>	<b>2 600 463</b>	<b>2 717 362</b>	<b>5 317 825</b>

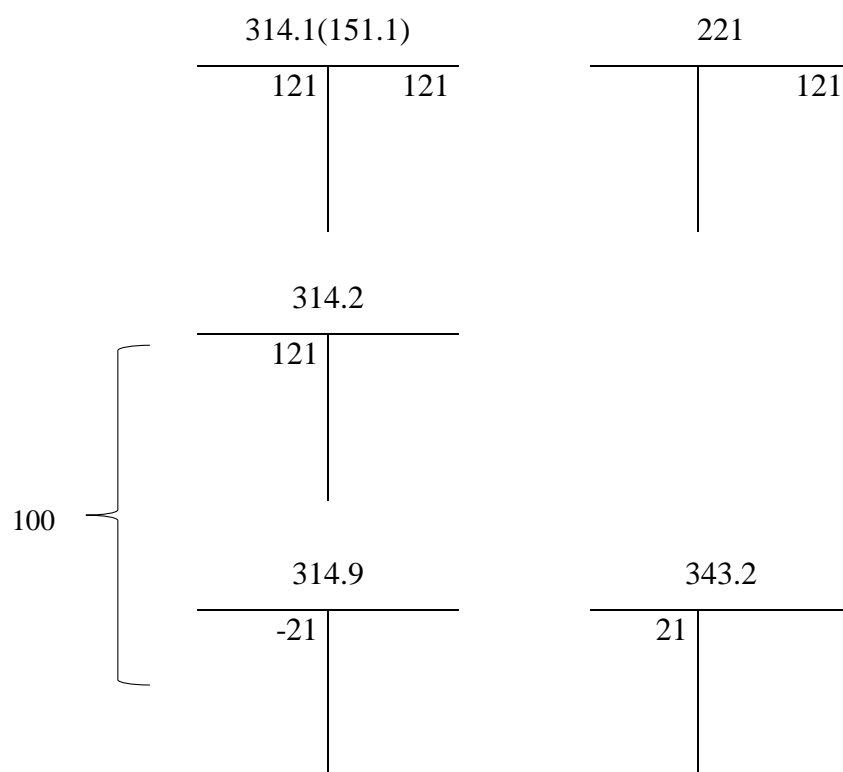
Zdroj: Výroční zpráva 2013: společnosti ŠKODA JS a.s., Plzeň: ŠKODA JS a.s., 2013, 22 s.

Příloha D - Mapa



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Příloha E – Schéma zaúčtování poskytnuté zálohy



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Příloha F – Jednotný správní doklad – vzor

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ				1 PROHLÁŠENÍ		A CELNÍ ÚŘAD ODESLÁNÍ / VÝVOZU / URČENÍ		
Výtisk pro příjemce	8	2 Odesílatel / Vývozce		3 Tiskopisky	4 Ložné listy	12CZ1665001IQ9T6X1		
	OAO "POZIT"		Ul.Fabričníjaja d.8, Puškinskij rajon		1	1	20120111	
	RU 141260 Pravdinskij,Moskovskaja oblast				5 Položky	6 Naki. kusy celkem	7 Referenční číslo	
	8 Příjemce		CZ25235753		1	1	10	
	ŠKODA JS a.s.		Orlík 266		9 Osoba odpovědná za platební styk			
	CZ 31606 Plzeň				10 Prv.zar.úspěš.			
	14 Deklarant / Zástupce		CZ25235753		11 Země odchodu / výroby	12 Údaje o hodnotě		13 S.Z.P.
	[1] ŠKODA JS a.s.		Orlík 266		15 Země odeslání / vývozu		16 Kód z. odeslání/vývozu	17 Kód země určení
	[2] PST CLC, a.s.		Nádražní 969/112 EORI:CZ25397249		16		RU	CZ
	15 Pozn. zn. a st. přísl. dopravního prostředku při odjezdu / příjezdu		M856MT BT284077		19 Kont.		20 Dodací podmínky	
21 Pozn. zn. a st. přísl. aktivního dopravního prostředku překračujícího hranici		M856MT BT284077		RU		DDU Plzeň		
22 Měna a odzkvů fakturované částky		EUR 200 032,00		23 Smluvný kurz		24 Druh obchodu		
25 Druh dopravy		3		26 Finanční a bankovní účeje		Č.účtu : /		
29 Výstavní / vstupní celní úřad		LT VK3000		30 Úmístění zboží		CZ166500		
31 Nákladový kus a popis zboží		Části,součásti přístrojů k měření,kontrolé el.veličin,záření,ne:viz sazebník - 19 ks - Kanály SVRD KNI-1 s rhodiovými články		32 Proh.č. / pol.		33 Prohovorový kód		
				1		90309085 90		
				34 Kód země původu		35 Hrubá hmotnost (kg)		
				RU		665		
				37 Režim		38 Čistá hmotnost (kg)		
				4000 000		110		
				41 Doplnkové měrné jednotky		42 Cena za položku		
				110		5124820		
				43 Kód		44 Opreva		
				49 Statistická hodnota		5093153		
44 Zvláštní záznamy		N380 10		48 Odklad platby		49 Označení skladu		
Předložené doklady		N821 12LTVK3000126E87F0		H				
Osvědčení a povolení		N934 -		B ÚČETNÍ ÚDAJE				
		N730 30						
		1199						
		N865 A143916						
		9NCK						
47 Výpočet poplatků		Druh		Základ pro výměnní poplatku		Sazba		
		A00		5124820		0		
				0		0		
				0		0		
		Celkem :		0		0		
50 Hlavní podmínky		Podpis:		C CELNÍ ÚŘAD ODESLÁNÍ				
51 Předpokládání celní úřady tranzitu (a země)		zastoupen						
		Místo a datum						
52 Účastníci		Kód		53 Celní úřad určení (a země)				
nepříteli pro								
DUJ KONTROLA CELNÍM ÚŘADEM ODESLÁNÍ / URČENÍ		Režim:		54 Místo a datum		PLZEŇ		
Výsledek:						09.01.2012		
Připojené závěry: Pečet:				Podpis a jméno deklaranta		Jitka Čečková		
Označení:				celní deklarantka				
Lhůta (proslavní řízení):								
Podpis:								

## **Abstrakt**

SEIDLOVÁ, Barbara. *Účtování DPH u dovozu a vývozu ze zahraničí (EU a 3. země)*.  
Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 56 s., 2015

**Klíčová slova:** daň z přidané hodnoty, vývoz, dovoz, Evropská unie

Bakalářská práce je zaměřena na přiblížení problematiky daně z přidané hodnoty ve vztahu k vývozu a dovozu. Cílem je zhodnotit skutečnosti týkající se tohoto tématu, zaměřit se na tuto oblast v podniku ŠKODA JS a.s. a odhalit případné nedostatky. Teoretická část práce obsahuje vybrané paragrafy zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zachycuje historický vývoj této daně. Další část je zaměřena na oblast účetnictví. Na tuto část navazuje část praktická, kde je oblast daně z přidané hodnoty zasazena do kontextu účetnictví v praxi. Jsou zde definovány účty v podniku, které jsou pro DPH využívány, a dále je zde přiblížena problematika změn sazeb u této daně. Ke konci práce jsou uvedeny konkrétní příklady, kde jsou specifikovány rozdíly v oblasti dovozu a vývozu při obchodování se třetími zeměmi a zeměmi, jež jsou členem Evropské unie.



## **Abstract**

SEIDLOVÁ, Barbara. *Accounting for VAT on imports and exports from abroad (between EU and third countries)*. Bachelor thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 56 p., 2015

**Key words:** value added tax, export, import, European Union

This bachelor thesis is focused on value added tax issues in relation to export and import. The aim of this thesis is to evaluate the situation of this topic, focused on this issue in the company ŠKODA JS a.s. and reveal potential problems. The theoretical part contains selected articles of the Law No. 235/2004 Coll., about value added tax and explains evolution of this tax. The next part of this thesis is focused on accounting. The practical part follows the theoretical part and puts the value added tax into practice. It gives a definition of accounts, which are used for VAT in the company. The next part is focused on transformation of rating this tax. In the end of this thesis there are concrete examples, which should specify the differences between import and export to third countries and countries in European union.