

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Daň z přidané hodnoty – režim přenesení daňové povinnosti u
tuzemských plnění**

**Value added tax – the reverse charge for domestic
transactions**

Bc. Veronika Ďurišová

Plzeň 2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Veronika ĎURIŠOVÁ**
Osobní číslo: **K11N0043P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Daň z přidané hodnoty - režim přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění**
Zadávací 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. Uveďte základní principy daně z přidané hodnoty.
2. Charakterizujte režim přenesení daňové povinnosti u tuzemských i zahraničních plnění, jeho výhody a nevýhody.
3. Popište postup při uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti.
4. Problematiku analyzujte z pohledu příjemce a poskytovatele zdanitelného plnění na praktických příkladech z oblasti stavebních a montážních prací.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:


- **DUŠEK, Jiří. DPH 2012: zákon s přehledy. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4080-5**
- **GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. DPH 2012: výklad s příklady. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1**
- **Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty**

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jitka Zborková**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **30. října 2012**
Termín odevzdání diplomové práce: **26. dubna 2013**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. října 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Daň z přidané hodnoty – režim přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne

.....

podpis autora

Poděkování

Chtěla bych poděkovat vedoucí mé diplomové práce Ing. Jitce Zborkové, za odborné vedení a podnětné připomínky, které mne dovedly ke zpracování práce v její současné podobě.

Děkuji také paní Ing. Daně Černé, jednatelce společnosti APOS – daně s.r.o., která mi umožnila získání odborných znalostí a praktických zkušeností nezbytných pro toto téma. V neposlední řadě děkuji také své rodině za podporu a trpělivost, kterou mi projevovali v průběhu celého mého studia.

Obsah

ÚVOD.....	6
1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	8
1.1 HISTORIE A ZÁKLADNÍ VÝHODY PŘI ZDANĚNÍ SPOTŘEBY	8
1.1.1 Zdanění služeb	9
1.1.2 Daňová neutralita.....	9
1.1.3 Výhodnost pro mezinárodní obchod.....	10
1.1.4 Vyšší odolnost proti daňovým únikům.....	10
1.1.5 Spolehlivost výnosů pro stát	11
1.2 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKY A POJMY DPH V ČR.....	12
1.2.1 Předmět daně	12
1.2.2 Osoba povinná k dani	13
1.2.3 Místo plnění	14
1.2.4 Zdanitelná plnění	16
1.2.5 Základ daně.....	18
1.2.6 Osvobození od daně.....	19
1.2.7 Odpočet daně	23
1.3 ZMĚNY PLATNÉ OD 1. 1. 2013	24
2 SMĚRNICE EVROPSKÉ RADY	32
2.1 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	32
2.1.1 Zahraniční plnění	33
2.1.2 Tuzemská plnění.....	36
2.2 Souhrnné hlášení.....	40
3 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI V ČR.....	41
3.1 Režim přenesení daňové povinnosti	41
3.2 Zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti	43
4 PODKLADY PRO PRAKTICKÉ PŘÍKLADY.....	45
4.1 SKUPINA APOS	45
4.1.1 Typ klientů a používaný software.....	46
4.1.2 Způsob spolupráce	46
4.1.3 Poskytované služby	47
5 SPECIFICKÉ PROBLÉMY	49
5.1 EKONOMICKÁ A NEEKONOMICKÁ ČINNOST	49

5.2 UVEDENÍ VÝŠE DANĚ	51
5.2.1 Do 31. 12. 2012	51
5.2.2 Od 1. 1. 2013	51
5.3 POVINNOST PŘIZNAT PLNĚNÍ KE DNI USKUTEČNĚNÍ	52
5.4 PŘIJATÉ ZÁLOHY	53
5.4.1 Zálohy na přelomu roku 2011 a 2012	54
5.5 HLAVNÍ A VEDLEJŠÍ PLNĚNÍ.....	55
5.6 VÝPIS Z EVIDENCE PRO DAŇOVÉ ÚČELY	58
5.6.1 Elektronická podání pro daňovou správu (EPO)	59
5.7 PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	62
5.7.1 Dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty.....	63
5.8 OPRAVNÉ DAŇOVÉ DOKLADY	65
5.8.1 Opravné daňové doklady na přelomu roku 2011 a 2012	66
5.9 STAVEBNÍ A MONTÁŽNÍ PRÁCE.....	67
5.9.1 Klasifikace produkce CZ-CPA	67
5.9.2 Důležité rozdíly ve stavebních a montážních pracech	69
ZÁVĚR	72
SEZNAM OBRÁZKŮ	76
SEZNAM TABULEK.....	76
SEZNAM PŘÍPADOVÝCH STUDIÍ.....	76
SEZNAM PŘÍLOH.....	79

ÚVOD

„*Cesta civilizace je dlážděná daňovými výměry.*“

Spiro Theodore Agnew

Od okamžiku, kdy se začali lidé sdružovat do společností, lze najít rozličné příklady dávek placených členy společnosti za účelem zajištění společných potřeb. Charakter, členění i způsob výběru těchto dávek se v průběhu historie mnohokrát změnili, než dospěli do současné podoby daní. Tyto změny byly úzce propojeny s vývojem daňových teorií, které se zabývají způsoby zdanění a snaží se definovat optimální daňový systém či optimální daň. V polovině 16. století přišel s přelomovým tvrzením francouzský ekonom Jean Bodin, který zastával názor, že daně by měly vždy odrážet majetkové poměry a výnos z nich by měl sloužit všem. Ačkoli bylo toto tvrzení dále rozvíjeno, nikdy nebylo zpochybněno.¹

Další důležitý pokrok nastal, když Adam Smith rozvinul poučku Jeana Bodina, do dnes již známých čtyř daňových kánonů. Tyto kánony představují principy, na jejichž základech by měl být postaven optimální daňový systém. První princip udává, že vládu by měl finančně podporovat každý občan a to adekvátně svým možnostem. Výše daně by pak měla být jasně daná a měla by být odváděna v okamžiku, kdy je to pro poplatníka maximálně pohodlné. Nakonec by měla vláda usilovat o co nejnižší náklady spojené s výběrem daní.²

Přestože zásady aplikované u současných daňových systémů jsou z velké části shodné s citovanými principy, postrádají po staletích rozvíjení a zpřesňování již jejich jednoduchost. Český daňový systém kombinuje mnoho druhů daní, které jsou upravovány různými zákony a postihují různé ekonomické situace. Povinná provázanost na evropské směrnice navíc ústí v časté novelizace zákonů, které snižují jejich přehlednost a zvyšují právní nejistotu. Na základě praktických zkušeností se autorka této práce rozhodla zaměřit na daň z přidané hodnoty s důrazem na problematiku přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací. V rozsáhlém daňovém systému ČR představuje daň z přidané hodnoty jeden ze základních příjmů státního rozpočtu a dotýká se všech ekonomických subjektů. Zvolená problematika navíc

¹ PEKAŘ, Jan. Jak oškubat husu, aby co nejméně syčela, aneb správný výběr daní. *Peníze.cz* [online]. 2008 [cit. 2013-04-10]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/ekonomika/42830-jak-oskubat-husu-aby-co-nejmene-sycela-aneb-spravny-vyber-dani>

² KOHOUT, Pavel. Optimální daňový systém. *Revue politika* [online]. 2003 [cit. 2013-04-10]. Dostupné z: <http://www.revuepolitika.cz/clanky/757/optimalni-danovy-system>

vstoupila v platnost teprve v roce 2012 a pro velkou část ekonomických subjektů je její zákonná úprava nesrozumitelná či matoucí.

Stěžejním cílem této diplomové práce je charakterizovat a interpretovat režim přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění pro ekonomické subjekty, které s ním mají pouze omezené zkušenosti, takovým způsobem, aby byly schopné jej dále aplikovat ve své vlastní praxi a mohly řešit nastálé účetní a daňové situace.

V úvodní části provedla autorka především analýzu zákonné úpravy platné v České republice, na jejímž základě je charakterizován systém daně z přidané hodnoty s úmyslem vymezit základní pojmy a principy nezbytné pro hlubší porozumění režimu přenesení daňové povinnosti. V případech, kdy dochází ke sporným interpretacím, jsou jako doplněk použity judikáty Evropského soudního dvora. Oblast režimu přenesení daňové povinnosti metodicky vychází z ustanovení směrnic Evropské Rady pro tuzemská i zahraniční plnění. Tato ustanovení jsou následně specifikována pravidly platnými v České republice dle zákona o dani z přidané hodnoty.

Problematické aspekty režimu přenesení daňové povinnosti autorka identifikovala v průběhu roku 2012 pomocí dlouhodobé spolupráce s ekonomickými subjekty, které se pohybují v oblasti montážních a stavebních prací. V kooperaci s daňovým poradcem a dalšími pracovníky společnosti APOS - daně s.r.o. byla sestavena řešení pro specifické situace, jež jsou podkladem pro případové studie v druhé části diplomové práce.

1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

1.1 HISTORIE A ZÁKLADNÍ VÝHODY PŘI ZDANĚNÍ SPOTŘEBY

Daň z přidané hodnoty patří do kategorie nepřímých daní a zaměřuje se na všeobecné zdanění spotřeby. V případě nepřímých daní je daňová zátěž přenášena na konečné spotřebitele pomocí zvýšení ceny, zatímco výpočet a odvod daně zůstává povinností plátce daně.

Daň z přidané hodnoty³ představuje relativně novou daň, která byla ovšem v průběhu 2. poloviny 20. století masivně zaváděna ve většině zemí s vyspělou tržní ekonomikou. Zavedení této daně se dokonce stalo jednou z podmínek členství v Evropské unii. Na konci 80. a na začátku 90. let zrušila také většina postkomunistických zemí kumulativní kaskádové systémy daně z obratu a nahradila je systémem daně z přidané hodnoty, v České republice se tak stalo 1. 1. 1993.⁴

Obratové daně byly uvalovány na hrubou hodnotu produkce, to znamená, že na každém produkčním stupni byl zdaněn vždy celý obrat procentuelní sazbou. Daňové zatížení produktu se tedy zvyšovalo proporcionálně s délkou výrobního nebo distribučního řetězce. Počet produkčních stupňů tak mohl velmi výrazně ovlivnit konečnou výši daně. Tímto způsobem docházelo k trvalé protekci produktů s kratším výrobním či distribučním řetězcem. Výrobci i distributoři upřednostňovali vytváření větších integračních celků, neboť jejich prostřednictvím mohli ovlivnit výši daňového zatížení.⁵

Na rozdíl od kumulativního kaskádového systému daně z obratu je daň z přidané hodnoty uvalena pouze na přidanou hodnotu produkce, a nedochází tedy k jejímu duplikování v průběhu produkčního cyklu. Mezi hlavní důvody upřednostňování daně z přidané hodnoty oproti dani z obratu patří:⁶

- možnost zdanění služeb,
- daňová neutralita,
- výhodnost pro mezinárodní obchod,

³ V textu bude používána také zkratka pro daň z přidané hodnoty, tzn. DPH.

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, s. 227 - 228. ISBN 80-7357-205-2.

⁵ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2005, s. 26 - 27. ISBN 80-7357-142-0.

⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, s. 228 - 231. ISBN 80-7357-205-2.

- vyšší odolnost proti daňovým únikům,
- spolehlivost výnosů pro stát.

Poslední dva zmíněné body představují všeobecně zastávané stanovisko, které ovšem neplatí ve všech případech. Naopak první tři body představují stěžejní výhody, které měly za následek hromadné rozšíření daně z přidané hodnoty.

1.1.1 Zdanění služeb

Jak již bylo zmíněno, zavádění daně z přidané hodnoty probíhalo a stále probíhá především ve vyspělých tržních ekonomikách, kde s růstem celkových příjmů občanů roste i podíl výdajů připadajících na služby. Jednorázové daně z obratu vyžadovaly rozlišování mezi konečným spotřebitelem a dalším výrobcem, oproti tomu u daně z přidané hodnoty je konečná cena stejná jak pro plátce, tak pro neplátce a státu je daň odvedena v obou případech ve stejné výši. Došlo tedy k výraznému omezení možnosti daňového úniku pro poskytovatele služeb.⁷

1.1.2 Daňová neutralita

Za neutrální může být daň považována v tom případě, že nenarušuje soutěž na trhu. Nerudová ve své publikaci *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie* dále člení daňovou neutralitu na vnější a vnitřní.

Vnější neutralita se pojí s mezinárodním obchodem a „je zaručena za předpokladu, že daň uvalovaná na dovozy nepřesahuje daň, která je uvalovaná na domácí zboží stejného druhu; částka vrácené daně u exportu se musí rovnat dani, která na ně byla uvalena.“⁸

Vnitřní neutralita je pak definována na úrovni právní, ekonomické a soutěžní. Pro zaručení **právní neutrality** musí být daň jasně měřitelná a tedy musí existovat proporcionální vztah mezi daňovým zatížením a mírou spotřeby daňového poplatníka. Z výše uvedeného popisu daně z obratu je zřejmé, že u kumulativního kaskádového systému tento předpoklad nemohl být naplněn.

Ekonomická a soutěžní neutralita spolu již úzce souvisejí, neboť v rámci ekonomické neutrality nesmí docházet k narušení tržního mechanismu a v případě soutěžní neutrality

⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, s. 228. ISBN 80-7357-205-2.

⁸ NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2005, s. 28. ISBN 80-7357-142-0.

se jedná o nutnost zamezení možnosti manipulace s velikostí daňové povinnosti pomocí vertikální či horizontální integrace.

1.1.3 Výhodnost pro mezinárodní obchod

Vzhledem k rostoucímu mezinárodnímu obchodu a ke snaze vytvořit jednotný vnitřní trh v rámci Evropské unie, dochází ke snahám o harmonizaci jednotlivých daňových systémů a k odstranění daňových distorzí, které mohou vznikat při mezinárodním obchodu.

Technika daně z přidané hodnoty umožňuje nejen určení skutečné sazby daně jak u dováženého tak u vyváženého zboží, ale zároveň umožňuje vývoz bez daně. To má za následek snížení daňových bariér u mezinárodního obchodu na minimální úroveň.⁹

Takto charakterizovaná výhodnost pro mezinárodní obchod ale víceméně kopíruje výše uvedenou definici vnější daňové neutrality.

1.1.4 Vyšší odolnost proti daňovým únikům

Hlavním důvodem, proč se u daně z přidané hodnoty předpokládá vyšší odolnost proti daňovým únikům, je zařazení plátců daně do propojeného řetězce, kdy doklad o nároku na odpočet jednoho subjektu představuje zároveň doklad o daňové povinnosti u jiného subjektu. Finanční úřady tak získávají možnost provádět křížové kontroly a odhalit dodavatele, kteří nepřiznali daň na výstupu.¹⁰

Skutečnost ovšem jasně prokázala, že daňové úniky jsou v rámci daně z přidané hodnoty zásadním problémem v celé Evropské unii. Podle informací zveřejněných na stránkách Evropské komise dosahuje rozdíl mezi skutečnými příjmy z DPH a příjmy, které mohly být vybrány, v průměru 12 % (v některých členských státech toto číslo dosahuje 20 %). V Evropské unii jsou momentálně diskutovány nejen vhodné kroky k zamezení daňových úniků, ale dokonce i možnost změny systému daně z přidané hodnoty.¹¹

⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, s. 229. ISBN 80-7357-205-2.

¹⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009, s. 69. ISBN 978-80-7357-423-9.

¹¹ MAGSUMOVÁ, Gabriela. Evropská unie vyzvala veřejnost k diskuzi ohledně systému daně z přidané hodnoty. Bude se systém DPH měnit? *Epravo.cz* [online]. [cit. 2013-02-15]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/evropska-unie-vyzvala-verejnost-k-diskuzi-ohledne-systemu-dane-z-pridane-hodnoty-bude-se-system-dph-menit-70145.html>

V České republice se již několik let Ministerstvo financí zabývá aktivní politikou pro potlačení daňových úniků u DPH. Dle informací zveřejněných na portálu Ministerstva financí patří mezi plnění náchylná k daňovým únikům:

- dodání různého zboží a služeb v rámci EU,
- nezdaněný dovoz pohonných hmot do ČR,
- zneužití daňového režimu při vývozu/dovozu.

Mezi nejdůležitější opatření realizovaná v České republice je řazeno především zavedení režimu přenesení daňové povinnosti (označované také „reverse charge“), institut ručení za nezaplacenou daň a s tím spojený institut zvláštního zajištění daně.¹²

Ačkoli by mohla být daň z přidané hodnoty považována za relativně odolnou v porovnání k jiným daním (např. daň z obrátu), nemůže se s ohledem na situaci v Evropské unii jednat o aktuální argument ve prospěch daně z přidané hodnoty.

1.1.5 Spolehlivost výnosů pro stát

V publikaci *Daňová teorie: úvod do problematiky* od Květy Kubátové je uvedeno: „Všeobecně se má za to, že daň z přidané hodnoty umožňuje dosáhnout vyšších výnosů ze zdanění spotřeby. Daň rozšiřuje zdanění spotřeby o služby, snižuje distorze ve výběru spotřebitelů a je odolná vůči daňovým únikům, což ji potenciálně řadí mezi výnosově silné nepřímé daně.“¹³

Zahrnutí služeb do zdanění a snížení distorzí samozřejmě navyšuje celkovou výnosnost, avšak tyto argumenty byly již pokryty v předchozích kapitolách. Stejně tak odolnost vůči daňovým únikům není vzhledem ke kapitole 1.1.4 nesporná, a proto nedokáže zaručit spolehlivost výnosů pro stát.

Na druhou stranu je zřejmé, že nepřímé zdanění spotřeby představuje velkou část daňových příjmů v rámci všech států v EU a výnosy z těchto daní každoročně rostou. Dle výsledků pokladního plnění státního rozpočtu ČR v letech 2004 – 2011 (viz tab. 1) vzrostlo inkaso daně z přidané hodnoty o 62,2 mld. a tedy o 48 %.

Není účelem této práce zkoumat nakolik je růst daňových příjmů důsledkem růstu sazeb DPH a nakolik se jedná o vliv inflace. Pro stanovení, zda se jedná o spolehlivý příjem pro stát, je dostačující, že se v průběhu uvedených let pohybovala odchylka skutečného

¹² KALOUSEK, Miroslav. Boj proti daňovým únikům. [online] 2011 [cit. 2013-02-15]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_Prezentace_Boj_proti_danovym_unikum_19052011.pdf

¹³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009, s. 70. ISBN 978-80-7357-423-9.

daňového příjmu z DPH od prognózovaného v rozmezí 5 %. Vysoké hodnoty v letech 2008 a 2009 byly způsobeny snížením spotřeby v důsledku neanticipované finanční krize. Z tohoto hlediska lze dle autorky označit příjmy z daně z přidané hodnoty za spolehlivé.

Tab. 1: Vybrané údaje z výsledků státního rozpočtu ČR (v mld. Kč)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
daňové příjmy celkové	406,1	459,2	469,5	533,5	544,4	485,1	507,7	523,1
nepřímé daně	219,6	250,5	266,3	298,2	303,6	300,5	318,7	331,1
- DPH	129,7	146,8	153,7	166,6	178	176,7	187,8	191,9
- spotřební daně	89,9	103,7	112,6	131,6	125,6	123,8	130,9	139,2
odchylka od prognózy v % (jen DPH)	+5,4	-4,8	-1,9	+ 1,9	-7,3	-9	- 0,04	-1,6

Zdroj: vlastní tvorba dle tiskových zpráv Ministerstva financí, 2013

1.2 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKY A POJMY DPH V ČR

Daň z přidané hodnoty je v ČR upravená zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Protože se jedná o nepřímou daň, dochází k zatížení především konečného spotřebitele, tj. nejen občanů, ale i státu a jím zřízených organizací a dalších subjektů, které neprovádějí ekonomickou činnost.¹⁴

Následující kapitoly budou věnovány stručnému přehledu základních charakteristik, jejichž výklad vychází z platného znění zákona o dani z přidané hodnoty. Účelem je poskytnout povědomí o systému daně z přidané hodnoty v České republice a definovat pojmy, které budou dále používány.

1.2.1 Předmět daně

Daň z přidané hodnoty se týká zboží, služeb a převodu nemovitostí, přičemž další podmínky jejího uplatnění jsou specifikovány v § 2 odst. 1, písm. a) – d) zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁴ BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2012.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, s. 3 - 5. Meritum. ISBN 978-80-7357-731-5.

Předmětem daně je:

- a) dodání zboží nebo převod nemovitosti, pokud je uskutečněn za úplatu osobou povinnou k dani a má místo plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služeb za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, a to od osoby povinné k dani, nebo od právnické osoby, která nebyla založena za účelem podnikání,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Veškerá výše vyjmenovaná plnění, která jsou předmětem daně z DPH, jsou označována za zdanitelné plnění, pokud nejsou od této daně osvobozena.¹⁵

Důležitým obratem v případě poskytnutí služeb je ustanovení „za úplatu“. Dle rozhodnutí Evropského soudního dvora totiž musí být přímá souvislost mezi poskytnutím služby a obdržením úhrady. Pokud je poskytnuta služba bez přímé souvislosti na úplatu, není tato služba předmětem DPH.¹⁶

U prodeje zboží bez úplaty, např. dárek k nákupu zdarma, je nutné za toto zboží odvést DPH, ačkoli bylo prodáno bez úplaty, přičemž základem bude cena obvyklá. Prodejce tak za třetí kus, který byl k nákupu dvou předcházejících kusů „darován“, odvede DPH ve stejné výši jako u ostatních kusů tohoto zboží.¹⁷ Stejná situace nastává např. při darování auta z obchodního jmění. Pokud je při nákupu auta uplatněno DPH na vstupu a to stejné auto za 5 let darováno třetí osobě, musí být z ceny, která je v danou chvíli považována za obvyklou, odvedena DPH na výstupu, ačkoli od příjemce zboží není přijata žádná úplata.

1.2.2 Osoba povinná k dani

Za osobu povinnou k dani jsou označovány jak fyzické, tak právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost. Právnická osoba může představovat

¹⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 2 odst. 3, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ DALE, Stephen a Wilbert NIEUWENHUIZEN. *VAT yearbook 2010/2011: VAT decisions of the court of justice to the European communities 1974 - june 2010*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law, s. 110. ISBN 9789041134134. Dostupné z WWW: http://books.google.cz/books/about/Vat_Yearbook_2010_2011.html?id=uE9Nsgn7iKMC&redir_esc=y

¹⁷ LANGEROVÁ, Ivana. *Školení DPH jaro 2012*. Praha: Komora daňových poradců ČR, 2012.

osobu povinnou k dani i v případě, že nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání.¹⁸

Ekonomickou činností se rozumí podle zákona o DPH především „*soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.*“¹⁹

Tato definice ustanovuje u fyzických osob jako osoby povinné k dani především všechny, kteří mají příjmy zařazené do § 7 (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) a § 9 (příjmy z pronájmu) dle zákona o daních z příjmů. Činnosti zařazené do § 10 (ostatní příjmy) jsou již v rámci daně z příjmu považovány za příležitostné, a proto nenáleží ani do definice ekonomické činnosti z pohledu daně z přidané hodnoty.²⁰

Osoby povinné k dani se dále dělí na tzv. **plátce a neplátce** – tedy osoby osvobozené od uplatňování daně. Osvobození od uplatňování daně z přidané hodnoty platí pro všechny osoby povinné k dani, které mají sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, pokud jejich obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč²¹ za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

1.2.3 Místo plnění

Problematiku místa plnění řeší zákon o dani z přidané hodnoty v § 7 – § 12 a je rozdělena přibližně následovně:

- místo plnění při prodeji zboží (§ 7, § 8, § 11 a § 12),
- místo plnění při dodání zboží včetně instalace (§ 7),
- místo plnění při poskytnutí služby (§ 9 a § 10).

¹⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 5 odst. 1, ve znění pozdějších předpisů.

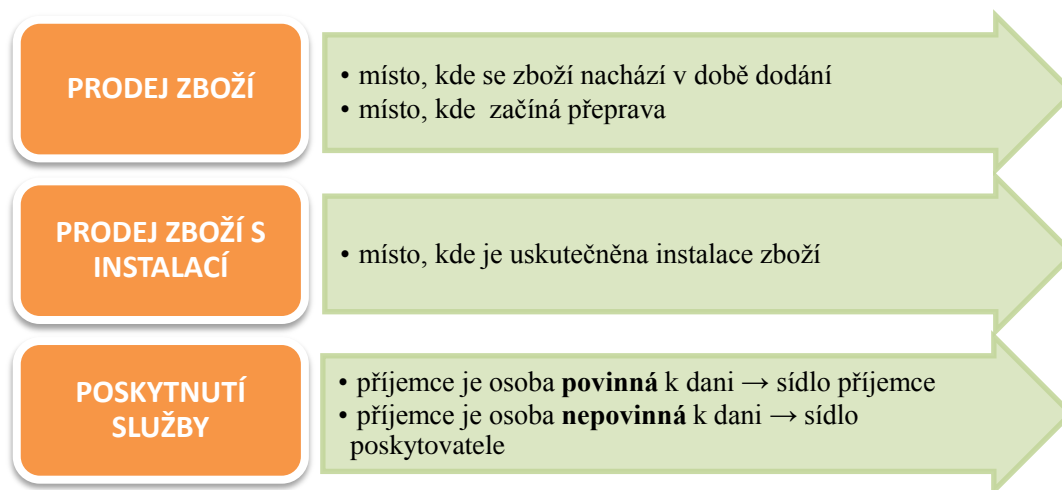
¹⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 5 odst. 2, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ LANGEROVÁ, Ivana. *Školení DPH jaro 2012*. Praha: Komora daňových poradců ČR, 2012.

²¹ Dle sbírky zákonů č. 458/2011 se k 1. lednu 2015 sníží hranice pro povinnou registraci z 1 000 000 Kč na 750 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že určení místa plnění u daně z přidané hodnoty představuje celkem rozsáhlé téma, budou uvedena pouze základní pravidla používaná u zboží a služeb. Případné výjimky, které by byly vyžadovány v dalším textu, budou vysvětleny později.

Obr. 1: Místo plnění pro prodej zboží a poskytnutí služby



Zdroj: vlastní tvorba dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, 2013

Místo plnění při prodeji zboží

Místo plnění při prodeji zboží je místo, kde se zboží nachází v době dodání. Pokud je zboží dopraveno k zákazníkovi na Slovensko, bude místem plnění Slovensko, naopak pokud si odběratel přijede pro zboží do skladu v České republice, bude místem plnění tuzemsko.

Situace se mění, pokud je zboží přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo třetí osobou, pak je místem plnění místo, kde sjednané odeslání nebo přeprava zboží začíná.

Místo plnění při dodání zboží včetně instalace

Dodání zboží včetně instalace představuje kombinaci mezi dodáním zboží a poskytnutou službou. Místo plnění se v tomto případě vždy řídí tím, kde je uskutečněna instalace, přičemž cenový poměr mezi hodnotou dodaného zboží a hodnotou poskytnutých služeb nemá žádný vliv.

Místo plnění při poskytnutí služby

U poskytnutí služby existuje základní pravidlo, které je obsaženo v § 9 zákona o dani z přidané hodnoty, a k tomu jsou pak v paragrafech § 10 – § 10k uvedeny veškeré uplatňované výjimky. Základní pravidlo stanoví, že při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo plnění ve státě, kde má sídlo (příp. provozovnu) příjemce služby. Pokud ale je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, řídí se místo plnění sídlem či místem podnikání poskytovatele služby.

1.2.4 Zdanitelná plnění

Zdanitelná plnění jsou obsažena v § 13 – § 20 zákona o dani z přidané hodnoty a specifikují situace, kdy vzniká plátcovi daňová povinnost. Víceméně se jedná o upřesnění předmětu daně včetně definice použitých pojmů z pohledu DPH.

§ 13 – Dodání zboží a převod nemovitosti

Odstavec 1 a 2 v § 13 obsahuje hned dvě důležité definice. **Dodáním zboží** se pro účely DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Znamená to, že nemusí dojít přímo k převodu vlastnických práv, stačí, když bude převedeno právo nakládat s daným zbožím. Typickým příkladem je finanční leasing, kdy hmotný majetek zůstává v rozvaze pronajímatele, ale právo s majetkem nakládat má nájemce.

Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno a přepraveno do jiného členského státu. Důsledkem této definice je, že pro uplatnění reverse charge na prodej zboží do jiného členského státu nestačí doklad vystavený na plátce z jiného členského státu, ale je třeba prokázat uskutečněnou přepravu např. dokladem o přepravě.

Jak již bylo uvedeno v kapitole 1.2.1, dodání zboží a převod nemovitosti podléhá dani z přidané hodnoty, ačkoli bylo převedeno bez úplaty. Výjimka z tohoto pravidla je obsažena v § 13 odst. 8 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, kde se uvádí, že za dodání zboží, nebo převod nemovitosti se nepovažuje **poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti**, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč, nebo poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti.

§ 14 – Poskytnutí služby

Pojem poskytnutí služeb je v zákoně o dani z přidané hodnoty vymezen především reziduálně, kdy je stanoveno: „*Poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.*“²² Následuje taxativní výčet, který za službu označuje mimo jiné také převod nebo poskytnutí práva využití věci nebo jiné majetkově využitelné hodnoty²³ a vznik a zánik věcného břemene.

Nakonec je potřeba zdůraznit dva případy, kdy nemusí být na první pohled zřejmé, že došlo k poskytnutí služby. Zaprvé je za službu považováno i **přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci za úplatu**. Může se jednat o omezení určité činnosti, nevyužití určité možnosti jednat nebo o nečinnost v určitých situacích.²⁴

Druhým případem je **poskytnutí služby pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce**, což je definováno v § 14 odst. 4 zákona o DPH jako dočasné využití obchodního majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, příp. poskytnutí služby pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců. V obou případech by muselo samozřejmě dojít k uplatnění odpočtu daně u přímo souvisejících plnění na vstupu. V praxi se často jedná o používání mobilního telefonu zaměstnancem nebo o bezplatné využívání firemních služeb zaměstnanci, např. bezplatné stravování zaměstnanců restaurace, bezplatné ubytování zaměstnanců v hotelu a další.²⁵

§ 16 – Pořízení zboží z jiného členského státu

Za pořízení zboží z jiného členského státu považuje zákon o DPH § 16 odst. 1 přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele zboží, a to z osoby registrované k DPH v jiném členském státě EU, pokud se místo plnění nachází v tuzemsku. To znamená, že **pořizované zboží musí být do tuzemska prokazatelně dopraveno**.²⁶

²² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 14 odst. 1, ve znění pozdějších předpisů.

²³ Příkladem jiné využitelné majetkové hodnoty je například technické zhodnocení majetku pronajímatele nájemcem, kdy po skončení nájmu přechází tato využitelná majetková hodnota do majetku nájemce.

²⁴ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2005, s. 73. ISBN 978-80-247-4046-1.

²⁵ HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2012*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, sv. Meritum. ISBN 978-80-7357-731-5.

²⁶ FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Dagmar PROCHÁZKOVÁ. Pořízení zboží z jiného členského státu v účetních a daňových souvislostech. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2009 [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6502v8708-porizeni-zbozi-z-jineho-clenskeho-statu-v-ucetnich-a-da/>?search_query=\$index=106

Při pořízení zboží vzniká pořizovateli nejen povinnost přiznat daň na výstupu, ale současně mu vzniká ve stejné výši i nárok na odpočet daně na vstupu, pokud jsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet.²⁷

Pokud tedy dojde k zakoupení zboží tuzemským plátcem u německého plátce, zboží je přepraveno dopravní společností do tuzemska a zde je tuzemským plátcem plně využito k ekonomické činnosti, doplní pořizovatel zboží na obdržení daňový doklad sazbu daně, výši daně, datum uskutečnění a datum doplnění. Následně uvedenou daň odvede na výstupu a zároveň si ji uplatní na vstupu k datu doplnění.

§ 17, § 18 a § 19

Další zdanitelná plnění jsou uvedena v § 17 – § 19, nicméně se jedná již o složitější problematiku třístranného obchodu, dodání a pořízení nových dopravních prostředků v rámci Evropské unie a zasílání zboží, která není pro účely této práce přímo relevantní.

1.2.5 Základ daně

Základem daně je dle § 36 zákona o DPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon opět jasně vyjmenovává položky, které jsou součástí základu daně. Jedná se o clo, ostatní daně a poplatky, dotace k ceně nebo vedlejší výdaje.²⁸

Velmi důležitý je odst. 4 výše uvedeného § 36, kde je řečeno, že **za vedlejší výdaje se považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize**. To znamená, že doprava hrazená odběratelem při nákupu zboží, je součástí prodeje zboží a jedná se tedy o jedno zdanitelné plnění. Z toho důvodu nemůže být uplatněna jiná sazba daně pro vyúčtovanou dopravu a pro prodej zboží. Doprava totiž jen navyšuje základ daně pro zdanitelné plnění „prodej zboží“.²⁹

V příkladu je použita doprava, která se vyskytuje při fakturaci velice často jako oddělená položka, avšak toto pravidlo platí pro veškeré vedlejší výdaje, např. použitý materiál při poskytování služeb, poštovné, cestovné zaměstnanců vykonávajících poskytovanou službu a další.

²⁷ FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Dagmar PROCHÁZKOVÁ. Pořízení zboží z jiného členského státu v účetních a daňových souvislostech. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2009 [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6502v8708-porizeni-zbozi-z-jineho-clenskeho-statu-v-ucetnich-a-da/?search_query=\\$index=106](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6502v8708-porizeni-zbozi-z-jineho-clenskeho-statu-v-ucetnich-a-da/)

²⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 36, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ LANGEROVÁ, Ivana. *Školení DPH jaro 2012*. Praha: Komora daňových poradců ČR, 2012.

Výjimka ve stanovení základu daně je dána § 36a zákona o dani z přidané hodnoty a platí při uskutečnění zdanitelného plnění pro kapitálově nebo jinak spojené osoby a pro osoby blízké dle definice § 36a odst. 3. Tím jsou myšlena např. **zdanitelná plnění poskytovaná mezi dceřinou a mateřskou společností**. V těchto případech se základ daně neřídí úplatou, kterou má obdržet nebo obdržel plátce, ale **řídí se cenou obvyklou**.³⁰ Účelem této výjimky je zamezení daňovým únikům.

1.2.6 Osvobození od daně

Zákon o dani z přidané hodnoty rozeznává dvě základní skupiny osvobození od daně. První skupinou je **osvobození od daně bez nároku na odpočet** a druhou představuje **osvobození od daně s nárokem na odpočet**. Z názvu již vyplývá, že obě tyto skupiny jsou osvobozeny od daně na výstupu a zároveň u druhé z nich zůstává plátcovi právo uplatnit si odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v plné výši.

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně

Plnění, která patří do této skupiny, jsou vyjmenována v § 51, přičemž podmínky pro uplatnění osvobození, definice pojmů a výjimky jsou rozebrány v § 52 – § 62 zákona o dani z přidané hodnoty. Zde budou vyjmenovány především hlavní a často se vyskytující osvobozená plnění.

Poštovní služby neboli dodání poštovní zásilky a poštovní poukazy jsou osvobozeny v případě, že jsou provozovány držitelem poštovní licence dle zákona o poštovních službách. Subjekty bez poštovní licence nemají v případě doručování zásilek na toto osvobození nárok. Výjimku tvoří dodání poštovních známek a dalších obdobných cenin za částku nepřevyšující jejich nominální hodnotu, které je osvobozeno pro všechny subjekty nerozdílně.³¹

Velmi rozsáhlou skupinu osvobozenou od DPH představují **finanční činnosti** definované v § 54 odst. 1 písm. a – x. Patří sem např. převod cenných papírů, přijímání vkladů od veřejnosti, poskytování úvěrů a peněžních půjček, vydávání platebních

³⁰ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku § 2: „Cenou obvyklou se rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění. Při stanovení ceny obvyklé se berou v úvahu všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, např. snížení ceny při výprodeji sezónního zboží. Avšak nepromítají se vlivy mimořádných okolností, např. finanční potíže kupujícího či prodávajícího, přírodní a jiné kalamity.“

³¹ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2012, s. 147. ISBN 978-80-247-4046-1.

prostředků, směnářská činnost, organizování regulovaného trhu s investičními nástroji, vybírání rozhlasových a televizních dávek, výplata dávek důchodového pojištění a mnoho dalších. Osvobození se navíc rozšiřuje na sjednání nebo zprostředkování některé z finančních činností.³²

Pokud by např. došlo ke zprostředkování některé z finančních činností a za toto zprostředkování by si prostředník účtoval provizi, pak by byla osvobozena nejen finanční činnost, ale i provize určená pro prostředníka. To samé vyplývá již z charakteristiky základu daně, neboť provize je zařazena mezi vedlejší výdaje a přejímá sazbu uplatňovanou na související zdanitelné plnění.

Další skupinou jsou **pojišťovací činnosti**, které jsou specifikovány v § 55 jako pojišťovací nebo zajišťovací činnosti. Součástí je stejně jako u finančních činností jejich zprostředkování. Osvobození od daně není vázáno na určitý subjekt, za rozhodující se považuje charakter prováděných prací.³³ Dříve patřilo do pojišťovacích činností také penzijní připojištění, od 1. 1. 2013 mají ale penzijní činnosti, rozšířené v důsledku důchodové reformy, vyčleněn samostatný § 54a.

Poslední skupinou, která se vyskytuje poměrně běžně, je **převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor**. Hlavní podmínkou pro osvobození u převodu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je uplynutí pěti let od vydání prvního kolaudačního souhlasu. První kolaudací je myšlena kouladace na typ, který je prodáván nebo převáděn. Výjimku pak tvoří stavební pozemky, které osvobozeny nejsou. Nájem není osvobozen v případě, že se jedná o krátkodobý nájem nebo o nájem parkovacích prostor, bezpečnostních schránek a trvale instalovaných zařízení a strojů.³⁴

Mezi další osvobozené skupiny patří např. rozhlasové a televizní poplatky, výchova a vzdělávání, sociální pomoc, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, provozování loterií a další.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet

Jak již bylo uvedeno, v druhé skupině jsou zařazena ta plnění, u kterých se neuplatňuje daň na výstupu a zároveň nedochází ke krácení nároku na odpočet daně u přijatých

³² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 54, ve znění pozdějších předpisů.

³³ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2012, s. 151. ISBN 978-80-247-4046-1.

³⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 56, ve znění pozdějších předpisů.

zdanitelných plnění.³⁵ Osvobození od daně se vztahuje zejména na vývoz zboží, dodání zboží do jiného členského státu, poskytnutí služeb do třetí země a na přepravu vázanou na dovoz a vývoz zboží.³⁶ Kompletní výčet je uveden v § 63, podrobnosti jsou rozebrány v § 64 – § 71f zákona o dani z přidané hodnoty.

V případě **dodání zboží do jiného členského státu** je rozhodující, zda je dodání uskutečněno pro osobu registrovanou k dani a zda je pro tuto osobu pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně. Pokud jsou splněny tyto podmínky, je dodání zboží v tuzemsku osvobozeno. Výjimku představuje prodej nového dopravního prostředku do jiného členského státu, který je osvobozen, ačkoli je dodáván osobě neregistrované k dani.³⁷

Tímto ustanovením vzniká zajímavá situace, kdy se povinnost přiznat a odvést daň přenáší na osobu neregistrovanou k dani v žádném členském státu. V praxi tak musí každý neplátce, který si koupí nový dopravní prostředek³⁸ např. v Německu a dopraví ho do tuzemska, vyplnit přiznání k dani z přidané hodnoty „pro neplátce“ a odvést daň, která mu nebyla při nákupu nového dopravního prostředku účtována.

Vývozem zboží se dle zákona o DPH rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země nebo také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Vývoz zboží je osvobozen v případě, že dodání zboží uskutečňuje tuzemský plátce a přeprava je zajištěna prodávajícím nebo kupujícím, který nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání, místo pobytu ani provozovnu.³⁹

Pokud by existoval tuzemský plátce, který by dodával zboží jinému tuzemskému plátcovi a ten by vyžadoval dopravu zboží do třetí země zajištěnou prodávajícím, pak by byl tento prodej osvobozen jako vývoz, viz horní část obr. 2. To samé by platilo i pro všechny kupující registrované k dani v jiných členských státech a v zahraničí, to znamená, že pokud je prodávajícím zajištěna přeprava do třetí země, není sídlo

³⁵ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2012, s. 163. ISBN 978-80-247-4046-1.

³⁶ HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2012*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, sv. Meritum, s. 97. ISBN 978-80-7357-731-5.

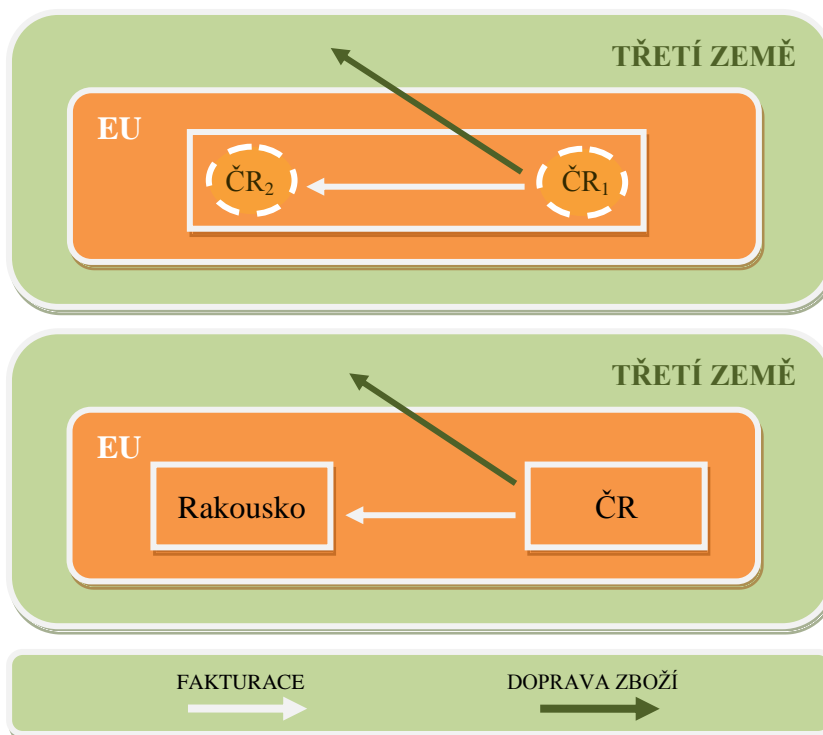
³⁷ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2012, s. 165. ISBN 978-80-247-4046-1.

³⁸ Definice nového dopravního prostředku je uvedena v § 4 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Vozidlo určené k provozu na pozemních komunikacích je označeno za nové, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6000 km.

³⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 66, ve znění pozdějších předpisů.

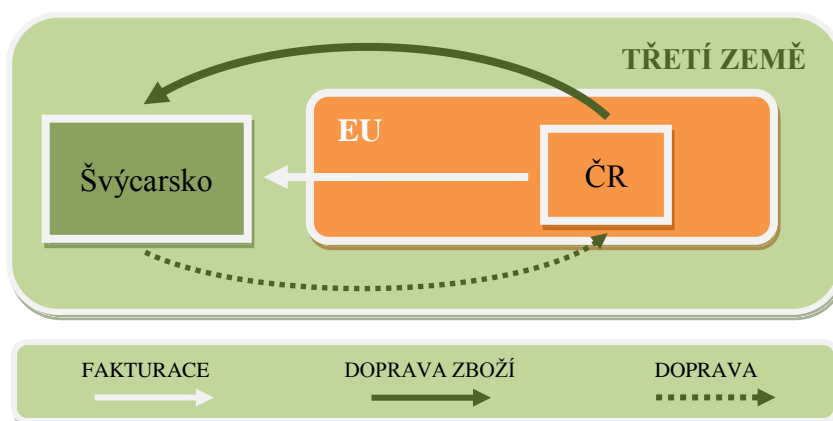
kupujícího relevantní, viz spodní část obr. 2. V případě, že přepravu zajišťuje kupující, nesmí mít v tuzemsku sídlo, místo podnikání, místo pobytu ani provozovnu, aby mohl být vývoz zboží osvobozen dle § 66, viz obr. 3.

Obr. 2: Vývoz zboží do třetí země: doprava zajišťovaná dodavatelem



Zdroj: vlastní tvorba, 2013

Obr. 3: Vývoz do třetí země: doprava zajišťována odběratelem



Zdroj: vlastní tvorba, 2013

Nakonec bude uvedeno osvobození při **poskytnutí služby do třetí země**, a to především z toho důvodu, že název je velmi zavádějící. Osvobození se totiž týká pouze služeb v podobě práce na movitém majetku, který je pořízen nebo dovezen za účelem provedení těchto prací v tuzemsku a následně je odeslán nebo přepraven do třetí země. Navíc pokud by tyto práce byly provedeny pro osobu povinnou k dani se sídlem v zahraničí, uplatnil by se systém reverse charge dle § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty místo osvobození dle § 67. Osvobození tedy platí pouze pro:

- práce na movitém majetku,
- movitý majetek musí být následně přepraven do třetí země,
- příjemce služby musí být osoba nepovinná k dani se sídlem v zahraničí nebo v jiném členském státě.

Mezi další plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet patří v některých případech pořízení zboží z členského státu, osvobození ve zvláštních případech, přeprava osob, dovoz zboží v osobních zavazadlech a další. Jejich podrobný rozbor ovšem není předmětem této práce.

1.2.7 Odpočet daně

Odpočet daně je v zákonu o dani z přidané hodnoty upraven v § 72 – § 79, hlavní otázkou této části představuje především to, kdy má plátce nárok na odpočet a v jaké výši. Dále jsou zde řešeny výpočty odpočtu a jeho případná oprava.

První odstavec § 72 stanovuje přijatá zdanitelná plnění, u kterých je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu. Jedná se o ta plnění, která plátce použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování:

- a) zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (viz kapitola 1.2.3 a 1.2.4),
- b) osvobozená plnění s nárokem na odpočet (viz kapitola 1.2.6),
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by stejné plnění s místem plnění v tuzemsku zakládalo nárok na odpočet daně,
- d) vyjmenovaná plnění z § 13 a § 14 zákona o dani z přidané hodnoty.⁴⁰

⁴⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 72, ve znění pozdějších předpisů.

Tato plnění mohou být někdy označována za takzvaná **nároková plnění**. Do skupiny **nenárokových plnění** patří veškerá plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.⁴¹

Zákon o dani z přidané hodnoty rozlišuje dva rozdílné pojmy, a to uplatnění nároku v poměrné výši a v krácené výši. **Nárok v poměrné výši** vzniká, pokud jsou přijatá plnění využívána jak k ekonomické činnosti, tak k neekonomické činnosti. V tom případě má plátce nárok na odpočet pouze ve výši, která poměrově odpovídá využití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti.⁴²

Ke krácení odpočtu dochází v případě, že plátce používá přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro nároková, tak pro nenároková plnění. Příslušná **výše odpočtu daně v krácené výši** se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění a koeficientu.⁴³

$$\text{koeficient} = \frac{\text{nároková plnění}}{\text{nároková plnění} + \text{nenároková plnění}}$$

Koeficient tedy vyjadřuje, kolik procent z veškerých zdanitelných plnění představují plnění s nárokem na odpočet. Bude-li se jednat o více než 95 %, potom se koeficient považuje za roven 100 %.

1.3 ZMĚNY PLATNÉ OD 1. 1. 2013

Jak již je v zákoně o dani z přidané hodnoty nepřijemným zvykem, došlo k 1. 1. 2013 k řadě změn, které ovlivňují velkou část osob povinných k dani, a je proto nezbytné věnovat jim náležitou pozornost. Stejně jako v předchozím textu budou uvedeny především podstatné změny se snahou podchytit jejich základní princip a případně uvést jejich smysl.

Asi nejvíce známou změnou je **změna obou sazeb DPH** o jeden procentní bod na 15 % u snížené sazby a 21 % u sazby základní. Z účetního pohledu tato změna nepředstavuje žádný problém, protože dochází pouze k navýšení účtované daně. Z daňového pohledu je situace složitější, protože řeší přechod mezi rozdílnými sazbami na přelomu roku.

⁴¹ DĚRGEL, Martin. Způsob krácení odpočtu DPH. *Daňáři online* [online]. 2010 [cit. 2013-03-12]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26636v35005-zpusob-kraceni-odpoctu-dph/>

⁴² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 75, ve znění pozdějších předpisů.

⁴³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 76, ve znění pozdějších předpisů.

Základním pravidlo vychází z data uskutečnění, kdy se sazba řídí tím, kdy bylo plnění uskutečněno, vyfakturováno nebo zapláceno podle toho, která z alternativ nastane jako první. Sazba roku 2012 se tedy uplatní vždy, když došlo k provedení práce, dodání zboží nebo vystavení daňového dokladu pro zálohu či konečnou fakturaci do 31. 12. 2012.

Jestliže zaplatí odběratel svému dodavateli zálohu v listopadu 2012, musí od dodavatele obdržet do 15 dnů daňový doklad na tuto platbu se sazbou 20 % (sazba roku 2012). Plnění proběhne v únoru 2013 a je následně vyfakturováno ve větší částce, než jakou pokrývá záloha. Ta část, která převyšuje zaplacenou zálohu, bude zdaněná novou sazbou 21% (sazba roku 2013), část pokrytá zálohou je již zdaněná a zůstává proto v původní daňové sazbě. V případě, že by záloha z roku 2012 byla větší než konečná fakturace, má odběratel nárok na vrácení DPH z přeplacené částky, a to v sazbě 20 %.

Další důležitou změnu představuje ustanovení tzv. **identifikované osoby**. Do 31. 12. 2012 vznikala osobám povinným k dani povinnost registrovat se jako plátcí, přestože nepřekročily limit obrátu pro plátce, a to z následujících důvodů:

- překročení limitu při pořízení zboží z jiného členského státu,
- přijetí služby od osoby registrované v jiném členském státě nebo od zahraniční osoby,
- poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě.

Nyní se v těchto případech nestávají osoby povinné k dani plátcí, ale pouze identifikovanými osobami, které mají povinnost přiznávat DPH při pořízení zboží a přijetí příhraničních služeb poskytnutých osobou neusazenou v tuzemsku. Pro tuzemská plnění si identifikované osoby ponechávají charakter neplátce.⁴⁴

Ze zákona o DPH také mizí dříve existující pojem „osoby identifikované k dani“, což byly osoby, které neprováděly „ekonomické činnosti“ a tím nesplnily jednu ze základních podmínek pro vznik standardního plátcovství. Zejména šlo o neziskové

⁴⁴ *Metodické aktuality: Daň z přidané hodnoty od 1. 1. 2013*. Praha: Svaz účetních, 2013, roč. 2013, č. 3.

subjekty, subjekty veřejné správy atd. Od 1. 1. 2013 se osoby identifikované k dani staly součástí identifikovaných osob.⁴⁵

Institut ručení za DPH je v zákoně obsažen od 1. 4. 2011 a specifikuje situace, ve kterých ručí odběratel za zaplacení daně z přidané hodnoty dodavatelem. Smyslem ustanovení je zabránit daňovým únikům, kdy dochází k vystavování daňových dokladů společnostmi, které neodvádí předepsané daně, a jejich vymáhání je v mnoha případech nemožné. Ministerstvo financí popisuje situaci následovně: *„Většinou se jedná o prázdné schránky bez jakéhokoliv majetku, jednání jsou často cizí státní příslušníci či „bílí koně“. Při pokusu o ověření údajů či vymození peněz s daňovou správou nekomunikují. Tito podvodníci vydávají faktury s DPH, protože i nadále jsou registrováni jako plátcí. Než je možno registraci zrušit, může firma chrlit jeden daňový doklad za druhým, odběratelé nárokují odpočet DPH, ti poctiví platí své pohledávky vůči dodavateli, ale stát v této chvíli nic nezískává. Daňová správa pak může jen zaevidovat nedobytnou pohledávku a v médiích zaznívá, že stát neumí vybírat daně či nic nedělá.“*⁴⁶ Tento komentář Ministerstva financí byl reakcí na vlnu nevole ohledně zřízení institutu ručení, kdy hlavním protiargumentem bylo, že poctiví plátcí DPH budou platit daně dvakrát, místo aby je stát vymohl na neplatičích.

Zákon ale do konce roku 2012 definoval pouze dva případy, kdy vzniká odběrateli povinnost ručit za odvod daně z přidané hodnoty. § 109 odst. 1 zákona o DPH uvádí, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění **věděl nebo vědět měl a mohl**, že:

- a) daň nebude úmyslně zaplacena,
- b) plátce se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit,
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.⁴⁷

„Ručitelský vztah vzniká naplněním právě uvedených podmínek; vzniká tak již okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž ke vzniku ručení postačí naplnění

⁴⁵ KUČEROVÁ, Dagmar. Identifikované osoby a dočasná možnost zrušení registrace plátce. *Podnikatel* [online]. [cit. 2013-03-14]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/identifikovane-osoby-a-docasna-moznost-zruseni-registrace-platce/>

⁴⁶ Institut ručení u DPH ochrání poctivé poplatníky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2013-03-15]. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/nepresnosti_v_mediich_72980.html?year=2012

⁴⁷ Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 109, ve znění pozdějších předpisů.

*alespoň jedné ze skutečností specifikovaných pod písm. a) až c).*⁴⁸ Z výrazu „věděl nebo vědět měl a mohl“ vyplývá, že z hlediska podmínek ručení postačuje i zavinění nedbalostní, a to i v podobě nedbalosti nevědomé. Omluvou pro odběratele tedy např. nebude nedostatek znalostí nebo nedostatek času a péče. Na druhou stranu je zřejmé, že ručitelství nebude vznikat vždy, když se dodavatel dostane do platební tísně, případně likvidace.

Druhý případ je dán v odst. 2 § 109 a říká, že příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň plnění, pokud je úplata za toto plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny.⁴⁹ Příkladem by mohlo být zjevné nadhodnocení poskytnutých služeb, kdy si odběratel uplatní vysokou částku DPH, která ovšem není dodavatelem odvedena. V tomto případě určitě nelze označit příjemce plnění za nevinnou obět institutu ručení, protože zjevné odchýlení od ceny obvyklé není z pohledu příjemce nezjistitelné.

Tato ustanovení byla platná již před koncem roku 2012, k 1. 1. 2013 však došlo k podstatnému rozšíření případů, kdy vzniká odběrateli ručitelství vztah. Z toho důvodu byl nejdříve uveden podrobnější popis celého systému institutu ručení u DPH. Nově ustanovená rozšíření ručení jsou rozčleněna do tří skupin:

Ručení příjemce zdanitelného plnění při dodání pohonných hmot (§ 109 odst. 4). Příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, ručí za odvod daně, pokud v okamžiku uskutečnění plnění není dodavatel registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty. Znamená to, že každý odběratel pohonných hmot musí při jejich nákupu kontrolovat, zda je dodavatel registrován jako distributor pohonných hmot ve veřejném registru.

Nespolehlivý plátce (§ 106a). Za nespolehlivého plátce jsou označeni „*plátcí, kteří závažným způsobem porušují povinnosti při správě DPH a u kterých nemůže správce daně z moci úřední zrušit registraci plátce, protože tito plátcí splňují obvykle základní podmínku pro plátce, tj. překročení stanoveného obrátu pro povinnou registraci*

⁴⁸ Informace GFŘ k institutu ručení podle ust. § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 4. 2011. *Finanční správa* [online]. 2012 [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_13061.html?year=PRESENT

⁴⁹ Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 109, ve znění pozdějších předpisů.

DPH.⁵⁰ Skutečnost, že se jedná o nespolehlivého plátce je zveřejněna v informačních systémech o plátcích DPH (např. Administrativní registr ekonomických subjektů – ARES). Pokud dojde k přijetí plnění od nespolehlivého plátce, stává se příjemce automaticky ručitelem pro odvod daně z přidané hodnoty.

Obr. 4: Údaje z registru plátců DPH (ARES)

Údaje o registrovaném subjektu		
DIČ:	CZ49240030	Právnícká osoba
Obchodní firma / název:	Zentiva, k.s.	
Sídlo:	U kabelovny 130/22 DOLNÍ MĚCHOLUPY 102 37 PRAHA	
Specializovaný finanční úřad, Nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, PRAHA 7, tel.: 220 361 111		
Záznam zobrazuje informace evidované finančním úřadem ke dni 04.04.2013		
Údaje o nespolehlivém plátcí DPH		
Nespolehlivý plátce: NE		
Bankovní účty určené ke zveřejnění		
	Datum zveřejnění	Datum ukončení zveřejnění
2008150109/2600	01.04.2013	
CZ3326000000002008151005	01.04.2013	
CZ5026000000002008150408	01.04.2013	

Zdroj: Administrativní registr ekonomických subjektů, 2013

Povinnost zveřejňování bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost (§ 96 a § 98 odst. 1 písm. d). „Pro všechny daňové subjekty byla zavedena povinnost uvádět v přihlášce k registraci k DPH čísla svých bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost.“⁵¹ Tato bankovní čísla jsou zveřejněna opět v informačních systémech o plátcích DPH, viz obr. 4. V případě, že jsou pro platební styk použity odběratelem jiné než zveřejněné účty, bude příjemce zdanitelného plnění automaticky ručit za odvod daně. Tomuto ručení se lze vyhnout pomocí plateb v hotovosti.

Ve všech případech, kdy vzniká příjemci zdanitelného plnění povinnost ručit za odvod daně, vyvstává mu zároveň možnost zvláštního způsobu zajištění daně, která zamezuje případnému dvojímu odvodu DPH. Pokud chce příjemce zdanitelného plnění zajištění

⁵⁰ Novela zákona o DPH 2013. *Finanční správa* [online]. 2012 [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_20350.html?year=PRESENT

⁵¹ Novela zákona o DPH 2013. *Finanční správa* [online]. 2012 [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_20350.html?year=PRESENT

využít, zaplatí dodavateli částku bez DPH a odpovídající daň uhradí přímo finančnímu úřadu pod daňovým identifikačním číslem dodavatele. Takto uhrazená daň se pak použije jedině na uhrazení závazku z tohoto zdanitelného plnění a odběratel se vyhýbá veškerým rizikům spojeným s institutem ručení.⁵²

Velice zásadní změnou je **změna zdaňovacího období**, kdy je pro každého nového plátce určen za zdaňovací období kalendářní měsíc, přičemž právo na změnu nemá plátce nejen v roce registrace, ale také v prvním bezprostředně následujícím roce. Po uplynutí této doby je již možné za splnění podmínek dle § 99a změnit zdaňovací období na kalendářní čtvrtletí. Pokud je plátce označen za nespolehlivého, je od následujícího kalendářního čtvrtletí po tom, kdy se stal nespolehlivým plátcem, jeho zdaňovacím obdobím opět kalendářní měsíc.⁵³

Poslední změna, která zde bude uvedena, je novelizování požadavků na daňové doklady, a to především na zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů. Názory a výklady na jednotlivá ustanovení se liší, protože prozatím nebyla vydána Generálním finančním ředitelstvím jednotná metodika.⁵⁴

V § 26 zákona o DPH je nově uvedeno, že **daňový doklad může být v listinné či elektronické podobě**, přičemž elektronickou podobou se rozumí, je-li doklad vystaven a obdržen elektronicky. S použitím daňového dokladu v elektronické podobě musí souhlasit příjemce plnění. Zákon také nově stanovuje v § 27 odst. 1 zákona o DPH, že vystavování daňových dokladů při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je místo plnění.⁵⁵

U každého daňového dokladu musí být od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty stanovené pro jeho uchovávání zajištěna věrohodnost původu, neporušenost obsahu a čitelnost. Dle zákona se rozumí:

- a) **věrohodností původu** skutečnost, že je zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila,

⁵² HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2012*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, sv. Meritum. s. 31. ISBN 978-80-7357-731-5.

⁵³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 99 a § 99a.

⁵⁴ HOCHMANNOVÁ, Olga. Daňové doklady v novelizovaném zákoně o DPH. *Daňový portál* [online]. 2013 [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/danove-doklady-v-novelizovanem-zakone-o-dph-252-c.html>

⁵⁵ HOCHMANNOVÁ, Olga. Daňové doklady v novelizovaném zákoně o DPH II. *Daňový portál* [online]. 2013 [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/danove-doklady-v-novelizovanem-zakone-o-dph-ii-278-c.html>

- b) **neporušeností obsahu** skutečnost, že obsah daňového dokladu požadovaný podle tohoto zákona nebyl změněn. Nebude tedy možné opravovat špatně uvedenou adresu nebo špatně uvedené DIČ, nicméně na doklad mohou být stále připisovány nadbytečné údaje, např. datum doručení, datum naskladnění, údaje o přebírajícím pracovníkovi a další.
- c) **čitelností** skutečnost, že je možné se seznámit s obsahem daňového dokladu přímo nebo prostřednictvím technického zařízení.⁵⁶

Současný výklad říká, že za požadavkem zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu je v podstatě požadavek, aby plátce byl v případě konfrontace se správcem daně schopen prokázat, že plnění uvedené na daňovém dokladu se uskutečnilo a že se uskutečnilo v uvedené výši a od uvedeného dodavatele. K tomuto prokázání mohou sloužit návazné doklady, jako je např. objednávka. U elektronických dokladů lze zajistit věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňových dokladů např. prostřednictvím kontrolních mechanismů či zaručeným elektronickým podpisem. Čitelnost by měla být zajištěna např. oskenováním či okopírováním rychle blednoucích dokladů.⁵⁷

Dle § 29 zákona o DPH jsou také **nově formulovány věty** uváděné povinně na daňovém dokladu v následujících případech:

- a) odkaz na ustanovení, dle kterého je plnění osvobozeno, pokud je osvobozeno,
- b) "vystaveno zákazníkem", je-li příjemce plnění zmocněn k vystavení daňového dokladu,
- c) "daň odvede zákazník", je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.⁵⁸

Další významnou novinku u daňových dokladů představuje rozšíření možností pro použití **zjednodušeného daňového dokladu**. Nově totiž dle § 30 není důležitý způsob platby a zjednodušený daňový doklad lze využít u každého zdanitelného plnění, které je v částce včetně DPH nižší než 10 000 Kč. Zakázáno zůstává použití

⁵⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 34, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁷ HOCHMANNOVÁ, Olga. Daňové doklady v novelizovaném zákoně o DPH. *Daňový portál* [online]. 2013 [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/danove-doklady-v-novelizovanem-zakone-o-dph-252-c.html>

⁵⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 29, ve znění pozdějších předpisů.

zjednodušeného daňového dokladu pro prodej zboží podléhajícího spotřební dani a pro další případy specifikované v § 30 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.⁵⁹

Aktuální úprava zákona také nepřímo umožňuje **vystavení dokladu v cizím jazyce** (nebo uvedení některých částí cizojazyčně), ale každý plátce má povinnost dle § 35 odst. 5 zákona o DPH na žádost správce daně zajistit český překlad daňového dokladu vystaveného v cizím jazyce. Plátce tedy může místo „daň odvede zákazník“ uvádět ekvivalentní anglický výraz „reverse charge“, pokud v případě žádosti správce daně může zajistit český překlad.⁶⁰

Změn u daňových dokladů je mnohem více, nicméně výše uvedené představují souhrn nejdůležitějších změn, které vznikly v rámci reorganizace a novelizace jednotlivých paragrafů o daňových dokladech.

⁵⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 30 a § 30a., ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁰ HOCHMANNOVÁ, Olga. Daňové doklady v novelizovaném zákoně o DPH II. *Daňový portál* [online]. 2013 [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/danove-doklady-v-novelizovanem-zakone-o-dph-ii-278-c.html>

2 SMĚRNICE EVROPSKÉ RADY

Stejně jako v jiných členských státech i v České republice vychází úprava DPH ze směrnic Evropské rady, které upravují základní rámec společného systému daně z přidané hodnoty. V případě mezinárodního obchodu je korelace mezi těmito směrnicemi a tuzemskými zákony ještě těsnější, protože jen tak je možné zajistit předpoklady pro správné fungování vnitřního trhu.

Přední místo v úpravě daně z přidané hodnoty zaujímá **směrnice Rady 2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která byla dále novelizována např. **směrnicí Rady 2008/8/ES** ze dne 12. února 2008, kterou se mění místo poskytnutí služby. Další novela důležitá pro uplatňování přenesené daňové povinnosti je **směrnice Rady 2008/117/ES**, kterou se mění původní směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství.

2.1 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Vzhledem k tomu, že v případě uplatnění přenesení daňové povinnosti, odvádí daň příjemce zdanitelného plnění místo osoby povinné k dani, která plnění uskutečňuje, lze při identifikování plnění v režimu přenesení daňové povinnosti vycházet z čl. 193 směrnice Rady 2006/112/ES.

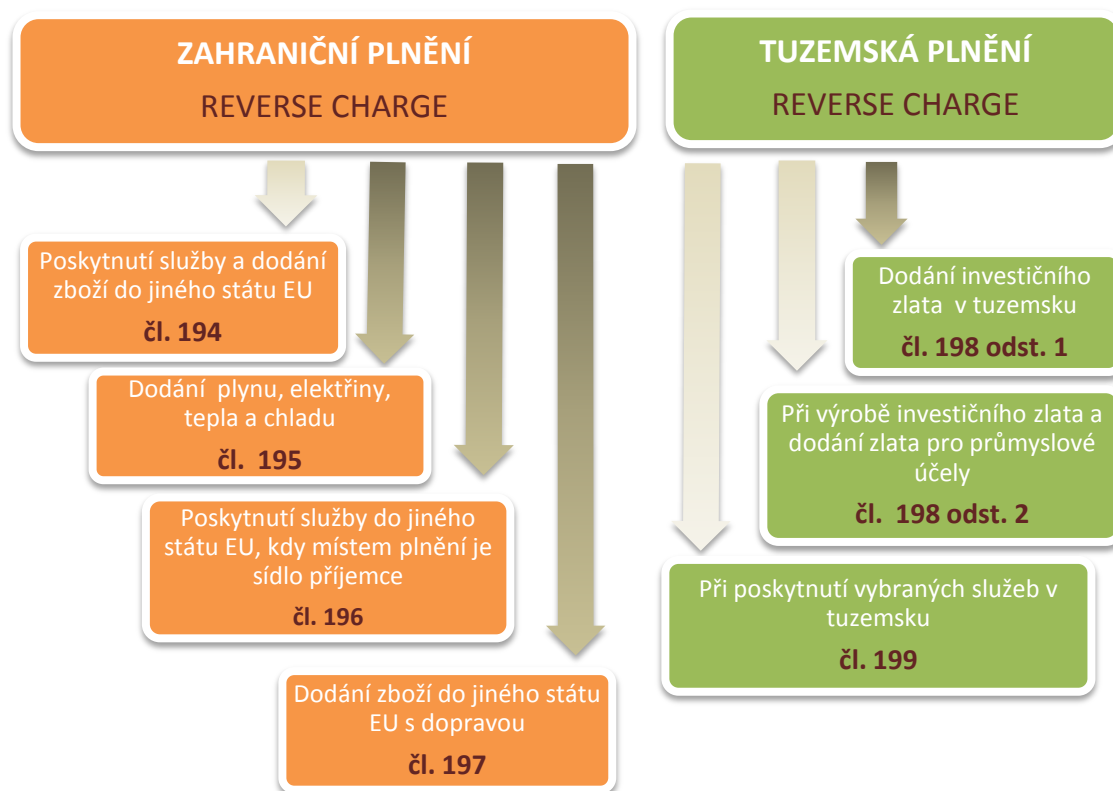
Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 193

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

Nyní budou blíže popsány jednotlivé případy, kterých se týká odvedení daně příjemcem zdanitelného plnění. Všechny články 194 až 199 upravují režim přenesení daňové povinnosti, přičemž nejprve budou popsána zahraniční plnění upravená čl. 194 – 198 a nakonec budou definovány i možnosti pro přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění. Přibližné členění je pro lepší představu znázorněno na obr. č. 5. Tmavé šipky vedou k plněním, která jsou dle směrnice povinně v režimu přenesení daňové povinnosti a světlé šipky označují plnění, u kterých mají členské státy možnost volby.

Obr. 5: Členění reverse charge ve směrnici Rady 2006/112/ES



Zdroj: vlastní tvorba, 2013

2.1.1 Zahraniční plnění

Reverse charge lze uplatnit podle článku 194, který poskytuje členským státům možnost přenesení daňové povinnosti na příjemce v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby. Důležité je, že jednotlivé členské státy si sami zvolí podmínky pro uplatnění přenesení daňové povinnosti dle článku 194.

Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 194

„Uskutečňuje-li zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná, mohou členské státy stanovit, že osobou povinnou odvést daň je pořizovatel nebo příjemce.“

Pojem osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě, je řešen dle směrnice 2006/112/ES v čl. 192a. Touto osobou se rozumí nejen osoba, která nemá v členském státu, kde je daň splatná, ani sídlo ani stálou provozovnu, ale navíc i osoba se stálou

provozovnu v tomto členském státě, pokud se tato provozovna neúčastní tohoto dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 195

„Daň je povinna odvést osoba identifikovaná pro účely DPH v členském státě, ve kterém je daň splatná, již je dodáno zboží za podmínek stanovených v člancích 38 a 39, pokud dodání uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

Rozdíl oproti článku 194 je především v tom, že **je daň povinna odvést osoba identifikovaná pro účely DPH, již je dodáno zboží**. Jednotlivé členské státy tudíž nemají možnost volby. Tato povinnost je omezena článkem 38 a 39 na dodání plynu prostřednictvím soustavy zemního plynu, dodání elektřiny a dodání tepelné nebo chladicí energie prostřednictvím tepelných nebo chladících sítí.⁶¹

Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 196

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

Článek 44, na který se text článku 196 odkazuje, obsahuje obecné pravidlo určení místa plnění při poskytnutí služby, kdy místem plnění je místo, kde má tato osoba sídlo⁶² ekonomické činnosti. To znamená, že se jedná o případ, kdy osoba povinná k dani poskytne službu do členského státu, ve kterém není usazena, osobě povinné k dani v tomto státu. Například český plátce poskytne skladovací služby německému plátci, místo plnění je tedy sídlo německého plátce a na skladovací služby je povinně uplatněna reverse charge.

⁶¹ Směrnice Rady 2006/112/ES čl. 38 a čl. 39.

⁶² Pokud je služba poskytnuta stálé provozovně, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje (čl. 44 Směrnice Rady 2006/112/ES).

Je zřejmé, že tyto služby byly již zahrnuty ve článku 194, nicméně se jednalo pouze o dobrovolné uplatnění přenesení daňové povinnosti, dle článku 196 je každému členskému státu již přidělena povinnost v tomto případě přenesení daňové povinnosti uplatňovat, proto nedochází k duplicitě nebo nadbytečnosti. Současné znění vychází z již zmíněné směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění původní směrnice Rady 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 197

„Daň je povinen odvést pořizovatel zboží, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

- a) zdanitelným plněním je dodání zboží za podmínek stanovených v článku 141;*
- b) pořizovatel je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v členském státě, v němž se dodání uskutečňuje;*
- c) faktura vystavená osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě pořizovatele, je vystavena v souladu s kapitolou 3 oddíly 3 až 5.“*

Článek 197 má obdobnou funkci jako článek 196, protože specifikuje situaci při dodání zboží, kdy je opět možnost uplatnění reverse charge přeměněna na povinnost. Pro které dodání zboží povinnost platí, definuje článek 141. Ve zkratce se jedná o dodání zboží mezi dvěma osobami povinnými k dani v různých členských státech, přičemž dodání zboží se musí uskutečnit s účelem následného dodání zboží do členského státu pořizovatele.

V písm. c) je pak zmíněno, že faktura musí být vystavena v souladu s kapitolou 3 oddíly 3 a 5. Tyto oddíly obsahují články 219a až 237 a postihují tři následující témata: vystavení faktury, obsah faktury a papírové a elektronické faktury.

2.1.2 Tuzemská plnění

Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 198

1. „Jsou-li určité plnění týkající se investičního zlata mezi osobou povinnou k dani, která je účastníkem vázaného trhu zlata, a jinou osobou povinnou k dani, která není účastníkem tohoto trhu, zdaněna podle článku 352, určí členské státy pořizovatele za osobu povinnou odvést daň.

2. Pokud dodání zlata surového nebo ve formě polotovarů o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší nebo dodání investičního zlata vymezeného v čl. 344 odst. 1 uskuteční osoba povinná k dani, která využila některé z možností stanovených v člancích 348, 349 a 350, mohou členské státy určit za osobu povinnou odvést daň pořizovatele.“

Obchody týkající se investičního zlata jsou z pohledu daně z přidané hodnoty komplikované především z toho důvodu, že se zlato využívá nejen jako vstup do výrobního procesu ale i pro investiční účely, kde by mohlo použití běžného režimu daně z přidané hodnoty představovat zásadní překážku k jeho použití při finančním investování a tak snižovat mezinárodní konkurenceschopnost trhu se zlatem uvnitř Evropské unie. Navíc se operace s investičním zlatem příliš neliší od ostatních finančních činností, které jsou od daně osvobozeny.⁶³ Z těchto důvodů je uplatňování daně z přidané hodnoty u dodání zlata velice různorodé. Následující text se zaměří především na situace, v nichž je, nebo může být proveden přenos daňové povinnosti na pořizovatele dle článku 198.

Oba odstavce článku 198 se odkazují na **investiční zlato**, které je definováno článkem 344 jako:

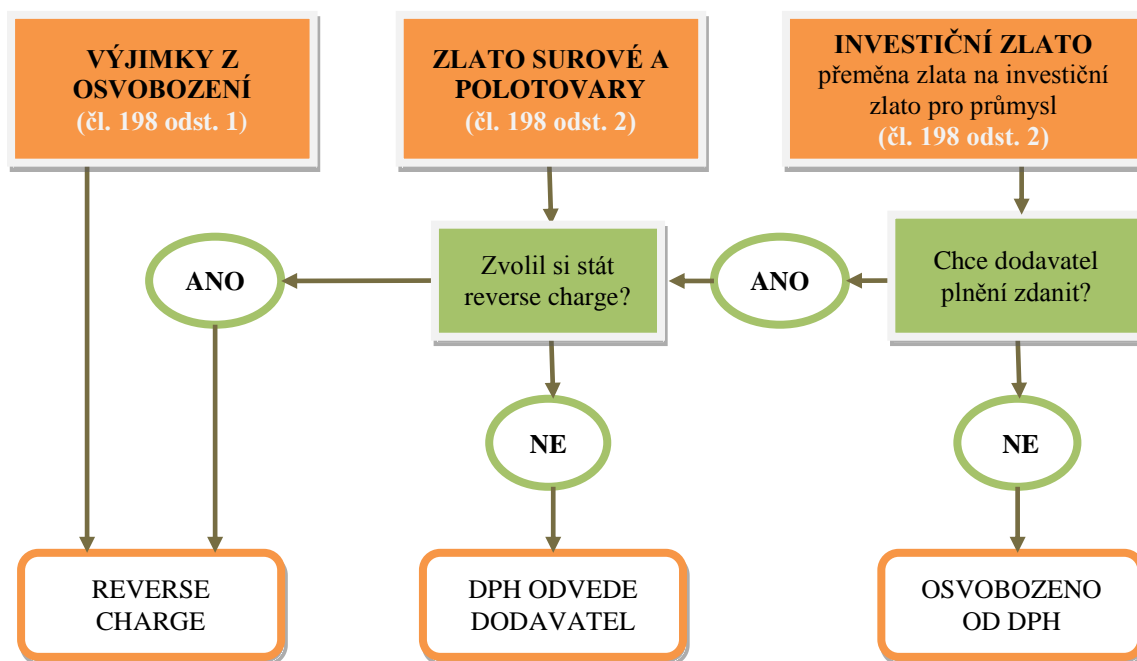
- 1) **zlato v podobě prutů nebo destiček** o hmotnosti přípouštěné na trhy zlatem a ryzosti nejméně 995 tisícín, bez ohledu na to, zda je zastoupeno cennými papíry nebo nikoli;
- 2) **zlaté mince**, které mají ryzost nejméně 900 tisícín, byly vyraženy po roce 1800, jsou, nebo byly v zemi svého původu zákonným platidlem a jsou obvykle prodávány

⁶³ Směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, kterou se doplňuje systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní režim pro investiční zlato.

za cenu, která nepřevyšuje obvyklou cenu jejich zlatého obsahu o více než 80% a nejsou prodávány z numismatického zájmu.

Odstavec 1 čl. 198 určuje povinnost označit za osobu povinnou odvést daň pořizovatele, pokud dojde po konzultaci s výborem pro DPH na uplatňování DPH na zvláštní plnění týkající se investičního zlata. Jedná se vlastně o **výjimky z osvobození, které mohou být jednotlivým státům přiděleny výborem pro DPH**, v případě takové výjimky musí být povinnost odvést daň přenesena na příjemce, viz obr. 6 „výjimky o osvobození“.

Obr. 6: Případy uplatnění reverse charge při dodání zlata



Zdroj: vlastní tvorba, 2013

Odstavec 2 čl. 198 nestanovuje již přenesení daňové povinnosti mandatorně, ale fakultativně, a to ve dvou případech. Zaprvé při dodání zlata surového nebo ve formě polotovarů o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší a zadruhé, když osoba povinná k dani využije možnosti rozhodnout se pro zdanění dodání investičního zlata jiné osobě povinné k dani, které by jinak bylo osvobozeno⁶⁴. Možnost vzdát se osvobození mají ale jen osoby povinné k dani, které **vyrábí investiční zlato**,

⁶⁴ Dodání investičního zlata by bylo osvobozeno dle čl. 346 směrnice Rady 2006/112/ES, který uvádí: Členské státy osvobodí od daně dodání, pořízení uvnitř Společenství a dovoz investičního zlata včetně investičního zlata zastoupeného osvědčeními, ať již fyzicky odděleného nebo ne, nebo obchodovaného na zlatých účtech, a to zejména půjčky a výměnné obchody (swapy) znějící na zlato, které jsou založeny na vlastnickém právu nebo pohledávce k investičnímu zlatu, jakož i plnění týkající se investičního zlata na základě termínových obchodů (futures a forwardů), které vedou k převodu vlastnického práva nebo pohledávky k investičnímu zlatu.

přeměňují zlato na investiční nebo obvykle dodávají zlato určené k průmyslovým účelům. Ve zkratce by se dalo říct, že v případě uvedených činností si mohou osoby povinné k dani vybrat, zda dojde ke zdanění těchto plnění, a pokud si vyberou, že ke zdanění dojde, mohou si členské státy vybrat, jestli bude daň povinnen odvést odběratel, nebo dodavatel, viz obr. 6.

V České republice jsou využity pouze dvě možnosti pro uplatnění přenesení daňové povinnosti, protože není s výborem pro DPH sjednána žádná výjimka z osvobození dle čl. 198 odst. 1. Zaprvé podléhá reverse charge dodání surového zlata a dalších polotovarů dle § 92b odst. 1 zákona o DPH, viz kapitola 3.2. Zadruhé, pokud se plátce vyrábějící investiční zlato a dodávající zlato pro průmysl vzdá osvobození, řídí se zdanění dle volby České republiky také režimem přenesení daňové povinnosti, viz § 92 odst. 5 a § 92b odst. 1 zákona o DPH.

Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 199

1. „Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

- a) **provedení stavebních prací**, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3;
- b) poskytnutí pracovníků pro činnosti, na něž se vztahuje písmeno a);
- c) **dodání nemovitosti** podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k), pokud si dodavatel zvolil možnost zdanění dodání dle článku 137;
- d) **dodání použitého materiálu**, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, průmyslového a neprůmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a částečně zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI;
- e) **dodání zboží poskytovaného jako záruka** jednou osobou povinnou k dani jiné takové osobě při realizaci této záruky;
- f) **dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli** a výkon tohoto práva nabyvatelem;

*g) dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu
v řízení o nuceném prodeji.*“

V člancích 194 – 197 se vždy jednalo o plnění poskytovaná mezi různými členskými státy, dodání investičního zlata v článku 198 je upraveno jak v rámci jednoho členského státu, tak mezi různými členskými státy, ale článek 199 se plně věnuje možnostem, kdy mohou jednotlivé státy uplatnit **režim přenesení daňové povinnosti na tuzemská plnění**, a to především s úmyslem zjednodušit pravidla daně z přidané hodnoty a zabránit daňovým únikům v určitých odvětvích a pro určité druhy plnění.⁶⁵

Směrnice udává v čl. 199 výčet plnění, u kterých mohou jednotlivé členské státy zvolit režim přenesení daňové povinnosti. Písmena a) a b) se týkají provedení stavebních prací, případně poskytnutí pracovníků k provedení těchto prací.

Písm. c) uvádí dodání nemovitosti dle čl. 135. Dodání nemovitosti je v tomto článku osvobozeno od daně, ale každý členský stát má možnost poskytnout osobě povinné k dani dle čl. 137 při dodání nemovitosti volbu daně plnění zdanit. Pokud to zákony daného členského státu umožňují a dodavatel se rozhodne pro zdanění plnění „dodání nemovitosti“, může si členský stát zvolit, že bude v těchto případech uplatňovat systém reverse charge. Situace je velice podobná u investičního zlata.

Písm. d) uvádí taxativní výčet dodání použitého materiálu, který se navíc odkazuje na přílohu směrnice, která dále specifikuje přiřazené zboží a služby.

U každé skupiny, kde lze uplatnit přenos daňové povinnosti na příjemce nebo pořizovatele, má členský stát právo vymezit přímo kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, na něž se vztahuje, a kategorie dodavatelů, poskytovatelů, pořizovatelů nebo příjemců, u nichž lze tato opatření uplatnit.⁶⁶

Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 202

„Daň je povinna odvést osoba, která způsobí, že se na zboží přestanou vztahovat režimy nebo situace uvedené v člancích 156, 157, 158, 160 a 161.“

⁶⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, důvod (42).

⁶⁶ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 199 odst. 2.

Ustanovení ve článku 202 se týkají případů, kdy pominou důvody pro osvobození. Mezi situace uvedené v člancích 156, 147, 158, 160 a 161 patří např. dovoz zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v jiném než celním skladu, nebo je-li zboží určeno pro osoby povinné k dani za účelem dodání cestujícím na palubě letadla nebo lodi. Není potřebné rozebírat jednotlivé případy, když se navíc ani nemusí jednat o případ přenesení daňové povinnosti na příjemce.

2.2 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení představuje doplněk přiznání k dani z přidané hodnoty a slouží k monitorování plnění probíhajících mezi různými členskými státy. V souhrnném hlášení českého plátce jsou uváděny např. služby polské osobě povinné k dani a zboží dovážené osobě povinné k dani v Německu. Na základě souhrnného hlášení českého plátce je kontrolováno, zda opravdu došlo k odvodu daně pořizovatelem zboží (v Německu) a příjemcem služby (v Polsku).

Případy, kdy má osoba povinná k dani povinnost sestavit a podat souhrnné hlášení, jsou stanoveny čl. 262 a jedná se o situace, kdy je daň přenesena na pořizovatele, resp. odběratele z jiného členského státu. Do této kategorie spadá především dodání zboží mezi dvěma členskými státy, pokud bylo toto zboží odesláno nebo přepraveno mezi těmito státy, a poskytnutí služby osobě povinné k dani do jiného členského státu.

Směrnice Rady 2006/112/ES

Článek 262

„Každá osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH podává souhrnné hlášení, ve kterém uvede tyto údaje:

- a) pořizovatele identifikované pro účely DPH, kterým dodala zboží za podmínek stanovených v čl. 138 odst. 1 a odst. 2 písm. c);*
- b) osoby identifikované pro účely DPH, kterým dodala zboží v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 42;*
- c) osoby povinné k dani i právnické osoby nepovinné k dani identifikované pro účely DPH, kterým poskytla služby jiné než služby, které jsou v členském státě, v němž je plnění zdanitelné, osvobozeny od DPH a u nichž je podle článku 196 povinen odvést daň příjemce služby.“*

3 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI V ČR

Jak již bylo uvedeno na začátku kapitoly 2.1, shoda českého zákona o dani z přidané hodnoty s evropskými směrnicemi je v případě mezinárodního obchodu vysoká. Nebylo by tedy nijak přínosné nyní opakovat veškerá ustanovení daná explicitně směrnicí Rady o společném systému daně z přidané hodnoty. Předchozí kapitola definuje systém přenesení daňové povinnosti u zahraničních plnění a následné povinnosti předložit souhrnné hlášení.

Naopak ustanovení o uplatnění přenesení daňové povinnosti v tuzemsku poskytuje každému členskému státu vysokou míru variability, a to jak ve stanovení případů, pro které bude tento režim použit, tak ve stanovení dalších kritérií pro dodavatele, poskytovatele, odběratele či příjemce. Z tohoto důvodu se budou další kapitoly zabývat nejdříve podrobným popisem zákonné úpravy této problematiky v ČR a dále pak souvisejícími aspekty, které se mohou v kontextu reverse charge komplikovat. Tím je myšlena např. poskytnutá záloha, opravy daňových dokladů a výpis z evidence pro daňové účely vedené dle § 92a (dále jen „výpis z evidence“).

3.1 Režim přenesení daňové povinnosti

První odstavec § 92a stanoví, že „v režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“⁶⁷ Režim lze uplatnit pouze v případě, že se jedná o dva plátce v tuzemsku. Tato podmínka vychází z logiky daně z přidané hodnoty, pokud by byl např. odběratel neplátce, nebylo by přenesení možné, protože neplátce nemůže daň přiznat. A analogicky pokud by byl dodavatel neplátce, tak nemůže vystavit daňový doklad, kde by byla vyčíslena daň, kterou by bylo možné přenést.

V případě, že příjemcem plnění zahrnovaných pod režim přenesené daňové povinnosti s místem plnění v tuzemsku je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani, stává se tato osoba ze zákona českým plátcem, a to již dnem poskytnutí předmětného plnění.⁶⁸

⁶⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 92a odst. 1, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁸ PAIKERT, Ota. *DPH – správná aplikace pojmu "tuzemský reverse charge": diskusní seminář k novinkám DPH 2012*. Jihočeská hospodářská komora, 2012.

Odst. 2 až 4 § 92a zákona o dani z přidané hodnoty ukládá oběma stranám, tzn. jak příjemci plnění v režimu přenesení, tak poskytovateli, povinnost vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za každé zdaňovací období:

- daňové identifikační číslo druhé strany,
- datum uskutečnění zdanitelného plnění,
- základ daně,
- rozsah a předmět plnění.

Navíc plátce, pro kterého je takové zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit v evidenci pro daňové účely sazbu daně a výši daně. Také zodpovídá za správnost zvolené sazby daně a vypočtené výše daně.

V roce 2012 měl dodavatel povinnost uvést na daňový doklad sazbu daně, resp. měl povinnost ji navrhnout. Odběratel pak doplnil výši daně buď dle navržené sazby, nebo dle vlastního uvážení.⁶⁹ V roce 2013 již § 29 odst. 3 stanoví, že daňový doklad nemusí obsahovat sazbu daně a výši daně, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno. Avšak musí zde být uvedena fráze: „daň odvede zákazník“.⁷⁰

Aby bylo možné kontrolovat plnění poskytnutá v režimu přenesení daňové povinnosti, ustanovuje odst. 5 § 92a zákona o DPH povinnost předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely. Náležitosti, které musí výpis z evidence pro daňové účely obsahovat, jsou dány odstavci 3 a 4.⁷¹ Formát a struktura byly specifikovány v pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ - D - 4 ze dne 1. 4. 2011. Bližší informace o výpisu z evidence pro daňové účely jsou uvedeny v kapitole 5.6.⁷²

⁶⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty §92a, ve znění k 31. 12. 2012.

⁷⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty §92a, ve znění k 1. 1. 2013.

⁷¹ Zákon o dani z přidané hodnoty uvádí v odstavci 5 § 92a odkaz na náležitosti uvedené v odst. 4 a 5. Autorka ovšem považuje za nepravděpodobné, že by se opravdu toto ustanovení odkazovalo samo na sebe. Mohlo by se spíše jednat pouze o chybu, protože odst. 4 a 5 § 92a zákona o dani z přidané hodnoty ve znění k 31. 12. 2012 obsahovaly přibližně stejné informace jako odst. 3 a 4 § 92a zákona o dani z přidané hodnoty ve znění k 1. 1. 2013. Tento posun byl způsoben vypuštěním původního odst. 2 § 92a zákona o dani z přidané hodnoty k 1. 1. 2013.

⁷² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty §92a odst. 5, ve znění pozdějších předpisů.

3.2 Zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

§ 92b – dodání zlata

Již před 1. 1. 2011 byl uplatňován systém reverse charge v případě dodání zlata plátcí, s výjimkou České národní banky. Za zlato se pro účely § 92b rozumí především neopracované zlato ve formě slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, listku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu. Možnost uplatnit režim přenesení daňové povinnosti mají navíc ti plátcí, kteří investiční zlato vyrobí nebo ho dodávají pro průmyslové účely, viz kapitola 2.1.2. Okruh ekonomických subjektů zabývajících se touto činností je ovšem velmi omezený, a proto nebylo povědomí o tomto režimu nijak široké.

§ 92c – dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty

Zboží uvedené v příloze č. 5 se skládá především z různých druhů odpadů, odřezků nebo šrotu různých druhů kovu. Zatřídění do kategorií uvedených v příloze č. 5 je provedeno pomocí společného celního sazebníku EU. Přenesení daňové povinnosti se vztahuje na dodání tohoto zboží plátcí i v případě, že došlo k jeho dalšímu zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování nebo odlévání do ingotů.

§ 92d – obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů

Třetím zdanitelným plněním, které dočasně patří pod režim přenesení daňové povinnosti, je obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Tato možnost byla nabídnuta členským státům Evropské unie v roce 2010 směrnicí Rady 2010/23/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. V České republice došlo k využití této možnosti právě § 92d, který pozbývá platnosti 1. 7. 2015. Podrobnosti týkající se převodu povolenek na emise skleníkových plynů se řídí zákonem upravujícím podmínky obchodování s těmito povolenkami.

§ 92e – poskytnutí stavebních nebo montážních prací

K 1. 1. 2012 se rozšířilo uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na poskytnutí stavebních a montážních prací, čímž se tento režim dotkl velké části ekonomických

subjektů v České republice. Jedním z prvotních problémů bylo především určení prací, které spadají pod pojem stavebních a montážních prací. Zákon o dani z přidané hodnoty se v tomto ohledu odkazuje v odst. 1 § 92e na Klasifikaci produkce CZ-CPA, která stanoví, že stavební a montážní práce odpovídají číselnému kódu 41 až 43 platnému od 1. 1. 2008. Problematika stavebních a montážních prací je z výše uvedených zdanitelných plnění zdaleka nejrozsáhlejší, proto se bude další text věnovat této oblasti. Většina uvedených pravidel a zákonitostí je ale platná i pro ostatní plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.

Tab. 2: Zdanitelná plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti

ZDPH	TYP	OD - DO	KLASIFIKACE	PŘÍKLAD
§ 92b	Dodání zlata	1. 1. 2010 -		prodej zlatých drátů, zrn či prutů
§ 92c	Dodání odpadů	1. 4. 2011 -	Společný celní sazbeník EU	bavlněný odpad, šrot a odpad z různých kovů
§ 92d	Obchod s emisními povolenkami	1. 4. 2011 – 30. 6. 2015		povolenky na emise skleníkových plynů
§ 92e	Stavební a montážní služby	1. 1. 2012 -	Klasifikace produkce CZ-CPA	výstavba budov, instalatérské práce, demolice

Zdroj: vlastní tvorba dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, 2013

4 PODKLADY PRO PRAKTICKÉ PŘÍKLADY

Ačkoli jsou praktické příklady zakomponovány do celé práce, jejich význam v následující kapitole naroste, a proto je vhodné uvést, odkud jsou tyto příklady čerpány, jak budou nadále koncipovány a jaký je jejich účel a význam pro tuto práci.

Jak již bylo řečeno v úvodu, cílem této práce je přehledně analyzovat nejen teoretická východiska systému daně z přidané hodnoty a režimu přenesení daňové politiky, ale především provázat tato teoretická pravidla s praktickými příklady a dilematy, které se mohou vyskytnout. To by mělo vést čtenáře k hlubšímu pochopení tématu a především ke schopnosti uvedená pravidla dále v praxi aplikovat. Aby bylo co nejlépe dosaženo tohoto cíle, budou příklady uváděny vždy společně s příslušnou tematikou, avšak budou graficky odděleny.

Praktické příklady jsou čerpány především ze zkušeností, které autorka nabyla dvouletou praxí ve společnosti APOS – daně s.r.o. Součástí této praxe bylo jak zpracovávání daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, tak sestavování a podávání výpisu z evidence pro daňové účely dle §92a. Velká část znalostí je také výsledkem školení vedených zaměstnanci společnosti nebo daňovým poradcem.

Z důvodu zachování mlčenlivosti není možné uvádět u příkladů obchodní jména klientů nebo jejich obchodních partnerů. Veškerá jména použitá v praktických příkladech této práce jsou tedy smyšlená a nemají žádnou návaznost na reálná obchodní jména.

Základní informace o společnosti a poskytovaných službách jsou představeny v následujících podkapitolách.

4.1 SKUPINA APOS

Společnost APOS – daně s.r.o. patří mezi společnosti APOS, které poskytují od roku 1990 široké spektrum odborných služeb v oblasti financí – daňové poradenství, vedení účetnictví, zpracování mzdové agendy a ekonomické poradenství. Služby jsou vždy přizpůsobeny specifickým požadavkům klienta a při spolupráci s klienty je kladen důraz především na vysokou profesionalitu, individuální přístup a dlouhodobou

spolupráci. Výsledkem je pak maximální užitek pro klienty a spokojenost s poskytovanými službami.⁷³

Společnosti skupiny APOS: APOS – ekonomika s.r.o.
 APOS – účetnictví s.r.o.
 APOS – daně s.r.o.
 APOS – IT s.r.o.
 APOS – vzdělávání s.r.o.

4.1.1 Typ klientů a používaný software

Poskytované služby jsou určeny pro všechny klienty bez ohledu na to, jde-li o renomovanou společnost se zahraničním kapitálem nebo o podnikatele s regionálním působením. Stejně tak je možné přizpůsobení služeb pro potřeby různých druhů neziskových organizací, s jejichž účetnictvím má skupina APOS již mnohaleté zkušenosti.

Zpracování účetnictví je zajištěno pomocí ekonomického informačního softwaru PREMIER system, který je vyráběn a distribuován předním českým producentem informačních a ekonomických systémů – společností PREMIER system a.s. Spolupráce s touto společností byla úspěšně navázána již v roce 2002. Nyní je skupina APOS nejen dlouhodobým uživatelem PREMIER system, ale pomáhá také v jeho implementaci do dalších společností, organizuje odborná školení a poskytuje telefonickou podporu pro všechny klienty v České republice.⁷⁴

4.1.2 Způsob spolupráce

Vzhledem k tomu, že jedním ze základních aspektů je individuální přístup, je zřejmé, že variabilita poskytovaných služeb bude vysoká. Zde budou uvedeny pouze základní koncepty, které pro potřeby diplomové práce dostatečně vystihují principy externího účetního a daňového poradenství.

První z možností představuje zpracování účetnictví externě ve společnosti APOS, přičemž je využíván firemní software a klient tak nemusí řešit otázku účetního softwaru, jeho implementace a aktualizace. Veškeré účetní doklady jsou posílány do společnosti,

⁷³ APOS: účetnictví, daně, ekonomika [online]. [cit. 2013-03-30]. Dostupné z: <http://apos.info>.

⁷⁴ PREMIER SYSTEM A.S. Premier system: Ekonomické informační systémy [online]. 2013 [cit. 2013-03-30]. Dostupné z: <http://apos.info/>.

případně průběžně vyzvedávány některým pracovníkem. Tato varianta je vhodná především pro subjekty s menším objemem transakcí.

Alternativou je situace, kdy je účetní systém implementován přímo do společnosti klienta, přičemž spojení s externí účetní je zajištěno přes vzdálenou plochu. Takto je dosaženo spolupráce, která umožňuje klientovi přístup k nejaktuálnějším informacím v každém okamžiku. V rámci tohoto uspořádání je možné domluvit např. jen kontrolu zaúčtování a zpracování veškerých daní, nebo mohou být tímto způsobem zpracovány veškeré účetní podklady. Míra samostatnosti je zde samozřejmě determinována schopnostmi klienta, případně jeho zaměstnanců.

Jako poslední koncept bude uvedena možnost docházení do společnosti klienta. Toto řešení představuje kompromis mezi zaměstnáním vlastní účetní a některou z výše uvedených variant. Klient totiž nese velkou část nákladů na softwarové a jiné vybavení, nicméně si může volně zvolit časové rozložení, má záruku vysoké kvality služeb a podporu spolehlivé a stabilní společnosti.

4.1.3 Poskytované služby

Poskytované služby skupiny APOS představují veškeré služby, které jsou z ekonomického hlediska pro vedení společnosti nezbytné. Společnost zajišťuje pomoc již při založení ekonomického subjektu, kdy poskytuje především informace ohledně vhodných právních forem, náležitých formalit a v případě zájmu přebírá nezbytnou komunikaci s úřady. Mezi nejdůležitější služby pak dozajista patří vedení účetnictví, vedení mzdové agendy, ekonomické poradenství, daňové poradenství a komunikace s úřady.

Vedením účetnictví se rozumí především zaúčtování (případně kontrola správnosti zaúčtování) veškerých dokladů, informování o stavu pohledávek a závazků a sestavování měsíčních či kvartálních výsledků, které obsahují veškeré potřebné informace. Vždy je pro klienty vedena také evidence hmotného a nehmotného majetku a v případě potřeby i skladová evidence.

Mzdová agenda je vedena specializovanými mzdovými účetními, které zajišťují komplexní zpracování měsíčních mezd a výkazů pro OSSZ a zdravotní pojišťovny. Stejně tak dohlížíjí na vypracování smluv s novými pracovníky, zajišťují roční zúčtování daně pro zaměstnance a poskytují odborné poradenství.

V oblasti **ekonomického poradenství** se pak jedná o rozličné spektrum služeb, které mohou společnosti nebo fyzické osoby v průběhu podnikání potřebovat. Pro představu se jedná např. o vypracování podkladů pro žádost o úvěr nebo zpracování hlášení pro statistický úřad. Důležitou součástí ekonomického poradenství je i podávání pravidelných hlášení Intrastatu pro klienty, kterým tato povinnost vznikla.

Pro každého klienta jsou pak v rámci **daňového poradenství** připravena veškerá potřebná daňová přiznání. Jedná se samozřejmě o:

- přiznání k dani z přidané hodnoty (včetně zpracování souhrného hlášení a evidence vedené podle § 92 zákona o dani z přidané hodnoty),
- přiznání k dani z příjmu právnických nebo fyzických osob,
- přiznání k silniční dani,
- přiznání k dani z nemovitosti,
- přiznání k dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti.

Nezbytnou součástí poskytovaných služeb je převzetí **komunikace s úřady**, kdy je dosaženo maximálního komfortu klientů. To se týká také úředních kontrol, které jsou ve většině případech prováděny bez přítomnosti klienta, a proto ho nijak neomezují ani nezatěžují. V případě zájmu jsou pro klienty spravovány také jejich datové schránky nebo je zajištěna elektronická komunikace přes datovou schránku skupiny APOS.

5 SPECIFICKÉ PROBLÉMY

Tato kapitola bude věnována podrobnému vysvětlení některých specifických problémů, které se v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění vyskytly. Jak již bylo v minulé kapitole předestřeno, převážná většina témat bude doplněna o názorné praktické příklady.

5.1 EKONOMICKÁ A NEEKONOMICKÁ ČINNOST

Ačkoli to ze znění § 92a přímo nevyznívá, je plátce v § 92a vymezen jinak, než je tomu ve zbývajících částech zákona o DPH. Směrnice Rady 2006/112/ES stanoví, že členské státy mohou určit za osobu povinnou odvést daň **osobu povinnou k dani, jíž je dodáno nebo poskytnuto některé z vyjmenovaných plnění**. Osoba povinná k dani je pak v této směrnici a shodně také v zákoně o DPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.⁷⁵

Dne 9. listopadu 2011 byla vydána Informace Generálního finančního ředitelství (dále jen GFŘ) a ministerstva financí (dále jen MF) k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví – § 92e zákona o DPH, kde je sděleno následující stanovisko: *„Uvedený režim je povinen použít plátce (poskytovatel plnění), který poskytne vymezené stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátcovi (příjemci plnění) pro jeho ekonomickou činnost. Jestliže příjemce plnění (plátce) pořizuje přijaté zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu, nebo výlučně pro plnění, které není předmětem daně, není v postavení osoby povinné k dani a v tom případě se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti.“*⁷⁶

Z uvedeného vyplývá, že dle prvotních výkladů by měl každý dodavatel v případě poskytnutí stavebních a montážních prací zjišťovat, zda budou tato plnění využívána alespoň částečně k ekonomické činnosti. V praxi se toto ukázalo jako skoro nemožné především ve vztahu k ekonomickým subjektům veřejné správy.

Protože došlo k námitkám a častým dotazům jak ze strany stavebních společností a poskytovatelů stavebních a montážních prací, tak ze strany měst a obcí, upustilo GFŘ

⁷⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 5, směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 199.

⁷⁶ SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví – § 92e zákona o DPH. *Finanční správa* [online]. 9. 1. 2011 [cit. 2013-03-22]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html?year=0%C2%93.

od této striktní interpretace. V návaznosti na některé dotazy pak v prvním čtvrtletí roku 2012 uvedlo, že pokud odběratel poskytne svému dodavateli platné DIČ, pohlíží se na něj bez dalšího prokazování jako na osobu jednající jako „osoba povinná k dani – plátce“. Poskytnutím DIČ je tedy naplněna podmínka pro aplikaci ustanovení § 92a zákona o dani z přidané hodnoty.⁷⁷

Box 1: Oprava střechy u Obecního úřadu

Oprava střechy u Obecního úřadu

Stavební firma provede opravu střechy na Obecním úřadu a opravu vyfakturuje obci. Daná obec se věnuje i ekonomické činnosti a pro tuto činnost vystupuje jako plátce DPH. Dodavatel, tedy stavební firma, která provádí opravu střechy, by si měla dle původního stanoviska Generálního finančního ředitelství vyžádat čestné prohlášení, že budova Obecního úřadu není ani z části využívána k ekonomické činnosti obce. Pokud by toto čestné prohlášení od obce obdržela, na zdanitelné plnění „oprava střechy“ by nebyl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti, faktura by byla vystavena s daní a dodavatel by tuto daň odvedl. Obec by totiž v tomto případě vystupovala jako osoba nepovinná k dani.

Pokud ale dodavatel zjistí, že část Obecního úřadu je pronajímána jako kanceláře, jedná se již z části o využití pro ekonomickou činnost, obec vystupuje pro toto plnění jako osoba povinná k dani a na zdanitelné plnění „oprava střechy“ musí být uplatněn režim přenesení daňové povinnosti.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

Analogicky se postupuje i v situaci, kdy si ekonomický subjekt není jistý, pro jakou činnost bude poskytnuté plnění použito, případně když to není zřejmé. V těchto případech se předpokládá, že poskytnuté plnění bude alespoň z části sloužit k ekonomické činnosti a tím se naplní podmínka pro aplikaci přenesení daňové povinnosti.⁷⁸

⁷⁷ HOLUBOVÁ, Olga a Pavel ČERNÝ. Koordinanční výbor: Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH. In: *Daňový-portal.cz* [online]. 14. 3. 2012 [cit. 2013-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/rezim-prenesení-danové-povinnosti-podle-92e-zdph-456-v.html>.

⁷⁸ Odpověď na dotaz k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví u obcí. *Finanční správa: Metodika a legislativa* [online]. 2012 [cit. 2013-04-07]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2012_DPH_RC_obce.pdf.

5.2 UVEDENÍ VÝŠE DANĚ

Vzhledem k tomu, že chápání fráze „doplnit výši daně“ došlo v průběhu roku 2012 k výkladovým změnám a k 1. 1. 2013 došlo navíc ke změně této povinnosti přímo v zákoně o dani z přidané hodnoty, jsou zde uvedeny povinnosti platné pro jednotlivé roky.

5.2.1 Do 31. 12. 2012

Ve znění zákona o dani z přidané hodnoty s platností do 31. 12. 2012 byla povinnost plátce uvést výši daně nastavena v § 92a odst. 3 následovně: *„Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinnen doplnit na obdrženém daňovém dokladu výši daně podle § 28 odst. 2 písm. l).“*⁷⁹ Z tohoto ustanovení přímo vyplývá, že odběratel musí doplnit částku daně přímo na daňový doklad, přestože je tato daň již vyčíslena v rámci účetního systému a je vedena v evidenci pro daňové účely. Ve velkých stavebních firmách to znamená ručně doplňovat na stovky, ne-li tisíce daňových dokladů přesnou daň, kterou odběratel v režimu přenesení daňové povinnosti odvede.

Tato povinnost se jevila jako neadekvátní administrativní zátěž, která by mohla být snadno odstraněna tím, že by plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, měl na výběr, zda výši daně doplní přímo na doklad, nebo do evidence pro daňové účely. Tento návrh byl předložen, avšak GŘŘ jej v koordinačním výboru ze dne 14. 3. 2012 zamítlo s tím, že **plátce je povinen doplnit výši daně přímo na daňový doklad.**⁸⁰

5.2.2 Od 1. 1. 2013

Výše uvedený výklad zůstal v platnosti jen do konce roku 2012, protože k 1. 1. 2013 došlo k novelizaci citovaného § 92a odst. 3. Současné znění § 92a odst. 2 je následující: *„Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.“*⁸¹ Tato změna nastala pravděpodobně z toho důvodu, že byl nově ustanoven požadavek na neporušenost obsahu daňového dokladu dle § 34 odst. 1 zákona o DPH.

⁷⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 92a odst. 3, ve znění k 31. 12. 2012.

⁸⁰ HOLUBOVÁ, Olga a Pavel ČERNÝ. Koordinační výbor: Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH. In: *Daňový-portál.cz* [online]. 14. 3. 2012 [cit. 2013-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/rezim-prenesení-danove-povinnosti-podle-92e-zdph-456-v.html>.

⁸¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 92a odst. 2, ve znění k 1. 1. 2013.

V kapitole o změnách v zákoně o DPH v tomto roce bylo vysvětleno, že kvůli tomuto požadavku nesmí být měněn obsah daňového dokladu požadovaný ze zákona.

Protože fakturu vystavuje dodavatel a od 1. 1. 2013 nemusí na fakturu v režimu přenesení daňové povinnosti uvést ani sazbu daně ani výši daně⁸², dodavatel nesmí s ohledem na zachování neporušenosti obsahu doplnit tyto údaje přímo na doklad. Nicméně má nově **povinnost doplnit výši daně v evidenci** pro účely daně z přidané hodnoty.

5.3 POVINNOST PŘIZNAT PLNĚNÍ KE DNI USKUTEČNĚNÍ

Daňové doklady vystavené v režimu přenesení daňové povinnosti mají další specifikum v tom, že plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, je **povinnen přiznat daň ke dni uskutečnění**. U ostatních zdanitelných plnění je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.⁸³

Situaci navíc komplikuje, že nárok na odpočet daně na vstupu má plátce v případě tuzemských zdanitelných plnění až v okamžiku, kdy má k dispozici příslušný daňový doklad. Toto ustanovení bylo zavedeno do české úpravy systému daně z přidané hodnoty na základě judikatury⁸⁴ Evropského soudního dvoru v roce 2011.

Odlišná pravidla pro režim přenesení daňové povinnosti komplikují vystavení souhrnného daňového dokladu pro zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti ve spojení s dalším zdanitelnými plněními, viz box 2.

⁸² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 29 odst. 3, ve znění k 1. 1. 2013.

⁸³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 21 odst. 1, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁴ Rozsudek C-152/02 ze dne 29. 4. 2004 ve věci *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, kde bylo rozhodnuto, že společnost Terra Baubedarf-Handel GmbH neměla nárok na uplatnění odpočtu za přijaté služby v roce 1999, protože daňový doklad na tuto služby neobdržela dříve než v lednu 2000, ačkoli byl tento doklad vystaven již v roce 1999. Tento rozsudek vycházel ze šesté směrnice, kde je sice uvedeno, že nárok na odpočet vzniká v okamžiku, kdy má plátce povinnost tuto daň odvést, nicméně dále stanoví, že pro uplatnění tohoto odpočtu je nutné mít v držení daňový doklad.

Box 2: Souhrnný daňový doklad

Souhrnný daňový doklad

Stavební firma A s.r.o., která je plátcem DPH, poskytne firmě B s.r.o., která je též plátcem DPH, dvě oddělená zdanitelná plnění v dubnu. Prvním plněním je dodání stavebního materiálu včetně dopravy. Druhé plnění je poskytnutí stavebních prací. Protože tyto stavební práce byly objednány odděleně a nesouvisí s dodaným materiálem, nelze dodání stavebního materiálu považovat za vedlejší výdaj k poskytnutým stavebním pracím.

Stavební firma A s.r.o. se rozhodne obě plnění vyfakturovat v rámci souhrnného daňového dokladu. Na souhrnném daňovém dokladu je uvedeno datum uskutečnění pro dodání materiálu 23. dubna a pro poskytnuté stavební práce 26. dubna. Datum vystavení je na souhrnném dokladu stejné pro všechna plnění a v tomto případě bude 30. dubna. Protože daňový doklad byl firmě B s.r.o. poslán poštou, bylo datum dodání stanoveno na 3. května.

Stavební firma A s.r.o. odvede za měsíc duben daň na výstupu z částky za dodání materiálu a vykáže přenos daňové povinnosti pro poskytnuté stavební práce. Firma B s.r.o. si může uplatnit odpočet daně na vstupu za dodaný materiál až v květnu dle datumu dodání. Zároveň ale má povinnost přiznat a odvést daň z poskytnutých stavebních prací ke dni uskutečnění, to znamená v dubnu.

Pokud by navíc nastala situace, že firma B s.r.o. obdrží daňový doklad až na začátku června, mohla by si firma B s.r.o. uplatnit daň na vstupu z prvního plnění až v červnu, ale kvůli provedeným stavebním pracím by musela firma B s.r.o. podat dodatečné přiznání za duben, kde musí být stavební práce vykázány dle data uskutečnění.

Většina účetních programů navíc neposkytuje možnost zadat pro různá zdanitelná plnění také různá data pro uplatnění odpočtu u DPH, pokud se jedná o jeden daňový doklad.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

5.4 PŘIJATÉ ZÁLOHY

Protože je povinnost přiznat daň v režimu přenesení daňové povinnosti ustanovena ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, je tím dotčena také problematika záloh.

V případě běžné zálohy má dodavatel povinnost do 15 dnů od přijetí úplaty vystavit daňový doklad a na základě tohoto dokladu odvede dodavatel daň na výstupu a odběratel si uplatní odpočet daně na vstupu.

Avšak v případě režimu přenesení daňové povinnosti nehraje přijetí úplaty žádnou roli, protože povinnost přiznat daň na výstupu vzniká až ke dni uskutečnění. Dodavatel tedy vystaví zálohový list, na jehož základě mu odběratel uhradí požadovanou částku. Protože se ale bude jednat o zálohu na plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, nebude dodavatel po přijetí úplaty vystavovat daňový doklad na přijatou platbu a nedojde ani k odvodu daně nebo k uplatnění odpočtu.

Teprve v okamžiku, kdy bude služba poskytnuta a bude vystaven konečný daňový doklad, dojde k přenesení daňové povinnosti na příjemce služby a příjemce i poskytovatel musí k datu uskutečnění tento přenos vykázat ve výpisu z evidence. Záloha je samozřejmě odečtena na daňovém dokladu, avšak nesmí mít žádný daňový dopad.

Je zřejmé, že pro větší stavební firmy opět dochází k navyšování administrativní zátěže, kdy je nutné evidovat, které zálohy jsou přijímány od neplátců a které od plátců a podle toho zálohu na stavební a montážní práce buď zdanit, nebo ne.

5.4.1 Zálohy na přelomu roku 2011 a 2012

Ačkoli již uběhl více než rok od zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro stavební a montážní práce, bude v této kapitole uveden také postup pro odvod DPH v případě různých kombinací záloh zdaněných v roce 2011 a fakturace plnění podléhajících přenosu v roce 2012. Důvodem je především to, že v budoucnu mohou být do tohoto režimu přeřazeny další činnosti, které učiní tuto otázku opět aktuální.

Situace bude vysvětlena pomocí příkladu, viz box 3, který je shrnutím odpovědí poskytnutých Ministerstvem financí na zveřejněné dotazy ohledně záloh na přelomu roku 2011 a 2012.⁸⁵ Je možné si všimnout podobnosti řešení této problematiky s řešením záloh při změně některé sazby daně.

⁸⁵ Odpovědi na dotazy k zálohám v režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví. In: *Finanční správa: Metodika a legislativa* [online]. 2012 [cit. 2013-04-07]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2012_DPH_RC_zalohy.pdf.

Box 3: Vyúčtování zdaněné zálohy z roku 2011

Vyúčtování zdaněné zálohy z roku 2011

Stavební firma ALFA s.r.o., která je plátcem DPH, přijme v roce 2011 zálohy na tři oddělená zdanitelná plnění se sníženou sazbou DPH pro tři různé ekonomické subjekty, přičemž všechny tyto subjekty jsou plátcí DPH a všechna tato plnění budou v roce 2012 podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. Z těchto záloh je v roce 2011 odvedena daň z přidané hodnoty ve výši 10 %.

1. Záloha činila v prvním případě 20 000 Kč bez DPH, DPH bylo vyčísleno na 2 000 Kč a bylo odvedeno firmou ALFA s.r.o. do 31. 12. 2011. V roce 2012 vyfakturovala firma ALFA s.r.o. poskytnuté stavební práce za 30 000 Kč bez DPH. Vzhledem k tomu, že částka 20 000 Kč již byla zdaněna v roce 2011, uskuteční se přenesení daňové povinnosti pouze u zbývajících 10 000 Kč, a to ve snížené sazbě 14 %.
2. V druhém případě činila záloha 100 % následné fakturace, což znamená, že se přenos daňové povinnosti neuplatnil na žádnou část poskytnuté služby. Zdanění celé částky totiž proběhlo již v roce 2011 dle zákonné úpravy roku 2011.
3. Ve třetím případě byla plánována záloha 30 000 Kč bez DPH, což mělo představovat 100 % následně fakturovaných stavebních prací. Na základě této zálohy bylo v roce 2011 odvedeno DPH ve výši 3 000 Kč. V důsledku nepředvídatelné změny některých skutečností byla následná fakturace v roce 2012 jen 25 000 Kč bez DPH. Přenesení daňové povinnosti nebude uplatněno na žádnou část vyfakturovaných stavebních prací a firma ALFA s.r.o. má nárok na odpočet ve výši nadbytečně odvedené daně, to znamená 10 % z 5 000 Kč.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013 dle informací zveřejněných Ministerstvem financí⁸⁶

5.5 HLAVNÍ A VEDLEJŠÍ PLNĚNÍ

Další téma představuje rozlišení plnění na hlavní a vedlejší. Vedlejší plnění přejímají v případě daně z přidané hodnoty charakter plnění hlavních. Znamená to, že i plnění, která samostatně nepodléhají režimu přenesení daňové povinnosti, mohou tomuto

⁸⁶ Odpovědi na dotazy k zálohám v režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví. In: *Finanční správa: Metodika a legislativa* [online]. 2012 [cit. 2013-04-07]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2012_DPH_RC_zalohy.pdf.

režimu podléhat, pokud budou v pozici vedlejších plnění např. ke stavebním pracem. Posouzení, zda se jedná o hlavní nebo o vedlejší plnění, je ale vždy velmi subjektivní, což komplikuje celou situaci především ve sporných případech.

Základní dvě kritéria pro posouzení, zda se jedná o dvě hlavní plnění nebo o jedno hlavní a jedno vedlejší, uvádí judikát ESD C-349/96 ve věci *Card Protection Plan*⁸⁷.

1. Služba musí být považována za vedlejší k hlavní službě, pokud pro zákazníka sama o sobě nemá žádný účel, ale je prostředkem ke zvýšení užitku z poskytnuté hlavní služby.
2. Pokud je za jednu cenu poskytováno zákazníkovi více služeb, může použití jedné ceny indikovat, že se jedná o jednu službu. To neplatí v situaci, kdy je zřejmé, že ačkoli se jedná o jednu cenu, zákazník měl v plánu uhradit dvě či více služeb, pak by ale mělo být možné zjistit část ceny připadající na jednotlivé služby.⁸⁸

Box 4: Správcovská činnost jako hlavní a vedlejší plnění

Správcovská činnost jako hlavní a vedlejší plnění

Charakter vedlejšího plnění je dobře znatelný při provádění správcovských činností, které jsou dle klasifikace CZ-CPA zařazeny do kódu 81 a z toho důvodu nepodléhají režimu přenesení daňové povinnosti. Součástí těchto prací může být úklid společných prostor, odklizení sněhu, prořezávání keřů, drobné opravy, výměna zámku, výměna žárovky nebo oprava kličky u okna na schodišti. Přestože některé z těchto činností mají charakter montážních prací (zámečnické práce, opravy oken) nejsou do nich zařazeny, protože hlavní plnění je charakterizováno jako správcovská činnost a jako s takovou je s ní nakládáno.

Pokud by se opravovala veškerá okna v budově a správce by vyúčtoval tuto službu nad rámec svých správcovských povinností jako zdanitelné plnění „oprava oken“, pak by se jednalo o plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

⁸⁷ Judikát ESD C-349/96 (*Card Protection Plan*) posuzoval, zda pojištění proti ztrátě nebo krádeži platební karty poskytované zákazníkům k platebním kartám je zdanitelným plněním, nebo zda spadá pod osvobozené pojišťovací činnosti. Evropský soudní dvůr rozhodl, že to závisí především na tom, je-li pojištění a poskytnutí platební karty jedno propojené plnění, nebo zda se jedná o dvě oddělená plnění.

⁸⁸ DALE, Stephen a Wilbert NIEUWENHUIZEN. *VAT yearbook 2010/2011: VAT decisions of the court of justice to the European communities 1974-june 2010*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law, s. 314. ISBN 9789041134134. Dostupné z: http://books.google.cz/books/about/Vat_Yearbook_2010_2011.html?id=uE9Nsgn7iKMC&redir_esc=y.

Určitou analogii k hlavním a vedlejším plněním lze nalézt ve vedlejších výdajích při určení základu daně. Stejně jako není možné stanovit rozdílné sazby daně pro dopravu a dopravovaný materiál, není možné jednat s vedlejším plněním jako se samostatným. **Vedlejší plnění přejímá charakter plnění hlavního**, a to ve všech ohledech včetně uplatnění odlišného režimu nebo sazby daně.

Box 5: Revize komínů jako hlavní a vedlejší plnění

Revize komínů jako hlavní činnost a vedlejší plnění

Společnost BETA s.r.o. má smluvně sjednaného kominíka, který je plátcem DPH a v budovách společnosti BETA s.r.o. provádí pravidelné revize komínů. Smlouva stanovuje, že případné drobné opravy kominík automaticky provede, přičemž náklady na tyto opravy budou pokryty měsíčním paušálem za revize komínů stanoveným smlouvou. Ze smlouvy tedy jasně vyplývá, že drobné opravy představují vedlejší plnění k revizím komínů. Protože revize komínů nepodléhají režimu přenesení daňové povinnosti, bude paušální částka za tyto služby vyfakturována s DPH, a to i v případě, že byly v daném měsíci provedeny drobné opravy komínů.

Opačná situace by vznikla, pokud by společnost BETA s.r.o. chtěla zajistit stavbu nového komína včetně následné revize. Revize komína by se stala vedlejším plněním k provedeným stavebním pracem a podléhala by režimu přenesení daňové povinnosti.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

Podkladem pro rozhodování mezi vedlejším a hlavním plněním by měl být především skutečný charakter poskytnuté služby. V praxi mají největší význam smlouvy uzavřené mezi obchodními partnery. Pokud není uzavřena na dané plnění žádná smlouva, stává se výchozím bodem formulace použitá na faktuře, kde by měl dodavatel sám specifikovat, která plnění představují vedlejší plnění a ke kterému hlavnímu plnění se vážou.⁸⁹

⁸⁹ KŘÍŽOVÁ, Barbora. Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví. *Daně-Křížová* [online]. 15. 9. 2012 [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: <http://dane-krizova.cz/index.php/cz/aktuality/20-7-re%C5%BEim-p%C5%99enesen%C3%AD-da%C5%88ov%C3%A9-povinnosti-ve-stavebnictv%C3%AD.html>.

5.6 VÝPIS Z EVIDENCE PRO DAŇOVÉ ÚČELY

Výpis z evidence pro daňové účely vedený podle § 92a odst. 3 a 4 je inspirován souhrnným hlášením, které bylo popsáno v kapitole 2.2. Podobnost vychází především z účelu a struktury. Hlavním a velice podstatným rozdílem je, že souhrnné hlášení vždy podává pouze dodavatel, který uskutečňuje plnění a přenáší daňovou povinnost na příjemce nebo odběratele. Na základě souhrnného hlášení pak dochází ke kontrole, zda tito příjemci opravdu odvedli daň, která na ně byla přenesena. Výpis z evidence je ale povinnen podávat v České republice nejen poskytovatel služby nebo dodavatel zboží, ale také příjemce služby nebo odběratel. Každé plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, je tedy uvedeno ve dvou výpisech z evidence pro daňové účely, jednou u poskytovatele např. stavebních služeb a podruhé (ve stejné výši) u příjemce těchto služeb. Smysl této duplicity spočívá ve využití křížové kontroly na finančních úřadech, které tak mohou odhalit veškeré v odevzdaných výpisech z evidence pro daňové účely.

Pokyn Generálního finančního ředitelství GFŘ – D – 4 stanoví, že výpis musí být podán na formuláři „Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty“ v případě, že je plátce dodavatelem plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti, resp. na formuláři „Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty“ v případě, že je odběratelem.

Vzhledem k tomu, že by bylo prakticky nemožné provádět křížové kontroly pro ručně vyplněné výpisy, stanovuje se také pokynem GFŘ – D – 4, že veškeré výpisy musí být na příslušný finanční úřad podány elektronicky ve formátu datové zprávy. Tento pokyn platí pro všechny plátce bez možnosti výjimek např. pro drobné živnostníky.

Elektronické podání výpisu z evidence pro daňové účely dle § 92a se provádí prostřednictvím jednoho ze tří způsobů:

1. datovou zprávou s uznávaným elektronickým podpisem prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy,
2. datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy, podání musí být potvrzeno do 5 dnů správcí daně tzv. identifikační stránkou,

3. datovou zprávou prostřednictvím datové schránky.⁹⁰

Datová schránka slouží jako elektronické úložiště a je určena k doručování písemností od státních institucí a k provádění úkonů vůči orgánům veřejné moci. Pro právnické osoby a některé další subjekty je zřízení datových schránek povinné, ostatní fyzické osoby si mohou o zřízení datové schránky zažádat.⁹¹

Než ale může být uskutečněno elektronické podání, je nutné mít datovou zprávu v předepsaném formátu, k čemuž se nejčastěji využívá velice dobře zpracovaný portál pro Elektronická podání pro daňovou správu (EPO) na webové stránce <http://eds.mfcr.cz>.

5.6.1 Elektronická podání pro daňovou správu (EPO)

Pomocí služeb EPO je možné vyplnit předepsané formuláře, uložit tyto formuláře jak ve formátu datové zprávy (XML), tak ve formátu pro tisk (PDF), rozpracované formuláře mohou být nahrány a doplněny nebo opraveny. Tento postup platí i v případě, že používaný účetní program umožňuje výstupy ve formátu xml. Soubor vygenerovaný účetním programem je možné během několika sekund nahrát a pomocí elektronických formulářů zkontrolovat před odesláním na finanční úřad formální správnost vyplněných výpisů.

Protože využívání služeb EPO je úzce spojeno s praktickou stránkou režimu přenesení daňové povinnosti, bude zde uveden návod pro vyplnění a následné uložení výpisu z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a. Příklad vyplněného výpisu z pozice dodavatele je uveden v příloze A.

Výchozím bodem pro využívání služeb EPO jsou výše uvedené webové stránky <http://eds.mfcr.cz>, zde hned jako první je hypertextový odkaz (dále již jen odkaz) na „Elektronická podání pro finanční správu“. Na této stránce jsou uvedeny informace pro nastavení počítače, seznámení s funkcemi a další možnosti. Důležitý je ale především odkaz „Elektronické formuláře“, který představuje rozcestník pro různé typy daňových přiznání, výpisů, žádostí či hlášení.

⁹⁰ Pokyn GFŘ - D - 4. *Formát a struktura výpisu z evidence pro daňové účely podle dle §92a odst. 6 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. 15. 3. 2011. Generální finanční ředitelství, 2011. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_11068.html?year=0.

⁹¹ Datové schránky. *BussinesInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. 2009 [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/podnikatelske-prostredi/datove-schranky.html>.

Po zvolení výpisu z evidence pro daňové účely je uživatel přesměrován do interaktivního prostředí elektronického formuláře. Formulář výpisu je rozdělen do čtyř částí: Záhloví, Plátce, Řádky a Jiné přílohy. Pro přecházení z jedné části do druhé slouží panel odkazů na pravé straně, kde je možný přechod na další/předchozí stránku nebo přímo do určité části dle názvu.

První část: Záhloví

V první části je nutné vyplnit příslušný finanční úřad, přičemž je potřeba dodržet přednastavené číselníky, DIČ plátce, který výpis z evidence podává, období, pro které je výpis podáván a pozici plátce. Pozicí plátce je myšleno, zda u zdanitelných plnění vystupuje plátce podávající výpis z evidence jako dodavatel, nebo odběratel. Období, za které je plátce povinen podat, se shoduje s obdobím pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Prázdné zůstane pole pro souhrnnou částku základů daně, toto pole nelze vyplnit, protože souhrnná částka bude automaticky dotažena po vyplnění třetí části.

Druhá část: Plátce

V této části je dle záhlaví předvyplněn finanční úřad a DIČ plátce, je nutné ale uvést ještě následující údaje: typ daňového subjektu, obchodní jméno a sídlo. Vhodné je uvést i kontaktní informace, protože se tím zrychluje oprava či doplnění případných nedostatků zjištěných finančním úřadem.

Třetí část: Řádky

Zde je obsažen absolutní výčet plnění, které plátce za dané období uskutečnil z pozice dodavatele (případně přijal z pozice odběratele), v režimu přenesení daňové povinnosti. U každého plnění musí být uvedeno DIČ odběratele (dodavatele), kód předmětu plnění, datum uskutečnění a základ daně. U některých plnění, např. při dodání kovového šrotu, je navíc uváděn rozsah plnění pomocí kombinace měrné jednotky a množství např. 100 Kg.

Kód předmětu plnění je jen jednomístný a je vždy shodný pro skupinu plnění spadajících do jednoho paragrafu zákona o dani z přidané hodnoty. Aktuální kódy jsou následující:

- dodání zlata – **kód č. 1**,
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů – **kód č. 2**,

- stavební a montážní práce – **kód č. 4**,
- dodání zboží dle přílohy č. 5 – **kód č. 5**.

Plnění musí být uváděna jednotlivě, což vyplývá i z nutnosti uvést datum uskutečnění zdanitelného plnění. Není tedy možné kumulovat plnění pro jednoho odběratele a tak se uvedená DIČ mohou opakovat i několikrát v rámci jednoho výpisu z evidence. Řádky je možné jak ubírat, tak přidávat, proto nemůže dojít k jejich nedostatku ani v případě velkých společností.

Po vyplnění všech částí formuláře existuje několik možností, každý by ale měl využít automatickou kontrolu chyb pomocí odkazu „Protokol chyb“ v pravém panelu. Uživateli se zobrazí chyby ve formuláři (viz obr. č. 7) rozříděné do kategorií: kritické chyby, propustné chyby závažné a propustné chyby⁹². Kritické chyby znemožňují poslání výpisu, případně jeho přijetí státní institucí, závažné propustné chyby sice neznemožní podání, ale skoro jistě povedou k zahájení postupu pro odstranění pochybností. Je tedy jistě jednodušší kontrolu provést a případné chyby opravit. U každé chyby se ve formuláři objeví červený popisek, který stanovuje charakter chyby a upozorňuje na ni.

Obr. 7: Protokol chyb podání

Protokol chyb podání		
Písemnost:	Výpis z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH	
DIČ:	CZ 12341234	
Rodné číslo/IČ:		
Subjekt:	ALFA s.r.o.	
Nalezené kritické chyby znemožňující podání souboru		
Položka	Hlášení	Kód chyby
Daňové identifikační číslo (DIČ)	Chybná struktura DIČ.	77
DIČ	Řádek 8: Chybná struktura DIČ dodavatele/poskytovatele, resp. odběratele/příjemce.	86
DIČ	Řádek 9: Chybná struktura DIČ dodavatele/poskytovatele, resp. odběratele/příjemce.	86
DIČ	Řádek 10: Chybná struktura DIČ dodavatele/poskytovatele, resp. odběratele/příjemce.	86
DIČ	Řádek 1: Chybná struktura DIČ dodavatele/poskytovatele, resp. odběratele/příjemce.	86
DIČ	Řádek 2: Chybná struktura DIČ dodavatele/poskytovatele, resp. odběratele/příjemce.	86
DIČ	Řádek 4: Chybná struktura DIČ dodavatele/poskytovatele, resp. odběratele/příjemce.	86
DIČ	Řádek 5: Chybná struktura DIČ dodavatele/poskytovatele, resp. odběratele/příjemce.	86
DIČ	Řádek 6: Chybná struktura DIČ dodavatele/poskytovatele, resp. odběratele/příjemce.	86
V písemnosti se vyskytují kritické chyby, které znemožňují podání souboru a musí být proto před podáním odstraněny.		

Zdroj: Generální finanční ředitelství, 2013

⁹² Vzhledem k tomu, že byly pro vytvoření přílohy A využity neexistující DIČ, týkají se nalezené chyby těchto údajů. Propustné chyby závažné a propustné chyby v ukázce protokolu chyb nejsou.

Pokud je formulář vyplněn a případné chyby jsou opraveny, existuje několik možností. Soubor je možné uložit ve formátu xml a odeslat datovou schránkou na finanční úřad, k tomu slouží přednostně odkaz „Uložení k odeslání Datovou schránkou“. Takto uložený formulář je samozřejmě možné znovu načíst a opravit nebo doplnit.

Pro vizuální kontrolu správnosti dat a pro založení slouží odkaz „Úplný opis k tisku“, který generuje formulář ve formátu pdf (viz příloha A) s označením „kontrolní opis“. Takto vygenerovaný formulář není možné podat na finanční úřad, slouží opravdu jen pro soukromé účely pláce, který výpis z evidence podává.

Poslední důležitá možnost je dána odkazem „Odeslání písemnosti“, který umožňuje elektronické podání vyplněného formuláře na finanční úřad. Jak již bylo výše uvedeno, buď musí být při odeslání písemnosti formulář doplněn o zaručený elektronický podpis, nebo je nutné vytisknout identifikační stránku, která se po odeslání zobrazí, a odnést ji osobně do pěti dnů správci daně.

5.7 PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Stejně důležité, ale méně složité, je vykázání zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti v přiznání k dani z přidané hodnoty. Jak již bylo výše uvedeno, období pro podání výpisu z evidence se řídí obdobím pro podání přiznání k DPH, a proto nemůže nastat situace, kdy by se hodnoty ve výpisech z evidence rozcházely s hodnotami uvedenými v daňovém přiznání.

Dodavatel daň na výstupu neodvádí, proto nevykazuje zdanitelná plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti do řádků 10 a 11, ale celkovou sumu vykáže v řádku 25. Z tohoto řádku nevzniká dodavateli ani povinnost odvést ani nárok na odpočet, proto se zde také nerozlišuje mezi sníženou a základní sazbou.

Odběratel, jak uvádí zákon o dani z přidané hodnoty, má povinnost vypočítat a odvést daň na výstupu a v případě, že má nárok, může si uplatnit odpočet daně na vstupu. Aby došlo k odvedení daně, musí být zdanitelná plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti vykázána v řádku 10 a 11. Řádky od sebe odlišují plnění přijatá ve snížené a v základní sazbě. Nárok na odpočet stanovují řádky 43 a 44. Tyto dva

řádky ovšem sumarizují nárok na odpočet pro všechna plnění z řádků 3 – 13⁹³, proto nemusí souhlasit s částkou uvedenou ve výpisu z evidence z pohledu odběratele.

Názorná ukázka je v příloze C, kde je vyplněno přiznání k dani z přidané hodnoty v návaznosti na výpisy z evidence pro daňové účely, viz příloha A a B. V tomto přiznání jsou pro přehlednost uvedena pouze běžná tuzemská zdanitelná plnění v základní a snížené sazbě a zdanitelná plnění v základní sazbě v režimu přenesení daňové povinnosti. Z toho důvodu také nedochází k odlišnostem mezi řádky 10 a 11 a řádky 43 a 44.

5.7.1 Dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty

Praxe již ukázala, že se při stavebních a montážních pracech může vystavení daňového dokladu snadno zpozdít. Mohou nastat různé dohady o ceně, spory, zda se jedná o stavební a montážní práce či ne, a řada dalších neshod, které způsobí, že doklad není odběrateli dodán včas. Daňový doklad může být také odběratelem založen nebo ztracen.

Box 6: Dodatečné daňové přiznání stavební společnosti ALFA – část 1

Dodatečné daňové přiznání – část 1

Společnost ALFA s.r.o. je velká stavební společnost a měsíční plátce DPH. Společnost ALFA pracuje současně na mnoha projektech, na kterých se zároveň podílí další stavební společnosti jako subdodavatelé společnosti ALFA s.r.o. Většina prací poskytovaných subdodavateli podléhá režimu přenesení daňové povinnosti. Vzhledem k velkému počtu subdodavatelů nemá společnost ALFA s.r.o. žádnou efektivní možnost kontroly, zda jí byly vyfakturovány veškeré přijaté služby, např. za únor 2013. V dobré víře, že se tak stalo, podá společnost ALFA s.r.o. k 25. březnu 2013 daňové přiznání a výpisy z evidence pro daňové účely.

16. dubna 2013 obdrží společnost ALFA s.r.o. daňový doklad s datem uskutečnění 20. února 2013 a z toho důvodu musí podat nejen dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2013, ale také opravený výpis z evidence. Pokud by další doklad s datem uskutečnění obdržela např. v červnu, musela by společnost ALFA s.r.o. podat druhé dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2013 a opravený výpis z evidence pro daňové účely.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

⁹³ Řádky 3 – 13 jsou určeny pro plnění, při kterých odvádí daň příjemce, to znamená také veškerá zahraniční plnění, u kterých se uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti, např. přijetí služby od osoby povinné k dani v jiném členském státu, pořízení zboží z jiného členského státu a další.

V případě, že by se nejednalo o režim přenesení daňové povinnosti, je možné uplatnit nárok na odpočet tři roky po datu vystavení. Bohužel v případě přenesení daňové povinnosti je nutné řídit se striktně datem uskutečnění zdanitelného plnění, což znamená ve výše zmíněných případech podání dodatečného daňového přiznání.

V příkladu č. 6 je ukázáno, že dodatečné daňové přiznání může být v některých stavebních společnostech poměrně častým jevem, především v případě velkého počtu menších subdodavatelů.

Forma dodatečného daňového přiznání se pro režim přenesení daňové povinnosti nijak nemění. Zůstává princip vykázání rozdílu v řádcích, ve kterých došlo ke změnám. V případě výpisu z evidence pro daňové účely není určen žádný formulář pro opravný, dodatečný nebo následný výpis, jak je tomu u souhrnného hlášení. Z toho důvodu se v případě dodatečného daňového přiznání odevzdává na finanční úřad nový výpis z evidence pro daňové účely, který obsahuje správný výčet zdanitelných plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti. Původní výpis z evidence je na finančním úřadu nahrazen nově podaným, a proto nelze využít rozdílovou metodu, jako je tomu u dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty.

Box 7: Dodatečné daňové přiznání stavební společnosti ALFA – část 2

Dodatečné daňové přiznání – část 2

Doklad, který společnost obdržela 16. dubna 2013, byl vystaven na elektroinstalační práce v administrativní budově. Základ daně činil 34 700 Kč. Dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty bude v případě společnosti ALFA s.r.o. obsahovat pouze řádky 10 a 43 a v obou těchto řádcích bude uvedena částka 34 700 Kč. Doplatek na dani v tomto případě samozřejmě nevzniká.

Společnost ALFA odevzdá současně s dodatečným přiznáním k dani z přidané hodnoty také opravený výpis z evidence pro daňové účely. Výpis z evidence se odevzdává včetně vyplněných původních hodnot s přidaným řádkem pro elektroinstalační práce ve výši 34 700 Kč.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

5.8 OPRAVNÉ DAŇOVÉ DOKLADY

Opravné daňové doklady se v režimu přenesení daňové povinnosti neliší od ostatních opravných daňových dokladů. Každý doklad musí obsahovat náležitosti podle § 45 zákona o dani z přidané hodnoty. Důležité je uvést evidenční číslo původního dokladu, rozdíl mezi původním a opraveným základem daně, rozdíl mezi původní a opravenou daní a rozdíl mezi původní a opravenou celkovou částkou. Na opravném daňovém dokladu nesmí chybět důvod, proč je oprava prováděna. Důvody uznatelné z pohledu daně z přidané hodnoty jsou uvedeny v § 42 odst. 1, nejčastěji se jedná o vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (tedy reklamace), nebo o snížení základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění (tedy sleva). Opravný daňový doklad nelze použít, pokud došlo k chybě při stanovení daňové sazby a výpočtu výše daně.

V případě režimu přenesení daňové povinnosti není žádný rozdíl mezi původní a opravenou daní, tudíž se bude rovnat rozdíl původního a opraveného základu daně s rozdílem v celkové částce. Rozdíl v základu je pak součástí příznání k dani z přidané hodnoty v tom období, ve kterém byl vystaven. Opravný daňový doklad není důvodem pro dodatečné daňové příznání nebo pro opravu výpisu z evidence pro daňové účely.

Box 8: Opravný daňový doklad na montáž klimatizace

Opravný daňový doklad na montáž klimatizace

Společnost ALFA s.r.o., viz box 6, obdrží opravný daňový doklad na přijaté služby z důvodu reklamace. Původní faktura na montáž klimatizace v administrativní budově byla vystavena s datem uskutečnění zdanitelného plnění 8. 1. 2013 a byla vykázána v příznání k dani z přidané hodnoty za leden 2013 a ve výpisu z evidence pro daňové účely (pozice odběratele) za leden 2013. Opravný daňový doklad snižuje základ daně o 5 500 Kč, je vystaven 4. 3. 2013 a společnost ALFA s.r.o. jej obdržela 14. 3. 2013.

Příznání k dani z přidané hodnoty za období leden 2013 se dobropisem nemění, částka 5 500 Kč bude součástí běžného příznání k dani z přidané hodnoty za období březen 2013. Stejně tak zůstane stejný výpis z evidence pro daňové účely za leden 2013 a minusové zdanitelné plnění bude uvedeno jako samostatný řádek výpisu z evidence pro daňové účely za březen 2013.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

5.8.1 Opravné daňové doklady na přelomu roku 2011 a 2012

Ke komplikacím v případě opravných daňových dokladů docházelo především na přelomu roku 2011 a 2012, kdy bylo potřeba vystavovat opravné daňové doklady pro plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, které byly ovšem v roce 2011 plně nebo částečně zdaněny.

První možností je, že stavební práce byly kompletně vyfakturovány a zdaněny v roce 2011 a v roce 2012 nastaly skutečnosti, které vedly k vystavení opravného daňového dokladu. V tomto případě musel být opravný daňový doklad vystaven také s daní, protože dochází k opravě fakturace podle zákonné úpravy roku 2011.

Druhou a složitější možností je, že v roce 2011 byla zaplácena a zdaněna záloha. Dle uvedených pravidel v kapitole 5.4.1 byl při fakturaci v roce 2012 uplatněn režim přenesení daňové povinnosti na zbývající část po odečtení zálohy bez DPH. Nyní je vystaven opravný daňový doklad na tuto fakturaci. Situace by měla být řešena tzv. postupem odzadu. Pokud je rozdíl na opravném daňovém dokladu menší než část podléhající ve fakturaci režimu přenesení daňové povinnosti, potom je celý opravný daňový doklad v režimu přenesení daňové povinnosti. Je-li rozdíl větší než část fakturovaná v režimu přenesení daňové povinnosti, pak musí být odpovídající část opravného daňového dokladu v režimu přenesení daňové povinnosti a zbývající část opravného daňového dokladu musí být vystavena s daní, dle zákonné úpravy roku 2011.

Box 9: Opravný daňový doklad na částečně zdaněné plnění

Opravný daňový doklad na částečně zdaněné plnění

Příklad vychází ze situace 1, box 3. Společnost ALFA s.r.o. přijala a zdanila v roce 2011 zálohu 20 000 Kč bez DPH, fakturace proběhla v roce 2012 a celkový základ daně byl 30 000 Kč. Na rozdíl 10 000 Kč byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti.

Nyní potřebuje vystavit společnost ALFA s.r.o. opravný daňový doklad ve výši 14 000 Kč. Protože je částka slevy vyšší, než byla částka fakturovaná v roce 2012 v režimu přenesení daňové povinnosti, musí být opravný daňový doklad vystaven pro částku 10 000 Kč v režimu přenesení daňové povinnosti a pro částku 4 000 Kč s daní 10 % dle roku 2011.

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

5.9 STAVEBNÍ A MONTÁŽNÍ PRÁCE

Předchozí části byly věnovány různým situacím, které mohou nastat při aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Nejčastějším problémem v případě stavebních a montážních prací ale není, jak se zachovat při přenesení daňové povinnosti, ale jak zjistit, zda dané zdanitelné plnění vůbec do režimu přenesení daňové povinnosti spadá.

5.9.1 Klasifikace produkce CZ-CPA

V zákonu jsou stavební a montážní práce vymezeny pomocí Klasifikace produkce CZ-CPA kódy 41 – 43. Nevýhoda této klasifikace tkví v tom, že je poměrně nová a málokterá společnost se s ní setkala před uzákoněním režimu přenesení daňové povinnosti na stavební a montážní práce. Zatřídění bez odborné pomoci je z tohoto důvodu mnohdy nesnadné.

Nezávazné zatřídění poskytují různé poradenské společnosti, které se specializují na klasifikace používané v České republice. Závazné zatřídění má v pravomoci jen Český statistický úřad, který je ovšem poskytuje soukromým subjektům pouze pro statistické účely. Není v možnostech účetních ani daňových poradců určovat, které stavební a montážní práce podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, ačkoli to většina klientů očekává. Zde budou uvedeny některá základní členění kódů 41 – 43 klasifikace produkce CZ-CPA.

Klasifikace produkce CZ-CPA je dostupná na webových stránkách Českého statistického úřadu⁹⁴, v příloze D je přiložena výšeč ze systematické části obsahující stavební a montážní práce dle kódů 41 – 43. Podrobnější popis jednotlivých skupin poskytuje dokument zveřejněný pod názvem „Vysvětlivky“ taktéž na stránkách Českého statistického úřadu. Je nutné ale upozornit, že i veškeré příklady v souboru „Vysvětlivky“ jsou pouze názorné a nepředstavují kompletní výčet.

Kód 41 – Budovy a jejich výstavba

První kategorie má jen jednu skupinu prací a tou jsou budovy a jejich výstavba. Tato skupina je dále členěna na bytové a nebytové budovy. Jako budovy, jejichž výstavba do kódu 41 patří, jsou uvedeny např. rodinné domy, bytové domy, kancelářské budovy, zařízení pro sport, letištní nebo nádražní terminály a dokonce i sakrální nebo vězeňské budovy.

⁹⁴ Klasifikace produkce (CZ-CPA). Český statistický úřad [online]. [cit. 2013-04-01]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_%28cz_cpa%29.

Kód 42 – Inženýrské stavby a jejich výstavba

Inženýrské stavby jsou realizovány na základě komplexních projektů, které jsou z velké části velice nákladné a jsou většinou zajišťovány specializovanými společnostmi. Kód 42 je rozčleněn na tři následující skupiny:

- silnice, železnice a jejich výstavba (42.1),
- inženýrské sítě (42.2),
- ostatní inženýrské stavby (42.9).

Do inženýrských staveb patří dle Klasifikace produkce např. dálnice, železnice a s nimi spojené mosty a tunely. Stejně tak budování inženýrských sítí, výstavby elektráren, přehrad nebo specializovaných výrobních zařízení, jako jsou koksovací pece.

Kód 43 – Specializované stavební práce

Specializovanými stavebními pracemi jsou myšleny různé stavební a montážní práce potřebné v průběhu výstavby, při rekonstrukci, opravě nebo likvidaci staveb. V klasifikaci produkce CZ-CPA jsou rozlišeny tyto práce do čtyř hlavních skupin:

- demoliční práce, příprava stavenišť a průzkumné vrtné práce (43.1),
- elektroinstalační, instalatérské práce a ostatní stavebně instalační práce (43.2),
- kompletační a dokončovací práce (43.3),
- ostatní specializované stavební práce (43.9).

Příklady k jednotlivým skupinám jsou uvedeny na obr. 8.

Obr. 8: Specializované stavební práce v klasifikaci produkce CZ-CPA

DEMOLIČNÍ PRÁCE	<ul style="list-style-type: none">• demolice budov a jiných konstrukcí• vyčištění stavenišť, odstranění podrostu
ELEKTROINSTALAČNÍ PRÁCE	<ul style="list-style-type: none">• elektroinstalace v budovách, bezpečnostní systémy• instalace topení, ventilace a klimatizace, rozvody vody• instalace výtahů, reklamních štítů, bleskosvodů, sanitární keramiky
KOMPLETAČNÍ PRÁCE	<ul style="list-style-type: none">• omítkářské, truhlářské, obkladačské, malířské, sklenářské práce• instalace posuvných příček, vestavěných skříní, kuchyňských linek• pokládání podlahových krytin, obklady stěn, úklid budov po stavbě
OSTATNÍ	<ul style="list-style-type: none">• lešnářské práce, stavba a demontáž lešení a pracovních plošin• pokládání střešních krytin, instalace okapů, zednické práce• pronájem jeřábů a jiného vybavení s obsluhou

Zdroj: vlastní tvorba dle Českého statistického úřadu, 2013

5.9.2 Důležité rozdíly ve stavebních a montážních pracech

Příklady uvedené ve vysvětlivkách k systematické části Klasifikace produkce CZ-CPA jsou poměrně rozsáhlé a jistě pomohou v mnoha situacích zatřídit montážní a stavební práce bez konzultace s odborníkem. Navíc jsou zde i příklady prací, které daná skupina nezahrnuje s odkazem na kód, kam tato práce patří.

V praxi se ale samozřejmě naskytanou různé situace, které nelze bezproblémově zařadit. Ministerstvo financí reagovalo na dotazy ohledně Klasifikace produkce CZ-CPA vytvořením dokumentu s nejčastějšími dotazy, kde je zveřejněno, zda činnost podléhá, nebo nepodléhá režimu přenesení daňové povinnosti. Dokument je dostupný na webových stránkách Ministerstva financí⁹⁵ a je průběžně aktualizován.

Následující příklady ilustrují sporné situace či charakteristiky, které mohou vyvstat v souvislosti se stavebními a montážními pracemi, viz tab. 3.

Tab. 3: Přehled příkladů stavebních a montážních prací

STAVEBNÍ A MONTÁŽNÍ PRÁCE	
ANO	NE
Instalace klimatizací a kotlů	Inst. průmyslových klimatizací a kotlů
Oprava a údržba	Revize a servis
Montáž kuchyňské linky	Montáž posuvné kuchyňské linky
Montáž vestavěné skříně	Montáž skříně
Pronájem montážní plošiny s obsluhou	Pronájem montážní plošiny bez obsluhy
Pronájem lešení vč. montáže a demontáže	Pronájem lešení

Zdroj: vlastní tvorba, 2013

Průmyslové a neprůmyslové klimatizace a kotle

Instalace klimatizací představuje stavební a montážní práce, a to včetně opravy a údržby těchto klimatizací. Instalace průmyslových klimatizací není stavební a montážní prací, a to včetně opravy a údržby průmyslových klimatizací. Průmyslovými klimatizacemi se nemyslí klimatizace v průmyslových budovách apod., ale technologie instalované

⁹⁵ Metodika a legislativa: Informace, stanoviska a sdělení. *Finanční správa* [online]. [cit. 2013-04-01]. Dostupné z: http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/legislativa_metodika_15152.html?year=0%C2%93.

v rámci požadavků určité výroby. Např. přestavba určitých prostor na chladírnu nebo mrazírnu představuje instalaci průmyslových klimatizací.

Stejný problém nastává v případě instalace kotlů a průmyslových kotlů. Za neprůmyslové kotle jsou považovány ty, které slouží k vytápění výrobní, obytné a jiné budovy patřící vlastníkovi kotle. Za průmyslové jsou pak označeny ty, které slouží pro výrobu tepla z neprovozních důvodů, např. kotel v teplárenské společnosti.

Oprava, údržba, revize a servis

Velice rozdílné z pohledu zatřídění je také rozlišování mezi opravou, servisem a revizí. Opravy zařízení, které při své instalaci patřily do stavebních a montážních prací, nadále podléhají režimu přenesení daňové povinnosti. Naopak servisní práce a revize za stavební a montážní práce považovány nejsou.

Rozdíl mezi revizí a opravou je jasně patrný, ačkoli jak bylo ukázáno v kapitole o hlavních a vedlejších plněních, mohou být tyto dvě činnosti na sebe navázány. Odlišení servisu od opravy je ovšem náročnější. Servis spočívá v průběžné kontrole instalovaných zařízení, součástí servisu může být i výměna náhradních dílů bez nutnosti demontáže a opětovné montáže zařízení. Příkladem je výměna filtrů v klimatizacích. Tyto filtry je možné vyměnit bez zásahu do systému klimatizace a jsou měněny pravidelně v rámci servisu.

Montáž volně stojícího nábytku

Montáž tradičního typu kuchyňské linky patří mezi stavební a montážní práce. Existují ovšem i kuchyňské linky, které jsou určeny do kanceláří a nejsou přímo namontovány na stěny. V případě, že je kuchyňská linka volně stojící a je možné ji přemístit, bude montáž této kuchyňské linky brána jako montáž volně stojícího nábytku a nebude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. Stejný rozdíl, avšak opačně, vzniká u montáže skříní a vestavěných skříní. Montáž klasického typu skříně, kdy se jedná o volně stojící nábytek, nespadá pod režim přenesení daňové povinnosti, montáž vestavěné skříně již ano.

Pronájem strojů s obsluhou a bez obsluhy

V případě pronájmu montážní plošiny záleží především na tom, zda je součástí pronájmu také obsluha. Pokud by byla montážní plošina zapůjčena bez obsluhy, jedná se o obyčejný pronájem stroje a není důvod používat režim přenesení daňové povinnosti. Jakmile je ovšem současně s pronájmem stroje dojednáno zajištění obsluhy tohoto stroje, nedochází k pronájmu stroje, ale k poskytnutí stavebních a montážních prací, protože s daným strojem pracuje zaměstnanec společnosti pronajímající stroj.

Obdobná situace nastává v případě lešení. Pokud je pronajato lešení, nejedná se o stavební a montážní práce, jakmile je součástí pronájmu lešení i jeho montáž a demontáž, dochází k poskytnutí stavebních a montážních prací a celý pronájem spadá pod režim přenesení daňové povinnosti.

ZÁVĚR

V úvodu diplomové práce jsou diskutovány základní vlastnosti daně z přidané hodnoty, které způsobily, že se v druhé polovině 20. století rozšířila do většiny evropských zemí a její zavedení se stalo podmínkou pro vstup do Evropské unie. Mezi tyto vlastnosti počítá autorka především možnost zdanění služeb, daňovou neutralitu, výhodnost pro mezinárodní obchod a spolehlivost výnosů pro stát. Jako výhoda daně z přidané hodnoty je často uváděna také odolnost proti daňovým únikům, autorka však tento názor nesdílí a poukazuje na opatření uzákoněná nebo navržená ministerstvem financí v posledních letech, která dokladují, že daňové úniky představují zásadní problém současného systému a boj s nimi je v popředí zájmu nejen v České republice, ale v celé Evropské unii.

Následně se práce soustředí na charakteristiky a základní pojmy, které v sobě koncentrují principy systému daně z přidané hodnoty. Definice těchto pojmů jsou vysvětleny pomocí příkladů a autorka upozorňuje na praktické dopady v zákoně použitých formulací, které nemusí být na první pohled přímo zřetelné. Například v kapitolách 1.2.1 (Předmět daně) a 1.2.4 (Zdanitelná plnění) je zdůrazněno, že poskytnutí služby bez následného přijetí úplaty není předmětem daně z přidané hodnoty a na druhou stranu zdržení se určité činnosti (tzn. neposkytnutí služby) za úplatu již ano.

Pozornost je věnována také dvěma existujícím druhům osvobození především s úmyslem osvětlit rozdíl mezi osvobozením s nárokem na odpočet a osvobozením bez nároku na odpočet, který se následně promítá do podkapitoly 1.2.7 (Odpočet daně). Zde je popsán postup uplatnění odpočtu v poměrné výši, pokud je část přijatých plnění využívána pro neekonomickou činnost, a v krácené výši, pokud je alespoň část přijatých plnění využívána pro osvobozené činnosti bez nároku na odpočet.

Vzhledem k rozsáhlým změnám v zákonu o dani z přidané hodnoty, ke kterým došlo v průběhu zpracování diplomové práce, byla zahrnuta také kapitola 1.3 obsahující souhrn novinek a jejich výklad. Protože jednou z provedených změn bylo opětovné navýšení sazeb daně, rozebírá autorka daňově správný postup při přechodu z jedné sazby na druhou v různých alternativních situacích. Detailně je také vysvětlen institut ručení za daň, který byl k 1. 1. 2013 rozšířen na plnění od nespolehlivých plátců, platby na nezveřejněné bankovní účty a nákup pohonných hmot od neregistrovaných

distributorů. V případě neznalosti této problematiky se ekonomické subjekty vystavují reálnému nebezpečí dvojího zdanění. Z tohoto důvodu autorka také zařadila do práce informace o tom, kde lze potřebné údaje o nespolehlivých plátcích a bankovních účetech nalézt a jak je možné provést zajištění daně, pokud má odběratel o svém dodavateli pochybnosti. Kapitola dále zahrnuje přehlednou charakteristiku nových daňových dokladů a současný výklad požadavků na věrohodnost, neporušenost a čitelnost dle Generálního finančního ředitelství.

Vysvětlení změn účinných od 1. 1. 2013 uzavírá tu část práce, která se zabývá všeobecně daní z přidané hodnoty. Další text se soustředí na režim přenesení daňové povinnosti, jehož princip je v zásadě velmi jednoduchý a spočívá v přeložení povinnosti odvést daň z dodavatele na odběratele, aplikace tohoto režimu v praxi ale skýtá mnohá úskalí.

Základním východiskem pro rozbor systému reverse charge u tuzemských a zahraničních plnění jsou příslušné články směrnice Rady 2006/112/ES. Protože jsou ustanovení v této směrnici často komplikovaná, je využita jistá míra zobecnění tak, aby byl zdůrazněn hlavní princip. U dodání zlata je také graficky znázorněn rozhodovací postup pro povinné a dobrovolné uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti a připojeno porovnání s českou legislativou.

Specifikování problematiky v návaznosti na českou legislativu je provedeno důkladně především pro oblast tuzemských plnění, které si Česká republika zvolila v rámci možností stanovených Evropskou unií. Dílčí aspekty jsou zkoumány pro oblast stavebních a montážních prací, která je blízká pro velkou skupinu ekonomických subjektů. Autorka navíc dlouhodobě spolupracuje se společnostmi, které se v této oblasti pohybují. Aby měla práce, co největší přínos pro podniky či živnostníky, jež se setkají s režimem přenesení daňové povinnosti poprvé, je druhá polovina diplomové práce řešena ve stylu metodické příručky, která k tomuto tématu zatím nebyla publikována.

Prvním z řešených problémů je otázka, kdy stavební a montážní práce podléhají reverse charge. Na první pohled je v zákoně o dani z přidané hodnoty jasná odpověď, že musí probíhat mezi dvěma plátcí a místo plnění musí být v tuzemsku. V kapitole o ekonomické a neekonomické činnosti ale autorka upozorňuje na skutečnost, že plnění podléhá režimu přenesení pouze, pokud je poskytováno plátcem jinému plátcí pro jeho

ekonomickou činnost. Tento fakt je názorně demonstrován v příkladu poskytnutí stavebních prací pro obecní úřad. Další komplikaci představuje i rozlišování na hlavní a vedlejší plnění, kdy vedlejší plnění přejímá charakter plnění hlavního. Například revize komínů, která není stavební a montážní prací, podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, pokud je poskytnuta jako vedlejší plnění při výstavbě komína. Autorka tedy poukazuje na možnosti, které nejsou přímo zřejmé ze zákonné úpravy a které vychází především z vyjádření Generálního finančního ředitelství a judikátů Evropského soudního dvora.

V kapitole uvedení výše daně osvětluje autorka příčiny odlišného přístupu k daňovým dokladům mezi rokem 2012 a 2013. Původně měl dodavatel povinnost ručně dopisovat výši daně na daňový doklad, avšak po provedené novele by tímto krokem dodavatel porušil věrohodnost dokladu, proto je v roce 2013 uváděna výše daně jen v evidenci pro daňové účely.

Podrobně je rozebrána i problematika záloh a opravných daňových dokladů, kde může vzniknout vážná chyba při špatné volbě sazby daně, případně při uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na špatnou část daňového dokladu. U obou témat autorka uvádí praktické příklady s variantním řešením, které pokrývá veškeré obvyklé i méně obvyklé situace. Libovolná stavební společnost má možnost v případě potřeby aplikovat tato řešení ve své praxi.

Pověstný kámen úrazu nastává pro většinu ekonomických subjektů u režimu přenesení daňové povinnosti ve chvíli, kdy má být podán výpis z evidence pro daňové účely v elektronické podobě. Z toho důvodu autorka zahrnuje do práce podrobný návod pro vypracování elektronického výpisu z evidence pomocí portálu Generálního finančního ředitelství. Návod je koncipován tak, aby pomohl nejen v sestavení výpisu z evidence, ale i v jeho odeslání na Finanční úřad. Následují také detailní instrukce, jak zahrnout plnění podléhající reverse charge do přiznání k dani z přidané hodnoty. K práci autorka přiložila vzorové výpisy z evidence pro daňové účely a přiznání k dani z přidané hodnoty, aby měl čtenář možnost propojit si teoretická tvrzení s názorným příkladem.

V návaznosti na tuto tematiku konkretizuje autorka postup pro sestavení dodatečného přiznání i pro opravu výpisu z evidence pro daňové účely, které se dle jejích zkušeností v oblasti stavebních a montážních prací vyskytují velmi často. Unikátní je hlavně

oprava výpisu z evidence pro daňové účely, protože neexistuje žádný opravný formulář. Na základě instrukcí správců daně a Generálního finančního ředitelství je uveden aktuální postup odevzdání kompletního výpisu z evidence v opravené podobě, přičemž se počítá s tím, že původní výpis z evidence bude odstraněn.

V závěru práce autorka konfrontuje princip zařídování stavebních a montážních prací dle Klasifikace produkce CZ-CPA s faktem, že společnosti nemají žádnou možnost, jak dosáhnout závazného posudku jimi prováděných prací dříve než dojde k soudnímu sporu. V práci jsou nabídnuty různé varianty, jak provést zařídění do klasifikace svépomocí, případně v kooperaci s některými poradenskými společnostmi. Jako první pomoc nabízí autorka také přehled několika sporných situací pro montážní a stavební práce, které se řadí mezi nejčastější.

Lze konstatovat, že práce přináší komplexní informace o dani z přidané hodnoty se zaměřením na režim přenesení daňové povinnosti. Přehledné členění práce a rozsah postihnutých aspektů by měl ekonomickým pracovníkům při jejich práci pomoci vyřešit nastalé účetní a daňové situace související se stavebními a montážními pracemi a to se značnou časovou úsporou oproti alternativním možnostem, jako jsou odborné články a výklady zveřejněné Generálním finančním ředitelstvím.

Vzhledem k tomu, že režim přenesení daňové povinnosti je již několik let využíván k boji s daňovými úniky a v poslední době dochází především k rozšiřování plnění spadajících do tohoto systému, nelze jeho zrušení v blízké budoucnosti předpokládat. Autorka věří, že předložená diplomová práce pomůže ekonomickým subjektům překlenout propast mezi zákonnou úpravou a praktickou aplikací.

Seznam obrázků

Obr. 1: Místo plnění pro prodej zboží a poskytnutí služby	15
Obr. 2: Vývoz zboží do třetí země: doprava zajišťovaná dodavatelem	22
Obr. 3: Vývoz do třetí země: doprava zajišťována odběratelem	22
Obr. 4: Údaje z registru plátců DPH (ARES)	28
Obr. 5: Členění reverse charge ve směrnici Rady 2006/112/ES	33
Obr. 6: Případy uplatnění reverse charge při dodání zlata	37
Obr. 7: Protokol chyb podání	61
Obr. 8: Specializované stavební práce v klasifikaci produkce CZ-CPA	68

Seznam tabulek

Tab. 1: Vybrané údaje z výsledků státního rozpočtu ČR (v mld. Kč)	12
Tab. 2: Zdanitelná plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti	44
Tab. 3: Přehled příkladů stavebních a montážních prací	69

Seznam případových studií

Box 1: Oprava střechy u Obecního úřadu	50
Box 2: Souhrnný daňový doklad	53
Box 3: Vyúčtování zdaněné zálohy z roku 2011	55
Box 4: Správcovská činnost jako hlavní a vedlejší plnění	56
Box 5: Revize komínů jako hlavní a vedlejší plnění	57
Box 6: Dodatečné daňové přiznání stavební společnosti ALFA – část 1	63
Box 7: Dodatečné daňové přiznání stavební společnosti ALFA – část 2	64
Box 8: Opravný daňový doklad na montáž klimatizace	65
Box 9: Opravný daňový doklad na částečně zdaněné plnění	66

Seznam použité literatury

- DALE, Stephen a Wilbert NIEUWENHUIZEN. *VAT yearbook 2010/2011: VAT decisions of the court of justice to the European communities 1974 - june 2010*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law. ISBN 9789041134134.
- DUŠEK, Jiří. *DPH 2012: zákon s přehledy: [právní stav k 1. 1. 2012]*. Praha: Grada, 2012, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4080-5.
- GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2012, sv. 8. ISBN 978-80-247-4046-1.
- GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2013: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2013, sv. 9. ISBN 978-80-247-4626-5.
- HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2012*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, sv. Meritum. ISBN 978-80-7357-731-5.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-142-0.
- PAIKERT, Ota. *DPH - správná aplikace pojmu "tuzemský reverse charge": diskusní seminář k novinkám DPH 2012*. Jihočeská hospodářská komora, 2012.

Internetové odkazy

- CZECH TRADE. *BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. 1997 - 2013 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/>.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 2013 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/>.
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Finanční správa* [online]. 2006 - 2013 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/>.
- HAVIT, s.r.o. *Business.center.cz* [online]. 1998 - 2013 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://business.center.cz/>.
- INTERNET INFO S.R.O. *Podnikatel.cz: průvodce vaším podnikáním* [online]. 2007 - 2013 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/>.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2005 - 2009 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg>.

- OSWALD. *Účetní portál: účetnictví, mzdy, daně, audit* [online]. 2011 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/>.
- WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Daňáři online: Daňový portál profesionálů a daňových poradců* [online]. 2013 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/>.

Ostatní zdroje

- LANGEROVÁ, Ivana. *Školení DPH jaro 2012*. Praha: Komora daňových poradců ČR, 2012.
- *Metodické aktuality*. Praha: Svaz účetních. ISSN 1211-4138.
- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam příloh

- Příloha A:** Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o DPH (pozice dodavatele) za zdaňovací období 2/2013
- Příloha B:** Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o DPH (pozice odběratele) za zdaňovací období 2/2013
- Příloha C:** Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2/2013
- Příloha D:** Klasifikace produkce (CZ-CPA), stavební a montážní práce (kód 41 – 43)

Příloha A: Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o DPH
(pozice dodavatele) za zdaňovací období 2/2013

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Plzeňský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Plzeň

Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 1 2 3 4

dodavatel

odběratel

J D-G'N'9J=89B79'DFC'85 CJv`ì 9@M
j YXYbf'dcX'Y'ÿ- &Unz_cbUc'XUb]n'd]XUbf\ cXbchy

za zdaňovací období: měsíc

2

čtvrtletí

rok 2013

za období od

do

Celková částka základů daně

240759

Právník osoba: Název právnické osoby

A L F A s . r . o .

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

P L Z E 3

3 0 1 0 0

d) ulice (nebo část obce)

e) číslo popisné / orientační

S t a v e b n í

2 0

f) e-mail

g) stát

E S K Á R E P U B L I K A

B. ODDÍL

Údaje o zástupci:

Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

P e t r a N o v á k o v á j e d n a t e l k a

Datum

2 0 0 3 2 0 1 3

Sestavil

Telefon

Příloha B: Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o DPH
(pozice odběratele) za zdaňovací období 2/2013

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Plzeňský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Plzeň

Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 1 2 3 4

dodavatel odběratel **J D-G'N'9J=89B79'DFC'85 CJv`ì 9@M**

.....j YXYbf'dcX'Y'ÿ- &Unz_cbUc'XUb]n'd]XUbf\ cXbchy

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok za období od do Celková částka základů daně

Právnícká osoba: Název právnické osoby

A L F A s . . r . . o . .

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

P L Z E 3

3 0 1 0 0

d) ulice (nebo část obce)

e) číslo popisné / orientační

S t a v e b n í

2 0

f) e-mail

g) stát

E S K Á R E P U B L I K A

B. ODDÍL

Údaje o zástupci:

Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

P e t r a N o v á k o v á j e d n a t e l k a

Datum

2 0 0 3 2 0 1 3

Sestavil

Telefon

Příloha C: Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2/2013

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Plzeňský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Plzeň

Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 1 2 3 4

Rodné číslo / IČ

/

řádné

dodatečně

opravně

Důvody pro podání dodatečného
daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů

/

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc 2 čtvrtletí rok 2013

za období od

do

Plátce daně § 6 až § 6f	<input checked="" type="checkbox"/>	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	
Skupina § 5a		Neplátce daně § 19 nebo § 108	

Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)

Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právnícká osoba: Název právnické osoby

A L F A s . r . o .

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

P L Z E 3

b) PSČ

3 0 1 0 0

c) telefon

d) ulice (nebo část obce)

S t a v e b n í

e) číslo popisné / orientační

2 0

f) e-mail

g) stát

E S K Á R E P U B L I K A

Hlavní ekonomická činnost

V Ý S T A V B A B U D O V

B. ODDÍL

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci:

Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

P e t r a N o v á k o v á j e d n a t e l k a

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum

2 0 0 3 2 0 1 3

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil

Telefon

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	346721	72812	
	snížená	2	42895	6434	
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	123387		
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	240759	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
III. Doplnující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	286136	60089	
	snížená	41	14702	2205	
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	123387		
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		62294	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)			62		79246
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		62294
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)			64		16952
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		0

Příloha D: Klasifikace produkce (CZ-CPA), stavební a montážní práce (kód 41 - 43)

F STAVBY A STAVEBNÍ PRÁCE

41	Budovy a jejich výstavba
41.0	Budovy a jejich výstavba
41.00	Budovy a jejich výstavba
41.00.1	Bytové budovy
41.00.10	Bytové budovy
41.00.2	Nebytové budovy
41.00.20	Nebytové budovy
41.00.3	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.30	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.4	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.40	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)

42	Inženýrské stavby a jejich výstavba
42.1	Silnice a železnice a jejich výstavba
42.11	Silnice a dálnice a jejich výstavba
42.11.1	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.10	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.2	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.11.20	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.12	Železnice a podzemní dráhy a jejich výstavba
42.12.1	Železnice a podzemní dráhy
42.12.10	Železnice a podzemní dráhy
42.12.2	Výstavba železnic a podzemních drah
42.12.20	Výstavba železnic a podzemních drah
42.13	Mosty a tunely a jejich výstavba
42.13.1	Mosty a tunely
42.13.10	Mosty a tunely
42.13.2	Výstavba mostů a tunelů
42.13.20	Výstavba mostů a tunelů
42.2	Inženýrské sítě a jejich výstavba
42.21	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny a jejich výstavba
42.21.1	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny
42.21.11	Dálková potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.12	Místní potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.13	Zavlažovací systémy (kanály); vodovodní řady a potrubí; úpravny vod, čistírny odpadních vod a přečerpávací stanice
42.21.2	Výstavba inženýrských sítí pro kapaliny a plyny
42.21.21	Výstavba dálkových potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.22	Výstavba místních potrubí (vč. pomocných prací) pro kapaliny a plyny
42.21.23	Výstavba zavlažovacích systémů (kanálů), vodovodních řadů a potrubí, úpraven vod, čistíren odpadních vod a přečerpávacích stanic
42.21.24	Vrtání studní a výstavba septiků

42.22	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace a jejich výstavba
42.22.1	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace
42.22.11	Dálkové elektrické a komunikační sítě
42.22.12	Místní elektrické a komunikační sítě
42.22.13	Elektrárny
42.22.2	Výstavba inženýrských sítí pro elektřinu a telekomunikace
42.22.21	Výstavba dálkových elektrických a komunikačních sítí
42.22.22	Výstavba místních elektrických a komunikačních sítí
42.22.23	Výstavba elektráren
42.9	Ostatní inženýrské stavby a jejich výstavba
42.91	Vodní díla a jejich výstavba
42.91.1	Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.91.10	Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.91.2	Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
42.91.20	Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
42.99	Ostatní inženýrské stavby j. n. a jejich výstavba
42.99.1	Ostatní inženýrské stavby j. n.
42.99.11	Důlní a výrobní stavby
42.99.12	Stavby pro sport a rekreaci
42.99.19	Další inženýrské stavby j. n.
42.99.2	Výstavba ostatních inženýrských staveb j. n.
42.99.21	Výstavba důlních a výrobních staveb
42.99.22	Výstavba staveb pro sport a rekreaci
42.99.29	Výstavba dalších inženýrských staveb j. n.

43	Specializované stavební práce
43.1	Demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce
43.11	Demoliční práce
43.11.1	Demoliční práce
43.11.10	Demoliční práce
43.12	Příprava staveniště
43.12.1	Příprava staveniště
43.12.11	Příprava půdy a pozemku; asanační práce
43.12.12	Výkopové zemní práce a přesun zeminy
43.13	Průzkumné vrtné práce
43.13.1	Průzkumné vrtné práce
43.13.10	Průzkumné vrtné práce
43.2	Elektroinstalační, instalátérské a ostatní stavebně instalační práce
43.21	Elektroinstalační práce
43.21.1	Elektroinstalační práce
43.21.10	Elektroinstalační práce
43.22	Instalatérské, topenářské a plynářské práce
43.22.1	Instalace rozvodů vody a kanalizace, topení, ventilace a klimatizace

43.22.11	Instalace rozvodů vody a kanalizace
43.22.12	Instalace topení, ventilace a klimatizace
43.22.2	Instalace rozvodů plynu
43.22.20	Instalace rozvodů plynu
43.29	Ostatní stavebně instalační práce
43.29.1	Ostatní stavebně instalační práce
43.29.11	Izolační práce
43.29.12	Montáž (osazení) plotů, zábradlí, mříží
43.29.19	Ostatní instalační práce j. n.
43.3	Kompletační a dokončovací práce
43.31	Omítkářské práce
43.31.1	Omítkářské práce
43.31.10	Omítkářské práce
43.32	Truhlářské práce
43.32.1	Truhlářské práce
43.32.10	Truhlářské práce
43.33	Obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.1	Obkladačské práce
43.33.10	Obkladačské práce
43.33.2	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.21	Práce s teracem, mramorem, žulou a břidlicí
43.33.29	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin j. n.
43.34	Malířské, natěračské a sklenářské práce
43.34.1	Malířské a natěračské práce
43.34.10	Malířské a natěračské práce
43.34.2	Sklenářské práce
43.34.20	Sklenářské práce
43.39	Ostatní kompletační a dokončovací práce
43.39.1	Ostatní kompletační a dokončovací práce
43.39.11	Ozdobné práce
43.39.19	Ostatní kompletační a dokončovací práce j. n.
43.9	Ostatní specializované stavební práce
43.91	Pokryvačské práce
43.91.1	Pokryvačské práce
43.91.11	Práce na střešních konstrukcích
43.91.19	Ostatní pokryvačské práce
43.99	Ostatní specializované stavební práce j. n.
43.99.1	Izolační práce proti vodě
43.99.10	Izolační práce proti vodě
43.99.2	Lešenářské práce
43.99.20	Lešenářské práce
43.99.3	Beranění pilot; základové práce
43.99.30	Beranění pilot; základové práce
43.99.4	Betonářské práce
43.99.40	Betonářské práce

43.99.5	Montáž ocelových konstrukčních prvků
43.99.50	Montáž ocelových konstrukčních prvků
43.99.6	Zednické práce
43.99.60	Zednické práce
43.99.7	Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
43.99.70	Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
43.99.9	Ostatní specializované stavební práce j. n.
43.99.90	Ostatní specializované stavební práce j. n.

Abstrakt

ĎURIŠOVÁ, V. Daň z přidané hodnoty – režim přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 79 s., 2013

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, režim přenesení daňové povinnosti, stavební a montážní práce, § 92a zákona o DPH

Předložená práce se zabývá systémem daně z přidané hodnoty v České republice s důrazem na režim přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací. V první části je na základě analýzy zákona o DPH poskytnut výklad hlavních vlastností a charakteristik daně z přidané hodnoty a v návaznosti na to je definován režim přenesení daňové povinnosti podle evropské směrnice Rady 2006/112/ES a českého zákona o dani z přidané hodnoty. Druhá polovina práce je koncipována jako metodická příručka s cílem poskytnout informace nezbytné ke správné aplikaci systému přenesení daňové povinnosti v praxi. Specifické problémy vyskytující se u stavebních a montážních prací jsou v této části nejprve teoreticky definovány a následně variantně řešeny pomocí případových studií.

Abstract

ĎURIŠOVÁ, V. Value added tax - the reverse charge for domestic transactions. Master thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 79 p., 2013

Klíčová slova: value added tax, reverse charge, construction and assembly services, § 92a of Value Added Tax Law

The presented work deals with the system of value added tax in the Czech Republic and put emphasis on the reverse charge for construction and assembly services. The first part provides an interpretation of the main features and characteristics of value added tax, based on the analysis of the Value Added Tax Law. Along with this interpretation, the reverse charge under the european Council Directive 2006/112/EC and the czech Law on Value Added Tax is defined. The second part of this thesis is designed as a methodical manual of which the main purpose is to provide all the information necessary for the correct application of the reverse charge system in practice. Also in this section, the specific problems occurring in connection with construction and assembly works are at first theoretically defined and subsequently with that, their variant solving is demonstrated by means of case studies.