

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

RIGORÓZNÍ PRÁCE

Právní úprava daně z přidané hodnoty

Legal regulation of value added tax

Konzultant: Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Zpracovatel: Mgr. Veronika Pohořská

březen 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 15. 3. 2012

Podpis:

Poděkování

Děkuji vedoucí rigorózní práce Prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc. za poskytnuté rady a podnětné připomínky, za trpělivost a ochotu při vypracovávání této rigorózní práce.

Obsah

1. Úvod	- 1 -
2. Postavení daně z přidané hodnoty v daňové soustavě České republiky	- 3 -
3. Právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice ve světle právní úpravy Evropské unie.....	- 8 -
4. Obecné principy daně z přidané hodnoty	- 11 -
4.1. Předmět daně z přidané hodnoty	- 11 -
4.2. Územní působnost	- 15 -
4.3. Srovnání se slovenskou právní úpravou	- 16 -
5. Některé základní pojmy týkající se daně z přidané hodnoty.....	- 18 -
5.1. Srovnání se slovenskou právní úpravou	- 20 -
6. Daňové subjekty	- 21 -
6.1. Osoby povinné k dani	- 21 -
6.2. Osoby osvobozené od uplatňování daně	- 23 -
6.3. Plátce daně.....	- 25 -
6.4. Osoby nepovinné k dani	- 26 -
6.5. Osoby identifikované k dani.....	- 27 -
6.6. Osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku	- 28 -
6.7. Zahraniční osoba.....	- 29 -
6.8. Osoba povinná přiznat a zaplatit daň.....	- 29 -
6.9. Srovnání se slovenskou právní úpravou	- 30 -
7. Místo plnění.....	- 31 -
7.1. Dodání zboží v tuzemsku	- 31 -
7.1.1. Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti.....	- 31 -
7.1.2. Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu.....	- 32 -
7.1.3. Místo dodání při zasílání zboží	- 33 -
7.2. Dodání služeb	- 34 -
7.2.1. Základní pravidla pro dodání služby	- 35 -
7.2.2. Služby vztahující se k nemovitosti.....	- 37 -
7.2.3. Převážné služby	- 40 -
7.2.4. Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy nebo podobným akcím, služby s nimi přímo související a služby organizátorů.....	- 42 -

7.2.5.	Stravovací služby	- 44 -
7.2.6.	Nájem dopravního prostředku	- 45 -
7.2.7.	Poskytnutí služby zprostředkovatelem	- 46 -
7.2.8.	Služby spočívající v oceňování movité věci nebo v práci na movité věci	- 47 -
7.2.9.	Poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani	- 48 -
7.3.	Srovnání se slovenskou právní úpravou	- 49 -
8.	Daňový doklad	- 51 -
8.1.	Daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu	- 54 -
8.2.	Srovnání se slovenskou právní úpravou	- 55 -
9.	Uplatňování daně.....	- 56 -
9.1.	Uplatňování daně u tuzemských zdanitelných plnění	- 56 -
9.1.1.	Dodání zboží a převod nemovitosti.....	- 56 -
9.1.2.	Poskytování služeb	- 58 -
9.1.3.	Povinnost přiznat daň na vstupu.....	- 59 -
9.1.4.	Datum uskutečnění zdanitelného plnění.....	- 60 -
9.1.5.	Základ daně u tuzemských zdanitelných plnění.....	- 61 -
9.1.6.	Základ daně ve zvláštních případech.....	- 64 -
9.1.7.	Výpočet daně.....	- 64 -
9.1.8.	Základ a výpočet daně u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně	- 66 -
9.2.	Uplatňování daně při intrakomunitárních dodávkách zboží.....	- 67 -
9.2.1.	Pořízení zboží z jiného členského státu.....	- 67 -
9.2.2.	Dodání zboží do jiného členského státu	- 72 -
9.2.3.	Třístranný obchod	- 73 -
9.3.	Uplatňování daně při dovozu zboží	- 73 -
9.3.1.	Základ daně při dovozu a vývozu zboží.....	- 74 -
9.4.	Uplatňování daně při vývozu zboží	- 75 -
9.5.	Uplatňování daně při poskytování služeb s místem plnění v tuzemsku a mimo tuzemsko.....	- 76 -
9.6.	Srovnání se slovenskou právní úpravou	- 78 -
9.6.1.	Daňová povinnost při dodání zboží a poskytnutí služby.....	- 78 -
9.6.2.	Daňová povinnost při pořízení zboží z jiného členského státu	- 79 -
9.6.3.	Daňová povinnost při dovozu zboží.....	- 79 -

9.6.4.	Základ daně	- 80 -
10.	Sazba daně.....	- 82 -
10.1.	Srovnání se slovenskou právní úpravou.....	- 85 -
11.	Oprava základu daně a výše daně.....	- 86 -
11.1.	Oprava základu daně a oprava výše daně	- 86 -
11.2.	Oprava výše daně v jiných případech	- 87 -
11.3.	Opravný daňový doklad	- 89 -
11.4.	Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení	- 90 -
11.5.	Srovnání se slovenskou právní úpravou.....	- 92 -
12.	Osvobození od daně	- 93 -
12.1.	Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	- 93 -
12.2.	Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně	- 100 -
12.3.	Srovnání se slovenskou právní úpravou.....	- 104 -
13.	Odpočet daně.....	- 106 -
13.1.	Základní zásady nároku na odpočet daně	- 107 -
13.2.	Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.....	- 109 -
13.3.	Oprava odpočtu daně	- 113 -
13.4.	Způsob výpočtu nároku na odpočet v částečné výši.....	- 114 -
13.4.1.	Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši	- 114 -
13.4.2.	Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši	- 117 -
13.5.	Korekční mechanismy pro změny v nároku na odpočet daně v důsledku změn v použití obchodního majetku	- 120 -
13.5.1.	Vyrovnění odpočtu	- 120 -
13.5.2.	Úprava odpočtu daně	- 121 -
13.6.	Nárok na odpočet při registraci či zrušení registrace.....	- 124 -
13.7.	Srovnání se slovenskou právní úpravou.....	- 124 -
14.	Vrácení daně a prodej zboží za ceny bez daně.....	- 126 -
14.1.	Vrácení daně plátcům v jiných členských státech	- 126 -
14.2.	Vrácení daně osobám registrovaným k dani v jiných členských státech.....	- 127 -
14.3.	Vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani	- 128 -
14.4.	Vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží	- 129 -
14.5.	Prodej zboží bez daně	- 130 -
14.6.	Srovnání se slovenskou právní úpravou.....	- 130 -

15.	Zvláštní režimy.....	- 132 -
15.1.	Zvláštní režim pro cestovní službu	- 132 -
15.2.	Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi	- 134 -
15.3.	Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují za účelem dalšího prodeje.....	- 136 -
15.4.	Režim přenesení daňové povinnosti	- 136 -
15.5.	Srovnání se slovenskou právní úpravou.....	- 138 -
16.	Správa daně	- 139 -
16.1.	Registrace plátce	- 139 -
16.1.1.	Povinná registrace.....	- 140 -
16.1.2.	Dobrovolná registrace.....	- 141 -
16.2.	Zdaňovací období.....	- 142 -
16.3.	Evidence pro daňové účely	- 142 -
16.4.	Daňové přiznání	- 143 -
16.5.	Souhrnné hlášení	- 145 -
16.6.	Nesprávné uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období.....	- 146 -
16.7.	Vrácení nadměrného odpočtu	- 146 -
16.8.	Zrušení registrace	- 147 -
16.9.	Zajištění daně	- 149 -
16.10.	Ručení za daň a zvláštní způsob zajištění daně.....	- 150 -
16.11.	Srovnání se slovenskou právní úpravou.....	- 151 -
17.	Závěr.....	- 156 -
18.	Summary	- 162 -
19.	Seznam použitých zkratk.....	- 164 -
20.	Literatura	- 165 -

1. Úvod

Daně zasahují do všech činností v lidském životě, jsou nevyhnutelnou součástí našeho života, neboť dani podléhají v podstatě veškeré naše příjmy, ale i zboží a služby, které pořizujeme a jen díky nim může stát poskytovat svým občanům zdarma služby jako například služby spojené s životem ve městě, případně na vesnici, počínaje od veřejného osvětlení, konče čistěním silnic, výstavbou nových silnic, ale i vzdělávání atd. Výběr daní je zároveň od nepaměti jedním z hlavních znaků suverenity státu, neboť každý stát má právo vybírat na svém území daně, zvolit si strukturu vybíraných daní a zároveň může určit oblasti, do kterých peníze plynoucí z výběru daní investuje.

Na našem území mohou být daně vybírány pouze na základě zákona. Všichni společně neseme za strukturu daňové soustavy spoluodpovědnost, protože zákony může přijímat pouze zákonodárny sbor, jehož skladbu můžeme ovlivnit pouze my občané na základě našeho hlasování ve svobodných volbách. Bohužel daňové zákony se u nás staly oblíbeným cílem politických stran, což se nepříznivě projevuje malou stabilitou těchto zákonů, kdy soustavné novely „mrzačené“ poslaneckými pozměňovacími návrhy otravují, stejně jako nesnášenlivé projevy našich politiků, život v celé naší společnosti, zejména pak její podnikatelské části. I v současné době je veden boj mezi tzv. „levicí“ a „pravicí“, zejména prostřednictvím jejich zástupců v zákonodárném sboru, o podobu a strukturu příjmů plynoucích z daní, neboť Parlament České republiky přijal novelu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, která s účinností od 1. 1. 2013 zavádí jednotnou sazbu daně z přidané hodnoty, když v souvislosti s touto změnou budou ze zákona vypuštěny pasáže týkající se právě základní a snížené sazby daně z přidané hodnoty. Levice je zásadně proti, protože toto opatření považuje za likvidační pro osoby s nízkými příjmy. I přestože souhlasím s nutností provést reformy, nepovažuji ani já za vhodné, aby došlo ke sjednocení sazeb daně z přidané hodnoty, zejména proto, že je nanejvýš pravděpodobné, že po volbách by tento systém byl opět měněn a způsobilo by to jen další zneprůhlednění našeho daňového systému. Stejný osud provázela jednotnou sazbu daně z přidané hodnoty na Slovensku, která byla po volbách opět diverzifikována do více sazeb. Více sazeb umožňují i právní předpisy všech ostatních členských států Evropské unie (dále jen „EU“ nebo „Evropská unie“), když Česká republika (dále jen „ČR“ nebo „Česká republika“), má výjimku pro uplatňování snížené

sazby u tzv. sociálního bydlení, která byla časově omezena, ale v současné době je vtělena do evropského práva již natrvalo. Nejblíže se koncepci jednotné sazby daně z přidané hodnoty blíží právní úprava Dánska, které má pouze jednu sazbu daně z přidané hodnoty s tím, že v některých případech se uplatňuje tzv. nulová sazba daně z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty zasahuje do života každého, kdo se na území tuzemska pohybuje, každý nakupuje zboží a služby, které jí podléhají. Z tohoto důvodu jsem si jako téma své rigorózní práce vybrala právě úpravu daně z přidané hodnoty, jejíž podoba je velmi ovlivněna právem EU. Moje rigorózní práce se bude zabývat především českou právní úpravou daně z přidané hodnoty ve světle judikatury Soudního dvora EU resp. dříve Evropského soudního dvora (dále jen „Soudní dvůr“) a to zejména s ohledem na poslední novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů s tím, že tuto úpravu srovnám se základními ustanoveními slovenské právní úpravy. Pro srovnání se slovenskou právní úpravou jsem se rozhodla zejména z důvodu, že Slovenská republika je nejčastější destinace, kde české firmy budují své pobočky a provozovny, mají zde nejvíce obchodních příležitostí, neboť jen velice málo tuzemských firem pronikne na tzv. západní trh. Další důvod pro srovnání právě slovenské a české právní úpravy je snaha porovnat vývoj obou úprav, které vycházejí ze společného základu, mají společné kořeny, jak již sociální, právní, hospodářské, tak jazykové.

Při hodnocení obou úprav budu používat zejména jazykový a logický výklad. Vzhledem k tomu, že oba státy v souvislosti se vstupem do Evropské unie přijaly nový zákon o dani z přidané hodnoty, který byl v souvislosti s novelizací směrnic týkajících se daně z přidané hodnoty a vývojem judikatury několikrát novelizován, a s ohledem na společné kořeny našich právních řádů, se již předem domnívám, že nebude mezi oběma úpravami velkých a zásadních rozdílů.

2. Postavení daně z přidané hodnoty v daňové soustavě České republiky

Daně tvoří nejvýznamnější příjem státního rozpočtu České republiky, neboť představují téměř 50 % příjmů státního rozpočtu. Nedaňovými příjmy státního rozpočtu jsou například poplatky za užívání silnic a příspěvky do státních fondů (př. z každé vstupenky 1,- Kč do Fondu pro rozvoj a podporu české kinematografie). Nejpodstatnějším nedaňovým příjmem je pojistné na sociální zabezpečení, které představuje více než 35 % příjmů státního rozpočtu. V roce 2010 činil příjem plynoucí z daně z přidané hodnoty zhruba částku 263.879.000.000,- Kč, což představovalo cca 38 % všech daňových příjmů státního rozpočtu za rok 2010.¹

Pokud bychom hledali zákonnou definici pojmu „daně“, nalezneme ji v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) v § 2 odst. 3, kde je však vymezena velmi široce a to jako peněžité plnění,

- a) které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) o kterém zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu,
- c) které je poskytnuto v rámci dělené správy

za podmínky, že je příjmem do veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu, který je definován v § 2 odst. 1 daňového řádu. Pojem daň zahrnuje dále i příslušenství daně, jako je například penále.

Teorie finančního práva naopak pojem „daň“ vymezuje značně úžeji a to jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, když tato platba je neúčelová a neekvivalentní. Poplatek je právní teorií poté naopak vymezen jako povinná dávka, která je založená na principu návratnosti (od státu dostávám určité protiplnění – př. úkon od státního orgánu).

Z výše uvedené definice daně a z čl. 11 odst. 5 Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „LZPS“ nebo „Listina základních práv a svobod“) plyne, že daně

¹http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vlad_fin_stat_62902.html [cit. 2012-1-27]

mohou být ukládány pouze na základě zákona, což znamená, že jakékoliv uložení daňové povinnosti nižším právním předpisem je v rozporu s ústavním pořádkem. Samotné zdanění se však nepovažuje v žádném případě za zásah do vlastnictví ani základních práv, proto osvobození, které zákon umožňuje, se nemohou vykládat jako ochrana vlastnického práva, ale pouze vyjádření určitého politicko-hospodářského zájmu státu ať už jako sociální podpory nebo podpory rozvoje podnikání, nebo převzetí závazku vyplývajícího z mezinárodního práva nebo práva unijního, což lze považovat i dle mého názoru za zcela legitimní.² Dále považuji za nutné uvést, že daně ale i poplatky jsou na území České republiky vybírány pouze v peněžní formě.

Většinou právních teoretiků jsou rozlišovány pojmy

- a) daňový systém, který je chápán jako soustava daní, právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování, vymáhání, kontrolu a systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám,
- b) daňová soustava, která je souhrnem všech daní, které jsou na našem území uplatňovány a vybírány a každý subjekt je podroben více daním.

Ekonomové však výše uvedené pojmy v zásadě volně zaměňují a považují je za synonyma.

V současné době neexistuje žádná právní norma, která by taxativně vyjmenovávala daně, které mohou být na území České republiky vybírány. Naše daňová soustava vychází z dnes již zrušeného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Obecným předpisem pro správu všech daní je daňový řád. Dle platných právních norem je naše daňová soustava tvořena následujícími

A) daněmi přímými, které zdaňují příjem při jeho vzniku a u kterých není možnost daňovou povinnost převést na jiný subjekt, a to daněmi z příjmů - zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZDP"), a to:

- daní z příjmů fyzických osob,
- daní z příjmů právnických osob,

² Rozsudek Ústavního soudu ČR ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II ÚS 644/02

daní z nemovitosti - zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů,

převodními daněmi - zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a to:

- daní dědickou,
- daní darovací,
- daní z převodu nemovitostí,

daní silniční - zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční ve znění pozdějších předpisů, která je na pomezí daně přímé a nepřímé,

B) daněmi nepřímými, které jsou spojeny s příjmem při jeho spotřebě, tj. při nákupu služeb a zboží, neboť jsou součástí jeho ceny a daň je odváděna převážně prodávajícím, a to:

daní z přidané hodnoty - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

daněmi spotřebními - zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů, a to:

- daní z minerálních olejů,
- daní z lihu,
- daní z piva,
- daní z vína a meziproductů,
- daní z tabákových výrobků,

tzv. energetickými daněmi - zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů, a to:

- daní ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- daní z pevných paliv,
- daní z elektřiny.³

³ BAKEŠ, Milan, et. al. Finanční právo. 5. uprav. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s.157

Důvodem pro tak různorodou daňovou soustavu je snaha o co největší efektivnost při výběru daně, spravedlnost rozložení daňového zatížení a snaha o perfektnost, která spočívá v postihnutí co největšího okruhu lidských činností. Výběr některých daní, např. spotřebních daní, je spojen dále se snahou o potlačení určité lidské činnosti, případně o kompenzaci nákladů, které jsou důsledkem této činnosti (zvýšené náklady na léčení kuřáků nebo alkoholiků). V rámci úvah o vytváření systému daní je však nutné dbát na srozumitelnost a jednoduchost celého systému, což může činit velký problém s ohledem na snahu vytvořit co nejspravedlivější daňový systém.⁴

V současné době je všeobecným trendem v oblasti daňové politiky v rámci Evropské unie postupné zvyšování váhy nepřímých daní, což je na druhé straně doprovázeno poklesem přímého zdanění práce. Zdanění se tak přesouvá z neúměrného zatížení důchodů do oblasti spotřeby. Tento krok považuji za správný, ale je nutné vzít v úvahu sociální dopady zejména na osoby, které jsou odkázány na starobní a invalidní důchody případně na dávky státní sociální podpory, protože u nich nedochází k zvýšení příjmů v důsledku snížení daňové zátěže na straně přímých daní, tj. příjmů, když důchody jsou zdaňovány jen od určité hranice, ale naopak dochází k zvýšení nákladů spojených s uspokojování jejich potřeb (zdražení zboží, energií a služeb). Na druhou stranu si ale musíme přiznat, že v poslední době až masivní nápor žadatelů o předčasný důchod by se dal také hodnotit tak, že být v předčasném, ale silně kráceném důchodu není tak špatné. Je však také jasné, že nemalá část důchodců s důchody vyměřenými před 20 lety a více z tehdejších nízkých příjmů, díky stále platným pravidlům pro valorizaci důchodů se mohou ocitnout v hluboké bídě. V tomto případě je nutné navýšení nepřímých daní státem kompenzovat. Pro ostatní osoby může být snížení daní z příjmů naopak motivačním prvkem, neboť se vyplatí pracovat, protože čistý příjem plynoucí jak z podnikání, tak ze zaměstnaneckého poměru se zvýší, a proto nebude již výhodné pobírat sociální dávky. Další důležitou výhodou nepřímých daní je relativní jednoduchost jejich výběru a stabilita jejich výnosu a to i přes skutečnost, že při jejich zvýšení se budou občané snažit nespotebovat nadměrně zboží a služby, proto je velmi důležité zvážit dopady na ekonomiku a zaměstnanost při hledání optimálního řešení. V současné době s účinností od

⁴ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. 9. aktual. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2008. s. 34 – 35

1.1.2013 dojde ke sjednocení sazeb DPH. Důvod je jasný, i přes růst ekonomiky zůstává rozpočet České republiky v deficitu, pro rok 2012 se počítá s deficitem alespoň 107 mld. Kč, slibované reformy financí se stále nedaří uskutečnit a v důchodovém systému v první polovině roku 2011 chybělo zhruba 23 mld. Kč. Domnívám se, že sjednocení sazeb není vhodným řešením pro naplnění státní pokladny a kompenzování neschopnosti provést nutné škrty a zejména zefektivnění veřejné správy. Snížená sazba by měla být dle mého názoru zachována alespoň na základní potraviny a služby s vysokou přidanou hodnotou práce.

3. Právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice ve světle právní úpravy Evropské unie.

Daň z přidané hodnoty (dále „DPH“ nebo „daň“) tvoří jeden z nejpodstatnějších příjmů českého státního rozpočtu, neboť v roce 2010 činil příjem z DPH do státního rozpočtu 263,9 mld. Kč, což je zhruba o 16 mld. Kč více než v roce 2009.⁵ Příjmy plynoucí z výnosů z daně z přidané hodnoty jsou neúčelové, na rozdíl od např. silniční daně.

Základní myšlenka zdanit všeobecnou spotřebu, respektive zdanit přidanou hodnotu na každém stupni výroby a odbytu, je velmi jednoduchá, konkrétní užívaný mechanismus je však dle mého názoru jeden z nejsložitějších u daní vůbec. Princip daně z přidané hodnoty spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho o kolik se cena zboží zvýší u daného subjektu. Subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží rovněž včetně této daně, do státního rozpočtu pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může být daň vrácena.⁶ Tento princip byl modifikován ve snaze zabránit krácení daně v § 92a až § 92e ZDPH režimem přenesení daňové povinnosti, dle něhož dodavatel vystavuje pro odběratele plátce fakturu bez DPH, odběratel plátce pak daňový doklad doplní a je povinen přiznat a zaplatit daň, kterou na daňový doklad vypočetl.

Daň z přidané hodnoty byla do naší daňové soustavy začleněna s účinností od 1.1.1993 a to zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně z obratu byl prodej zboží z vlastní výroby nebo vlastního nákupu a zboží z dovozu. Daň z obratu tedy nedopadala na případy, kdy byla poskytnuta služba. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty byl v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie nahrazen novým zákonem č.

⁵http://www.rozhlas.cz/radio_cesko/exkluzivne/_zprava/dve-tretiny-rozpocetu-tvori-neprime-dane-loni-na-nich-stat-vybral-pres-269-miliard-korun--875289[cit. 2011-11-27]

⁶<http://www.czech.cz/cz/91749-dan-z-pridane-hodnoty-dph>[cit. 2011-11-27]

235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“).⁷

Od vstupu České republiky do Evropské unie musí být úprava daně z přidané hodnoty v souladu s pravidly a právními normami platnými v Evropské unii. Daň z přidané hodnoty plně nahradila v rámci Evropské unie daň z obratu a její uplatňování je jednou z podmínek pro členství v EU.

Přijetí nového zákona o dani z přidané hodnoty pomohlo při výběru daní, neboť účinněji zdaňuje služby a dochází k úspěšnějšímu výběru daně. Díky podmínkám, při kterých subjekt může uplatnit odpočet, tj. povinnost prokázat, že vznikl nárok na odpočet daně, má každý ze subjektů snahu o co nejpřesnější daňovou evidenci a o získání daňového dokladu, který je jedním z hlavních důkazních prostředků pro uplatnění odpočtu.

V rámci Evropské unie je právě daň z přidané hodnoty předmětem snahy o intenzivní harmonizaci a to zejména z důvodu snahy o vytvoření jednotného vnitřního trhu a odstranění bariér obchodu, což znamená mimo jiné i sjednocení nepřímého zdanění a sazeb. Jedinou oblastí daně z přidané hodnoty, kde je harmonizace potlačena, je procesní hledisko, tj. správa daně. V této oblasti mají státy značnou volnost, musí se však vždy řídit alespoň základními principy.

Harmonizace právní úpravy daně z přidané hodnoty je rozdělena do několika fází, když v první fázi došlo první směrnici č. 67/227/EHS k zavázání členských států k zavedení daně z přidané hodnoty. Přijetím šesté směrnice č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“) došlo k úpravě komplexních pravidel pro určení základu daně, sazeb daně atd. Vzhledem k tomu, že šestá směrnice však byla často novelizována a stala se nepřehlednou, byla nahrazena novou směrnicí rady č. 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), která je pouze přepisem původní šesté

⁷ STARÝ, Marek. *Dějiny daní a poplatků*. první. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 196-202. ISBN 978-80-87109-15-1.

směrnice se všemi změnami. V průběhu roku 2008 byly přijaty ještě směrnice rady č. 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES pokud jde o místo poskytnutí služby a směrnice rady č. 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě. Změnu určení místa plnění u služeb a tím i jejich místa zdanění považuji za příklad toho, jak lze politicky zneužít daňového zákona k neoprávněnému zvýhodnění ve výběru daně z přidané hodnoty velkých členů Evropské unie, zejména Německa a Francie, neboť se Směrnice o společném systému DPH upravila tak, že poškodila především přistoupivší státy tím, že jim byla odebrána možnost zdanění služeb prováděných pro velké členské státy.

Další fází harmonizace bude snaha o sjednocení sazby DPH v rámci společenství, tato snaha je prozatím odmítána, protože se považuje za zásah do suverenity jednotlivých států.⁸ Problémem je i počet sazeb, když většina států používá systém dvou sazeb. V současné době byla přijata novela zákona o DPH, která s účinností od 1. 1. 2013 zavádí v tuzemsku jednotnou sazbu DPH a to dle sdělení Ministerstva financí České republiky z důvodu snahy o zpřehlednění a zjednodušení systému daně z přidané hodnoty. Dle mého názoru je však hlavním motivem pro zavedení jednotné sazby daně z přidané hodnoty akutní nedostatek financí ve státním rozpočtu. Správnost tohoto kroku ukáže čas, neboť v jeho důsledku dojde k výraznému zatížení rozpočtů konečných spotřebitelů, kteří budou mít dle mého názoru snahu o snížení spotřeby, což by mohlo vést k ekonomickému propadu naší země, důsledek může být ale i jiný, a to že dojde ke snížení poptávky po dováženém zboží.

⁸ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2.vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 42

4. Obecné principy daně z přidané hodnoty

4.1. Předmět daně z přidané hodnoty

Obecně předmět daně z přidané hodnoty upravuje § 2 ZDPH, který stanoví plnění, která jsou předmětem daně a podmínky, které musí splňovat. Konkrétní zdanitelné plnění jsou poté definovány v dalších ustanoveních zejména v § 13, § 14, §16 až §20 ZDPH. Poslední novelizace tohoto ustanovení nabyla účinnosti od 1. 1. 2010, v rámci novely účinné od 1. 4. 2011 ani od 1. 1. 2012 nedošlo v tomto ustanovení k žádné změně. Při rozhodování, zda je plnění předmětem daně, je nutné vzít v úvahu jeho objektivní povahu (zda jsou naplněny základní podmínky), nikoliv účel nebo úmysl smluvních stran.

Jednou ze základních podmínek je, že tyto plnění musí být vždy uskutečněny za úplatu, ta je definována v § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH. Úplatou se tedy dle ZDPH rozumí jakákoliv úhrada v penězích, nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze a popřípadě i nepeněžní plnění (úhrada ve formě poskytnutí služby, dodání zboží nebo nemovitosti). Podstatným předpokladem dále je, že plnění uskutečňuje osoba povinná k dani, která je definována v § 5 ZDPH a jedná se o osobu, která uskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku. Další ze základních podmínek je povinnost poskytnout plnění v rámci uskutečňování ekonomické činnosti (pokud osoba povinná k dani např. fyzická osoba podnikatel prodává svoje staré kolo, které nebylo součástí obchodního majetku firmy a prodává je jako nepodnikatel, pak neuskutečňuje ekonomickou činnost). Naprostou nezbytnou podmínkou je dále, že plnění se musí uskutečnit v tuzemsku, což znamená, že místo plnění musí být v tuzemsku. Pro stanovení místa plnění se užití ustanovení § 9 až §12 ZDPH, o kterých je pojednáno více níže.⁹

Předmětem daně je tedy:

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

⁹ LEDVINKOVÁ, Jana. *Novela zákona o DPH 2010*. Praha: 1. VOX a. s., 2010. § 2, s. 19-20.

Vzhledem k tomu, že dle výkladu k tomuto ustanovení není předmětem daně např. vyvlastnění nemovitosti, je toto ustanovení v rozporu s právem Evropské unie a to konkrétně s čl. 14 odst. 2 písm. a) Směrnice, dle kterého je předmětem daně i převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona. Dochází zde tak k nelogickým situacím, kdy vyvlastnění movité věci je předmětem daně z přidané hodnoty a vyvlastnění nemovitosti je z předmětu dle českého práva vyjmutu. K napravení této nepřesnosti při implementaci Směrnice nedošlo ani novelou účinnou od 1. 4. 2011 ani dalšími. Náprava je dle mého názoru velice snadná a to změnou formulace, když by předmětem daně byl převod nemovitosti a přechod nemovitosti, došlo by tedy pouze k vypuštění dovětku ve veřejné dražbě.

b) poskytnutí služby,

Při poskytnutí služby je nutné splnit obecné podmínky stanovené výše, tj. služba musí být poskytnuta osobou povinnou k dani při její ekonomické činnosti, za úplaty a s místem plnění v ČR. Při zkoumání, zda je služba předmětem daně, je nutné řešit zejména její vztah k úplatě, když tomuto problému se nevěnuje žádné ustanovení ZDPH ani Směrnice. Soudní dvůr však tento problém již několikrát řešil, uvádím zde alespoň nejznámější z rozsudků, rozsudek **C-102/86 Apple and Pear Development Council**, v němž soud rozhodoval, zda poplatky placené veřejnoprávnímu subjektu za účelem podpory produkce ovoce, ke kterým jsou pěstitelé povinni ze zákona, jsou úplatou za službu. Soud však v tomto případě neshledal vazbu mezi službami poskytovanými veřejnoprávním subjektem a poplatky natolik úzkou, aby mohly být považovány za úplatu za poskytnutou službu. Dalším judikátem potvrzující nutnost vazby mezi poskytnutím služby a obdržením úplaty je rozsudek **C-154/80 Aardappelenbewaarpplaats**. Naprosto opačně však soud rozhodl v rozsudku **C-174/00 Kennemer Golf & Country Club**, kde soud shledal přímou vazbu mezi členskými příspěvky placenými sportovnímu klubu a možností využívat klubové golfové hřiště pro členy a to i v situaci, kdy ne všichni členové tuto možnost využili. Soud totiž považoval za službu už samotné poskytnutí příležitosti sportovat protihodnotou za členský příspěvek.¹⁰ Jedním z posledních rozsudků Soudního dvora, který se zabýval vztahem mezi poskytnutou službou a

¹⁰ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s. 3 - 10.

přijatým plněním je rozhodnutí **C-246/08 Komise vs. Finsko**, v němž komise požadovala, aby právní služby poskytované veřejnou poradnou pro nemajetné byly podrobeny stejnému režimu DPH jako služby poskytované soukromými právními kanceláři. Soud však konstatoval, že zde neexistuje dostatečná vazba mezi poskytnutou službou a peněžitým plněním, které mělo dle názoru soudu charakter spíše poplatku, než úhrady za služby.¹¹

- c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu uskutečněné v tuzemsku,

Stejně jako v předchozích případech je nutné splnit obecné podmínky, aby se jednalo o předmět daně vyjma podmínky, že musí být pořízena osobou povinnou k dani, protože předmětem daně je i poskytnutí plnění pro neziskové organizace. Pokud se jedná o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu, je toto plnění předmětem daně pro všechny fyzické a právnické osoby, tedy i pro fyzické osoby nepodnikatele. Toto ustanovení bylo do zákona o dani z přidané hodnoty včleněno po vstupu České republiky do Evropské unie. O pořízení zboží z jiného členského státu se jedná tehdy, pokud bylo z jednoho členského státu přepraveno nebo odesláno do druhého členského státu. Při pořízení zboží z jiného členského státu daň z přidané hodnoty přiznává pořizovatel, tj. v zemi, kde je ukončena přeprava nebo odeslání. Pokud osoba povinná k dani v tuzemsku pořizuje zboží od osoby, která není povinná k dani v jiném členském státě Evropské unie, nejedná se o předmět daně v tuzemsku a plátce tak nemá povinnost zde přiznat daň. Daň z pořízení zboží je součástí daňové povinnosti v daňovém přiznání plátce. Plátce hradí až výslednou daň, případně uplatňuje nadměrný odpočet.¹²

- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku,

Dovoz zboží je předmětem daně bez ohledu na skutečnost jakou osobou je uskutečňován, nebo zda je uskutečněn v rámci ekonomické činnosti či nikoliv. Daň při dovozu je přiznána buď plátcem dle § 23 odst. 3 a odst. 4 ZDPH nebo je vybrána celními orgány při dovozu osobou nepovinnou k dani.

¹¹<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:312:0007:0007:CS:PDF>[cit. 2011-11-27]

¹² BENDA, Václav; PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 5. 2010*. 5. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. s. 16-18

- e) pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,

I v tomto případě se uplatní obecné podmínky avšak s jedinou výjimkou a to, že předmětem daně je i pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu osobou nepovinnou k dani. Definici nového dopravního prostředku pak nalezneme v § 4 odst. 3 písm. b) ZDPH v případě vozidla se jedná o vozidlo, které má najeto méně než 6.000 Km nebo pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu, dále je v tomto ustanovení definována nová loď a nové letadlo.

- f) pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem spotřební daně,

S účinností od 1. 4. 2011 se za zboží, které je předmětem daně považuje i zboží, které je předmětem některé ze spotřebních daní vymezených v zákoně č. 353/203 Sb., a zákoně č. 261/2007 Sb. Toto rozšíření předmětu daně měla Česká republika provést dle čl. 412 Směrnice již k 1. 1. 2008. Pro toto zboží pak neplatí žádný limit pro registraci k dani z přidané hodnoty.¹³

Předmětem daně není dle § 2 odst. 2 ZDPH pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže dodání tohoto zboží by bylo osvobozeno v tuzemsku dle § 68 ZDPH, dále pokud je zboží pořízeno osobou osvobozenou od daně dle § 6 ZDPH (osobou povinnou k dani neregistrovanou k DPH, protože její obrat nepřekročil zákonem stanovený limit), případně právnickou osobou, která nebyla založena za účelem podnikání, nejedná se o osvobozené plnění dle § 68 ZDPH a celková hodnota pořízeného zboží nepřekročila za kalendářní rok částku 326.000 Kč a tato částka nebyla překročena ani v předchozím kalendářním roce. Do částky 326.000 Kč se nezapočítává hodnota pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, důvod k této úpravě vidím v tom, že toto zboží je předmětem DPH vždy bez ohledu na osobu nebo překročení limitu. Dle novely účinné od 1. 1. 2010 není předmětem daně ani pořízení zboží z jiného členského státu, pokud se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského

¹³ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s. 3 - 10.

předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu obdobného jako v § 90 ZDPH. V tomto případě se nejedná o novinku, došlo pouze k přeřazení ustanovení, které bylo do konce roku 2009 nelogicky zařazeno do § 90 ZDPH.

Při rozhodování, zda je konkrétní plnění předmětem daně či nikoli, se posuzuje pouze skutečnost, zda došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služby. Předmětem daně jsou tedy i takové plnění, které jsou v rozporu s ostatními právními předpisy, např. plnění uskutečněné bez potřebných povolení, obchody s pašovaným zbožím atd. Existuje jen několik výjimek z tohoto pravidla, jedná se v podstatě pouze o dodávky zboží, které nemůže být předmětem legálního trhu např. prodej drog.¹⁴

Dle rozsudku Soudního dvora **C-435/03 British American Tobacco International Ltd.** není dodáním zboží krádež zboží a nepodléhá tedy ani dani z přidané hodnoty, rozsudek však nebrání tomu, aby státy ve svém zákoně požadovaly vrácení odpočtu daně uplatněného při pořízení tohoto zboží okradeným.¹⁵

4.2. Územní působnost

Územní působnost je naprosto klíčová pro správné určení místa plnění a tedy pro předmět daně. V zákoně o dani z přidané hodnoty je často zmiňován pojem tuzemsko, jímž se rozumí území České republiky. Zákon však neřeší prodej zboží na palubě lodí, nebo letadel registrovaných v České republice, závěr tak dovozují ze soudní judikatury např. z rozsudku **C-58/04 Antje Kohler**, dle kterého se za místo plnění považuje místo, kde je zboží nebo služba poskytnuta, pokud je poskytnuta bez odeslání nebo přepravy, což znamená, že místem plnění je místo, resp. země, kde se daná loď nebo letadlo nachází.¹⁶ Vzhledem k výše uvedenému považují za nutné upozornit na skutečnost, že členský stát může dle rozsudku Soudního dvora **C-283/84 Trans Tirreno Express SpA** dle své právní úpravy považovat za

¹⁴ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s. 3 - 10.

¹⁵<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0435:CS:HTML>[cit. 2011-11-27]

¹⁶<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0058:CS:PDF>[cit. 2011-11-27]

své území i teritoriální vody a kontinentální šelf, není to však povinností, což vyplývá z rozsudku **C-30/89 Komise vs. Francie**.

V ustanovení § 3 ZDPH se dále rozlišuje pojem území Evropského společenství a pojem třetí země. Za území třetích zemí se pro účely ZDPH považují také některá území Evropského společenství, která jsou součástí celního území Evropské unie, např. Kanárské ostrovy, Alandy, Normanské ostrovy. Dále se pro účely ZDPH za třetí zemi považují i některá území, která nejsou součástí celního území např. ostrov Helgoland, italské vody jezera Lugano. V těchto případech je dovoz zboží z tohoto území ač se jedná o území Evropského společenství, považován za dovoz zboží z třetích zemí a vývoz zboží z tuzemska na tato území jako vývoz do třetích zemí. Důvodem této úpravy je dle mého názoru skutečnost, že se na tyto území nevztahuje společný systém DPH.

Naopak některá území jsou dle ustanovení § 3 ZDPH považována za daňové území Evropského společenství a jsou přiřazena k určitým státům např. Monacké knížectví je považováno za území Francouzské republiky a ostrov Man je považován za území Velké Británie.¹⁷

4.3. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Slovenský zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen SZDPH) byl přijat také v souvislosti se vstupem do Evropské unie a je novelizován v závislosti na postupu harmonizace DPH v rámci Evropské unie. V § 2 SZDPH je upraven předmět daně a územní působnost identicky jako ZDPH, avšak díky širší definici zde nenajdeme rozpor s právní úpravou Evropské unie, jak je tomu u nás. Předmětem daně je totiž dodání zboží, poskytnutí služeb, dovoz zboží do tuzemska a nabytí zboží za protihodnotu, zbožím je zde pak chápáno na rozdíl od české úpravy i vyvlastnění nemovitosti.

¹⁷ BENDA, Václav; PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 5. 2010*. 5. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. s. 19 - 21

Jednou z mála odchylek je vymezení územní působnosti, kdy za zahraniční území je dle § 2 odst. 2 SZDPH považováno každé území, které není územím tuzemska tedy i území Evropské unie, když dále pro účely zákona je definováno území Evropské unie a území ostatních členských států a území třetích států.

Zcela shodně poté zákon v § 2 odst. 3 SZDPH přistupuje k území Monackého knížectví, když plnění pro a z něj je považováno za plnění pocházející nebo určené pro Francouzskou republiku a stejně poté přistupuje u území ostrova Man, když plnění pocházející z něj nebo určené pro něj se považuje za plnění náležející Spojenému království.

5. Některé základní pojmy týkající se daně z přidané hodnoty

Zákon o DPH pro účely pochopení a výkladu jednotlivých ustanovení vymezuje některé základní pojmy, i přesto však nalezneme v zákoně mnoho pojmů, které nejsou nijak definovány, a pro odhalení jejich obsahu se musíme zabývat evropským právem. Pojmy, které ZDPH vymezuje, nalezneme zejména v § 4 tohoto zákona.

Od 1. 4. 2011 došlo novelou k podstatné úpravě tohoto ustanovení. Nově byla do zákona o DPH vtčlena definice pojmu zboží, které je předmětem spotřební daně, když pod tento pojem je zahrnuto i zboží, které je předmětem ekologických daní. U některých pojmů z důvodu nadbytečnosti došlo k vypuštění, jedná se např. o pojem osvobození od daně bez nároku a s nárokem na odpočet daně (definovány v § 51 a § 63 ZDPH), daň na vstupu (nově v § 72 odst. 2 ZDPH), plátce a osoba identifikovaná k dani (definovány v § 94 a § 96 ZDPH). Některé pojmy byly naopak do ustanovení § 4 ZDPH nově doplněny, jedná se zejména o pojem dlouhodobý majetek, kterým se rozumí obchodní majetek, kterým je hmotný a odpisovaný nehmotný majetek dle § 26 až 32 zákona o dani z příjmu a dále pozemek, který je dlouhodobým hmotným majetkem dle právních předpisů upravujících účetnictví (tj. pozemky, které jsou součástí obchodního majetku firmy). Z pojmu dlouhodobý majetek zákonodárce v minulosti vyloučil technické zhodnocení. S účinností od 1.1.2012 však bylo pod pojem DHM vztaženo i technické zhodnocení. Další novinkou je definice pojmu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, když se jedná o takový majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil a splňuje kritéria dlouhodobého majetku, když se jedná i o dlouhodobý majetek vytvořený na základě subdodávek, případně i o technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku, které se považuje za samostatný majetek, který je vytvořený vlastní činností.¹⁸

Nejdůležitějším pojmem vymezeným v § 4 ZDPH je dle mého názoru pojem úplata. V definici tohoto pojmu nedošlo delší dobu k žádné změně. Úplatou se rozumí peníze, platební prostředky a naturálie. V praxi však často činí problém odlišení nákupu platebního prostředku od předplacení konkrétního plnění. Touto otázkou se zabýval Soudní dvůr např.

¹⁸ FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Změny v oblasti DPH navrhované s účinností od 1. 1. 2011 v účetních souvislostech. *Účetnictví v praxi*. 2010, 12, s. 27-30.

v rozsudku **C-419/02 Bupa Hospitals**, v němž řešil otázku úplaty za služby, které budou v budoucnu poskytnuty společností Bupa Hospitals Ltd. ve Velké Británii. Ve Velké Británii se měly dle novely zákona o dani z obratu zdanit i služby dosud zdaňované „nulovou“ sazbou daně. Společnost Bupa Hospitals Ltd., využila výhodnější systém DPH a začala své služby „předprodávat“, kupující tak byl povinen uhradit kupní cenu s tím, že může čerpat služby uvedené v seznamu. Dle názoru soudu však nehradil úplatu za konkrétní službu, neboť mohl čerpat jakékoliv služby, dokud nevyčerpal kupní cenu. Po zaplacení kupní ceny si kupující uplatnil nárok na odpočet daně, což však bylo odmítnuto. Kupní cena byla dle Soudního dvora považována za zálohu na zatím nekonkretizované služby, a proto nemohla podléhat DPH. Dle Soudního dvora je povinnost odvést DPH ze zálohy jen v tom případě, pokud je záloha zaplacená na přesně specifikované zboží, eventuálně služby, nejsou jimi tedy takové platby, u nichž je možné po dohodě změnit zboží případně službu, která má za jejich přijetí být poskytnuta.¹⁹ Naopak v rozsudku **C-40/09 Astra Zeneca II** se jednalo o poskytnutí nákupní poukázky na stravovací služby společností, která tuto poukázku získala za cenu zahrnující daň z přidané hodnoty, jejím zaměstnancům, kteří se výměnou za to vzdali části své odměny v hotovosti, bylo rozhodnuto, že se jedná o poskytnutí služeb za protiplnění.²⁰

Dalším důležitým pojmem je „nový dopravní prostředek“, který je definován v § 4 odst. 3 ZDPH a rozumí se jím automobil, letadlo či loď. Novým automobilem se pak rozumí vozidlo určené k provozu na pozemních komunikacích:

- s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW,
- pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu (obvykle se jedná o den registrace k provozu ve státu výrobce),
- nebo má najeto méně než 6.000 km.

Z jazykového výkladu plyne, že k tomu aby se jednalo o nový dopravní prostředek (vozidlo) postačuje, aby byla naplněna pouze jedna z výše uvedených podmínek, což znamená, že automobil bude považován za nový dopravní prostředek, pokud:

- a) bude starší 3 let a zároveň bude mít najeto pouhých 5.900 km,
- b) jeho stáří bude pouhé 2 měsíce a současně bude mít najeto již 10.000 km.

¹⁹<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0419:CS:PDF>[cit. 2011-11-27]

²⁰<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:090:0011:0012:CS:PDF>[cit. 2011-11-27]

Často vzniká výkladový problém, co je považováno za dopravní prostředek. Dle Výboru pro DPH je za dopravní prostředek považováno vozidlo, motocykl, ale i vozidla pro přepravu nemocných a raněných, zemědělské traktory, ale i elektricky poháněné invalidní vozíky, pokud slouží a jsou určeny k přepravě zboží a osob.

5.1. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Na rozdíl od zákona o dani z přidané hodnoty SZDPH neobsahuje žádné ustanovení, které by souhrnně vypočítávalo základní pojmy užívané v zákoně, jak je tomu v tuzemské právní úpravě v § 4.

Obsah pojmů se však v zásadě žádným způsobem neliší, neboť vychází z definic obsažených ve Směrnici. Pojem nový dopravní prostředek je tak například definován v § 11 odst. 11 a 12 SZDPH zcela shodně jako v § 4 ZDPH.

6. Daňové subjekty

Daňovými subjekty jsou dle zákona o DPH osoby:

- a) povinné k dani § 5 ZDPH,
- b) identifikované k dani § 96 ZDPH,
- c) evidované k dani § 88 ZDPH,
- d) které zákon nepovažuje za osoby povinné k dani § 5 odst. 3 ZDPH.

6.1. *Osoby povinné k dani*

Dle ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH jsou všechny fyzické nebo právnické osoby uskutečňující ekonomickou činnost osobami povinnými k dani.

Jedná se o osoby, které jsou již plátcí daně nebo jsou potencionálními plátcí a které přicházejí v úvahu při povinné nebo dobrovolné registraci za plátce. Okruh povinných osob není žádným způsobem teritoriálně omezen, jedná se o osoby tuzemské, ale i osoby z jiných členských států nebo dokonce z třetích zemí, pokud na území České republiky mají sídlo, místo podnikání, nebo se zde obvykle zdržují.

Za osobu povinnou k dani se považuje i skupina dle ustanovení § 5a ZDPH. Skupinou se dle tohoto ustanovení rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrovaná k dani jako plátce dle § 95a ZDPH. Každá osoba může být dle zákona součástí pouze 1 skupiny a nesmí být zároveň členem sdružení dle § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Důležitým pojmem pro posouzení, zda se jedná o osobu povinnou k dani je pojem „ekonomická činnost“, který je definován v ZDPH jako činnost, kterou osoba povinná k dani uskutečňuje samostatně, soustavně a na vlastní zodpovědnost, jedná se tedy o poskytování služeb, činnost výrobců a obchodníků, činnosti dle zvláštních zákonů jako například činnost vědecká, literární, ale i činnost právníků a inženýrů. Za ekonomickou činnost je považováno také využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání příjmů, z čehož plyne, že za ekonomickou činnost lze považovat i například nájem nemovitostí. Domnívám se, že

v souvislosti s nájmem nemovitostí je třeba zmínit stanovisko Ministerstva financí ČR ze dne 3. 8. 2004, které se věnuje nájmu bytů a nebytových prostor členům družstva. Prezentovaný právní názor dochází k závěru, že nájem poskytnutý členům družstva fyzickým osobám není předmětem daně, zatímco nájem poskytnutý členům družstva právnickým osobám je předmětem daně. Ministerstvo svůj právní názor opírá o tvrzení, že účelem pronájmu bytů fyzickým osobám není získání majetkového prospěchu, ale zajištění bytových potřeb členů, právnické osoby pak nemohou mít ze samé podstaty bytové potřeby a slouží tedy k zajištění ekonomických příjmů družstva. Zde však cítím nutnost připomenout, že družstva mohou být dle § 221 zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů založena k různým účelům, ne jen k zajištění bytových potřeb. Dle mého názoru je nájem hrazený členy družstva příjmem družstva, kde je pak v souladu se stanovami užit k určitému účelu, zde k zajištění bytových potřeb členů. Dle mého názoru je tedy možné, aby v případě, kdy je to pro osobu povinnou k dani výhodnější, považovala nájem za předmět daně a to zejména v tom případě, kdy by bylo vhodné, aby mohla uplatit odpočet daně.²¹

Ekonomická činnost se může sestávat z několika postupných transakcí. Je-li činnost vykonávána bezúplatně, pak nejde o ekonomickou činnost ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Stejný závěr naprosto zřetelně vyplývá z judikatury Soudního dvora jako příklad uvádím rozsudek **C-89/81 Hong Kong Trade**, kdy společnost poskytovala poradenství firmám, které měly zájem obchodovat s obchodníky z Hong Kongu, tyto své služby poskytovala bezplatně ve všech případech, dle rozsudku nemohla být v žádném případě považována za osobu povinnou k dani.

Dle judikatury Soudního dvora např. rozsudku **C-268/83 Rompelman** musí být přípravné úkony podnikatele jako pořízení majetku a dle mého závěru analogicky i úkony závěrečné posuzovány také za ekonomickou činnost. Z toho vyplývá, že společnost má právo být registrovaná jako plátce DPH a má právo uplatnit odpočet daně na vstupu a to i tehdy pokud záměr podnikatele započít s ekonomickou činností není uskutečněn, jak bylo konstatováno v judikátu **C-110/94 INZO**.²²

²¹http://cds2005.mfcr.cz/DPH/archiv/DPH_bytdruzstvo.html[cit. 2011-11-27]

²²LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*. 7. aktualizované. Olomouc: ANAG, 2010. Předmět daně, s. 44-45.

Problematice ekonomické činnosti se věnoval Soudní dvůr například i v rozsudku **C-230/94 Renate Enkler**, v němž se zaměřil na posouzení splnění podmínky soustavnosti ekonomické činnosti, kdy paní Enklerová při koupi karavanu uplatnila odpočet daně na vstupu s tím, že karavan bude využívat k ekonomické činnosti (pronájem). Tuto činnost ve velmi malém měřítku provozovala po dobu dvou let, kdy většina příjmů z pronájmu plynula z pronájmu karavanu společnosti jejího manžela, po dvou letech pak oznámila, že karavan bude využívat pouze pro soukromé účely. Finanční úřady shledaly její jednání za účelové a následně jí doměřily daň uplatněnou na vstupu. Evropský soud v tomto případě rozhodl, že je pouze na posouzení národních soudů, zda se jedná o ekonomickou činnost či nikoliv a jako vodítko zde vymezil některá další kritéria, ke kterým by mělo být přihlédnuto např. doba, na kterou byl majetek najat, celková výše výdělků a počet zákazníků.²³

Ekonomickou činností není dle ZDPH činnost, která je vykonávána v rámci pracovněprávního nebo jiného obdobného vztahu. Osoba povinná k dani musí vykonávat ekonomickou činnost vlastním jménem a na vlastní účet a na vlastní zodpovědnost. Zaměstnanec však vykonává činnost jménem svého zaměstnavatele a rizika zde nese opět zaměstnavatel. Zákon o dani z přidané hodnoty nepovažuje za osobu povinnou k dani ani osobu, jejíž příjmy jsou zdaňovány dle § 6 zákona o daních z příjmů, např. jednatel. Tato úprava je v rozporu se Směrnicí a rozsudky Soudního dvora jako příklad uvádím rozsudek **C-355/06 Van der Steen**, dle kterého činnost jednatele a společníka není ekonomickou činností jen tehdy, pokud je vykonávána v pracovním poměru.²⁴

6.2. Osoby osvobozené od uplatňování daně

Osobou osvobozenou od daně je dle ustanovení § 6 ZDPH osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, jejíž obrat nepřesáhl částku 1.000.000,- Kč za nejvýše

²³http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V6&T2=1994&T3=230&RechType=RECH_naturel&Submit=Search [cit. 2011-11-27]

²⁴<http://www.danepravo.cz/evropska-danova-judikatura/dph-evropska-danova-judikatura-sekce-podnikatel/zdanitelna-plneni-ekonomicka-cinnost-a-osoby-povinne-k-dani/sluzby-poskytovane-spolecnikem-spolecnosti-se-kterou-ma-spolecnik-uzavren-pracovnepravni-vztah/> [cit. 2011-12-06]

12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, pokud zákon nestanoví jinak. Z této definice vyplývá, že se dané ustanovení nevztahuje na osoby z jiných států, které nemají v tuzemsku provozovnu. S účinností od 1. 1. 2015 bude snížena hranice pro obrat na částku 750.000,- Kč, účel je jasný - naplnit státní pokladnu, neboť většina i drobných živnostníků bude mít povinnost zdaňovat svou marži. Tento krok by měl dle předpokladů do státního rozpočtu přinést částku do 10 mld. Kč. Problémem dle mého názoru však bude vznik druhotných nákladů pro firmy, které spadnou do režimu DPH, protože většina si již nezvládne sama vést účetnictví, resp. daňovou evidenci a budou muset využít služeb externích účetních, což je bude ještě více zatěžovat náklady v době hospodářské krize.

Pokud osoba povinná nepřekročí zákonem stanovený obrat, může se dobrovolně registrovat k dani za podmínek stanovených v § 95 odst. 7 ZDPH vyjma osoby povinné se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet (§ 95 odst. 10 ZDPH).

Toto osvobození se týká pouze tuzemských osob a do obratu se tak započítávají pouze plnění uskutečněná ve státě, v němž je tato osoba rezidentem (ve státě, kde má sídlo nebo bydliště). Dle judikatury zejména rozsudku **C-97/09 Schmelz** může osoba toto osvobození uplatňovat pouze ve státě, kde je rezidentem, pokud tedy osoba vyvíjí ekonomickou činnost pouze ve státě A a bydliště má ve státě B (v tuzemsku), nemůže ve státě A využít případného osvobození. Uvedený postup je přípustný dle soudu vzhledem k tomu, že je ve veřejném zájmu zamezit daňovým únikům a vyvinout co největší účinnost daňové kontroly, když by bylo velice administrativně náročné a vyžadovalo by to spolupráci všech daňových úřadů společností, zajistit dohled nad případnou povinností registrovat se k dani při překročení obratu v rámci všech států EU.²⁵

Obratem se dle zákona o dani z přidané hodnoty rozumí obecně souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Definice byla zpřesněna novelou účinnou od 1. 1. 2009, protože plně neodpovídala Směrnici. Dříve používané pojmy příjmy a výnosy byly nahrazeny pojmem úplata. Definice obratu prošla

²⁵<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:346:0012:02:CS:HTML>[cit. 2011-11-27]

skutečně bouřlivým vývojem a to jak znění v zákoně tak i výkladová stanoviska, která se postupně měnila, aniž by se měnilo znění zákona. Díky tomuto nešvaru se řada drobných podnikatelů dostala do velkých problémů, protože změnu výkladu definice obratu nezaznamenala, překročila obrat, když tato skutečnost byla zjištěna až při kontrole Finančního úřadu a to s fatálními následky pro daňový subjekt. Do obratu se tedy zahrnuje úplata za uskutečněná plnění, kterými jsou zejména zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 54 až § 56 ZDPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně a to ke dni jejich uskutečnění, ať již je úplata přijatá před nebo po uskutečnění plnění. Do obratu se nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Změna definice pojmu obrat přinesla problémy zejména obcím, které dosud nebyly plátcí DPH, kdy dle § 95 odst. 10 ZDPH se musí registrovat k dani, pokud obec uskutečňuje ekonomickou činnost, která je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, např. pronajímá obecní byty, sleduje obrat za pronájem bytů, ale není povinna se registrovat dle § 95 odst. 10 ZDPH a to i tehdy, pokud by obrat za pronájem dosáhl 1 mil. Kč. Jestliže vedle pronájmu bytů uskuteční zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně (např. prodá pohled obce) je povinna se registrovat, jakmile obrat (součet) plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně, plnění za ekonomickou činnost a plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně, např. za pronájem bytů a prodeje pohledů, v součtu překročí 1 mil. Kč za bezprostředně předcházejících 12 kalendářních měsíců.²⁶

6.3. Plátce daně

V ustanovení § 94 ZDPH jsou zakotveny hmotněprávní podmínky, při jejichž splnění se osoba povinná k dani stává plátcem, na toto ustanovení navazuje § 95 ZDPH, který stanoví procesní podmínky pro registraci k dani osob povinných k dani.

Osoba povinná k dani se stává plátcem, pokud překročí limit uvedený v § 6 ZDPH. Dále se osoba povinná k dani registruje jako plátce dle případů vyplývajících z ust. § 94 odst. 2 až 20

²⁶<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/mfcr-uplatnovani-dph-samospr-celky-2009/1001635/59567/?rtc=3>[cit. 2011-11-27]

ZDPH jako příklad uvádím okamžik, kdy osoba povinná k dani pořídí z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, dále případ kdy osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba založí v tuzemsku provozovnu – plátcem se poté stává ke dni vzniku provozovny. V současné době díky rozvoji internetového obchodu přibývá na důležitosti ustanovení § 94 odst. 17 ZDPH, dle něhož se plátcem stává osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu a uskutečňuje zasílání zboží dle § 18 ZDPH do tuzemska a v běžném kalendářním roce přesáhne hodnota zboží zaslaná do tuzemska částku 1.140.000,- Kč, plátcem se poté stává dnem, kdy byla částka překročena. Pokud by se jednalo o zboží, které je předmětem spotřební daně, stala by se osoba plátcem okamžikem prvního dodání tohoto zboží. Osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v České republice se stává plátcem, pokud pořizuje zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží bez daně přesáhne v běžném kalendářním roce částku 326.000,- Kč. Do limitu se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, která je předmětem spotřební daně.²⁷

V České republice existuje celostátní registr plátců DPH, který spravuje Generální finanční ředitelství, který obsahuje informace o plátcích, zde si může každý ověřit, zda je jeho obchodní partner plátcem DPH či nikoliv. Tento registr nabývá na významu zejména v důsledku zakotvení ust. § 92a - § 92e ZDPH (přenesení daňové povinnosti v rámci tuzemska).

6.4. Osoby nepovinné k dani

Osoby nepovinné k dani nejsou v zákoně nijak obecně definovány, jedná se o osoby, které neuskutečňují ekonomickou činnost a nelze je tedy zahrnout pod definici § 5 odst. 1 ZDPH. V praxi se tak může jednat o instituce, které působí v oblasti veřejné správy, zájmová sdružení, nebo občana, pokud neuskutečňují ekonomickou činnost.

²⁷ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. s. 612 – 624.

Dále do této skupiny můžeme podřadit obchodní společnosti, které nevykonávají žádnou činnost pouze vlastní – drží akcie jiných společností nebo obchodní podíly na jiných společnostech. Této problematice se věnovat Soudní dvůr v kauze **C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro** (dále EDM), v níž byla řešena problematika, zda půjčení peněžních prostředků na úrok společností, v nichž držela společnost EDM účast, je ekonomickou činností. Soudní dvůr otázku uzavřel s tím, že dividenda z účasti společnosti EDM není ekonomickou činností, avšak úroky z půjček poskytnuté společností, ve kterých má podíl, nemůže být vyjmut z předmětu daně, tj. tyto společnosti jsou osoby povinné k dani.²⁸

6.5. Osoby identifikované k dani

Osobou identifikovanou k dani je dle § 96 ZDPH taková právnická osoba, která není osobou povinnou k dani a která pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku a celková hodnota pořízeného zboží bez daně překročí v běžném kalendářním roce částku 326.000,- Kč. Osobou identifikovanou k dani se pak tato právnická osoba stává dnem, ve kterém byla tato částka překročena. Do celkové hodnoty zboží se nezapočítává hodnota zboží podléhající spotřební dani a hodnota nového dopravního prostředku.

Dále je osobou identifikovanou k dani právnická osoba, která v tuzemsku pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně. Tato osoba se pak stane osobou identifikovanou k dani prvním dnem, kdy takovéto zboží nebo dopravní prostředek pořídila. Povinnost přiznat a zaplatit daň má poté osoba již z první dodávky zboží, které podléhá spotřební dani, nebo z prvního pořízení nového auta z jiného členského státu.

V obou případech je osoba identifikovaná k dani povinna předložit přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty dle § 97 ZDPH a to do 15 dnů ode dne, kdy překročila limit 326.000,- Kč, nebo ode dne kdy pořídila nový dopravní prostředek, případně zboží podléhající spotřební dani.

²⁸ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*. 7. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. s. 35-36.

Právnícká osoba se může stát osobou identifikovanou k dani i z vlastního rozhodnutí, pokud se dobrovolně přihlásí k registraci k dani a to i v tom případě, když hodnota pořízeného zboží nedosahuje stanovený limit. Osobou identifikovanou k dani se poté stává dnem účinnosti rozhodnutí o registraci k dani.

Osoby identifikované k dani nemají nárok na odpočet daně ani na vrácení daně, tyto osoby se registrují za účelem odvedení daně místně příslušnému finančnímu úřadu (zboží je v jiném členském státě poté účtováno bez daně a ony daň uhradí v České republice).²⁹

6.6. Osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku

Touto osobou se rozumí dle § 108 odst. 2 ZDPH osoba registrovaná k dani v jiném členském státu, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu, nebo zahraniční osoba, která nemá v tuzemsku sídlo. Tento pojem je důležitý zejména při uskutečňování intrakomunitárních plnění, tj. při dodání nebo pořízení zboží z jiného členského státu nebo naopak do jiného členského státu a poskytnutí služby osobám registrovaným k dani v jiném členském státu, případně když tyto osoby poskytnout služby tuzemskému plátcí.

Je nutné uvést, že pokud zahraniční osoba nebo osoba registrovaná v jiném členském státě má v tuzemsku provozovnu, ale uskutečňuje plnění, kterého se provozovna žádným způsobem neúčastní, pak se považuje za osobu povinnou k dani neusazenou v tuzemsku. Tato podmínka je splněna vždy, pokud se do poskytnutí služby nezapojí ani materiální ani osobní složka této provozovny. Tato podmínka je splněna i přes skutečnost, když provozovna poskytuje administrativní výpomoc při realizace poskytnutí služby, např. při vymáhání dlužné částky, vystavení faktury.³⁰

²⁹<http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=53303>[cit. 2011-11-27]

³⁰ PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2010*. Praha: Anag, 2010. § 108, s. 350 - 352.

6.7. Zahraniční osoba

Pro účely vrácení daně a pro vznik povinnosti přiznat daň zejména u služeb poskytovaných touto osobou je dle § 4 odst. 1 písm. h) ZDPH definována zahraniční osoba, tj. osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo, místo podnikání ani místo pobytu.

6.8. Osoba povinná přiznat a zaplatit daň

Ustanovení § 108 ZDPH upravuje konkrétně osoby, které mají povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty u plnění s místem plnění v České republice. V ostatních případech je nutné postupovat dle úpravy v daném členském státě, případně dle Směrnice, pokud se jedná o kogentní ustanovení. Hrozí zde však nebezpečí, že stát ač měl Směrnici implementovat, tak dosud neučinil, nebo není implementována do právního řádu správně, jak se často stává i v České republice.

Osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je především plátce daně, který uskutečňuje zdanitelné plnění v tuzemsku, vyjma plnění dle § 92a a násl. ZDPH (do 1. 4. 2011 pouze zvláštní režim při dodání zlata, po novele ještě odpad uvedený příloze č. 5, od 1. 1. 2012 stavební a montážní práce, atd.), a další vyjmenované osoby, které při splnění zákonem stanovených podmínek mají povinnost přiznat a zaplatit daň. Povinnost přiznat a zaplatit daň má tedy plátce, kterému byla poskytnuta služba dle § 9 odst. 1 ZDPH osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku, dále plátce nebo osoba identifikovaná k dani, pokud přijali plnění od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku a to služby vztahující se k nemovitosti, přepravu osob, služby uvedené v § 10b ZDPH (kulturní, vzdělávací apod.), stravovací služby, dodání zboží s montáží nebo instalací, dodání plynu, elektřiny, tepla a chladu soustavami nebo sítěmi, nebo krátkodobý pronájem dopravních prostředků. Osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je dále např. i osoba, která vystaví doklad, na němž uvede daň, ale není jejím plátcem.³¹

³¹ DOUŠOVÁ, Andrea ; BENDA, Václav; HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty*. Praha : WoltersKluwer ČR, a. s., 2010. Daňové subjekty, s. 28-29.

6.9. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Pokud mluvíme o povinných subjektech SZDPH definuje zejména

a) „zdanitelnou“ osobu v § 3, která je obdobou osoby povinné k dani, dle ZDPH „Zdanitelnou“ osobou je každá osoba, která vykonává nezávisle jakoukoliv ekonomickou činnost bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Zákon dále uvádí, že pro pojem ekonomickou činnost bude užívat legislativní zkratku podnikání, když za podnikání považuje činnost výrobců, obchodníků, dodavatelů služeb, ale i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem dosahování příjmu z tohoto majetku.

b) „zahraničnou“ osobu v § 5, která v sobě zahrnuje pojmy zahraniční osoba a osoba povinná k dani v tuzemsku neusazená dle ZDPH

Dle § 5 odst. 1 SZDPH je zahraniční osobou právnická nebo fyzická osoba, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu a která podniká v zahraničí. To znamená, že pod tento pojem jsou zahrnuty osoby z členských států EU, tak i osoby z třetích zemí, což je hlavním rozdílem od české úpravy.

c) právnickou osobu, která není zdanitelnou osobou v § 7

Právnická osoba, která není zdanitelnou osobou (obdoba naší osoby identifikované k dani), má povinnost registrovat se k dani v případě, že jí bude dodáno zboží z jiného členského státu v částce překračující 13.971,75 EUR.

7. Místo plnění

Místo plnění je z hlediska daně přidané hodnoty velice důležité, když určuje místo zdanění, tj. místo, kde má být daň přiznána a uhrazena, popřípadě kde se uskutečňuje osvobozené plnění. Z pravidel pro uplatňování daně při poskytnutí služeb v rámci Evropské unie vyplývá, že plátcem nemusí být vždy osoba, která službu poskytuje.³²

7.1. Dodání zboží v tuzemsku

Právní úprava místa plnění při dodání zboží v tuzemsku je obsažena v § 7, § 7a, § 8 ZDPH. Předmětem daně jsou pouze ta dodání zboží a převody nemovitostí, jejichž místo plnění se nachází na území České republiky, přičemž místo plnění je určováno dle právní fikce a nemusí souhlasit s místem fyzického dodání zboží. Základní členění jednotlivých kategorií dodání zboží pro účely určení místa plnění se odvíjí od skutečnosti, zda je dodání zboží spojeno s přepravou, nebo zasíláním zboží, případně s jeho montáží.

7.1.1. Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti

Místem plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti bez odeslání nebo přepravy je místo, kde se zboží nachází v době uskutečnění dodání. Pokud je dodání zboží uskutečněno s odesláním nebo přepravou, je místem plnění místo, kde se zboží nachází při započítání s přepravou nebo jeho odesláním. Přeprava nebo odeslání může být provedeno prodejcem, kupujícím, případně jimi zmocněnou třetí osobou. Pokud je tedy zboží odesláno z České republiky do jiného členského státu nebo do zahraničí, je místem plnění tuzemsko vyjma případu, když by daná transakce splňovala podmínky pro osvobození od daně. V případě, že je přeprava či odeslání zahájeno ve třetí zemi, pak je místem plnění místo, kde vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň při dovozu zboží.

³² PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2010*. Praha: Anag, 2010. § 7, s. 41 - 44.

Soudní dvůr se několikrát věnoval pojmu nemovitost a to např. v rozsudku **C-166/05 Heger**, kde byl vysloven jeden ze základních znaků nemovitosti a to podmínka, že nemovitost se váže k určité části zemského povrchu.³³

V případě, že dodání zboží je spojeno s jeho instalací či montáží, je místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Toto ustanovení se nevztahuje na případy, kdy je zboží určeno k montáži a montáž si příjemce zboží provede sám, případně ji provede 3. osoba a dodavatel zboží nemá za tuto montáž zodpovědnost. Výkladovým problémem jsou však pojmy montáž a instalace, které nejsou definovány ani v ZDPH ani ve Směrnici, tomuto problému se věnoval několikrát Výbor pro DPH a dále Soudní dvůr, když je vždy nutné posuzovat, zda provedené práce nepředstavují větší část nákladů než samotné plnění (zboží), které je dodáno, v opačném případě by se totiž jednalo o poskytnutí služby.

Pokud je zboží dodáno na palubě lodi, letadla nebo vlaku během přepravy, považuje se za místo plnění místo zahájení přepravy s tím, že zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu, což znamená, že při jízdě vlakem z Paříže do Prahy se považuje za místo plnění Paříž, při zpáteční cestě je místem plnění Praha. Jak bylo uvedeno výše na určení místa plnění, případně zda je předmětem daně v daném členském státě, nemá vliv místo registrace lodi či letadla.

7.1.2. Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu

Při dodání tepla, elektřiny, plynu nebo chladu pomocí přepravní nebo distribuční soustavy obchodníkovi je místem plnění místo, kde má tento obchodník sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, nemá-li jej pak místo jeho pobytu. Obchodníkem se dle § 7a odst. 2 ZDPH rozumí osoba, která toto zboží nakupuje zejména za účelem dalšího prodeje a jejíž vlastní spotřeba je zanedbatelná.

Pokud není toto zboží dodáno obchodníkovi, je místem plnění místo, kde je toto zboží spotřebováno.

³³<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005CJ0166:CS:HTML>[cit. 2011-11-27]

Dále je nutné uvést, že pokud je např. plyn dodán v automobilových cisternách, postupuje se při určení místa plnění dle obecného pravidla uvedeného v § 7 ZDPH.³⁴

7.1.3. Místo dodání při zasílání zboží

Zasílání zboží je definováno v § 18 ZDPH jako dodání zboží do jiného členského státu z tuzemska, pokud je zboží odesláno do jiného členského státu prodávajícím, příjemcem nebo jimi zmocněnou třetí osobou pro osobu, pro kterou pořízení zboží z ČR není předmětem daně, vyjma případu, kdy je toto zboží ještě instalováno nebo montováno, případně se jedná o dodání nového dopravního prostředku, nebo elektřiny, tepla a chladu. Zasíláním se rozumí i dodání zboží z jiného členského státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě osobě, která není ani plátcem ani osobou identifikovanou k dani. Dále upozorňuji, že § 18 ZDPH upravuje i povinnost plátce registrovat se i mimo území ČR, toto ustanovení však považuji pouze za upozornění na povinnost registrovat se k dani v jiném členském státě, když plátce tuto povinnost má pouze v případě překročení limitu, který stanovuje příslušný členský stát, kam je zboží zasíláno, ve své národní legislativě.

Místem plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, která je jeho příjemcem. Toto pravidlo se uplatní, pokud objem zaslaného zboží příjemcům v jiném členském státě, kterými jsou osoby nepovinné k dani a osoby pro, které je dodání zboží osvobozené od daně, překročil v kalendářním roce limit stanovený členským státem, kam se zasílání uskutečňuje. Toto plnění pak není předmětem daně v tuzemsku a není v tomto případě ani předmětem daně pro příjemce. Český plátce tak v České republice toto plnění vykazuje v daňovém přiznání, ale jako dodání zboží do jiného členského státu formou zasílání a neuvádí jej do souhrnného hlášení.

V případě, že plátce, který zasílá zboží do jiného členského státu, nepřekročí limit stanovený členským státem, je oprávněn dle § 8 odst. 4 ZDPH provést volbu místa plnění tak, že místem plnění je země, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná dle § 7 odst. 2 ZDPH, nebo oznámit správci daně, že za místo plnění bude považovat místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy v souladu s § 8 odst. 1 ZDPH. Pokud volbu

³⁴ <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=79100> [cit. 2011-11-27]

neprovede, je místo plnění vždy v členském státě, kde byla přeprava nebo odeslání zahájeno. Výše uvedené se nevztahuje na zboží podléhající spotřební dani, když zde je místem plnění vždy místo (členský stát), kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy, což logicky vyplývá i z české úpravy, kdy povinnost registrovat se k dani má osoba z jiného členského státu, případně zahraniční osoba okamžikem, kdy uskuteční dodání zboží, které je předmětem spotřební daně.

V případě, že plátce dováží zboží z třetí země, které následně odešle do dalšího členského státu, považuje se zboží za odeslané z členského státu, do které plátce uskutečnil dovoz, pokud nebyl překročen limit pro zasílání zboží a plátce si dobrovolně nezvolil, že daň bude uplatňovat ve státě, kde bylo zasílání ukončeno.³⁵

7.2. Dodání služeb

S účinností od 1. 1. 2010 došlo díky novele zákona o DPH k významným změnám ve stanovení místa plnění u služeb, jedná se o důsledek novelizace evropské směrnice č. 2006/112/ES jež upravuje jednotný systém DPH směrnicí č. 2008/8/ES ze dne 12. 2. 2008. Do konce roku 2009 vycházelo základní pravidlo pro stanovení místa plnění u služeb z principu zdanění v zemi původu, tzn. v místě, kde má poskytovatel služby sídlo, místo podnikání, pobytu, případně místo, kde se obvykle zdržuje. Pokud poskytovatel poskytl službu prostřednictvím své provozovny, pak bylo místem plnění místo, kde je provozovna umístěna. U mnoha služeb stanovoval ZDPH v § 10 místo plnění naprosto odlišně od obecného.³⁶

Dle preambule směrnice č. 2008/8/ES by mělo docházet ke zdanění služby poskytnuté osobě povinné k dani v místě její skutečné spotřeby, nikoliv jak tomu bylo doposud v místě, kde je usazen poskytovatel. Z administrativních a politických důvodů bylo však nutné z tohoto pravidla stanovit určité výjimky, tyto by však neměly představovat nadměrnou zátěž pro

³⁵ PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 5. 2010*. Praha: Anag, 2010. § 7, s. 42 - 48.

³⁶ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*. 6. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2009. 312 s.

obchodníky. V případě, že dojde k poskytnutí služby osobě nepovinné k dani, platí i nadále obecné pravidlo, že ke zdanění dojde v místě, kde je usazen poskytovatel. Dle mého názoru způsobila tato změna určitý výpadek v příjmech plynoucích z daně z přidané hodnoty v tuzemsku, když hospodářství České republiky je v zásadě postaveno na poskytování služeb, protože vyjma 3 velkých výrobců automobilů zde nemáme výrobní podniky a mnoho služeb je poskytováno subjektům se sídlem v jiných členských státech, příjem z výběru daně z přidané hodnoty pak plyne nově do státních rozpočtů sousedních členských států EU.

7.2.1. Základní pravidla pro dodání služby

Při určení místa plnění při poskytnutí služby musíme v současné době postupovat ve dvou krocích a to:

- a) identifikovat osobu příjemce služby (zda se jedná o osobu povinnou k dani nebo osobu nepovinnou k dani),
- b) identifikovat konkrétní službu (zda budeme postupovat dle základního pravidla obsaženého v § 9 ZDPH, nebo dle ustanovení, jež upravují výjimky, tj. § 10, § 10a až § 10d, § 10j, § 10k ZDPH)³⁷.

Tradiční definici osoby povinné k dani, kterou nalezneme v § 5 ZDPH, nelze pro účely zjištění místa plnění užít a je nutné postupovat dle definice obsažené v § 9 odst. 3 ZDPH, neboť tato zahrnuje :

- a) osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytovány, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně (dle Preambule k směrnici č. 2008/8/ES je výjimkou použití služby výlučně pro osobní spotřebu osob povinných k dani a jejich zaměstnanců),
- b) osobu identifikovanou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.³⁸

³⁷ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*. 7. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. 330 s.

³⁸ DVOŘÁK, Václav. Určení místa plnění u služeb. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2010, 2, s. 24-30.

Osobou povinnou k dani je tedy například obchodní společnost, která dosud nebyla registrována k dani, dále fyzická osoba podnikající se sídlem v jiném členském státě nebo třetí zemi, nebo zahraniční osoba se sídlem či místem podnikání ve třetí zemi, která uskutečňuje ekonomickou činnost.

Praktickou otázkou však je, jak poskytovatel služby zjistí, že jeho odběratelem je osoba povinná k dani. Pokud je odběratel již pro účely obchodování v EU registrován k DPH, postačí pouze předložení příslušného daňového identifikačního čísla (dále DIČ), které si poskytovatel ověří na internetových stránkách Evropské komise nebo na příslušném útvaru Ministerstva financí ČR, pokud však tato osoba nemá prozatím přiděleno DIČ, je nutné užít jiné důkazní prostředky k prokázání, že se jedná o osobu povinnou k dani jako například výpis z obchodního rejstříku nebo podobné evidence, případně potvrzení o registraci od správce daně. Základní pravidlo se užije i u osob povinných k dani, které jsou osvobozené od uplatňování daně, ale i u osob, které uskutečňují osvobozená plnění, nebo uskutečňují i plnění, která nejsou předmětem daně.

Problém může nastat u odběratele obce, nebo jiného veřejnoprávního subjektu, jestliže veřejnoprávní subjekt uskutečňuje pouze činnosti spadající do výkonu působnosti veřejné správy, protože v tomto případě se nepovažuje se za osobu povinnou k dani. Pokud však uskutečňuje i ekonomickou činnost, považuje se za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám bez ohledu na to, zda jsou poskytnuty v souvislosti s výkonem veřejné správy nebo v souvislosti s ekonomickou činností. Postačí tedy, aby obec prodávala pohledy a již je považována za osobu povinnou k dani.³⁹

Dále musím podotknout, že u fyzické osoby je třeba vždy zkoumat, zda při poskytnutí služby v pozici odběratele vystupuje jako podnikatel, nebo jako nepodnikatel, tedy pořizuje službu v rámci svého „soukromého života“, tedy jako osoba nepovinná k dani. Osobou nepovinnou k dani je tedy každý, kdo nesplňuje podmínky stanovené v § 9 odst. 3 ZDPH.

³⁹ KUNĚŠ, Zdeněk. Stanovení místa plnění při poskytnutí služby po 1.1.2010 v zákoně o dani z přidané hodnoty. *Daně a finance*. 2010, 4, s. 14-21.

V případě, že je služba poskytována osobě nepovinné k dani (tj. nepodnikatel), bude i nadále místem plnění sídlo poskytovatele resp. jeho provozovny, v tomto případě nedošlo k žádné změně. Pokud tedy firma, která je plátce, se sídlem v České republice poskytne službu, u které se místo plnění určuje dle základního pravidla, osobě nepovinné k dani, bude místem plnění vždy Česká republika bez ohledu na stát, z něž osoba nepovinná k dani pochází, tj. kde má bydliště. Pokud není tato služba osvobozena od daně, je poskytovatel vždy povinen uplatnit daň na výstupu. Ze základního pravidla však existují výjimky, jež nalezneme v § 10e, § 10f a § 10g ZDPH, v případě zahraniční osoby nepovinné k dani pak výjimky nalezneme v § 10h, § 10i, § 10j a § 10 k ZDPH, v těchto případech nesmíme základní princip použít.

Pokud je služba poskytnuta odběrateli, osobě povinné k dani, je nově od 1. 1. 2010 rozhodné pro určení místa plnění, kde má příjemce služby sídlo, místo podnikání, resp. místo, kde se nachází provozovna, byla-li služba poskytnuta provozovně. Z tohoto základního pravidla, však nalezneme výjimky, kterým se budu věnovat dále a to v § 10, 10a až § 10d a §10j ZDPH. V případě, že místo plnění není určeno podle základního pravidla dle § 9, neuvádí se poskytnutí těchto služeb s místem plnění v jiném členském státě do souhrnného hlášení, údaje o poskytnutí služby se však uvádí vždy v daňovém přiznání k DPH, které je podáváno v tuzemsku a to bez ohledu na to, kdo je osobou příjemce.

Pokud správně určíme místo plnění dle tohoto základního pravidla, případně dle pravidel uvedených v § 10 až § 10d a § 10j ZDPH musíme vyřešit ještě otázku, kdo daň přizná a odvede, zda dodavatel nebo příjemce služby. Tento problém řeší § 108 ZDPH a čl. 192a až 205 Směrnice. Pokud službu poskytne osoba povinná k dani, která není usazena v daném členském státě, kde je místo plnění, uplatní se v souladu s čl. 196 Směrnice při poskytování těchto služeb tzv. reverse charge, daň přizná a zaplatí příjemce služby, ať již je příjemcem plátce nebo osoba identifikovaná k dani. Příjemce, který přijme službu s místem plnění v České republice od osoby neusazené v tuzemsku, se dnem poskytnutí služby stává plátcem daně vyjma případu, kdy je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, jak bylo uvedeno výše.

7.2.2. Služby vztahující se k nemovitosti

Dle § 10 ZDPH bude i nadále v případě služeb vztahujících se k nemovitosti místem plnění místo, kde se daná nemovitost nachází bez ohledu na osobu příjemce, tedy na to zda je

příjemce osobou povinnou k dani nebo nikoliv. Odpovídající úprava v rámci evropského práva je obsažena v čl. 45 Směrnice. V rámci příkladného výčtu služeb se v ZDPH hovoří o službách znalce, odhadce, realitní kanceláře, o opravách, stavebních úpravách, rekonstrukci, modernizaci, stavebních pracích včetně služeb architekta a stavebního dozoru, o pronájmu nemovitostí a o ubytovacích službách. Z judikatury ale i logiky věci lze nad rámec zákonem vyjmenovaných služeb pod toto ustanovení podřadit např. služby právní (např. sepis kupní smlouvy k nemovitostem), lesnické a zemědělské práce, dekorační služby.

Z uvedeného pravidla vyplývá, že pokud se nemovitost nalézá na území České republiky, bude místo plnění při poskytnutí služeb vztahující se k nemovitosti vždy v tuzemsku a budou tedy i vždy předmětem daně v tuzemsku bez ohledu na osobu příjemce služby. Český poskytovatel (plátce), vždy uplatní českou daň z přidané hodnoty.

Při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, která se nachází v jiném členském státě, nebude poskytnutí této služby podléhat české DPH. V této souvislosti upozorňuji na skutečnost, že členské státy Evropské unie nemají v tomto případě povinnost aplikovat do svého zákona o DPH mechanismus reverse charge, pro českého plátce (poskytovatele) tak může vyvstat povinnost registrovat se k DPH v jiném členském státě Evropské unie dle jeho národní legislativy, a to i v případě poskytnutí služby osobě registrované k dani ve státě, kde se nemovitost nalézá.

I přesto, že zde není povinnost pro členské státy Evropské unie umožnit v tomto případě použití systému reverse charge, tak Česká republika tuto možnost upravila v § 108 odst. 1 písm. c) ZDPH, tj. pokud se nemovitost bude nacházet v České republice a službu poskytne osoba povinná k dani neusazená v České republice a příjemcem služby bude tuzemská osoba povinná k dani, bude mít povinnost daň přiznat a zaplatit příjemce služby.⁴⁰

⁴⁰ FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti Evropského společenství a ve vztahu k třetím zemím z účetního a daňového pohledu. *Účetnictví v praxi*. 2010, 8, s. 27-31.

V praxi se setkáváme s problémy, zda se jedná o službu vztahující se k nemovitosti, například se jedná o plnění u služeb spedičních společností. Tyto společnosti poskytují nejenom přepravní služby, ale i skladovací a další služby. V praxi je nutné zkoumat, která ze služeb je doplňková a která je službou hlavní. Například pokud se dodavatel zaváže převést určité zboží a označit je etiketami, jsou zde skladovací služby pouze doplňkem hlavní činnosti, naopak pokud se zaváže převést zboží od výrobce a uskladnit je do doby, než bude prodáno a odvezeno novým majitelem, je přeprava doplňkovou službou ke skladování.

Jak již bylo výše uvedeno, pojem nemovitost není pro účely DPH definována ani v ZDPH ani ve Směrnici, pro určení zda se jedná o nemovitost, se musíme opřít o soudní judikaturu. Soudní dvůr již několikrát řešil problematiku vymezení pojmu nemovitosti. V rozsudku **C-166/05 Heger** řešil soud otázku, zda povolení k chytání ryb je službou vztahující se k nemovitosti, povolení k lovu ryb se vztahovalo k přesně vymezeným vodním plochám, přičemž nemovitostí je dle rozsudku i vymezené území pokud je zatopeno, tj. i rybník, případně vymezený vodní tok. Služba povolení k lovu ryb se nevztahuje k protékající vodě, ale k určenému místu vodního toku, dle Soudního dvora je tedy službou vztahující se k nemovitosti. Existuje zde tedy dostatečný vztah mezi poskytovanou službou a nemovitostí, jak je vyžadováno Šestou Směrnicí v čl. 9 odst. 2.⁴¹ Dalším důležitým rozsudkem je rozsudek **C-37/08 RCI Europe**, který řeší poskytnutí služby spočívající v organizaci výměny práv na užívání rekreačních nemovitostí (timeshare) poskytovaných společnostmi RCI Europe. Tato společnost pro svoje členy organizuje výměnu práv na užívání u rekreačních nemovitostí, když velkou část členů tvořili občané Velké Británie, přičemž nemovitosti se nacházely ve Španělsku. Soudní dvůr souhlasil s interpretací španělských daňových orgánů, které tyto služby považovaly za služby související s nemovitostmi, a proto měly být zdaněny v místě, kde se nemovitost nachází.⁴²

⁴¹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005CJ0166:CS:HTML> [cit. 2011-11-27]

⁴² <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:267:0015:0015:CS:PDF> [cit. 2011-11-27]

7.2.3. Přepravní služby

Přepravní služby jsou dle mého názoru zřejmě nejčastější službou, která je v České republice poskytována, protože i firmy, které se jinak zabývají zcela jinou ekonomickou činností, často nakoupí přepravní služby vlastním jménem a poté je poskytnou resp. přefakturují 3. osobě.

Místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob a jejich zavazadel je dle § 10a ZDPH místo, kde se příslušný úsek dopravy uskutečňuje. Zpáteční přeprava je považována za samostatnou přepravu. Takže pokud český plátce uskutečňuje přepravu výlučně na území Rakouska, je tato služba předmětem daně v Rakousku a bude zdaňována dle rakouské úpravy daně z přidané hodnoty.⁴³

Z rozsudku **C-116/96 Reiseburo Binder** pak vyplývá, že pro účely zjištění základu daně při mezinárodní přepravě osob hrazené jednou částkou musí plátce zjistit základ daně tak, že částku rozdělí poměrem odpovídajícím ujetým vzdálenostem v daném státě.⁴⁴ Místem plnění při jedné přepravě osob, tak může být i v několika různých státech, pokud bude přeprava realizována ve více státech. Předmětem českého DPH bude jen ta přeprava, která se odehraje na území tuzemska, je však nutné vzít v úvahu § 70 ZDPH a dbát na případy, kdy je doprava od daně z přidané hodnoty osvobozena.⁴⁵ Přepravce pak musí vždy zjišťovat, zda není povinen registrovat se k dani v členském státě, kde se dále přeprava uskutečňuje a to i z důvodu, že je přeprava sice osvobozena, ale s nárokem na odpočet daně.

Pokud se jedná o přepravu zboží, kdy příjemce služby je osoba povinná k dani, bude se místo plnění určovat dle základního pravidla popsaného výše, tj. místo plnění se nalézá ve státě, kde má sídlo nebo místo podnikání příjemce služby. Pokud se jedná o osobu povinnou k dani, místo plnění tak vždy bude pro celý úsek přepravy v jednom státě a to ve státě, kde má příjemce služby sídlo, eventuelně provozovnu, pokud byla služba poskytnuta provozovně.

⁴³MAŠKOVÁ, Radka. Uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb poskytovaných přepravními společnostmi. *Bulletin KDP ČR*. 2009, 3, s. 29-35.

⁴⁴<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996CJ0116:EN:HTML>[cit. 2011-11-27]

⁴⁵ FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Poskytování přepravních služeb uvnitř Evropského společenství a ve vztahu k třetím zemím z účetního a daňového pohledu. *Účetnictví*. 2010, 7, s. 15-22.

V případě poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani se nepostupuje podle základního pravidla uvedeného v § 9 odst. 2 ZDPH, ale dle § 10f ZDPH. Toto ustanovení stanoví, že místem plnění je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje kromě případu, kdy se jedná o přepravu zboží mezi členskými státy. Přepravou zboží mezi členskými státy se pak rozumí přeprava, kdy místo zahájení přepravy a místo ukončení přepravy je na území dvou různých členských států a to bez ohledu na vzdálenost. V tomto případě je místem plnění místo, kde je přeprava zahájena, není tudíž nutné rozlišovat a rozpočítávat jednotlivé úseky přepravy. Pokud tedy německý dopravce provede přepravu pro českého občana pouze po území České republiky, bude místem plnění Česká republika a musí zkoumat povinnost registrovat se k dani v České republice. Pokud český dopravce uskuteční přepravu z ČR do SRN, bude se místo plnění nalézat v ČR.

Služby přímo související s přepravou zboží jako nakládka, vykládka, manipulace se zbožím budou dle § 10g ZDPH zdaňovány ve státě, kde budou skutečně poskytnuty, pokud jsou poskytnuty osobě nepovinné k dani. V případě poskytnutí služeb souvisejících s přepravou zboží osobě povinné k dani se bude postupovat podle základního pravidla, tj. místo, kde je usazen příjemce služby.⁴⁶

V případě poskytnutí přepravy, která je vázána na dovoz a vývoz zboží, je místem plnění vždy území státu, kde se daná část přepravy uskutečňuje a český úsek přepravy pak bude osvobozen od daně dle § 69 ZDPH.

I u tohoto typu služeb zákon stanoví, že pokud se bude místo plnění nacházet v tuzemsku a poskytovatelem bude osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku, použije se systém reverse charge, kdy daň uplatní plátce nebo osoba identifikovaná k dani jako příjemce služby.

⁴⁶ DRÁBOVÁ, Milena. Nová pravidla pro stanovení místa plnění u služeb. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2009, 4, s. 30-34.

7.2.4. Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy nebo podobným akcím, služby s nimi přímo související a služby organizátorů

Podle § 10b ZDPH a čl. 53 Směrnice je místem plnění u těchto služeb místo, kde tato služba skutečně probíhá. Daň z přidané hodnoty se řídí legislativou toho státu, kde je služba uskutečňována.

V rozsudku **C-327/94 Dudda**, řešil soud problém, zda zajištění ozvučení uměleckých akcí je také službou v oblasti kultury, v tomto rozsudku došel k závěru, že za služby související se považují i služby, jež jsou nutným předpokladem pro konkrétní umělecké vystoupení. Soudní dvůr došel k závěru, že jelikož poskytovatel své služby poskytuje ve státě, kde jsou skutečně spotřebovány a ve stejném státě přijímá organizátor události DPH odvedenou konečným spotřebitelem, musí být DPH zaplacená tomuto státu a nikoli státu, v němž má poskytovatel sídlo své.⁴⁷

V současné době je při pořádání výstav a veletrhů často poskytován komplex různých služeb, např. stánek na veletrhu, občerstvení, vybavení stánku, připojení k internetu, zajištění hostesek, přeprava vystavovaných předmětů, přívod elektřiny, vody atd. Pro stanovení místa plnění u těchto služeb je pak rozhodné, zda je poskytovatel vyúčtuje jako jedinou položku, jedné poskytnuté služby, nebo je rozepíše jako jednotlivě poskytnuté služby. V prvním případě je místo plnění pro všechny společné, tj. místo, kde se veletrh uskutečňuje, v druhém případě se u každé vyúčtované služby bude zkoumat místo plnění zvlášť.⁴⁸

Od 1. 4. 2011 došlo ke změně tohoto ustanovení, a to v rámci novely Směrnice rady 2006/117/ES, která měla být implementována do 1. 1. 2011 do českého právního řádu. Díky této novele došlo k zúžení rozsahu uplatnění tohoto pravidla (místo plnění na území toho státu, kde se akce odehrává) pouze na oprávnění ke vstupu na akci, včetně ostatních služeb

⁴⁷ Zápis z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců dne 25.2007 z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-195235C0/cds/KV2512007.pdf>[cit. 2011-11-27]

⁴⁸ KUNEŠ, Zdeněk. Stanovení místa plnění při poskytnutí služby po 1. 1. 2010 v zákoně o dani z přidané hodnoty. *Daně a finance*. 2010, 4, s. 14-21.

s ním přímo související (např. šatny, WC, prodej programu) a na ostatní služby poskytnuté pro osoby nepovinné k dani. V ostatních případech pak bude místo plnění posuzováno podle základního pravidla uvedeného výše.⁴⁹ Je velice sporné, které služby lze považovat za služby spočívající v oprávnění vstupu, je jasné, že jimi budou vstupenky do divadla, do kina, na výstavu, do muzea, sporné však je zda lze pod tuto množinu podřadit i např. účastnický poplatek na školení, semináři a to zejména v případě, kdy je možnost účasti nějakým způsobem omezena (např. školení se koná jen pro zaměstnance určité společnosti). Ministerstvo financí ČR se ve svých stanoviscích kloní k názoru, že se i tyto zcela uzavřené akce nebudou posuzovat ohledně místa plnění dle základního pravidla, ale podle tohoto speciálního ustanovení, k tomuto názoru se kloním i já, i když jsou známy i opačné názory, které jsou zdůvodňovány účelem a smyslem novelizace Směrnice a to, aby služby byly zdaňovány primárně ve státu příjemce, tento názor je prezentován např. v knize Směrnice EX o dani z přidané hodnoty – praktický komentář s. 245.

Dále musím upozornit na případnou povinnost českého poskytovatele při poskytnutí služeb v jiném členském státě registrovat se v daném státě k dani a to i v případě, že poskytuje služby osobě povinné k dani. V případě těchto služeb nemají totiž členské státy povinnost vtělit do svého právního systému tzv. systém reverse charge, česká právní úprava však aplikaci systému reverse charge vztahujících se na poskytnutí výše uvedených služeb obsahuje (viz § 94 odst. 9 a § 108 odst. 2 ZDPH), obdobnou úpravu zvolili i na Slovensku, která je obsažena v § 69 odst. 2 ZDPHS v návaznosti na § 16 odst. 3 ZDPHS.

Pokud tedy český plátce bude pořádat školení na Slovensku pro slovenské plátce, místo plnění této služby bude určeno dle § 10b ZDPH, tj. na Slovensku. Český plátce však nemá povinnost registrovat se na Slovensku k dani v případě, když bude aplikovat systém reverse charge, který je v obou právních řádech pro pořádání kulturních akcí zakotven. V případě, že se školení zúčastní i neplátci, bude místo plnění za poskytnutí služby opět na Slovensku, ale plátce se musí dle § 5 ZDPHS registrovat u Daňového úřadu Bratislava I před tím, než započne s poskytováním služby.

⁴⁹ SOBOTKOVÁ, Veronika. Shrnutí změn v zákoně o DPH od 1. 4. 2011. *Daně a právo v praxi*. 2011, 5, s. 14 - 20.

7.2.5. Stravovací služby

Dle § 10c ZDPH je místo plnění při poskytnutí stravovací služby ve státě, kde je tato služba skutečně poskytnuta. Do 1. 1. 2010 se tyto služby řídily pravidlem, dle kterého bylo místo plnění bylo ve státě, kde se nacházelo sídlo, případně provozovna poskytovatele. Změna nepřinesla žádný praktický posun u kamenných restaurací, které splňují definici provozovny dle ZDPH.

Definici pojmu "stravovací služby" opět v zákoně nenajdeme, pomůže nám však judikatura soudního dvora, zejména rozsudek **C-231/94 Faabor**, který definuje stravovací služby, jako sérii služeb, jejichž důsledkem je dodání pokrmu zákazníkovi, který jej zkonsumuje okamžitě na místě. Pro posouzení, zda se jedná o poskytnutí stravovací služby, nebo o dodání zboží, je nutná skutečnost, zda převažuje hodnota služeb poskytnutých v souvislosti s poskytnutím pokrmu, nebo zda převažuje hodnota zboží (např. produkty rychlého občerstvení se dle judikátu budou podřazovat za prodej zboží).⁵⁰

Nová úprava však ovlivnila místo plnění v případě poskytnutí stravovacích služeb během přepravy. Nově je místem plnění místo, kde došlo k zahájení přepravy, pokud se přeprava uskutečňuje na území Evropského unie. Zpáteční cesta se pak považuje za samostatnou přepravu. Jestliže osoba registrovaná k dani na Slovensku poskytuje stravovací službu v rychlíku, který vyjíždí z Bratislavy a cílovou destinací je Vídeň, místem plnění bude Slovensko. Pokud však vlak jede z Moskvy do Prahy a první zastávkou na území Evropské unie jsou Košice, bude místem plnění pro úsek Košice – Praha Slovenská republika, konkrétně Košice, v úseku přepravy Moskva – Košice, se bude postupovat dle § 10c odst. 1 ZDPH a bude jím místo, kde skutečně došlo k poskytnutí stravovací služby.⁵¹

⁵⁰<http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~Main/TArticles.ascx&MID=226&phContent=~EDL/ShowArticleJ.ascx&ArticleId=18070> [cit. 2011-11-27]

⁵¹ DRÁBOVÁ, Milena. Nová pravidla pro stanovení místa plnění u služeb. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2009, 4, s. 30-34.

7.2.6. Nájem dopravního prostředku

Novela účinná od 1. 1. 2010 upravila dosavadní pravidlo, kdy se u nájmu dopravního prostředku postupovalo vždy dle základního pravidla, tato úprava byla jasná a nenastávaly zde žádné výkladové problémy. Problémy nastávaly pouze při výkladu, co je dopravním prostředkem a co již ne (např. bagr a vysokozdvizný vozík). Tyto otázky jsou snad díky novele vyřešeny, neboť v § 4 odst. 3 ZDPH je definován dopravní prostředek jako vozidlo nebo jiný prostředek sloužící k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a který je obvykle k přepravě užíván. Bagry a vysokozdvizné vozíky tak můžeme z užití tohoto ustanovení vyloučit, protože se běžně neužívají pro přepravu zboží, ale jsou určeny spíše k nakládce a vykládce zboží.

Novela nám přinesla rozdělení nájmu na nájem krátkodobý a nájem dlouhodobý. U krátkodobého nájmu dopravního prostředku se postupuje dle § 10d ZDPH, dle kterého je místem plnění místo, kde byl dopravní prostředek předán zákazníkovi do držení nebo užívání.

Pokud však vycházíme z preambule Směrnice, měli bychom při stanovení místa plnění vždy vycházet z principu zdanění v místě skutečné spotřeby, dle mého názoru tak může dojít ke střetu zájmů dvou členských států v případě, kdy je dopravní prostředek předán v jednom členském státě, ale poté je převážně užíván v druhém členském státě. Mohu jen doporučit, aby bylo místo plnění určeno v místě spotřeby.

Dalším problémem je vymezení krátkodobého nájmu, když dle zákona o DPH se jím rozumí nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku a to po dobu nejméně 30 kalendářních dnů (90 kalendářních dnů v případě lodi). Jak ale vyřešit situaci, když má firma sjednan nájem dopravních prostředků, přičemž pokaždé je jí poskytnut jiný dopravní prostředek. Dle mého názoru ze smyslu ustanovení můžeme dovodit, že zde se jedná o dlouhodobý nájem nikoliv krátkodobý a to ve světle judikatury Ústavního soudu, když jazykový výklad je pouze prvotní přiblížení se k obsahu ustanovení a je důležité jej zkoumat z jiných pohledů a to výkladem logickým, systematickým a teleologickým. Ministerstvo financí ČR však zastává názor, že při rámcové smlouvě o pronájmu vozidel je třeba u každého konkrétního vozidla zkoumat dobu pronájmu, tedy časový test 30 resp. 90 dnů. Pokud bude mít firma konkrétní vozidlo v nájmu

v rámci rámcové smlouvy na dobu kratší, než 30 dnů jedná se o krátkodobý nájem, když je nutné vzít v úvahu i preambuli Směrnice, která klade důraz na zdaňování služeb v místě spotřeby.⁵²

K dalším problémům by poté mohlo docházet a dochází v případě, kdy předpokládáme, že se bude jednat o dlouhodobý nájem a v důsledku předčasného vrácení vozidla před uplynutím 30 dnů trvání nájmu se bude jednat o nájem krátkodobý. Skutečná doba nájmu by tak mohla ovlivnit místo plnění, pokud by k předání a užívání dopravního prostředku došlo v jiném státě, než má nájemce sídlo, místo podnikání resp. provozovnu. Poskytovatel služby by se tak mohl dostat do situace, že se bude muset v tomto státě zaregistrovat k dani.⁵³

Při posuzování místa plnění u dlouhodobého nájmu se postupuje dle základního pravidla uvedeného v § 9 ZDPH, je to tedy místo, kde má sídlo či místo podnikání resp. provozovnu osoba, které je služba poskytnuta.

Výjimky z těchto pravidel pak stanovuje § 10j ZDPH, která stanoví, že místem plnění je místo, kde byla služba skutečně spotřebována. Je-li místem plnění stanoveno obecně dle § 9 nebo § 10d ZDPH tuzemsko, ale ke skutečnému užití dojde ve třetí zemi, za místo plnění je považována tato třetí země. Pokud by naopak bylo místo plnění stanoveno ve třetí zemi a ke skutečnému užití by poté došlo v tuzemsku, bylo by za místo plnění považováno tuzemsko.⁵⁴

7.2.7. Poskytnutí služby zprostředkovatelem

V případě pokud je služba poskytnuta jménem a na účet osoby povinné k dani uplatní se základní pravidlo dle § 9 odst. 1 ZDPH, místo plnění bude určeno sídlem nebo místem podnikání osoby příjemce služby.

⁵² Závěr koordinačního výboru 290/09.12.09

⁵³ DRÁBOVÁ, Milena. Nová pravidla pro stanovení místa plnění u služeb. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2009, 4, s. 30-34.

⁵⁴ BENDA, Václav; PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 5. 2010*. 5. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. 58 -59 s.

Jestliže je příjemcem služby osoba nepovinná k dani, určí se místo plnění dle § 10e ZDPH. Místem plnění je v tomto případě místo, kde dochází k zajišťovanému plnění, které se určí dle § 9 odst. 2, § 10 až § 10d a § 10f až 10j ZDPH. Toto ustanovení je obdobou § 10 odst. 12 ZDPH, jež bylo účinné do konce roku 2009.

Problémem může být definování pojmu zprostředkovatele jednajícího jménem a na účet jiných osob, protože dle rozsudku **C-69/92 Komise vs. Lucembursko** je nutné základní pojmy vykládat v rámci Evropské unie jednotně jinak by mohlo docházet k dvojímu zdanění, eventuelně k nezdanění služeb. Z výše uvedeného je jasné, že při definování pojmu zprostředkovatel se nemůžeme řídit pouze českými smluvními typy obsaženými v právních normách České republiky. V souladu s výše uvedeným se za osobu zprostředkovatele považuje:

- a) osoba, která jedná jménem a na účet jiné osoby, př. zprostředkování na základě mandátní smlouvy, případně plné moci,
- b) osoba, která jedná vlastním jménem na účet jiné osoby, př. zprostředkování v rámci komisionářské smlouvy.

Za službu poskytnutou zprostředkovatelem se považuje i takové jednání, kdy např. zprostředkovatel aktivně jedná s třetími osobami, s kterými by klient zprostředkovatele mohl uzavřít obchod.⁵⁵

7.2.8. Služby spočívající v oceňování movité věci nebo v práci na movité věci

I v tomto případě záleží na skutečnosti, zda je služba poskytnuta osobě povinné k dani nebo osobě nepovinné k dani. V případě poskytnutí služby osobě povinné k dani se postupuje dle základního pravidla uvedeného v § 9 odst. 1 ZDPH.

Jestliže je však služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, musíme při určení místa plnění postupovat dle § 10g ZDPH, dle kterého je místem plnění místo, kde je služba oceňování nebo práce na movité věci skutečně poskytnuta.

⁵⁵ Závěr Koordinačního výboru č. 158/13.12.06 z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846C-9990BE13/cds/KV70307.pdf>[cit. 2011-11-27]

Považuji za nutné uvést, že ani v ZDPH ani ve Směrnici není pojem práce na movité věci definován, pro přiblížení tohoto pojmu je nutné využít judikatury soudů zejména rozsudku **C-167/95 Linthorst**, v němž soud uvedl, že práce na movité věci musí být chápány tak, že nejde o služby svou povahou odborné nebo intelektuální. Za práci na movité věci lze tedy považovat např. balení zboží, montáž zboží, digitalizace archivu⁵⁶, čištění předmětů, likvidace zboží a likvidace obalů. Práci na movité věci naopak není poskytnutí veterinárních služeb

Opraví-li tedy firma, která je plátcem DPH v tuzemsku, stroj občanovi Německa, který není podnikatel a není plátcem DPH, tato oprava se uskuteční v Německu, bude se místo plnění nacházet v Německu, český plátce se tam tedy musí registrovat a daň odvést. Pokud bude česká autoopravná opravovat auta v tuzemsku, tak bez ohledu na státní občanství zákazníka (pokud není osobou povinnou k dani) bude místo plnění vždy v tuzemsku.

Pokud tuzemský plátce provede opravu vozidla pro osobu povinnou k dani v jiném členském státě, bude místem plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH místo, kde má příjemce služby sídlo, případně provozovnu, pro kterou byla tato služba poskytnuta. Členské státy mají dle Směrnice v tomto případě povinnost implementovat do svého právního řádu tzv. systém reverse charge, když tato úprava je v tuzemsku obsažena v § 108 odst. 1 ZDPH a ve slovenské právní úpravě v § 69 odst. 3 SZDPH.

7.2.9. Poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani

Při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani, která nemá na území Evropského unie sídlo nebo místo podnikání ani provozovnu se postupuje dle § 10h ZDPH. Toto ustanovení vyjmenovává některé služby, při jejichž poskytnutí je místem plnění vždy místo, kde má tato zahraniční osoba sídlo nebo místo pobytu. Jedná se o:

- a) převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva
- b) reklamní služby,

⁵⁶ Zázpis z jednání Koordinačního výboru č. 187/29.08.07 z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-A0108570/cds/KV29807.pdf>[cit. 2011-11-27]

- c) poradenské, inženýrské, konzultační, právní, účetní a jiné podobné služby, stejně jako zpracování dat a poskytnutí informací,
- d) přijetí závazku zdržet se zcela nebo zčásti uskutečňování ekonomické činnosti nebo práva uvedeného v tomto odstavci,
- e) bankovní, finanční a pojišťovací služby, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,
- f) poskytnutí pracovníků,
- g) nájem movitého hmotného majetku, s výjimkou dopravních prostředků,
- h) poskytnutí přístupu k přepravní a distribuční soustavě pro plyn nebo přenosové a distribuční soustavě pro elektřinu a poskytnutí přepravy a distribuce plynu nebo přenosu a distribuce elektřiny prostřednictvím těchto soustav, včetně poskytnutí přímo souvisejících služeb,
- i) telekomunikační služby,
- j) služby rozhlasového a televizního vysílání,
- k) elektronicky poskytované služby.

Zahraniční osoba poskytující elektronické služby může využít zvláštního režimu, který je upraven v § 88 ZDPH a přihlásit se ke zvláštnímu režimu v kterémkoliv státě Evropské unie, kde bude poté podávat daňové přiznání. Zahraniční osoba však musí podle zvláštního režimu postupovat poté při poskytnutí všech elektronicky poskytovaných služeb, na které lze uplatnit tento zvláštní režim. Stejná úprava zvláštního režimu je obsažena v § 68 SZDPH.

7.3. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Oblast místa plnění je v obou zákonech o DPH upravená stejně, vychází z obsahu Směrnice, která v této oblasti nepřipouští žádné podstatné odchylky. Místo plnění je ve slovenské právní úpravě upraveno v § 13 až 18 SZDPH, když

- a) místo plnění při dodání zboží je upraveno v § 13 SZDPH,
- b) místo plnění při dodání zboží zasilatelským způsobem je upraveno v § 14 SZDPH,
- c) základní pravidlo pro místo plnění při poskytnutí služby je upraveno v § 15 SZDPH,
- d) zvláštní pravidla pro určení místa plnění při poskytnutí služby jsou upravena v § 16 SZDPH, a to
 - v odst. 1 pro služby vztahující se k nemovitosti,

- v odst. 2 pro krátkodobý nájem dopravního prostředku,
 - v odst. 3 pro kulturní, vzdělávací, vědecké, sportovní a zábavné služby,
 - v odst. 4 pro přepravu osob,
 - v odst. 5, 6, 8 pro přepravu zboží,
 - v odst. 9 pro oceňování movité věci a práce na movité věci,
 - v odst. 10, 11 pro poskytnutí restauračních a stravovacích služeb,
 - v odst. 13 pro zprostředkování zboží nebo služby,
 - v odst. 14, 15, 16, 17 pro poskytnutí služby osobou, která nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu na Slovensku,
- e) místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je upraveno v § 17 SZDPH,
- f) místo plnění při dovozu zboží je upraveno v § 18 SZDPH.

Pokud se týká aplikace systému reverse charge při poskytnutí služeb slovenským plátcům, upraveném v § 69 SZDPH, je úprava obdobná s tuzemskou a to i v oblastech jako poskytnutí služeb vztahujícím se k nemovitostem nebo poskytnutí služeb kulturních, vzdělávacích a uměleckých, kde není ve Směrnici stanovena povinnost zakotvit využití tohoto systému do právního řádu daného členského státu, ale je dána pouze jako možnost.

8. Daňový doklad

Každý plátce musí vystavit dle § 26 ZDPH daňový doklad nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění plnění nebo do 15 dnů ode dne přijetí úplaty za zdanitelné plnění nebo za plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu, které nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání (nezisková organizace). Zákon povinnost vystavovat daňový doklad stanoví jasně, bohužel však nestanovuje přímou sankci za nedodržení této povinnosti. V případě, že podnikatel nevydá doklad s úmyslem krátiť daň, jak se nejčastěji stává u osob poskytujících služby jako u řemeslníků, může jej postihnout veřejnoprávní sankce, tj. trest za spáchání trestného činu „Neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby“ dle § 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník ve znění pozdějších předpisů. V ostatních případech není stanovena žádná sankce za nevystavení dokladu vyjma sankcí upravených v rámci daňového řádu, tj. penále za neodvedenou daň.

Údaje o dani a základu daně se na dokladu uvádí vždy v české měně. Pro přepočtení cizí měny na české koruny se použije kurz vyhlášený Českou národní bankou platný pro osobu provádějící přepočtení ke dni vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň, případně přiznat osvobození od daně. Pro účely určení kurzu se v případě dovozu zboží cestujícím, užití kurzu platný první pracovní den měsíce října roku předcházejícího dovozu zboží zveřejněný v Úředním věstníku Evropské unie.

V případě, že plátce uskutečnil několik samostatných zdanitelných plnění, může pro tyto vydat souhrnný daňový doklad a to do 15 dnů od konce měsíce, v němž se uskutečnilo první plnění. Společné údaje pro všechna samostatná zdanitelná plnění mohou být na takovém dokladu uvedeny pouze jednou, další údaje musí být uvedeny zvlášť u každého zdanitelného plnění.

Elektronický daňový doklad může být vystaven pouze v tom případě, že je opatřen uznávaným elektronickým podpisem, pokud si však poplatník doklad doručený elektronicky (mailem) vytiskne, jedná se pouze o způsob doručení a je platný. Vystavitel dokladu musí však zaručit jeho autenticitu a čitelnost. Příjemce musí doklad vytisknout, protože jinak je

neuznatelný v případě daňové kontroly. Je však nutné upozornit na skutečnost, že v případě opravy výše daně dle § 43 ZDPH je nutné, aby i při doručení dokladu elektronicky byl plátcе schopen prokázat datum obdržení opravního dokladu u plátce, pro kterého se plnění uskutečnilo, což je technicky zřejmě nerealizovatelné.

Pokud je doklad vystaven v cizím jazyce je plátcе povinen na žádost správce daně zajistit jeho překlad do českého jazyka. Listinné doklady lze naopak „elektronizovat“, ale v tomto případě musí být vždy opatřeny uznávaným elektronickým podpisem.

Plátcе daně je povinen uchovávat všechny daňové doklady po dobu nejméně 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo plnění, k němuž se doklad vztahuje. Po tuto dobu je plátcе povinen zajistit věrohodnost původu dokladu a umožnit správci daně přístup k těmto dokladům bez zbytečného odkladu. Tato povinnost je však v současné době velmi těžko splnitelná a to z důvodu, že mnoho plátců užívá tzv. termosublimační tiskárny, jejichž tisk je velmi nestálý a dochází k vyblednutí a ztrátě textu na daných dokladech. Jedinou možností je nechat si v obchodě doklad okopírovat na klasické tiskárně a znovu potvrdit, k čemuž však většina prodejců není ochotná. Za nutné považuji upozornit, že některé doklady musí být uchovávány i dobu delší než 10 let, což vyplývá z jiných právních předpisů, jako například zákon o dani z příjmů, který stanoví, že osoba, která odepisuje nemovitost má povinnost uchovat doklad o nákupu nemovitosti po celou dobu odepisování nemovitosti.

Daňovými doklady, které se vystavují v České republice, jsou zejména:

a) běžný daňový doklad,

Jedná se o základní typ daňové dokladu, který má předepsané náležitosti, ale ne předepsanou formu. Běžný daňový doklad musí obsahovat vždy základní identifikační údaje jak plátce, který uskutečňuje plnění, tak i osoby, pro kterou je plnění uskutečňováno a to daňové identifikační číslo, evidenční číslo, identifikace zdanitelného plnění (množství, název, v případě služby popis služby), datum vystavení dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, případně přijetí úplaty, dále jednotkovou cenu bez daně, eventuálně slevu, základ daně, sazbu daně a vypočtenou daň.

b) zjednodušený daňový doklad,

Zjednodušený daňový doklad lze užít, pokud je platba za uskutečněné zdanitelné plnění provedena v hotovosti, platební kartou, případně šekem a cena včetně daně nepřevyšuje 10.000,- Kč a to s výjimkou prodeje zboží, které podléhá spotřební dani z lihu a tabákových výrobků za jiné než pevné ceny stanovené pro končené spotřebitele. Oproti běžnému daňovému dokladu nemusí obsahovat informace o osobě, pro kterou se uskutečňuje zdanitelné plnění a z údajů pro stanovení daně, je zde uvedena pouze sazba daně a částka daně celkem. Na tomto dokladu musí být vždy uvedena celková cena plnění, aby bylo možné vypočítat daň v souladu s § 37 ZDPH.

c) splátkový kalendář,

Splátkový kalendář slouží jako daňový doklad pouze v tom případě, že obsahuje stejné náležitosti jako běžný daňový doklad a je součástí nájemní smlouvy, nebo je na něj v nájemní smlouvě odkázáno.

d) opravný daňový doklad,

S účinností od 1. 4. 2011 byla ze zákona vypuštěna úprava daňového vrubopisu a dobropisu a došlo ke sjednocení úpravy, kdy tyto daňové doklady se nově jednotně nazývají opravným daňovým dokladem.

e) platební doklad,

Platební doklad slouží jako daňový doklad u hromadné přepravy osob, pokud je vystaven plátcem a na dokladu jsou uvedeny údaje plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění a základní předepsané náležitosti.

f) platební kalendář,

Platební kalendář obsahuje rozpis plateb za předem stanovené období a je daňovým dokladem, pokud osoba, pro niž je uskutečňováno zdanitelné plnění, provádí tyto platby před zdanitelným plněním. Náležitosti tohoto dokladu jsou stejné jako u běžného daňového dokladu, mimo údaje o uskutečnění zdanitelného plnění nebo o datu přijetí úplaty, které nemohou být v okamžiku vystavení ještě známy. Uplatnění nároku na odpočet plátcem je

vázáno na přijetí úplaty dodavatelem, nikoliv na datum uvedeném v platebním kalendáři jako termín zaplacení platby.

g) doklad o použití,

Jedná se o daňový doklad, který se užívá zejména u zdanitelného plnění, které není užito v souvislosti s podnikáním, tj. při spotřebě plátcem samým nebo darováním, tedy nedošlo ve skutečnosti k dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu. Jeho náležitosti jsou odvozeny od běžného dokladu s tím, že má určité odlišnosti, např. uvádí se na něm účel užití.⁵⁷

V souvislosti se zákonnou úpravou daňového dokladu upozorňuji na obsah ust. § 73 odst. 5 ZDPH, který se po 8 měsících s účinností od 1. 1. 2012 opět mění, když je z něj vypuštěna druhá věta, která znemožňovala uplatnění odpočtu daně v případě, že na daňovém dokladu chyběly náležitosti rozhodné pro výpočet daně (sazba, základ daně) nebo daňové identifikační číslo. Tyto údaje si tam nemohl příjemce dokladu doplnit a to s účinností od 1. 4. 2011 do 1. 1. 2012.

8.1. Daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu

Náležitosti daňového dokladu při pořízení zboží z jiného členského státu se nijak neliší od běžného daňového dokladu vyjma toho, že některé náležitosti na něj je povinen doplnit odběratel (pořizovatel), který je povinen přiznat a zaplatit daň při pořízení zboží. Pořizovatel je povinen doplnit údaje na doklad do 15 dnů ode dne pořízení a to den pořízení, sazbu daně, daň v českých korunách a datum doplnění údajů. Datum doplnění údajů se dle českého práva považuje za datum uskutečnění zdanitelného plnění a až k tomuto dni vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň, pokud nastane před 15. dnem v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, jinak je dnem pořízení 15. den v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. V souvislosti s výše uvedeným uvádím, že množství údajů na dokladu, které postačuje k určení výše daně, musí dle judikatury postačovat i k uplatnění odpočtu daně na vstupu.

⁵⁷ BENDA, Václav Informace ke změnám zákona o DPH pro rok 2011. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2011, 1, s. 2-8.

8.2. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Úprava náležitostí daňových dokladů (dle slovenské právní úpravy faktur) je obsažena v § 71 až 76 SZDPH. Vzhledem k tomu, že Směrnice v těchto ustanoveních nepřipouští odchylku, je úprava česká a slovenská obsahově shodná. Musím však podotknout, že slovenská úprava je o poznání stručnější, nadbytečně u každého dokladu neopakuje náležitosti a společné znaky. Na rozdíl od české úpravy však ve slovenské úpravě není podrobně upraveno využití elektronického dokladu.

9. Uplatňování daně

9.1. Uplatňování daně u tuzemských zdanitelných plnění

9.1.1. Dodání zboží a převod nemovitosti

Dle § 4 odst. 2 ZDPH se zbožím rozumí pro účely DPH věci movité, teplo, chlad, elektřina, plyn a voda. Za zboží se naopak pro účely DPH nepovažují peníze, pokud jsou poskytnuty jako protihodnota za dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby. Peníze mohou být za zboží považovány pouze tehdy, pokud jsou dodány pro sběratelské účely, případně při jejich dodání výrobcem České národní bance. Cenné papíry nejsou za zboží považovány nikdy vyjma případu, kdy jsou v listinné podobě dodány emitentovi (zde se považují za tiskopis a při jejich dodání se uplatní příslušná daň).

Za dodání zboží je dle § 13 ZDPH ve smyslu rozsudku Soudního dvoru **C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV** považováno dodání zboží, při kterém dochází alespoň k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, dodání tedy není podmíněno převodem vlastnického práva, změna vlastnictví může být odložena v souladu s podmínkami v kupní smlouvě.⁵⁸ K převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nedochází v případě krádeže zboží, protože krádeží se osoba, která se jí dopustila, stává pouhým držitelem tohoto zboží a nemůže s ní nakládat jako vlastník, jak uvedl Soudní dvůr v případě **C-435/03 British American Tobacco International**.⁵⁹

⁵⁸ Rozsudek Soudu EU C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV z http://books.google.cz/books?id=nLkWKXnR7skC&pg=PA298&lpg=PA298&dq=C-320/88+Shipping+and+Forwarding+Enterprise+Safe+BV&source=bl&ots=YzGguhXfm3&sig=qGP_bFX9IHsswquzP9XmzZToUEw&hl=cs&ei=WkHiTqyNKIHKswbgxemMBA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=8&ved=0CF0Q6AEwBw#v=onepage&q=C-320%2F88%20Shipping%20and%20Forwarding%20Enterprise%20Safe%20BV&f=false [cit. 2011-12-08]

⁵⁹ Rozsudek Soudu EU C-435/03 British American Tobacco International z <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0435:CS:HTML> [cit. 2011-12-08]

Převodem nemovitosti se pro účely DPH rozumí převod nemovitosti, který se zapisuje do katastru nemovitost a dochází při něm ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření.

Za dodání zboží nebo převod nemovitosti se považuje také použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, když při jeho pořízení či vytvoření byl uplatňován nárok na odpočet daně. Plátce musí v těchto případech uplatnit daň na výstupu. Tento postup zdůvodnil Soudní dvůr v rozsudcích **C-322/99 Fischer a C-323/99 Brandenstein a v případě C-20/91 de Jong** tak, že je nutné zajistit shodné zacházení s osobou povinnou k dani vyjímající zboží z obchodního majetku a běžným zákazníkem, který kupuje zboží stejného typu.⁶⁰

Použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se rozumí:

1. trvalé použití obchodního majetku plátce pro osobní spotřebu za podmínky, že u tohoto majetku nebo jeho části byl uplatněn nárok na odpočet daně,
2. použití hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pro účely, kdy plátce nemá nárok na odpočet daně (truhlář vyrobí stůl na zakázku pro objednatele a poté se rozhodne, že si jej nechá a vybaví s ním svou kancelář),
3. poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně např. darování auta automobilkou pro charitativní účely.

Dodáním zboží je také dodání zboží do jiného členského státu, které je za stanovených podmínek osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Toto zboží musí být fakticky odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, ale neznamená to, že za dodání se považuje toto plnění až tímto faktickým odesláním nebo přepravením, jak judikoval Soudní dvůr v rozsudku **C - 409/04 Teleos**.⁶¹

⁶⁰<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3719v5050-zaklad-dane-z-pohledu-zakona-o-dani-z-pridane-hodnoty-a-z-pohl/> [cit. 2012-02-01]

⁶¹<http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/clanok.aspx?idclanok=78554&query=C-409%2f04+Teleos&type=17&tabs=16383&y=2011&eds=255&in=0&adv=0&filter=0&lockedLast=false> [cit. 2011-12-08]

Od 1. 4. 2011 je za zdanitelné plnění považováno i uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého k užívání, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně pouze v částečné výši. Plátci bude přiznán nárok na uplatnění odpočtu daně, který vznikne ve vazbě na přiznání daně na výstupu.⁶²

Předmětem daně není bezplatné poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, jehož pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč. Předmětem daně není ani bezplatné poskytnutí obchodního vzorku v rámci ekonomické činnosti nebo vrácení vratného obalu bez úplaty či za úplatu, pokud je tato úplata přímo vázána k vratnému obalu a kupujícímu je při dodání zboží zaručeno vrácení této úplaty v plné výši po vrácení obalu. Pokud však dojde k situaci, že celkový počet vratných obalů dodaných plátcem odběratelům bude za sledované období vyšší, než celkový počet obalů vrácených tomuto plátcovi, musí plátce tento rozdíl dodanit, když celkový základ daně bude vypočten násobkem počtu obalů, které nebyly vráceny a výši zálohované částky včetně daně.⁶³

9.1.2. Poskytování služeb

Poskytování služeb je upraveno v § 9, § 10, § 67, § 69 a § 70 ZDPH. Za poskytnutí služby jsou považovány všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Předmětem daně je přitom pouze poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Hranice mezi dodáním zboží a poskytnutí služby je často nejasná, určité vodítko nám poskytuje judikatura Soudního dvora např. v rozhodnutích **C-231/94 Faaborg- Gelting Linien**, kde Soudní dvůr řešil otázku, zda jsou restaurační služby poskytnutím služby nebo dodáním zboží. Věc byla uzavřena s tím, že zde jednoznačně převažují služby, které jsou zákazníkovi poskytnuty a hotové jídlo tvoří pouze jednu ze složek celého komplexu úkonů, naopak rychlé občerstvení, nelze považovat za

⁶² BENDA, Václav Informace ke změnám zákona o DPH pro rok 2011. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2011, 1, s. 2-8.

⁶³ <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-793-vratne-obaly-a-dph/> [cit. 2011-12-08]

službu, když zde nejsou poskytovány související služby se servírováním, pomoci s výběrem jídla, případně vhodného nápoje, dopravením na stůl, umytí nádobí atd.

Poskytnutím služby ve smyslu zákona o DPH je tedy například poskytnutí práva využití věci nebo práva, resp. jiné majetkově využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene a přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Dále se za poskytnutí služby za úplatu považuje i poskytnutí služby pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce např. dočasné využití obchodního majetku pro soukromé účely jak plátce, tak i jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn nárok na odpočet daně, nebo poskytnutí vlastní služby pro jiné účely než jeho ekonomické činnosti (zdarma provede opravu, bezplatné stravování zaměstnanců v restauraci apod.).⁶⁴

Za předmět daně, resp. poskytnutí služby, se nepovažuje prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku, vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě formě v nehmotném majetku, včetně poskytnutí služby jako náhrady nebo vypořádání podle zvláštních právních předpisů o nápravě majetkové křivdy, a postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí. Pokud by plátce postupoval cizí pohledávku, jedná se o osvobozené zdanitelné plnění dle § 54 ZDPH.

9.1.3. Povinnost přiznat daň na vstupu

Povinnost přiznat daň na vstupu vzniká plátcí obecně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, která se vztahuje k tomuto plnění, v závislosti na tom, která skutečnost nastane dříve.

Plátce je povinen přiznanou daň uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo v němž přijal úplatu a to v závislosti na tom, co nastane dříve.

⁶⁴ BENDA, Václav. DPH při bezúplatném poskytnutí zboží nebo služby. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2010, 3, s. 2-5.

Pokud plátce nevede účetnictví je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Jestliže však plátce přizná daň ke dni přijetí úplaty, považuje se za osobu, které vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

9.1.4. Datum uskutečnění zdanitelného plnění

Pravidla pro určení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění jsou upravena v § 21 ZDPH. Pokud je dodání zboží mezi podnikateli navzájem uskutečňováno na základě kupní smlouvy dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, pak se za datum uskutečnění zdanitelného plnění považuje den dodání zboží, tj. den převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. V případě převodu zboží dle kupní smlouvy dle občanského zákoníku (dodání občanovi) se považuje za den uskutečnění zdanitelného plnění den převzetí zboží. Jestliže je zboží převedeno v rámci dražby, je plnění uskutečněné ke dni příklepu.

Při převodu nemovitosti se za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje den předání nemovitosti, nebo den doručení listiny, v níž je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, nebo den zápisu změny vlastnického práva, a to podle toho, který nastane dříve.

Při poskytnutí služeb je dnem uskutečnění zdanitelného plnění den poskytnutí služby, nebo den vystavení daňového dokladu, pokud je vystaven před poskytnutím služby. Převod a využití práv, které se považují za poskytnutí služby, jsou uskutečněny dnem uvedeným ve smlouvě, jestliže je ve smlouvě uvedena výše úplaty. Pokud je ve smlouvě uveden pouze způsob stanovení úplaty, když její výše není přesně známa, je za den uskutečnění zdanitelného plnění považován den přijetí úplaty. Jestliže je zdanitelné plnění uskutečněno na základě smlouvy o dílo, pak se za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje den převzetí a předání díla nebo jeho části.

Při poskytnutí dílčího plnění se považuje každé dílčí plnění za samostatné zdanitelné plnění, které je uskutečněno dnem uvedeným ve smlouvě, případně dnem přijetí platby, pokud předchází dni uvedenému ve smlouvě.

V případě, že se jedná o opakované plnění (opakované dodání zboží stejného druhu, které je navzájem zastupitelné, nebo poskytnutí služby stejné povahy) pak se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období. Vzhledem k výše uvedenému, musí být na konci zdaňovacího období provedeno vypořádání opakovaných plnění realizovaných v tomto plnění. I u těchto plnění platí zásada, že daň má být přiznána ke dni přijetí úplaty, pokud tento den předchází poslednímu dni zdaňovacího období.

Při prodeji (dodání) zboží prostřednictvím automatů se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem, kdy plátce vyjme peníze nebo platební prostředky nahrazující peníze z přístroje nebo jiným způsobem zjistí výši obrátu.

U osvobozených plnění se den uskutečnění zdanitelného plnění stanoví stejně jako u zdanitelných plnění. U nájmu pozemků, staveb a bytů, které jsou osvobozeny od nároku na odpočet daně, se plnění považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního měsíce.

9.1.5. Základ daně u tuzemských zdanitelných plnění

Základem daně je součet úplat, které plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, případně od třetí osoby, když je tato částka snížena o daň. Z toho plyne, že základem daně je sjednaná cena i v tom případě, pokud není uhrazena. Při placení kartou za zboží nebo službu vstupuje částka, kterou poskytovatel služby hradí bance, za provedení transakce do základu daně z dodaného zboží či služby. V případě poskytnutí zálohy, tj. platby před uskutečněním zdanitelného plnění, je příjemce povinen z této přijaté částky přiznat daň, až na výjimku uvedenou v § 21 odst. 2 ZDPH (tuto povinnost nemá osoba, která nemá povinnost a nevede účetnictví). Základem daně je pak přijatá úplata snižena o daň.

V případě bezúplatného použití a v případech pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností je dle české právní úpravy základem daně pořizovací cena zboží nebo obdobného zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, pokud není pořizovací cena známa je základem daně součet nákladů vynaložených na dané zboží k okamžiku dodání. Je však nutné uvést, že ve čl. 74 Směrnice je jako základ daně uvedena kupní cena zboží nebo obdobného zboží, jestliže není

známa pak cena nákladová, když v případě služby je základem daně výše celkových nákladů vynaložených na službu (při poskytnutí stravovací služby zaměstnancům je základem daně součet nákladů spojených s poskytnutím služby). Považuji za nutné poukázat na skutečnost, že pokud by mělo jít o cenu obvyklou, jak je upraveno v ZDPH, bylo by to v textu Směrnice jednoznačně uvedeno, protože v původním návrhu Směrnice byl použit pojem cena obvyklá, ale v přijatém znění byl zaměněn za cenu nákladovou. Další důvod, které mě vede k závěru, že pojem cena kupní dle Směrnice se neshoduje s pojmem cena obvyklá v ZDPH, je skutečnost, že ve Směrnici jsou užívány oba tyto pojmy a Směrnice je jasně odlišuje a jak z jejího znění vyplývá, nelze je ani zaměnit. Souhlasím s názorem, že ZDPH není v souladu se Směrnicí, a proto může plátce v případě bezúplatného použití a v případech pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností určovat základ daně v tuzemsku dle ZDPH, tj. cenou obvyklou, případně aplikovat přímo Směrnici a základ stanovit ve výši nákladové ceny k okamžiku dodání. S tímto názorem se však neztotožňuje Generální finanční ředitelství, které k dané věci vydalo stanovisko, v němž uvádí, že obsah pojmu cena kupní dle Směrnice se shoduje s obsahem pojmu cena obvyklá dle ZDPH.

Judikaturou Soudního dvora došlo ke zpřesnění výkladu v případě bezúplatného použití, kdy základem daně se rozumí i zůstatková cena zboží v okamžiku vyřazení a to tehdy, když bylo zboží zakoupeno dříve, než došlo k vyřazení.⁶⁵

V zákoně o DPH je uvedeno, co musí být zahrnuto do základu daně. Jedná se zejména o jiné daně, dávky nebo poplatky, spotřební daň pokud § 41 ZDPH nestanoví jinak (zboží je umístěno do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně), daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv, dále dotace k ceně, vedlejší výdaje (např. náklady na balení, přepravu, pojištění, provize). Do základu daně se při poskytnutí služby zahrne i materiál přímo související s poskytovanou službou např. v případě elektroinstalace je do základu daně zahrnut materiál, v případě opravy pak náhradní díly. Mnoho rozsudků Soudního dvora se věnovalo problematice dotace k ceně, jako příklad uvádím rozsudek **C-353/00 Keeping Newcastle Warm** týkající se dotace k ceně v případě

⁶⁵ BENDA, Václav. DPH při bezúplatném poskytnutí zboží nebo služby. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2010, 3, s. 2-5.

poskytování bezplatného energetického poradenství, když společnost požadovala vrácení daně, kterou odvedla z této dotace, neboť dle jejího názoru, se zde nejednalo o dotaci k ceně, ale o dotaci na úhradu paušálních nákladů spojených s poskytnutím poradenství. Soud zde konstatoval, že ze smlouvy vyplývá způsob stanovení ceny a cena je přiřaditelná konkrétnímu subjektu, proto se jedná o dotaci k ceně (o úhradu ceny služby).⁶⁶ Dle judikatury Soudního dvora zejména rozsudku **C-215/94 Juergen Mohr** musí být splněna základní kritéria, aby bylo možné říct, že se jedná o dotaci k ceně. Musí se jednat o dotaci ze státního rozpočtu, z rozpočtu územních samosprávných celků nebo z grantů Evropské unie, subjekty mají povinnost poskytnout slevu v případě obdržení dotace, musí zde být vždy vazba na jednotkovou cenu a musí dojít ke zdatelnému ovlivnění ceny. Jako příklad uvádím např. dotace za ujetý kilometr, mléko do škol, dle judikatury dotací k ceně naopak není dotace za omezení produkce mléka, eventuelně dotace za ukončení určité činnosti, protože zde nedochází ke spotřebě, není poskytována žádná služba, tudíž úplata ve veřejném zájmu není úplatou za službu.⁶⁷

V případě, kdy základ daně, tj. celková cena obsahuje více dílčích plnění, které se zdaňují rozdílnou sazbou nebo jsou dokonce osvobozeny, je nutné tento celkový základ daně rozdělit na dílčí a to dle poměru zjištěném dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění pozdějších předpisů.

Do základu daně se dle § 36 odst. 1 ZDPH, který implementuje čl. 79 Směrnice, a metodické informace Ministerstva financí ČR nezahrnuje částka, kterou obdržel plátce od jiné osoby na úhradu částky vynaložené na jméno a účet této jiné osoby a to v případě, že:

- h) přijatá částka nepřevyší uhrazené částky za jinou osobu,
- i) plátce si neuplatní u plnění hrazeného za jinou osobu nárok na odpočet daně,
- j) přijatá a uhrazená částka je pro plátce průběžnou položkou, protože přijatá částka není úplatou za uskutečněné zdanitelné plnění, tj. neovlivňuje základ daně z příjmu.⁶⁸

⁶⁶<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000CJ0353:EN:PDF> [cit. 2011-12-08]

⁶⁷<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994CJ0215:EN:PDF> [cit. 2011-12-08]

⁶⁸ Informace Ministerstva financí ze dne 9. prosince 2008 č.j. 18/86 193/2008

V případě přeúčtování služeb souvisejících s nájmem tj. platby za elektřinu, vodu, plyn lze dle tohoto ustanovení postupovat, pokud v nájemní smlouvě je jasně specifikováno, jaká částka je nájmem tj. výnos pronajímatele a jaká úhrada služeb souvisejících s nájmem.

9.1.6. Základ daně ve zvláštních případech

Základ daně ve zvláštních případech upravuje nově § 36a ZDPH, který byl vložen do zákona s účinností k 1. 1. 2010 a poté byl následně novelizován s účinností k 29. 4. 2010, důvodem pro novelizaci byl odpor ze strany odborů, kdy se toto ustanovení týkalo i zaměstnaneckých výhod, jako například tzv. režijních jízdenek železničářů. Základem daně dle tohoto ustanovení je cena obvyklá (cena, která by byla dosažena při prodeji stejného majetku nebo služby), zjištěná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění pro osoby:

- a) kapitálové spojené, pokud výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,
- b) osoby blízké ve smyslu § 116 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "obč. zák."),
- c) jinak spojené osoby dle § 5a odst. 4 (takové osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna stejná osoba),
- d) osoby, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení dle § 829 obč. zák. nebo jiné obdobné smlouvy,

pokud je úplata za zdanitelné plnění nižší než cena obvyklá a osoba, pro níž je zdanitelné plnění uskutečněno nemá nárok na odpočet daně, případně pokud je úplata vyšší než cena obvyklá a plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění má nárok pouze na krácený odpočet daně.⁶⁹

9.1.7. Výpočet daně

V § 37 ZDPH je stanoven algoritmus výpočtu daně a to buď ze základu daně, nebo z částky za zdanitelné plnění (tato částka je včetně daně). Zákon nechává na vůli plátců, není-li výslovně v některém případě stanoveno jinak (viz např. § 39, § 40), aby si zvolili, zda si sjednají ceny bez daně nebo již včetně daně.

⁶⁹ BENDA, Václav . Novela zákona o DPH k 1.1.2010. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2010, 1, s. 2-5.

Dle § 37 odst. 1 se výpočet daně v základní sazbě nebo ve snížené sazbě ze základu daně provede následujícím způsobem:

$$Daň = základ\ daně \times koeficient$$

Koeficient se vypočte následujícím způsobem:

$$Koeficient = sazba\ daně / 100$$

Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná čísla a vypočtená daň se poté zaokrouhlí na celé koruny nebo se uvede v haléřích. Cena včetně daně se pro účely zákona dopočte jako součet základu daně a vypočtené daně po případném zaokrouhlení.

Pokud je úplata uvedena včetně daně postupuje plátce při stanovení daně dle § 37 odst. 2 ZDPH dle následujícího vzorce:

$$daň = koeficient \times částka\ včetně\ daně,$$

když koeficient plátce vypočte dle následujícího vzorce:

$$koeficient = \frac{sazba\ daně}{sazba\ daně + 100}$$

Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa a vypočtená daň se zaokrouhlí na celé koruny nahoru nebo se uvede v haléřích.

Cena bez daně se vypočte následujícím způsobem:

$$částka\ včetně\ daně - vypočtená\ daň.$$

Příklad:

A) Při prodeji zboží plátce potřebuje vyčíslit daň, když základ daně činí 1.000.000,- Kč a zboží podléhá základní sazbě DPH.

$$1.000.000,-\text{ Kč} \quad \times \quad 0,2000 \quad = \quad 200.000,-\text{ Kč DPH}$$

Na dokladu bude uvedeno DPH ve výši 200.000,- Kč.

B) Při prodeji byla ve smlouvě uvedena úplata včetně daně ve výši 1.200.000,- Kč, plátce nabyvatel při vyčíslení bude postupovat dle § 37 odst. 2 ZDPH, tj.

(Cena včetně DPH) 1.200.000,- Kč x 20/120 = 200.040,- Kč DPH

Základ daně bude činit 1.200.000,- Kč – 200.040,- Kč = 999.960,- Kč

Z výše uvedeného plyne, že i přes skutečnost, že na daňovém dokladu je výše celkové úplaty shodná, vypočtená hodnota DPH je rozdílná. Obojí je však považováno za správné.

Plátce postupuje dle § 37 odst. 3 ZDPH v případech, kdy plátce přijme zálohu (úplatu) před uskutečněním zdanitelného plnění. Základem daně je poté rozdíl mezi celkovou úplatou za plnění a součtem přijatých záloh. Daň bude vypočítána buď z rozdílu mezi úplatou, kterou má plátce obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění a úplatami přijatými před uskutečněním zdanitelného plnění, nebo z rozdílu mezi celkovou částkou sniženu o daň a souhrnem základů daně dle § 36 odst. 2 (zálohou sniženu o daň).

9.1.8. Základ a výpočet daně u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

V případě, že je zboží propuštěno do celního režimu volný oběh s následným umístěním do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, je základ daně stanoven bez zahrnutí spotřební daně. Obdobně se postupuje v případě pořízení zboží z jiného členského státu a jeho umístění v tuzemsku do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

U Zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a u kterého plátce uskuteční jeho dodání dle § 13 ZDPH, aniž by bylo uvedeno do režimu volný oběh, se základ stanoví dle základních ustanovení dle § 36 ZDPH, stejně se postupuje u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a plátce uskuteční jeho dodání dle § 13 ZDPH při uvedení do režimu volný oběh.

9.2. Uplatňování daně při intrakomunitárních dodávkách zboží

9.2.1. Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízení zboží je upraveno v § 16 ZDPH, když za pořízení zboží z jiného členského státu se považuje odeslání nebo přepravení zboží z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu od osoby registrované k dani v jiném členském státě.

Předmětem daně je takové pořízení, pokud je uskutečněno za úplatu osobou povinnou k dani při uskutečňování její ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena za účelem podnikání. Pořízení nového dopravního prostředku je předmětem daně bez ohledu na to, zda je pořizovatelem osoba, která není osobou povinnou k dani, tj. i občan, nebo plátce.

Důležité je uvést, že podmínkou není změna vlastnictví stejně jako při pořízení zboží v rámci tuzemska, ale pouze převod práva nakládat se zbožím jako vlastník z dodavatele, který je registrován v jiném členském státě na pořizovatele, který je plátce daně v tuzemsku.

Pořízení zboží z jiného členského státu lze rozlišit na:

1. pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě, kdy se mění vlastnický vztah – místem plnění je tuzemsko nebo členský stát, ve kterém je přeprava skončena,

Pořízením zboží od osoby registrované k dani je předmětem daně v tuzemsku, pokud je přeprava ukončena v tuzemsku. Předmětem daně je i zboží, které plátce nakoupil např. v maloobchodě od osoby registrované k dani v jiném členském státě včetně daně a toto zboží sám přepravil do tuzemska a používá jej pro svou ekonomickou činnost.

2. pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě, kdy dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele v tuzemsku,
3. přemístění zboží z jiného členského státu plátcem daně do tuzemska dle § 16 odst. 5 písm. a), b) ZDPH a přemístění zboží osobou registrovanou k dani v jiném členském

státě nebo zahraniční osobou do tuzemska dle § 16 odst. 5 písm. c), kdy účelem přemístění je vykonávání ekonomické činnosti plátcem či touto osobou,

Jedná se zejména o tyto případy, když:

- a) zboží bylo plátcem v jiném členském státě vyrobeno a je v jeho vlastnictví, přičemž výroba byla uskutečněna v rámci jeho ekonomické činnosti a v tuzemsku došlo k ukončení přepravy,
- b) zboží bylo plátcem nakoupeno v jiném členském státě od osoby registrované k dani a jednalo se o dodání zboží bez přepravy a na výstupu byla uplatněna daň členského státu prodávajícího, když plátce zakoupil toto zboží, aby s ním uskutečnil v jiném členském státě ekonomickou činnost a po ukončení této činnosti bylo přepraveno do tuzemska (pokud by toto zboží nepoužil pro svou ekonomickou činnost v jiném státě, jednalo by se o dodání zboží dle bodu 1.),
- c) zboží bylo dovezeno z třetí země a dovoz byl ukončen propuštěním do režimu volný oběh v jiném členském státě,
- d) zboží ve vlastnictví osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoby je do tuzemska přemístěno z jiného členského státu za účelem uskutečňování ekonomické činnosti a tyto osoby mají povinnost přiznat z přemístěného zboží daň v tuzemsku a tím se registrovat v tuzemsku k dani.

4. zasílání zboží do tuzemska,

Za zasílání zboží do tuzemska se dle § 18 ZDPH považuje dodání zboží z jiného členského státu osobou registrovanou v tomto státě osobě, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani, jedná se zejména o prodej přes zahraniční e-shopy. Předmětem zásilkového prodeje však nemůže být

- dodání nového dopravního prostředku,
- dodání zboží s montáží nebo instalací,
- dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu (pokud jsou dodány pro jejich osobní spotřebu).

V případě, že osoba registrovaná k dani v jiném členském státě zasílá zboží do tuzemska, když pořizovatelé jsou osoby, pro které není pořízení zboží předmětem daně (občané) je povinna se registrovat k tuzemsku k dani, pokud překročí limit stanovený § 94 odst. 17 ZDPH

(1. 140.000,-) za kalendářní rok. Další zásilky poskytnuté nad tento limit podléhají dani na výstupu. Do limitu se nezapočítává dodané zboží s instalací nebo s montáží a dodání nových dopravních prostředků. Tento limit si každý členský stát může volit dle svého uvážení dle Směrnice ve výši 100 000 EUR nebo 35 000 EUR. Do překročení tohoto limitu, je zboží zdaňováno dle úpravy tohoto státu, v němž je poskytovatel registrován k dani.

5. pořízení nového dopravního prostředku do tuzemska podle § 19 ZDPH, pořízení zboží podléhající spotřební dani,

Nový dopravní prostředek je definován v § 4 odst. 3 písm. b) ZDPH. Pokud je nový dopravní prostředek dodán z jiného členského státu osobou registrovanou k dani do tuzemska plátcem, jedná se o pořízení zboží plátcem. V případě, že je nový dopravní prostředek dodán z jiného členského státu osobou neregistrovanou k dani plátcem, má plátcem povinnost přiznat v tuzemsku daň dle § 19 odst. 4 ZDPH. Pokud je naopak nový dopravní prostředek dodán z jiného členského státu osobou registrovanou k dani nebo osobou neregistrovanou k dani do tuzemska neplátcem, má tato osoba povinnost přiznat v tuzemsku daň a i tato osoba (neplátcem) má povinnost předložit správci daně daňové přiznání.

Příklad:

Fyzická osob podnikatel (advokát) si pořídí v zahraničí (v Rakousku) nový automobil, v době pořízení vozidla byl advokát neplátcem daně, neboť neměl povinnost registrovat se k DPH a nepodal dobrovolně přihlášku k registraci. Stane se advokát plátcem DPH?

- a) Pokud advokát zařadí vozidlo do obchodního majetku, koupil jej tedy v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, pak se automaticky ke dni koupě vozidla stává plátcem DPH s tím, že přihlášku k registraci má ze zákona povinnost podat do 15. dne ode dne pořízení, pokud by podal přihlášku později, stává se i přes tuto okolnost plátcem dnem pořízení. Advokát má již u tohoto pořízení povinnost přiznat českou DPH, kterou si může nárokovat k odpočtu.
- b) Jestliže, si advokát zakoupil vozidlo k soukromým účelům, nebude jej zařazovat do obchodního majetku. V tomto případě se advokát nestává plátcem DPH ale i přes to, má povinnost přiznat a zaplatit českou DPH, musí tedy podat daňové přiznání k DPH spolu s hlášením o přiznání a kopií daňového dokladu dle § 19 ZDPH. Advokát si

nemůže uplatnit odpočet, protože vozidlo nebude sloužit pro jeho ekonomickou činnost.

6. pořízení zboží osobou povinnou k dani dle § 94 odst. 6 ZDPH,

V případě, že osoba povinná k dani nebo právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání pořizuje zboží z jiného členského státu a překročila limit hodnoty pořízeného zboží ve výši 326.000,- Kč za kalendářní rok, nebo pořízení zboží zdaňuje dobrovolně. Plátcí mají povinnost postupovat stejným způsobem nejméně dva po sobě jdoucí roky. Do výše uvedeného limitu se započítává zboží pořízené formou zasílání a zboží, které bylo osobou povinnou k dani zakoupeno v jiném členském státě od osoby povinné k dani v jiném členském státě a přemístěno do tuzemska dle § 16 odst. 5 písm. a) ZDPH. Osoba je povinná registrovat se jako plátce ke dni, kdy dojde k překročení stanoveného limitu.

7. pořízení zboží ve zvláštním režimu dle § 90 ZDPH.

Více viz kapitola 15.

Upozorňuji na skutečnost, že v případě kdy dochází k dodání zboží s montáží nebo instalací dle § 7 odst. 3 ZDPH, případně dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu dle § 7a ZDPH od osoby registrované k dani v jiném členském státě, eventuelně od osoby povinné k dani v jiném členském státě tuzemské osobě povinné k dani, postupuje se obdobně jako při dodání služeb. Důsledkem je tedy povinnost registrovat se k dani pro příjemce zboží s montáží nebo instalací, případně příjemce tepla, chladu, elektřiny nebo plynu.

Za pořízení zboží z jiného členského státu do tuzemska se dle § 16 odst. 6 ZDPH nepovažuje přemístění obchodního majetku pro účely uvedené v § 13 odst. 7 ZDPH, a to např.:

- a) dodání zboží s instalací nebo montáží osobou registrovanou k dani v jiném členském státě dle § 7 odst. 3 ZDPH (místo plnění bude vždy v tuzemsku, jestliže je zboží smontováno nebo instalováno v tuzemsku),
- b) zasílání zboží podle § 18 ZDPH osobou registrovanou k dani v jiném členském státě po dosažení limitu v tuzemsku a o registraci k dani v tuzemsku,

- c) dodání zboží plátcem na palubě lodí, letadel nebo vlaků během přepravy osob dle § 7 odst. 4 ZDPH,

a dále nabytí vratného obalu za úplatu.

Přiznání daně při pořízení zboží

Povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu vzniká plátcovi k 15. dni v měsíci následujícím po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, případně ke dni vystavení daňového dokladu v závislosti na tom, která skutečnost nastane dříve. Za den vystavení daňového dokladu se považuje den doplnění požadovaných údajů na doklad vystavený dodavatelem z jiného členského státu. Za den pořízení zboží se považuje den uskutečnění zdanitelného plnění, tj. den dodání zboží, kterým je ve smyslu ZDPH dnem nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Při přemístění zboží do tuzemska vzniká povinnost přiznat daň zásadně dnem přemístění. Vznik povinnosti přiznat daň tedy již nemá žádnou vazbu na vystavení interního daňového dokladu o přemístění zboží.

Základ daně při pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízením zboží z jiného členského státu se rozumí nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je toto zboží přepraveno z jiného členského státu. Předmětem daně je takové pořízení zboží, které je uskutečněno za úplatu osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání. V případě, že je předmětem pořízení nový dopravní prostředek, je toto pořízení předmětem daně bez ohledu na povahu osoby, která jej uskutečňuje.

Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu od osoby, která není osobou registrovanou k dani.

Při stanovení základu daně při pořízení zboží z jiného členského státu se postupuje obdobně jako při stanovení základu daně při pořízení zboží v tuzemsku. Neplatí zde pravidlo, které je uplatňováno při dovozu zboží, dle něhož se do základu daně zahrnují i vedlejší výdaje vzniklé

do prvního místa určení, tj. doprava, clo. V případě, že je pořizovateli dodatečně vrácena spotřební daň zaplacená v jiném členském státě, provede opravu základu daně.

Daň si v tomto případě vypočítá sám plátcem a to dle § 37 odst. 1 ZDPH. Pokud tedy firma, která je plátcem, pořídila zboží z jiného členského státu a za toto zboží zaplatila prodávajícímu, který byl osobou registrovanou k dani 10.000,- EUR, přepočte tuto částku kurzem ke dni vystavení daňového dokladu, tj. ke dni kdy ji vznikla povinnost přiznat daň, např. 25 Kč/EUR a daň při sazbě 20 % bude činit 50.000,- Kč.

9.2.2. Dodání zboží do jiného členského státu

Dodání zboží do jiného členského státu, tj. dodání zboží, které bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 ZDPH, pokud je zboží dodáváno z tuzemska plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě a pořízení tohoto zboží v členském státu, do kterého je dodáváno, je předmětem daně. Povinnost uplatnit daň vzniká příjemci zboží při jeho pořízení. Více k osvobození viz kapitola 16.2.

V případě, že se nejedná o osvobozené plnění od daně s nárokem na odpočet, zejména z důvodu, že je zboží dodáno osobě, která není plátcem ve své zemi, je místem plnění tuzemsko a den uskutečnění zdanitelného plnění, povinnost přiznat daň i povinnost jejího uvedení do daňového přiznání stanoveny shodně jako u tuzemského dodání zboží, tj. povinnost přiznat daň vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo k datu přijetí platby. Pokud dojde k překročení obratu stanoveného členskými státy, do kterého je zboží dodáváno, přesune se místo plnění do tohoto členského státu a plátcem vznikne povinnost registrovat se k dani podle tamních předpisů v tomto státu.⁷⁰

Pokud je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni vystavení daňového dokladu nebo do 15. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo zboží odesláno nebo přepraveno v závislosti na tom, která skutečnost nastane dříve.

⁷⁰ MASNÁ, Dagmar. Dodání zboží na Slovensko. *Účetnictví v praxi*. 2010, 12, s. 30.

9.2.3. Třístranný obchod

V § 17 ZDPH jsou stanovena pravidla zjednodušeného postupu tzv. třístranného obchodu. Cílem této úpravy je odstranit administrativní zátěž, když odpadá povinnost pořizovatele zboží (prostředníka) registrovat se ve státě ukončení přepravy nebo odeslání zboží, když tato povinnost přechází na konečného odběratele zboží. Třístranným obchodem je tedy obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího, přes tzv. prostřední osobu. Tento postup lze použít pouze v případě, že se jedná o pohyb zboží v rámci Evropské unie. Z třístranného obchodu je také vyloučena zahraniční osoba, pokud není registrována k dani v některém členském státě.

Základním principem je osvobození od daně pořízení zboží prostřední osobou, která zboží dodává kupujícímu. Prostřední osoba se nesmí registrovat k dani v členském státě ukončení, odeslání nebo přepravy, tj. nesmí být registrována ve stejném státě jako prodávající a kupující. Prostřední osoba kupuje zboží od prodávajícího a prodává jej kupujícímu, přičemž zboží není přepraveno do členského státu prostřední osoby. Prostřední osoba vystavuje daňový doklad na kupujícího. Kupující je povinen oznámit prostřední osobě své daňové identifikační číslo, které mu bylo přiděleno v tuzemsku, přiznat a zaplatit daň na základě daňového dokladu vystaveného prostřední osobou, stejně jako u pořízení zboží z jiného členského státu.

9.3. Uplatňování daně při dovozu zboží

Dovoz zboží je upraven v § 20 ZDPH a rozumí se jím vstup zboží z třetí země na území Společenství. Za dovoz zboží se také považuje vrácení zboží, které bylo umístěno za účelem vývozu do svobodného skladu nebo pásma zpět do tuzemska, protože vývoz nebyl uskutečněn.

Zboží, které vstupuje na území EU, se nachází v režimu tranzit a daň se vybere v tom státě, kde je zboží propuštěno do takového režimu, v němž vzniká daňová povinnost, tj. dnem

propuštění do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení a dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla, dále při nezákonném dovozu zboží nebo při porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené zboží propuštěno a v dalších případech uvedených ZDPH. Daňová povinnost dále vzniká dnem rozhodnutí o vrácení zboží do jeho předchozího umístění ve svobodném skladu nebo pásmu zpět do tuzemska.

Daňová povinnost při dovozu naopak nevzniká:

- a) při propuštění zboží do celního režimu tranzit, který je určen k dodání zboží pod celním dohledem od celního úřadu odesláním (prvního vstupu zboží na území Evropského společenství) k celnímu úřadu určení, přičemž může jít o celní úřady různých členských států,
- b) při umístění zboží v celních skladech, přičemž zboží může být uskladněno v celním skladu soukromém nebo veřejném,
- c) pokud bylo zboží propuštěno do režimu aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému, kde je stanovena podmínka, že zboží musí být po zušlechtění vyvezeno zpět z tuzemska do třetí země,
- d) pokud bylo zboží po ukončení režimu tranzit přidělen statut dočasně uskladněného,
- e) umístěním do svobodného skladu nebo pásma, přičemž prodej zboží ve svobodném skladu nebo pásmu je osvobozen od daně dle § 68 odst. 15 ZDPH.

Plátce je povinen přiznat daň z přidané hodnoty v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž došlo k propuštění do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení nebo do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. V těchto případech si plátce v souladu s ZDPH stanoví základ daně a sazbu sám a má povinnost si sám i vypočítat daň.

9.3.1. Základ daně při dovozu a vývozu zboží

Základem daně pro výpočet daně při dovozu zboží dle § 38 ZDPH je součet:

- a) základu pro vyměření cla,
- b) cla a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží,
- c) příslušné spotřební daně,

d) vedlejších výdajů, kterými jsou např. výdaje, které jsou vynaloženy na přepravu do prvního místa určení v tuzemsku, náklady na pojištění zboží, náklady na manipulaci se zbožím po cestě ze třetí země, včetně nakládky a vykládky, náklady na služby celního deklaranta, tzn. služby spočívající v zajišťování celních formalit (ukončování různých režimů, navrhování zboží do režimů), pokud již nebyly zahrnuty do základu při výpočtu cla. Tyto služby jsou přímo vázané na dovozu a jsou osvobozeny jako samostatná plnění dle § 69 ZDPH.⁷¹

Nárok na odpočet daně při dovozu zboží může plátce dle § 73 odst. 3 ZDPH uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla daňová povinnost. V praxi přiznání daně probíhá tak, že plátce si sám stanoví základ daně a vypočítá daň a přizná ji v daňovém přiznání nejpozději do 25. dne měsíce následujícího. Nárok na odpočet pak může uplatnit ve stejném zdaňovacím období, takže daňovou povinnost i nárok uplatňuje ve stejném daňovém přiznání.⁷²

9.4. Uplatňování daně při vývozu zboží

Vývoz zboží, tj. dodání zboží z Evropské unie do třetích zemí, je upraven v § 66 ZDPH. Za vývoz zboží se považuje i umístění zboží do svobodného skladu či pásma, případně vývoz, který směřuje na území, která jsou vyloučena z Evropské unie, jako San Marino a Normanské ostrovy. Vývoz zboží je osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně, pokud odeslání nebo přeprava je uskutečněna prodávajícím, případně osobou jím zmocněnou, nebo kupujícím, pokud se jedná o osobu, která nemá v tuzemsku místo podnikání, sídlo ani provozovnu.

Vývoz zboží je uskutečněn, jestliže je zboží propuštěno do celního režimu vývoz, nebo celního režimu pasivní zušlechťovací styk (zboží bude ve 3. státě opraveno, upraveno a poté navráceno do tuzemska a daň bude, při navrácení zboží do tuzemska, odvedena jen z navýšení ceny, která představuje náklady na zušlechtění). Vzhledem k tomu, že se v praxi často stává,

⁷¹ REINOHA, Marek. Stanovení základu DPH při dovozu zboží ve vazbě na ustanovení celních předpisů a problematika osvobození služeb souvisejících s dovozem zboží od DPH. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2009, 3, s. 39-45.

⁷² GALOČÍK, Svatopluk; LOUŠA, František. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. aktualizované. Praha: Grada Publishing a. s., 2010. 104 - 129 s.

že zboží, které bylo do 3. země zasláno na opravu, je neopravitelné a není již zasláno zpět, je režim pasivní zušlechťovací styk vykazován v daňovém přiznání jako vývoz. Pro uskutečnění vývozu a uplatnění nároku na osvobození nestačí, aby bylo zboží propuštěno do jednoho z výše uvedených režimů, ale musí být i fakticky vyvezeno do 3. země a jeho výstup musí být potvrzen na daňovém dokladu celním úřadem, pokud chybí potvrzení na dokladu, lze tuto skutečnost prokázat i jinak, např. předávacím protokolem, kopiemi přepravních dokladů. Plátce může vývoz zboží vykázat v daňovém přiznání až za zdaňovací období, ve kterém byl vývoz uskutečněn. Vývoz je uskutečněn dnem, kdy zboží vystoupilo ze Společenství do třetí země.

Daňovým dokladem při vývozu je písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území Evropské unie.⁷³

9.5. Uplatňování daně při poskytování služeb s místem plnění v tuzemsku a mimo tuzemsko

Při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku je dle mého názoru na plátce kladen zvýšený nárok na jejich povědomí o zákonné úpravě daně z přidané hodnoty, když je mnoho služeb, které jsou fakticky poskytovány na území České republiky, ale nejedná se o tuzemské zdanitelné plnění a naopak bude mnoho služeb, které nejsou na území tuzemska poskytnuty, ale bude se jednat o zdanitelné plnění na území tuzemska. Místo plnění se určí dle specifických pravidel, viz kapitola 7.

Snahou úpravy služeb ve Směrnici a v návaznosti na ní i v zákoně o DPH je zdanění služeb ve státě spotřeby služby, když tento princip může fungovat pouze mezi plátcí daně. Pro usnadnění nárokování odpočtu DPH je často využíván tzv. reverse charge systém, což znamená, že služby zdaňuje příjemce, nikoliv dodavatel jak je to běžné. Mechanismus **reverse charge umožňuje příjemci zdanit zboží nebo službu ve svém státě, když nárok na odpočet daně uplatní také ve svém daňovém přiznání a nemusí tak složitě uplatňovat**

⁷³ GALOČÍK, Svatopluk; LOUŠA, František. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. aktualizované. Praha: Grada Publishing a. s., 2010. 89 - 103 s.

nárok na odpočet daně v jiném státě nebo dokonce se registrovat k dani z přidané hodnoty v tomto cizím státě. Tento mechanismus se užije u všech přeshraničních zdanitelných služeb s místem plnění v tuzemsku poskytnutých plátcí nebo osobě identifikované k dani osobami povinnými k dani neusazenými v tuzemsku.

Pro určení zda příjemce je osobou neusazenou k dani v tuzemsku, je důležité, aby si plátcé zjistil, zda tato osoba nemá v tuzemsku místo podnikání, sídlo nebo provozovnu. V případě, že příjemce má v tuzemsku provozovnu, je nutné zvážit, zda se tato provozovna účastní kontraktu, pokud v něm žádným způsobem nevystupuje, jedná se o přeshraniční plnění.

Poskytovatel služby v tomto případě vystaví daňový doklad bez „české“ DPH a daň přizná příjemce služby v souladu s pravidly státu, kde je usazen, pokud tento postup tamní právo dovoluje. Do daňového dokladu je nutné uvést odkaz na ustanovení zákona, které upravuje tento postup.

Pokud jsou poskytnuty služby s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku příjemci, osobě povinné k dani v tuzemsku (nemusí být tedy osobou registrovanou k dani), je příjemce **povinen přiznat a zaplatit daň v České republice**, vyjma případů, kdy jde o poskytnutí vybrané služby osvobozené od daně **bez nároku na odpočet** (např. bankovní, finanční a pojišťovací služby), tj. příjemce se stává ze zákona plátcem DPH (viz kapitola 16.1.1.).⁷⁴

Příjemce služby (osoba povinná k dani) má povinnost přiznat daň k okamžiku uskutečnění (poskytnutí) služby nebo ke dni vystavení daňového dokladu, v závislosti na tom, který nastane dříve. Den uskutečnění se určuje v souladu s § 21 ZDPH, tj. stejně jako při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Pokud je služba poskytována po dobu delší než 12 měsíců a nedojde během tohoto období k poskytnutí úplaty, je plnění uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku.

⁷⁴DĚRGEL, Martin. Plátcem DPH v EU snadno a rychle. *Účetnictví v praxi*. 2011, 11, s. 19-25.

Tomuto příjemci služby zároveň vzniká nárok na uplatnění odpočtu daně z přijaté služby (při splnění zákonem daných podmínek). Tento nárok může uplatnit ve stejném zdaňovacím období, v němž mu vznikne povinnost přiznat daň, v konečném důsledku je tak přijetí služby daňově neutrální.

Pro přepočtení na české koruny pro účely DPH se použije platný kurz ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, tj. kurz platný ke dni poskytnutí služby. Způsob určení platného kurzu je v rukou plátce, který může zvolit buď aktuální denní kurz České národní banky, nebo stanovený pevný kurz České národní banky.⁷⁵

Pokud česká osoba povinná k dani poskytne službu s místem plnění určeným dle obecného pravidla v jiném členském státě Evropské unie pro osobu povinnou k dani v tomto členském státě má povinnost přiznat a zaplatit daň příjemce služby. Český poskytovatel se však dle § 94 odst. 11 ZDPH stává dnem poskytnutí této služby plátcem v tuzemsku a má povinnost podat přihlášku k registraci k dani do 15 dnů ode dne, kdy se stal plátcem, více viz kapitola 16.1.1.

9.6. Srovnání se slovenskou právní úpravou

9.6.1. Daňová povinnost při dodání zboží a poskytnutí služby

Daňová povinnost vzniká dle § 19 SZDPH dnem dodání zboží, když za den dodání zboží se stejně jako v České republice považuje den, kdy příjemce má právo se zbožím nakládat jako vlastník, jedná se tedy o ekonomické vlastnictví, takže případné ujednání o tzv. výhradě vlastnictví (že vlastník nabude vlastnictví ke zboží až v okamžiku úplného zaplacení ceny) nemá vliv na vznik daňové povinnosti.

Daňová povinnost při dodání služby vzniká dle slovenské právní úpravy dnem poskytnutí služby, nikoliv tedy okamžikem vystavení faktury, případně okamžikem, který nastane dříve, jak je tomu v české právní úpravě. Dřívější slovenská právní úprava považovala za okamžik

⁷⁵ FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Poskytování služeb uvnitř Evropského společenství a ve vztahu k třetím zemím z účetního a daňového pohledu. *Účetnictví v praxi*. 2010, 3, s. 4-9.

vzniku daňové povinnosti okamžik vystavení daňové faktury. Současná právní úprava, která nabyla účinnosti od 1. 1. 2010, dle mého názoru znesnadňuje postup plátcům, protože v době vzniku daňové povinnosti, nemusí mít ještě k dispozici daňový doklad a nemusí přesně znát svoji povinnost. Důvod změny spatřuji však v to, že v některých členských státech Evropské unie nemají v zákonech upravenou lhůtu pro vystavení daňového dokladu a tento je často vystavován s velkým časovým zpožděním. Českou právní úpravu však v tomto ohledu považuji za lepší.

9.6.2. Daňová povinnost při pořízení zboží z jiného členského státu

Ustanovení § 20 SZDPH upravuje okamžik vzniku povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu naprosto stejně jako úprava v ZDPH. Povinnost dle tohoto ustanovení tedy vzniká 15. den kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo dnem, vyhotovení daňového dokladu v závislosti na tom, který okamžik nastane dřív.

Daňová povinnost při pořízení nového dopravního prostředku osobou, která není registrována k dani dle § 4 až 7 SZDPH vzniká okamžikem pořízení.⁷⁶

Dále je nutné uvést, že v obou dvou státech je stanoven shodný limit pro registraci osoby povinné k dani v jiném členském státě, pokud uskutečňuje zasílání zboží, ve výši 35.000 EUR, viz § 6 SZDPH.

9.6.3. Daňová povinnost při dovozu zboží

Ustanovení § 21 SZDPH upravuje dovoz zboží, kdy povinnost přiznat daň vzniká v souvislosti s povinností platit clo při dovozu zboží. Daňová povinnost vzniká při dovozu zboží ve stejných situacích jako v české úpravě, tj. při propuštění do volného oběhu, při propuštění do režimu aktivní zušlechťovací styk, při nezákonném dovozu zboží, nebo při

⁷⁶<http://www.porada.sk/t25902-nadobudnutie-tovaru-v-tuzemsku-z-ineho-clenskeho-statu-eu.html>[cit. 2011-03-16]

porušení podmínek stanovených pro celní režim. Okamžikem vzniku daňové povinnosti je den přijetí celního prohlášení o propuštění zboží do příslušného režimu.⁷⁷

9.6.4. Základ daně

Slovenský zákon upravuje stejně jako český několik případů stanovení základu daně a to:

a) Základ daně při dodání zboží a služby

Úprava základu daně obsažená v § 22 SZDPH v sobě zahrnuje úpravu § 36 a § 36a ZDPH. Základem je tedy jako v české úpravě vše, co tvoří protihodnotu, kterou dodavatel přijal, nebo má přijmout od příjemce plnění za dodání zboží nebo služby snížené o daň. Do základu daně se zahrnují např. daně, cla a vztahující se k zboží nebo službě, případně související náklady jako provize, náklady na balení, náklady na přepravu a náklady na pojištění požadované zákazníkem od dodavatele. Do základu daně se naopak nezahrnují náklady placené jménem a na účet zákazníka, dále záloha na vratné obaly, které jsou dodávány se zbožím. Pokud se jedná o zboží vytvořené vlastní činností, je základem daně stejně jako v České republice souhrn nákladů nutných na vytvoření zboží vlastní činností, pokud se jedná o služby pak souhrn nákladů na službu.

Základ daně ve zvláštních případech, jak je nazvána tato úprava v České republice, je obsažena v § 22 odst. 8 a 9 SZDPH. Na rozdíl od české úpravy, kde základ daně je definován jako cena obvyklá, je dle slovenské úpravy definován jako cena tržní na volném trhu, obsah obou pojmů je však shodný a to hodnota, kterou by příjemce plnění musel zaplatit při obstarání příslušného zboží nebo služby nezávislému dodavateli.

b) Základ daně při pořízení zboží z jiného členského státu

Dle § 23 SZDPH se základ daně při pořízení zboží z jiného členského státu určuje obdobně jako při pořízení zboží v tuzemsku. Osobou povinnou k dani při pořízení zboží z jiného členského státu je plátce, případně osoba identifikovaná k dani. Daňový doklad je vystaven bez daně s tím, že příjemce zboží je povinen na doklad doplnit daň sám. V případě, že neobdrží doklad,

⁷⁷ ZUZIKOVÁ, Alena. *Zákon č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty s komentárom*. Žilina : Poradca s. r. o., 2010. § 19, s. 71 - 84.

musí základ daně určit příjemce sám v souladu se smluvně dohodnutou cenou. Pokud si příjemce zajistil přepravu zboží prostřednictvím 3. osoby, není tato přeprava zahrnuta do základu daně za zboží a posuzuje se jako samostatné poskytnutí služby.

c) Základ daně při dovozu tovaru

V § 24 SZDPH je upraven základ daně při dovozu zboží a to stejně jako v české právní úpravě, když se při určení základu daně vychází z celní hodnoty zboží a zahrnuje se do něj dále clo, spotřební daň a náklady za přepravu zboží do místa určení.⁷⁸

⁷⁸ Metodický pokyn DR SR k určení základu dane, oprave základu dane a prepočtu cudzej meny v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov z http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:LBJWALp2t5YJ:www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/dph22_27.rtf+&cd=2&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-a [cit. 2011-11-27]

10. Sazba daně

Pro správné určení výše daňové povinnosti je nutné vedle stanovení základu daně vybrat i odpovídající sazbu daně.

V České republice máme dvě lineární sazby a to základní sazbu ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 14 %. Z důvodu zjednodušení daňového systému má dojít s účinností od 1. 1. 2013 k sjednocení sazeb DPH, ale dle mého názoru je hlavním důvodem snaha o zvýšení výnosů plynoucí z výběru daně z přidané hodnoty, když státní rozpočet se propadá do stále vyššího deficitu a státu nezbyvá nic jiného než zvýšit daňové zatížení občanů, jinak nebude možné udržet rozsah služeb poskytovaných státem „zdarma“. Jedinou zemí v rámci Evropské unie, kde je uplatňována pouze jedna sazba DPH je Dánsko, ve všech ostatních státech mají vyjma základní sazby ještě sazbu sníženou s tím, že v několika státech je sazba snížená ještě dále diferencována.⁷⁹ Avšak ani Dánsko nemá zavedenu striktně jednu sazbu daně, na některé výjimky jako např. veřejná doprava, pohřby je uplatňována tzv. nulová sazba.⁸⁰

Snížená sazba daně je uplatňována pouze u zboží uvedeném v příloze č. 1 ZDPH a u služeb uvedených v příloze č. 2 ZDPH. Jako příklad uvádím potraviny včetně nápojů vyjma alkoholických, dále knihy, časopisy a zboží užívané nemocnými ke zmírnění následků nemocí, které nejsou zdravotnickým prostředkem. Ze služeb, které podléhají snížené sazbě daně, uvádím například pohřební služby, služby posiloven a fitcenter, ubytovací služby, vstupy do muzeí, národních parků a pozemní hromadnou pravidelnou dopravu cestujících a jejich zavazadel, která je definována jako přeprava osob po stanovených trasách, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách podle předem určených jízdních řádů. Mezi tyto přepravní služby se v České republice počítá přeprava uskutečněná lanovkou nebo

⁷⁹http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [cit. 2011-11-27]

⁸⁰<http://www.novinky.cz/finance/240281-nikdo-v-eu-nema-jednotnou-sazbu-dph-na-vsechno-ani-dansko.html> [cit. 2011-11-27]

lyžařskými vleky.⁸¹ Snížená sazba se dále uplatňuje při dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v příloze č. 4.

Snížené sazbě daně dále podléhají dle § 48 ZDPH stavební a montážní práce (rekonstrukce, opravy i modernizace) prováděné na dokončené stavbě bytového domu, rodinného domu nebo bytu a jejich příslušenství a to i tehdy, pokud tyto nesplňují podmínky § 48a ZDPH, tj. nejedná se o stavby pro sociální bydlení. Tato možnost snížení sazby vyplývá z výjimky stanovené Směrnicí k DPH, když tato měla pozbýt účinnosti 1. 1. 2011 a s ní měla pozbýt účinnosti i tato výjimka, v průběhu roku 2010 však byla zrušeno časové omezení platnosti této výjimky. Snížená sazba daně se užije také při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou staveb pro sociální bydlení, tyto stavby jsou definovány v § 48a ZDPH a to tak, že byty a rodinné domy pro sociální bydlení jsou vymezeny celkovou podlahovou plochou, když:

- **bytem pro sociální bydlení** se rozumí byt, pokud jeho celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m², přičemž do této celkové podlahové plochy se započítávají plochy místností bytu, včetně místností, které jsou příslušenstvím bytu. Nezapočítávají se plochy prostorů, které nejsou místností (balkóny, terasy, lodžie).
- **rodinným domem pro sociální bydlení** se rozumí rodinný dům, pokud jeho celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m². Celkovou podlahovou plochou rodinného domu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností rodinného domu.
- **místností** se rozumí místně a prostorově uzavřená část stavby, vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami. Podle tohoto vymezení se místností nerozumí například půda a sklepní kóje s nepevnými stěnami.
- **bytovým domem pro sociální bydlení** se podle textu § 48a zákona o DPH rozumí bytový dům, v němž jsou pouze byty pro sociální bydlení. Pokud budou v bytovém domě, který nesplňuje definici bytového domu pro sociální bydlení prodávány

⁸¹MAŠKOVÁ, Radka. Uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb poskytovaných přepravními společnostmi. *Bulletin KDP ČR*. 2009, 3, s. 29-35.

jednotlivé byty, řídí se sazba daně při prodeji bytů celkovou podlahovou plochou jednotlivých bytů.⁸²

Dalšími stavbami pro sociální bydlení jsou např. dětské domovy, internátní školy pro děti zdravotně postižené, domovy pro válečné veterány, které spravuje Ministerstvo obrany ČR, např. Bílý kříž v Karlových Varech.

V případě dodání zboží, pořízení zboží z jiného členského státu a dovozu zboží s různými sazbami daně se použije základní sazba daně pro celý soubor zboží, pokud tento obsahuje alespoň 1 zboží se základní sazbou. Plátce má však možnost uplatit daň u každého druhu zboží jednotlivě.

V případě, že si kdokoliv (odběratel, dodavatel, zákazník) není jist, zda zdanitelné plnění správně podřadil pod určitou sazbu daně, může požádat o závazné posouzení Ministerstvo financí ČR, tato žádost je však zpoplatněna částkou 10.000,- Kč za každou položku.

S účinností od 1.1.2013 je zákonem č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, zavedena jednotná sazba DPH aktuálně a prozatímně ve výši 17,5 %, je zajímavé, že je tomu rok a půl, kdy ministr financí pan Miroslav Kalousek, uvažoval o pravém opaku, a to o snížení sazby u služeb s vysokou přidanou hodnotou práce jako například služby v pohostinství, stavební práce. V současné době je naopak vedena diskuze o zvýšení této jednotné sazby na 19 % nebo 20 %.

Domnívám se, že by měly být zachovány diferenciované sazby DPH, ale mělo by dojít k podstatné revizi zboží a služeb, u kterých je uplatňována snížená sazba DPH, tak aby byla užívána v případech, které odůvodňuje sociální nebo zdravotní potřebnost. Dle mého názoru by mohlo dojít k vyřazení např. osobní dopravy lanovými a visutými drahami a lyžařskými vleky, služeb posiloven a služeb souvisejících s provozem rekreačních parků a pláží, poskytnutí oprávnění vstupu na ohňostroje, světelná a zvuková představení, služeb tureckých

⁸²<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/uplatnovani-dph-bytova-vystavba/1001635/46636/>[cit. 2011-11-27]

lázní a solných jeskyní, poskytnutí oprávnění vstupu na sportovní události, vstupu do muzeí a jiných kulturních zařízení. Dále by mělo dojít k podstatnému zúžení okruhu potravin a nápojů, na které je uplatňována snížená sazba DPH, když snížená sazba DPH by měla být určena jen pro základní potraviny jako maso, pečivo, pitná voda, mléčné výrobky (máslo, mléko, sýry), ovoce a zelenina.

10.1. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Do 1. 1. 2007 byla na Slovensku uplatňována jediná lineární sazba daně z přidané hodnoty a to na úrovni 19 % ze základu daně. Od počátku roku 2007 došlo k opětovnému zavedení snížené sazby daně na úrovni 10 % ze základu, která je uplatňována u zboží vyjmenovaného v příloze č. 7 SZDPH např. u léků, zdravotnických potřeb a knih. Současná úprava sazby daně je obsažena v § 27 SZDPH, když základní sazba daně je stále na úrovni 19 % a je uplatňována na zboží a služby vyjma těch, kde je uplatňována snížená sazba, viz výše.

Novelou účinnou k 1. 1. 2011 v rámci opatření na snížení deficitu veřejných financí včleněn do přechodných ustanovení zákona § 85j, kterým se dočasně zvyšuje základní sazba **DPH z 19 % na 20 %**. Zvýšením základní sazby daně o 1 % je dočasným opatřením, jehož platnost skončí okamžikem, kdy schodek veřejné správy dle údajů Evropské komise dosáhne úrovně menší než 3 %. Přesný datum bude pak vyhlášen ve vyhlášce, kterou vydá Ministerstvo financí SR.⁸³

⁸³http://www.pp.sk/1543/Zmeny-zakona-o-DPH-od-1-1-2011_31552.aspx[cit. 2011-11-27]

11. Oprava základu daně a výše daně

Ustanovení týkající se opravy základu daně doznaly s účinností od 1. 4. 2011 velkých změn, když celá partie v zákoně o dani z přidané hodnoty byla naprosto přepracována a původní ustanovení nahradila nová úprava.

11.1. Oprava základu daně a oprava výše daně

Plátce musí provést opravu základu daně dle § 42 ZDPH:

- a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
- b) při snížení nebo zvýšení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění,
- c) při vrácení spotřební daně v členském státě, ze kterého bylo zboží odesláno nebo přepraveno dodatečně po pořízení zboží z tohoto členského státu,
- d) v případě, že nedojde k dodání zboží nebo převodu nemovitosti na základě smlouvy o nájmu nebo užívání, která stanovila povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které bylo předmětem nájmu,
- e) při vrácení úplaty při neuskutečnění zdanitelného plnění,
- f) pokud použije úplatu, ze které vznikla povinnost přiznat daň na úhradu jiného plnění.

Plátce v tomto případě musí vystavit opravný daňový doklad dle § 42 odst. 2 ZDPH, opravu provede do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy a vystaví opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad, jinak provede opravu v evidenci pro daňové účely. Takováto oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění a provádí se v řádném daňovém přiznání a nejpozději poslední den zdaňovacího období, v němž se zvyšuje daňová povinnost nebo v němž byl doručen opravný doklad nebo provedena oprava při snížení daňové povinnosti. Provést opravu však nelze po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň u původního zdanitelného plnění. V návaznosti na opravu základu je plátce povinen provést i opravu odpočtu daně dle § 74 ZDPH. Obdobně se postupuje při pořízení nebo dodání zboží do jiného členského státu, případně při poskytnutí příhraniční služby a při dovozu zboží, v tomto případě však musí tuto skutečnost plátce oznámit celnímu úřadu, který daň vyměřil.

V případě, že došlo v mezidobí ke změně sazby, uplatní se u prováděné opravy sazba daně platná ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění. Stejný princip se uplatní i při přepočtu cizí měny na českou měnu, kdy se při provádění opravy uplatní kurz ke dni původního zdanitelného plnění. S účinností od 1. 1. 2012 může plátce v případě provedení opravy z důvodu snížení nebo zvýšení základu daně, ke kterému došlo po uskutečnění zdanitelného plnění, užít kurz platný 1. pracovní den kalendářního roku, ve kterém vznikl důvod opravy.

Toto ustanovení dle mého názoru zcela znemožní tzv. obrátové bonusy, při nichž se nevydával opravný daňový doklad, obchodník dostal zpětně slevu, ale nebyl nucen k opravě základu daně při odpočtu, což tuto slevu činilo ještě výhodnější. Vzhledem k tomu, že nebylo přijato žádné přechodné ustanovení, bude se tato nová úprava vztahovat i zpětně již na poskytnuté bonusy.⁸⁴

11.2. Oprava výše daně v jiných případech

V případech, kdy plátce nebo osoba identifikovaná k dani uplatnila a přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon o DPH, např. chybně

- určila místo plnění,
- uplatnila daň u plnění, které není předmětem daně,
- uplatnila daň u plnění, které je osvobozeno od daně,
- uplatnila nesprávnou sazbu daně

a tím zvýšila daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost, má právo provést opravu dle § 43 ZDPH v dodatečném daňovém přiznání a to nejdříve ke dni obdržení opravného dokladu protistranou, pokud měl plátce nebo osoba identifikovaná k dani povinnost tento doklad vystavit dle § 45 ZDPH, v ostatních případech dnem opravy v daňové evidenci na základě vnitřního účetního dokladu dle § 100 ZDPH. Opravu dle § 43 ZDPH je oprávněn provést tedy poskytovatel plnění.

⁸⁴FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Oprava výše daně v účetních a daňových souvislostech. *Účetnictví v praxi*. 2010, 11, s. 25-29

Plátce (poskytovatel) je oprávněn provést opravu výše daně v tom zdaňovacím období, ve kterém byl opravný daňový doklad doručen příjemci služby, případně byla výše daně opravena v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.

Příjemce služby se po obdržení opravného daňového dokladu od poskytovatele plnění dostává do situace, že uplatnil odpočet ve větším rozsahu, než byl oprávněn, čímž došlo ke snížení jeho daňové povinnosti, tj. oprava ve prospěch státu, má povinnost tuto chybu napravit a to podáním dodatečného daňového přiznání. Zákon o DPH však neobsahuje postup pro opravu výše daně v tomto případě a příjemce musí postupovat dle obecných ustanovení obsažených v daňovém řádu, tj. dle ustanovení § 141 odst., který je obecným procesním předpisem v daňové oblasti.⁸⁵

Zákon o dani z přidané hodnoty stanoví 3letou lhůtu, která začíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.

Novinkou je, že obdobně postupuje i neplátce, pokud omylem vystaví daňový doklad (tj. doklad, na němž uvede daň). Dle úpravy před novelou, neměl neplátce možnost dostat své peníze nazpět.⁸⁶

Příklad:

Stavební firma, měsíční plátce daně, poskytla v měsíci září 2011 stavební práce za celkovou cenu 600.000,- Kč (500.000,- Kč základ daně, 100.000,- Kč daň ve výši 20 %). Dodavatel v daňovém přiznání za září 2011 uplatnil na výstupu daň z přidané hodnoty ve výši 100.000,- Kč a odběratel si ve stejné výši uplatnil nárok na odpočet daně. V listopadu 2011 dodavatel zjistil, že poskytnuté stavební práce podléhají snížené sazbě DPH ve výši 10 %, vydala tedy opravný daňový doklad, který by ještě v průběhu listopadu doručen příjemci služby. Stavební

⁸⁵ FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Postup při opravě výše daně podle právní úpravy platné od 1. 4. 2011 ve vazbě na účetnictví. *Účetnictví v praxi*. 2011, 8, s. 13 - 18.

⁸⁶http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/DANE_DPH_01042011_Oprava_zakladu_dane_a_vyse_dane_v_jinych_pripadech_prgf_42-43_verze01-03052011.pdf[cit. 2011-06-12]

firma má povinnost provést opravu výše daně v dodatečném daňovém přiznání za měsíc září 2011 v souladu s § 43 ZDPH, příjemce služby má povinnost provést snížení původně uplatněného odpočtu, neboť na jeho straně došlo k neoprávněnému odpočtu a bude postupovat v souladu s § 141 daňového řádu, tj. podá dodatečné daňové přiznání za měsíc září 2011.

11.3. Opravný daňový doklad

S účinností od 1. 4. 2011 bylo zrušeno původní rozlišení opravných dokladů na daňové dobropisy a vrubopisy. V současné době máme pouze jeden opravný daňový doklad, jehož náležitosti odpovídají původnímu dokladu (včetně čísla evidenčního původního dokladu a identifikace odběratele), dále musí obsahovat evidenční číslo tohoto opravného dokladu, důvod opravy (slovní popis nebo odkaz na ust. v ZDPH), rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, rozdíl mezi opravenou a původní daní a rozdíl mezi opravenou původní úplatou.

Vzhledem k tomu, že tato úprava způsobovala větším firmám poskytující obrátové bonusy značné obtíže, neboť musely v opravném dokladu uvádět veškeré původní doklady, jejich evidenční čísla a podrobnosti o nich, což při jejich objemu obchodů činilo i stovky faktur, byla dosavadní úprava s účinností od 1. 1. 2012 doplněna a změněna v tom směru, že pokud se oprava týká více samostatných plnění musí vystavovatel na opravném dokladu uvést evidenční číslo původních dokladů nebo musí označit plnění tak, aby jasně vyplývala souvislost mezi původním a opraveným zdanitelným plněním. Dále plátce na opravném dokladu uvede pouze rozdíly mezi opravenými a původními základy daně a tomu odpovídající částky daně za veškerá opravená zdanitelná plnění.⁸⁷

Právo provést opravu výše daně je podmíněna doručením opravného daňového dokladu příjemci plnění. Plátce, který je v pozici příjemce má poté povinnost snížit uplatněný odpočet daně.

⁸⁷<http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2012/> [cit. 2012-03-04]

11.4. Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Dle ustanovení § 44 a § 46 ZDPH má plátce (věřitel), který uskutečnil zdanitelné plnění vůči jinému plátcí (dlužníku), právo na opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky, pokud plátcí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a jestliže mu plátce (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu smluvně dohodnutou cenu, nachází se v insolvenčním řízení, insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku plátce (dlužníka) a věřitel přihlásil ve lhůtě stanovené insolvenčním soudem svoji pohledávku.

Dle důvodové zprávy je účelem tohoto nového ustanovení snížit ekonomické dopady neuhrazení závazku dlužníkem na věřitele. Je to chvályhodný záměr, ale ve své podstatě to je zcela diskriminační opatření, protože jej mohou využít pouze ti věřitelé, u kterých dlužník nemá zrušenou registraci plátce DPH. Celý záměr v § 44 ZDPH je navíc poznamenán změnou výkladu, na které pohledávky se toto opatření vlastně vztahuje. Původní výklad, že se jedná o pohledávky mladší 6 měsíců, vyhovoval správcům konkurzní podstaty, protože řešil zanedbatelný rozsah pohledávek.

Postupná změna výkladu, že se toto opatření vztahuje naopak pouze na pohledávky starší 6 měsíců, vyhovuje více věřitelům, ale správci konkurzní podstaty se mu v současné době urputně brání, protože se ze závazku vzniklém před insolvenčním řízením stává závazek za majetkovou podstatou (povinnost opravit daňové přiznání, neboť byl uplatněn vyšší odpočet daně). Pokud skutečně dle důvodové zprávy chtěl zákonodárce pomoci věřitelům a část jejich pohledávek jim vrátit, mělo být toto umožněno všem věřitelům, kteří podnikají, bez ohledu na to, zda konkurz již byl ukončen, či firma v konkurzu je ještě plátcem DPH či nikoliv.

Snížení na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky uvedené v § 44 odst. 1 ZDPH, které platí zároveň, a to:

- věřiteli při uskutečnění zdanitelného plnění vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň,
- dlužník je v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,
- pohledávka vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a doposud nezanikla,

- věřitel přihlásil tuto pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka,
- tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,
- věřitel a dlužník nejsou kapitálově spojenými osobami, osobami blízkými nebo osobami, které podnikají společně např. na základě smlouvy o sdružení,
- věřitel doručil dlužníkovi opravný daňový doklad s náležitostmi dle § 46 ZDPH.

Povinností dlužníka dle § 44 odst. 5 ZDPH je provést opravu výše daně na vstupu prostřednictvím daňového přiznání za zdaňovací období, v němž byly splněny výše uvedené podmínky a to ve výši, v níž uplatnil nárok na odpočet DPH.

Věřitel musí k daňovému přiznání přiložit:

- kopie původních daňových dokladu, u nichž byla provedena oprava,
- výpis z evidence oprav pro daňové účely provedených v tomto daňovém přiznání.

Opravu nelze provést, pokud:

- od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, uplynuly více než 3 roky,
- dlužník přestal být plátcem.⁸⁸

Považuji za nutné upozornit, že dle mého názoru se na tuto úpravu vztahují přechodná ustanovení zákona č. 47/2011Sb., jímž se změnil zákon o DPH a který nově upravil možnost opravy základu daně za dlužníky v insolvenčním řízení, přesněji bod 1, dle něhož se pro „stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak“. Vzhledem k tomu, že zákon v tomto případě neobsahuje speciální úpravu, lze dle mého názoru opravu základu daně za dlužníky v insolvenčním řízení provádět pouze pro pohledávky vzniklé po účinnosti novely, tj. od 1.4.2011. Vzhledem k tomu, že dle § 44 odst. 1 ZDPH, je jednou z podmínek pro snížení

⁸⁸FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Změny v oblasti DPH navrhované s účinností od 1. 1. 2011 v účetních souvislostech. *Účetnictví v praxi*. 2010, 12, s. 27-30.

daňové povinnosti na výstupu u věřitele skutečnost, že pohledávka vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, bylo možné toto ustanovení fakticky aplikovat počínaje od 1. 10. 2011. Tento názor podpořil i **Krajský soud v Ostravě svým usnesením ze dne 17.6.2011, vydaným pod č. j. 14 INS 11497/2010-B10**, dle něhož lze považovat za neoprávněné opravy základu daně, opravy provedené u pohledávek za plnění poskytnutá dlužníkovi před 31. 3. 2011.⁸⁹ Generální finanční ředitelství však došlo ve své informaci ze dne 22. 7. 2011 k opačnému závěru, když tvrdí, že opravou vznikne nové samostatné zdanitelné plnění, které žádným způsobem nezasahuje do dob již minulých, a proto lze dle Generálního finančního ředitelství toto ustanovení aplikovat i na pohledávky vzniklé před 1. 4. 2011.⁹⁰

11.5. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Oprava základu daně obsažená v § 25 SZDPH je v zásadě shodná s českou právní úpravou. Je však o poznání stručnější. Hlavním rozdílem je, že dle slovenské právní úpravy v § 25 odst. 6 SZDPH je možné nadále poskytnout tzv. skonto tj. obratovou slevu, když dojde dodatečně ke snížení základu daně, ale plátce nemá povinnost neopravit daň, pokud se na tom obě strany písemně dohodly.

Slovenská právní úprava na rozdíl od české neumožňuje opravu daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, když nevyužila možnost danou Směrnicí v čl. 90 a 185.

⁸⁹ ŠEVČÍK, Daniel. Opravy výše DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení - zmatečnost informace GFŘ. *Bulletin advokacie*. 2011, 10, s. 47-48.

⁹⁰http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2011_Informace_GFR_aplikace_44_ZDPH.PDF [cit. 2011-11-01]

12. Osvobození od daně

12.1. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

V § 51 ZDPH jsou vymezena plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně. U těchto plnění se neuplatňuje daň na výstupu a nelze ani uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu dle § 72 ZDPH u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním.

Zakotvení osvobození je dáno sociálními, ekonomickými ale i technickými důvody. Vzhledem k tomu, že poskytovatel si u těchto plnění nemůže uplatnit odpočet daně, může být naopak cena daných plnění vyšší než v případě, kdy by nebyly osvobozeny.

Jedná se o tyto plnění:

- a) poštovní služby,

Poštovními službami, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně, se rozumí dle § 52 ZDPH dodání poštovní zásilky a poštovní poukazy, pokud jsou provozovány držitelem poštovní licence (i podnikatel) nebo zvláštní poštovní licence dle zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách, ve znění pozdějších předpisů v mezích této licence. Osvobozené však nejsou služby poskytnuté jiným subjektem držiteli licence (subdodávky poštovní přepravy jiným subjektem)⁹¹. Osvobození se týká pouze základních služeb ve smyslu zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách, ve znění pozdějších předpisů, tedy pouze těch služeb, které je držitel licence povinen poskytovat, aby byly dostupné na celém území České republiky. Osvobození od daně však nelze uplatňovat u tzv. individuálně sjednávaných poštovních služeb. Jedná se o poštovní služby, jejichž ceny jsou sjednávány na základě individuálního dojednání, na základě individuální smlouvy a nejedná se tedy o služby, jejichž ceny jsou uvedeny v obecně platném ceníku.⁹² Považuji za nutné upozornit na skutečnost, že držitelem licence je v České republice pouze Česká pošta.

⁹¹ Rozsudek Soudního dvora EU, pod č. C-107/84 Komise v. Německo

z <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61984CC0107:EN:PDF>[cit. 2011-11-27]

⁹²<http://www.podnikatel.cz/clanky/uplatneni-dph-u-postovneho-zazehnany/>[cit. 2011-11-27]

Jak je zřejmé z ceníku České pošty uveřejněném v souvislosti s účinností novely od 1.4.2011, Česká pošta nepovažuje za základní služby ve smyslu zákona č. č. 29/2000 Sb., o poštovních službách ve znění pozdějších předpisů dodání svoz a rozvoz poštovních zásilek, vnitrostátní i mezinárodní služby EMS (Express Mail Service), Obchodní balík, Obchodní psaní, jejich doplňkové služby a příplatky.

Pokud se jedná o dodání poštovních známek platných pro použití v České republice maximálně za nominální cenu, je toto plnění osvobozeno bez ohledu na to, zda je plnění uskutečňováno držitelem licence.

b) rozhlasové a televizní vysílání,

Rozhlasové a televizní vysílání je osvobozeno od daně dle § 53 ZDPH, pokud je prováděno provozovateli ze zákona tj. Českou televizí nebo Českým rozhlasem, ale jen v případě nekomerčního vysílání, nevztahuje se tedy na reklamu, teleshopping a sponzoring (pozn. s účinností poslední novely zákona č. 483/1991, o České televizi, ve znění pozdějších předpisů, tj. od 11.11.2011 již není reklama vysílána na programech ČT 1 a ČT 24). Osvobození se dle výše uvedeného nevztahuje na provozovatele, kteří získali oprávnění k vysílání udělením licence (komerční televize a rádia). I přes skutečnost, že je v zákoně zakotveno osvobození pro rozhlasové a televizní vysílání, jak je uvedeno výše, ztotožňuji se s názorem, že toto veřejnoprávní rozhlasové a televizní vysílání v České republice není předmětem daně vůbec, protože zde chybí vazba mezi úplatou a poskytnutou službou v rámci smluvního vztahu. Všichni vlastníci televizního a rozhlasového přijímače mají sice povinnost platit komisionářské poplatky, z mého pohledu zde však není podobně jako v případě **C-102/86 Apple and Pear Development Council** dostatečně úzký vztah mezi poskytnutou službou a úplatou za ni a o smluvním vztahu zde nelze mluvit již vůbec.

c) finanční činnosti,

Oblast finančních služeb je značně nepřehledná a to z důvodu neustálého nárůstu různých finančních služeb, které jsou poskytovány a vývojem judikatury. Mezi finanční činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet patří dle § 54 ZDPH například přijímání vkladů od veřejnosti, poskytování úvěrů, platebních prostředků (šeky, platební karty), poskytování a

převzetí finančních záruk. Finanční činnost je osvobozena vždy bez ohledu na osobu, která ji poskytuje, osvobozeny nejsou tedy jen služby bank.

Vzhledem k tomu, že jednou z nejčastěji využívaných finančních služeb je dle mého názoru poskytování úvěrů a půjček považuji za nutné upozornit na rozdílnost obsahu pojmů v českém a unijním právu, když poskytnutí úvěru a půjčky je v unijním právu chápáno širěji, než v českém právu, kde je úvěr poskytován na základě smlouvy o úvěru dle § 497 a následujícího zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů a půjčka dle § 657 a násl. obč. zák. Dle unijního práva, zejména rozsudku Soudního dvora **C-306/94 Regie Deuphinoise** je pod pojmy úvěr a půjčka zahrnuto poskytnutí peněz jiné osobě, jsou jimi tedy chápány i vklady peněžních prostředků na účet, nebo termínovaný vklad, neboť v tomto případě se společnost stala vlastníkem vložených peněz a na tomto stanovisku nezměnila nic ani skutečnost, že je společnost měla povinnost vrátit. Vklad na účet je považován za půjčku a to i z důvodu, že z těchto peněz je poskytován úrok, který je dle úvahy soudu považován za úplatu za poskytnutí finančních prostředků a dle soudu nemůže být vyňat z předmětu daně.⁹³ S ohledem na skutečnost, že není omezen okruh osob, které mohou poskytnout úvěr nebo půjčku, podotýkám, že výjimečné poskytnutí úvěru nebo půjčky není dle rozsudku Soudního dvora **C-142/99 Floridienne a Berginvest** ekonomickou činností.

d) pojišťovací činnosti,

Pojišťovacími činnostmi, na které se vztahuje osvobození od daně, se rozumí jak samotná pojišťovací a zajišťovací činnost, tak zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví. Vzhledem k tomu, že dle § 55 ZDPH se osvobození vztahuje i na činnost v oblasti likvidace pojistných událostí je naše právní úprava v rozporu s čl. 135 odst. 1 písm. a) Směrnice a s judikaturou Soudního dvora např. rozsudkem **C-8/01 Assurandor – Societet**, dle kterého musí pojišťovací transakce v sobě bezpodmínečně zahrnovat existenci smluvního vztahu mezi poskytovatelem pojišťovací služby a osobou, jejíž rizika jsou pokryta pojištěním, což u likvidátora není splněno. Plátce se proto může rozhodnout, zda bude postupovat dle zákona o DPH nebo využije možnosti přímého účinku Směrnice. Definicí pojišťovací služby pak Soudní dvůr vymezil v rozsudku **C-349/96 Card Protection Plan**, dle něhož se jedná o

⁹³http://www.pp.sk/6499/Rozsudky-ESD--odpocet-DPH_A-DUPP29614.aspx[cit. 2011-11-27]

transakci, ve které se pojistitel na základě předchozí úhrady pojistného zaváže zajistit pojištěnému, pokud dojde k pokrytému riziku, plnění dohodnuté při uzavření smlouvy, toto plnění však nemusí být pouze peněžní, může se jednat i o poskytnutí služby nebo věcného plnění. Příkladem pojištění, v rámci kterého je poskytována pouze služba, je pojištění právní ochrany.⁹⁴

e) převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení, Od daně je osvobozen dle § 56 ZDPH převod staveb, bytů a nebytových prostor, pokud proběhne po uplynutí 3 let od vydání kolaudačního rozhodnutí nebo od data, kdy bylo započato s prvním užíváním stavby v závislosti na tom, který nastane dříve. Od daně je dále osvobozen převod pozemků s výjimkou stavebních pozemků, nájem nemovitostí s výjimkou nájmu krátkodobého, tj. nájmu nejdéle na 48 hodin včetně vnitřního vybavení, nájmu bezpečnostních schránek a nájmu prostor a míst k parkování vozidel. Stavebním pozemkem se pro účely ZDPH rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být na základě stavebního povolení, nebo ohlášení podle stavebního zákona provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Stavbou se poté rozumí pro účely ZDPH stavba ve smyslu § 119 obč. zák., což potvrzuje i judikatura Soudního dvora, např. v rozsudku **C-60/96 Komise v. Francie** byla řešena situace, kdy ve Francii byl osvobozen i nájem karavanů, stanů a lehkých staveb (chatek) určených k přechodné krátkodobé rekreaci, což napadla Komise s odůvodněním, že se jedná o poskytnutí služby a tento předmět musí být vždy zdaněn a s tímto názorem se ztotožnil i soud a generální advokát. Pokud se jedná například o nájem tělocvičny školou pro sportovní oddíl na 2 hodiny denně, nejedná se dle soudní judikatury o nájem nebytového prostoru, ale o poskytnutou sportovní službu, která je osvobozena dle § 61 ZDPH. V případě, že je poskytnut nájem nemovitosti včetně parkovacího místa s tím, že tvoří jednu ekonomickou transakci, je osvobozen i nájem parkovacího místa.⁹⁵ Dle rozsudku Soudního

⁹⁴ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: WoltersKluwer ČR, a. s., 2011. s. 353

⁹⁵ Rozsudek Soudního dvora EU C-173/88 MortenHenriksen z <http://www.porada.sk/t93568-dph-pri-najme-nehnutelnosti-spolu-s-parkovacimi-miestami.html> [cit. 2011-08-23]

dvora **C-108/99 E. Blasi** není poskytnutí ubytování v hotelích nebo zařízeních s podobnou funkcí na základě živnostenského oprávnění osvobozeno od daně.⁹⁶

f) výchova a vzdělávání,

Od daně je osvobozena dle § 57 ZDPH výchovná a vzdělávací činnost v mateřských, základních, středních a vysokých školách a dalších zařízeních konaných za podmínek školského zákona, pokud je poskytována za úplatu, jinak dle § 2 ZDPH není předmětem daně. Osvobozeny jsou i další školské služby jako ubytování, služby školní jídelny a vzdělávacích zařízení pedagogických pracovníků. Osvobozena je i činnost prováděná za účelem rekvalifikace podle zvláštních právních předpisů osobami, které mají akreditovány vzdělávací programy, dále univerzita třetího věku, programy celoživotního vzdělávání, pokud jsou poskytovány na vysokých školách, jakož i jazykové vzdělávání poskytované oprávněnými subjekty podle předpisů Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži neziskovými organizacemi dětí a mládeže, pokud jsou jim na tuto činnost poskytnuty prostředky ze státního rozpočtu nebo ze zdrojů Evropské unie. Od daně je dále osvobozeno poskytnutí služby a dodání zboží, které se uskuteční v rámci vzdělávání a výchovy, což je nejčastěji dodání učebnic a učebních pomůcek žákům. Dle stanoviska Ministerstva financí ČR uvedeném na jeho webových stránkách, je osvobozeno i dodání zboží vyrobeného při praktickém výcviku učňů či poskytnutí služeb v rámci tohoto výcviku. Jako příklad uvádím kadeřnické služby, které jsou poskytnuty učni ve školním kadeřnickém výcvikovém salónu.

g) dodání zdravotnické služby a zboží,

Od daně jsou osvobozeny dle § 58 ZDPH služby zdravotní péče a související služby (např. stravování pacientů v nemocnici) poskytované oprávněnými subjekty, kterými jsou jak státní tak nestátní instituce, které jsou dle příslušných předpisů oprávněny poskytovat služby zdravotní péče. Pro osvobození od daně není tedy podstatné, zda jsou služby hrazeny z veřejného zdravotního pojištění či nikoliv. V souvislosti s poskytováním zdravotní služby je osvobozeno i dodání zboží, např. rehabilitačních pomůcek a to i bez poskytnutí lékařského

⁹⁶http://www.pp.sk/6484/Rozsudky-ESD--sadzba-dane-a-oslobodenie-od-dane_A-DUPP29416.aspx [cit. 2011-08-23]

výkonu. Poplatky u lékaře jsou chápány jako úplata za osvobozené plnění.⁹⁷ Dodání léků je osvobozeným plněním jen v tom případě, pokud je dodáno spolu s lékařskou péčí. Od daně je dále osvobozeno i poskytnutí dopravy nemocným nebo zraněným.⁹⁸ Daňová správa zastává dlouhodobě názor, že osvobozenou zdravotní péčí jsou všechny výkony uvedené v zákoně o veřejném zdravotním pojištění a vyhlášce č. 134/1998 Sb. Tento výklad však není nikde zveřejněn, neexistuje stanovisko Ministerstva financí ČR ani případný pokyn.⁹⁹ Tento výklad není eurokonformní, když Směrnice osvobozuje lékařskou péči, pokud má terapeutický cíl a jejíž účel je ochranný, včetně udržování či obnovování lidského zdraví, tj. podstatně úžeji, než je vykládána v rámci tuzemska.

V souvislosti s poskytováním zdravotních služeb si dovoluji upozornit na § 36 odst. 3 a 4 ZDPH, který stanovuje, že základ daně zahrnuje vedlejší výdaje a to v tom případě, pokud jsou poskytnuty 2 a více plnění, z nichž je jedno plnění hlavní a ostatní doplňková. Toto vedlejší plnění má pak stejný daňový režim (sazba, osvobození) jako plnění hlavní. Kritéria pro posouzení, zda se jedná o plnění hlavní a vedlejší, případně zda se jedná o dvě samostatná plnění nastínil Soudní dvůr v rozsudku **C-349/96 Card Protection Plan** a to tak, že vedlejší plnění:

- a) není cílem samo o sobě a
- b) slouží pouze k lepšímu využití hlavního plnění.

Tyto kritéria byly doplněny o další rozsudkem Soudního dvora ve spojených případech **C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin a Howden Court Hotel**, a to o ukazatel hodnoty vedlejšího plnění, která by neměla tvořit významnou část hodnoty hlavního plnění.¹⁰⁰

Považuji za nutné upozornit na změnu ZDPH účinnou od 1. 4. 2012, která souvisí se změnou zákona o zdravotních službách, když nově se bude za zdravotní službu, která je osvobozena

⁹⁷<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/regulacni-popl-zdravot-dph-dan-z-prijmu/1001635/46980/>[cit. 2011-11-27]

⁹⁸<http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=86610>[cit. 2011-11-27]

⁹⁹ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha : WoltersKluwer ČR, a. s., 2010. s. 384 - 392

¹⁰⁰ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha : WoltersKluwer ČR, a. s., 2010. s. 243

od daně ve smyslu tohoto ustanovení, považovat pouze taková služba, kterou vykonává osoba, která má k tomu oprávnění a dále pouze v tom případě, pokud se jedná o službu s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. Dochází tak ke zpřesnění definice, aby se co nejvíce přiblížila dikci Směrnice, když původně bylo osvobození dle ZDPH možné vykládat podstatně širěji, než stanovovala Směrnice. Již nyní se rozběhla živá diskuze, zda například očkování bude považováno za osvobozené plnění, nebo zda např. očkování proti tropickým nemocem, které budeme potřebovat pouze na dovolenou, nebude považováno za plnění, které není osvobozeno od daně. V současné době připravuje Ministerstvo financí ČR ve spolupráci s Ministerstvem zdravotnictví ČR pokyn, v němž by měly být blíže specifikovány služby, které budou osvobozeny od DPH. Jako příklad zdravotní služby, která nebude osvobozena od daně, uvádím vyšetření opilce na žádost Policie ČR, což je jistě zdravotním úkonem, ale ne zdravotní péčí ve smyslu § 58 ZDPH. U mnoha lékařů tedy nastane situace, že budou mít nově povinnost registrovat se k DPH, dle mého názoru se to bude týkat zejména plastických chirurgů.¹⁰¹

h) sociální pomoc,

Služby sociální pomoci jsou vymezeny odkazem na zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2007. Osvobozeny jsou dle § 59 ZDPH všechny služby, poskytované dle tohoto zvláštního zákona a to bez ohledu na právní postavení osoby, která je poskytuje. Základní činností pro poskytování těchto sociálních služeb je poskytování ubytování, stravování, pomoc při zajištění stravy, případně pomoc s běžnými úkony jako zajištění osobní hygieny.

i) provozování loterií a jiných podobných her,

Osvobození pro provozování loterijních a jiných podobných her je upraveno v § 60 ZDPH a je vázáno na zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, jedná se o provozování loterií, tombol, některých stíracích losů, sázkových her v kasinech (ruleta) a sázkových her pomocí mechanických přístrojů. Dále se pod tyto služby řadí služby související jako např. distribuce losů, sběr sázenek. Dle judikatury Soudního dvora je osvobozen od daně každý poskytovatel těchto služeb a to i v případě, že k jejich

¹⁰¹<http://www.patria.cz/pravo/1954565/co-se-meni-na-dph-u-zdravotnich-sluzeb.html>[cit. 2011-11-27]

provozování nemá řádné povolení, viz spojené případy **C-453/02 a C-462/02, Edith Linneweber, Savvas Akritidis**.¹⁰²

j) ostatní plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně,

Jedná se o plnění dle § 61 ZDPH, která jsou uskutečňována právníckými osobami, které nebyly založeny za účelem podnikání, tj. neziskovými subjekty, při splnění zákonem stanovených podmínek. Od daně je tak osvobozeno dodání zboží nebo služeb veřejnoprávním orgánem související s ochranou a výchovou dětí a mládeže (řádová sestra vede za úplatu kroužek náboženství pro děti ve škole) a dále poskytnutí služeb vlastním členům právníckých družstev (např. občanské sdružení – ekologické hnutí poskytuje i vzdělávací služby svým členům v oblasti ekologie) za podmínek, že tyto seskupení poskytují pouze plnění osvobozené od daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně a že jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a jestliže úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení na poskytnuté službě a nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž. Pokud by výše uvedená služba byla poskytnuta členovi seskupení, které uskutečňuje i zdanitelné plnění, není pak tato služba osvobozena od daně a bude u nich uplatněna daň na výstupu. Splnění podmínek se poté zkoumá za každé zdaňovací období zvlášť.¹⁰³

12.2. Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

V § 63 ZDPH je uveden přehled plnění, která jsou osvobozená od daně s nárokem na odpočet, jedná se o tyto plnění:

a) dodání zboží do jiného členského státu,

Podmínkou pro osvobození tohoto plnění je, aby bylo zboží dodáváno z tuzemska plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, dále aby bylo zboží fakticky přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu a aby pořízení tohoto zboží bylo předmětem daně

¹⁰²<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0453:CS:PDF>[cit. 2011-11-27]

¹⁰³KOOV ze dne 10. 8. 2010, č. 309/08.09.10 Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, Autor: Ing. Jan Čapek, Ing. Stanislav Kryl

v tomto členském státě. Soudní dvůr několikrát řešil podmínku odeslání a přepravení zboží, když není jasné, kdy se tato podmínka může považovat za splněnou. Jako příklad uvádím rozsudek **C-409/04 Teleos**, ve kterém soud konstatoval, že plátce musí prokázat, že zboží bylo fakticky odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, když k prokázání může využít například přepravní doklady, nebo prohlášení odběratele. Dle rozsudku **C-84/09 X v. Skatteverket** nemůže být kvalifikace plnění jako dodání zboží nebo pořízení v rámci Společenství závislá na dodržení lhůty, ve které by měla být zahájena a ukončena přeprava.¹⁰⁴ Plátce musí také ověřit DIČ svého obchodního partnera, k čemu mu může posloužit lustrace v systému VIES, který je provozován Evropskou komisí, případně u tuzemského finančního úřadu.

Pokud je dodáván nový dopravní prostředek, je toto plnění osvobozeno od daně vždy bez ohledu na postavení příjemce, tj. zda je plátce nebo pouhým občanem nepodnikatelem. Ani v tomto případě nemůže být dle rozsudku **C-84/09 X v. Skatteverket** vázáno osvobození od daně na přepravu do konečného místa určení a osvobození nemůže bránit ani tzv. předčasné užití, tj. užití ještě před dopravením na zamýšlené místo konečného používání. Dále je od daně osvobozeno přemístění obchodního majetku plátce (např. stroje) z tuzemska do jiného členského státu, pokud plátce prokáže, že přemístěný majetek byl předmětem daně při pořízení v členském státě, kam bylo přemístěno. V případě, že předmětem plnění je zboží, které podléhá spotřební dani, je toto dodání osvobozeno od daně, pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani v jiném členském státě nebo pro právnickou osobu, která není registrována k dani v jiném členském státě a toto zboží je fakticky odesláno nebo přepraveno za podmínek stanovených zákonem o spotřební dani a pořizovateli vzniká po jeho dodání povinnost platit spotřební daň.

b) pořízení zboží z jiného členského státu,

Pořízení zboží z jiného členského státu je osvobozeno od daně, pokud by dodání takového zboží bylo osvobozeno v tuzemsku v každém případě, tzn. bezpodmínečně, takových plnění je v České republice jen velice málo jedná se např. o dodání mateřského mléka, lidské tkáň

¹⁰⁴<http://cfoworld.cz/legislativa/soudni-dvur-eu-pripad-ecj-c-84-09-x-731>[cit. 2011-11-27]

apod. Druhým případem, kdy je pořízení zboží osvobozeno od daně, je v případě, že by toto plnění bylo osvobozeno od daně při dovozu zboží, viz písm. h).

c) vývoz zboží,

Od daně je osvobozeno dodání zboží do třetí země, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna prodávajícím, kupujícím nebo jimi pověřenou osobou. Kupující nesmí být osobou usazenou v České republice. Osvobozeno je dále dodání nebo umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Vývoz je plátce povinen prokázat daňovým dokladem, na kterém musí být celním orgánem potvrzen výstup zboží do třetí země.

d) poskytnutí služby do třetí země,

Ustanovení § 66 ZDPH se po změně pravidel pro určení místa plnění použije zřejmě jen zcela ojediněle a to v případě, že je tato služba poskytnuta pro osobu nepovinnou k dani s místem plnění dle § 10g ZDPH v tuzemsku. Osvobozeno je takové poskytnutí služby pro osobu do třetí země, která nemá v tuzemsku sídlo ani místo podnikání ani provozovnu, s místem plnění v tuzemsku, ale pouze u služeb uvedených v ZDPH, tj. práce na movitém majetku, který je pořízen nebo dovezen za účelem těchto prací v tuzemsku, pokud je tento movitý majetek po provedení práce odeslán nebo přepraven do 3. země.

e) osvobození ve zvláštních případech,

Ustanovení § 68 ZDPH upravuje specifické případy osvobození od daně. Jedná se především o osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu, na některá plnění považovaná za vývoz a na služby poskytnuté zprostředkovatelem. K osvobození dodání zboží pro námořní přepravu se váže několik rozsudků Soudního dvora, z nichž uvádím alespoň rozsudek **C-185/89 Velker International Oil Company**, ve které soud doplnil, že skladování zboží po jeho dodání provozovateli lodi a před jeho skutečným naložením na loď nemůže být považováno za argument proti uplatnění tohoto osvobození.¹⁰⁵

¹⁰⁵<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61989CJ0185:EN:PDF>[cit. 2011-11-27]

f) přeprava a služby přímo spojené vázané na dovoz a vývoz zboží,

Ustanovení § 69 ZDPH je možno aplikovat pouze na část přepravy a dalších služeb vázaných na dovoz a vývoz zboží uskutečněných na území ČR. Místem plnění v tomto případě je místo, kde se přeprava fakticky uskutečňuje, přepravu poskytovanou na území jiných členských států je proto nutné posuzovat dle národní legislativy daného členského státu, kde se uskutečňuje. Pro informaci uvádím, že podle dostupných informací i ostatní členské státy osvobození ve vztahu k těmto službám poskytovaným na svých územích aplikují.

Dle § 69 odst. 9 ZDPH je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně i dodání zboží a služeb pro použití ozbrojenými silami ostatních členských států Severoatlantické smlouvy, když dle výkladu, k němuž se přikláním i já, jsou osvobozeny jen takové dodávky, které jsou určeny pro armádu, případně ministerstva členských států NATO, pokud jsou užity pro společné obranné úsilí v rámci NATO, odběratel musí prokázat účel užití. V této souvislosti podotýkám, že dle výkladu Ministerstva financí ČR, může jako důkazní prostředek v tomto případě sloužit i prohlášení odběratele o účelu užití.¹⁰⁶

g) přeprava osob,

Dle § 70 ZDPH je osvobozena od daně přeprava osob, která se uskutečňuje po území více členských států a rovněž přeprava osob, která začíná na území Evropské unie a končí ve třetí zemi (a opačně). Osvobozena je i přeprava zavazadel cestujících a služby přímo související s touto přepravou. Osvobození se týká pouze tuzemského úseku přepravy a to přepravy jak pravidelné (linkové), tak nepravidelné (zájezdové), když místo plnění je určeno dle § 10a ZDPH, a přeprava je prováděna tuzemskými přepravci, zahraniční osobou, případně osobami registrovanými k dani v jiném členském státě.¹⁰⁷

¹⁰⁶ KOOV ze dne 5. 1. 2010 č. 291/20.01.10 Problematika výkladu ustanovení § 68 odst. 9 pís. a) zákona o DPH – dodávky pro NATO Autor: Ing. Jan Rutar, Ing. Pavel Kuře

¹⁰⁷ FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Poskytování přepravních služeb uvnitř Evropského společenství a ve vztahu k třetím zemím z účetního a daňového pohledu. *Účetnictví*. 2010, 10, s. 15-22.

h) dovoz zboží,

Od daně je osvobozeno takové dodání zboží, které by bylo v tuzemsku osvobozeno v každém případě, dále je od daně osvobozen dovoz zboží, jestliže je zároveň osvobozen od cla dle celních předpisů Evropské unie, pokud se jedná o plnění vyjmenovaná v § 71 odst. 2 ZDPH, např. zboží určené pro charitativní účely, osobní majetek fyzických osob, které se stěhují ze zahraničí, nebo si jej dovezly za účelem sňatku, nebo jej zdědily apod. Dále je osvobozen dovoz zboží, pokud jeho úhrnná hodnota nepřesáhne nově od 1. 4. 2011 částku 22 EUR (dřívější částka 150 EUR, která byla přebrána z celních předpisů pro osvobození od cla, byla v rozporu se Směrnicí). Nová úprava tak dle mého názoru velmi omezí dovoz zboží z USA občany, kteří zde nakupovali zejména elektroniku a oblečení, které zde je výrazně levnější než v Evropské unii. Od daně je dále osvobozen dovoz zboží osobami, které požívají diplomatické výsady a imunity, pokud toto zboží bylo osvobozeno i od cla.

ch) dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujících nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím upravený v § 71a až § 71f ZDPH.

V rámci ustanovení § 71a až § 71f ZDPH došlo k implementaci Směrnice Rady 2007/74/ES ze dne 20. 12. 2007, o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně.

Všechna výše uvedená osvobozená plnění je plátce povinen přiznat v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž vznikla povinnost přiznat tato plnění, tj. ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí dokladu v závislosti na tom, která skutečnost nastane dříve.

12.3. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Konstrukce právní úpravy osvobození od daně na Slovensku je odlišná od české úpravy, když česká právní úprava od počátku rozděluje osvobozená plnění na plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně a plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně a slovenská úprava naopak uvádí tyto plnění společně, ale v § 49 odst. 3 SZDPH, který upravuje odpočet daně, poté uvádí, která plnění nejsou osvobozená s nárokem na odpočet daně.

Jedná se o plnění dle § 42 až § 48 SZDPH, a to:

- dodání zboží, při kterém nebyl uplatněn nárok na odpočet daně,
- dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- trojstranný obchod,
- přepravní služby,
- vývoz zboží a poskytnutí služby to třetí země,
- dovoz zboží.

13. Odpočet daně

S účinností od 1. 4. 2011 došlo k celkovému přepracování ustanovení věnujícím se odpočtu daně z přidané hodnoty. Důvodem komplexní změny byl nesoulad se Směrnicí a judikáty Soudního dvora. Pro přehlednost uvádím níže srovnávací tabulku úpravy účinné do 1. 4. 2011 a nové úpravy účinné po 1. 4. 2011. Cílem úpravy odpočtu a možnosti jeho uplatňování je zbavit podnikatele zatížení DPH v rámci výkonu jeho hospodářské činnosti. Uplatnění nároku na odpočet DPH není dle judikatury např. ve spojených případech **C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum a C-484/03 Bond House Systéme** znemožněn ani za situace, kdy plnění bylo uskutečněno v řetězci dodávek, v němž mu předchází nebo po něm následuje plnění, které je postiženo podvodným jednáním, podmínkou je, že osoba, která uplatnila nárok na odpočet, o něm nevěděla a ani nemohla vědět.¹⁰⁸

Srovnávací tabulka odpočtu daně z přidané hodnoty	
Úprava účinná do 1. 4. 2011	Úprava účinná od 1. 4. 2011
§ 72 Nárok na odpočet daně	§ 72 Nárok na odpočet daně
§ 73 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně	§ 73 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně
§ 74 Nárok na odpočet daně při změně režimu	§ 79 Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace
§ 75 Přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně	§ 72 odst. 4 Přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně
§ 76 Způsob krácení odpočtu daně	§ 75 Způsob výpočtu nároku na odpočet v poměrné výši § 76 Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši
§ 77 Oprava odpočtu daně	§ 74 Oprava odpočtu daně
§ 78 Úprava odpočtu daně	§ 78 až § 78c Úprava odpočtu daně
§ 79 Vyrovnání odpočtu daně	§ 77 Vyrovnání odpočtu daně

¹⁰⁸<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:CS:HTML>[cit. 2011-11-27]

13.1. Základní zásady nároku na odpočet daně

Zákon v ustanovení § 72 ZDPH upravuje základní zásady nároku na odpočet daně, když v odst. 1 stanoví, že plátce má právo na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, pokud toto užije ve své ekonomické činnosti pro tyto taxativně vyjmenované účely, tj. uskutečňování:

- a) dodání zboží, převodu nemovitostí nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pokud je u něj povinen přiznat daň na výstupu, za takové plnění se dle rozsudku **C-32/03 I/S Fini H**, považují i plnění související s ukončením ekonomické činnosti po ukončení samotné provozní činnosti,¹⁰⁹
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, např. nákup zboží plátce za účelem dalšího prodeje s dodáním do jiného členského státu, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by plátce měl nárok na odpočet daně, kdyby se tato operace uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 ZDPH s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d), a e) a v § 14 odst. 5.

Úprava oproti stavu před novelou nedoznala větších změn, došlo pouze ke zpřesnění definice a doplnění odkazu na § 54 odst. 1 písm. y) ZDPH, který upravuje sjednávání nebo zprostředkování některých finančních činností.¹¹⁰

Nově je v § 72 odst. 2 ZDPH upravena definice dani na vstupu, která byla zároveň vypuštěna z § 4 ZDPH. Daní na vstupu je nově chápána výhradně daň, která byla stanovena podle zákona, nová definice tak byla upravena v souladu s judikaturou Soudního dvora zejména rozsudkem **C-342/87 Genius Holding**, který řešil spor, zda je možné uplatnit odpočet daně v případě, že je daň na daňovém dokladu uvedena chybně, Soudní dvůr věc uzavřel s tím, že

¹⁰⁹<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0032:CS:HTML>[cit. 2011-11-27]

¹¹⁰ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*. 7. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. s. 387-396

uplatněný odpočet musí být vždy v souladu se zákonem a to z důvodu daňové neutrality.¹¹¹ Dle nové definice tak již nelze uplatnit odpočet daně v případech, kdy byla daň uplatněna chybně, tedy i v případě nesprávné sazby DPH. Jako další příklady, kdy může dojít k chybnému určení výše daně, uvádím nesprávné matematické provedení výpočtu nebo užití špatného kurzu, když dodavatel i odběratel neužijí stejný kurz, proto je při úhradě v cizí měně nutné sjednat, jaký kurz dodavatel užívá, zda pevný kurz (měsíční, čtvrtletní nebo roční) nebo kurz ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Postup při řešení nároku při nesprávném určení daně je pak blíže upraven v § 73 odst. 6 ZDPH, kdy v případě, že výše daně na dokladu je vyšší než správná výše daně, lze při odpočtu na vstupu uplatnit nárok pouze do výše správné daně, naopak pokud je na dokladu uvedena daň nižší, než je skutečná, lze nárok uplatnit jen do výše daně uvedené na dokladu tedy nesprávnou nižší daň. Důvodem této úpravy je daňová neutralita DPH.

Výše uvedené ilustruji na příkladu, kdy došlo k použití chybné sazby daně, když plátce nakoupil od jiného plátce zboží za 100.000,- Kč a dodavatel na faktuře chybně uplatnil základní sazbu daně 20 % a na dokladu uvedl daň ve výši 20.000,- Kč, přičemž měla být uplatněna snížená sazba daně ve výši 14 %. Odběratel si při splnění zákonných podmínek mohl dříve uplatnit odpočet ve výši 20.000,- Kč, nyní si může uplatnit odpočet daně pouze ve výši 14.000,- Kč. Pokud se odběratel domnívá, že je na daňovém dokladu uvedena chybná výše daně doporučuji doklad vrátit dodavateli a pokud tento neuzná chybu a jedná se o posouzení sazby daně z přidané hodnoty, je dle mého názoru jednou z možností jak postupovat, využít ustanovení § 47a ZDPH, tj. požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení, v tomto případě je však nutné uhradit správný poplatek ve výši 10.000,- Kč, což je částka pro většinu sporných případů nepřiměřená, případně postupovat dle § 73 odst. 6 ZDPH, jak je uvedeno výše.

Obecný nárok na odpočet dle § 72 odst. 3 ZDPH plátcí vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které zakládají povinnost tuto daň přiznat a které nastávají dle ZDPH dnem uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty v závislosti na tom, co nastane

¹¹¹<http://www.forum-media.cz/aktualne/uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane-nova-pravidla-v-navrhu-novely-zakona-o-dph.html>[cit. 2011-11-27]

dříve. Plátci pak přísluší plný nárok na odpočet daně, použije-li přijatá plnění výhradně pro účely uvedené v § 72 odst. 1 ZDPH, tj. pro svoji ekonomickou činnost. Pokud plátce použije zdanitelné plnění jak pro účely s nárokem na odpočet daně, tak pro účely bez nároku na odpočet daně uplatní odpočet v částečné výši a to dle § 75 ZDPH v poměrné výši nebo dle § 76 ZDPH v krácené výši.

Odpočet nelze uplatnit u plnění pro reprezentaci nad rámec uznatelných daňových nákladů dle zákona o dani z příjmů.¹¹²

13.2. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

Plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, v němž splní následující podmínky:

- a) u tuzemských zdanitelných plnění,
 - má ve svém držení daňový doklad, což koresponduje s judikaturou zejména rozsudkem **C 152/02 ve věci Terra Baubedarf**, v němž Soudní dvůr došel k závěru, že uplatnit nárok na odpočet daně lze teprve v tom zdaňovacím období, ve kterém byly služby poskytnuty nebo zboží dodáno a plátce má k dispozici daňový doklad,¹¹³
- b) v případě užití tuzemského nebo zahraničního reverse charge u služeb a pořízení zboží,
 - vznikla mu povinnost daň přiznat,
 - má ve svém držení daňový doklad, případně je schopný jiným způsobem prokázat nárok na odpočet např. smlouvou, tyto změny jsou vynuceny judikaturou Soudního dvora, zejména rozsudkem **C-90/02 Bockemühl**, kde soud rozhodl, že plátce, který je povinen přiznat daň z titulu přijetí služeb podléhajícím reverse charge, není pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu u tohoto plnění povinen mít k dispozici doklad obsahující náležitosti

¹¹² HAVEL, Tomáš. Uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu po 1. 4. 2011. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2011, 1, s. 21-25.

¹¹³<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0152:EN:HTML>[cit. 2011-11-27]

stanovené čl. 22 odst. 3 Směrnice, ale stačí, když splní formální podmínky stanovené daným členským státem.¹¹⁴

- c) u dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat dle § 23 odst. 3 až 5 ZDPH,
 - vznikla mu povinnost přiznat daň,
 - má ve svém držení daňový doklad,
- d) u dovozu zboží, kdy plátce není povinen postupovat dle § 23 odst. 3 až 5 ZDPH (v případě, kdy je správcem daně celní úřad),
 - má ve svém držení daňový doklad,
 - vznikla mu povinnost vyměřenou daň zaplatit,
- e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého k užívání,
 - má ve svém držení daňový doklad, případně je schopný jiným způsobem prokázat nárok na odpočet,
 - vznikla mu povinnost přiznat daň.

Ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH tedy posouvá nárok na odpočet až do období, ve kterém měl plátce obdržet daňový doklad. Jedná se o ustanovení, které jednorázově umožnilo státnímu rozpočtu zvýšit výnos z DPH stejně jako v minulosti, když úpravami definice obratu a změnami výkladu bylo zavedeno zdanění přijatých záloh. Obě ustanovení dosti zkomplikovaly vedení účetnictví, ale tato poslední změna, bude velmi ztěžovat účetní závěrky na konci účetního období.

Příklad:

Plátce obdrží daňový doklad za odběr elektřiny za zdanitelné období 12/2011, datum uskutečnění zdanitelného plnění je 31. 12. 2011, datum vystavení daňového dokladu je 7. 1. 2012, plátce daňový doklad obdržel dne 1. 2. 2012. Z vedeného vyplývá, že doklad účetně náleží do roku 2011, náklady za odebranou elektřinu musí plátce zaúčtovat do 12/2011, protože z hlediska daně z příjmů by tento náklad byl v roce 2012 daňově neuznatelným nákladem. Nárok na odpočet DPH však odběrateli (plátcí) vznikne až v únoru 2012.

¹¹⁴ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s. 457-476

V případě, že se tento doklad týká odběru elektřiny v pronajaté budově a odebraná elektřina je vlastníkem přefakturována nájemci, má vlastník povinnost přefakturovat elektřinu a odvést DPH dle data uskutečnění zdanitelného plnění (31.12.2012), tj. nejpozději do 25.1.2012. Pokud se jedná o čtvrtletního plátce DPH nárok na odpočet DPH si uplatní v přiznání podaném k 25.4.2012 a v případě nadměrného odpočtu mu budou finanční prostředky vráceny k 25.5.2012.

K výše uvedenému uvádím, že pro uplatnění nároku na odpočet již není podmínkou zaúčtování nebo zaevidování daňového dokladu jak tomu bylo do konce roku 2008, protože tato podmínka byla v rozporu s úpravou ve Směrnici, neboť dle čl. 178 osobě povinné k dani postačí pro uplatnění odpočtu mít ve své dispozici daňový doklad. Povinnost zaúčtovat nebo zaevidovat doklad pro účely DPH však vyplývá z § 100 ZDPH, dle kterého má plátce povinnost vést evidenci údajů, které jsou nezbytné pro správné stanovení daňové povinnosti.

Pro uplatnění odpočtu daně je stanovena zákonem tříletá lhůta, která počíná běžet prvním dnem následujícího měsíce po zdaňovacím období, v němž nárok na odpočet fakticky vznikl s výjimkou odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, u kterých mu vznikla povinnost tuto daň přiznat (reverse charge). Výjimka byla do našeho zákona vtělena díky vlivu judikatury Soudního dvora, zejména rozsudku **C 96/07 Ecotrade**, v němž byla řešena otázka v případě poskytnutí služby podléhající režimu reverse charge, zda je přípustný postup správce daně, který doměřil daň na výstupu a současně neuznal možnost uplatnit odpočet daně z titulu uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně, což soud vyloučil. K vysvětlení plynutí lhůty uvádím následující příklad, plátce nakoupil v únoru 2011 zboží od plátce a toto mu bylo i v únoru dodáno, došlo tedy k uskutečnění zdanitelného plnění, odběrateli byl však doklad doručen až v březnu 2011, odpočet daně si mohl uplatnit tedy nejdříve až v březnu 2011, tříletá lhůta pro uplatnění odpočtu daně však poběží již od 1. března 2011. Pokud by se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu od plátce v režimu reverse charge v roce 2006 a firma by si díky opomenutí účetní neuplatnila nárok na odpočet daně a na tuto

skutečnost by přišla po uplynutí tříleté lhůty, může si tento nárok uplatnit dodatečně i přesto, že již uplynula 3letá lhůta.¹¹⁵

V případě, že plátce má nárok na uplatnění odpočtu v částečné výši (nárok je v poměrné výši nebo v krácené výši) je povinen dle § 73 odst. 4 ZDPH odpočet daně uplatnit vždy v příslušném kalendářním roce, ve kterém byl oprávněn tento nárok uplatnit. Pokud daňový doklad obdrží později, musí použít dodatečné daňové přiznání, aby nedocházelo k ovlivnění nároku na odpočet daně. Toto ustanovení se nově týká i odpočtů daně u plnění použitých částečně pro ekonomické činnosti plátce a částečně pro jiné účely, před 1. 4. 2011 se u těchto odpočtů aplikovala obecná 3letá lhůta.¹¹⁶

Zákon o DPH řeší dále i situaci, kdy doklad neobsahuje všechny předepsané náležitosti. Plátce může i nadále nárok prokázat jiným způsobem např. smlouvou a postupovat dle § 92 daňového řádu. Zákon o DPH v období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2011 upravoval v § 73 odst. 5 ZDPH pravidlo, dle něhož nebylo možné odpočet daně uplatnit, resp. nárok prokázat jiným způsobem, pokud na daňovém dokladu nebylo uvedeno DIČ nebo skutečnosti rozhodné pro výpočet daně (základ daně, sazbu daně). Po účinnosti novely k 1. 1. 2012 bylo toto pravidlo opět vypuštěno, neboť se ukázalo jako neefektivní.

Dle přechodných ustanovení novely účinné od 1. 4. 2011 se při uplatnění nároku na odpočet daně, který vznikl přede dnem nabytí účinnosti novely a který plátce uplatní za zdaňovací období po 1. 4. 2011 užijí již nové podmínky stanovené v § 73 ZDPH.¹¹⁷

¹¹⁵[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Tax%20Legal%20News/tax_legal_news_cz_0806.pdf)

CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Tax%20Legal%20News/tax_legal_news_cz_0806.pdf [cit. 2011-11-27]

¹¹⁶ HAVEL, Tomáš. Uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu po 1. 4. 2011. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2011, 1, s. 21-25.

¹¹⁷ BENDA, Václav. Informace ke změnám zákona o DPH pro rok 2011. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2011, 1, s. 2-8.

13.3. Oprava odpočtu daně

Oprava odpočtu daně se nově týká pouze případů oprav základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH, novela vypouští všechna ustanovení, která řešila opravy nároku na odpočet daně z titulu oprav výše daně chybně uplatněné. Nastalá změna je důsledkem úpravy obsažené v § 73 odst. 6 ZDPH, kdy v případě chybně uvedené daně na daňovém dokladu jsou stanoveny podmínky pro uplatnění daně, když v případě, že je na dokladu uvedena daň nižší než skutečná, si plátce může uplatnit pouze tuto nižší daň a v případě, že je na dokladu uvedena daň vyšší, než skutečná, si plátce může uplatnit odpočet daně maximálně do výše daně stanovené zákonem tj. nižší.

Změn doznala i úprava stanovení okamžiku, ke kterému je plátce povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně, který se nově odvíjí od okamžiku, ve kterém se plátce dozvěděl o okolnostech rozhodných pro opravu daně, tj. ne od okamžiku obdržení příslušného opravného daňového dokladu. V případě, že se jedná o opravu, která má za následek zvýšení nároku na odpočet, je oprávněn tuto opravu provést do 3 let od konce zdaňovacího období, jehož se oprava týká.

Pro vysvětlení uvádím následující příklad, kdy dodavatel dodá zboží v květnu 2011 a odběratel obdrží daňový doklad v květnu 2011 a na jeho základě uplatní za květen 2011 nárok na odpočet daně. V září odběratel toto zboží reklamuje dodavateli, který 29. 9. 2011 sepíše protokol o uznání reklamace, dodavatel musí dle zákonné povinnosti do 15 dnů vystavit opravný daňový doklad, odběratel však může provést opravu odpočtu už za září 2011. V případě, že plátce měl pouze částečný nárok na odpočet (např. z důvodu, že část přijatého plnění bylo použito k účelu, u kterého není nárok na odpočet) a uplatnil plný odpočet nebo v nesprávně vyšší hodnotě, tak tuto opravu odpočtu musí opravným dokladem (který si sám vyhotoví) provést ihned v tom období, ve kterém tuto chybu zjistil. V případě opravy odpočtu daně, kdy by se odvedená daň měla snižovat, tj. zvyšovat se původní odpočet, zákon o DPH umožňuje opravu dle § 74 odst. 2 ZDPH pouze v případě přijatého opravného dokladu.

13.4. Způsob výpočtu nároku na odpočet v částečné výši

Jedná se o postupy pro výpočet nároku na odpočet daně v částečné výši v případech, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění částečně pro účely s nárokem na odpočet a částečně pro účely bez nároku na odpočet daně, jedná se o:

- a) poměrný nárok dle § 75 ZDPH v případě plnění použitých jak v rámci ekonomické činnosti plátce, tak pro jiné účely,
- b) krácený nárok dle § 76 ZDPH v případě použití plnění v rámci ekonomických činností plátce částečně pro plnění zdanitelná nebo osvobozená s nárokem na odpočet daně a částečně pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Při souběhu obou koeficientů se dle § 76 odst. 2 ZDPH použije jejich součin. Při vyrovnání odpočtu daně a odchylce poměrného odpočtu daně u dlouhodobého majetku se postupuje dle ustanovení § 78 a násl. ZDPH o úpravě odpočtu daně.

13.4.1. Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši

Novela upravila v § 75 ZDPH podrobněji pravidla pro postup, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění i k jiným účelům než v rámci svých ekonomických činností, důvodem změn byla povinnost implementovat Směrnici. Postup vyplývající z tohoto ustanovení se použije i pro obce a další neziskové subjekty, které vedle výkonu veřejné správy provádějí také ekonomickou činnost.

Plátce může nově postupovat při uplatnění nároku dvěma následujícími postupy:

- a) uplatnit odpočet v poměrné výši,
- b) uplatnit odpočet v plné výši a část zdanitelného plnění, kterou užije pro jiné než ekonomické účely zdaňovat dle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH v případě zboží a dle § 14 odst. 3 písm. b) ZDPH v případě služeb jako doposud, tento postup však nelze od 1. 4. 2011 užít u dlouhodobého majetku.

Příklad:

Příspěvková organizace obce (plátce DPH), která provádí práce pro zřizovatele financované z jeho příspěvku a současně práce na základě živnostenského oprávnění pro občany a jiné organizace, nemá nárok na odpočet daně u přijatých plnění, která jsou použita pro práce financované z příspěvku. U prací pro cizí subjekty prováděné v rámci živnostenského oprávnění, tj. v rámci ekonomické činnosti, má nárok na odpočet.

Vzhledem k tomu, že u použitého materiálu jako např. nafty, oleje, náhradních dílů, pneumatik, a nakoupených služeb (opravy mechanizace) nelze při pořízení konkrétně určit účel jejich použití musí příspěvková organizace uplatnit odpočet v poměrné výši. Jako seriózní rozvrhová základna pro výpočet poměrného koeficientu se jeví podíl výnosů z ekonomické činnosti k celkovému obratu na účtové třídě 6.

Občanské sdružení (plátce DPH) provozující útulek pro psy a kočky ve své klubovně pořádá volnočasové aktivity pro děti do 15 let věku a tyto neekonomické aktivity financuje z ekonomické činnosti – provoz lyžařského vleku. V tomto případě je nutné zvolit zcela jiný postup pro „výpočet“ poměrného nároku na odpočet DPH, protože zde nelze vypočítat podíl výnosů z ekonomické činnosti k celkovým výnosům. Občanské sdružení musí u každého přijatého plnění zjistit konkrétní cíl určení a poté buď provede odpočet, nebo neprovede odpočet.

Z uvedených příkladů vyplývá, že plátce DPH musí být schopen na samém začátku stanovit vlastní metodu uplatnění poměrného odpočtu, za kterou plně odpovídá a tato by z důvodu objektivit neměla být účelně měněna.

Dle výše uvedeného není možné uplatnit odpočet daně v plné výši u dlouhodobého majetku, pokud plátce předpokládá, že bude využit i pro jiné účely než pro jeho ekonomickou činnost, např. bude přidělen zaměstnanci jako služební automobil a bude jej zdaňovat daní z příjmu. V praxi bude u dlouhodobého majetku, dle mého názoru, uplatňován následující postup, plátce bude při pořízení dlouhodobého majetku, např. vysoce výkonného počítače, který bude využívat i pro osobní potřebu, uplatňovat nárok v poměrné výši, dle poměrného koeficientu

stanoveného kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku má plátce povinnost stanovit poměrný koeficient dle skutečného použití, pokud se skutečný podíl použití odchyluje od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 % bodů a výše uplatněného odpočtu je kladná (byl uplatněn menší odpočet, než odpovídá skutečnosti) může plátce provést opravu odpočtu daně, pokud výše uplatněného odpočtu je záporná, je plátce povinen provést opravu uplatněného odpočtu. Opravu plátce provede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a jehož se oprava týká.

Pro názornost uvádím příklad, kdy plátce v červnu 2011 pořídil dlouhodobý hmotný majetek, jehož kupní cena byla 600.000,- Kč včetně DPH a které bude užívat z části jako pro osobní potřebu tak z části pro svou ekonomickou činnost. Dlouhodobý hmotný majetek zařadil do svého obchodního majetku. Ještě v červnu 2011 obdrží i daňový doklad, na němž je uveden základ daně 500.000,- Kč a daň 100.000,- Kč. Při pořízení tohoto dlouhodobého hmotného majetku si plátce stanovil kvalifikovaným odhadem poměrný koeficient ve výši 80% a v přiznání za červen 2011 uvede na řádku 40 ve sloupci „Základ daně“ částku 400.000,- Kč, ve sloupci „V plné výši“ částku 80.000,- Kč. V průběhu roku plátce eviduje hodiny využití, za účelem rozlišení služebních a soukromých účelů a na základě této evidence zjistí, že poměr využití dlouhodobého hmotného majetku k osobním účelům a k ekonomickým činnostem v roce 2011 činí 60 %. Vzhledem k tomu, že je odchylka větší než 10% je plátce povinen v posledním zdaňovacím období uplynulého roku provést opravu odpočtu (za první rok kdy dlouhodobý hmotný majetek pořídil na řádku 45 daňového přiznání, v dalších letech na řádku 60).¹¹⁸

Příklad:

Plátcí byl doručen daňový doklad při pořízení dlouhodobého hmotného majetku, v němž je uvedeno DPH v částce 100.000,- Kč. Plátce odhadem stanoví poměrový koeficient pro využití dlouhodobého hmotného majetku k ekonomické činnosti ve výši 80 %. Uplatněný odpočet

¹¹⁸BENDA, Václav. Informace ke změnám zákona o DPH pro rok 2011. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2011, 1, s. 2-8.

DPH při pořízení dlouhodobého majetku je snížen poměrovým koeficientem. Plátce na konci roku zjistil skutečný poměrový koeficient ve výši 60%.

1/5 daně při pořízení dlouhodobého hmotného majetku

100.000,- Kč/5 = 20.000,- Kč

1/5 daně uplatněné při pořízení dlouhodobého hmotného majetku

80.000,- Kč/5 = 16.000,- Kč

Výše oprávněného nároku odpočtu daně zjištěná dle skutečného poměrového koeficientu činí

20.000,- Kč x 60/100 = 12.000,- Kč

Rozdíl mezi provedeným odpočtem a oprávněným odpočtem za první rok od pořízení dlouhodobého majetku činí

12.000,- Kč – 16.000,- Kč = - 4.000,- Kč (snížení nároku na odpočet).

To znamená, že tato oprava původního odpočtu se musí vykázat v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období na řádku 45.

Rozdíl mezi použitým poměrným koeficientem a skutečným – vypočteným v následujících sledovaných letech, pokud převyšují 10 %, se vykazuje na řádku 60 daňového přiznání.

Lhůta, ve které lze provádět úpravu odpočtu činí 10 let u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a jejich technického zhodnocení, pro ostatní dlouhodobý hmotný majetek je stanovena po dobu 5 let. Do lhůty se započítává i rok, ve kterém došlo k pořízení majetku a uplatnění původního odpočtu.

13.4.2. Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši

Plátce má povinnost krátit odpočet daně v případě, že použije přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro plnění s nárokem na odpočet, tak pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet.

Koeficient se vypočte jako procentní podíl:

$$\frac{\begin{aligned} & \text{součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem} \\ & \text{uskutečněných s nárokem na odpočet,} \\ & + \\ & \text{součet úplat, pokud z nich plátcí vznikla povinnost přiznat daň} \end{aligned}}{\text{celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně}}$$

Do koeficientu nevstupuje prodej dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využíval pro své ekonomické činnosti a dále poskytnutí finančních služeb a převod nebo nájem pozemků, staveb a bytů a nebytových prostor, ale pouze v tom případě, že jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně. Důvodem vyloučení těchto plnění je možnost, že by mohla zkreslit jeho výši, jestliže jsou uskutečňována jen nepravidelně a úplata přijatá za tuto činnost je minimální s ohledem na celkovou výši obrátu plátce.

Vypočtený koeficient se zaokrouhluje na celé procento nahoru a v případě, že je roven nebo vyšší než 95 % považuje se za roven 100 %. Hodnotu koeficientu v dalších případech uvádím v tabulce níže.¹¹⁹

Výše koeficientu ve zvláštních případech

Čítatel	Jmenovatel	Hodnota koeficientu
0 nebo záporné číslo	kladné číslo	0 %
0 nebo kladné číslo	0 nebo záporné číslo	100 %

Plátce ve zdaňovacích obdobích běžného roku krátí odpočet daně tzv. zálohovým koeficientem, který se vypočítává z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku. V případě, že tyto údaje za předchozí kalendářní rok neexistují, např. nebyl plátcem DPH, určí výši koeficientu kvalifikovaným odhadem.

¹¹⁹ BENDA, Václav; PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k l. 5. 2010*. 5. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. s. 235 - 242

Plátce po skončení běžného kalendářního roku provede vypořádání za všechny zdaňovací období v řádném daňovém přiznání buď za měsíc prosinec, pokud je měsíční plátce, nebo za poslední čtvrtletí kalendářního roku.

Vzorec pro výpočet vypořádání:

$$\frac{\text{celkový nárok na odpočet v krácené výši vypočtený dle údajů za celé vypořádávané období}}{\text{součet uplatněných nároků v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání}} = \text{záporná částka (byl uplatněn větší krácený odpočet a plátce jej musí snížit)}$$
$$= \text{kladná částka (byl uplatněn menší krácený odpočet a plátce má nárok na jeho zvýšení)}$$

Při nákupu dlouhodobého majetku, kdy před jeho dodáním byly poskytnuty zálohy v předchozích letech, dojde k dorovnání rozdílu při vypořádání roku, v němž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

Pro upřesnění uvádím níže příklad:

Plátce v roce 2010 pořizuje nemovitost a v průběhu roku 2010 platí 2 zálohy, ale k uskutečnění zdanitelného plnění dojde až v průběhu roku 2011. Plátce pro zálohy uhrazené v průběhu roku 2010 užije koeficient záloh pro rok 2010 a v posledním zdaňovacím období roku 2011 provede vypořádání jednorázově za příslušné roky.

Z přechodných ustanovení vyplývá, že při vypořádání odpočtu daně za rok 2011 se postupuje podle § 76 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011, což znamená, že plátce zahrne do výpočtu vypořadacího koeficientu za rok 2011 i do výpočtu celkového vypořádání odpočtu daně za rok 2011 všechna zdaňovací období tohoto roku, včetně ledna až března, popř. I. čtvrtletí 2011. Při vypořádání odpočtu daně za rok 2011 již plátce musí splnit povinnost danou § 76 odst. 10 zákona o DPH účinném od 1. 4. 2011 a do částky vypořádání zahrnout případný

rozdíl ve výši nároku na odpočet daně z poskytnutých úplat v předchozích kalendářních letech, pokud se vztahují k dlouhodobému majetku pořízenému v roce 2011.¹²⁰

13.5. Korekční mechanismy pro změny v nároku na odpočet daně v důsledku změn v použití obchodního majetku

Zákon o DPH zavádí dva korekční mechanismy pro případ, že dojde ke změně nároku na odpočet v důsledku změn v použití daného obchodního majetku:

- a) vyrovnání odpočtu daně u krátkodobého obchodního majetku (§ 77),
- b) úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku (§ 78 až 78c).

Obchodní majetek je definován v § 4 odst. 3 písm. c) ZDPH jakou souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobou povinnou k dani k uskutečňování ekonomických činností.

Dlouhodobým majetkem je pak dle § 4 odst. 3 písm. d) ZDPH takový obchodní majetek, který je hmotným majetkem podle § 26 až 32a zákona o dani z příjmu, dále odpisovaný nehmotný majetek dle § 26 až 32a zákona o dani z příjmu, nebo pozemek, který je dlouhodobým hmotným majetkem dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. S účinností od 1.1.2012 se za dlouhodobý obchodní majetek dle zákona o DPH považuje i technické zhodnocení dle zákona o dani z příjmů.

13.5.1. Vyrovnání odpočtu

Ustanovení § 77 ZDPH se užije v případě, když plátce užije krátkodobý majetek (např. zásoby, drobný majetek na zásobách) k jiným účelům, než pro jaké byl původně uplatněn odpočet, ve lhůtě 3 let dle § 73 odst. 3 ZDPH pro uplatnění odpočtu, v případě stavby běží lhůta 3 let od kolaudace stavby.

¹²⁰ HAVEL, Tomáš. Uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu po 1. 4. 2011. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2011, 1, s. 21-25.

Toto ustanovení se týká pouze prvního použití, např. plátce zakoupil v květnu 2011 nápoje v hodnotě 20.000,- Kč bez DPH, které chtěl využít v rámci své ekonomické činnosti (pohostinství) a uplatnil plný odpočet daně ve výši 4.000,- Kč, ale před prvním použitím v červnu 2011 se rozhodl, že polovinu zboží v hodnotě 10.000,- Kč bez DPH využije k osobní spotřebě. Plátce v daňovém přiznání na řádku 45 za měsíc červen sníží původně uplatněný nárok na odpočet o – 2.000,- Kč.

Částka vyrovnání se vypočte jako rozdíl mezi výší nároku na odpočet daně k okamžiku použití majetku a výší původního uplatněného odpočtu daně. Vyrovnání odpočtu daně je plátce povinen provést, jestliže je vypočtená částka záporná, tj. je-li skutečný nárok na odpočet daně nižší, než který plátce původně uplatnil. Naopak vyrovnání odpočtu daně plátce může provést, je-li vypočtená částka kladná, tj. zvyšuje-li svůj nárok na odpočet daně. Vyrovnání plátce provede v běžném zdaňovacím období, v němž došlo ke změně použití tj. k jednorázové spotřebě.

Vyrovnání podléhá i původní odpočet uplatněný v období před 1. 4. 2011, jestliže k změně dojde po účinnosti novely zákona o DPH.¹²¹

13.5.2. Úprava odpočtu daně

V ustanovení § 78 ZDPH jsou upraveny základní pravidla pro úpravu odpočtu daně, a to pravidlo, že:

- původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, dojde-li ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně a to i v tom případě, kdy plátce při pořízení neměl nárok na odpočet daně,
- změny v rozsahu použití dlouhodobého majetku se posuzují samostatně za každý kalendářní rok v rámci lhůty pro úpravu odpočtu,

¹²¹ HAVEL, Tomáš. Uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu po 1. 4. 2011. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2011, 1, s. 21-25.

- lhůta pro úpravu odpočtu daně činí 5 let (pro nemovitosti a jejich technické zhodnocení 10 let), když technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek,
- úpravu odpočtu daně plátce uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku.

Úprava odpočtu se použije v případech, kdy plátce:

- uplatnil odpočet daně v plné výši, ale následně tento majetek použil pro účely, u nichž není nárok na odpočet daně,
- uplatnil odpočet v částečné výši, ale majetek využil pro účely, pro které nárok na odpočet nemá, nebo pro které má nárok na odpočet v plné výši,
- neměl nárok na odpočet, ale následně majetek použil pro účely, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet v plné výši, nebo alespoň v částečné,
- uplatnil odpočet daně v částečné výši a vznikne rozdíl mezi poměrnými koeficienty nebo vypořádacími koeficienty.

Způsob výpočtu částky úpravy odpočtu daně je následující:

- roční úprava odpočtu daně jen ve výši jedné pětiny, popřípadě jedné desetiny příslušného rozdílu v nároku na odpočet daně,
- vyjádření výše ukazatele nároku na odpočet (0 % bez nároku na odpočet daně, 100 % plný nárok na odpočet daně, poměrný nebo vypořádací koeficient, případně jejich součin (v případě částečného nároku na odpočet daně)),
- úprava se provede, je-li rozdíl ukazatele nároku na odpočet větší než 10 %,
- plátce přiměřeně zohlední i pouze část kalendářního roku, v němž byl příslušný majetek používán pro změněné účely,
- v případě prodeje dlouhodobého majetku, se bude úprava provádět za všechny období.

V případě, že je částka kladná, má plátce právo provést úpravu, bude-li částka záporná (uplatnil větší odpočet) má naopak povinnost úpravu provést. Toto ustanovení se však použije pouze na majetek pořízený po 1. 4. 2011. Dle ustanovení § 78a odst. 4 ZDPH obdobně plátce postupuje i u majetku pořízeného před registrací.

Pro názornost uvádím příklad:

Plátce si v květnu 2011 pořídí osobní automobil, který bude používat z části pro osobní potřebu a z části pro svou ekonomickou činnost – zdanitelné plnění. Tento osobní automobil zařadí do obchodního majetku. Dle daňového dokladu je základ daně 400.000,- Kč a daň činí 80.000,- Kč. V roce 2011 činí ukazatel nároku na odpočet (poměrný koeficient) 60%. V roce 2012 činí podíl použití pro ekonomickou činnost 65%, v roce 2013 80%, v roce 2014 55 %, v roce 2015 40 %. Vzhledem k výše uvedenému, plátce neprovede úpravu v letech 2012 a 2014, protože rozdíl mezi ukazateli nároků na odpočet je menší než 10 %, naopak úpravu musí provést v roce 2013 a 2015, když v roce 2013 si může uplatnit ještě nárok na odpočet ve výši 3.200,- Kč a naopak v roce 2015 má povinnost provést úpravu ve výši -3.200,- Kč.

Při úpravě odpočtu u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností se použijí ustanovení § 78 a § 78a ZDPH obdobně s tím, že lhůta pro úpravu odpočtu počíná běžet uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Postup pro uplatňování daně v tomto případě bude následující:

1. při vytváření tohoto majetku si bude plátce oprávněn ze vstupů uplatňovat nárok na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) ve vazbě na § 72 odst. 2 písm. c) ZDPH,
2. zdanitelným plněním je dle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání, kdy ve vazbě na § 21 odst. 6 písm. d) ZDPH má plátce povinnosti přiznat zdanitelné plnění v daňovém přiznání za období, v němž došlo k uvedení do stavu způsobilého k užívání a kdy základ daně se určí dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH (cena obvyklá),
3. ve stejném období je plátce oprávněn uplatnit si z tohoto plnění nárok na odpočet daně, výše nároku se určí dle účelu použití dle § 72 odst. 6 ZDPH v částečné výši.

Plátce není oprávněn uplatňovat nárok na odpočet daně ze vstupů u majetku, který bude využívat pouze pro účely bez nároku na odpočet daně tj. výhradně pro účely nesouvisející

s jeho ekonomickou činností nebo výhradně pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně.¹²²

13.6. Nárok na odpočet při registraci či zrušení registrace

Plátce má nárok na odpočet u přijatého zdanitelného plnění, které není dlouhodobým majetkem, je-li k datu registrace součástí obchodního majetku a to v případě, že nebyly pořízeny před lhůtou delší než 12 měsíců před datem registrace. Pokud se jedná o dlouhodobý majetek, provede plátce úpravu odpočtu dle § 78 a násl. ZDPH.

Při zrušení registrace plátce naopak dodaní obchodní majetek, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet nebo jeho část. U nedokončeného majetku, záloh a zásob provede dodanění ve výši uplatněného odpočtu, naopak u dlouhodobého majetku provede dodanění ve výši dle § 78a odst. 6 ZDPH.

13.7. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Vzhledem k tomu, že i slovenská právní úprava implementovala směrnice, došlo k významným změnám i v rámci odpočtu daně z přidané hodnoty. Odpočet daně je upraven § 49 – 55 SZDPH, a to

- a) základní pravidla pro nárok na odpočet v § 49 SZDPH,
- b) nárok na odpočet v případě investičního majetku, který je užit jak pro účely podnikání, tak pro účely jiné v § 49a SZDPH (je obdobou našeho poměrného odpočtu),
- c) poměrný odpočet daně, který plátce uplatní v případě, když užije zboží nebo služby pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně je upraven v § 50 SZDPH (je obdobou našeho kráceného odpočtu),
- d) pravidla pro nárok na odpočet daně v § 51 SZDPH (je obdobou našeho § 73 ZDPH),

¹²²BENDA, Václav. Informace ke změnám zákona o DPH pro rok 2011. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2011, 1, s. 2-8.

- e) nárok na odpočet daně při dodání nového dopravního prostředku v § 52 SZDPH (je upraven v ČR obdobně, protože při dodání nového dopravního prostředku se jedná o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 odst. 2 ZDPH),
- f) oprava odpočtu daně v § 53 SZDPH (je upravena shodně s § 74 ZDPH),
- g) úprava odpočtu daně u investičního majetku § 54 SZDPH (od naší úpravy se liší lhůta, po kterou je plátce povinen provádět úpravu, když dle slovenské úpravy je u nemovitých věcí povinen opravu provádět po dobu 20 let, ale dle české úpravy pouze po dobu 10 let, lhůta pro movité věci je shodná a to 5 let),
- h) stanovení lhůt a podmínek pro odpočet dle § 49a SZDPH je obsažena v § 54a SZDHP (úprava je opět velmi podobná české s výjimkou lhůty, po kterou je plátce povinen provádět úpravu daně u nemovitých věcí, která je opět ve slovenské právní úpravě 20 let a v českém zákoně pouze 10 let),
- i) odpočítání daně při registraci plátce § 55 SZDHP (jedná se rovněž o obdobu § 79 ZDPH).¹²³

¹²³<http://www.slideshare.net/Porada/dph-2011>[cit. 2011-11-27]

14. Vrácení daně a prodej zboží za ceny bez daně

Institut vrácení daně slouží jednak jako daňové zvýhodnění pro některé skupiny osob, které nejsou plátcem daně z přidané hodnoty, např. osoby požívající výsad a imunit, případně osoby zdravotně postižené (toto ustanovení nemá oporu ve Směrnici ani v žádném jiném předpisu Evropské unie) a dále slouží pro vrácení daně osobám, které jsou plátcí v jiném členském státě a kterým byly poskytnuty plnění na území tuzemska a daň byla odvedena na území tuzemska a dále naopak osobám, které jsou plátcí v tuzemsku a bylo jim poskytnuto plnění v jiném členském státě (zde však musí zkoumat zákon příslušného státu). Vrácení daně je dále v České republice upraveno pro ozbrojené síly cizích států.

Vrácení daně je na evropské úrovni upraveno Směrnicí Rady č. 2008/9/ES ze dne 12.2.2008, kterou jsou stanoveny prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty, když Směrnice institut vrácení daně upravuje v

- čl. 147 vrácení daně při vývozu zboží (§ 84 ZDPH),
- čl. 151 vrácení daně v rámci diplomatických a konzulárních vztahů (§ 82 ZDPH),
vrácení daně ozbrojeným silám (§ 86 ZDPH),

14.1. Vrácení daně plátcům v jiných členských státech

V § 82 zákona o DPH jsou upraveny podmínky pro vrácení daně českým plátcům v jiných členských státech, když úprava je v souladu se Směrnicí Rady 2008/9/ES. Na základě této směrnice došlo od 1. 1. 2010 k novelizaci ustanovení § 82 ZDPH, zejména v otázce podávání žádosti, kterou je od 1. 1. 2010 možné podat pouze v elektronické podobě prostřednictvím portálu Generálního finančního ředitelství, když přístup na tento portál přidělí místně příslušný finanční úřad na základě podané žádosti.

Zákon stanoví následující základní podmínky, za kterých je možné nárokovat vrácení DPH u zboží a služeb pořízených v jiných členských státech:

1. podnikatelský subjekt není v dané zemi registrován k dani z přidané hodnoty,
2. podnikatelský subjekt nemá v dané zemi pobočku ani sídlo,

3. podnikatelský subjekt na území dané země neposkytl službu, případně nedodal zboží, vyjma poskytnutí přepravní služby nebo související služby osvobozené od daně, nebo dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, která je osobou povinnou odvést daň,
4. podnikatelský subjekt neposkytuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

V případě, že plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, nebo pro plnění, která nesouvisí s jeho ekonomickou činností má nárok pouze na vrácení daně v poměrné výši.

Žádost o vrácení daně je nutné podat nejpozději do 30. září následujícího kalendářního roku po období pro vrácení daně, když žadatel má možnost zvolit si pro proces vrácení daně zástupce.¹²⁴

14.2. Vracení daně osobám registrovaným k dani v jiných členských státech

Dle § 82a ZDPH podávají osoby registrované k dani v jiném členském státě žádost o vrácení daně v elektronické podobě prostřednictvím portálu v tomto jiném členském státě. Žádost musí být vyplněna v českém jazyce a je nutné doložit elektronickou kopii daňového dokladu nebo daňového dokladu při dovozu zboží, pokud základ daně převyšuje 250 EUR u uhlíkových paliv, nebo částku 1.000 EUR u ostatních druhů zboží nebo služeb. Žádost lze podat nejméně za 3 kalendářní měsíce v rámci jednoho kalendářního roku, pokud součet daně uvedený v žádosti činí nejméně 400 EUR. Žádost může být podána dále za jeden kalendářní rok, pokud součet daně uvedený v žádosti činí nejméně 50 EUR. Žádost může být podána i za období kratší, pokud se jedná o tzv. zbytkové období, pokud součet daně uvedený v žádosti přesahuje částku 50 EUR (např. byla podána žádost za leden až listopad na částku 700 EUR lze poté podat žádost za prosinec, pokud součet daně uvedený v žádosti činí nejméně 50 EUR).

¹²⁴ HESOVÁ, Štěpánka. Vracení DPH plátcům v jiných členských státech. *Daně a finance*. 2010, 1-2, s. 17-20.

Osobami povinnými k dani, které mohou žádat o vrácení daně, jsou takové osoby, které

1. nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu,
2. neuskutečnily žádná plnění s místem plnění v tuzemsku vyjma plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně, plnění osvobozených od daně uvedených v § 68, přepravní služby a služby s ní spojené, atd.

Správce daně pro vrácení daně je vždy dle § 82b ZDPH Finanční úřad pro Prahu 1, jak již bylo však výše uvedeno od 1. 1. 2010 již není možné podat žádost v listinné formě přímo na tento finanční úřad.

14.3. Vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani

Dle § 83 ZDPH má zahraniční osoba povinná k dani nárok na vrácení daně zaplacené v ceně zakoupeného zboží, pokud

1. nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
2. neuskutečňuje v tuzemsku v kalendářním roce, ve kterém žádá o vrácení daně, plnění s výjimkou vymezených plnění, např. vývozu zboží, služeb spojených s dovozem nebo vývozem zboží, služeb, u nichž je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce této služby, který je plátcem nebo osobou identifikovanou k dani.

Další podmínkou je splnění principu vzájemnosti, kterým se rozumí, že stát, ve kterém má zahraniční osoba sídlo nebo místo trvalého pobytu, nevyměřuje DPH nebo obdobnou daň nebo pokud je taková daň vybrána, je osobě povinné k dani se sídlem nebo místem trvalého pobytu v tuzemsku ve výši vybrané daně vrácena.¹²⁵

Daň bude vrácena za předpokladu, že činí

- a) nejméně 7.000,- Kč za období kratší než kalendářní rok, ne však kratší než 3 měsíce, nebo
- b) nejméně 1.000,- Kč za období jednoho kalendářního roku nebo období kratší než 3 měsíce, pokud jde o zbytek kalendářního roku.

¹²⁵ <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=53310> [cit. 2011-11-27]

Nelze žádat o vrácení daně u zboží a služeb poskytovaných pro osobní spotřebu, u cestovních nákladů, u telefonních poplatků, u taxislužby, u pohonných hmot, u zboží a služeb spojených s reprezentací zahraniční osoby.

14.4. Vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží

Ustanovení § 84 ZDPH navazuje na čl. 147 Směrnice, v němž je upravena povinnost osvobodit od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství cestujícím, který není usazen ve Společenství, toto osvobození je v tuzemsku řešeno v rámci vratky daně. Je nutné uvést, že vrácení daně se týká pouze zboží v osobních zavazadlech cestujících a celková hodnota musí být vyšší než 2.000,- Kč. Česká republika tedy využila možnosti, kterou jí dává čl. 147 odst. 1 Směrnice, když ve Směrnici je stanovena minimální hodnota zboží nejméně ve výši 175 EUR, ale je zde dána možnost pro členské státy, aby osvobodili od daně i dodání s celkovou nižší hodnotou zboží, jak je tomu i v České republice.

Za podstatné považuji, že vrácení daně zahraničním osobám je podmíněno skutečností, že stát, ve kterém má zahraniční osoba sídlo nebo místo trvalého pobytu, nevyměruje daň z přidané hodnoty nebo obdobnou všeobecnou daň ze spotřeby, nebo pokud je taková daň vybrána, je osobě povinné k dani se sídlem nebo místem trvalého pobytu v tuzemsku ve výši vybrané daně vrácena.

Nárok na vrácení daně může fyzická osoba uplatnit přímo u prodejce zboží, pokud zboží vyvezla z území Společenství do tří kalendářních měsíců od konce kalendářního měsíce, ve kterém došlo k jeho nákupu, když celní orgán ji potvrdil tiskopis o vývozu zboží a pokud fyzická osoba předloží i doklad o prodeji zboží a uvedené údaje souhlasí. Považuji za nutné uvést, že tento nárok na vrácení daně musí být u prodejce uplatněn do 6 kalendářních měsíců od konce měsíce, v němž byl prodej zboží uskutečněn.¹²⁶

¹²⁶ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 536 - 580.

14.5. Prodej zboží bez daně

V § 87 ZDPH jsou upraveny podmínky pro prodej zboží bez daně, čímž umožňuje fungování tzv. duty free prodejen v tranzitních prostorách na mezinárodních letištích, pokud kupujícím je fyzická osoba, která bezprostředně opouští území Evropské unie, a na palubách letadel, které letí mimo Evropskou unii.

Zároveň je stanoveno, že dodání zboží do těchto prostor je dodáním zboží s místem plnění v tuzemsku a je tedy předmětem daně, touto úpravou je umožněno, aby si osoba provozující duty free prodejnu mohla uplatnit nárok na odpočet daně.

Pokud se jedná o prodej zboží, které je předmětem spotřební daně je nutné uvést, že toto zboží musí být do tzv. duty free prodejen dodáváno v režimu podmíněného osvobození viz § 24 a 25 zákon o spotřební dani.

Dle zákona má prodávající povinnost zjistit, zda cílová destinace při prodeji zboží je opravdu mimo Evropskou unii např. předložením palubního lístku, z vlastní zkušenosti mám však poznatky, že prodejci tyto skutečnosti neověřují a zboží prodávají bez ohledu na cílovou destinaci nebo na to, zda osoba naopak nepřicestovala a vstupuje na území tuzemska. Obdobné praktiky provozují prodejci v těchto duty free prodejnách po celém území Evropské unie a i ve třetích zemích.

14.6. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Stejně jako česká právní úprava i slovenská právní úprava obsahuje v ust. § 55a – 64 SZDPH možnost vrácení daně, když v

- § 55a – 55g SZDPH upravuje vrácení daně zahraniční osobě z jiného členského státu, když tato úprava je totožná s právní úpravou obsaženou v § 82a a § 82b ZDPH, tj. vrácení daně osobám registrovaným v jiném členském státě,
- § 56, 57, 58 SZDPH upravuje shodně s § 83 ZDPH vrácení daně zahraniční osobě z třetích států při zakoupení zboží a poskytnutí služeb v tuzemsku této osobě, nebo při dovozu zboží,

- § 59, 60 SZDPH upravuje vrácení zboží při vývozu zboží cestujícím, úprava je obdobná s obsahem ust. § 84 ZDPH vyjma spodního limitu pro možnost podání žádosti o vrácení daně, který je na Slovensku stanoven ve výši 175 EUR,
- § 61 SZDPH upravuje obdobně jako náš § 80 ZDPH vrácení daně osobám požívající výsady a imunity, rozdílné jsou pouze limity, které zákony stanoví,
- § 63 SZDPH upravuje na rozdíl od české právní úpravy v § 86 ZDPH velmi stručně a výstižně vrácení daně ozbrojeným silám, na rozdíl od české právní úpravy není ve slovenské úpravě umožněno vrácení daně tuzemskému ministerstvu obrany, pokud pořizuje zboží a služby z prostředků hrazených z Organizace Severoatlantické smlouvy, slovenská právní úprava nad rámec českého zákon a Směrnice umožňuje vrácení daně státům v Partnerství za mír.

Na rozdíl od české právní úpravy obsahuje § 64 SZDPH možnost vrácení daně pro neziskové organizace poskytující obecně prospěšné služby a pro Slovenský červený kříž, když tato možnost není v českém zákoně upravena. Naopak SZDPH neupravuje možnost vrácení daně osobám zdravotně postiženým a dále vrácení daně v rámci zahraniční pomoci, které je v tuzemsku podmíněno existencí mezinárodní smlouvy, která je součástí českého právního řádu, která obsahuje ustanovení, že nevratná zahraniční pomoc je osvobozena od daně z přidané hodnoty nebo že z prostředků zahraniční pomoci se nehradí daň.

15. Zvláštní režimy

Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje § 88 – 92a zvláštní režimy, které může plátce užít v těchto případech:

- a. při poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb (úprava byla přijata pro zjednodušení poskytování těchto služeb zahraničními osobami, které se registrují v jednom z členských států Evropské unie a služby poté mohou poskytovat na celém území Evropské unie, když s daňovým úřadem komunikují pouze elektronicky a dle české právní úpravy mohou navíc žádat o registraci i v anglickém jazyce, tyto osoby neuplatňují odpočet daně na vstupu, ale využívají institut vrácení daně dle § 83 odst. 2 ZDPH),
- b. při poskytnutí cestovní služby,
- c. při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností,
- d. při nákupu zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu,
- e. při dodání zlata,
- f. při režimu přenesení daňové povinnosti,
- g. při dodání investičního zlata,

Dále se budu zabývat jen dle mého názoru nejčastěji používanými případy.

15.1. Zvláštní režim pro cestovní službu

Poskytovatel cestovní služby je povinen použít zvláštní režim při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi. Poskytovatelem cestovní služby se rozumí osoba povinná k dani, která poskytuje cestovní službu zákazníkovi. Podmínkou pro aplikaci zvláštního režimu je, že poskytovatel cestovní služby jedná vlastním jménem. Jestliže tedy tento poskytovatel vystupuje jen jako zprostředkovatel jednajícím jménem a na účet jiné osoby, zjišťuje základ daně v souladu s § 36 ZDPH. Zvláštní režim by pak uplatnila osoba, jejímž jménem poskytovatel vystupuje.

Poskytnutí cestovní služby se považuje za poskytnutí jedné služby i přesto, že tato služba se skládá z více jinak samostatných služeb (stravování, přeprava, průvodcovské služby), nebo je naopak poskytnuta pouze jedna z těchto služeb. Zvláštní režim pro cestovní službu se vztahuje i na osoby poskytující např. hotelové ubytování vyjma případu, kdy tyto osoby

poskytují obvykle služby spojené s přepravou, které standardně nakupují od jiných osob a tyto služby tvoří pouze malou část souhrnné služby. Jako příklad těchto služeb uvádím doprava z letiště do hotelu. Za cestovní službu se dále nepovažuje prodej vstupenek na operní představení, pokud k ní nejsou poskytovány i další služby, např. doprava nebo ubytování.¹²⁷ Naopak z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za cestovní službu musí být považovány i tzv. jazykové pobyty, kdy poskytovatel zajistí vlastním jménem klientům pobyt v zahraničí.

Základem daně v tomto případě je přírůžka poskytovatele cestovní služby, která se stanoví jako rozdíl mezi celkovou cenou, kterou mu zákazník za cestovní službu uhradí a součtem skutečných úhrad za jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, pokud jsou přímo zahrnuté do cestovní služby. Jestliže je tento rozdíl záporný, je základem nula.

Místo plnění se řídí sídlem poskytovatele, tj. pokud se jedná o tuzemského poskytovatele, bude místo plnění vždy v České republice. Poskytovatel má povinnost daň přiznat ke dni uskutečnění cestovní služby, když za den poskytnutí cestovní služby se považuje den poskytnutí poslední cestovní služby.

Pokud dojde k nákupu jednotlivých cestovních služeb v třetích zemích, jsou tyto osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně, když se za cestovní službu ve třetí zemi považuje i letecká přeprava s místem určení ve třetí zemi ať se zpáteční přepravou nebo bez ní. Pokud jsou služby poskytovány jak na území Evropské unie tak na území třetích zemí, je osvobození stanoveno poměrem odpovídajícím poskytnutým službám ve třetí zemi a na území Evropské unie.¹²⁸

¹²⁷ Rozsudek Soudního dvora EU C-31/10 *Minerva Kulturreisen* z <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=545339:cs&lang=cs&list=560262:cs,545339:cs,519012:cs,511539:cs,&pos=2&page=1&nbl=4&pgs=10&hwords=&checktexte=checkbox&visu=#texte>[cit. 2011-11-27]

¹²⁸http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_019a.htm[cit. 2011-11-27]

15.2. Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi

Obchodníci při prodeji uměleckých děl, použitého zboží, sběratelských předmětů a starožitností mohou postupovat dle § 90 ZDPH a uplatnit tzv. zvláštní režim. Zvláštní režim může obchodník užít v případě, pokud mu je toto zboží dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie

- a) osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě,
- b) jiným plátcem, pro kterého dodání tohoto zboží je osvobozeno od daně podle § 62 ZDPH, nebo podle platného předpisu jiného členského státu,
- c) jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží byl použit zvláštní režim, prodávající však musí na doklad uvést, že používá zvláštní režim.

Pro pochopení ustanovení je nutné vymezit některé základní pojmy užívané zákonem, a to pojem:

a) použité zboží, kterým je rozuměn hmotný movitý majetek, který je možný k dalšímu užívání v nezměněném stavu nebo po opravě (mimo umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti uvedené v příloze č. 4 ZDPH a kromě drahých kovů a drahokamů. Považuji za nutné uvést, že Soudní dvůr se v rámci své rozhodovací praxe vyjádřil, že zvíře, které projde výcvikem, lze považovat za použité zboží,

b) umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, které jsou vymezeny v příloze č. 4 ZDPH (podle číselných kódů a popisu z celní harmonizace),

c) obchodník, kterým se rozumí pro účely ZDPH plátcem, který nakoupí, pořídí nebo doveze zboží uvedené v § 90 ZDPH za účelem dalšího prodeje a jedná vlastním jménem nebo jménem jiné osoby a náleží mu odměna.¹²⁹

¹²⁹ KUNEŠ, Zdeněk. Zvláštní režim uplatnění DPH pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi. *Účemictví*. 2011, 3, s. 42 - 44.

Obchodování s použitým zbožím se nejčastěji vyskytuje u plátců, kteří obchodují s ojetými automobily, zde je nutné pamatovat na definici nového dopravního prostředku, která je uvedena v § 4 odst. 3 písm. b), resp. automobil bod 1. ZDPH. Použitým dopravním prostředkem ve smyslu použitého zboží je tedy vozidlo, které má najeto více než 6.000 km nebo uplynulo více než 6 měsíců od data jeho prvního uvedení do provozu.

Zvláštní režim může obchodník použít, pokud mu je toto zboží dodáno v rámci území Evropské unie, nikoliv při dovozu zboží s výjimkou dovozu uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, kdy se zvláštní režim může užít i v případě dovozu zboží. Pokud jde o dodání použitého zboží v rámci Evropské unie, není toto dodání předmětem daně dle § 2 odst. 2 písm. c) ZDPH, jestliže je předmětem daně v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží.

Základem daně je i v tomto případě rozdíl mezi pořizovací cenou a prodejní cenou (tzv. přírážka), snižená o daň z této přírážky. V případě, že je rozdíl záporný, je základ daně 0. Zákon umožňuje stanovit přírážku souhrnně za zdaňovací období, pokud jednotková pořizovací cena kusu nepřevyšuje 1.000,- Kč. Přírážka se poté stanoví jako rozdíl mezi celkovou prodejní cenou a celkovou pořizovací cenou za zdaňovací období, když je nutné dbát na rozdělení zboží dle příslušné sazby.

Příklad:

Plátce, který má čtvrtletní zdaňovací období, obchoduje s německým bazarovým zbožím (doplňky a menší kusy nábytku). Pořizovací cena jednotlivých kusů zboží nepřevyšuje a nepřevýšila ani v minulosti 1.000,- Kč. V prvním čtvrtletí 2011 nakoupil zboží za 40.000,- Kč a prodal zboží v hodnotě 80.000,- Kč. Přírážka za toto čtvrtletí činila 40.000,- Kč a plátce má povinnost přiznat daň ve výši 6.668,- Kč ($40.000,- \text{ Kč} \times 20/120$).

Osvobození od daně z důvodu vývozu je možné uplatnit i při použití zvláštního režimu, pokud jsou splněny podmínky pro vývoz zboží.

Zvláštní režim je obchodníky využíván zejména při prodeji neplátcům DPH, když je tímto způsobem snížena cena, kterou musí neplátci (občané) uhradit. Při prodeji plátcům není však dle mého názoru využívána, protože plátce DPH (kupující) nemá nárok na odpočet daně z přírážky, kterou je povinen zaplatit v rámci prodejní ceny, proto je v tomto případě výhodnější neuplatnit zvláštní režim a zdanit celou prodejní cenu. Celková fakturovaná částka je vyšší, ale kupující si zaplacenou DPH uplatní na vstupu.¹³⁰

Příklad:

Plátce koupil ojeté vozidlo od občana SRN za kupní cenu 100.000,- Kč. Toto vozidlo plátce prodal za 140.000,- Kč. Vzhledem k tomu, že jsou splněny veškeré výše uvedené podmínky, plátce použije zvláštní režim, neboť je to pro něj výhodné. Daň tedy činí 6.668,- Kč (40.000,- Kč x 20/120), základ daně je 33.332,- Kč.

15.3. Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují za účelem dalšího prodeje

Tento zvláštní režim znamená zmocnění pro finanční orgány stanovit individuální způsob stanovení daňové povinnosti pro plátce, který není prokazatelně schopen vykazovat daň na výstupu dle denních tržeb. Správce daně určí i dobu, po kterou se na něj zvláštní režim vztahuje. Upozorňuji, že se jedná o odlišný případ stanovení daně od stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek dle § 98 daňového řádu. Plátce má i nadále povinnost vést evidenci pro daňové účely, tak jak je stanoveno v § 100 ZDPH.

Tento režim se tedy nemůže nikdy týkat plátců, kteří používají registrační pokladny.

15.4. Režim přenesení daňové povinnosti

Účelem tohoto režimu je přenesení povinnosti plátce (poskytovatele plnění) přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku v zákonem

¹³⁰ BENDA, Václav; PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 5. 2010*. 5. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. s. 300 - 305

stanovených případech na plátce, který toto zdanitelné plnění přijal (příjemce plnění). Detailně daný režim upravuje § 92a – 92e ZDPH. Tento režim se vztahuje jen na vyjmenované komodity, jimiž jsou dodání zlata a dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH (odpad). Dále se tento režim povinně užívá od 1. 1. 2012 u poskytnutí stavebních a montážních prací a do 1. 7. 2015 i u obchodování s povolenkami na emise. Důvodem přijetí této úpravy je zamezení daňových úniků.

Plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti je povinen dle § 26 ZDPH vystavit daňový doklad bez daně. Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen na obdržení daňový doklad doplnit výši daně.

Příjemce plnění odpovídá za správnost vypočtené daně. Daň je správně vypočtená, pokud je správně stanovena sazba daně. Příjemce plnění je povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Tímto dnem je podle ustanovení § 21 odst. 3 písm. a), b) zákona o DPH u dodání zboží při prodeji podle kupní smlouvy den dodání, v ostatních případech den převzetí.

Příjemce plnění je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění při splnění podmínek uvedených v § 72 a dalších zákona o DPH. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH nárok na odpočet daně plátcí vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Příjemce plnění uvede nárok na odpočet daně na ř. 43 nebo 44 daňového přiznání.¹³¹

S účinností od 1.1.2012, od kdy se přenesení daňové povinnosti vztahuje nově i na stavební a montážní práce, vzniká mnoho výkladových problémů v souvislosti s určením, co je a co není stavební a montážní prací, pokud se totiž jedná o soubor prací, které si objednáte, je nutné zkoumat, která z prací je hlavní, která je podstatou poskytnuté služby. Dále přibyla plátcům

¹³¹<http://www.dashofer.cz/7/0/rezim-prenesení-danove-povinnosti-92a-92e-od-1-4-2011-cid256128/>[cit. 2011-11-27]

další povinnost pro "zjednodušení" jejich podnikání a to vést si zvláštní evidenci o dodaných stavebních pracích a předkládat je k daňovému přiznání.

15.5. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Právní úprava zvláštních režimu je v české i slovenské úpravě naprosto shodná. V případě využití zvláštního režimu pro služby poskytované elektronicky se registrují tyto zahraniční osoby v Daňového úřadu Bratislava 1. Jedinou odlišností, je že slovenská právní úprava nevyužila možnosti, kterou jí dala Směrnice v čl. 199 a čl. 199a a nezakotvila tzv. přenesení daňové povinnosti, které je v české právní úpravě zakotveno v § 92a až 92e ZDPH. Jedná se o přenesení daňové povinnosti na příjemce, kterému je poskytnuté plnění vyúčtováno bez daně, více viz kapitola 15.4.

16. Správa daně

Při správě daně se postupuje dle ustanovení § 93 až 110 ZDPH, které jsou speciální k ustanovení obsažených v daňovém řádu. Při dovozu a vývozu jsou příslušným správcem daně celní orgány, které postupují dle právních předpisů upravujících správu cla.

Místní příslušnost správce se u skupiny řídí sídlem, místem podnikání nebo umístěním provozovny jejího zastupujícího člena. Pokud osoba povinná k dani nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu, mimo osob registrovaných dle § 88 ZDPH (pro tyto osoby je příslušným Finanční úřad Brno I), je místem příslušný Finanční úřad pro Prahu 1. Místně příslušným správcem daně pro osobu, která je součástí skupiny dle § 5a ZDPH, ale pouze v částečném rozsahu a dle § 90 odst. 20 ZDPH se stala plátcem, je finanční úřad příslušný její části, která je součástí skupiny.

16.1. Registrace plátce

Registrace k DPH je základní povinností osob povinných k dani, které se stávají plátcí DPH ze zákona. Přihlášku k registraci musí tyto osoby předložit správci daně ve lhůtách stanovených v jednotlivých odstavcích § 95 ZDPH. Pokud osoba povinná k dani nesplní včas a řádně svou registrační povinnost, stává se i přesto plátcem DPH, a to k datu stanoveném zákonem s výjimkami, kdy je jí zákonem předepsána náhrada za neplnění zákonné registrační povinnosti. Za zanedbání registrační povinnosti může správce daně uložit sankci podle daňového řádu. Za období, od kterého se stal daňový subjekt plátcem do data své registrace, musí podat daňová přiznání k DPH, která se posuzují jako opožděně podaná a přiznat a odvést daň.¹³²

Osoba povinná k dani se stane plátcem buď na základě povinné registrace, nebo na základě dobrovolné registrace.

¹³²http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_395.htm[cit. 2011-11-27]

16.1.1. Povinná registrace

Osoba povinná k dani se stává plátcem v případě, že

- a) překročí obrat 1 milion Kč,

V tomto případě má osoba povinná k dani povinnost podat přihlášku k DPH do 15 dnů od konce měsíce, v němž došlo k překročení limitu, plátcem se pak tato osoba stává od 1. dne 3. měsíce po překročení „limitu“.

- b) stane-li se členem sdružení, kde je jeden ze členů plátce DPH, nebo se jeden z účastníků registruje k DPH,

Dle § 94 odst. 2 ZDPH se osoba povinná k dani se stane plátcem

- od prvního dne třetího měsíce následujícího, v němž součet společného obratu sdružení a jejího vlastního obratu přesáhne limit stanovený v § 6 ZDPH, tj. 1.000.000,- Kč, dle § 95 odst. 2 ZDPH je tato osoba povinna registrovat se k dani do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení limitu,
- dnem uzavření smlouvy o sdružení s jiným plátcem, když přihlášku dle § 95 odst. 2 ZDPH musí tato osoba podat do 15 dnů ode dne uzavření této smlouvy o sdružení,
- dnem účinnosti registrace uvedeným v rozhodnutí o registraci toho účastníka sdružení, který se stal plátcem jako první, dle § 95 odst. 2 ZDPH je tato osoba povinna registrovat se k dani do 15 dnů ode dne, kdy se o registraci jiného účastníka dozvěděla.

Člen sdružení, který se stane plátcem má povinnost informovat o této skutečnosti ostatní účastníky.

- c) nabude majetek privatizací či prodejem podniku,

Osoba povinná k dani má v tomto případě povinnost podat přihlášku k dani do 15 dnů ode dne nabytí majetku a plátcem DPH se stává okamžikem nabytí majetku.

- d) přijme služby nebo jí je dodáno zboží s montáží nebo instalací od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku,

V daném případě se osoba povinná k dani stává plátcem ode dne přijetí služby s místem plnění v tuzemsku, 15 denní lhůta pro podání přihlášky poté běží ode dne, kdy se osoba stala plátcem, tj. ode dne přijetí služby.

- e) pokračuje po zemřelém plátcí,
f) pořídí „nové auto“ a zboží podléhající spotřební dani,

Osoba povinná k dani se stává plátcem okamžikem prvního pořízení zboží s tím, že povinnost podat přihlášku musí splnit do 15 dnů ode dne, kdy se stala plátcem.

g) poskytne službu pro osobou povinnou k dani s místem plnění v jiném členském státě, Od 1. 1. 2010 má povinnost registrovat se k dani v tuzemsku i osoba, která poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě pro osobu povinnou k dani. Toto ustanovení se zdá zcela nelogické, neboť povinnost přiznat a zaplatit daň má příjemce služby, má však své opodstatnění a to pro správce daně, který dostal nový instrument pro kontrolu příjemce, zda přijetí této služby příjemce zdanil, neboť poskytovatel musí nově uvést v souhrnném hlášení i ty služby, které poskytl příjemci s místem plnění mimo tuzemsko. Poskytovatel se tedy stává plátcem DPH okamžikem poskytnutí služby, když povinnost podat přihlášku k registraci k dani má do 15 dnů ode dne, kdy se stal plátcem a to pouze z důvodu, aby správce daně mohl efektivně dohlížet na plnění povinnosti dané příjemci.

h) nakoupí zboží z jiného členského státu Evropské unie v ceně nad 326.000 Kč, Důvodem přijetí této úpravy v rámci Evropské unie je snaha uplatnit již několikrát zmíněný princip „zdanění v místě spotřeby“. Limit, který je zaveden v neprospěch státního rozpočtu, když pro stát by bylo samozřejmě výhodné, aby se plátcem staly všechny osoby povinné k dani, pokud pořídí zboží v jakékoliv hodnotě ze zemí Evropské unie, protože by již od tohoto pořízení měly povinnost zdaňovat plnění za poskytnuté zboží a služby v rámci DPH. Osoba povinná k dani se v tomto případě stává plátcem ode dne, kdy došlo k překročení limitu a má povinnost podat přihlášku k dani do 15 dnů ode dne kdy se stala plátcem.¹³³

16.1.2. Dobrovolná registrace

Každý podnikatel má možnost se zaregistrovat dobrovolně k DPH ať už osobně na finančním úřadu, korespondenčně nebo pomocí datové zprávy. Obecně však platí, že se většina podnikatelů bude naopak snažit plátcem nestát, neboť zboží či služby jím poskytované jsou od registrace zatíženy daní z přidané hodnoty, což je v případě prodeje nepodnikatelům, neplátcům nevýhodné, neboť cena za jeho zboží a služby se navýší o příslušnou sazbu DPH. Dobrovolná registrace pro něj však může být výhodná, pokud poskytuje služby nebo prodává

¹³³DĚRGEL, Martin. Plátcem DPH v EU snadno a rychle. *Účetnictví v praxi*. 2011, 11, s. 19-25.

zboží, u kterého se uplatňuje snížená sazba DPH. Podnikatel v takových případech uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu z materiálu (meziproduktů), které poté dále předá v rámci poskytnutí služby nebo prodeje svého zboží s 10% sazbou DPH a to z důvodu, že jsou zapracovány do jeho „produktu“, který podléhá právě snížené sazbě DPH. Nejčastějšími situacemi popsány výše je provádění stavebních prací, kdy materiál na stavbu je hrazen v rámci poskytnuté práce objednatelem pouze s 10% sazbou DPH, namísto s 20% sazbou DPH pokud by jej objednatel (neplátce) pořizoval sám.

16.2. Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející čtvrtletí nedosáhl 10.000.000,- Kč, jestliže obrat tuto částku přesáhne je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Plátce má možnost volby mezi čtvrtletním a měsíčním zdaňovacím obdobím, pokud jeho obrat přesáhl částku 2.000.000,- Kč. V případě, že plátce podniká společně s jinými plátcí na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, je zdaňovací období určeno na základě součtu obratu dosaženého všemi účastníky sdružení. Jestliže plátce podniká ve skupině dle § 5a ZDPH je zdaňovacím obdobím vždy kalendářní měsíc.

U nově registrovaného plátce se zdaňovací období stanoví z předpokládaného ročního obratu v běžném roce.

Zdaňovací období u plátce, který nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu, je vždy kalendářní čtvrtletí.

16.3. Evidence pro daňové účely

Plátce je povinen vést evidenci údajů, které jsou nutné pro stanovení daňové povinnosti, když struktura je dána strukturou řádků na tiskopisu daňového přiznání. Pokud plátce dodává zboží do jiného členského státu je povinen vést evidenci v takové podobě, aby byl schopen sestavit souhrnné hlášení.

Jestliže plátce nemá povinnost vést účetnictví, je povinen vést evidenci obchodního majetku a evidenci plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně, protože tyto se neuvádějí do daňového přiznání.

V § 100 odst. 3, 4 a 5 ZDPH jsou poté uvedeny podmínky, jakým způsobem musí vést evidenci plátci, kteří podnikají společně dle smlouvy o sdružení, případně plátci, kteří jsou spojeni do skupiny dle § 5a ZDPH.

V případě, že věřitel provedl opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení je povinen vést evidenci těchto oprav. Tato evidence musí obsahovat obchodní firmu nebo jméno dlužníka, evidenční číslo původního dokladu a opravného dokladu a výši opravy daně na výstupu. Výpis těchto oprav je zároveň věřitel povinen předložit jako přílohu k daňovému přiznání, v němž opravu provedl.¹³⁴

16.4. Daňové přiznání

Daňové přiznání je plátce povinen podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období na tiskopise vydaném Ministerstvem financí ČR. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Vzhledem k novele zákona o DPH byl vydán pro rok 2011 nový tiskopis daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.

Daňová povinnost je splatná ve stejné lhůtě, což znamená, že dle daňového řádu musí být na účtu pro výběr daně z přidané hodnoty nejpozději 25. den po skončení zdaňovacího období připsána částka odpovídající daňové povinnosti.

Lhůta pro podání daňového přiznání je přitom zachována, je-li daňové přiznání nejpozději v poslední den lhůty podáno na podatelně správce daně, podáno k poštovní přepravě či odesláno prostředky elektronické či dálkové komunikace.

¹³⁴BENDA, Václav. Informace ke změnám zákona o DPH pro rok 2011. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2011, 1, s. 2-8.

V případě, že plátce pokračuje v živnosti po zemřelém plátcí, je povinen ke dni úmrtí za zemřelého podat daňové přiznání, a to nejpozději do 25 dnů od skončení zdaňovacího období, v němž plátce umřel. Pokud je podáváno daňové přiznání za plátce (společnost nebo družstvo), které zaniklo bez likvidace, podává toto daňové přiznání právní nástupce. Z dikce zákona sice není zcela zřejmé, že daňové přiznání je podáno za zaniklého nebo mrtvého plátce, ale podepsáno je osobou, která daňové přiznání skutečně podává. Plátce, který pokračuje v živnosti, dále podává daňová přiznání svým jménem a na svůj účet i v dalších zdaňovacích obdobích a při ukončení dědického řízení, kdy je majetek vydáván dědici a dědicem se stane jiná osoba, je povinna podat poslední daňové přiznání ke dni ukončení dědického řízení.

Vzhledem k tomu, že sdružení dle občanského zákoníku nemá právní subjektivitu, nemůže být za něj podáno daňové přiznání, toto podává pověřený účastník sdružení v rámci svého daňového přiznání a v součtu uvádí daňovou povinnost sdružení a svojí daňovou povinnost.

Osoby identifikované k dani a plátcí, kteří nemají v České republice sídlo ani místo podnikání (jsou registrováni v jiném členském státě), nebo zahraniční osoby, jsou povinny podávat daňové přiznání pouze za kalendářní čtvrtletí, ve kterých jim vznikla daňová povinnost. Tyto osoby nemají povinnost podávat tzv. negativní daňové přiznání.

Osoba, která není plátcem a které vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, protože neoprávněně uvedla na faktuře daň, je povinna podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém povinnost přiznat a zaplatit daň vznikla. Daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Vzhledem k tomu, že zákon neupravuje podání dodatečného daňového přiznání, užiije se v tomto případě úprava daňového řádu.

16.5. *Souhrnné hlášení*

Plátce je povinen podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnil:

- dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- přemístění obchodního majetku do jiného členského státu,
- dodání zboží kupujícímu zjednodušeným postupem v třístranném obchodu dle § 17 ZDPH, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu,
- poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou služeb osvobozených od daně osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Souhrnné hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně. Pokud je souhrnné hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy, která není opatřena uznávaným elektronickým podpisem nebo odeslána prostřednictvím datové schránky, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání souhrnného hlášení. Údaje o hodnotě dodaného zboží nebo poskytnuté služby se v souhrnném hlášení uvádějí v české měně.

Pokud plátce uvedl v souhrnném hlášení chybné údaje, má povinnost do 15 dnů od data zjištění podat následné souhrnné hlášení.

Plátce je povinen podat souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce vyjma případu, kdy uskutečňuje pouze poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou služeb osvobozených od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby, pak podává souhrnné hlášení současně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro podání daňového přiznání.¹³⁵

¹³⁵ BENDA, Václav. Novela zákona o DPH k 1. 1. 2010. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2010, 1, s. 2-5.

16.6. Nesprávné uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období

Zákon o DPH v § 104 upravuje postup, pokud plátce uvede daňovou povinnost v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období, než do kterého příslušela. Pokud plátce

- a. nesnížil svým postupem daňovou povinnost v tomto zdaňovacím období, správce plátcí nedoměří daň ani mu nehrozí žádná sankce,
- b. snížil svou daňovou povinnost ve zdaňovacím období, kdy měla být daň správně uplatněna, předepíše správce daně úrok z prodlení dle daňového řádu, který je splatná do 15 dnů ode dne doručení platebního výměru.

Výše uvedený postup se neuplatní, pokud plátce, který měl nárok na odpočet daně pouze v částečné výši dle § 72 odst. 6 ZDPH ve zdaňovacím období, do kterého skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti příslušely, uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období a zdaňovací období, do kterého příslušely, bylo v jiném kalendářním roce. V případě, že dojde k časovému posunu do jiného kalendářního roku, musí plátce podat dodatečné daňové přiznání, protože jinak mu hrozí doměření daně za zdaňovací období, v němž měla být daň správně přiznána.

16.7. Vrácení nadměrného odpočtu

Nadměrný odpočet je chápán jako vratitelný přeplatek, který se vrací plátcí bez žádosti, a to do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, tj. do 30 dnů od lhůty pro předložení daňového přiznání, případně pokud je předloženo později 30 dnů ode dne skutečného předložení daňového přiznání.

Při pochybnostech správce daně o správnosti, pravdivosti, průkaznosti či úplnosti podaného daňového přiznání, je sdělí daňovému subjektu a vyzve jej k doplnění, vysvětlení či opravě údajů uvedených v daňovém přiznání. Lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu poté běží až od tohoto vyměření. Jak vyplývá z judikatury, správce daně musí mít pochybnosti zcela konkrétní a musí je plátcí sdělit.

Nadměrným odpočtem se rozumí taková povinnost osoby povinné k dani, kdy daň na vstupu je vyšší než daň na výstupu.

Pokud díky uplatnění nadměrného odpočtu vznikne plátcí daňový nedoplatek, podléhá tento úroku z prodlení dle daňového řádu, který se neuplatní do doby vrácení nadměrného odpočtu.

Pokud je vyměřený nadměrný odpočet nižší než 100,- Kč správce jen nevrátí a započte jej na daňovou povinnost v dalším zdaňovacím období.

Členské státy si mohou příslušnou proceduru vrácení nadměrného odpočtu upravit autonomně, ale musí při tom dbát na zachování základních právních zásad Společenství, což plyne z rozsudku Soudního dvora **C-286/94 Garage Molenheide**, v němž je konstatováno, že v případě zadržení nadměrného odpočtu je nutné aplikovat princip proporcionality, který je narušen vždy, pokud bude nadměrný odpočet zadržen automaticky, tj. bude-li automaticky předpokládáno, že jeho zadržení je naléhavé, aniž by měl plátce možnost dokázat v soudním řízení, že tomu tak není, případně navrhnout jiný způsob záruky. Dále by byla v rozporu s principem proporcionality taková právní úprava, která by upravovala okamžik vzniku nároku na vrácení nadměrného odpočtu daně v případě neoprávněného zadržení jinak než, že tento vznikl v okamžiku, kdyby vznikl za běžných okolností.¹³⁶

16.8. Zrušení registrace

Ustanovení § 105 ZDPH upravuje podmínky a procesní postupy při zrušení registrace plátce. Ke zrušení může dojít zánikem plátce, změnou jeho statusu (stane-li se osobou, která není osobou povinnou k dani) nebo vystoupením ze sdružení bez právní subjektivity atd. Registrace může být rovněž zrušena i z moci úřední, jsou-li splněny zákonné podmínky.

Plátce může požádat o zrušení registrace po uplynutí jednoho roku od data registrace, jestliže za 12 po sobě jdoucích měsíců jeho obrat nepřesáhne 1.000.000,- Kč a pokud celková hodnota

¹³⁶<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10092v12994-evropsky-soudni-dvur-zasahuje-i-do-procesnich-ustanoveni/> [cit. 2012-03-02]

zboží pořízeného z jiného členského státu nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326.000,- Kč. O zrušení registrace může plátce požádat také v případě, že uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Plátce je povinen prokázat, že splnil podmínky pro zrušení registrace stanovené zákonem.

Správce daně může na základě vlastního rozhodnutí zrušit registraci plátce, pokud plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu 12 měsíců plnění, nebo neplnil povinnosti vyplývající ze zákona o DPH, nebo přestal být fakticky osobou povinnou k dani, protože přestal uskutečňovat ekonomické činnosti. Správce daně je dále oprávněn zrušit registraci plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani místo podnikání, pokud tento plátce neuskutečnil v předcházejícím kalendářním roce v tuzemsku zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně. Datum, ke kterému správce daně zruší registraci, je na úvaze správce.

V ustanovení § 106a ZDPH je upraven postup při zrušení skupinové registrace, pro skupiny založené dle § 5a ZDPH.

Zrušení registrace osoby identifikované k dani je upraveno v § 107 ZDPH, když tato osoba může o zrušení registrace požádat nejdříve po uplynutí dvou kalendářních let od data účinnosti registrace uvedeného na rozhodnutí o registraci počítaných od konce kalendářního roku, v němž rozhodnutí o registraci nabylo účinnosti a to pouze v případě, že během těchto dvou kalendářních let hodnota pořízeného zboží z jiného členského státu nepřekročila 326.000,- Kč.

Správce daně zruší registraci osoby identifikované k dani dle § 94 odst. 16 ZDPH, jestliže tato zahájí ekonomickou činnost k datu předcházejícímu datu účinnosti registrace uvedeném na rozhodnutí o registraci plátce.

Ve stejné lhůtě zruší správce daně registraci osoby identifikované k dani, pokud jí po dva kalendářní roky nevznikla povinnost přiznat daň. Správce zruší registraci k dani osoby identifikované k dani, která se stává součástí skupiny.¹³⁷

16.9. Zajištění daně

S účinností od 1. 1. 2012 bylo do zákona o DPH začleněno další ustanovení, které má zabránit daňovým únikům.

Obecně je zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň upraveno v § 167 - 169 daňového řádu. Ustanovení § 103 ZDPH by mělo správcem daně usnadnit použití nadměrného odpočtu plátce na zajištění dosud nesplacné nebo nestanovené daně, neboť umožňuje, aby zajišťovací příkaz byl účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, pokud hrozí nebezpečí z prodlení. Správce daně musí současně s vydáním zajišťovacího příkazu učinit pokus vyrozumět o vydání zajišťovacího příkazu daňový subjekt vhodným způsobem a sepsat o tom úřední záznam.¹³⁸

Nevýhodou úpravy obsažené v daňovém řádu je, že zajišťovací příkaz musí být pravomocný, proto není tento institut téměř využíván.

Vtělení tohoto ustanovení do zákona o DPH znamená pro plátce značné riziko, neboť k zajištění daně dojde okamžikem vydání příkazu, pokud se plátce správce daně pokusí vhodným způsobem vyrozumět. Co budou finanční úřady chápat pod pojmem „vhodným způsobem vyrozumění“, nám ukáže pouze čas, ale obávám se, aby nedocházelo k případům, kdy správce daně bude plátcem telefonovat, že vydal příkaz a pokud se mu nedovolá, sepiše o tomto záznam a pokusu o vyrozumění, tak jak je uvedeno v zákoně bude učiněno za dost.

¹³⁷ BENDA, Václav; PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k l. 5. 2010.* 5. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010. s. 343 - 350

¹³⁸ <http://www.zivnostnik.cz/zajisteni-uh rady-dane-po-novele-zdph-2012-cid268855/> [cit. 2011-12-08]

16.10. Ručení za daň a zvláštní způsob zajištění daně

Novelou zákona o DPH účinnou od 1. 4. 2011 bylo do zákona vtěleno naprosto nové ustanovení upravující ručení za daň. Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny, která je stanovena zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. V tomto případě bude důkazní břemeno na odběrateli. Ten bude muset zdůvodnit finančnímu úřadu rozdíl mezi cenou stanovenou a cenou tržní.

Dle mého názoru, bude využití tohoto ustanovení ze strany finančních úřadů jen velmi sporadické, protože prokázat úmysl na straně poskytovatele bude velmi složité a dalším problémem bude prokázání, že odběratel věděl nebo vědět měl a mohl, že k výše popsaným situacím dojde.

S účinností od 1. 1. 2012 došlo k novele tohoto ustanovení a k rozšíření případů, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň na případ, kdy úplata poskytnutá za plnění je zcela nebo zčásti zaslána bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Toto nové ustanovení považuji za velmi tvrdé a domnívám se, že by bylo vhodné jej upravit v tom směru, že příjemce ručí pouze v tom případě, pokud je platba zaslána bezhotovostním převodem do tzv. třetích zemí mimo EU.

Jestliže bude mít odběratel vážné pochybnosti o tom, zda dodavatel finančnímu úřadu daň zaplatí, bude moci využít tzv. **zvláštního způsobu zajištění daně**. Daň z přidané hodnoty tak poplatník uhradí místo dodavateli přímo správci daně na jím vedený depozitní účet dodavatele. Pro tento případ je do zákona doplněno nové ustanovení § 109a ZDPH, které

postup zajištění daně upravuje. Současně s platbou příjemce zdanitelného plnění způsobem zveřejněným správcem daně uvede:

- identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění,
- daň, na kterou je úhrada určena,
- identifikaci příjemce zdanitelného plnění,
- den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

Byla-li daň zcela nebo zčásti uhrazena, použije se částka převáděná z osobního depozitního účtu nebo její část jako úhrada daně na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění.

Smluvní strany si budou moci ve smlouvě sjednat, že například u smlouvy o dílo objednatel uhradí místo zhotovitele daň u příslušného správce daně, když zašle správci daně spolu s platbou údaje uvedené výše. Objednatel si poté bude moci uplatnit odpočet daně na základě přijatého daňového dokladu od zhotovitele a uhradí zhotoviteli pouze cenu sníženou od daně.¹³⁹

16.11. Srovnání se slovenskou právní úpravou

Zdaňovací období je upraveno v § 77 SZDPH shodně jako v České republice, což znamená, že v zásadě je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc vyjma případu, kdy plátce dosáhl nižšího obratu než 331.939,19 EUR za předchozí kalendářní, pak je zdaňovacím obdobím čtvrtletí, pokud si nezvolí, že bude tzv. měsíčním plátcem. V případě, že se jedná o plátce, který v předchozím roce nebyl plátcem a předpokládá, že v roce, ve kterém se stal plátcem, bude mít obrat nižší než výše uvedených 331.939,19 EUR, je zdaňovací obdobím kalendářní čtvrtletí, pokud si nezvolí měsíční zdaňovací období. V České republice si plátce může volit mezi čtvrtletním a měsíčním zdaňovacím obdobím, pokud jeho obrat dosáhl částky alespoň 2.000.000,- Kč, volba je tedy na rozdíl od slovenské úpravy omezena.

¹³⁹ FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Změny v oblasti DPH navrhované s účinností od 1. 1. 2011 v účetních souvislostech. *Účetnictví v praxi*. 2010, 12, s. 27-30.

Povinnost podat daňové přiznání je upravena v § 78 SZDPH a je opět upravena shodně, když plátce je povinný podat daňové přiznání a zaplatit daň do 25 dní po skončení zdaňovacího období. Stejnou lhůtu dává zákon i osobě, která není plátcem daně, ale vznikne ji povinnost platit daň dle § 69 SZHDP. V případě, že osoba pořizuje nový dopravní prostředek z jiného členského státu, je povinná podat daňové přiznání a zaplatit daň ve státě konečného určení dopravního prostředku a to ve lhůtě 7 dnů od převodu vlastnictví. Naopak osoba, která není plátcem a příležitostně dodá dopravní prostředek do jiného členského státu má právo uplatnit si odpočet daně v daňovém přiznání a daňový úřad je povinen jí tuto daň vrátit do 30 dnů od podání daňového přiznání.

„Súhrný výkaz“ je upraven v § 80 SZDPH, když úprava je obdobná jako v České republice s výjimkou možnosti, podání „súhrného výkazu“ za kalendářní čtvrtletí, když tato možnost je vázána na celkovou hodnotu osvobozeného zboží, které „platitel“ dodal nebo přemístil do jiného členského státu a celkovou hodnotu zboží dodaného v rámci trojstranného obchodu, kterého se zúčastnil jako první odběratel. Celková hodnota těchto plnění nesmí přesáhnout v příslušném kalendářním čtvrtletí a předchozích 4 kalendářních čtvrtletí hodnotu 100.000 EUR. V České republice je tato možnost navázána na podávání daňového přiznání za čtvrtletí zdaňovací období a to pouze za podmínky, že plátce poskytuje služby dle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou služeb osvobozených od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Vedení „záznamov“ je upraveno v § 70 SZDH obdobně jako v české právní úpravě a shodně je zakotveno i období, po které je osoba povinna tyto záznamy uchovávat.

Pokud jde o úpravu nadměrného odpočtu, tak „platitel“ odpočítá nadměrný odpočet od vlastní daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období, pokud to není možné, daňový úřad mu vrátí nadměrný odpočet do 30 dnů od podání daňového přiznání za zdaňovací období následující po tom, kdy nadměrný odpočet vznikl, nebo 30 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Pokud daňový úřad zahájí daňovou kontrolu ve lhůtě na vrácení nadměrného odpočtu, je nadměrný odpočet vrácen ve lhůtě 10 dnů po skončení daňové kontroly a to ve výšce, která je zjištěna daňovým úřadem.

Registrační povinnost je upravena v § 4 až § 7 SZDPH. Povinnost registrovat se k dani, má

- a) zdanitelná osoba, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku nebo bydliště, případně se obvykle zdržuje na území Slovenska a za maximálně 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců dosáhne obrat 49.790,- EUR, a to do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v kterém dosáhla tohoto obratu (registrační povinnost je upravena šířeji než v tuzemské úpravě),
- b) osoby, které mají sídlo nebo místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku a které společně podnikají dle smlouvy o sdružení.

Stejně jako v České republice tak i na Slovensku se může osoba registrovat k dani dobrovolně. Daňový úřad má povinnost osobu registrovat k dani a vydat jí osvědčení o registraci do 30 dní ode dne doručení žádosti o registraci.

Obrat je definován ve slovenském právu shodně jako v českém, protože obě právní úpravy vychází z evropského práva a judikatury Soudního dvora.

Zahraniční osoba je povinná registrovat se k dani na Slovensku u Daňového úřadu Bratislava I. před tím, než začne vykonávat činnost, která je předmětem daně vyjma případů, které vyjmenovává zákon v § 5 SZDPH (uskutečňuje např. pouze přepravní služby osvobozené od daně). Zvláštní případy, kdy má zahraniční osoba povinnost registrovat se k dani obsahuje § 6 SZDPH, jedná se např. o zasílání zboží osobě neregistrované k dani, pokud hodnota tohoto zboží za jeden kalendářní rok přesáhne 35.000,- EUR.

Každý členský stát má oprávnění stanovit si sám hranici pro zásilkový prodej pro osoby neregistrované k dani, po jejímž dosažení má zahraniční osoba (resp. osoba z jiného členského státu) povinnost registrovat se k dani v tomto členském státě, v České republice je tato hranice stanovena ve výši 1.140.000,- Kč dle 94 odst. 17 ZDPH (dříve bylo stanoveno také 35.000,- EUR, v době změny zákona byla hodnota 1.140.000,- Kč ekvivalentem 35.000,- EUR).

Zrušení registrace je upraveno § 81 až § 84 SZDPH. Důvody zrušení registrace jsou shodné jako v české právní úpravě, tj. platitel o ni může požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku po tom, co se stal „platitelem“ a nedosáhl obrát za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsících, když stejné podmínky platí i pro osoby podnikající na základě smlouvy o sdružení, když se do obrátu započítávají příjmy z jejich společného podnikání.

Zahraniční osoba, která je registrovaná na základě zásilkového prodeje na Slovensku může požádat o zrušení registrace, v tom kalendářním roce, ve kterém celková hodnota dodávaného zboží nedosáhne limitu 35.000,- EUR a současně ani v předcházejícím kalendářním roce nedosáhla tohoto limitu a tato osoba nevykonává v tuzemsku ještě další činnosti, mimo zásilkového prodeje.

Stejně jako v České republice, tak i na Slovensku má daňový úřad právo zrušit registraci osobě, která porušuje svoje povinnosti, nesplňuje podmínky stanovené zákonem (např. nevykonává žádnou činnost, která je předmětem daně).

Osoba registrovaná dle § 7 SZDPH (tj. osoba, která nabyla zboží z jiného členského státu alespoň ve výši 13.941,45 EUR, má povinnost registrovat se na rozdíl od české právní úpravy před dnem, kdy pořídí zboží v celkové hodnotě 13.941,45 Kč) může požádat o zrušení dle § 82 SZDPH, pokud v běžném zdaňovacím období nedosáhne celková hodnota zboží nabytá z jiného členského státu částku 13.941,45 EUR a současně tuto hodnotu nedosáhla ani v předcházejícím kalendářním roce.

Zrušením registrace zaniká platnost osvědčení o registraci a platnosti daňového identifikačního čísla.

Směrnice dává členským státům oprávnění přijmout taková opatření, která zabrání daňovým únikům, Česká republika v rámci tohoto oprávnění přijala do svého zákona úpravu o tzv. ručení za daň (více viz kapitola 19.9), Slovenská republika se rozhodla pro jiné řešení a to pro úpravu obsaženou v § 79 odst. 4 SZDPH, když možnost vrácení nadměrného odpočtu při zahájení daňové kontroly je možná až po ukončení této kontroly a pouze ve výši, která je

určena daňovým úřadem. V současné době je ještě příliš brzo posuzovat účinnost obou úprav při potírání daňových úniků, protože na české finanční úřady bude v souvislosti s uplatňováním § 109 ZDPH (ručení za daň) kladen velký nárok na prokázání, zda plátce věděl, či vědět měl a mohl, že daň uvedená na dokladu nebude úmyslně zaplacená, případně nebo se plátce, který měl odvést daň a úmyslně se dostal do postavení, kdy nebude schopen daň zaplatit.

17. Závěr

Daň z přidané hodnoty nahradila v rámci Evropské unie daň z obratu, která byla uplatňována v minulosti. Jedná se o obecnou daň ze spotřeby a její uplatňování v rámci dané země je jednou z podmínek pro vstup do Evropské unie. Její výnosy však plynou pouze do rozpočtu daného členského státu a nemá vliv na rozpočet Evropské unie.

I přesto, že nekonečné přetahování o znění zákona mezi navrhovateli a schvalovateli je v rámci Evropské unie omezeno mantinely nastavenými směrnicemi Evropské unie, se v tuzemsku téměř vždy při schvalování novely zjistí, že v zákoně je tradičně řada nepřiliš jednoznačných formulací, což vede k tomu, že nejvyšší státní orgány mají rozdílné názory na znění jednotlivých ustanovení a vydávají písemná i ústní stanoviska s rozdílným obsahem, v důsledku čeho má veřejnost problém vypořádat se s interpretací zákona a hlavně správně odvést daň. Jako jeden příklad za vše uvádím uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů, když na školeních pořádaných k novele zákona o DPH tvrdili úředníci Ministerstva financí ČR, že při jejich poskytnutí nebude nutné provést opravu základu daně a vystavit opravný daňový doklad. Z informace GFR ze dne 29. 4. 2011 však vyplývá naprosto opačný názor. Dalším příkladem nedokonalosti české právní úpravy je nový institut ručení za nezaplacenou daň obsažený v ustanovení §109 ZDPH, spojený s nejasnostmi s obsahem přílohy č. 5 (odpady a nový paragraf 92a), kdy rozdílné názory správců daně na některé druhy odpadů – např. slitiny kovů, celé elektromotory, přepravované odpady a akumulátory apod. byly v rozptýlu od toho, že se na tyto komodity příloha nevztahuje, přes názor, že se zboží zařadí do číselného kódu dle převažujícího kovu, až po názor – dohodněte se s odběratelem, kam to zařadíte, abyste to měli oba stejně. Nehledě k tomu, že v rámci své činnosti všichni, kdo se nějakým způsobem dotknou odpadů, mají určité povinnosti jako podávat detailní hlášení o všech svých dodavatelích inspekci životního prostředí. Jak by to bylo jednoduché, kdyby se dvě instituce dohodly na jednom hlášení – byť s několika údaji navíc. Nehledě na skutečnost, že pokud by data v těchto hlášeních, jež obsahují velmi přesné informace o dodavatelích, zejména o fyzických osobách, byla přezkoumávána, došlo by se jistě často k závěrům, že osoby pobírající sociální dávky mají často velmi vysoké až stotisícové příjmy, které žádným způsobem nezdaňují.

Složitost projednávání zákonů a nízká politická kultura, jako politické naschvály a neznalost problematiky, o níž naši zákonodárci musí přesto rozhodovat, v součinnosti s nezájmem včas řešit vzniklé situace – změny směrnic, rychlé reakce na stále častější daňové úniky, které se rychle s každou nedokonalou změnou zákona objevují, jsou stále se opakujícím problémem naší společnosti, ale i celé Evropské unie.

Z výše uvedeného vyplývá, že i přes časté novelizace není český zákon o dani z přidané hodnoty zcela v souladu se Směrnicí ani s judikaturou Soudního dvora.

Cílem rigorózní práce bylo podrobně rozebrat českou právní úpravu ve světle evropské judikatury a zároveň naši úpravu srovnat s úpravou daně z přidané hodnoty na Slovensku. Záměrem při vypracování práce bylo přiblížení fungování daně z přidané hodnoty čtenářům a zároveň upozornit na některé rozdíly, které zde mezi oběma právními úpravami jsou. Těchto rozdílů je díky velmi pokročilé harmonizaci v oblasti daně z přidané hodnoty pouze minimum.

Při studiu obou zákonů jsem došla k závěru, že slovenský zákon i díky tomu, že je podstatně stručnější, je výrazně přehlednější. Oba dva státy přijaly zákony o dani z přidané hodnoty v souvislosti se vstupem do Evropské unie. Dle mého názoru na sebe instituty ve slovenské úpravě lépe navazují a obsah jednotlivých paragrafů je v zásadě přebírán ze znění směrnic. Český zákon se pokouší o velice podrobnou úpravu, když se snaží co nejvíce přiblížit veškeré pojmy a myslet na všechny eventuality, čímž ztrácí na své přehlednosti. Jedna z posledních novel zákona o DPH provedená zák. č.47/2011 Sb. opět ukázala, jak není jednoduché v českých krajích srozumitelně formulovat určitý problém.

Pokud bych ve zkratce shrnula základní instituty ZDPH a SZDP, pak dle mého názoru ustanovení o předmětu daně, místě plnění, daňových dokladech, případně o uskutečnění zdanitelného plnění a nároku na odpočet daně jsou upraveny shodně, protože Směrnice v nich v zásadě nepřipouští odchylky.

Avšak i přes pokročilou harmonizaci v oblasti DPH připouští Směrnice různé odchylky. Jako příklad uvádím stanovení sazeb daně, kde stanoví minimální výši a upravuje i možnost stanovit více sazeb daně, když obě právní úpravy mají více sazeb DPH, jak tomu je v podstatě v celé Evropě. Slovenská právní úprava uvedla v praxi na velmi krátkou dobu jednotnou sazbu daně, která však byla po volbách opuštěna. V České republice má být i přes příklad Slovenska s účinností od 1.1.2013 zavedena jednotná sazba DPH, nevěřím však, že pokud bude zavedena, bude mít toto tzv. protikrizové opatření dlouhého trvání. Dle mého názoru lze předpokládat určité sociální bouře, když sjednocení sazeb bude mít dopad zejména na nízkopříjmové skupiny obyvatel a domnívám se, že se právě toto vládní opatření stane novým „tahákem voleb“ na místo poplatků u lékařů. Pokud bude snižená sazba DPH zachována, měla by se provést revize zboží a služeb podléhajících této sazbě a měly by zde zůstat pouze ty položky, které nezhoršují zdravotní stav populace nebo příznivým způsobem ovlivňují ekologický přístup k životnímu prostředí.

V obou zemích je v současné době užívána jak základní sazba daně, tak snížená sazba s tím, že na Slovensku je použití snížené sazby daně velmi omezeno. Týká se zejména léků, knih, zdravotnických pomůcek a potravin. V České republice se snížená sazba daně použije na větší objem zboží a služeb. Jako příklad uvádím výstavbu pro sociální bydlení, která je rozhodně v případě bytů o podlahové ploše 120 m² nebo rodinných domů o podlahové ploše 350 m² výsměchem pojmu sociální bydlení. Přehrazení pod základní sazbu daně by si zasloužily i potraviny, které mají dle výzkumů prokazatelně špatný vliv na zdraví a lékaři doporučují omezení jejich konzumace. Jedná se zejména o potraviny a nápoje s obsahem cukru. Přílohy č. 1 a 2 by si zasloužily opravdu rozsáhlou revizi a rekonstrukci.

Právní úprava týkající se osvobození od daně je obsahově velmi podobná v obou státech, v zásadě jsou osvobozena shodná plnění, ale odlišná je systematika zákonů, když česká právní úprava od počátku rozděluje osvobozená plnění na plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně a plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně a slovenská úprava naopak uvádí tato plnění společně, ale v § 49 odst. 3 SZDPH, který upravuje odpočet daně, poté uvádí, která plnění nejsou osvobozená s nárokem na odpočet daně.

Pokud se týká institutu vrácení daně, obsahuje slovenská právní úprava nad rámec české úpravy možnost vrácení daně pro neziskové organizace poskytující obecně prospěšné služby a pro Slovenský červený kříž a naopak SZDPH neupravuje možnost vrácení daně osobám zdravotně postiženým a dále vrácení daně v rámci zahraniční pomoci, které je v tuzemsku podmíněno existencí mezinárodní smlouvy, která je součástí českého právního řádu a která obsahuje ustanovení, že nevratná zahraniční pomoc je osvobozena od daně z přidané hodnoty nebo že z prostředků zahraniční pomoci se nehradí daň. Jinak jsou instituty vrácení daně v obou zákonech téměř shodné.

Další oblast, v níž Evropská unie nechává členským státům velký prostor, je správa daně, kde Směrnice dává na zvážení jednotlivým státům, jaké opatření přijmou za účelem minimalizace daňových úniků, kdy český zákonodárce v souvislosti se snahou zabránit krácení daně zavedl do našeho práva institut ručení za daň a institut přenesení daňové povinnosti, které slovenský zákon nezná. Co se týká prevence před únikem daně, případně opatření k zlepšení výběru daně, postupují oba státy různou cestou, když v české právní úpravě byl jako novinka zaveden institut ručení za daň, slovenská právní úprava pak obsahuje pouze zamezení úpravy nadměrného odpočtu v době, kdyby byla zahájena daňová kontrola. Ani jedna z právních úprav pak nesahá po dle mého názoru nejúčinnějším instrumentu, a to podmínění nároku na odpočet DPH zaplacením daňového dokladu, což by přineslo zlepšení platební morálky mezi podnikateli – i nepodnikateli, případně by z toho mohl být i jednorázově významný přínos do státního rozpočtu (vrácení dosud uplatněného odpočtu DPH u nezaplacených daňových dokladů). Negativním dopadem by byla zřejmě vlna bankrotů neboli insolvenčních řízení. Tyto bankroty by však mohly být očišťující pro naši ekonomiku a mohly by dle mého názoru v konečném důsledku pomoci jejímu oživení.

Dalším velmi důležitým rozdílem je okamžik, ke kterému vzniká osobě povinnost registrovat se k dani. Dle české právní úpravy tato povinnost vzniká např. dnem překročení obratu, dnem pořízení zboží podléhající spotřební dani, dle slovenské právní úpravy tato povinnost vzniká dnem předcházejícím dni, kdy osoba překročila obrat, nebo dnem předcházejícím překročení limitu pro dodání zboží z jiného členského státu. Kratší je také lhůta, do které se musí

registrovat, kdy v České republice je to do 15. dne následujícího kalendářního měsíce, na Slovensku do 20. dne.

Naopak povinnost podat daňové přiznání obsažená v § 78 SZDPH je opět upravena shodně s ZDPH, když plátce je povinný podat daňové přiznání a zaplatit daň do 25 dní po skončení zdaňovacího období. Stejnou lhůtu dává zákon i osobě, která není plátcem daně, ale vznikne jí povinnost platit daň dle § 69 SZHDP.

Úprava souhrnného výkazu v ZDPH je obdobná s úpravou v § 80 SZDPH s výjimkou možnosti podání „súhrnného výkazu“ za kalendářní čtvrtletí, protože tato možnost je ve slovenské právní úpravě vázána na celkovou hodnotu osvobozeného zboží (nepřesahuje 100.000,- EUR za 4 předchozí kalendářní čtvrtletí), které „platitel“ dodal nebo přemístil do jiného členského státu a celkovou hodnotu zboží dodaného v rámci trojstranného obchodu, kterého se zúčastnil jako první odběratel.

Dle mého názoru se naplnil předpoklad, který jsem uvedla v úvodu své práce, a to že právní úpravy obou zemí mají mnoho společného a odlišují se jen nepatrně. Důvodem je jak postupující harmonizace, tak dle mého názoru i společná minulost a východiska, z kterých vychází oba systémy práva obecně.

Jedním z dalších problémů zákona o DPH, který by si zasloužil v zákoně řešení, je problematika spoluvlastnictví, proto si v závěru dovoluji upozornit na zásadní problém, který trápí mnoho podnikatelských subjektů a to, že v současné době znění zákona o DPH neumožňuje nabývat cokoliv do spoluvlastnictví při zachování možnosti odpočtu DPH. Řada podnikatelských subjektů, především z oblasti zemědělství, by tuto možnost za určitých podmínek uvítala. Finanční zdroje jednoho subjektu a využití výkonu stroje při sklizni zemědělských plodin překračuje často potřeby a možnosti tohoto jednoho subjektu. Pro dva subjekty by to byl ideální způsob pořízení a využití.

Na rozdíl od zákona o DPH zákon o dani z příjmů umožňuje spoluvlastnictví majetku a upravuje pravidla pro uplatňování odpisů z tohoto majetku, provozních výdajů na jeho provoz

a rozdělování výnosů není také složité. Je pravda, že účetní předpisy nabývání majetku do spoluvlastnictví rovněž přehlíží.

Umožnění odpočtu pro spoluvlastníky by znamenalo úpravu zákona o DPH pouze v minimálním rozsahu, a to tak, že při pořízení dlouhodobého hmotného majetku do spoluvlastnictví by bylo každému spoluvlastníku umožněno považovat svůj spoluvlastnický podíl za samostatné zdanitelné plnění ve výši jeho podílu na pořizovací ceně. U provozních výdajů by se postupovalo obdobně, případně by byla povinnost jednoho, který by uhradil například celou opravu, přefakturovat spoluvlastníkům jejich podíl. U případných uskutečněných plnění by fakturace odpovídala velikosti majetkového podílu jednotlivých spoluvlastníků a samozřejmě by zákon měl upravit i možnost prodeje majetkového podílu.

Připouštím, že se jedná o závažnou problematiku, která bude řešitelná pouze se současnou změnou účetních předpisů. Zajisté by to však podnikatelská veřejnost uvítala, protože v současné době je tento problém řešitelný jedině založením dalšího společného podniku. Vzhledem k tomu, že výkonová kapacita takového stroje bude především využívána spoluvlastníky a případný podíl využití kapacity pro třetí osoby je sice malý, ale problém obvyklých cen by se mohl, v případě založení obchodní společnosti pro využití jednoho stroje dvěma spoluvlastníky, stát nepřekonatelný jak pro tuto společnost, tak i pro správce daně. Takže to není nejvhodnější způsob, jak snížit výrobní náklady u případného spoluvlastníka, ale navíc to znamená další nemalé režijní náklady, které je nutno vynaložit na založení a chod této další společnosti.

18. Summary

The main objective of my thesis is a comparison between the value added tax (thereinafter VAT) legislation in the Czech Republic and the Slovak Republic. In both states the new act came into effect after joining the European Union because of the harmonization process on communitarian law level.

The main reason for VAT harmonization in the European Union is to eliminate barriers to international trade in the European Union. The tax harmonization is used as a tool to reach the European Union goals, for example single market. The tax harmonization means the process of approximation of national tax systems based on common rules. Council Directive 2006/112/EEC (thereinafter the Directive) is a chief representative of the communitarian law regarding the VAT harmonization.

In the Czech Republic and in the Slovak Republic as well, the VAT system has been established since 1993, when the turnover tax was replaced and when it was necessary to approach Western European economics. Until 1st May 2004 the VAT was controlled according to Act Law Nr. 558/1992 in the Czech Republic and it has been novelized approximately 50 times, and in the Slovak Republic the VAT is controlled according to Act Law Nr. 224/2004.

I mention a lot of judicative decisions of the Court of Justice of the European Union and of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic, which help to all subjects apply the law and interpret incurred problems with regard to the Community Law.

With respect to above mentioned facts, both compared VAT acts are very similar as both countries follow the Directive.

High-level similarity of VAT acts can be seen particularly in definition of VAT construction elements such as a tax subject, a tax object, a tax base. The mechanisms how the VAT works are similar in both countries, too. I can find some differences in tax administration and in the act arrangement. The Slovak Act is more concise, and in my opinion more transparent and

clear, because it has only about 88 articles. The Czech Act tries to detach the substantive and procedural regulation, but it sometimes causes text disorganization.

The thesis has been written in accordance with legislation effective on 1st November 2012.

19. Seznam použitých zkratk

LZPS	Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky
daňový řád	Zákon č. 280/2004 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH nebo zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
zákon o spotřební dani	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů
Šestá směrnice	Šestá směrnice rady č. 77/388/EHS
Směrnice	Směrnice rady č. 2006/112/ES o společném systému DPH
zákon o dani z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
obč. zák.	Zákon č. 40/1960 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
SZDPH	Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

20. Literatura

1. BAKEŠ, Milan, et. al. Finanční právo. 5. uprav. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, 157 s.
2. STARÝ, Marek. *Dějiny daní a poplatků*. první. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 196-202. ISBN 978-80-87109-15-1.
3. BENDA, Václav. Novela zákona o DPH k 1. 1. 2010. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2010, 1,
4. BENDA, Václav. Informace ke změnám zákona o DPH pro rok 2011. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2011, 1,
5. BENDA, Václav. DPH při bezúplatném poskytnutí zboží nebo služby. *Finanční daňový a účetní bulletin*. 2010, 3, s. 2-5.
6. BENDA, Václav; PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 5. 2010*. 5. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010.
7. DOUŠOVÁ, Andrea ; BENDA, Václav; HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. Daňové subjekty, s. 28-29.
8. DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2. aktualizované vydání. Praha :
9. DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. s. 612 – 624.
10. DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011
11. DRÁBOVÁ, Milena. Nová pravidla pro stanovení místa plnění u služeb. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2009, 4,
12. DVOŘÁK, Václav. Určení místa plnění u služeb. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2010, 2, s. 24-30.
13. Evropská směrnice č. 2008/8/ES
14. FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Oprava výše daně v účetních a daňových souvislostech. *Účetnictví v praxi*. 2010, 11, s. 25-29
15. FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Změny v oblasti DPH navrhované s účinností od 1. 1. 2011 v účetních souvislostech. *Účetnictví v praxi*. 2010, 12

16. FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Poskytování služeb uvnitř Evropského společenství a ve vztahu k třetím zemím z účetního a daňového pohledu. *Účetnictví v praxi*. 2010, 3,
17. FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Poskytování přepravních služeb uvnitř Evropského společenství a ve vztahu k třetím zemím z účetního a daňového pohledu. *Účetnictví*. 2010, 7, s. 15-22.
18. FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti Evropského společenství a ve vztahu k třetím zemím z účetního a daňového pohledu. *Účetnictví v praxi*. 2010, 8, s. 27-31.
19. GALOČÍK, Svatopluk; LOUŠA, František. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. aktualizované. Praha: Grada Publishing a. s., 2010. 104 - 129 s.
20. HAVEL, Tomáš. Uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu po 1. 4. 2011. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2011, 1,
21. HESOVÁ, Štěpánka. Vrácení DPH plátcům v jiných členských státech. *Daně a finance*. 2010, 1-2, s. 17-20.
22. Informace Ministerstva financí ze dne 9. prosince 2008 č.j. 18/86 193/2008
23. KOOV ze dne 10. 8. 2010, č. 309/08.09.10 Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, Autor: Ing. Jan Čapek, Ing. Stanislav Kryl
24. KOOV ze dne 5. 1. 2010 č. 291/20.01.10 Problematika výkladu ustanovení § 68 odst. 9 písm. a) zákona o DPH – dodávky pro NATO Autor: Ing. Jan Rutar, Ing. Pavel Kuře
25. KUNEŠ, Zdeněk. Stanovení místa plnění při poskytnutí služby po 1. 1. 2010 v zákoně o dani z přidané hodnoty. *Daně a finance*. 2010, 4,
26. LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*. 6. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2009.
27. LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*. 7. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010.
28. LEDVINKOVÁ, Jana. *Novela zákona o DPH 2010*. Praha: 1. VOX a. s., 2010. § 2, s. 19-20.
29. MASNÁ, Dagmar. Dodání zboží na Slovensko. *Účetnictví v praxi*. 2010, 12, s. 30.

30. MAŠKOVÁ, Radka. Uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb poskytovaných přepravními společnostmi. *Bulletin KDP ČR*. 2009, 3,
31. NERUDOVOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2.vydání. Praha: ASPI, 2008, str. 42
32. PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2010*. Praha: Anag, 2010. § 7,
33. REINOHA, Marek. Stanovení základu DPH při dovozu zboží ve vazbě na ustanovení celních předpisů a problematika osvobození služeb souvisejících s dovozem zboží od DPH. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2009, 3, s. 39-45.
34. DĚRGEL, Martin. Plátcem DPH v EU snadno a rychle. *Účetnictví v praxi*. 2011, 11, s. 19-25.
35. Rozsudky Evropského soudního dvora C-215/94 Juergen Mohr a C-384/95 Landboden-Agrardienste Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 628 s.
36. VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. 9. aktual. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2008. 34 – 35 s.
37. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 536 - 580.
38. Závěr koordinačního výboru 290/09.12.09
39. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky dále jen LZPS nebo Listina základních práv a svobod
40. ZUZIKOVÁ, Alena. *Zákon č. 222/2004 o dani z přidané hodnoty s komentářem*. Žilina : Poradca s. r. o., 2010. § 19, s. 71 - 84.
41. KUNEŠ, Zdeněk. Zvláštní režim uplatnění DPH pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi. *Účetnictví*. 2011, 3, s. 42 -44.
42. FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Postup při opravě výše daně podle právní úpravy platné od 1. 4. 2011 ve vazbě na účetnictví. *Účetnictví v praxi*. 2011, 8, s. 13 - 18.
43. Rozsudek Ústavního soudu ČR ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II ÚS 644/02
44. <http://www.dashofer.cz/7/0/rezim-prenesení-danove-povinnosti-92a-92e-od-1-4-2011-cid256128/> [cit. 2011-11-27]

45. http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_395.htm [cit. 2011-11-27]
46. http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_019a.htm [cit. 2011-11-27]
47. <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=545339:cs&lang=cs&list=560262:cs,545339:cs,519012:cs,511539:cs,&pos=2&page=1&nbl=4&pgs=10&hwords=&checktexte=checkbox&visu=#texte> [cit. 2011-11-27]
48. <http://www.slideshare.net/Porada/dph-2011> [cit. 2011-11-27]
49. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:CS: HTML> [cit. 2011-11-27]
50. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61984CC0107:EN: PDF> [cit. 2011-11-27]
51. <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/regulacni-popl-zdravot-dph-dan-z-prijmu/1001635/46980/> [cit. 2011-11-27]
52. <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=86610> [cit. 2011-11-27]
53. http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/DANE_DPH_01042011_Oprava_zakladu_dane_a_vyse_dane_v_jinych_pripadech_prgf_42-43_verze01-03052011.pdf [cit. 2011-06-12]
54. <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/uplatnovani-dph-bytova-vystavba/1001635/46636/> [cit. 2011-11-27]
55. http://www.pp.sk/1543/Zmeny-zakona-o-DPH-od-1-1-2011_31552.aspx [cit. 2011-11-27]
56. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [cit. 2011-11-27]
57. <http://www.novinky.cz/finance/240281-nikdo-v-eu-nema-jednotnou-sazbu-dph-na-vsechno-ani-dansko.html> [cit. 2011-11-27]
58. <http://www.porada.sk/t25902-nadobudnutie-tovaru-v-tuzemsku-z-ineho-clenskeho-statu-eu.html> [cit. 2011-03-16]
59. Závěr Koordinačního výboru č. 158/13.12.06 z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846C-9990BE13/cds/KV70307.pdf> [cit. 2011-11-27]

60. Zápis z jednání Koordinačního výboru č. 187/29.08.07 z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-A0108570/cds/KV29807.pdf> [cit. 2011-11-27]
61. <http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~/Main/TArticles.ascx&MID=226&phContent=~/EDL/ShowArticleJ.ascx&ArticleId=18070> [cit. 2011-11-27]
62. Zápis z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců dne 25.2007 z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-195235C0/cds/KV2512007.pdf> [cit. 2011-11-27]
63. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:267:0015:0015:CS:PDF> [cit. 2011-11-27]
64. <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=53303> [cit. 2011-11-27]
65. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:346:0012:02:CS:HTML> [cit. 2011-11-27]
66. <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/mfcr-uplatnovani-dph-samospr-celky-2009/1001635/59567/?rtc=3> [cit. 2011-11-27]
67. http://www.rozhlas.cz/radio_cesko/exkluzivne/_zprava/dve-tretiny-rozpoctu-tvori-neprime-dane-loni-na-nich-stat-vybral-pres-269-miliard-korun--875289 [cit. 2011-11-27]
68. <http://www.czech.cz/cz/91749-dan-z-pridane-hodnoty-dph> [cit. 2011-11-27]
69. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:312:0007:0007:CS:PDF> [cit. 2011-11-27]
70. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0058:CS:PDF> [cit. 2011-11-27]
71. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002J0419:EN:NOT> [cit. 2011-11-27]
72. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:246:0004:02:CS:HTML> [cit. 2011-11-27]
73. http://cds2005.mfcr.cz/DPH/archiv/DPH_bytdruzstvo.html [cit. 2011-11-27]
74. http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V6&T2=1994&T3=230&RechType=RECH_naturel&Submit=Search [cit. 2011-11-27]

75. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994CJ0215>: EN:PDF [cit. 2011-12-08]
76. Rozsudek Soudního dvora C-173/88 Morten Henriksen z <http://www.porada.sk/t93568-dph-pri-najme-nehnutelnosti-spolu-s-parkovacimi-miestami.html> [cit. 2011-08-23]
77. Rozsudek Soudního dvora C-435/03 British American Tobacco International z <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0435:CS:HTML> [cit. 2011-12-08]
78. Rozsudek Soudního dvora C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV z http://books.google.cz/books?id=nLkWKXnR7skC&pg=PA298&lpg=PA298&dq=C-320/88+Shipping+and+Forwarding+Enterprise+Safe+BV&source=bl&ots=YzGguhXfm3&sig=qGP_bFX9IHsswquzP9XmzZToUEw&hl=cs&ei=WkHiTqyNKIHKswbgxemMBA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=8&ved=0CF0Q6AEwBw#v=onepage&q=C-320%2F88%20Shipping%20and%20Forwarding%20Enterprise%20Safe%20BV&f=false [cit. 2011-12-08]
79. <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3719v5050-zaklad-dane-z-pohledu-zakona-o-dani-z-pridane-hodnoty-a-z-pohl/> [cit. 2012-02-01]
80. <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/clanok.aspx?idclanok=78554&query=C-409%2f04+Teleos&type=17&tabs=16383&y=2011&eds=255&in=0&adv=0&filter=0&lockedLast=false> [cit. 2011-12-08]
81. <http://www.zivnostnik.cz/zajisteni-uhrady-dane-po-novele-zdph-2012-cid268855/> [cit. 2011-12-08]
82. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000CJ0353>: EN:PDF [cit. 2011-12-08]
83. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0152>: EN:HTML [cit. 2011-11-27]
84. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0453>: CS:PDF [cit. 2011-11-27]
85. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0032>: CS:HTML [cit. 2011-11-27]
86. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0435>: CS:HTML [cit. 2011-11-27]

87. http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vlad_fin_stat_62902.html [cit. 2011-12-08]
88. <http://www.patria.cz/pravo/1954565/co-se-meni-na-dph-u-zdravotnich-sluzeb.html> [cit. 2011-12-08]
89. <http://www.forum-media.cz/aktualne/uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane-nova-pravidla-v-navrhu-novely-zakona-o-dph.html>[cit. 2011-11-27]
90. http://www.pp.sk/6484/Rozsudky-ESD--sadzba-dane-a-oslobodenie-od-dane_A-DUPP29416.aspx [cit. 2011-08-23]
91. <http://cfoworld.cz/legislativa/soudni-dvur-eu-pripad-ecj-c-84-09-x-731>[cit. 2011-11-27]
92. <http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2012/> [cit. 2012-03-04]
93. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61989CJ0185:EN:PDF>[cit. 2011-11-27]
94. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Tax%20Legal%20News/tax_legal_news_cz_0806.pdf[cit. 2011-11-27]
95. <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10092v12994-evropsky-soudni-dvur-zasahuje-i-do-procesnich-ustanoveni/> [cit. 2012-03-02]
96. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005CJ0166:CS:HTML>[cit. 2011-11-27]
97. <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=79100> [cit. 2011-11-27]
98. <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-793-vratne-obaly-a-dph/> [cit. 2011-12-08]
99. Metodický pokyn DR SR k určení základu dane, oprave základu dane a prepočtu cudzej meny v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov citováno z http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:LBJWALp2t5YJ:www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/dph22_27.rtf+&cd=2&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-a [cit. 2011-11-27]
100. <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=53310> [cit. 2011-11-27]

Klíčová slova:

daň z přidané hodnoty, harmonizace daní, osoba povinná k dani

Key words:

value added tax, tax harmonization, taxable person