

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Vybrané problémy v oblasti daně z přidané
hodnoty a jejich účetní souvislosti**

Autor diplomové práce: Bc. Martin Mandovec

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Libuše Müllerová, Csc.

Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma *Vybrané problémy v oblasti daně z přidané hodnoty a jejich účetní souvislosti* vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v příloženém seznamu.

V Praze dne

Bc. Martin Mandovec

Poděkování

Děkuji své vedoucí diplomové práce prof. Ing. Libuši Müllerové, Csc. za její čas, odborné rady, podnětné připomínky a vstřícný přístup během vypracování předkládané diplomové práce.

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá vybranými problémy v oblasti daně z přidané hodnoty a jejich účetními souvislostmi. První část práce se zabývá právní úpravou DPH a jsou zde nastíněny oba principy fungování DPH, které se v současnosti používají. Nechybí ani účetní zobrazení DPH a vysvětlení základních pojmů v DPH, jejichž znalost je využita v druhé části práce. Druhá část práce je již věnována vybraným problémům v DPH. Nejdříve je pojednáno o daňových únicích v DPH, včetně vysvětlení fungování kolotočových podvodů. Následně je vysvětleno využití mechanismu reverse charge u intrakomunitárních a u tuzemských plnění. Další kapitola obsahuje institut nespolehlivého plátce a jsou zde také popsány kontroverzní zajišťovací příkazy. Poslední dvě kapitoly se zabývají novými nástroji v boji s daňovými úniky v DPH, kontrolním hlášením a elektronickou evidencí tržeb.

Klíčová slova

DPH, daňový únik, reverse charge, nespolehlivý plátce, kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb

Abstract

This diploma thesis deals with selected issues in the area of value added tax and their accounting context. The first part of the thesis deals with the legal regulation of VAT and outlines both principles of VAT functioning, which are currently used. There is also an accounting display of VAT and an explanation of the basic terms of VAT, whose knowledge is used in the second part of the thesis. The second part is devoted to selected problems in VAT. First, it deals with tax evasion in VAT, including an explanation of the carousel frauds functioning. Subsequently, the use of the reverse charge mechanism for intra-community and domestic transactions is explained. The next chapter contains the unreliable payer institute and controversial security orders are also described here. The last two chapters deal with new tools in the fight against tax evasion in VAT, control reports and electronic sales registration.

Keywords

VAT, tax evasion, reverse charge, unreliable payer, control reports, electronic sales registration

Seznam použitých účtů účtové osnovy pro podnikatele

131 – Pořízení zboží

132 – Zboží na skladě a v prodejnách

311 – Pohledávky z obchodních vztahů

321 – Závazky z obchodních vztahů

343 – Daň z přidané hodnoty

349 – Vyrovnávací účet pro DPH

379 – Jiné závazky

504 – Prodané zboží

518 – Ostatní služby

602 – Tržby z prodeje služeb

604 – Tržby za zboží

Obsah

Úvod.....	8
1 Charakteristika DPH	10
1.1 Právní úprava DPH	11
1.1.1 Harmonizace DPH v EU	11
1.1.1.1 Harmonizace systému	12
1.1.1.2 Harmonizace sazeb	14
1.1.2 Právní úprava DPH v ČR	16
1.2 Princip fungování DPH	17
1.2.1 Standardní režim	18
1.2.2 Režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge)	20
1.3 Účetnictví a DPH.....	21
1.3.1 Právní úprava účetnictví v ČR	22
1.3.2 Účetní zobrazení DPH.....	24
1.3.2.1 Standardní režim	25
1.3.2.2 Režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge).....	27
1.4 Základní pojmy v DPH.....	28
1.4.1 Předmět daně	28
1.4.2 Daňové subjekty	31
1.4.3 Základ daně, sazby daně a její výpočet	32
1.4.4 Povinnost přiznat a zaplatit daň	34
1.4.5 Zdanitelná a osvobozená plnění	35
1.4.6 Nárok na odpočet daně	36
2 Vybrané problémy v DPH.....	38
2.1 Daňové úniky.....	38
2.1.1 Měření daňových úniků v oblasti DPH	39
2.1.2 Kolotočové podvody	43
2.2 Reverse charge.....	47
2.2.1 Dodání zboží do jiného členského státu (JČS).....	47
2.2.2 Dovoz zboží ze zahraničí	50
2.2.3 Poskytnutí služby do jiného členského státu (JČS).....	51
2.2.4 Všeobecný reverse charge	52
2.2.5 Příklady	55

2.3	Přenesení daňové povinnosti	57
2.3.1	Trvalé použití	58
2.3.2	Dočasné použití	59
2.3.3	Příklady	59
2.4	Nespolehlivý plátcce	60
2.4.1	Status nespolehlivého plátce	61
2.4.2	Status nespolehlivé osoby	63
2.4.3	Ručení příjemce zdanitelného plnění	63
2.4.4	Zajišťovací příkaz.....	65
2.4.5	Příklady	67
2.5	Kontrolní hlášení (KH).....	69
2.5.1	Kdo, kdy a jak podává KH	70
2.5.2	Opravy a sankce u KH	71
2.5.3	Jak se KH vyplňuje	73
2.5.4	Příklady	76
2.6	Elektronická evidence tržeb (EET).....	77
2.6.1	Kdo, co a jak se EET eviduje	78
2.6.2	Problémy související s EET	82
2.6.3	Současný stav EET.....	84
2.6.4	Příklady	87
	Závěr.....	90
	Seznam použitých zdrojů	93
	Seznam tabulek, schémat, grafů a příkladů.....	97
	Přílohy	99

Úvod

Daně představují základní složku příjmové stránky státního rozpočtu. Lze říci, že existence daní je jednou z mála jistot, která doprovází lidstvo od nepaměti. Postupem času se však mění tzv. daňový mix, tedy soustava daní, která tvoří daňový systém v dané zemi. Stejný nezůstává taktéž ani podíl konkrétní daně na celkovém daňovém výnosu. V poslední době dochází zejména k poklesu významu daní z příjmů (v České republice daní z příjmu fyzických a právnických osob) a naopak k nárůstu významu daní ze spotřeby, zejména daně z přidané hodnoty, jež je pro poplatníky (konečné spotřebitele) ukryta v ceně zboží a služeb.

Daň z přidané hodnoty existuje již více jak půl století a postupně si vydobyla výsadní postavení jakožto tzv. všeobecná daň ze spotřeby. Kvůli stále větší oblibě daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie, jež se postupně stala dokonce povinnou součástí daňových systémů členských států Evropské unie, je důležité pochopit principy, na kterých je tato daň založena, a také pochopit úskalí, která tuto daň provází. Daň z přidané hodnoty je považována za jednu z nejsložitějších daní vůbec, neboť pro její správné fungování napříč členskými státy je nutné ovládat nejen tuzemský zákon o dani z přidané hodnoty a s ním související předpisy, ale taktéž porozumět její legislativní úpravě na úrovni Evropské unie, zejména v podobě směrnic, a v neposlední řadě taktéž judikatury Evropského soudního dvora.

Ačkoli jednou z hlavních předností daně z přidané hodnoty je její odolnost vůči daňovým únikům, i v rámci daně z přidané hodnoty k daňovým únikům různými cestami dochází. Z důvodu vysokého významu daně z přidané hodnoty v daňovém systému České republiky zejména díky nárůstu jejího podílu na celkových daňových výnosech jsem si právě tuto daň vybral jako téma své diplomové práce, přičemž se zabývám daňovými úniky v oblasti daně z přidané hodnoty a existujícími nástroji na jejich eliminaci, resp. snížení v České republice.

Cílem této diplomové práce je provést stručný výklad daně z přidané hodnoty v českém prostředí (zejména v souvislosti se zákonem o dani z přidané hodnoty) a dále za použití těchto znalostí vysvětlit složitější problémy v oblasti daně z přidané hodnoty, přičemž vybranými problémy jsou již zmíněné daňové úniky a aktuální nástroje na jejich snížení v České republice. Kde je to relevantní, tam jsou nastíněny také účetní souvislosti těchto problémů. Práce je vzhledem k naplnění zmíněného cíle rozdělena na dvě části, resp. kapitoly.

První kapitola obsahuje obecnou charakteristiku daně z přidané hodnoty. Nejdříve je rozebrána právní úprava daně z přidané hodnoty, a to z pohledu Evropské unie i České republiky. Dále je osvětlen princip fungování daně z přidané hodnoty jak ve standardním režimu, tak v režimu reverse charge (přenesení daňové povinnosti). Třetí podkapitola se zabývá daní z přidané hodnoty ve vztahu k účetnictví, přičemž je zde zobrazeno taktéž účetní zobrazení daně z přidané hodnoty v obou zmíněných režimech. Poslední podkapitola je věnována základním pojmům v oblasti daně z přidané hodnoty, nutným pro pochopení další vysvětlované problematiky, přičemž se jedná mimo jiné o předmět daně, základ daně nebo daňové subjekty.

Druhá kapitola práce se již zabývá daňovými úniky a aktuálními nástroji na jejich snížení v České republice, přičemž je zde rozebrán režim výběru daně z přidané hodnoty reverse charge, resp. přenesení daňové povinnosti v tuzemsku, dále institut nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty, poté kontrolní hlášení a nakonec elektronická evidence tržeb. V rámci daňových úniků je nastíněna metoda měření pomocí tzv. VAT gapu a také rozebrán speciální druh podvodů na dani z přidané hodnoty, tzv. karuselový podvod. V podkapitole o použití režimu reverse charge u intrakomunitárních plnění je také nastíněn tzv. všeobecný reverse charge. Přenesení daňové povinnosti v tuzemsku je rozebráno z pohledu tzv. trvalého a dočasného použití. Podkapitola o institutu nespolehlivého plátce zahrnuje jak vymezení statusu nespolehlivého plátce, tak nespolehlivé osoby, přičemž následně jsou tyto dva statusy použity při vysvětlení institutu ručení příjemce zdanitelného plnění a zajišťovacích příkazů. Předposlední podkapitola věnovaná kontrolnímu hlášení sleduje kdo, kdy a jak podává kontrolní hlášení a také jsou zde obsaženy případné opravy a sankce související s kontrolním hlášením. Nechybí ani stručný návod na vyplnění formuláře kontrolního hlášení. Poslední podkapitola o elektronické evidenci tržeb obsahuje předmět, subjekty a způsob evidence tržeb, včetně souvisejících problémů. Na úplný závěr je popsán také současný stav elektronické evidence tržeb.

Celá práce obsahuje schémata, tabulky a dva grafy, které na příslušných místech ilustrují, popř. informačně doplňují sledovanou problematiku. Druhá kapitola navíc obsahuje praktické příklady, které demonstrují využití nástrojů proti daňovým únikům v praxi. Kvůli použití čísel účtů u některých příkladů, namísto jejich slovního pojmenování, je na začátku této práce (před obsahem) také seznam použitých účtů směrné účtové osnovy pro podnikatele.

1 Charakteristika DPH

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) patří mezi nejsložitější daně v rámci našeho daňového systému. Je tomu tak nejen proto, že její legislativní ukotvení obsahuje mnoho výjimek, nýbrž také proto, že DPH je povinnou daní v rámci Evropské unie (dále jen EU), které je členem i Česká republika (dále jen ČR), a proto je důležité, aby napříč členskými státy EU byla tato daň harmonizována, tzn., aby byla sjednocena pravidla, jež upravují fungování této daně (např. daňový základ, sazby daně, daňová administrativa).

DPH patří mezi tzv. **nepřímé daně**, jež stále více nabývají na významu na úkor tzv. daní přímých. Pojem nepřímá daň znamená, že výrobci i obchodníci tuto daň sice odvádí do státního rozpočtu z pozice plátce, ale o výši této daně si zvyšují své ceny, čímž by mělo toto daňové břemeno dopadnout především na konečného spotřebitele v pozici poplatníka. Pro spotřebitele je tak tato daň ukryta v ceně zboží nebo služby, a tak je pro něj její existence méně zřejmá, než tomu je například u daně z příjmu fyzických osob, jakožto daní přímé. Ve skutečnosti však nemusí celá daň dopadat pouze na konečného spotřebitele, nýbrž může dopadat na všechny články distribučního řetězce. Poměr, ve kterém se daň rozdělí mezi výrobce, obchodníky a spotřebitele závisí například na elasticitě nabídky a poptávky po konkrétním zboží nebo službě.¹

DPH funguje jako tzv. **všeobecná daň ze spotřeby**. Pojem všeobecná znamená, že této dani podléhají veškeré zboží a služby, nejsou-li explicitně vyloučeny ze zdanění. Předchůdcem DPH byly tzv. obrátové daně (daně z obratu), které byly ukládány jako určitá procentní část z ceny obratu zboží. Z důvodu toho, že se jedno zboží mohlo stát předmětem této daně vícekrát, musely být samotné sazby daně poměrně nízké, protože by jinak bylo daňové zatížení obratu nepřiměřeně vysoké. Oproti daním z obratu má DPH několik výhod. Nejdůležitější je především tzv. neutralita, která umožňuje, aby podíl daně na konečné ceně zboží nebo služby odpovídal zákonné sazbě bez ohledu na to, kolik stupňů zpracování se ve výrobním řetězci nachází. Dalšími výhodami jsou možnost zdanit služby, výhodnost pro mezinárodní obchod díky možnosti vývozu bez daně a také vyšší odolnost proti daňovým únikům oproti ostatním daním, což představuje vyšší spolehlivost daňových výnosů pro stát.² Na tomto místě je si však

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, s. 220.

² LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 42-43.

nutné uvědomit, že ani DPH není zcela bezchybnou daní a i zde k daňovým únikům dochází. Této problematice se podrobněji věnuje druhá kapitola.

Tato kapitola se věnuje základním pojmům v oblasti daně z přidané hodnoty, bez jejichž znalosti by nebylo možné pochopit složitější oblasti DPH, jimiž se zabývá druhá část této práce. Povinnost odvodu DPH daňovými subjekty do státního rozpočtu však stejně jako u každé jiné daně musí být stanovena zákonem, popř. zákony. Z toho důvodu nelze tuto kapitolu zahájit jinak nežli právní úpravou DPH.

1.1 Právní úprava DPH

Jelikož je Česká republika členem EU, je důležité brát v potaz nejen české daňové zákony jako zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nebo zákon 280/2009 Sb., daňový řád, nýbrž také evropské právo. Evropské právo se skládá z **práva primárního** a **práva sekundárního**. Primární právo obsahuje 4 zakládající smlouvy včetně smlouvy o založení EU, vnitřní dohody mezi členy EU, smlouvy mezi EU a třetími státy a podle některých právníků také rozhodnutí Soudního dvora EU. Z hlediska DPH jsou neméně důležité právní akty práva sekundárního, jimiž dochází k prosazování cílů práva primárního. Sekundární právo EU tvoří:

- směrnice – jsou pro členské státy závazné, co se týče dosažení stanoveného cíle,
- nařízení – jsou přímo závazné pro členské státy v podobě, ve které jsou vydána,
- rozhodnutí – jsou závazné vždy jen pro konkrétní subjekt, na nějž se vztahují (stát, firma, jednotlivec,...)
- stanoviska – nejsou právně závazná, mají spíše deklaratorně-politickou povahu,
- doporučení – mají v podstatě stejný význam, jako stanoviska.

1.1.1 Harmonizace DPH v EU

Jak již bylo zmíněno, DPH je harmonizována napříč členskými státy EU. Daňová harmonizace obecně byla zakotvena již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957. A právě harmonizace DPH má významný vliv na fungování jednotného vnitřního trhu EU, neboť bez ní by nemohly zcela fungovat **4 základní svobody Evropských Společenství**:

- volný pohyb zboží (zákaz vývozních a dovozních cel mezi členskými státy),
- volný pohyb pracovních sil (odstranění diskriminace mezi pracovníky členských států),

- právo usazování (žádné překážky při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností jednoho členského státu na území druhého),
- volný pohyb kapitálu (zákaz překážek v pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi).³

1.1.1.1 Harmonizace systému

Pro harmonizaci DPH napříč členskými státy bylo nejdříve nutné, aby všechny členské státy opustily systém již zmíněné daně z obratu a přešly na systém DPH. Francie byla jedinou zemí, která již od roku 1967 používala systém DPH, tudíž musely být učiněny kroky, kterými bude harmonizace dosaženo. Již v tom roce byla přijata tzv. **první směrnice č. 67/227/EEC**, podle které se členské státy zavazovaly od 1. ledna 1970 k nahrazení daně z obratu daní z přidané hodnoty jakožto všeobecné daně ze spotřeby. Sazby daně včetně výjimek ze zdanění byly podle této směrnice zcela v kompetenci jednotlivých členských států.⁴

Dále byla přijata tzv. **druhá směrnice č. 67/228/EEC**, jíž byl přesně definován předmět daně. Směrnice také přesně vymezila pojmy místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Členské státy také dostaly možnost přijmout ustanovení, která by zabránila daňovým únikům. Sazby daně i nadále zůstávaly v kompetenci jednotlivých zemí, avšak byla již výrazně omezena možnost aplikovat nulovou sazbu daně. Taktéž bylo stanoveno, že dovážené zboží mělo být zdaňováno stejnou sazbou daně jako zboží domácí. Některé země (např. Německo a Nizozemí) neměly s přechodem na systém DPH výraznější problémy, jiné země (např. Belgie a Itálie) však měly obavy, že zavedení DPH u nich způsobí pokles příjmů do státního rozpočtu. Důsledkem toho byla přijata tzv. **třetí směrnice č. 69/463/EEC**, která prodlužovala horizont implementace DPH pro Belgii do konce roku 1972. Následovaly další 2 směrnice, a to tzv. **čtvrtá směrnice č. 71/404/EEC** a **pátá směrnice č. 72/250/EEC**, které prodlužovaly horizont přijetí DPH pro Itálii až do roku 1973.⁵

Významnou směrnicí týkající se podmínek, za jakých je uplatňována DPH, byla **směrnice č. 91/680/EEC** odstraňující daňové hranice uvnitř Evropských Společenství. Mezi nejdůležitější změny patřilo zavedení systému intrakomunitárního plnění v rámci Evropských Společenství namísto systému exportu a importu, který je nadále uplatňován pouze se třetími

³ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 39.

⁴ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 43.

⁵ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 47.

zeměmi, a nákupy pro soukromou spotřebu se začaly zdaňovat v zemi nákupu, nejedná-li se o nákup nového dopravního prostředku.⁶

Již implementací první a druhé směrnice byla dokončena harmonizace struktury nepřímého zdanění, avšak ucelený systém ještě vytvořen nebyl. Reakcí na tento nedostatek byla tzv. **šestá směrnice č. 77/388/EEC**, jejímž prostřednictvím byla stanovena např. pravidla pro určení základu daně, okruhy subjektů a sazby daně. Tato směrnice byla od své přijetí mnohokrát novelizována, a tak se stávala právní úprava DPH velice nepřehlednou. Z toho důvodu se v roce 2006 Evropská komise rozhodla vytvořit novou směrnici a 1. 1. 2007 vstoupila v platnost **směrnice č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty**. Tato směrnice byla postupně doplňována a novelizována.

V roce 2008 byly přijaty 2 důležité navazující směrnice. **Směrnice č. 2008/8/EC** zavedla nová pravidla pro určení místa poskytování služeb. **Směrnice č. 2008/9/EC** stanovuje pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě. Dále byla přijata **směrnice č. 2008/117/EC**, která stanovovala pravidla zdanění při poskytování služeb, které trvalo více jak 1 rok. S tím bylo přijato také **nařízení č. 143/2008** o správní spolupráci a výměně informací. V souvislosti s bojem proti daňovým únikům byla přijata **směrnice č. 2010/23/EU**, která umožnila členským státům dočasně používat mechanismus přenesené daňové povinnosti u některých služeb, např. u emisních povolenek. Dalšími směrnici zaměřenými na boj proti daňovým únikům byly mimo jiné **směrnice č. 2013/42/EU**, která umožnila členským státům přijmout specifická opatření, pokud se potýkají s masivními podvody na DPH a **směrnice č. 2013/43/EU**, jež umožňuje dočasně použít režim přenesení daňové povinnosti u zboží a služeb s vysokým rizikem podvodů (např. mobilní telefony, dodávky plynů, energií).⁷

V rámci systému DPH napříč členskými státy EU existují 2 principy zdaňování, a to **princip země určení (spotřeby)** a **princip země původu**. Princip země určení znamená, že zboží nebo služby jsou ve vyvážejícím státě osvobozeny od daně a k jejich zdanění dochází až ve státě dovážejícím. Tento princip může fungovat pouze tehdy, když funguje ekonomická spolupráce mezi zúčastněnými státy, tedy pokud je systém DPH harmonizován napříč členskými státy, neboť pokud by vyvážející stát zboží nebo službu již zdanil, došlo by k jejich opětovnému zdanění v dovážejícím státě. Princip země původu znamená, že zboží nebo služby podléhají dani již v zemi původu. Tento systém zdanění však opět vyžaduje ekonomickou

⁶ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 46-67.

⁷ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 49-53.

spolupráci mezi zeměmi, neboť například rozdíly v daňových sazbách mezi členskými státy mohou negativně ovlivňovat hospodářskou soutěž napříč vnitřním trhem EU. Jak však bude ukázáno, daňové sazby napříč členskými státy rozhodně jednotné nejsou, a z toho důvodu je tak spíše upřednostňován princip země určení oproti principu země původu.⁸

1.1.1.2 Harmonizace sazeb

Implementací šesté směrnice do daňových soustav členských států sice bylo dokončeno zavedení jednotného systému nepřímého zdanění prostřednictvím DPH, bylo však nutné ještě harmonizovat daňové sazby. Tomu však bránilo několik skutečností. Mezi nejdůležitější problémy patřilo to, že sjednocení daňových sazeb členské státy vnímaly jako zasahování do vnitřních záležitostí suverénních států a také že by státy, jejichž příjmová strana rozpočtu je výrazně tvořena nepřímými daněmi, mohly sjednocením daňových sazeb zhoršit svoje saldo rozpočtu. Postupem času bylo jasné, že nebude možné zcela harmonizovat daňové sazby napříč všemi členskými státy, nýbrž že by mělo dojít pouze k určitému přiblížení. Evropská komise tedy měla za úkol připravit pásmo pro daňovou sazbu a také stanovit maximální počet sazeb.

Směrnice č. 92/77/EC s účinností od roku 1993 zavedla minimální hranice pro daňové sazby, a to 15 % pro sazbu základní a 5 % pro sazbu sníženou. Dále byla stanovena povinnost, že členské státy mohou aplikovat pouze 2 snížené sazby a také bylo možno využít přechodného období, po které lze aplikovat sníženou sazbu i menší než 5 %. Všechny původní členské země Evropských Společenství tuto směrnici respektovaly, alespoň co se týká minimální hranice u základní sazby 15 %. U snížené sazby však u některých států nebyla dodržena nejen minimální hranice 5 % (např. u Lucemburska a Francie), nýbrž také počet snížených sazeb.⁹

V roce 2007 došlo k přijetí **směrnice č. 2007/75/EC**, díky které mělo Polsko možnost použít sníženou sazbu daně u poskytnutí vybraných služeb a také u dodání potravin do konce roku 2010. Podobný záměr měla také **směrnice č. 2009/47/EC**, která mimo jiného povolovala státům uplatňovat i nadále sníženou sazbu daně u dětské obuvi, dětského oblečení a bydlení, pokud tuto sníženou sazbu uplatňovaly již od 1. ledna 1991. Poslední směrnice upravující sazby DPH, tj **směrnice č. 2010/88/EU**, prodlužovala období, do kdy nesmí být základní sazba daně

⁸ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 38,60.

⁹ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 47-48.

nižší než 15 % až do 31. prosince 2015.¹⁰ Následující tabulka č. 1 ukazuje sazby DPH všech členských států EU k červenci 2018.

Tabulka 1: Sazby DPH v zemích EU v roce 2018

Členský stát	Základní sazba	Snížená sazba	Supersnížená sazba	Parkovací sazba
Belgie	21	6 / 12	-	12
Bulharsko	20	9	-	-
Česká republika	21	10 / 15	-	-
Dánsko	25	-	-	-
Estonsko	20	9	-	-
Finsko	24	10 / 14	-	-
Francie	20	5,5 / 10	2,1	-
Chorvatsko	25	5 / 13	-	-
Irsko	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Itálie	22	5 / 10	4	-
Kypr	19	5 / 9	-	-
Litva	21	5 / 9	-	-
Lotyšsko	21	12	-	-
Lucembursko	17	8	3	14
Maďarsko	27	5 / 18	-	-
Malta	18	5 / 7	-	-
Německo	19	7	-	-
Nizozemsko	21	6	-	-
Polsko	23	5 / 8	-	-
Portugalsko	23	6 / 13	-	13
Rakousko	20	10 / 13	-	13
Rumunsko	19	5 / 9	-	-
Řecko	24	6 / 13	-	-
Slovensko	20	10	-	-

¹⁰ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 55-60.

Členský stát	Základní sazba	Snížená sazba	Supersnížená sazba	Parkovací sazba
Slovensko	22	9,5	-	-
Španělsko	21	10	4	-
Švédsko	25	6 / 12	-	-
Velká Británie	20	5	-	-

Zdroj: Ec.europa.eu, vlastní úprava

Z tabulky vyplývá, že Česká republika se základní sazbou ve výši 21 % patří mezi průměrné země v rámci EU. Můžeme také vidět, že ačkoli by podle směrnice č. 92/77/EC neměli být více než 2 snížené sazby a ve výši minimálně 5 %, některé členské státy si vyjednaly výjimky, jež můžeme vidět ve sloupci supersnížená sazba a parkovací sazba. Parkovací, neboli přechodná sazba, se uvaluje na některé zboží nebo služby, které nejsou vhodné ke snížené sazbě, ale některé země EU již na ně uplatňovaly snížené sazby k 1. lednu 1991. Tyto sazby mohou být i nadále uplatňovány místo základní sazby pouze tehdy, byla-li základní sazba 12 % nebo vyšší. Časem se u nich předpokládá přesun do základní sazby.¹¹

1.1.2 Právní úprava DPH v ČR

Právní úprava DPH v ČR je obsažena v **zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty** ve znění pozdějších předpisů, což je základní hmotně-právní předpis upravující oblast DPH. I přestože DPH existuje v daňovém systému ČR již od roku 1993, muselo po vydání směrnice č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty dojít k novelizaci tohoto zákona, aby byl zcela v souladu s právem EU. K novelizacím zákona o DPH (dále jen ZDPH) dochází poměrně často, někdy i několikrát do roka.

Samotný ZDPH by však v daňové praxi při výběru DPH nestačil a proto je důležitým pramenem daňového práva nejen v oblasti DPH také **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád**, což je procesně-právní předpis upravující práva a povinnosti daňových subjektů při správě daní, Daňový řád (dále jen DŘ) obsahuje například lhůty pro podávání daňových tvrzení, lhůty pro placení daní, jednotlivé etapy správy daní, principy, jimiž se správce daně řídí, a také postihy, které mohou plynout z nesplnění specifických povinností ze strany daňového subjektu.

¹¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, s. 235.

Kromě výše zmíněných zákonů můžeme za prameny českého daňového práva v oblasti DPH považovat také soudní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (**NSS**), která upravují konkrétní oblast, o nichž tento soud rozhodoval. Pokud se však jedná o skutkovou podstatu, o které již bylo rozhodnuto na úrovni EU Evropským soudním dvorem (dále jen **ESD**), měl by NSS rozhodnout v souladu s rozhodnutím ESD, aby byl zachován jednotný výklad právních norem napříč všemi členskými státy EU. Pokud si soud kteréhokoli členského státu není jistý výkladem práva EU, může se obrátit na ESD prostřednictvím tzv. řízení o předběžné otázce, na základě něhož ESD vydá odborné vyjádření k dané problematice, avšak soud podávající tuto předběžnou otázku se tímto vyjádřením řídit nemusí, ale principiálně by měl.

Podpůrným zdrojem jsou také stanoviska, pokyny a dodatky Generálního finančního ředitelství (dále jen **GFŘ**), které je součástí Finanční správy ČR. Tyto stanoviska, pokyny a dodatky však slouží spíše jako metodický návod a jejich obsah není právně závazný. Pokud se však jimi daňový subjekt řídí, dává mu to určitou míru jistoty, že se vyhne případným nedorozuměním se správcem daně, např. v průběhu daňové kontroly. Na GFŘ se může daňový subjekt obrátit také prostřednictvím tzv. žádosti o závazné posouzení v případě, že si není jist, zda má být použit základní režim výběru DPH nebo tzv. režim přenesení daňové povinnosti, a také v případě, že si není jist sazbou DPH.

1.2 Princip fungování DPH

Již z názvu daň z přidané hodnoty lze usoudit, že základním principem fungování DPH je skutečnost, že dochází pouze ke zdanění tzv. přidané hodnoty, tedy pouze toho, co na jednotlivých stupních výroby bylo k hodnotě statku nebo služby přidáno. Ekonomicky odpovídá přidaná hodnota součtu důchodů z použitých výrobních faktorů, jimiž jsou:

- mzdy,
- renty,
- úroky,
- zisky.

Zjišťovat přidanou hodnotu tímto způsobem by však v praxi bylo velice složité, neboť by bylo třeba určit v každé firmě velikost příslušných mezd, rent, úroků a zisku. Případné problémy by také vznikaly, pokud by jedna firma vyráběla více druhů produkce podléhajících zdanění různými daňovými sazbami. Nejen z těchto důvodů všechny státy, které dnes používají DPH,

aplikují tzv. nepřímou rozdílovou metodu. Při ní je daň určena tak, že od daně z celkových výstupů je odečtena daň z celkových vstupů za dané období. Platí tedy následující vzorec:

$$\text{daň na výstupu} - \text{daň na vstupu} = \text{výstupy} \times \text{sazba daně} - \text{vstupy} \times \text{sazba daně}.^{12}$$

Prakticky je tedy zdanění dosaženo tak, že daňový subjekt má při prodeji povinnost zdanit vytvořenou produkci na výstupu, avšak zároveň má také právo na odečtení DPH na vstupu, kterou tento subjekt zaplatil svým dodavatelům za zboží a služby, jež pro výrobu této produkce použil. Vyjde-li daň na výstupu větší než daň na vstupu, vzniká subjektu tzv. vlastní daň, tedy dluh subjektu vůči státu ve výši tohoto rozdílu. V opačném případě vzniká daňovému subjektu tzv. nadměrný odpočet, tedy nárok subjektu vůči státu na vrácení daně ve výši rozdílu, o který je vstup vyšší než výstup.¹³

1.2.1 Standardní režim

Standardní režim znamená, že ke zdanění na jednotlivých stupních výroby dochází podle základního principu, který je uveden na začátku této podkapitoly, tedy že daňový subjekt má při prodeji povinnost zdanit vytvořenou produkci na výstupu, avšak zároveň má také právo na odečtení DPH na vstupu. Princip fungování DPH ve standardním režimu je zjednodušeně zobrazen v následující tabulce č. 2.

Tabulka č. 2: Princip fungování DPH ve standardním režimu

	Zemědělec	Zpracovatel	Obchodník
Nákup	0	100	200
Prodej	100	200	400
Marže	100	100	200
DPH na vstupu	0	20	40
DPH na výstupu	20	40	80
Daňová povinnost	20	20	40

Zdroj: vlastní zpracování

V předchozí tabulce předpokládáme, že všichni v řetězci jsou plátcí DPH a sazba daně je jednotná ve výši 20 %. Na začátku distribučního řetězce je zemědělec, který pro zjednodušení

¹² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, s. 223-224.

¹³ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*, s. 289-293.

ke své činnosti nepotřebuje žádné vstupy, a tudíž je jeho marže shodná s prodejní cenou ve výši 100 Kč. Z této prodejní ceny však musí odvést DPH na výstupu ve výši 20 Kč, avšak si nemůže nárokovat žádnou daň na vstupu, neboť předpokládáme, že žádné vstupy nenakoupil, tudíž jeho daňová povinnost je 20 Kč.

Zpracovatel nakoupil od zemědělce zboží za 120 Kč, z čehož je pro něj 100 Kč náklad a 20 Kč DPH na vstupu. Prodává zboží za 240 Kč, kde 200 Kč je pro něj výnosem a 40 Kč DPH na výstupu. Jeho daňová povinnost je DPH na výstupu - DPH na vstupu, tedy 20 Kč. Obdobně postupujeme u obchodníka, jehož marže je 200 Kč, tudíž daňová povinnost ve výši 40 Kč. Z předchozí tabulky vyplývá, že každý článek řetězce odvedl DPH pouze ze své přidané hodnoty. Celková DPH odvedená státu je součástí ceny pro konečného spotřebitele ve výši 480 Kč a činí 80 Kč, což odpovídá základu daně 400 Kč násobeného sazbou daně 20 %.

V předchozí tabulce platí, že daň zaplacená konečným spotřebitelem odpovídá výši ceny bez daně násobené daňovou sazbou pro dané zboží, tedy že dochází pouze ke zdanění přidané hodnoty. Fungování standardního režimu však může být narušeno v případě, že se v řetězci nachází subjekty, které nejsou povinny odvádět daň, tzv. neplátci DPH. Tento problém ukazuje následující tabulka č. 3.

Tabulka č. 3: Princip fungování DPH ve standardním režimu s neplátcem v řetězci

	Zemědělec	Zpracovatel (neplátce)	Obchodník
Nákup	0	120	220
Prodej	100	220	420
Marže	100	100	200
DPH na vstupu	0	0	0
DPH na výstupu	20	0	84
Daňová povinnost	20	0	84

Zdroj: vlastní zpracování

Za neplátce v řetězci byl zvolen zpracovatel. Na jeho předchůdce v řetězci, tedy zemědělce, tento fakt však nemá žádný vliv. Zpracovatel jako neplátce DPH samozřejmě nemůže odvádět žádnou daň na výstupu, ale ani si nemůže nárokovat žádnou daň na vstupu. Z toho důvodu je pro něj nákupní cena 120 Kč celá nákladem, a jestliže si chce zachovat stejnou

marži, musí zboží obchodníkovi prodat za 220 Kč. Jelikož obchodník nakupuje od neplátce, nemůže si DPH obsaženou v nákupní ceně od zpracovatele nárokovat na vstupu, avšak je povinen odvést daň na výstupu ve výši 20 % z prodejní ceny 420 Kč (opět předpokládáme, že si chce zachovat stejnou marži, jako v předchozím příkladu), tedy 84 Kč. Z výše uvedeného vyplývají 2 skutečnosti. První je, že díky existenci neplátce v řetězci již nedochází k naplnění základního principu DPH, a to že by měla být zdaňována přidaná hodnota na každém stupni zpracování. Druhým problémem je to, že oproti předešlému příkladu došlo k navýšení ceny zboží pro konečného spotřebitele ze 480 Kč na 504 Kč v důsledku zvýšení celkové daňové povinnosti v řetězci z 80 Kč na 104 Kč, tudíž na existenci neplátce v řetězci doplatil konečný spotřebitel.

1.2.2 Režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge)

Režim přenesené daňové povinnosti funguje principálně jinak, než standardní režim. Ve standardním režimu uplatňuje nárok na odpočet jiný subjekt než ten, který je povinen odvést daň na výstupu, naproti tomu v režimu přenesené daňové povinnosti má povinnost odvést daň na výstupu stejný subjekt, který má nárok na odpočet daně na vstupu.¹⁴ Režim přenesené daňové povinnosti se uplatňuje v tuzemsku u vybraného zboží a služeb, které jsou uvedeny v ZDPH. Pojem reverse charge se používá pro označení režimu přenesené daňové povinnosti u přeshraničních plnění. Princip fungování DPH v režimu přenesené daňové povinnosti je zjednodušené zobrazen v následující tabulce č. 4.

Tabulka č. 4: Princip fungování DPH v režimu přenesené daňové povinnosti

	Zemědělec	Zpracovatel	Obchodník (R-CH)
Nákup	0	100	200
Prodej	100	200	400
Marže	100	100	200
DPH na vstupu	0	20	40
DPH na výstupu	20	0	120
Daňová povinnost / Nadměrný odpočet (-)	20	-20	80

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁴ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*, s. 292-293.

V předchozí tabulce byl jako subjekt, na nějž se vztahuje režim přenesené daňové povinnosti, zvolen obchodník. Z toho důvodu si zpracovatel nárokuje DPH na vstupu ve výši 20 Kč, ale neodvádí žádnou daň na výstupu, tudíž vykazuje nadměrný odpočet. Obchodník si nárokuje DPH na vstupu ve výši 40 Kč, ale zároveň musí za zpracovatele odvést stejnou částku také na výstupu. Na výstupu navíc musí odvést daň ze svého výnosu z prodeje ve výši 80 Kč, tudíž jeho celková daň na výstupu činí 120 Kč. Důležitým poznatkem je, že při použití režimu přenesené daňové povinnosti je celková daňová povinnost za řetězec 80 Kč, což je naprosto stejná částka, jako v případě použití standardního režimu v tabulce č. 2. Oproti standardnímu režimu však režim přenesené daňové povinnosti zamezuje riziku, že by odběratel nárokoval odpočet DPH na vstupu a zároveň by dodavatel DPH na výstupu neodvedl, neboť odběratel musí před nárokováním daně na vstupu z daného plnění nejdříve odvést daň na výstupu z téhož plnění.¹⁵ Z toho důvodu se stává tento režim stále více oblíbeným a dokonce již existují názory, že by bylo vhodné úplně nahradit standardní režim režimem přenesené daňové povinnosti. Touto problematikou se podrobněji zabývá druhá kapitola.

1.3 Účetnictví a DPH

Účetnictví jako komplexní systém slouží k zachycení toho, jak daný subjekt hospodaří, tedy jak se mu daří po finanční stránce. Tyto informace jsou důležitým zdrojem nejen pro majitele nebo zaměstnance tohoto subjektu, nýbrž také slouží externím uživatelům jako víceméně jediný podklad ke srovnání finanční stránky v mnoha případech zcela různorodých firem. Neméně důležitý význam však má účetnictví také pro finanční a daňové orgány, neboť právě řádně vedené účetnictví je podmínkou správného stanovení daňové povinnosti subjektu, ať už se jedná o daň z příjmů právnických nebo fyzických osob, a závisí na něm tedy převážná část příjmů státního rozpočtu.¹⁶ Řádně vedené účetnictví je však také základním předpokladem pro správné fungování systému DPH jako celku, neboť bez důsledné evidence vstupů a výstupů v účetnictví daňového subjektu by nebylo možné spolehlivě stanovit daňovou povinnost. Nejen z toho důvodu je nutné, aby bylo účetnictví vedeno v souladu s platnými právními předpisy.

¹⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*, s. 293.

¹⁶ SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2015*, s. 17.

1.3.1 Právní úprava účetnictví v ČR

Základním právním předpisem upravujícím podmínky vedení účetnictví v ČR je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** (dále jen ZoÚ). Tento zákon stanovuje v souladu s právem EU rozsah a způsob vedení účetnictví a také požadavky, jež jsou kladeny na jeho průkaznost. ZoÚ stanovuje, na jaké osoby se tento zákon vztahuje, a tyto osoby jsou označovány za tzv. účetní jednotky. ZoÚ se skládá z 9 částí, které pokrývají například rozsah vedení účetnictví, účetní závěrku, inventarizaci majetku a závazků nebo způsoby oceňování. Nejčerstvější novela tohoto zákona vstoupila v účinnost 1. ledna 2016.

Kromě ZoÚ jsou důležité také Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS). IFRS nebo IAS (International Accounting Standards), jak se dříve nazývaly, je soubor pravidel pro jednotlivé oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, jejichž cílem je sjednotit informace vyplývající z účetních závěrek.¹⁷ ZoÚ v § 19a a § 23a stanovuje, jaké účetní jednotky jsou povinny nebo mají možnost použít IFRS pro účtování a sestavení účetní závěrky.

Dalším předpisem jsou prováděcí vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví, pro podnikatele je to **vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tato vyhláška se podrobněji zabývá vybranými oblastmi zákona o účetnictví, kterými jsou například:

- účetní závěrka (rozsah účetní závěrky, obsahové vymezení položek účetní závěrky),
- účetní metody a jejich použití (oceňování majetku, odpisování, odložená daň, kurzové rozdíly),
- směrná účtová osnova na úrovni skupin účtů,
- konsolidovaná účetní závěrka.¹⁸

K zajištění souladu používání účetních metod napříč všemi účetními jednotkami slouží **České účetní standardy** (dále jen ČÚS). Jejich vydání je přímo zakotveno v § 36 ZoÚ a jejich tvorbu a vydávání zajišťuje Ministerstvo financí. Standardy obsahují popis účetních metod a konkrétní způsoby účtování ve specifických oblastech. Pro účetní jednotky, které účtují podle již zmíněné vyhlášky č. 500/2002 Sb., jsou určeny ČÚS pro podnikatele, které jsou uspořádány

¹⁷ MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*, s. 17-18.

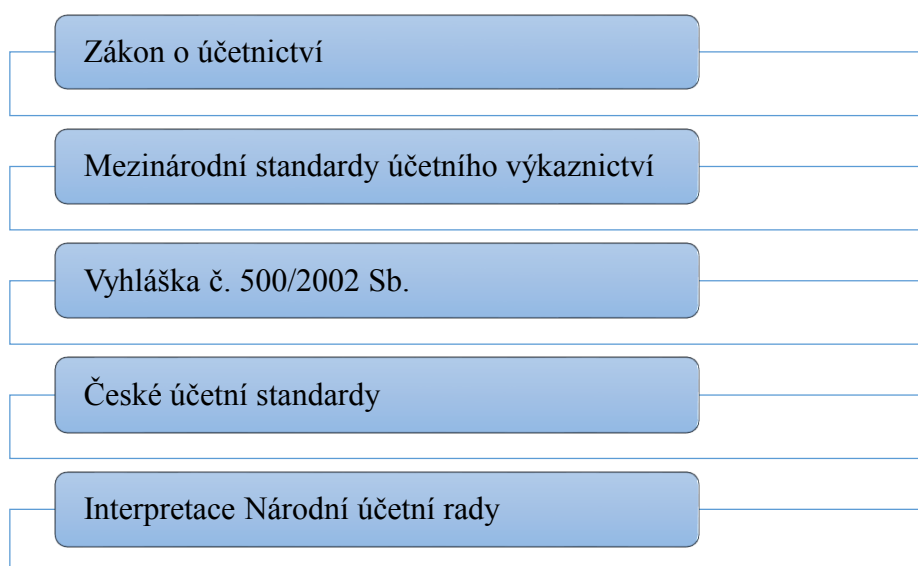
¹⁸ SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2015*, s. 12.

do 23 standardů. Z hlediska účtování DPH však nelze opomenout ČÚS č. 017, který se zabývá zúčtovacími vztahy.

Podpůrným zdrojem účetních postupů mohou být **Interpretace Národní účetní rady** (dále jen NÚR), které sice nepředstavují právně závazný nástroj regulace v oblasti účetnictví, avšak jsou stále více používány v praxi, což může následně způsobit jejich postupnou implementaci do právně závazných norem upravujících účetnictví. NÚR je nezávislá odborná instituce skládající se z následujících profesních organizací: Komory auditorů České republiky, Komory daňových poradců České republiky, Svazu účetních ČR a Vysoké školy ekonomické, zastoupené Fakultou financí a účetnictví. Hlavní náplní práce NÚR je vydávání interpretací v oblastech, u kterých účetní řešení v české legislativě neexistuje, nebo je prováděno nejednotně či nesprávně.¹⁹

Z ostatních právních předpisů, které se sice přímo nezabývají legislativní úpravou účetnictví v ČR, ale účetnictví českých subjektů zcela jistě ovlivňují, je důležitý zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen NOZ) a zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích (dále jen ZOK), jenž oba vstoupily v účinnost 1. ledna 2014. Následující schéma č. 1 stručně rekapituluje základní prameny právní úpravy účetnictví pro podnikatele v ČR.

Schéma č. 1: Základní prameny právní úpravy účetnictví pro podnikatele v ČR



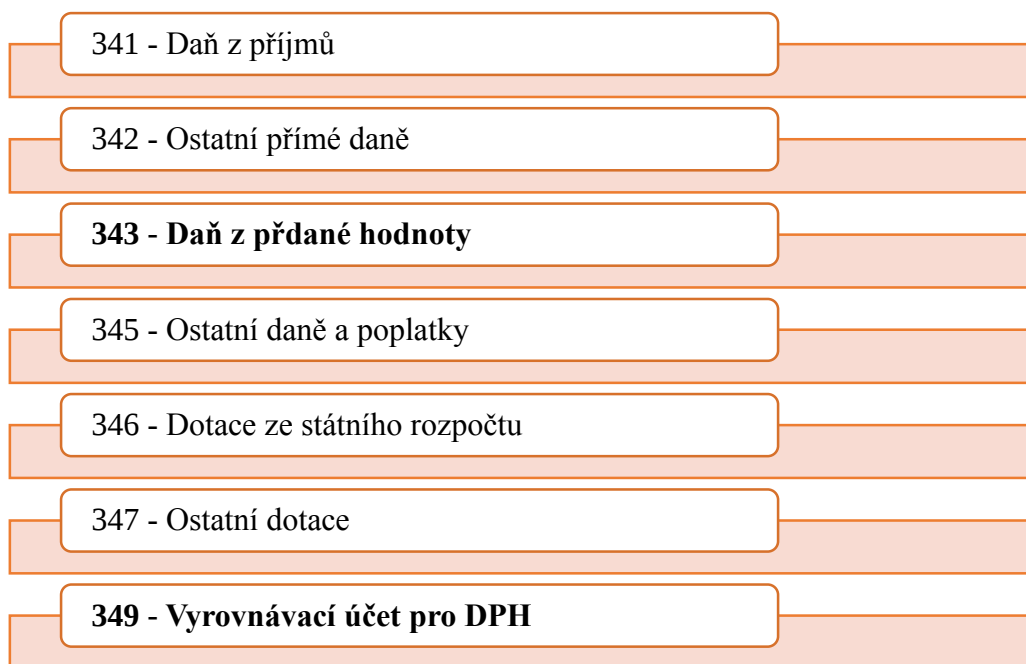
Zdroj: vlastní zpracování

¹⁹ NUR.CZ. *Národní účetní rada* [online].

1.3.2 Účetní zobrazení DPH

Účetní zachycení DPH probíhá v účtové třídě 3 – Zúčtovací vztahy směrné účtové osnovy pro podnikatele účtující v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. V této účtové třídě se účtují různé druhy pohledávek a závazků. Vztahům k finančním orgánům z daňových povinností je věnována účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací. Tato účtová skupina obsahuje syntetické účty pro všechny druhy daní, DPH je zpravidla účtována na účtu **343 – Daň z přidané hodnoty**. Tento účet je v praxi zpravidla dále analyticky členěn například podle používaných daňových sazeb. I přestože je již směrná účtová osnova závazná jen do úrovně skupin, převážná většina podniků i nadále používá pro zachycení DPH právě syntetický účet 343. Používaným účtem v oblasti DPH je také účet **349 – Vyrovnávací účet pro DPH**, na kterém je mimo jiné zachycen například nákup zboží z jiného členského státu EU, na který se vztahuje režim přenesené daňové povinnosti (v tomto případě označován jako reverse charge). Následující schéma č. 2 přehledně ilustruje strukturu účtové skupiny 34 do úrovně syntetických účtů tak, jak jsou v praxi běžně používány.

Schéma č. 2: Účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací



Zdroj: Uctování.net, vlastní úprava

Na vrub účtu 343 – Daň z přidané hodnoty jsou účtovány vstupy, tedy nárok na odpočet daňového subjektu u přijatých plnění, ve prospěch tohoto účtu jsou účtovány výstupy, tedy

zdanitelná plnění. Na straně Dal účtu 343 se však nemusí objevit pouze poskytnutá zdanitelná plnění, nýbrž také přijatá zdanitelná plnění, která podléhají zdanění podle režimu přenesené daňové povinnosti (reverse charge). Podkladem pro zaúčtování DPH bývá daňový doklad, který ve většině případů splňuje také náležitosti dokladu účetního.

Účet 343 může mít jak pasivní, tak aktivní zůstatek. Pokud hodnota vstupů na straně Má dáti převyšší hodnotu výstupů na straně Dal tohoto účtu, pak účetní jednotka vykazuje nadměrný odpočet DPH, tedy pohledávku vůči správci daně. V opačném případě vzniká účetní jednotce vlastní daňová povinnost, tedy závazek z titulu DPH vůči správci daně. Tato pohledávka nebo závazek se samozřejmě také projeví v rozvaze účetní jednotky na konci účetního období. Bude-li se jednat o pohledávku, pak je pro DPH určena položka C.II.2.4.3. Stát – daňové pohledávky, bude-li se jednat o závazek, pak jde o položku C.II.8.5. Stát – daňové závazky a dotace. Konkrétní postupy účtování v oblasti DPH upravuje již zmíněný ČÚS č. 17.

Důležité je si uvědomit, že o DPH účtuje pouze plátce této daně. Neplátce DPH tuto daň nepřipočítává k ceně jím prodávaných výrobků a služeb a pochopitelně tak nemá nárok na odpočet této daně. Z toho důvodu tuto daň musí připočítat k ceně nakupovaných výrobků a služeb a stává se tak pro něj nákladem v plné výši. Daň je v tomto případě součástí ceny dlouhodobého majetku, materiálu či jiných aktiv, kdy se součástí nákladů stává buď postupně prostřednictvím odpisů, nebo přímo v případě nakupovaných služeb. U plátce DPH dochází k rozdělení tohoto nákladu nebo výnosu na 2 části, a to na část základu daně, jenž představuje náklad nebo výnos, a část, kterou si může nárokovat vůči správci daně v případě přijatého plnění, resp. má povinnost zaplatit správci daně v případě poskytnutého plnění.²⁰

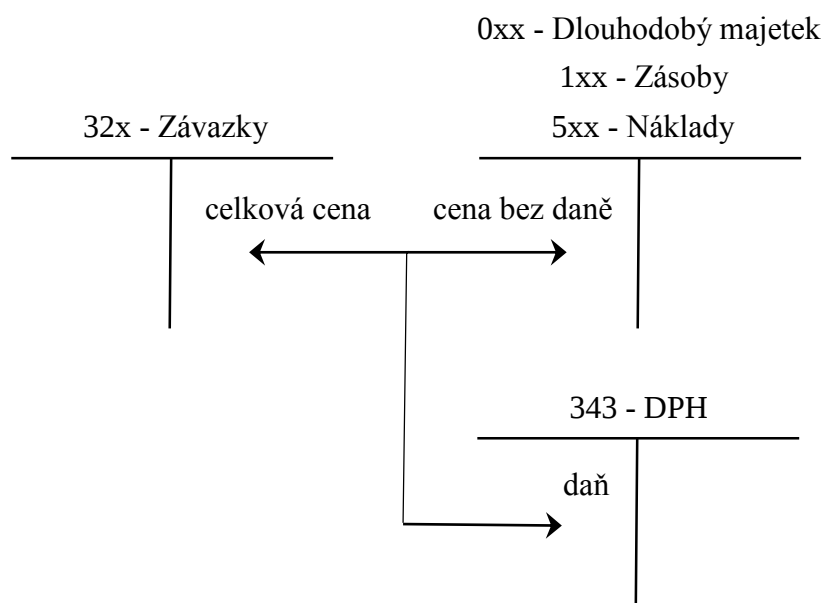
Jelikož se standardní režim principiálně liší od režimu přenesené daňové povinnosti, je zřejmé, že i jeho účetní zachycení bude odlišné. Z toho důvodu je účtování v těchto 2 principech demonstrováno odděleně, přičemž schémata zobrazují prvotní zachycení DPH v účetnictví.

1.3.2.1 Standardní režim

Účetní zobrazení DPH bude ve standardním režimu nejprve ukázáno z pozice příjemce zdanitelného plnění, poté také z pozice poskytovatele zdanitelného plnění. Účetní řešení z pozice příjemce zdanitelného plnění obsahuje schéma č. 3.

²⁰ *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016*, s. 271-287.

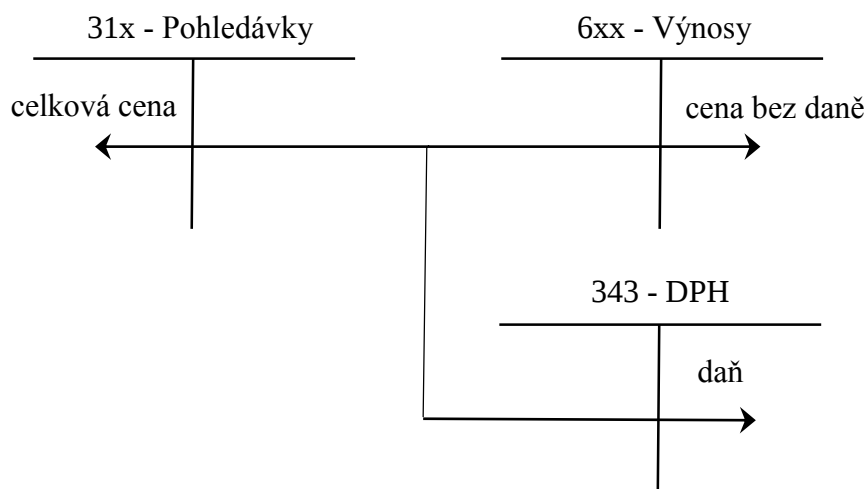
Schéma č. 3: Účetní zobrazení přijatého plnění ve standardním režimu



Zdroj: vlastní zpracování

V předchozím schématu lze vidět, že u plátce DPH se cena nakupovaného plnění skutečně rozloží mezi specifické náklady, zásoby nebo dlouhodobý majetek a na účet 343 - DPH. Na účtu 32x (např. 321 - Závazky z obchodních vztahů) se však účtuje cena nakupovaného plnění v celé její výši. Následuje schéma č. 4 zobrazující účetní řešení z pozice poskytovatele zdanitelného plnění.

Schéma č. 4: Účetní zobrazení poskytnutého plnění ve standardním režimu



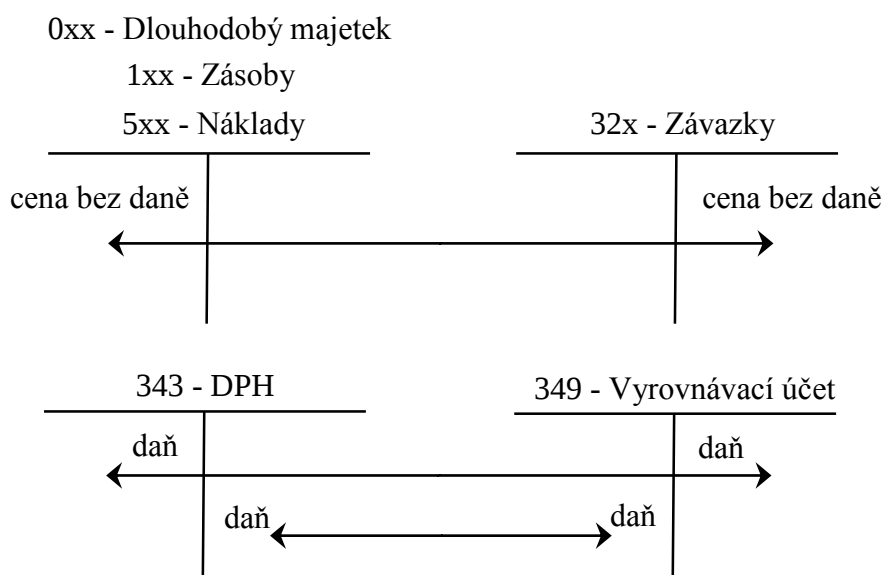
Zdroj: vlastní zpracování

Ze schématu vyplývá, že plátce DPH musí z celkové ceny, kterou přijal za zdanitelné plnění, ještě odvést DPH na výstupu. Právě o DPH na výstupu je tak účet 6xx (např. 604 - Tržby za zboží) nižší oproti účtu 31x (např. 311 - Pohledávky z obchodních vztahů).

1.3.2.2 Režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge)

Stejně jako v předchozí podkapitole, tak i zde bude účetní zobrazení DPH v režimu přenesené daňové povinnosti nejprve ukázáno z pozice příjemce zdanitelného plnění, poté také z pozice poskytovatele zdanitelného plnění. Účetní řešení z pozice příjemce zdanitelného plnění obsahuje schéma č. 5.

Schéma č. 5: Účetní zobrazení přijatého plnění v režimu přenesené daňové povinnosti

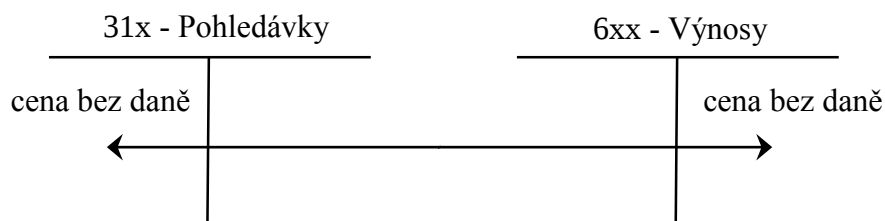


Zdroj: vlastní zpracování

Schéma č. 5 si zaslouží delší komentář, neboť již na první pohled zde vzniká nestandardní situace. Při aplikaci principu přenesené daňové povinnosti účtuje příjemce plnění jak na stranu Má dáti nákladů, zásob nebo dlouhodobého majetku, tak na stranu Dal účtu 32x pouze základ daně, tedy hodnotu plnění bez DPH. Jak již bylo zmíněno v kapitole 1.2.2, kde byl vysvětlen princip fungování tohoto režimu, příjemce plnění má nejen nárok na odpočet DPH (jedná-li se však o plnění s nárokem na odpočet daně) z tohoto přijatého plnění, nýbrž také mu vzniká daňová povinnost ve stejné výši z tohoto plnění. I přestože je tak výsledný efekt na účet 343 nulový, je nutné tuto transakci vykázat v účetnictví a následně také v daňovém přiznání. Účetní

podvojnost je zde dodržena použitím účtu 349 - Vyrovnávací účet, který slouží právě k zachycení transakcí v režimu přenesené daňové povinnosti. Tato skutečnost je ve schématu znázorněna dvěma šipkami směřujícími mezi účty 343 a 349. Následuje schéma č. 6 zobrazující účetní řešení z pozice poskytovatele zdanitelného plnění.

Schéma č. 6: Účetní zobrazení poskytnutého plnění v režimu přenesené daňové povinnosti



Zdroj: vlastní zpracování

Schéma č. 6 je oproti předchozím schématům pravděpodobně nejpodivnější. Nelze si nepovšimnout, že se v něm vůbec nevyskytuje účet 343 - DPH. Tato skutečnost ovšem nepřekvapí, protože již při vysvětlování schématu č. 5 bylo zmíněno, že DPH na výstupu odvádí příjemce tohoto plnění. Poskytovatel plnění v režimu přenesené daňové povinnosti tak žádnou daň neodvádí, tudíž na účet 31x a 6xx účtuje cenu poskytnutého plnění bez daně, tedy pouze základ daně. Na daňovém dokladu, popř. faktuře, jež splňuje náležitosti daňového dokladu, však musí poskytovatel plnění uvést, že toho plnění podléhá režimu přenesené daňové povinnosti (např. „daň odvede zákazník“), aby příjemce tohoto plnění věděl, že povinnost odvést daň náleží jemu.

1.4 Základní pojmy v DPH

Tato podkapitola se věnuje základním pojmům v oblasti DPH, jejichž znalost bude využita k vysvětlení složitějších oblastí v kapitole 2. Tato část práce čerpá především ze základní právní normy upravující DPH v ČR, tedy ze ZDPH.

1.4.1 Předmět daně

Vymezením předmětu daně si odpovíme na otázku, co vůbec této dani podléhá. Předmět daně upravuje § 2 ZDPH. Předmět DPH přehledně ilustruje následující schéma č. 7.

Schéma č. 7: Předmět DPH



Zdroj: vlastní zpracování

Dodáním zboží se podle § 13 odst. 1 rozumí *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Jedná je jak o dodání zboží v tuzemsku, tak i do jiného členského státu. **Poskytnutí služby** je v § 14 vymezeno negativně, a to jako *všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží*. Patří mezi ně například také pozbytí nehmotné věci a zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. **Pořízením zboží** z jiného členského státu se podle § 16 rozumí *nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou (...)*. Podmínkou je přeprava zboží z jednoho členského státu do druhého. **Dovoz zboží** je definován podle § 20 jako *vstup zboží z třetí země na území Evropské unie*.

Aby však bylo dané plnění předmětem daně, musí být u všech zmíněných plnění, jež jsou předmětem daně, toto plnění poskytnuto:

- za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti,
- s místem plnění v tuzemsku.

Úplata je definována v § 4 odst. 1 písm. a) jako *částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně*. Nepeněžitým plněním se podle judikatury ESD rozumí prakticky vše, co je poskytnuto příjemci plnění v souvislosti s plněním od poskytovatele plnění, jenž je charakteristické následujícími předpoklady:

- existuje přímá vazba mezi poskytnutým plněním a úplatou,
- existuje právní vztah mezi poskytovatelem a příjemcem tohoto plnění,
- úplatu lze vyjádřit v peněžních prostředcích,
- úplata musí být oceněna subjektivní hodnotou.²¹

Ačkoli bylo uvedeno, že předmětem daně je pouze plnění poskytnuté za úplatu, existují také tzv. bezúplatná plnění, jež jsou předmětem daně, i přestože nejsou poskytnuta za úplatu. Jedná se o plnění, u kterých byl zcela nebo částečně uplatněn nárok na odpočet daně při jejich pořízení, avšak jsou použita pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců. Tato plnění jsou obsažena jak v § 13 pro zboží, tak v § 14 pro služby.

Osoba povinná k dani je podle § 5 odst. 1 *fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti (...). Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti*. Osobami povinnými k dani se zabývá také kapitola 1.4.2.

Ekonomickou činností se podle § 5 odst. 2 rozumí *soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů (...). Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně*. Důležitá je také druhá část odstavce, která stanovuje, že *samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah*.

Problémovým pojmem v praxi bývá však vymezení termínu *soustavná*. ZDPH tento termín nespecifikuje, a tak je nutné vycházet z existující judikatury. Podle ní lze za soustavnou

²¹ ŘÍHOVÁ, Lucie. Nepřímé daně. Přednášky ZS 2016/17.

považovat také takovou činnost, která je vykonávána pouze po určitou část roku, např. prodej ovoce během letních prázdnin. Za ekonomickou činnost se však považují také zmařené investice. Jedná se o vynaložené náklady na přípravy podnikatele k výkonu určité činnosti, která však ve výsledku není podnikatelem vykonávána.²²

Místo plnění (dále jen MP) upravuje ZDPH v § 7-12, a to vždy ve vztahu ke konkrétnímu předmětu daně. Při dodání zboží, které je uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je MP místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Při poskytnutí služby osobě povinné k dani je MP místo, kde má tato osoba sídlo. U pořízení zboží z jiného členského státu se za MP považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Při dovozu zboží je MP členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území EU. Kromě těchto základních pravidel však existují také četné výjimky. MP nám zjednodušeně říká, do jakého zákona o DPH se musíme podívat.

Důležité je si také uvědomit, že pokud má dané plnění MP v tuzemsku, tedy v ČR, je zde sice předmětem DPH, avšak nemusí nutně dojít k jeho zdanění v ČR, neboť může být zákonem osvobozeno od daně (například vývoz zboží z ČR, což je plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně). Je však důležité tuto situaci nezaměňovat s plněním, které nemá MP v tuzemsku, tedy není vůbec předmětem českého ZDPH. Zdanitelnými a osvobozenými plněními se zabývá kapitola 1.4.5.

1.4.2 Daňové subjekty

Vymezením daňových subjektů si odpovíme na otázku, koho se tato daň týká. Mezi daňové subjekty podle § 5 a 6 ZDPH patří:

- osoby povinné k dani,
- skupina,
- plátcí,
- identifikované osoby.

Osoby povinné k dani (dále jen OPD) jsou, jak již bylo zmíněno v kapitole 1.4.1, fyzická nebo právnická osoba uskutečňující ekonomické činnosti. OPD můžeme chápat jako určitou skupinu subjektů, které mohou být registrovány k dani. Zákon definuje v jakých případech je

²² LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1.5.2016*, s. 135-140.

tato registrace povinná, v ostatních případech se může daňový subjekt registrovat dobrovolně. Veřejnoprávní subjekty nebývají považovány za OPD, ledaže vykonávají činnosti uvedené v příloze č. 1 ZDPH.

Skupina, označována také jako skupina DPH, je podle § 5a *skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a*. Tento paragraf upravuje tzv. skupinovou registraci, při které si skupina spojených osob určí osobu, která bude zastupujícím členem skupiny. Pro účely DPH tak bude vystupovat jako jeden subjekt a plnění mezi členy skupiny nebudou předmětem daně. Každá osoba však může být členem pouze jedné skupiny a všichni členové skupiny se musí nacházet na území jednoho státu.

Plátcí jsou osoby povinné k dani, které jsou k této dani registrovány, a to jak povinně tak dobrovolně. Podle § 6 odst. 1 se povinně musí registrovat k dani *osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně*. V odst. 2 je taktéž uvedeno, že *osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve*. Obrat definuje § 4a.

Identifikované osoby (dále jen IO) jsou zvláštní daňové subjekty upravené v § 6g-6l ZDPH. Registrovat se jako identifikovaná osoba musí OPD, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, pořizuje-li v tuzemsku zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Dále se musí registrovat jako IO OPD, která není plátcem se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, přijme-li službu s MP v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku. V neposlední řadě je nutno zmínit, že identifikované osoby oproti plátcům daně nemají možnost uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, což je staví do poměrně nevýhodné pozice. Tyto osoby se spolu s plátcí označují jako **osoby registrované k dani** (dále jen ORD).

1.4.3 Základ daně, sazby daně a její výpočet

Základem daně je podle § 36 odst. 1 *vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou*

je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Podle odst. 2 je základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění částka přijaté úplaty snížená o daň. Podle odst. 3 základ daně zahrnuje také:

- jiné daně nebo poplatky,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě při uskutečňování zdanitelného plnění (balení, přeprava, pojištění, provize),
- u poskytnutých služeb také materiál přímo související se službou,
- u stavebních a montážních prací stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Co se týče sazeb daně, respektuje ČR pravidla směrnice č. 92/77/EC. V ČR existují v současné době 3 její výše závisící na specifickém druhu zboží nebo služby. Podle § 47 se jedná se o **základní sazbu ve výši 21 %**, **první sníženou sazbu ve výši 15 %** a **druhou sníženou sazbu ve výši 10 %**. Základní sazba je aplikována na všechny zboží a služby, na které není aplikována první nebo druhá snížená sazba. Zboží a služby, u kterých se aplikuje první snížená sazba, jsou uvedeny v přílohách č. 2 a 3 ZDPH a také v konkrétních paragrafech zákona (např. § 48 a § 49). Druhá snížená sazba se použije na vybrané zboží uvedené v příloze č. 3a zákona. Příklady zboží a služeb, na něž jsou aplikovány jednotlivé sazby, obsahuje následující schéma č. 8.

Schéma č. 8: Sazby DPH u vybraných zboží a služeb

Základní - 21%	První snížená - 15 %	Druhá snížená - 10 %
• převážná většina zboží a služeb	• potraviny • zdravotnické potřeby • ubytovací služby • stavení práce pro sociální bydlení • osobní doprava • kulturní a sportovní činnosti	• léky • knihy • mlýnské výrobky • kojenecká výživa • škrob • hudebiny

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož již bylo uvedeno, co je základ daně a jaké jsou sazby, je možné přistoupit k samotnému výpočtu daně, který upravuje § 37 ZDPH. Výpočet daně závisí na skutečnosti, zda daň počítáme z ceny bez daně (pouze ze základu daně), nebo z celkové ceny (včetně daně). V prvním případě je výpočet jednoduchý, daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Vypočtená daň se pak může zaokrouhlit matematicky na celé koruny. V druhém případě, který se používá například u přijatých záloh, se daň vypočítá jako součin ceny včetně daně a koeficientu, který představuje podíl, v jehož čitateli je číslo závislé na použité sazbě (21, 15 nebo 10) a ve jmenovateli součet údajů v čitateli a čísla 100. Tento koeficient se zaokrouhluje na čtyři desetinná místa.

1.4.4 Povinnost přiznat a zaplatit daň

Poté, co je již jasné z čeho, kdo a v jaké výši daň odvádí, je vhodné také vědět kdy, tedy za jakých okolností vzniká daňovému subjektu povinnost přiznat tuto daň a samozřejmě ji také zaplatit.

Povinnost přiznat daň upravuje ZDPH v § 20a – § 25. § 20a v odst. 1 říká, že *povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění* (dále jen DUZP). Odst. 2 dodává, že dojde-li před uskutečněním zdanitelného plnění k přijetí úplaty, vzniká daňovému subjektu povinnost přiznat daň k datu přijetí úplaty. V § 21 je určeno DUZP při dodání zboží a poskytnutí služby. U dodání zboží se jedná například o den dodání nebo den přenechání zboží k užívání, u služby den jejího poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu. DUZP u dodání zboží osvobozeného od daně do jiného členského státu je podle § 22 patnáctý den v měsíci, který následuje po měsíci, v němž došlo k odeslání nebo přepravě zboží do jiného členského státu, ledaže byl daňový doklad vystaven dříve, pak je DUZP datum vystavení daňového dokladu. Dále je vymezen DUZP u dovozu zboží (§ 23), u dodání zboží a poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku (§ 24), u dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko (§ 24a) a u pořízení zboží z jiného členského státu (§ 25).

Placení daně jakožto procesní úkon již neupravuje ZDPH, nýbrž DŘ. V § 135 odst. 3 stojí, že *daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení*, přičemž § 136 odst. 4 stanoví, že *je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období*. Jelikož je podle § 99 – 99a ZDPH

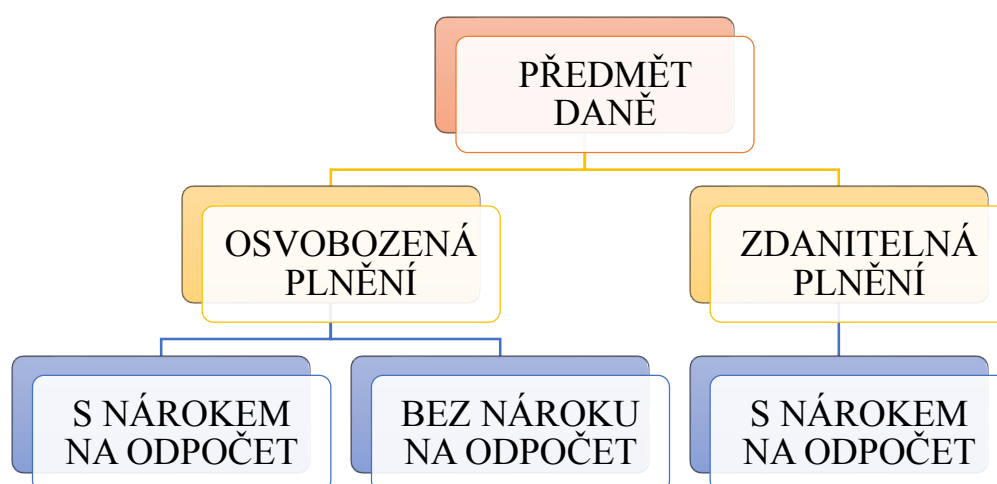
zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí (za splnění specifických podmínek), pak je nutné podat daňové přiznání k DPH do 25 dnů po skončení zdaňovacího období a do této lhůty musí být daň taktéž zaplacená.

1.4.5 Zdanitelná a osvobozená plnění

I přestože dané plnění splňuje podmínky předmětu daně uvedené v kapitole 1.4.1, tedy je poskytnuto za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, nemusí být z něho nutně odvedena daň na výstupu. Ze zdanitelných plnění se standardně odvádí daň na výstupu, jež je vypočtena ze základu daně s použitím příslušné sazby daně. Z osvobozených plnění však plátce žádnou daň na výstupu neodvádí. Převážná většina plnění jsou plnění zdanitelná a ZDPH taxativně vymezuje ta plnění, která jsou osvobozená.

Aby to však nebylo tak jednoduché, osvobozená plnění (tedy ta, ze kterých se neodvádí daň na výstupu) se dělí ještě podle toho, zda má plátce nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění vztahujících se danému osvobozenému plnění, nebo tento nárok nemá. Existují tak osvobozená plnění s nárokem na odpočet a osvobozená plnění bez nároku na odpočet. Následuje schéma č. 9, které přehledně zobrazuje výše zmíněné.

Schéma č. 9: Druhy plnění v DPH



Zdroj: vlastní zpracování

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně uvádí § 63 ZDPH. Jedná se o různé druhy přeshraničních plnění, u kterých je uplatněn princip země určení (viz kapitola 1.1.1.1). Jedná se například o:

- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),
- vývoz zboží (§ 66),
- poskytnutí služby do třetí země (§ 67),
- osvobození ve zvláštních případech (§ 68),
- přeprava osob (§ 70).

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně uvádí § 51 ZDPH. V tomto případě jsou zde obsažena v převážně většině specifická tuzemská plnění. Mimo jiné jde o:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- finanční činnosti (§ 54),
- dodání nemovité věci (§ 56),
- výchova a vzdělávání (§ 57),
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- provozování hazardních her (§ 60).

1.4.6 Nárok na odpočet daně

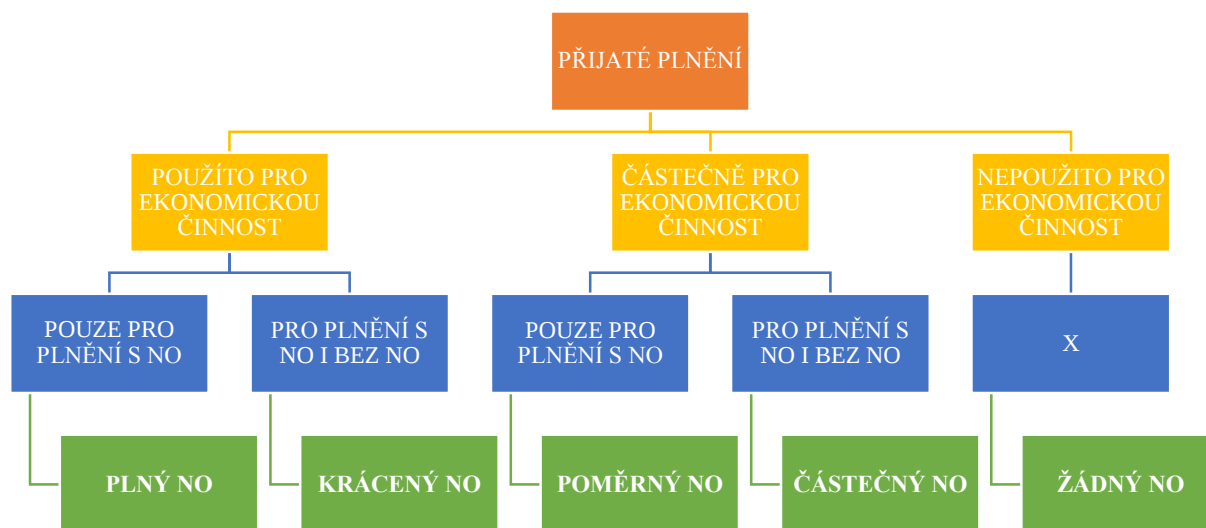
Když bylo v předchozí kapitole pracováno s pojmem nárok na odpočet (dále jen NO), byla uvažována pouze situace, že daný plátce NO buď má, nebo nemá. Jak však v DPH bývá zvykem, problematika NO je ve skutečnosti poněkud složitější. V § 72 odst. 1 ZDPH je uvedeno, že plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije v rámci uskutečňování svých ekonomických činností (pojem ekonomická činnost viz kapitola 1.4.1). Nepoužije-li tedy přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti, žádný NO nemá. Podle odst. 4 nemá plátce NO také u přijatého plnění použitého pro reprezentaci, ledaže jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč. Mezi další podmínky, nutné k možnosti plátce uplatnit si NO daně, patří podle § 73 mimo jiné nutnost plátce disponovat daňovým dokladem nebo nemožnost uplatnění NO po třech letech od konce zdaňovacího období, ve kterém plátcí NO vznikl.

Může však nastat situace, kdy plátce daně používá dané vstupy jak v rámci své ekonomické činnosti, tak i mimo ni. Tuto situaci řeší § 75, který říká, že v tomto případě má

plátce daně **nárok na odpočet v poměrné výši**, odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti. Také je možné, že plátce sice používá přijatá plnění zcela v rámci své ekonomické činnosti, avšak jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak i pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Tento scénář upravuje § 76, podle kterého má za těchto okolností plátce daně **nárok na odpočet v krácené výši**. Příslušný paragraf také obsahuje způsob výpočtu tohoto NO, přičemž pracuje s pojmem koeficient.

Po přečtení předchozího odstavce je zřejmé, že může nastat i kombinace obou zmíněných situací. Plátce daně může koneckonců uplatňovat jak NO v poměrné výši, protože používá vstupy v rámci ekonomické činnosti i mimo ni, tak zároveň NO v krácené výši, neboť používá přijatá plnění jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak i pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Podle § 72 odst. 6 se takový NO označuje za **nárok na odpočet v částečné výši**, přičemž podle § 76 odst. 2 se tento NO vypočte jako součin nároku na odpočet v poměrné výši a nároku na odpočet v krácené výši. Dozajista složitou problematiku nároku na odpočet ilustruje následující schéma č. 10.

Schéma č. 10: Nárok na odpočet DPH



Zdroj: vlastní zpracování

2 Vybrané problémy v DPH

Předchozí kapitola se zabývala obecnou charakteristikou DPH včetně vymezení základních pojmů, jejichž znalost bude využita v této kapitole, která se již věnuje vybraným problémům v DPH, které v současnosti dle mého názoru nejvíce ovlivňují fungování této daně v praxi.

Jako u kterékoli jiné daně, tak i u DPH, jsou základním problémem daňové úniky. I přestože bylo na začátku první kapitoly uvedeno, že mezi výhody DPH oproti ostatním daním patří právě vyšší odolnost vůči daňovým únikům, což by mělo představovat spolehlivější daňové výnosy pro stát, ani v této dani nelze daňovým únikům zcela zabránit. Existují však nástroje, jak tyto daňové úniky alespoň snížit. Patří mezi ně například již v kapitole 1.2.2 zmíněné použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku (neboli reverse charge u přeshraničních plnění), dále také institut tzv. nespolehlivého plátce DPH, jenž je zakotvený v zákoně o DPH. Mezi novější nástroje v boji proti daňovým úkonům patří tzv. kontrolní hlášení DPH a elektronická evidence tržeb, která se sice týká tržeb obecně, ale z principu fungování DPH jakožto všeobecné daně ze spotřeby (viz kapitola 1) má vliv také na výši vybrané DPH, přičemž její zavedení do praxe dosud nebylo dokončeno. Daňovými úniky a výše zmíněnými nástroji na jejich snížení v oblasti DPH se zabývají následující podkapitoly. Kde je to relevantní, tak jsou uvedeny praktické příklady ilustrující sledovanou problematiku.

2.1 Daňové úniky

Každý racionálně jednající daňový subjekt chce mít svoji daňovou povinnost co nejnižší, naopak stát chce na dani vybrat co nejvíce. Daňové subjekty si však uvědomují, že není v silách berních úředníků zkontrolovat každé daňové přiznání, a tak mají tendenci určitou část daně zatajit a neodvést ji do státního rozpočtu. Při vymezení toho, co vlastně daňový únik představuje, je důležité rozlišovat tzv. **tax avoidance** a **tax evasion**.

Tax avoidance, neboli vyhýbaní se placení daní, představuje v principu legální aktivity, díky kterým daňový subjekt minimalizuje jím odvedenou daň tím, že využívá všechnu dostupnou legislativu, a to jak různé daňové úlevy a výjimky, které do daňových zákonů implementovali zákonodárci, tak i různé mezery v daňových zákonech, které jsou způsobeny

právně neperfektními daňovými zákony a také jejich samotnou složitostí. Využívání všech platných daňových zákonů k minimalizaci daňové povinnosti se někdy označuje také jako daňová optimalizace, resp. efektivní daňová optimalizace. Toto slovní spojení však u některých lidí vyvolává spíše pocit, že se už jedná o daňový únik, neboť hranice mezi tím, co zákonodárce daným právním předpisem zamýšlel, a mezi tím, co už lze považovat za obcházení zákona, je velice tenká.

Tax evasion, neboli daňový únik, již představuje v principu nelegální aktivity, za které hrozí daňovému subjektu sankce ze strany správce daně. Druh (peněžitý trest v podobě pokuty nebo penále u daňového úniku malého rozsahu, případně trest odnětí svobody u daňového úniku většího rozsahu, kvalifikovaného již jako trestný čin) a výše této sankce je závislá na velikosti neodvedené daně a také na tom, zda dojde k prokázání úmyslu spáchat určitý daňový únik. Právě prokázání úmyslu, spolu s překročením stanovené hranice ohledně výše škody, je zpravidla nutné, aby určitý daňový únik mohl být klasifikován jako trestný čin.²³

V rámci DPH dochází k daňovým únikům zejména těmito cestami:

- nesprávné zařazení zboží nebo služeb do daňové sazby,
- krácení tržeb,
- nesprávné nebo fígované uplatnění osvobození od DPH (např. u vývozu a dovozu zboží nebo poskytnutí služby mimo EU)
- uplatnění nároku na odpočet daně u fiktivně přijatého plnění,
- uplatnění nároku na odpočet daně u plnění, které není použito pro ekonomickou činnost plátce,
- tvorba podvodných řetězců firem s cílem získat nadměrný odpočet DPH (tzv. kolotočové podvody, viz kapitola 2.1.2),
- nesprávně stanovené místo plnění,
- nesprávně stanovení daňové povinnosti při obchodování na internetu.²⁴

2.1.1 Měření daňových úniků v oblasti DPH

Obecně se rozsah daňových úniků zjišťuje relativně obtížně, neboť nástroje na jejich měření nejsou zpravidla natolik dokonalé, abychom získali hodnoty, jejichž výše bude mít u

²³ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*, s. 21-50.

²⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*, s. 240-243, 250-251.

konkrétní daně vypovídající charakter. Využívá se například tzv. metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků, jež zjišťuje míru, s jakou jsou respondenti zapojení do stínové ekonomiky, nebo také detailní daňové kontroly na velkém vzorku plátců příslušné daně. Dále existují tzv. aproximativní metody, které jsou principiálně založeny na odhadech stínové ekonomiky, tedy té části ekonomiky, která není zachycena zejména v účetních výkazech a daňových přiznáních, popř. jsou tyto informace cíleně zkreslovány (např. nadhodnocovány náklady/výdaje a podhodnocovány výnosy/příjmy).²⁵

V oblasti DPH existuje hned několik postupů, jak dochází k měření daňových úniků u DPH. Nejvyužívanějším přístupem je zjištění tzv. **mezery DPH (VAT gapu)**. Tento postup je založen na tom, že se porovnává teoretický výnos daně, který by nastal za předpokladu, že by všechny daňové subjekty přiznávaly své aktivity a transakce v souladu s právními předpisy, a daní, která byla skutečně vybrána správcem daně. Prakticky se při zjištění VAT gapu postupuje takto:

- 1) stanoví se teoretický základ daně tak, že se identifikují všechny transakce v ekonomice, jež podléhají DPH,
- 2) teoretický základ daně se vynásobí průměrnou sazbou DPH v ekonomice (např. z daňových přiznání), čímž vznikne teoretický výnos DPH,
- 3) dojde k porovnání teoretického výnosu DPH se skutečným výnosem DPH, přičemž výsledný rozdíl mezi teoretickým a skutečným výnosem představuje právě VAT gap.²⁶

Stanovení teoretického základu daně však není tak jednoduché. Je nutné využít statistické údaje z národního účetnictví, zejména hrubý domácí produkt, jenž se však vykazuje v tzv. běžných cenách a tudíž musí být snížen o hodnotu DPH. Následně musí být také očištěn o transakce, které DPH nepodléhají. Poté se taktéž odečítá hodnota vývozu, které jsou od DPH osvobozeny, a recipročně se přičítá hodnota dovozu, které dani podléhají. Kvůli specifickým sektorům jako například bankovníctví a finanční služby, ve kterých jsou plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně (viz kapitola 1.4.5) je také nutné provést určité úpravy teoretického základu daně. Průměrná sazba DPH se zjišťuje především z daňových přiznání, podávaných plátcí daně. V neposlední řadě je nutno podotknout, že výsledný rozdíl mezi

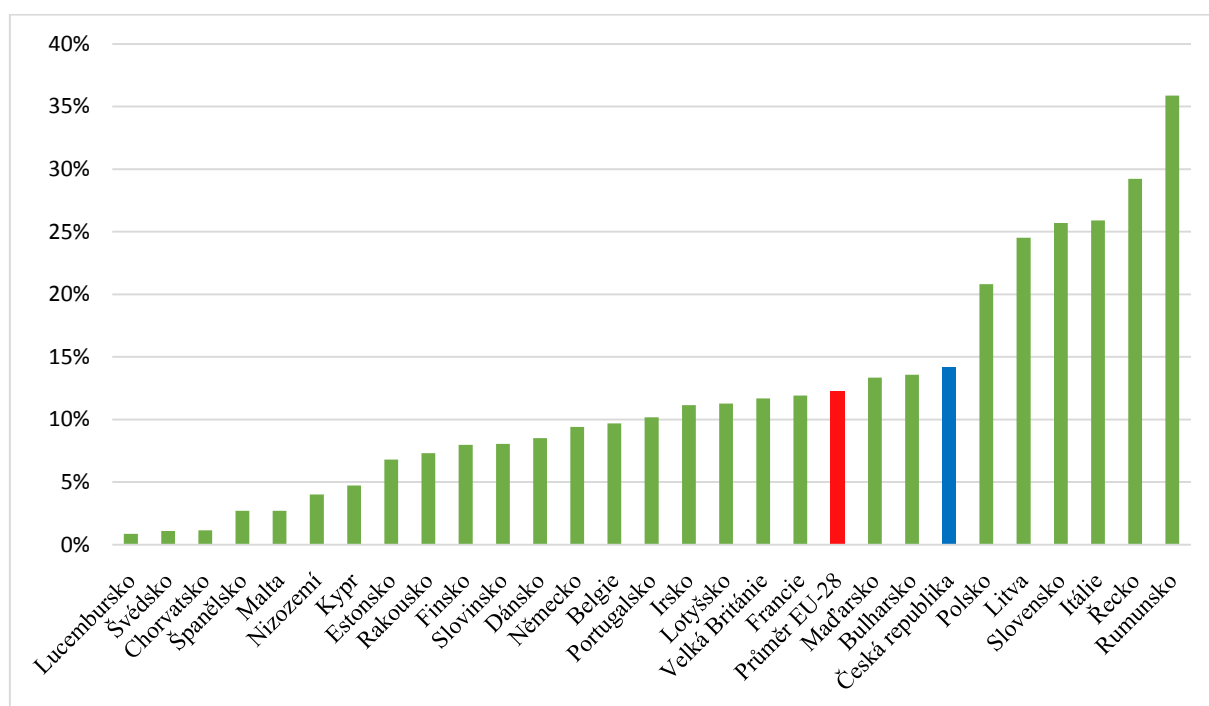
²⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*, s. 248-249.

²⁶ Finanční správa ČR. *Daňové nedoplatky a daňové úniky* [online].

teoretickým a skutečným výnosem DPH nemusí nutně představovat VAT gap v celé jeho výši, nýbrž zde mohou být obsaženy taktéž statistické chyby v národních účtech.²⁷

V rámci Evropské unie dochází k měření **VAT gapu** prostřednictvím tzv. **CASE (Center for Social a Economic Research)**, který na toto téma každoročně vydává studie, jež jsou založeny na výše uvedeném postupu zjišťování VAT gapu. Nejnovější studie byla vydána v září 2018 a prezentuje VAT gap jednotlivých členských států EU za rok 2016. Relativní podíl VAT gapu vůči teoretickému výnosu DPH ilustruje následující graf č. 1.

Graf č. 1: VAT gap členských států EU v roce 2016 v relativním vyjádření



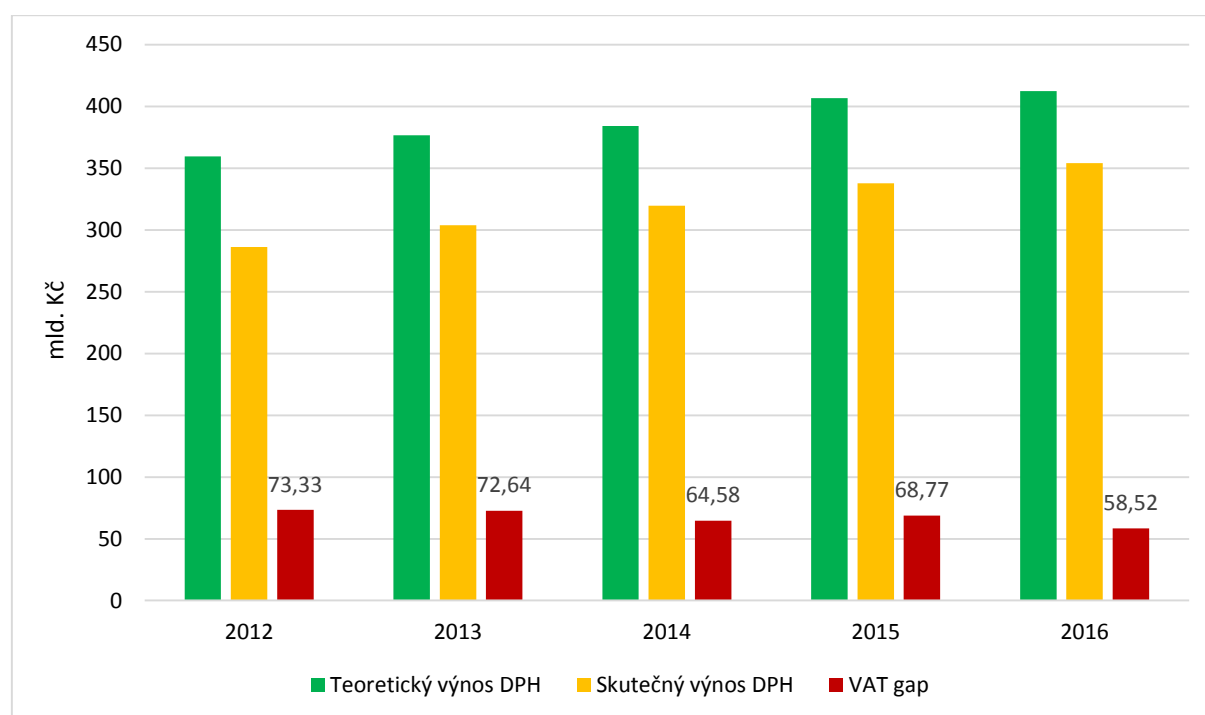
Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, vlastní úprava

Celkový VAT gap ze všech 28 členských států v roce 2016 činil 147,1 mld. EUR, což je o 4,4 mld. EUR méně, než v roce 2015. V relativním vyjádření se meziročně snížil podíl VAT gapu vůči teoretickému výnosu DPH z 13,2 % na 12,3 %, což je nejnižší hodnota za období 2012-2016. Tento pokles dokazuje zlepšení výběru DPH v EU, zejména pokračujícím rozšiřováním režimu reverse charge napříč členskými státy. K meziročnímu snížení relativního podílu VAT gapu došlo ve 22 z 28 států, přičemž naopak ke zvýšení došlo například

²⁷ ZÍDKOVÁ, Hana a Tereza KOŠTÁKOVÁ. *Mezera daně z přidané hodnoty v České republice a Slovenské republice* [online].

v Rumunsku, Velké Británii nebo Finsku. Srovnáme-li relativní VAT gap napříč členskými státy, jak je zobrazen v grafu č. 1, červeně zvýrazněný průměr EU představující hodnotu 12,3 % dělí členské státy na dvě poloviny. První polovina čítající 19 států vykazuje nižší relativní podíl VAT gapu, než je průměr EU, přičemž mezi země s nejnižším VAT gapem patří Lucembursko (0,85 %), Švédsko (1,08 %) a Chorvatsko (1,15 %). Druhá polovina čítající 9 států vykazuje vyšší relativní podíl VAT gapu, než je průměr EU, přičemž mezi země s nejvyšším VAT gapem patří Rumunsko (35,88 %), Řecko (29,22 %) a Itálie (25,9 %). Do druhé, tedy horší poloviny, bohužel patří i Česká republika s VAT gapem 14,19 %, která je v grafu č. 1 zvýrazněná modrou barvou. Pozitivní však je, že VAT gap v relativním i absolutním vyjádření vykazuje v České republice mezi léty 2012 a 2016 klesající trend. V absolutním vyjádření tuto skutečnost ilustruje následující graf č. 2.

Graf č. 2: Vývoj VAT gapu v ČR v letech 2012-2016 v absolutním vyjádření



Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, vlastní úprava

Jak vyplývá z grafu č. 2, v absolutním vyjádření došlo v České republice ke snížení VAT gapu mezi roky 2012 a 2016 ze 73,33 mld. Kč na 58,52 mld. Kč, což v relativním vyjádření je pokles z 20,3 % na 14,19 %, tedy zhruba o 6 procentních bodů. Za zmínku stojí skutečnost, že podíl DPH na tzv. daňovém mixu (souhrnu všech daní v České republice v ekonomickém pojetí,

tedy včetně např. sociálního a zdravotního pojištění) se stále zvyšuje a tudíž důsledný výběr DPH by měl být jednou z priorit nejen současné vlády, ale i těch budoucích.

2.1.2 Kolotočové podvody

Jeden z nejdůmyslnějších mechanismů daňových úniků jsou tzv. **kolotočové (karuselové) podvody**. Mezi nejzávažnější typ daňových úniků patří od roku 1992, kdy došlo k odstranění fiskálních opatření na hranicích, souvisejících s přechodem zboží nebo poskytnutí služby z jednoho do druhého členského státu EU. Od toho okamžiku již není DPH vybírána na hranici příslušného členského státu, nýbrž standardně prostřednictvím daňových přiznání a následné úhrady daně. Princip, na kterém je založen standardní režim výběru DPH (viz kapitola 1.2.1), tedy že daň odvádí jiný subjekt, než ten, který si ji nárokuje, se zpočátku zdál jako vhodný právě jako ochrana proti daňovým únikům, avšak postupem času se ukazovalo, že právě tento princip naopak vytváří prostor pro realizaci daňových úniků. Odhaduje se, že až 1/3 celkového VAT gapu v EU za rok 2015 způsobily právě kolotočové podvody.²⁸

V rámci jednoho státu může totiž dojít k situaci, kdy poskytovatel plnění inkasuje DPH od odběratele, ale tuto daň cíleně na výstupu neodvádí. Odběratel má následně nárok na odpočet daně na vstupu a ve výsledku poté dojde k situaci, kdy do státního rozpočtu není žádná daň odvedena, ale odběratel ji získává zpět ve formě nároku na odpočet, tudíž je tato operace celkově ztrátou pro státní rozpočet. Jedná-li se však o podvod v rámci jednoho státu, je pro finanční správu relativně jednoduché tento podvod odhalit, například i pomocí kontrolních hlášení (viz kapitola 2.5). Složitější je však odhalit podvody, do kterých jsou zapojeny subjekty z více členských států, neboť mezi nimi nedochází k tak rychlé výměně informací, a než jsou tato podvodná uskupení odhalena, může dojít i k několika milionovým daňovým únikům. A právě tyto podvody se označují za kolotočové.

Kolotočové podvody se uskutečňují mezi plátcí daně (tzv. B2B – business to business transakce) a fungují na **principu tzv. chybějícího obchodníka** (tzv. missing trader). Missing trader představuje osobu povinnou k dani, která nesplní svou zákonnou povinnost tím, že neodvede příslušnou DPH, a následně obrazně řečeno zmizí (např. zanikne zákonným způsobem dříve, než správce daně inkasuje svoji pohledávku vůči tomuto daňovému subjektu).

²⁸ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*, s. 87.

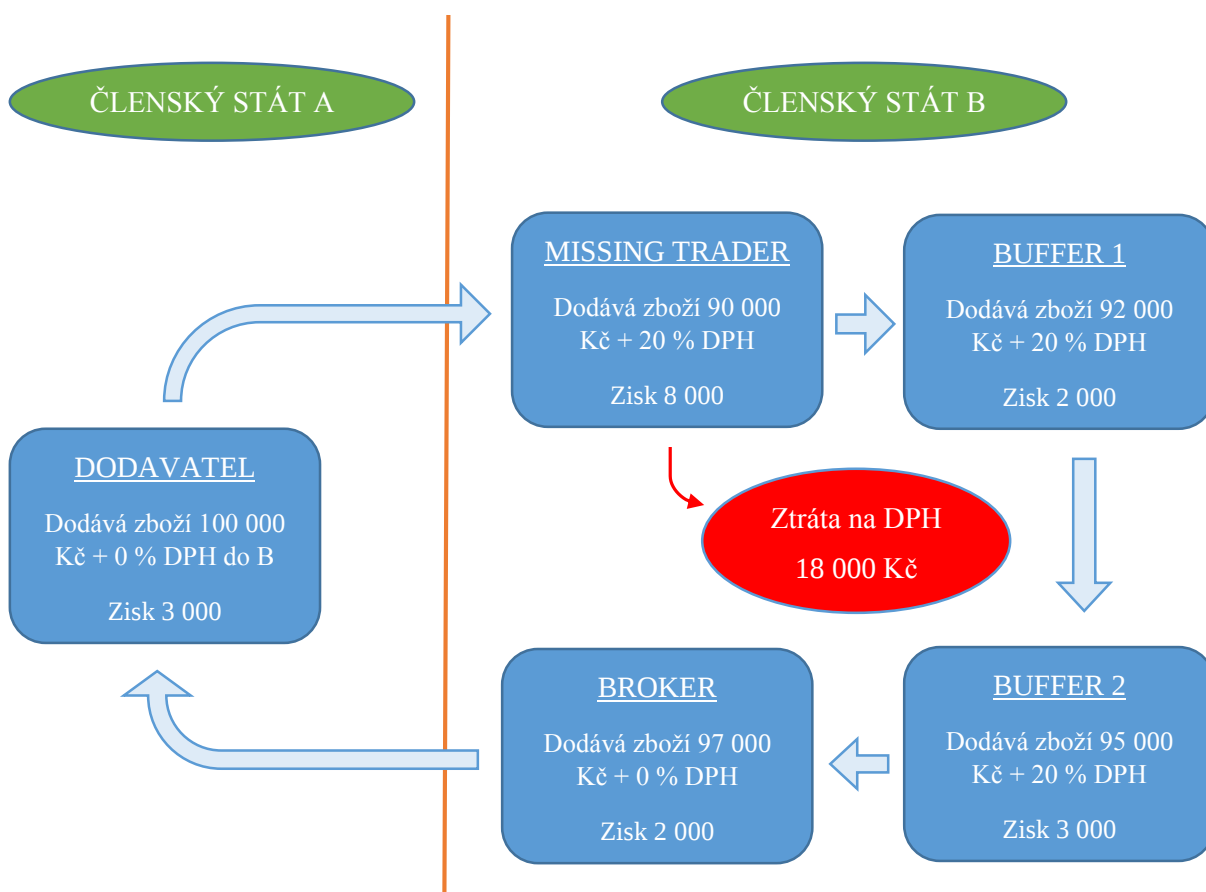
Jestliže tento chybějící obchodník vystupuje v rámci plnění mezi členskými státy, tudíž jde o osvobození určitých plnění s nárokem na odpočet daně, pak se jedná o tzv. intraunijní podvod chybějícího obchodníka (missing trader intra-community fraud, MTIC fraud).²⁹

V základním schématu kolotočového podvodu vystupují vždy **minimálně** tyto subjekty:

- bílý kůň (**missing trader**) – neodvede daň na výstupu,
- firma (**broker**) – žádá odpočet daně na vstupu a
- EU plátce, tzn. plátce z jiného členského státu.³⁰

Následující schéma č. 11 ilustruje princip fungování kolotočového podvodu, ve kterém se kromě zmíněných subjektů vyskytují i tzv. **bufferi**, kteří vědomě či nevědomě způsobují, že odhalení takového kolotočového podvodu správcem daně je ještě náročnější.

Schéma č. 11: Princip fungování kolotočového podvodu



Zdroj: Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie, s. 90, vlastní úprava

²⁹ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*, s. 78-98.

³⁰ Finanční správa ČR. *Karusel (karuselový podvod)* [online].

Kolotočové podvody vyžadují, aby zúčastněné daňové subjekty jednaly organizovaně a jednotně, a mohly tudíž získávat odpočty na DPH od správce daně tím, že opakovaně (kolotočově) provádějí MTIC fraud. Tyto podvody však nejsou pouze podvodem vůči správcům daně, nýbrž také podvodem vůči odběratelům osob, které se na podvodu účastní, protože chybějící obchodník od nich vybranou DPH neodvede, a tudíž správce daně učiní také kroky vůči odběratelům pachatele tohoto podvodu.³¹

Nyní již komentář ke schématu č. 11. Uvažujeme v něm, že si zúčastněné subjekty mezi sebou prodávají zboží, na které je v obou zobrazených členských státech uvalena sazba daně ve výši 20 %. Dodavatel z členského státu A dodává zboží missing traderovi (chybějícímu obchodníkovi) v členském státě B. Toto zboží dodává v hodnotě 100 000 Kč bez DPH a toto plnění je pro něj osvobozeným plněním s nárokem na odpočet daně, tudíž na něj žádnou DPH na výstupu neuvaluje. Missing trader z členského státu B si jak nárokuje daň na vstupu z přijatého plnění ve výši 20 000 Kč, tak má i povinnost odvést daň na výstupu z tohoto plnění taktéž ve výši 20 000 Kč. Pro něj tedy má tato transakce nulový dopad.

V další fázi missing trader přeprodá zboží bufferovi 1 za cenu 90 000 Kč + 18 000 Kč (20 % DPH), celkem tedy za 108 000 Kč. Poté však udělá missing trader to, v čem je nejlepší, a to že zmizí (přestane komunikovat se správcem daně) a daň na výstupu ve výši 18 000 Kč finančnímu úřadu neodvede. Jeho odběratel, tedy buffer 1, si ani nemusí být vědom toho, že missing trader daň na výstupu neodvedl a standardně si nárokuje daň na vstupu ve výši 18 000 Kč. Celkově tak z této transakce vzniká ztráta na DPH ve státním rozpočtu ve výši missing traderem neodvedené daně, tedy 18 000 Kč. Protože missing trader daň na výstupu neodvádí, je schopen realizovat čistý zisk z dané transakce i přestože zboží prodává za nižší cenu (90 000 Kč), než jej nakoupil (100 000 Kč). Ztrátu z prodeje ve výši 10 000 Kč mu plně nahradí neodvedené daň ve výši 18 000 Kč, a tudíž z dané transakce ve výsledku vykáže čistý zisk ve výši 8 000 Kč. Missing trader si tak nelegálně vytvořil konkurenční výhodu oproti ostatním obchodníkům, neboť je schopen prodávat zboží za nižší cenu a ještě z toho realizovat čistý zisk.

Dále prodá buffer 1 zboží dalšímu účastníkovi řetězce, tedy bufferovi 2. Ten jím nakoupené zboží za 90 000 Kč bez DPH prodá za 92 000 Kč bez DPH, tudíž realizuje zisk ve

³¹ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*, s. 78-98.

výši 2 000 Kč. Na vstupu si nárokuje 18 000 Kč a na výstupu má povinnost ve výši 18 400 Kč, tudíž do státního rozpočtu odvede 400 Kč. Kolotoč pokračuje tak, že buffer 2 prodá zboží brokerovi. Buffer 2 prodává jím nakoupené zboží v hodnotě 92 000 Kč bez DPH za cenu 95 000 Kč bez DPH brokerovi, tudíž realizuje zisk ve výši 3 000 Kč. Na vstupu si nárokuje 18 400 Kč a na výstupu má povinnost ve výši 19 000 Kč, celkově tedy vykazuje daňovou povinnost ve výši 600 Kč. V našem schématu uvedený kolotoč uzavírá broker, který prodá zboží zpět dodavateli v členském státě A za 97 000 Kč bez DPH, přičemž je to pro něj plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, tudíž si nárokuje 19 000 Kč na vstupu z předchozího nákupu od buffera 2, avšak žádnou daň na výstupu neodvádí. Celkově se členskému státu B podařilo na DPH vybrat od buffera 1 a buffera 2 1 000 Kč, avšak broker si nárokuje odpočet daně ve výši 19 000 Kč. Výsledný dopad pro členský stát B je tedy ztráta na DPH ve výši 18 000 Kč, která představuje celkový zisk pro účastníky kolotočového podvodu.

V našem modelovém případě bylo do kolotočového podvodu zapojeno pouze 5 daňových subjektů, a proto by tento podvod byl v praxi poměrně snadno odhalitelný. Dobře organizované skupiny využívají daleko více missing traderů a bufferů, což napomáhá skrývat sktrukturu podvodu. Celkově může kolotoč obsahovat i stovky účastníků, přičemž jednotliví účastníci podvodu mizí a noví se objevují, což způsobuje, že rozkrytí celého podvodného řetězce může trvat i několik let. V praxi dochází také k tomu, že se zboží přes hranice přemísťuje pouze papírově, nikoli fyzicky. I z toho důvodu je nezbytné, aby si při odhalování těchto kolotočových podvodů poskytovali členské státy EU vzájemnou součinnost.³²

Jedním z nástrojů používaných proti kolotočovým podvodům je použití režimu reverse charge u tuzemských plnění, tedy přenesené daňové povinnosti, které je věnována kapitola 2.3. Na tomto místě lze uvést, že došlo-li by k uplatnění tohoto režimu v členském státě B u tuzemských plnění, missing trader by žádnou daň na výstupu neodváděl, a tudíž by mu žádná daňová výhoda nevznikla. Missing trader by tak nic nezískal na tom, že by zmizel před správcem daně, a pokud by prodával zboží pod jeho nákupní cenou, realizoval by na tom ztrátu (v našem případě ve výši 10 000 Kč). Naopak buffer 1 by měl jak nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 18 000 Kč, tak i povinnost odvést daň na výstupu ve stejné výši. Pro členský stát B by zavedení tohoto režimu znamenalo zvýšení příjmů státního rozpočtu o celých 18 000 Kč, tudíž by zde v ideálním případě nevznikal žádný VAT gap z titulu kolotočových podvodů.

³² Finanční správa ČR. *Karusel (karuselový podvod)* [online].

2.2 Reverse charge

Tato kapitola se zabývá režimem reverse charge v rámci intrakomunitárních plnění. Princip jeho fungování byl již vysvětlen v kapitole 1.2.2 a jeho účetní řešení v kapitole 1.3.2.2. Z toho důvodu je tato kapitola věnována již konkrétním situacím, ve kterých je tento režim používán. Režimu reverse charge v rámci tuzemských plnění, tedy režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku, který je jedním z nejdůležitějších nástrojů boje s kolotočovými podvody, je věnována následující kapitola 2.3.

Použití režimu reverse charge v rámci přeshraničních plnění usnadňuje administrativu zejména odběratelům, neboť ti se nemusí registrovat k DPH ve státě dodavatele a ve svém státě pouze tzv. samovyměří daň na výstupu a nárokují si příslušnou daň na vstupu. Při použití tohoto základního pravidla mezi plátcí daně a osobami povinnými k dani (vymezení jednotlivých subjektů viz kapitola 1.4.2) tak dochází k praktickému uplatnění tzv. principu země spotřeby (viz kapitola 1.1.1.1). Zejména u přeshraničního poskytování služeb však existují také speciální pravidla (výjimky). U přeshraničních plnění je zejména důležité určit, kde se nachází místo plnění (MP viz kapitola 1.4.1) a následně můžeme na základě tamního zákona o DPH rozhodnout, zda bude uvažované plnění podléhat zdanění v dané zemi, popř. bude od daně osvobozeno. Důležité je si také uvědomit, že k uplatnění režimu reverse charge může dojít pouze tehdy, pokud dodavatel i odběratel jsou plátcí DPH ve své zemi.

Pro správné uplatnění DPH u plnění mezi členskými státy je dále nutné definovat, co je to tzv. **osoba neusazená v tuzemsku**. Podle § 4 odst. 1 písm. m) se jedná o osobu povinnou k dani (OPD), která nemá sídlo v tuzemsku, uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, a v tuzemsku nemá provozovnu, která se tohoto plnění účastní.

2.2.1 Dodání zboží do jiného členského státu (JČS)

Jak již bylo zmíněno, nejprve je důležité určit místo plnění (MP). Základní pravidlo v § 7 odst. 1 ZDPH stanoví, že MP při dodání zboží, které je uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Dále v § 7 odst. 2-6 a v § 7a jsou uvedeny situace, ve kterých je určeno MP jinak. Patří mezi ně např. tato plnění:

- dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou – MP je umístění zboží v době začátku odeslání nebo přepravy,
- dodání zboží s instalací nebo montáží – MP je místo instalace a montáže,
- dodání zboží na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území EU – MP je místo zahájení přepravy osob,
- dodání nemovité věci – MP je umístění nemovitosti,
- dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi – MP je sídlo obchodníka nebo provozovna, které je toto zboží dodáno.

Dodání zboží do JČS představuje zrcadlovou operaci vůči přijetí zboží z JČS, které již bylo definováno v kapitole 1.4.1, avšak zde je na místě připomenout podmínku, která stanoví, že musí dojít k faktickému odeslání a přepravě zboží do JČS, což musí být podloženo příslušnými doklady. Důležitý je taktéž vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň, který upravuje § 108 odst. 1 písm. b). Ten stanoví, že přiznat daň jsou povinni plátce nebo identifikované osoby (IO), kteří pořizují v tuzemsku zboží z JČS. Aby se však OPD stala IO a musela z daného plnění odvést daň na výstupu, musí tímto subjektem pořízené zboží za kalendářní rok překročit limit 326 000 Kč bez daně.

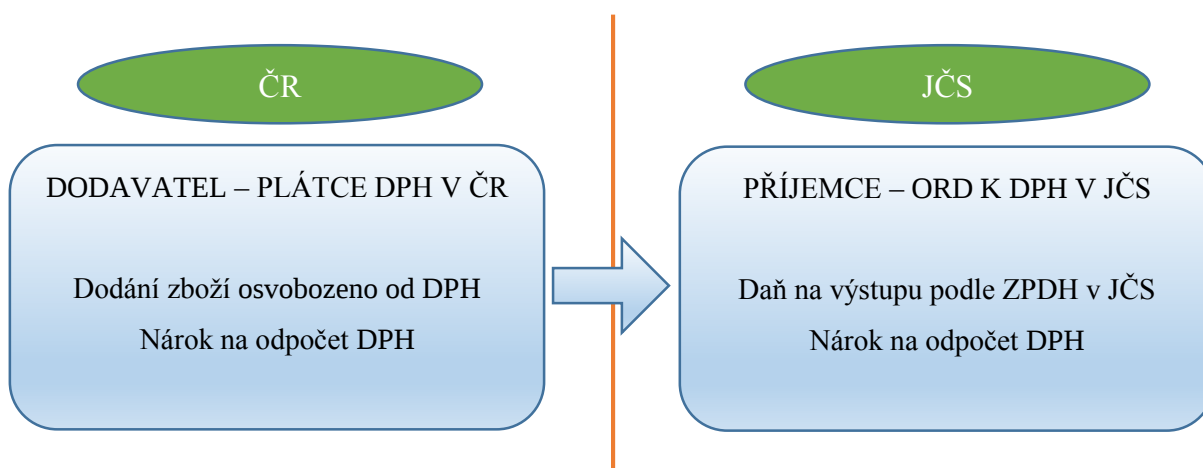
Od dodání zboží je nutné odlišovat tzv. **zasílání zboží**, jímž se podle § 8 odst. 4 rozumí dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v ČS ukončení odeslání nebo přepravy zboží není předmětem daně, a zároveň nejde o dodání nového dopravního prostředku. Příjemcem plnění je tedy osoba nepovinná k dani (OND) a místo, kde bude daň odvedena, závisí na celkové hodnotě zasílaného zboží. Je-li jeho hodnota bez daně v daném a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce do 1 140 000 Kč, pak je MP místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná, tudíž dojde ke zdanění v zemi odesílatele. V opačném případě je MP místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy, a proto v tomto případě dojde ke zdanění v zemi příjemce, tedy daný subjekt se bude muset registrovat k dani v zemi příjemce. Zmíněná hodnota zboží se však vztahuje pouze na zasílání zboží z JČS do ČR, při zasílání zboží z ČR do JČS je nutné sledovat hodnoty stanovené příslušným JČS.

ZPDH neupravuje pouze obchod mezi dvěma subjekty, nýbrž také tzv. **třístranný obchod**. V § 17 ZDPH je uveden zjednodušený postup při dodání zboží mezi zeměmi EU. Stručně řečeno se jedná o tři osoby registrované k dani (ORD) v různých ČS, přičemž

předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami tak, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z ČS prodávajícího do ČS kupujícího. V podstatě se toto zboží k prostřední (zprostředkující) osobě fyzicky nedostane, tudíž za použití tohoto postupu tato osoba neuvádí jak daň na výstupu, tak ani daň na vstupu. Dále je mimo jiné nutné splnit specifické podmínky uvedené v § 17, aby pro prostřední osobu bylo toto plnění osvobozeno od daně, např. musí vystavit kupujícímu daňový doklad s uvedením skutečnosti, že se jedná o třístranný obchod.³³

Nyní již můžeme přikročit k samotnému zdanění, tedy k tomu, jak dochází k uplatnění režimu reverse charge u dodání zboží do JČS. Situaci zobrazuje následující schéma č. 12.

Schéma č. 12: Dodání zboží do JČS



Zdroj: vlastní zpracování

Ze schématu vyplývá, že k uplatnění režimu reverse charge mezi daňovými subjekty je nutné, aby oba byli plátcí daně. Dodavatel zboží je plátcem DPH v ČR, příjemce zboží je plátcem (z pohledu dodavatele vhodnější označení ORD) v JČS. Protože dodavatel toto zboží odesílá z ČR do JČS, MP je podle § 7a místo, kde se zboží nachází v době začátku odeslání nebo přepravy, tedy ČR. Jelikož je MP v ČR, musí se dodavatel podívat do ZDPH, jak tuto situaci zákon upravuje. Dodavatel zjišťuje, že v tomto případě uplatní § 64 ZDPH a tudíž je pro něj toto plnění plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet (NO) daně, samozřejmě za splnění stanovených podmínek (mj. příslušnými doklady prokáže skutečný přechod zboží

³³ PITNER, Ladislav a BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 7. 2017.*

z ČR do JČS). Dodavatel tedy žádnou daň na výstupu neodvádí a příjemci vyfakturuje cenu bez DPH, přičemž na fakturu napíše, že toho plnění podléhá režimu reverse charge. Příjemce z JČS odvede daň na výstupu za použití příslušných ustanovení pro pořízení zboží z JČS v tamním ZDPH (použije tedy např. sazbu daně platnou v JČS) a zároveň má NO daně na vstupu, za podmínky splnění příslušných ustanovení tamního ZDPH, zejména odvede daň na výstupu a disponuje daňovým dokladem. Tato transakce tak bude mít pro příjemce zboží z JČS nulový dopad ohledně DPH.

2.2.2 Dovoz zboží ze zahraničí

Dovozem se podle § 20 rozumí vstup zboží z třetí země na území EU. MP u dovozu stanovuje § 12, a to jako ČS, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území EU. Dále je MP při dovozu zboží ČS, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření, pokud je toto zboží při vstupu na území EU dočasně uskladněno, nebo propuštěno do celního režimu:

- vnějšího tranzitu,
- uskladnění v celním skladu nebo svobodného pásma,
- dočasné použití s úplným osvobozením od cla, nebo
- aktivního zušlechťovacího styku.

Dovoz zboží představuje principiálně obdobnou operaci, při které je použit režim reverse charge, jako pořízení zboží s JČS, avšak mezi ČS EU funguje celní unie, tudíž při pohybu zboží v rámci EU není třeba řešit celní problematiku. U dovozu zboží ze třetí země, popř. vývozu zboží do třetí země, je však nutné se celní problematikou zabývat. Základem daně při dovozu zboží je podle § 38 součet:

- základu pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží,
- vedlejších výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území EU a
- příslušné spotřební daně.

Kdy dochází k uskutečnění plnění a vzniká tedy povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží, stanoví § 23. Dochází k tomu například při propuštění zboží do celního režimu volného oběhu, dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla nebo režimu

konečného užití. Dále však také nesplněním určitých povinností stanovených v celních předpisech pro použití specifických celních režimů. Pokud však dovozce splní vše, jak mu ukládá legislativa, má nárok na odpočet daně na vstupu a z přijatého plnění v režimu reverse charge odvede daň na výstupu.

Důležité u dovozu zboží ze třetí země jsou ustanovení ZPDH vztahující se k osvobození od daně v případech uvedených v § 71-71g. Jedná se například o osobní majetek fyzických osob, studijní potřeby, zboží určené charitativním nebo dobročinným subjektům, léčivé látky a léčivé přípravky, zboží dovážené v zásilkách neobchodní povahy nebo zboží náležející osobám požívajícím diplomatických výsad a imunit. Za zmínku stojí také osvobození zboží nepřesahující celkovou hodnotu 22 EUR, s výjimkou alkoholických nápojů, parfémů, toaletní vody, tabáků a tabákových výrobků.³⁴

2.2.3 Poskytnutí služby do jiného členského státu (JČS)

Jako u předchozího dodání a dovozu zboží, tak i u poskytnutí služeb do JČS je důležité nejdříve určit, kde je místo plnění (MP), neboť u služeb dochází ve většině případů ke zdanění tam, kde je MP. Základní pravidlo v § 9 odst. 1 ZDPH stanoví, že MP při poskytnutí služby OPD je místo, kde má tato osoba sídlo, popř. provozovnu, je-li tato služba poskytnuta provozovně, přičemž za provozovnu se považuje organizační složka OPD, která je schopna k přijetí a využívání potřebných služeb. Tato provozovna musí být také dostatečně stálá a mít vhodné personální a technické zdroje. V tomto případě se jedná o tzv. **business to business transakce (B2B)**, tedy služby jsou poskytovány mezi OPD.

Jak již však bylo zmíněno na začátku kapitoly 2.2, u poskytování služeb existují četné výjimky ze základního pravidla, co se týče určení místa plnění. Tyto výjimky jsou obsaženy v § 10-10i ZDPH a jedná se zejména o tyto služby:

- služby související s nemovitou věcí – MP je tam, kde se nemovitá věc nachází,
- poskytování přepravy osob – MP je tam, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje,
- služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy – MP je místo konání takové akce,
- stravovací služby – MP je tam, kde je tato služba skutečně poskytnuta,

³⁴ GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*.

- nájem dopravního prostředku – MP je tam, kde osoba fyzicky přebírá dopravní prostředek,
- služby související s přepravou zboží a služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité hmotné věci osobě nepovinné k dani – MP je tam, kde je tato služba skutečně poskytnuta,
- poskytování služeb osobě nepovinné k dani do třetí země – MP je místo příjemce služby určené podle přímo použitelného předpisu EU,
- poskytování telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby osobě nepovinné k dani – MP je místo příjemce služby určené podle přímo použitelného předpisu EU.

Je-li služba poskytnuta osobě nepovinné k dani (OND), tedy neplátcí DPH, pak podle základního pravidla v § 9 odst. 2 ZDPH je MP místo, kde má osoba poskytující službu sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny OPD, jež se nachází jinde, než je její sídlo, je MP v místě této provozovny. V tomto případě se jedná o tzv. **business to customer transakce (B2C)**, tedy příjemcem služby je OND.

Co se týče povinnosti přiznat daň, stanoví § 108 odst. 1 písm. a), že přiznat daň je povinen plátce, jenž uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s MP v tuzemsku, ledaže se jedná o plnění, u kterých je povinna přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována. Dále písm. c) uvádí, že přiznat daň jsou povinni plátce nebo IO, kterým je osobou neusazenou v tuzemsku poskytnuto plnění s MP v tuzemsku, pokud se jedná o:

- poskytnutí služby podle § 9 až 10d,
- dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo
- dodání zboží soustavami nebo sítěmi.³⁵

2.2.4 Všeobecný reverse charge

Tato kapitola se zabývá návrhem tzv. všeobecného reverse charge, který by měl vzniknout náhradou standardního režimu vysvětleného v kapitole 1.2.1 režimem přenesené daňové povinnosti (reverse charge) vysvětleného v kapitole 1.2.2, jenž by se stal jediným používaným systémem výběru DPH v rámci EU. Jelikož se jedná o změnu samotného systému

³⁵ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Co nenajdete v zákoně o DPH*, s. 345-358.

DPH, je nutná shoda napříč všemi členskými státy, tudíž je tato problematika nejen otázkou daňového rázu, ale taktéž se jedná o silně politicky motivované téma.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 1.1.1.1 zabývající se harmonizací systému DPH, kvůli snaze členských států bojovat s podvody na DPH, byla v roce 2009 přijata směrnice č. 2010/23/EU, která umožnila členským státům dočasně používat mechanismus přenesené daňové povinnosti u některých služeb, např. u emisních povolenek. Členské státy se však stále potýkaly s masivními daňovými úniky, a proto byla přijata směrnice č. 2013/42/EU, která umožnila členským státům přijmout specifická opatření, pokud se potýkají s masivními podvody na DPH a směrnice č. 2013/43/EU, jež umožňuje dočasně použít režim přenesení daňové povinnosti u zboží a služeb s vysokým rizikem podvodů (např. mobilní telefony, dodávky plynů, energií).

Vývoj na úrovni EU v podstatě kopíroval i vývoj v ČR. S přijetím zmíněných směrnic docházelo k jejich praktické aplikaci v české legislativě. Postupně byl tento režim uplatněn u konkrétních typů zlata, odpadu a šrotu, emisních povolenek, v roce 2012 dokonce na stavební a montážní práce. V souvislosti se zmíněnými směrnicemi z roku 2013 byl v ČR v roce 2015 zaveden tzv. **trvalý a dočasný režim** přenesené daňové povinnosti (více o nich viz následující kapitola 2.3) V roce 2016 se začal trvalý režim používat i při dodání nemovité věci a do dočasného režimu byly zařazeny např. dodání plynu a elektřiny obchodníkovi nebo poskytování vybraných telekomunikačních služeb.

Postupně byly více a více slyšet názory, že režim přenesené daňové povinnosti by měl být tím primárním způsobem výběru DPH. Výrazný zastáncem tohoto režimu je zejména současný premiér a bývalý ministr financí Andrej Babiš, přičemž v jeho šlépějích pokračuje i současná ministryně financí Alena Schillerová. Na počátku roku 2017 jednali ministři financí států EU na Radě pro hospodářské a finanční věci (ECOFIN) o návrhu Evropské komise (EK), který se týkal právě zavedení všeobecného reverse charge. EK navrhovala dočasně umožnit členským státům, aby používaly tento režim na veškerá vnitrostátní plnění s fakturovanou cenou přesahující 10 000 EUR. V návrhu komise byla stanovena účinnost tohoto režimu do 30. 6. 2022, avšak nedošlo ke shodě napříč členskými státy.³⁶

³⁶ Komora daňových poradců ČR. *Daň z přidané hodnoty: obecný reverse charge* [online].

Počátkem dubna 2017 se EK v rámci modernizace systému DPH postavila spíše na stranu definitivního režimu pro přeshraniční transakce na principu tzv. **one stop shop**. Ten by znamenal, že by se na plnění do JČS uplatňovaly i nadále sazby členského státu určení (použití principu země určení – viz kapitola 1.1.1.1), ovšem daň by byla vybírána daňovým orgánem v zemi původu, který by následně příslušnou daň převedl daňovému orgánu v zemi určení. Cílem by tedy bylo vytvoření celounijního daňového portálu, pomocí něhož by se zajistila správná alokace daně mezi členskými státy. Ideální by byly jednotné sazby napříč členskými státy EU, což se v danou chvíli stálo stejně politicky neprůchodné, jako zavedení režimu reverse charge.³⁷

.Postupem času však tendence upřednostňující zavedení všeobecného reverse charge zesílily až tak, že 2. 10. 2018 se v Lucemburku ministři financí zemí EU dohodli, že státům bude umožněno použít všeobecný reverse charge, zejména pro boj s daňovými úniky. O tuto možnost usilovala zejména ČR, potažmo přímo premiér Andrej Babiš, který tuto událost okomentoval na twitteru takto: *„Reverse charge, který je mojí vlajkovou lodí pro výběr DPH, byl SCHVÁLEN! Trvalo to sice 4,5 roku, ale dokázali jsme, že umíme prosadit svoji prioritu i proti názorům členských států a Komise.“*³⁸ Ministr financí Rakouska však zdůraznil, že jde pouze o opatření dočasné a časově omezené, které má pomoci členským státům bojovat s karuselovými podvody. Ministryně financí ČR Alena Schillerová v této souvislosti uvedla, že se jedná o poslední stavební blok daňové reformy, do které kromě všeobecného reverse charge patří také kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb. Dále také řekla, že o všeobecný reverse charge požádá ČR hned, jak to půjde.

Tento návrh však obsahuje oproti původnímu návrhu z roku 2017 několik změn. Daný členský stát bude moci použít tento režim jen za splnění přísných kritérií a poté, co jeho žádost o použití reverse charge ostatní státy schválí. Uplatnit ho bude možné u transakcí týkajících se zboží a služeb nad 17 500 EUR (cca 450 000 Kč), což je vyšší částka, než komisi původně navržených 10 000 EUR. Členský stát dále bude muset splňovat některé dodatečné podmínky, např. účinný a funkční systém elektronických hlášení. Možnost využívání všeobecného reverse charge je kromě již uvedeného také časově omezena, a to do 22. 6. 2022, kdy by podle představ EK měl v EU začít fungovat nový, tzv. definitivní systém pravidel pro DPH.³⁹

³⁷ CEBRE. *Reverse charge nebo „one stop shop“? Komise má jasno* [online].

³⁸ ČESKÁ TELEVIZE. *Reverse charge zřejmě bude, ministři financí EU souhlasí* [online].

³⁹ AKTUÁLNĚ.CZ. *Babišovi se splnil sen: EU umožní zemím používat daňový systém, který prosazuje* [online].

Shrneme-li na závěr potenciální výhody a nevýhody režimu reverse charge, můžeme říci, že výhody významně převyšují nevýhody. Nejdůležitější výhodou představuje již několikrát zmíněné zabránění kolotočovým podvodům. Samotné vyčíslení VAT gapu však není zcela přesné, a proto ani nelze přesně určit, o kolik se VAT gap sníží, bude-li zaveden všeobecný reverse charge. Další výhodou je také zlepšení cash flow daňových subjektů, neboť v tomto režimu nečekají na vrácení nároku na odpočet daně. To se však může negativně projevit na cash flow státního rozpočtu. Nevýhodou také může představovat skutečnost, že odpovědnost za výběr daně nese poslední subjekt v řetězci, u něhož se tedy koncentruje riziko neodvedení daně, jestliže se např. stane nekontaktním a daň neodvede. Proti tomu jsou však v účinnosti již existující opatření jako kontrolní hlášení nebo elektronická evidence tržeb. Další nevýhodou mohou představovat případné implementační náklady, jež by souvisely se zavedením všeobecného reverse charge do praxe.⁴⁰

2.2.5 Příklady

Příklad č. 1: Dodání zboží do JČS

Zadání: Společnost ALFA, s.r.o. je plátcem DPH a dodává zboží ORD v Rakousku. Prodejní cena tohoto zboží činí 200 000 Kč a ALFA ho nakoupila za pořizovací cenu 150 000 Kč. V tuzemsku by toto zboží podléhalo sazbě daně ve výši 15 %, v Rakousku dani ve výši 21 %. Dopravu zboží zajišťuje na své náklady rakouská ORD. Posuďte transakci z pohledu společnosti ALFA.

Řešení: Společnost ALFA dodává zboží do JČS s přepravou, a tudíž je MP, tam kde přeprava zboží začíná, tedy v ČR. Podle § 64 ZDPH je toto plnění pro společnost ALFA plněním osvobozeným od daně s NO daně, přičemž musí být schopna prokázat skutečný pohyb zboží z ČR do Rakouska a také přepravní podmínky (tedy že dopravu zboží zajišťuje rakouská ORD). Povinnost přiznat toto osvobození vzniká společnosti ALFA ke dni vystavení daňového dokladu, na kterém bude taktéž uvedena skutečnost, že daň odvede zákazník. ALFA tedy bude účtovat prodej tohoto zboží bez DPH, přičemž DPH dovede ORD v Rakousku za použití tamní sazby DPH ve výši 21 % a zároveň bude mít za splnění stanovených podmínek NO daně. Účetní zachycení této transakce u společnosti ALFA metodou A zobrazuje následující tabulka č. 5

⁴⁰ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům* [online].

Tabulka č. 5: Dodání zboží do JČS

Účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
Vyskladnění zboží	150 000	504	132
Dodání zboží do JČS	200 000	311	604

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 2: Dovoz zboží ze zahraničí

Zadání: Společnost BETA, s.r.o. je plátcem DPH a dováží zboží z Běloruska do ČR. Zboží cestuje přes Polsko, přičemž až v ČR je propuštěno do celního režimu volného oběhu. Společnost BETA také obdržela celní rozhodnutí, na kterém je uvedeno datum propuštění do režimu volného oběhu a výše cla, které v souvislosti s dováženým zbožím musí být zapláceno. Hodnota zboží byla stanovena na 10 000 EUR, související dopravné činí 1 500 EUR a clo při použití příslušné sazby 10 % činí 1 000 EUR. Měnová kurz ke dni propuštění zboží do celního režimu volného oběhu je 25 Kč/EUR a zboží podléhá v ČR základní sazbě DPH. Posuďte transakci z pohledu společnosti BETA.

Řešení: Společnost BETA na základě obdrženého celního rozhodnutí stanoví hodnotu zboží. Tato hodnota zboží spolu s dopravou a clem bude podle § 38 ZPDH tvořit základ daně, přičemž výsledná výše daně se následně vypočte použitím příslušné sazby daně. Základ daně tedy bude za použití zmíněného kurzu činit 312 500 Kč (250 000 + 37 500 + 25 000) a u BETY dojde k samovyměření daně ve výši 65 625 Kč (312 500 x 0,21). Zaúčtování této transakce u společnosti BETA metodou A zobrazuje následující tabulka č. 6.

Tabulka č. 6: Dovoz zboží ze zahraničí

Účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
Dovoz zboží včetně dopravy	287 500	131	321
Závazek z titulu cla	25 000	131	379
Samovyměření DPH na vstupu	65 625	343	349
Samovyměření DPH na výstupu	65 625	349	343

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 3: Poskytnutí služby do JČS

Zadání: Společnost GAMA, s.r.o. je plátcem DPH a poskytuje marketingové služby ORD na Slovensku. Hodnota těchto služeb činí 120 000 Kč a i přestože má slovenská ORD také provozovnu v tuzemsku, těchto marketingových služeb nevyužívá. Posuďte transakci z pohledu společnosti GAMA.

Řešení: Společnost GAMA poskytuje marketingové služby slovenské ORD, jedná se tedy o B2B transakci, tudíž podle § 9 ZDPH je MP je tam, kde má tato osoba sídlo, popř. provozovnu. Slovenská ORD sice v tuzemsku provozovnu má, ale ta tyto marketingové služby nevyužívá, proto ke zdanění těchto služeb dojde v sídle příjemce služby, tedy na Slovensku. GAMA na faktuře uvede ustanovení, že daň odvede zákazník a bude slovenské ORD fakturovat cenu bez DPH. Účetní zachycení této transakce u společnosti GAMA zobrazuje následující tabulka č. 7.

Tabulka č. 7: Poskytnutí služby do JČS

Účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
Poskytnutí služby do JČS	120 000	311	602

Zdroj: vlastní zpracování

2.3 Přenesení daňové povinnosti

V předchozí kapitole byly uvedeny souvislosti ohledně návrhu použití režimu přenesené daňové povinnosti (reverse charge) jako jediného systému, jímž by měla být DPH v rámci EU vybírána. Bylo zde uvedeno, že dohody napříč členskými státy ohledně použití režimu přenesené daňové povinnosti bylo dosaženo, a tudíž je jen otázkou času, kdy dojde k jeho uvedení do praxe. I přesto však již v současné době lze u vybraných tuzemských plnění tento režim použít, a právě použití režimu přenesené daňové povinnosti u vybraných tuzemských plnění je věnována tato kapitola. Princip jeho fungování byl již vysvětlen v kapitole 1.2.2 a jeho účetní řešení v kapitole 1.3.2.2. Jak již bylo několikrát zmíněno, právě použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku je jedním z nejdůležitějších nástrojů boje s kolotočovými podvody, kterými se zabývá kapitola 2.1.2.

Použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku upravuje § 92a-92i ZDPH, přičemž v současnosti jsou plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku

rozdělena na tzv. **trvalé a dočasné použití**. Jak již bylo zmíněno u režimu reverse charge, tak i zde samozřejmě platí, že tento režim lze použít pouze mezi plátcí DPH, přičemž v této podkapitole uvedená plnění jsou ta, u kterých je použití režimu přenesené daňové povinnosti obligatorní. Ve specifických případech se však mezi sebou plátcí mohou dohodnout a použít tento režim fakultativně.

Není-li si daňový subjekt jistý, zda dané plnění podléhá režimu přenesené daňové povinnosti, může využít tzv. **závazného posouzení** podle § 92h-92i ZDPH. Tuto žádost vyřizuje Generální finanční ředitelství, které na základě žádosti daňového subjektu vydá rozhodnutí o závazném posouzení daného zdanitelného plnění pro použití režimu přenesení daňové povinnosti. Žádosti musí obsahovat:

- popis zdanitelného plnění, jehož se žádost týká, přičemž lze uvést pouze jedno zdanitelné plnění,
- návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.

Tato žádost však není zadarmo, ale podléhá správnímu poplatku 10 000 Kč, a tudíž by měl daňový subjekt nejdříve zvážit, zda v konkrétní situaci případné užitky převýší jisté náklady.

2.3.1 Trvalé použití

Trvalé použití režimu přenesené daňové povinnosti upravují § 92b-92e a jedná se o tato plnění:

- dodání zlata – týká se zlata o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu a jiné, s výjimkou investičního zlata, ledaže plátce při jeho dodání uplatnil DPH, dále se uplatní při dodání zlata plátcí s výjimkou České národní banky, dále se uplatní také u poskytnutí zprostředkovatelské služby, která spočívá v obstarání dodání investičního zlata, jestliže plátce uplatnil daň podle § 92 odst. 4,
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH – jedná se o různé druhy odpadu a šrotu specifikované zejména podle materiálu a struktury, včetně dodání tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, řezání, třídění, štěpení, leštění, lisování nebo odlévání do ingotů plátcí,
- dodání nemovité věci – použije se v případě, že plátce uplatňuje daň podle § 56 odst. 5., tedy že při dodání nemovité věci plátcí namísto jejího osvobození od daně uplatní daň,

- poskytnutí stavebních nebo montážních prací – jedná se o stavební a montážní práce, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 (např. bytové stavby, inženýrské stavby, specializované stavební práce), dále se použije při poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce.

2.3.2 Dočasné použití

Dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti upravují § 92f-92g a jedná se o tato plnění:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 k ZDPH – režim se použije u dodání zboží, jehož hodnota bez DPH přesahuje 100 000 Kč, jedná-li se např. o dodání mobilních telefonů, herních konzolí, laptopů, zařízení s integrovanými obvody, obilovin a technických plodin, surových či polozpracovaných kovů, dále nehledě na hodnotu plnění se uplatní tento režim např. u převodu emisních povolenek, plynu a elektřiny obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2 a poskytnutí telekomunikačních služeb,
- mechanismus rychlé reakce – vláda může stanovit nařízením, že dojde k použití režimu přenesené daňové povinnosti u zboží nebo poskytnutí služby za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům, jestliže EK vůči tomu nemá námitky, tento režim se však použije nejdéle po dobu 9 měsíců.⁴¹

2.3.3 Příklady

Příklad č. 4: Trvalé použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku

Zadání: Společnost DELTA, s.r.o. je plátcem DPH a nechala si opravit omítku od tuzemské stavební firmy, která je také plátcem DPH. Cena opravy činí 50 000 Kč a vztahuje se na ní daňová sazba ve výši 21 %.

Řešení: Společnost DELTA jakožto příjemce plnění spadajícího pod klasifikaci CZ-CPA 43.31.10, které podle § 92e patří do trvalého použití režimu přenesené daňové povinnosti, musí z tohoto plnění odvést daň na výstupu, přičemž odpovědná je také za zvolení příslušné daňové sazby. Tuzemská stavební firma na fakturu napíše sdělení, že daň odvede zákazník. Účetní zachycení této transakce u společnosti DELTA zobrazuje následující tabulka č. 8.

⁴¹ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*, s. 278-293.

Tabulka č. 8: Trvalé použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku

Účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
Oprava omítky	50 000	518	321
Samovyměření DPH na vstupu	10 500	343	349
Samovyměření DPH na výstupu	10 500	349	343

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 5: Dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku

Zadání: Společnost EPSILON, s.r.o. je plátcem DPH a prodala tuzemskému plátcovi DPH mobilní telefony za 110 000 Kč, přičemž jejich pořizovací cena byla 70 000 Kč. Na zboží se vztahuje daňová sazba ve výši 21 %. Posuďte transakci z pohledu společnosti EPSILON.

Řešení: Společnost EPSILON jakožto prodejce zboží uvedeného v příloze č. 6 k ZDPH, spadajícího pod dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti, neboť jeho hodnota převyšuje částku 100 000 Kč, musí použít u dodání tohoto zboží režim reverse charge. Na fakturu napíše sdělení, že daň odvede zákazník a bude fakturovat cenu bez DPH. Daňová povinnost je tedy přenesena na tuzemského plátce v pozici příjemce tohoto plnění. Účetní zachycení této transakce u společnosti EPSILON zobrazuje následující tabulka č. 9.

Tabulka č. 9: Dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku

Účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
Vyskladnění zboží	70 000	504	132
Prodej zboží	110 000	311	604

Zdroj: vlastní zpracování

2.4 Nespolehlivý plátce

Dalším nástrojem správce daně v boji proti daňovým únikům je institut tzv. nespolehlivého plátce, resp. nespolehlivého plátce DPH, zakotvený v § 106a-106ab ZDPH. Jedná se o relativně nový nástroj správce daně (v ZDPH od 1. 1. 2013), díky kterému vzniká seznam daňových subjektů (tzv. Registr plátců DPH) na stránkách Finanční správy ČR (dále jen FS ČR), se kterými by měly ostatní subjekty obchodovat obezřetně, neboť tyto subjekty v minulosti **závažně porušily své povinnosti při správě daně**. Tento institut, především v kombinaci s § 109 odst. 3 ZDPH o ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň

(viz kapitola 2.4.3) tvoří základní pilíř jednoho z nástrojů, kterým chce správce daně donutit daňové subjekty, aby svojí daňovou povinnost plnily řádně. Mezi další související pojmy patří tzv. nespolehlivá osoba a zajišťovací příkaz, jež jsou taktéž podrobněji rozebrány v následujících podkapitolách.

2.4.1 Status nespolehlivého plátce

Při vymezení pojmu nespolehlivý plátce je třeba nejdříve definovat, za jakých okolností se stane daňový subjekt nespolehlivým plátcem. Výše zmíněný pojem *závažné porušení povinností* však sám o sobě není nijak konkretizující, proto GŘ vydalo dodatek, ve kterém explicitně uvádí, jaké chování daňového subjektu se považuje za závažné porušení povinností. Jak již bylo zmíněno v kapitole 1.1.2 o právní úpravě DPH, tyto dodatky slouží spíše jako metodický návod a jejich obsah není právě závazný, avšak pokud je daňové subjekty berou v potaz, mohou se vyhnout případným nedorozuměním se správcem daně, např. v průběhu daňové kontroly. V současnosti je platný dodatek č. 4, č. j: 137801/17/7100-20118-012287 ze dne 19. 12. 2017 a podle něj mezi závažná porušení povinností patří:

- daňovému subjektu byla vyměřena nebo doměřena daň podle pomůcek v minimální výši 500 tis. Kč bez příslušenství daně, přičemž toto porušení povinností nastalo v řízeních po 1. 1. 2013,
- plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých je obava z neuhrazení DPH, a proto správce daně na takový subjekt vydal zajišťovací příkaz (viz kapitola 2.4.4), který nebyl po 1. 1. 2013 uhrazen,
- plátce po dobu nejméně 3 po sobě jdoucích kalendářních měsíců neuhradil na DPH minimálně 500 tis. Kč bez příslušenství daně po 1. 1. 2013,
- správce daně neuznal plátcem daně uplatňovaný nárok na odpočet daně a dojde k jeho snížení minimálně o 500 tis. Kč a daňový subjekt vyměřenou nebo doměřenou daň neuhradil v náhradní lhůtě splatnosti, vztahuje se na rozhodnutí vydaná správcem daně po 1. 1. 2014,
- plátce daně porušil své povinnosti, což vedlo k vyměření nebo doměření daně podle pomůcek alespoň ve dvou z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, přičemž rozhodnutí bylo vydáno správcem daně po 1. 10. 2014,
- plátce daně neposkytuje požadovanou součinnost správci daně (nereaguje na výzvy, nepředkládá požadované údaje) v období po 1. 10. 2014,

- plátce daně maří správu daně opakovaným nepodáním daňového přiznání nebo hlášení ve stanovené lhůtě i přes výzvu správce daně, přičemž za opakované se považuje, jestliže toto nastalo alespoň dvakrát za po sobě jdoucích 12 měsíců, konec lhůty výhradně po 1. 10. 2014,
- plátce uvádí neúplné nebo nepravdivé informace k registraci DPH, zejména co se týče skutečného sídla (ve znění § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH) a ani na výzvu správce daně tyto údaje nedoplnil, týká se porušení povinností po 1. 1. 2015
- plátce daně porušil povinnosti tak, že mu byla ze strany správce daně doměřena daň na výstupu ve výši minimálně 500 tis. Kč a tato daň nebyla ani v náhradní lhůtě splatnosti ze strany daňového subjektu uhrazena, týká se řízení zahájených po 1. 1. 2013 a rozhodnutí vydaných po 1. 1. 2018.

Zmíněná porušení daňových povinností však správce daně má vždy posuzovat s ohledem na předchozí zkušenosti z jednání s daňovým subjektem, přičemž je správce daně povinen zohlednit také objektivní důvody (např. živelné pohromy, závažné zdravotní důvody), jenž nastaly na straně daňového subjektu, a kvůli kterým mohlo dojít k porušení povinností plátce daných zákonem. Ve stejném duchu správce daně taktéž např. u nedoplatků daně vezme v potaz posečkání, případně úhradu daně ve formě splátek.

Rozhodnutí o označení určitého daňového subjektu za nespolehlivého plátce musí být řádně zdůvodněno na základě výše zmíněných skutkových východisek, přičemž podle § 106a odst. 2 ZDPH je možno proti tomuto rozhodnutí podat odvolání do 15 ode dne doručení rozhodnutí. Toto odvolání **má odkladný účinek**, ledaže dojde v konkrétním případě k uplatnění ustanovení v odst. 3, který umožňuje ve výjimečných případech odkladný účinek rozhodnutí vyloučit. Jedná se o případy, kdy plátce významně ohrožuje veřejný zájem na řádný výběr daně.

Nespolehlivý plátce může nejdříve 1 rok ode dne nabytí právní moci rozhodnutí ze strany správce daně požádat o vydání rozhodnutí, které ho tohoto statusu zbaví. Jestliže tento plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušil své povinnosti týkající se správy daně, pak podle § 106ab odst. 3 ZDPH správce daně rozhodne, že tento plátce již nadále není nespolehlivý. Jestliže správce daně tuto žádost zamítne, pak podle § 106ab odst. 1 a 2 ZDPH může plátce podat žádost znovu, avšak nejdříve po 1 roce ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o zamítnutí

předchozí žádosti. Na nespolehlivého plátce se ze zjištěných důvodů nevztahuje § 99a ZDPH, nemá tedy možnost mít za zdaňovací období kalendářní čtvrtletí.⁴²

2.4.2 Status nespolehlivé osoby

Od 1. 7. 2017 je v ZDPH obsažen taktéž institut tzv. nespolehlivé osoby. Tento institut v podstatě navazuje na již zmíněný institut nespolehlivého plátce, avšak v tom smyslu, že tento status se vztahuje na subjekty, které závažně porušily povinnosti ohrožující řádnou správu a výběr DPH, avšak **nejsou plátcí DPH**. V ZDPH je tento status upraven v § 106aa a § 106ab, přičemž se na něj vztahují v podstatě stejná pravidla jako na nespolehlivého plátce (např. co se týče možnosti odvolání). Tento institut se taktéž nevztahuje na osoby, které se dopustily neúmyslného pochybení, ale jinak svoje povinnosti plní řádně.

Praktickým důvodem zavedení tohoto institutu do právní úpravy je zamezení situacím, kdy nespolehlivý plátce dočasně zruší registraci k DPH jen proto, aby se zbavil označení nespolehlivý plátce, a následně se k DPH opět zaregistruje, avšak již bez tohoto označení. Tato skutečnost je obsažena v § 106aa odst. 4 ZDPH, který říká, že jestli dojde ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se tato osoba nespolehlivou osobou v ten okamžik, kdy přestane být plátcem, tedy automaticky ze zákona, bez jakéhokoli rozhodnutí správce daně.⁴³

2.4.3 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Po vymezení toho, kdo je nespolehlivý plátce, je možné přikročit k tomu, jak je tento institut využíván u tzv. ručení příjemce zdanitelného plnění, resp. ručení za nezaplacenou daň. Nejdříve je však nutné zdůraznit, že tento ručitelský vztah, jak je definován v § 109 odst. 3 ZDPH se nevztahuje na nespolehlivou osobu, neboť ze své podstaty může vzniknout pouze mezi dvěma plátcí DPH.

V § 109 odst. 3 ZDPH je uvedeno, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z takového plnění, u něhož je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna na stránkách FS ČR skutečnost, že je nespolehlivým plátcem. Jestliže daňový subjekt bude s jiným subjektem obchodovat i přestože

⁴² FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení* [online].

⁴³ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů* [online].

je mu známo, že se jedná o nespolehlivého plátce, riskuje tedy to, že za něj bude muset odpovídat daň odvést. Příjemce plnění může však taktéž využít tzv. zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a ZDPH tak, že eliminuje riziko ručení tím, že uhradí daň, jež by platil v ceně poskytovateli plnění, přímo finančnímu úřadu poskytovatele. Samozřejmě je nutné tuto platbu řádně identifikovat, aby se vědělo, kdo hradí daň a za koho.⁴⁴

Příjemce plnění se však může dostat do stavu ručení za nezaplacenou daň i u subjektů, které správcem daně za nespolehlivé plátce označeny nebyly. Tato skutečnost vyplývá z ustanovení § 109 ZDPH, konkrétně z odstavců 1, 2 a 4. Plátce ručí za nezaplacenou daň z přijatého plnění (kromě již uvedené situace, kdy je poskytovatelem plnění nespolehlivý plátce), jestliže v okamžiku jeho uskutečnění **věděl nebo vědět měl a mohl**, že:

- poskytovatel plnění úmyslně nezaplatí daň,
- poskytovatel plnění se úmyslně dostal nebo dostane do situace, za které není schopen daň zaplatit,
- bude zkrácena daň nebo vylákána daňová výhoda,
- úplata se bez ekonomického opodstatnění zjevně liší od ceny obvyklé,
- úplata je zcela nebo zčásti převedena na účet mimo tuzemsko,
- úplata je zcela nebo zčásti převedena na účet, který není zveřejněn správcem daně, přičemž také převyšuje dvojnásobek částky stanovené pro bezhotovostní platby,
- úplata je poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle příslušného právního předpisu, který upravuje specifická opatření proti financování terorismu a legalizaci výnosů z trestné činnosti,
- poskytovatel pohonných hmot není registrován jako distributor pohonných hmot podle příslušného zákona.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pro příjemce plnění je důležité, aby si průběžně důkladně prověřoval své dodavatele, zda nepatří mezi nespolehlivé plátce, a případně s těmito subjekty neobchodoval. Dále je také nutné zjišťovat si co nejvíce dostupných informací o svých dodavatelích, neboť příjemce plnění se může dostat do problému relativně snadno, aniž by se na nějakém podvodném jednání přímo podílel. Jestliže příjemce plnění není aktivní a nevyvíjí dostatečné úsilí na zjištění např. toho, že poskytovatel plnění zamýšlí nezaplatit daň, může správce daně po právu namítat, že příjemce plnění takovou skutečnost vědět měl a mohl.

⁴⁴ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Nespolehlivý plátce* [online].

Správce daně však toto musí příjemci plnění dokázat, což dozajista není tak jednoduché, jak se může zprvu zdát.⁴⁵

2.4.4 Zajišťovací příkaz

Institut tzv. zajišťovacího příkazu je legislativně ukotven v daňovém řádu (DŘ), konkrétně v paragrafech 167-169, a z pohledu DPH se jím zabývá § 103 ZDPH. I přestože § 103 obsahuje pouze 2 věty, prakticky každé slovo v něm obsažené je důležité.

V § 103 ZDPH, který je pojmenován velice obsírně jako zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, jsou obsaženy v podstatě tyto skutečnosti:

- zajišťovací příkaz je vydán, jestliže hrozí nebezpečí z prodlení úhrady daně ze strany daňového subjektu,
- zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný v okamžiku jeho vydání,
- správce daně spolu s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o této skutečnosti,
- správce daně o tom sepiše úřední záznam.

Na rozdíl od § 167 o zajišťovacím v příkazu v DŘ, ve kterém je uvedeno, že zajišťovací příkaz je příkaz vykonatelný **okamžikem oznámení daňovému subjektu**, v ZDPH je jeho účinnost a vykonatelnost již **okamžikem jeho vydání**. Na DPH se tedy vztahuje přísnější ustanovení ZDPH, než např. na daně z příjmů podle DŘ, a vydání zajišťovacího příkazu na DPH je tedy rychlejší. Dále je také v DŘ uvedeno, že pokud **nehrozí** nebezpečí z prodlení ze strany daňového subjektu, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Podle § 168 odst. 3 DŘ správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, přičemž podle odst. 2 **nelze proti zajišťovacímu příkazu uplatnit obnovu řízení**.

Zajišťovací příkaz v podstatě umožňuje správci daně požadovat po daňovém subjektu určitou daňovou povinnost v době, kdy ještě ani samotný daňový subjekt přesně nezná její výši,

⁴⁵ BÁRTA, Jan, HOCHMANNOVÁ, Olga, ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*, s. 444-446.

např. před ukončením daňové kontroly nebo před podáním daňového přiznání/kontrolního hlášení k DPH. Správce daně se tedy neobává, že by se mu nepodařilo daň vyměřit, ale spíše toho, že by následně nedošlo k jejímu zaplacení. Správce daně by měl vydání zajišťovacího příkazu odůvodnit dostatečně konkrétními skutečnostmi, které ho vedou k přesvědčení, že daň od daňového subjektu nebude vybrána. Problematické je také ustanovení o **učinění pokusu vyrozumět vhodným způsobem** daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu, neboť zákon nijak nedefinuje, co se považuje za vhodný způsob, a správce daně nemusí být při vyrozumění daňového subjektu úspěšný, nýbrž se o to musí pouze pokusit.⁴⁶

Ačkoli je institut zajišťovacího příkazu obsažen v DŘ již od roku 1993, mediální pozornosti se mu dostalo až nedávno v souvislosti s jeho uplatňováním v praxi ze strany Finanční správy ČR (FS ČR). Existence zajišťovacích příkazů umožnila správci daně využít nebývale efektivní nástroj na výběr daně, který se však snadno může stát nástrojem hromadného ničení podnikatelských subjektů. Firmy s miliardovým obratem dokáže zničit v podstatě do několika hodin tím, že dojde k pozastavení podnikatelské činnosti, zablokování účtů a v některých případech i k zabavení majetku. Případná soudní obrana v podobě odvolání (nutno podotknout, že **odvolání nemá odkladný účinek**, tzn. povinnost zaplatit požadovanou částku stále zůstává) ze strany daňového subjektu trvá však i několik let. Ačkoli ve výsledku daný subjekt soudní spor vyhraje, není mu to nic platné, protože zpravidla přijde o vše (finanční zdroje, zaměstnance i pověst). Principálně je institut zajišťovacího příkazu správný, správce daně chce získat daň předtím, než nebude z čeho brát, protože daňový subjekt buď zmizí, nebo jednoduše nebude mít finanční prostředky na úhradu daně. Problém je však v tom, že stejně může postihnout i běžně fungující společnost, která se snaží plnit svoje daňové povinnosti svědomitě a řádně, avšak díky existenci zajišťovacího příkazu se může ocitnout v situaci právní nejistoty, kdy dojde k narušení předvídatelnosti práva ze strany této společnosti.⁴⁷

K největšímu nárůstu ve využívání zajišťovacích příkazů ze strany správce daně došlo v posledních několika letech. Za posledních pět let vydala FS ČR více jak šest tisíc zajišťovacích příkazů, což je zhruba **desetkrát více, než za předchozí srovnatelné období**. Někteří odborníci toto označují za zneužívání zajišťovacích příkazů ze strany správce daně, namísto toho, aby došlo k použití alternativních opatření. FS ČR se však brání tím, že

⁴⁶ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 319-320.

⁴⁷ PENÍZE.CZ. *Zajišťovací příkaz: Nástroj efektivního výběru daní, nebo zbraň hromadného ničení?* [online].

zajišťovací příkaz putuje po několika odděleních, kde se vyhodnocuje naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu a mimo jiné se také odhaduje přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení a odvedení daně konkrétním daňovým subjektem, přičemž musí být v tomto ohledu vyjádřena odůvodněná obava ze strany správce daně.⁴⁸

Do konce listopadu 2018 skončilo u soudu 122 sporů týkajících se zajišťovacích příkazů. I přestože z 88 pravomocně rozhodnutých vyhrála FS ČR v 54 případech, tedy ve většině případů, znamená to, že 34 firem mohlo zcela neoprávněně skončit v likvidaci. Stát za nezákonně vydané zajišťovací příkazy musí vrátit **částku přesahující 41 mil. Kč**. Postup FS ČR kritizuje i Nejvyšší správní soud (NSS) tím, že daňové řízení by nemělo sloužit jako trest pro podnikatele a správce daně by při posuzování nedobytnosti budoucí splatné daně měl vzít v potaz celkovou ekonomickou situaci a její vývoj u daňového subjektu, který může ohrozit budoucí vybírání daně, ne pouze aktuální stav prostředků společnosti. Z důvodu kontroverznosti zajišťovacích příkazů Ministerstvo financí ČR (dále jen MF ČR) i FS ČR opatrně přiznávají, že je potřeba změna. Mezi návrhy je např. zavedení **zajišťovacího dozoru nebo zajišťovací správy**, jejichž konkrétní podobu je nutné prodiskutovat v rámci setkání expertní skupiny. V budoucnu by se tak některý z těchto nástrojů mohl dostat do novely DŘ a nahradit stávající zajišťovací příkazy.⁴⁹

2.4.5 Příklady

Příklad č. 6: Ručení za nezaplacenou daň dodavatelem

Zadání: Společnost ZÉTA, s.r.o. je plátcem DPH a dne 14. 9. 2018 přijala od tuzemského plátce DPH 5 vysokozdvížných vozíků v celkové hodnotě 2 500 000 Kč bez DPH. Dodavatel vystavil daňový doklad dne 20. 9. a odběratel tento doklad předal své účetní až 15. 11. Účetní však byla nemile překvapena, neboť zjistila, že v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění byl tento dodavatel veden u správce daně jako nespolehlivý plátce. Uvažovaná daňová sazba na vysokozdvížné vozíky je 21 %. Posuďte transakci z pohledu společnosti ZÉTA.

Řešení: Společnost ZÉTA se přijetím tohoto zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce dostala ze zákona do pozice ručitele za případnou nezaplacenou daň dodavatelem podle § 109 ZDPH a nemá žádnou možnost, jak se tohoto statusu zbavit. Jestliže tedy dodavatel z daného

⁴⁸ EKONOM.CZ. Zajišťovací příkaz zlikviduje firmu za den. Na obranu tak zbývá jen pár hodin [online].

⁴⁹ ECHO24.CZ. Kritizované zajišťovány se státu prodraží. Nahradit by je mohl zajišťovací dozor [online].

plnění daň neodvede, bude společnost ZÉTA tato chyba stát velice draho, protože bude muset zaplatit daň ve výši 525 000 Kč. Je na místě podotknout, že za tuto chybu nemůže účetní, nýbrž jednatel společnosti, který si měl předem tohoto dodavatele prověřit na stránkách FS ČR v Registru plátců DPH a s tímto dodavatelem neobchodovat, čímž by tak eliminoval případné riziko ručení za nezaplacenou daň dodavatelem.

Příklad č. 7: Zajišťovací příkaz

Zadání: Společnost ÉTA, s.r.o. je plátcem DPH a působí v oboru logistiky. Různé tuzemské i zahraniční společnosti si ÉTU najímají jako přepravce, protože je známo, že patří mezi nejlevnější. 10. 12. 2018 si ÉTU najala německá ORD na přepravu pohonných hmot z Německa do ČR a 12. 12. dorazí cisterna s pohonnými hmotami na hranice ČR. Na hranicích je také přítomen správce daně, který pojme podezření, že z těchto pohonných hmot nebude odvedena DPH. Řidič cisterny se však brání tím, že o vlastníkovi pohonných hmot nic neví, že je pouze přepravce. Posuďte transakci z pohledu společnosti ÉTA.

Řešení: Správce daně na místě vydá zajišťovací příkaz, který je podle § 103 ZDPH účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, čímž dojde k zabavení této cisterny spolu se všemi pohonnými hmotami. Současně se správce daně pokusí vhodným způsobem vyrozumět daňový subjekt o vydání tohoto zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam. Následně se německá ORD dozví o tom, že došlo k zabavení jejich pohonných hmot a ihned s ÉTOU ukončí obchodní spolupráci. Tyto informace se roznesou i mezi ostatní tuzemské a zahraniční společnosti a nikdo již s ÉTOU nechce uzavírat žádné kontrakty. Vedení ÉTY se to samozřejmě nelíbí a ze ztráty zakázek viní správce daně, a proto proti vydání zajišťovacího příkazu podá odvolání. Plyne měsíc za měsícem a nakonec po roce vydává Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí, že vydání zajišťovacího příkazu v tomto případě nebylo dostatečně opodstatněné a správce daně vrací společnosti ÉTA zabavenou cisternu. ÉTA neprodleně kontaktuje německou ORD a sděluje jí, že vydání zajišťovacího příkazu nebylo oprávněné, a že je ÉTA připravena obnovit obchodní spolupráci s německou ORD. Německá ORD si však již našla jiného přepravce a stejně učinily i ostatní tuzemské a zahraniční společnosti, které dříve využívali ÉTU k přepravě jejich nákladu. Výsledkem tedy je, že ÉTA, ačkoli byla v právu, již s takto deformovanou pověstí nemá šanci navázat nové obchodní kontakty, a tudíž se vedení rozhodne tuto společnost zrušit.

2.5 Kontrolní hlášení (KH)

Předposledním nástrojem v boji s daňovými úniky na DPH, kterým se zabývá tato práce, je institut kontrolního hlášení, resp. **kontrolní hlášení DPH** (dále jen KH). V zákoně o DPH se tento pojem objevuje s účinností od 1. 1. 2016, a to konkrétně v § 101c-101k. Odborná veřejnost se však na zavedení tohoto institutu připravovala již v roce 2015. Zavedení KH, stejně jako režimu přenesené daňové povinnosti (reverse charge) bylo jednou z priorit v boji s kolotočovými podvody pro tehdejšího ministra financí Andreje Babiše.

KH v podstatě doplňuje informace uvedené v daňovém přiznání k DPH. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti KH nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Jak již z jeho názvu vyplývá, KH funguje jako určitá kontrola vykazování DPH mezi daňovými subjekty, čímž lze spolu s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (organizované podvodné řetězce osob, účastníky na kolotočovém podvodu, aj.), kteří odčerpávají finanční prostředky ze státního rozpočtu tím, že se podílí na daňovém úniku. Jestliže se například při uplatnění standardního režimu DPH nerovná výše nárokové DPH příjemcem plnění výši DPH, kterou je poskytovatel z tohoto plnění povinen odvést, je zřejmé, že někde nastala buď neúmyslná chyba, nebo došlo k úmyslnému zkreslení. Použitím institutu KH tak může dojít k odhalení této nesrovnalosti a lze tak například zabránit situacím, kdy dochází k vystavování fiktivních faktur a zneužívání nároku na odpočet DPH plátcí.

I přestože je KH upraveno v § 101c-101k ZDPH, tyto paragrafy neobsahují konkrétní popis toho, jak by daňový subjekt, jenž je povinen podat KH, měl postupovat při vyplnění tohoto daňového tvrzení. Určitý posun vpřed znamenala změna § 101d odst. 1 ZDPH, která s účinností od 1. 1. 2018 upřesňuje předchozí obecnou formulaci o tom, co je plátcé povinen v KH uvést kromě obecných náležitostí. Dříve použitá formulace *předepsané údaje pro správu daně* se změnila na:

- identifikační a kontaktní údaje plátce,
- údaje týkající se plnění a úplat, jestliže tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat KH,
- údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně,
- identifikační údaje odběratele nebo dodavatele.⁵⁰

⁵⁰ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Okruhy povinných položek formuláře kontrolního hlášení DPH jsou zakotveny v zákoně* [online].

2.5.1 Kdo, kdy a jak podává KH

Podle § 101c je povinen KH podat plátce, který:

- uskutečnil zdanitelné plnění s MP v tuzemsku, nebo přijal úplatu před dnem uskutečnění tohoto plnění,
- přijal zdanitelné plnění s MP v tuzemsku, nebo přijal úplatu před dnem uskutečnění tohoto plnění,
- ve zvláštním režimu pro investiční zlato:
 - 1) přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň,
 - 2) uskutečnil dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má NO,
 - 3) investiční zlato vyrobil nebo přeměnil na investiční zlato.

Podat KH je dále povinen plátce:

- který pořizuje v tuzemsku zboží z JČS,
- kterému je poskytnuta služba osobou neusazenou v tuzemsku (osoba neusazená v tuzemsku viz kapitola 2.2) podle § 9 až 10d ZDPH,
- kterému je dodáno zboží s instalací nebo montáží nebo je dodáno soustavami nebo sítěmi.⁵¹

Za skupinu spojených osob podle § 5a ZDPH podává KH zastupující člen skupiny. Jestliže je plátce v insolvenčním řízení, podává KH insolvenční správce. KH **nepodává** identifikovaná osoba, plátce, který neuskutečnil žádné z výše uvedených plnění, a také plátce, který uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (viz kapitola 1.4.5)

Dále je vhodné zmínit, co se do kontrolního hlášení **neuvádí**. Jedná se především o dovoz zboží, dodání zboží do JČS, poskytnutí služeb OPD s MP v JČS, vývoz zboží, zaslání zboží do JČS, dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované v JČS, dodání zboží formou třístranného obchodu (viz. kapitola 2.2.1), nárok na odpočet daně, korekce odpočtu podle § 75, 77, 79-79c ZDPH, úpravy odpočtu podle § 78 a 78d, vrácení daně podle § 84 ZDPH, plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

⁵¹ LEDVINKOVÁ, Jana, KUNES, Zdeněk a VONDRÁK, Jan. *Abeceda DPH*, s. 296.

Co se týče **způsobu podání KH**, lze ho podat pouze elektronicky, a to na adresu zveřejněnou správcem daně, ve stanovené struktuře a způsobem umožňujícím dálkový přístup:

- prostřednictvím datové schránky,
- elektronicky podepsané uznávaným elektronickým podpisem,
- prostřednictvím datové zprávy vyžadující elektronické potvrzení, přičemž podle § 101d odst. 2 musí být potvrzeno ve lhůtě pro podání KH, tedy do 25. dne po skončení kalendářního měsíce nebo čtvrtletí.

KH je podle § 101e ZDPH povinna podávat právnická osoba do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, nehledě na to, zda má měsíční nebo čtvrtletní zdaňovací období. Dále je KH povinna podávat fyzická osoba, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, má-li měsíční zdaňovací období, případně do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí, má-li čtvrtletní zdaňovací období. Podle § 101i ZDPH lze plnění povinností souvisejících s KH vyžadovat maximálně do uplynutí lhůty pro stanovení daně.

2.5.2 Opravy a sankce u KH

KH se člení podle lhůty podání na **řádné, opravné a následné**. Řádné KH podávají plátcí podle výše uvedených lhůt pro podání KH. Pokud plátce před uplynutím lhůty pro podání řádného KH zjistí, že v něm uvedl neúplné nebo nesprávné údaje, může podle § 101f ZDPH podat opravné KH. Pokud však určité nesrovnalosti zjistí až po uplynutí pro podání KH, je povinen do 5 pracovních dnů ode dne zjištění těchto nesrovnalostí podat následné KH.

Do KH je nutné uvádět **opravy**, které se týkají základu daně a výše daně. Opravy, které nemají vliv na souvisejícího obchodního partnera, daňový doklad nebo zdanitelné plnění se do KH neuvádějí. Jestliže dochází k opravě základu daně, je podle § 42 ZDPH toho plnění samostatným plněním a do KH se uvádějí pouze rozdílové hodnoty základu daně a výše daně. U příjemce zdanitelného plnění se provádí oprava odpočtu daně podle § 74 ZDPH. Pokud plátce opravuje chyby a omyly podle § 43 ZDPH, pak plátce podává následné kontrolní hlášení. Ke KH musí být plátcem přiloženy také související daňové doklady, resp. jejich kopie.

Jestliže plátce daně nepodá KH ve stanovené lhůtě, pak podle § 101g odst. 1 ZDPH vyzve správce daně plátce, aby ho podal do 5 dnů od oznámení této výzvy. Podle odst. 2 správce daně údaje uvedené v KH posoudí a případně vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil. Podle

odst. 3 je plátce povinen do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit prostřednictvím následného KH. Pokud plátcí nevzniká povinnost podat KH, pak může na daňovém portále FS ČR zvolit možnost, že nemá povinnost podat KH. V tom případě je však lepší podat nulové KH, protože kdyby později zjistil, že v daném období KH být podáno mělo, má ještě 5 pracovních dní bez sankcí ze strany správce daně.

Sankce za porušení povinností souvisejících s KH upravuje § 101h ZDPH. Jestliže plátce nepodá KH ve stanovené lhůtě, má povinnost uhradit pokutu ve výši:

- 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá bez výzvy,
- 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě po výzvě ze strany správce daně,
- 30 000 Kč, pokud jej nepodá na výzvu ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v KH,
- 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.

Dále je uvedeno, že správce daně uloží pokutu až do výše 50 000 Kč plátcí, který na základě výzvy k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje, a to prostřednictvím následného KH. Mimo jiné také může správce daně uložit pokutu do výše 500 000 Kč, jestliže ten, kdo nepodá KH, závažným způsobem ztěžuje nebo maří správu daní, přičemž o tom rozhodne správce daně platebním výměrem. Splatnost všech výše uvedených pokut je 15 dnů od právní moci rozhodnutí o pokutě. Neméně důležitý je i poslední odstavec tohoto paragrafu, tedy odst. 6, který říká, že při stanovení výše pokuty by měl správce daně vzít v potaz skutečnost, že pokuta by neměla být v hrubém nepoměru k závažnosti porušení povinnosti, a taktéž by měl správce daně přihlídnout k případné součinnosti ze strany plátce. Podle § 101i lze pokutu uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.

Novela zákona o DPH s účinností od 29. 7. 2016 zavedla do ZDPH také institut prominutí pokuty za nepodání KH, jenž upravuje § 101k ZDPH. Podle něj má plátce daně právo požádat správce daně o prominutí výše zmíněných pokut 10, 30 a 50 tis. Kč, jestliže důvodem nepodání KH byly okolnosti, které mohou být ospravedlňující. Žádost o prominutí pokuty však musí podat plátce do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru na úhradu pokuty, přičemž tato žádost způsobí, že vykonatelnost platebního výměru **má odkladný účinek**. Správce daně při posuzování a rozhodování jednotlivých žádostí postupuje podle platného znění pokynu GFŘ-D-29.

ZDPH však obsahuje ještě případ, kdy je vznik pokuty za nepodání KH vyloučen. Jedná se o výše zmíněnou pokutu za nepodání KH ve stanovené lhůtě, avšak plátcem je KH dodatečně podáno bez výzvy ze strany správce daně. Podle § 101j ZDPH povinnost uhradit pokutu podle nevzniká, jestliže v daném kalendářním roce nedošlo u plátce k jinému prodlení při podání KH.⁵²

2.5.3 Jak se KH vyplňuje

V souvislosti s vyplněním KH by bylo účelné, aby formulář KH byl umístěn přímo v rámci této kapitoly, avšak z prostorových důvodů to není vhodné, proto tento formulář tvoří *Přílohu č. 1: Ilustrativní formulář kontrolního hlášení*, přičemž se jedná o vzor pro informační účely zveřejněný na stránkách FS ČR. Následovat bude popis jednotlivých částí ilustrativního formuláře KH. Skutečné KH se podává pouze elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (ve formátu XML). Všechny v této kapitole zmíněnými paragrafy se mají na mysli ustanovení ZDPH.

Obecně pro vyplnění KH platí, že základ daně se do KH uvádí buď v haléřích, nebo zaokrouhlený na celé koruny. V KH se neuvádějí měrné jednotky, přičemž při přepočtu cizí měny na koruny je směrodatný kurz ke dni povinnosti přiznat daň. Jestliže jsou v KH plnění náležející do různých režimů, je nutné je rozepsat do příslušných částí KH. Jestliže je dané plnění uskutečňováno na základě tzv. splátkového kalendáře, pak každé dílčí plnění spadá do období, ke kterému náleží.

První částí KH je část identifikační, kde se vyplňují požadované údaje. Je nutno doplnit jakému finančnímu úřadu se KH podává (včetně územního pracoviště), dále identifikovat plátce prostřednictvím DIČ, název právnické osoby, popř. jméno a příjmení fyzické osoby, sídlo/místo pobytu, o jaký druh hlášení se jedná (řádné, následné, opravné). Dále také období, za které se KH podává a datum vyhotovení KH. Nesmí chybět ani kontaktní informace na daného plátce DPH ve formě ID datové schránky, e-mailu nebo telefonu, spolu také s uvedením kontaktní osoby. Nyní již komentář k obsahové části KH, která se skládá ze tří oddílů.

Oddíl A obsahuje plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. V části A.1 jsou uskutečněná zdanitelná plnění

⁵² LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1.5.2016*, s. 80-99.

v režimu přenesené daňové povinnosti, u kterých má povinnost přiznat daň příjemce plnění podle § 92a. Plátce (poskytovatel) zde uvede každé jednotlivé zdanitelné plnění uskutečněné v režimu přenesené daňové povinnosti. Dále uvede DIČ/VAT ID odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, DUZP, základ daně a kód předmětu plnění. Kód předmětu plnění se vybere z nabídky pole a jeho hodnota je v rozmezí 1-21, přičemž pokud bude na jednom daňovém dokladu více plnění spadajících pod různé kódy, je nutno rozepsat každý kód na samostatný řádek.

V části A.2 jsou přijatá zdanitelná plnění, u kterých má povinnost přiznat daň příjemce podle § 108 odst. 1 písm. b), c) a d) (§ 24, § 25). Tuto část tedy vyplní plátce, který pořizuje zboží v tuzemsku z JČS, dále plátce, kterému je poskytnuto osobou neusazenou v tuzemsku plnění s MP v tuzemsku (§ 24), pokud se jedná o dodání zboží, poskytnutí služby podle § 9 až 10d, dodání zboží s instalací a montáží nebo dodání zboží soustavami a sítěmi (plyn, elektřina, teplo nebo chlad). Plátce uvede přijatá zdanitelná plnění do KH za období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň podle § 24 nebo § 25, bez ohledu na to, zda má v daném okamžiku k dispozici daňový doklad. Dále uvede DIČ/VAT ID atd. jako v části A.1.

V části A.3 jsou uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c písm. c) bod 2. Tuto část vyplní plátce, který ve zvláštním režimu pro investiční zlato (§ 92) uskutečnil s MP v tuzemsku pro jiného plátce (nebo neplátce) dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c). Plátce dále uvede DIČ/VAT ID odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění osvobozeného plnění a hodnotu osvobozeného plnění.

V části A.4 jsou uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit. Tuto část vyplňuje plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění (nebo přijímá úplatu) dodání zboží či poskytnutí služby s MP v tuzemsku (§ 13, § 14), kde součet hodnot všech plnění nebo přijatých úplat na daňovém dokladu převyšuje hodnotu 10 000 Kč včetně daně, a to se zahrnutím zvláštních režimů při splnění uvedeného limitu (zvláštní režim pro cestovní službu podle § 89, zvláštní režim pro použité zboží podle § 90) pro plátce, OPD a právnické OND. Ostatní údaje se vyplní obdobně, jako v části A.2, přičemž navíc je nutno doplnit specifikaci kódu režimu plnění (0 – běžné plnění, 1 – § 89, 2 – § 90) a specifikaci opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

V části A.5 jsou ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad. Do jednoho řádku se zde uvádí kumulativně za období, za které se podává KH, souhrn základu daně a daň z uskutečněných zdanitelných plnění (nebo přijatých úplat k) dodání zboží či poskytnutí služby s MP v tuzemsku, a to v členění podle jednotlivých sazeb. Jedná se v podstatě o všechna plnění nebo přijaté úplaty s povinností přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. a), která se neuvádí do části A.4. kontrolního hlášení, vč. např. plnění s MP v tuzemsku pro OPD neusazené v tuzemsku nebo zahraniční osoby, které nemají tuzemské DIČ, případné vlastní doklady o použití (§ 32) nebo opravy příslušných zdanitelných plnění podle § 42 s absolutní hodnotou do 10 000 Kč včetně daně.

Oddíl B obsahuje přijatá zdanitelná plnění s MP v tuzemsku. V části B.1 jsou přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a. Plátce (příjemce) zde uvede každé jednotlivé zdanitelné plnění přijaté v režimu přenesené daňové povinnosti. Dále uvede DIČ/VAT ID odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, DUZP, základ daně a kód předmětu plnění. Kód předmětu plnění se vybere z nabídky a jeho hodnota je v rozmezí 1-21, přičemž pokud bude na jednom daňovém dokladu více plnění spadajících pod různé kódy, je nutno rozepsat každý kód na samostatný řádek.

V části B.2 jsou přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit. Do KH se však neuvádí nárok na odpočet daně podle § 73 odst. 1 písm. b), c) a d). Jedná se především o nárok na odpočet z plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň vykázaných v části A.2 (či B.1) KH. Dále se uvedou obdobné údaje jako v části A.4 avšak s tím, rozdílem, že místo specifikace kódu režimu plnění se specifikuje poměrný nárok na odpočet daně, je-li podle § 75 vykazován. U poměrného nároku na odpočet daně se však do KH uvede pouze ta poměrná část základu daně a k tomu příslušná daň, ze které má plátce nárok na odpočet daně podle § 75 tak, jak uvádí v daňovém přiznání k DPH.

V části B.3 jsou přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně. Do jednoho řádku se zde uvádí kumulativně za období, za které se podává KH, souhrn základu

daně a daň z přijatých zdanitelných plnění dodání zboží či poskytnutí služby s MP v tuzemsku od plátců, a to v členění podle jednotlivých sazeb.

Oddíl C obsahuje kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH. Tato část KH slouží jako orientační kontrola souhrnu dat pro příslušné části souvisejícího daňového přiznání k DPH, přičemž se do ní automatizovaně (při vyplňování formuláře KH k DPH přes Daňový portál FS ČR) načítají hodnoty z vložených dat jednotlivých částí A a B daného KH.⁵³

2.5.4 Příklady

Příklad č. 8: Přijetí služby od OPD k dani se sídlem v EU v KH

Zadání: Společnost THÉTA, s.r.o. je plátcem DPH a přijala dne 18. 10. 2018 službu od slovenské ORD, tedy osoby neusazené v tuzemsku, v celkové hodnotě 100 000 Kč, přičemž částka byla přepočtena z EUR podle příslušných ustanovení ZDPH k datu povinnosti přiznat daň (DPDD) a tato služba podléhá základní sazbě DPH. Posud'te transakci v KH z pohledu společnosti THÉTA.

Řešení: Společnost THÉTA tuto skutečnost zachytí v oddíle A.2 KH, přičemž využije údaje, které má od poskytovatele plnění. Jedná se o číslo daňového dokladu PK001/2018 a identifikaci dodavatele v podobě VAT ID SK123456789. Zachycení této transakce u společnosti THÉTA v KH zobrazuje následující tabulka č. 10.

Tabulka č. 10: Přijetí služby od OPD k dani se sídlem v EU v KH

Oddíl A.2 KH

Číslo řádku	Identifikace dodavatele	Ev. č. daňového dokladu	DPDD	Základ daně 1	Daň 1
1	SK123456789	PK001/2018	18. 10. 2018	100 000	21 000

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 9: Přijetí zdanitelného plnění nad 10 tis. Kč s užitím poměrného koeficientu v KH

Zadání: Společnost IÓTA, s.r.o. je plátcem DPH a 21. 11. 2018 přijala daňový doklad o pořízení osobního automobilu od tuzemského plátce DPH v hodnotě 500 000 Kč a související

⁵³ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení [online].

DPH ve výši 105 000 Kč. Tento automobil bude používán jak pro vykonávání ekonomické činnosti, tak pro osobní účely, přičemž poměr je 80 % pro ekonomickou činnost a 20 % pro osobní účely. Sazba daně vztahující se na tento automobil je 21 %. Posuďte transakci v KH z pohledu společnosti IÓTA.

Řešení: Společnost IÓTA tuto skutečnost zachytí v oddíle B.2 KH, přičemž využije údaje, které má od poskytovatele plnění. Jedná se o číslo daňového dokladu PP001/2018 a DIČ dodavatele CZ123456789. Dále také uvede do KH, že došlo k použití poměru vyplněním slova ANO do příslušné buňky a základ daně a daň budou uvedeny již ve zkrácené výši poměrným koeficientem podle § 75 ZDPH. Zachycení této transakce u společnosti IÓTA v KH zobrazuje následující tabulka č. 11.

Tabulka č. 11: Přijetí zdanitelného plnění nad 10 tis. Kč s užitím poměrného koeficientu v KH
Oddíl B.2 KH

Číslo řádku	Identifikace dodavatele	Ev. č. daňového dokladu	DPDD	Základ daně 1	Daň 1	Použit poměr
1	CZ123456789	PP001/2018	21. 11. 2018	400 000	84 000	ANO

Zdroj: vlastní zpracování

2.6 Elektronická evidence tržeb (EET)

Posledním v této práci rozebíraným nástrojem v boji s daňovými úniky je elektronická evidence tržeb (EET). Ze všech zmiňovaných nástrojů je EET tím nejnovějším a zároveň se nevztahuje pouze na oblast DPH, nýbrž jak již z názvu vyplývá, cílí na evidenci tržeb obecně, tedy i na řádný výběr daní z příjmů (daně z příjmů fyzických a právnických osob). Důvodem zavedení EET je především systematické krácení daňové povinnosti v některých oblastech podnikání v ČR, přičemž podle Českého statistického úřadu dosahují takto nevykázané příjmy přibližně 170 mld. Kč ročně. Díky zavedení EET má tak FS ČR potřebné informace o tom, zda daňový poplatník správně vykazuje své hotovostní tržby a nepodniká na úkor ostatních podnikatelů, aniž by musela provádět cílené daňové kontroly u nepřehledného množství podnikatelů v ČR.⁵⁴

⁵⁴ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Etržby (EET)* [online].

Původním záměrem při přípravě legislativy upravující EET bylo, že by měla navázat na evidenci DPH, avšak toto řešení se ukázalo jako příliš komplikované. Výsledkem toho je, že EET je legislativně upravena v samostatném **zákoně č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb** (dále jen ZoET), a taktéž se v souvislosti s přijetím zákona č. 113/2016 Sb. mění některé související zákony.

2.6.1 Kdo, co a jak se EET eviduje

Subjektem EET, tedy tím, **kdo** je povinen evidovat tržby, je podle § 3 ZoET poplatník daně z příjmů fyzických i právnických osob, nehledě na to, zda je plátcem DPH či nikoliv.

Evidovaná tržba musí podle § 5 ZoET splňovat formální náležitosti, přičemž je splňuje platba, která je uskutečněna:

- v hotovosti – mince a bankovky nehledě na měnu,
- šekem nebo směnkou – evidence tržeb probíhá již při přijetí šeku nebo směnky, nehledě na okamžik jejich výměny za peníze,
- v jiných formách, které mají charakter obdobný předchozím formám, které nahrazují platbu – jedná se např. o bitcoiny, dárkově karty, žetony nahrazující měnu, přednabitou peněženku nebo čipovou kartu,
- započtením kauce nebo obdobné jistoty, složené některým z předchozích způsobů platby – týká se zejména tzv. vratných kaucí, které jsou skládány jako jistota např. za užívání věcí, přičemž kauce není předmětem ZoET, ale případný nárok na uspokojení z této kauce ve formě započtení a vrácení zbytku částky již předmětem ZoET je.

V této souvislosti je nutno zdůraznit, že v původním znění ZoET byly předmětem EET také platby kartou, ale na základě nálezu Ústavního soudu (dále jen ÚS) č. 8/2018 Sb. se již tržby placené kartou evidovat nemusí. Nemusí se ani evidovat např. různé formy zápočtu pohledávek a barterové obchody (výměna zboží/služby za zboží/službu).

Pro účely evidence tržeb se odhlíží od okamžiku účetního zachycení a rozhodující je okamžik reálného majetkového toku. Podle § 6 odst. 2 jsou příjmy u poplatníka, který je účetní jednotkou, příjmy podle zákona o daních z příjmů, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou. V podstatě jde tedy o to, že účetní jednotka musí zaevidovat přijatou tržbu nehledě na to, jakým způsobem o ní bude účtovat (např. i při zaúčtování na účet příjmy příštích

období). Plátce DPH taktéž musí evidovat tržbu nehledě na to, zda v daném okamžiku ví či neví, zda daná tržba podléhá DPH podle ZPDH.⁵⁵

U tržeb z podnikání uvádí § 6 odst. 1 ZoET, že **rozhodným příjmem** se pro účely evidence tržeb rozumí příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním. Nezáleží tedy na tom, na základě jakého oprávnění poplatník podniká. Dokonce ZoET ani nezkoumá, zda poplatník příslušným oprávněním disponuje, či nikoli (podniká tzv. načerno), přičemž jde skutečně o to, zda poplatník danou činnost vykonává samostatně, na vlastní účet a odpovědnost podle § 420 NOZ.

Příjmy, jejichž přijetí nesouvisí s podnikáním poplatníka, se nepovažují za evidovanou tržbu a EET **nepodléhají**. Jedná se např. o:

- příjmy fyzických osob z poskytnutí nebo užití práv průmyslového a duševního vlastnictví,
- příjmy, které jsou příjmem z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP), přičemž ne vždy je snadné rozhodnout, zda se jedná o příjmy z nájmu, nebo např. o ubytovací služby podle § 7 ZDP, které už by evidenci tržeb podléhaly,
- nahodilé příjmy podle § 10 ZDP - prodej soukromého majetku, přebytků ze zahrádky, ledaže jde drobný zemědělec prodat tyto přebytky např. na farmářské trhy, pak už tyto tržby EET podléhají,
- ojedinělý příjem z hlediska obvykle přijímaných tržeb – někdy je složité určit, zda daný příjem do této kategorie patří, přičemž rozhodujícím hlediskem by měla být jednorázovost a ojedinělost tohoto příjmu.

Co se týče samotného obsahu evidenční povinnosti, je důležité nejdříve rozhodnout, zda platba splňuje definici evidované tržby a zakládá rozhodný příjem podle výše zmíněných paragrafů. Povinnost evidovat tržbu při uskutečnění evidované tržby podle § 18 a násl. ZoET znamená, že poplatník může evidovat tržbu a vystavit účtenku kdykoliv před uskutečněním obdržené tržby a nejpozději v okamžiku uskutečnění tržby, tedy spolu s fyzickým přijetím platby. Podle metodického pokynu k ZoET č. 119930/16/7100-10114-109736 nesmí poplatník vystavit účtenku mimo sféru zákazníka a v případě fyzické přítomnosti zákazníka je poplatník povinen účtenku umístit tak, aby ji mohl zákazník převzít, i přestože **zákazník nemá povinnost**

⁵⁵ LEDVINKOVÁ, Jana, KUNES, Zdeněk a VONDRÁK, Jan. *Abeceda DPH*, s. 321-323.

vystavenou účtenku převzít. ZoET však samotný způsob předání účtenky neupravuje, tudíž lze účtenku vystavit i elektronicky např. formou zaslání e-mailu zákazníkovi, čímž touto účtenkou může disponovat. Jedná se například o situace, kdy zákazník kupuje software na internetu a k fyzickému kontaktu s prodejcem (poplatníkem) nedochází.⁵⁶

Rozsah poplatníkem povinně zasílaných údajů o evidované tržbě datovou zprávou upravuje § 19 odst. 1 ZoET a jsou jimi:

- DIČ poplatníka,
- označení provozovny, ve které se uskutečňuje tržba,
- označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- pořadové číslo účtenky,
- datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- celková částka tržby,
- bezpečnostní kód poplatníka,
- podpisový kód poplatníka,
- údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

Mimo výše zmíněných údajů může poplatník zaslat podle § 19 odst. 2 ZoET také následující údaje:

- celkovou částku plateb určených k následnému čerpání nebo zúčtování,
- celkovou částku plateb, které jsou následným čerpáním nebo zúčtováním platby,
- DIČ poplatníka, který pověřil evidováním této tržby poplatníka, který tržbu eviduje,
- základ DPH a daň podle sazeb DPH,
- celkovou částku v režimu DPH pro cestovní službu,
- celkovou částku v režimu DPH pro prodej použitého zboží.

Jestliže je poplatník také plátcem DPH, pak jsou pro něj poslední 3 zmíněné údaje povinné. Pokud plátce DPH neví, zda daná tržba podléhá DPH, či nikoliv, má přednostně povinnost tržbu evidovat, nehledě na to, zda v dané tržbě bude DPH. To se týká především částečných plateb za přijaté zálohy a vystavené faktury, u kterých plátce neví například ani příslušnou sazbu DPH.

⁵⁶ DUŠEK, Jiří. *Elektronická evidence tržeb: v přehledech*.

Poplatník konkrétně zasílá tyto údaje v následujícím členění:

- celková částka plnění osvobozených od DPH,
- ostatní plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet, přičemž se jedná o plnění na řádcích 20-26 daňového přiznání k DPH (např. dodání zboží do JČS, poskytnutí služeb s MP v JČS, vývoz zboží, zasílání zboží do JČS, režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a ZDPH)
- plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně vstupující do řádku 50 v daňovém přiznání k DPH.

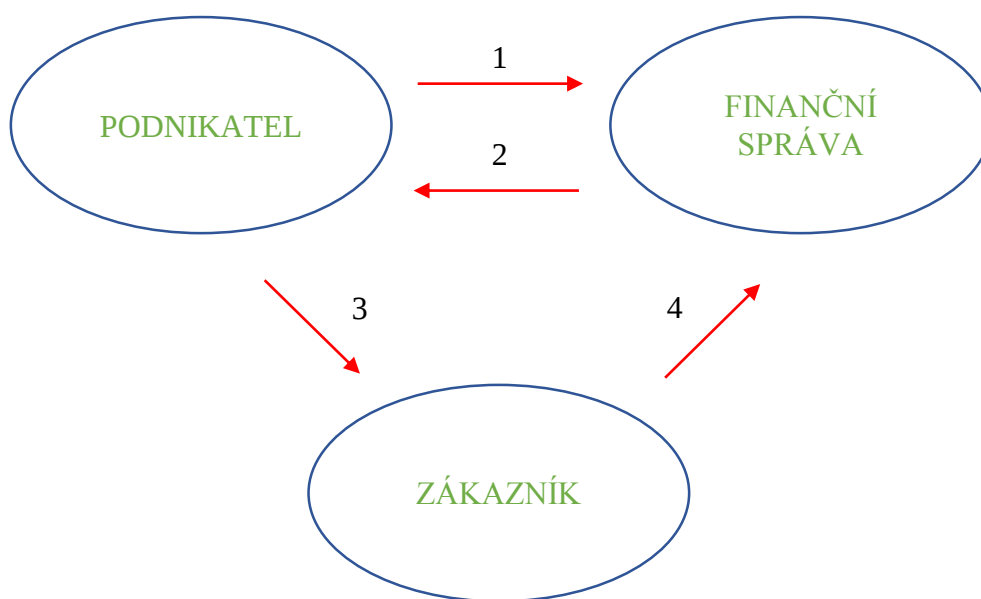
Dále také zasílá celkový základ daně a celkovou DPH v členění podle jednotlivých sazeb, celkovou částku v režimu DPH pro cestovní službu podle § 89 ZDPH a celkovou částku v režimu DPH pro prodej použitého zboží se základní sazbou, první sníženou sazbou a druhou sníženou sazbou.⁵⁷

Jestliže by se měly evidovat tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou, přičemž tyto tržby stanoví nařízením vláda, pak podle § 10 ZoET se tyto tržby evidují v tzv. zjednodušeném režimu. Ve zjednodušeném režimu se mohou evidovat taktéž tržby z prodeje zboží a služeb na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob podle ZDPH. O povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu žádá poplatník podle ustanovení § 11 ZoET. Při plnění evidenční povinnosti ve zjednodušeném režimu postupuje poplatník obdobně, jako při plnění evidenční povinnosti v běžném režimu s tím, že podle § 23 ZoET je povinen údaje o evidované tržbě zaslat datovou zprávou správci daně nejpozději do 5 dnů od uskutečnění evidované tržby.

§ 12 ZoET uvádí mnoho případů, kdy jsou tržby vyloučeny z evidence tržeb. Jedná se například o tržby státu, České národní banky, územně samosprávných celků, bank, pojišťoven, tržby z osobní železniční dopravy, tržby z poštovních služeb, tržby z provozování veřejných toalet, tržby ze vztahu souvisejícího s pracovněprávním nebo obdobným vztahem nebo tržby ze stravování a ubytování žáků a studentů poskytované školou. Následující schéma č. 13 zobrazuje princip fungování EET v základním, tedy on-line režimu:

⁵⁷ LEDVINKOVÁ, Jana, KUNEŠ, Zdeněk a VONDRÁK, Jan. *Abeceda DPH*, s. 325-327.

Schéma č. 13: Princip fungování EET v on-line režimu



Zdroj: Etržby.cz, vlastní úprava

Nejdříve podnikatel zašle prostřednictvím internetu datovou zprávu o proběhlé transakci ve formátu XML do systému FS ČR. Následně je ze systému FS ČR zasláno potvrzení o přijetí transakce, které obsahuje tzv. fiskální identifikační kód (viz následující kapitola). Dále podnikatel vystaví zákazníkovi účtenku, jež obsahuje tentýž fiskální identifikační kód, který podnikatel obdržel ze systému FS ČR. Dodatečně si může zákazník ověřit svoji účtenku na Daňovém portále FS ČR.

2.6.2 Problémy související s EET

Ohledně vlastního vystavení **účtenky** je vhodné podotknout, že pojem účtenka je definován pouze v ZoET, a to v § 20, nikde jinde se tento pojem nevyskytuje. Z toho vyplývá, že údaje uvedené v § 20 jsou tím minimem, který by měl každý doklad takového typu obsahovat. Mimo to však musí poplatník respektovat i ustanovení zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitelů a zákon č. 455/1992 Sb., o živnostenském podnikání, které stanovují specifické požadavky na vystavený doklad. Pro poplatníka je tedy vhodné, aby vystavoval jeden doklad (účtenku), jenž bude splňovat požadavky všech relevantních zákonů.

Podle § 20 ZoET je povinen poplatník uvádět na účtence minimálně tyto údaje:

- **fiskální identifikační kód (FIK)** – jednoznačný identifikátor generovaný společným technickým zařízením správce daně, kód tvoří 39 znaků, potvrzuje zaevidování tržby v EET a je unikátní pro každou datovou zprávu,
- označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,
- pořadové číslo účtenky,
- datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- celkovou částku tržby,
- **bezpečnostní kód poplatníka (BKP)** – 44 znakový kód vytvořený poplatníkem identifikující jednoznačnou vazbu mezi poplatníkem a účtenkou,
- údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu – pokud je účtenka vydávána při evidenci tržby ve zjednodušeném režimu nebo dojde z důvodu technické chyby k dočasnému výpadku připojení a poplatník neobdržel potvrzení o zaevidování tržby ve formě FIKu, pak musí účtenka obsahovat namísto FIKu tzv. **podpisový kód poplatníka (PKP)**, který je ochranným prvkem a prokazuje povinnost subjektu za vystavení účtenky.⁵⁸

Údaje uvedené na účtence musí odpovídat údajům zaslaným poplatníkem v datové správě správci daně. FIK musí odpovídat údajům zaslanému v potvrzení správce daně o přijetí datové zprávy. ZoET nestanovuje pevné pořadí údajů na účtence, avšak měly by být jednoznačně identifikovatelné a čitelné. Na účtence nemusí poplatník uvádět svoje DIČ, ledaže slouží účtenka zároveň jako daňový doklad k DPH.

Je na místě připomenout, že na rozdíl od jiných států, u nás zákazník povinnost převzít účtenku nemá. Z toho důvodu ZoET obsahuje v § 35 ustanovení o tzv. **účtenkové loterii**, která má motivovat zákazníky k tomu, aby účtenky brali a následně je zaregistrovali do této loterie, přičemž čím více účtenek zákazník zaregistruje, tím větší šanci na výhru má. V účtenkové loterii se hraje o věcné nebo peněžní ceny, které jsou financovány ze státního rozpočtu.

Co se týče **měny** uváděné v evidenci tržeb, v zákoně není nikde přímo stanoveno, že se musí jednat o zasílání údajů v české měně, tedy české koruně. Na stránkách FS ČR je však uvedeno, že údaje nelze zasílat jinak než v české měně. Zákon se také nezmiňuje o tom, jaký

⁵⁸ DUŠEK, Jiří. *Elektronická evidence tržeb: v přehledech*.

má poplatník použít **kurz**. Může tedy dojít k tomu, že údaje uvedené v EET se budou lišit od těch, které jsou uvedeny v účetnictví daného subjektu, a to právě kvůli použití odlišného kurzu. Na webu www.etrzby.cz je pouze uvedeno, že v případě uskutečnění platby v cizí měně je pro uvedení částky v českých korunách použit kurz deklarovaný poplatníkem k danému okamžiku.

Storna a opravy evidovaných tržeb upravuje § 7 ZoET, který říká, že dojde-li k vrácení evidované tržby nebo provádí-li se její opravy, použijí se ustanovení týkající se evidence tržeb obdobně s tím rozdílem, že je tato tržba evidována jako záporná. Jestliže tedy zákazník vrací evidovanou tržbu např. v hotovosti, je poplatník povinen takovou transakci zaevidovat ihned. V praxi se jedná například o vrácení zboží bez udání důvodu nebo z důvodu uznání reklamace. Zasláné údaje o provedeném stornu či opravě nejsou nijak spojeny s původní evidovanou tržbou, což je rozdíl oproti dobropisu DPH, který je vázán na původní doklad.⁵⁹

Část čtvrtá ZoET pojednává o **přestupcích** proti EET, přičemž podle § 28 lze fyzické nebo právnické osobě, která se dopustí přestupku tím, že závažným způsobem úmyslně ztíží nebo zmaří evidenci tržeb, udělit pokutu až do výše 500 000 Kč. Stejnou pokutu lze uložit podle § 29 ZoET také právnické nebo fyzické osobě, která nezašle datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně a nevystaví účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Pokutu do výše 50 000 Kč lze uložit fyzické nebo právnické osobě, která neumístí informační oznámení podle § 25 ZoET a také osobě, která nezachází s autentizačními údaji nebo certifikátem pro evidenci tržeb tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.

Při zvlášť závažném porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky ze strany poplatníka může správce daně využít ustanovení § 31 ZoET, na základě něhož lze dokonce uzavřít provozovnu nebo pozastavit výkon činnosti, při které dochází k neevidování tržeb. Jestliže pominou důvody, pro které bylo toto opatření nařízeno, dojde ke zrušení tohoto opatření bez zbytečného odkladu.

2.6.3 Současný stav EET

14. 11. 2017 bylo vydáno první nařízení vlády související s EET, konkrétně nařízení č. 376/2017, které rozšiřuje oblast činností, jež jsou osvobozeny od povinnosti evidovat tržby. Týká se to nevidomých a hluchoslepých podnikatelů, kteří v současnosti s praktických důvodů

⁵⁹ LEDVINKOVÁ, Jana, KUNES, Zdeněk a VONDRÁK, Jan. *Abeceda DPH*, s. 329-332.

nejdou schopni evidovat tržbu, pokud ji přijímají sami. Dále se to týká prodeje sladkovodních ryb, pokud probíhá v místě, kde se neprodává žádné jiné zboží v období od 14. do 24. 12. Tato výjimka je však časově omezena, a to do roku 2019.⁶⁰

V prosinci 2017 do problematiky EET zasáhl také Ústavní soud (ÚS), který rozhodoval o tom, zda je ZoET protiústavní, jak tvrdili někteří poslanci v jejich stížnosti. ÚS rozhodl, že ZoET jako celek je legitimním nástrojem ke kontrole daňových povinností a správě daní, avšak zrušil některá jeho ustanovení.⁶¹ ÚS svým rozhodnutím zrušil 3 paragrafy (§ 10, 12 a 37) ZoET, které zmocňovaly vládu ke svévolnému udělování výjimek z EET, čímž vláda v podstatě rozhodovala, pro koho EET bude platit a pro koho nikoli.

Výsledkem rozhodnutí ÚS došlo tedy ke zrušení 3. a 4. fáze (vlny) náběhu EET, protože ty v podstatě představují výjimky, na které ÚS poukazoval ve svém nálezu. EET tak v současnosti zůstává povinná pouze ubytovací a stravovací služby z 1. fáze a pro maloobchod a maloobchod z 2. fáze. Podle důvodové zprávy však k největším únikům na tržbách dochází spíše ve stavebnictví, na které se EET zatím nevztahuje. ÚS dále zrušil povinnost evidovat tržby u plateb kartou a jiných bezhotovostních plateb, přičemž zdůraznil, že takové platby jsou již dostatečně evidované bankou, a tudíž není třeba je evidovat skrze EET.

ÚS od 1. 3. 2018 také zrušil povinnost zveřejňovat DIČ na účtence. Podle kritiků to totiž zasahovalo do soukromí podnikajících fyzických osob, neboť v jejich případě je DIČ tvořeno rodným číslem, a tak se tento citlivý údaj o poplatníkovi dostal do rukou řadového zákazníka. Plátcí DPH však musí svoje DIČ na daňových dokladech uvádět i nadále.⁶²

Na základě dříve schváleného harmonogramu se měli do EET od března 2018 v rámci 3. fáze zapojit prodejci občerstvení bez zázemí pro hosty (stravování bez stravovací služby), taxikáři a tzv. svobodná povolání (např. lékaři, advokáti nebo účetní). Od června 2018 se měli v rámci 4. fáze do EET zapojit řemeslníci a poskytovatelé dalších služeb. Výsledkem rozhodnutí ÚS však došlo ke zmíněnému zrušení, a tak bylo úkolem MF ČR připravit novelu zákona.

⁶⁰ ETRŽBY.CZ. *Vánoční kapři se mohou prodávat bez evidence, výjimku dostali i nevidomí podnikatelé* [online].

⁶¹ ETRŽBY.CZ. *Stanovisko Ministerstva financí k rozhodnutí Ústavního soudu* [online].

⁶² LEDVINKOVÁ, Jana, KUNEŠ, Zdeněk a VONDRÁK, Jan. *Abeceda DPH*, s. 332-333.

V červnu 2018 vláda schválila MF ČR předložený návrh novely ZoET, který upravuje náběh 3. a 4. fáze EET, dále přináší nejmenším podnikatelům možnost evidovat své tržby off-line, a také významným způsobem snižuje DPH na vodné, stočné a stravovací i odborné služby. Podle ministryně financí Aleny Schillerové začnou podnikatelé spadající do těchto fází evidovat tržby společně v jedné vlně, která by měla být spuštěna 6 měsíců po platnosti zákona. Přesný termín však závisí na délce legislativního procesu.

V rámci řešení evidence tržeb u malých podnikatelů byla vypracována varianta zvláštního režimu evidence tržeb, ve které bude podnikatel vydávat účtenky z předtištěného bloku, který si vyzvedne na finančním úřadě. Jednou za čtvrt roku zašle speciální formulář s údaji o výši tržeb a počtu vydaných a případně stornovaných účtenek na finanční úřad. Tento způsob evidence představuje řešení, kdy si v případě zájmu nebudou muset nejmenší podnikatelé pořizovat elektronické zařízení s on-line přístupem a postupovat tak, jak činili dosud. Nejedná se tak o formu osvobození, nýbrž o jeho zjednodušení prostřednictvím off-line modelu.

Aby však podnikatel mohl evidovat tržby v tomto režimu, musí splnit následující podmínky, na kterých se shodlo MF ČR se zástupci podnikatelů:

- je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, nebo je poskytovatelem zdravotních služeb hrazených z veřejného zdravotního pojištění bez ohledu na právní formu,
- není plátcem DPH,
- má maximálně 2 zaměstnance,
- výše jeho hotovostních příjmů z evidovaných tržeb v každých 12 po sobě jdoucích kalendářních měsících nepřesáhne 200 000 Kč.

Podle MF ČR se stanovené podmínky pro získání off-line režimu mohou vztahovat až na 340 tis. subjektů, přičemž se předpokládá, že počet podnikatelů, kteří se takto rozhodnou, bude mnohem menší. EET totiž podnikatelům přináší i výhody ohledně detailnějších dat o vstupech a výstupech, zboží, majetku a také může odhalit případná podvodná jednání ze strany zaměstnanců. Samotný provoz EET je plně automatický a mimo několika tisícových pořizovacích nákladů na pokladní zařízení v podstatě nic nestojí. I tyto pořizovací náklady zcela pokrývá speciální sleva na dani. Tato sleva na dani byla rozhodujícím faktorem pro stanovení hranice 200 tis. příjmů, neboť při překročení této hranice mohl poplatník uplatnit slevu v plné výši. Podnikatelé, kteří měli menší příjmy, na tuto hranici nedosáhli, a museli tak evidovat tržby i v situaci, kdy na pořízení pokladního zařízení nemohli uplatnit plnou hodnotu slevy. Podle

novely ZoET již tyto subjekty budou moci využít off-line režim a nebudou tak muset pokladní zařízení pořizovat.⁶³

2.6.4 Příklady

Příklad č. 10: Příležitostný prodej a EET

Zadání: Rybářský spolek KAPPA sdružuje fyzické osoby, které se zabývají výlučně prodejem vánočních kaprů před vánoci, v období od 14. do 24. 12. I přestože každý rok prodávají pouze v tomto období, musí se v podstatě přes celý rok starat o svůj chov ryb, a tak je to pro většinu členů tohoto spolku jejich jediný zdroj obživy. Rozhodněte, zda prodej těchto kaprů bude podléhat EET.

Řešení: Zprvu se může zdát, že pro členy spolku KAPPA je tento prodej vánočních kaprů pouze nahodilým příjmem podle § 10 ZDP, neboť samotnou prodejní činnost vykonávají maximálně pouze 10 dní v roce, avšak z jejich úhlu pohledu se jedná spíše o hlavní výdělečnou činnost nežli o příležitostný prodej přebytků, protože se přece o svůj chov musí starat v podstatě celý rok. Podle této logiky by tedy tato činnost EET podléhala. To by však nesmělo být vydáno nařízení vlády č. 376/2017, díky kterému je prodej sladkovodních ryb od 14. do 24. 12., který probíhá v místě, kde se neprodává žádné jiné zboží, osvobozen od povinnosti evidovat tržby, přičemž tato výjimka se vztahuje na rok 2018 a možná také rok 2019. Díky tomuto nařízení vlády tak tento prodej EET podléhat nebude, alespoň ne v roce 2018. Zda zůstane tento druh prodeje osvobozen i pro následující rok 2019 závisí na dalším vývoji.

Příklad č. 11: Porušení povinností při EET

Zadání: Společnost LAMBDA, s.r.o. je plátcem DPH a zabývá se prodejem oblečení pocházejícího z Vietnamu. Uplatňuje politiku nízkých cen a proto si jí postupně zákazníci tak oblíbily, že si v podstatě vybudovala monopolní postavení v dané spádové oblasti, čímž ji však také vznikla povinnost registrovat se k DPH. Jednatel a zároveň zaměstnanec společnosti pan Poctivý však umí spíše prodávat svoje zboží nežli plnit administrativní povinnosti uložené zákony. Povinnost evidovat tržby je tak pro něj pouze další nesmysl, kterým správce daně akorát otravuje společnost LAMBDA a nenechá ji dělat to, co umí, tedy prodávat, přičemž tento postoj uplatňuje pan Poctivý zejména v souvislosti s praktickým plněním povinností vyplývajících ze ZoET.

⁶³ ETRŽBY.CZ. Vláda schválila start další fáze EET či možnost off-line režimu pro nejmenší podnikatele [online].

Pan Poctivý denní tržby většinou eviduje až jednorázově po konci otevírací doby, protože mu to výrazně šetří čas a domnívá se tedy, že jejich evidování běžným způsobem by mu zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, proto se prý na něj vztahuje tzv. zjednodušený režim evidence. Zákazníkům nevystavuje účtenky, neboť z jeho několikaletých zkušeností si je zákazníci stejně většinou neberou, a on chce tak alespoň přispět k ochraně lesního bohatství. Co se týče zasílaných údajů o evidované tržbě, tak se mu občas stane, že vystaví 2 účtenky se stejným pořadovým číslem, ale on si s tím moc hlavu neláme, i mistr tesař se prý někdy utne. Jakožto plátce DPH také zasílá údaje o základu daně a použité sazbě daně, avšak v daních se moc nevyzná, a tak použitou sazbu daně převážně odhaduje. Dojde-li k vrácení nějakého zboží zákazníkem, postupuje pan Poctivý obdobně, jako u běžného prodeje zboží, tedy tuto platbu zaeviduje až po konci otevírací doby. Zhodnoťte, co dělá společnost LAMBDA, resp. pan Poctivý, špatně z pohledu EET a navrhněte případné sankce.

Řešení: Společnost LAMBDA porušuje povinnosti související s EET hned v několika ohledech. Tím, že Pan Poctivý eviduje tržby až jednorázově na konci otevírací doby, porušuje základní princip EET podle § 18 a násl. ZoET stanovující, že poplatník může evidovat tržbu a vystavit účtenku kdykoliv před uskutečněním obdržené tržby a nejpozději v okamžiku uskutečnění tržby, tedy spolu s fyzickým přijetím platby. Jeho představa, že se na něj vztahuje tzv. zjednodušený režim evidence, je taktéž mylná, neboť se musí jednat o tržby z prodeje stanovené v § 10 ZoET nebo musí poplatník o povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu zažádat podle ustanovení § 11 ZoET, což pan Poctivý neudělal. Fakt, že zákazníci si účtenky stejně neberou, ho neopravňuje k tomu, aby jim účtenky nevydával, protože podle metodického pokynu k ZoET je poplatník v případě fyzické přítomnosti zákazníka povinen účtenku umístit tak, aby ji mohl zákazník převzít, i přestože zákazník ji převzít nemusí. Nepřípustné je taktéž to, že občas dojde k vystavení 2 účtenek se stejným pořadovým číslem, které je povinnou součástí zprávy o evidované tržbě podle § 19 ZoET. Jeho neznalost v daňové oblasti ho neomlouvá v případě použití špatné sazby daně, neboť může využít služeb daňového poradce tak, jak činí jeho konkurenti. V případě vrácení zboží zákazníkem opět postupuje pan Poctivý špatně, protože § 7 ZoET říká, že dojde-li k vrácení evidované tržby nebo provádí-li se její opravy, použijí se ustanovení týkající se evidence tržeb obdobně s tím rozdílem, že je tato tržba evidována jako záporná.

Po zhodnocení výše uvedeného lze usuzovat, že správce daně by společnosti LAMBDA přinejmenším uložil pokutu až do výše 500 000 Kč pro porušení ustanovení § 29 odst. 1 písm.

a) a b) ZoET, ale pravděpodobně by se správce daně rozhodl použít dokonce opatření k vynucení nápravy podle § 31 ZoET, neboť LAMBDA závažně porušuje povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě a vydávat účtenky, proto by správce daně vydal rozhodnutí o uzavření provozovny. V okamžiku, kdy by pominuly důvody pro toto opatření, tedy když by pan Pochivý dostal svému jménu a začal se chovat poctivě ohledně evidence tržeb, by došlo ke zrušení opatření bez zbytečného odkladu.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zpracovat stručný výklad o dani z přidané hodnoty v českém prostředí a dále za použití těchto znalostí vysvětlit složitější problémy v oblasti daně z přidané hodnoty, přičemž vybranými problémy byly daňové úniky a aktuální nástroje na jejich snížení v České republice. Kde to bylo relevantní, tam byly nastíněny také účetní souvislosti těchto problémů. Dle mého názoru byl cíl práce splněn, a proto je vhodné shrnout podstatné skutečnosti, které vyplývají z této diplomové práce.

Daň z přidané hodnoty je dozajista jednou z nejsložitějších daní v rámci daňového systému České republiky. Je tomu tak nejen proto, že se jedná o daň mezinárodní (podléhá harmonizaci na úrovni Evropské unie), ale také tím, že ve spoustě případů ani zákon o dani z přidané hodnoty sám o sobě nestačí k vyřešení složitých daňových problémů v praxi, nýbrž je zapotřebí vzít v potaz i další prameny daňového práva jako daňový řád, judikáty Evropského soudního dvora nebo judikáty Nejvyššího správního soudu. I přestože lze říci, že v současné době již bylo dosaženo harmonizace systému daně z přidané hodnoty napříč členskými státy Evropské unie, daňové sazby byly harmonizovány pouze částečně, a to v podobě minimálních hranic pro jednotlivé sazby, tudíž je i nadále upřednostňován spíše princip země určení oproti principu země původu.

U výběru daně z přidané hodnoty byly vysvětleny 2 základní režimy, a to standardní režim a režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge). Při použití standardního režimu má daňový subjekt při prodeji povinnost zdanit vytvořenou produkci na výstupu, avšak zároveň má také právo na odečtení daně z přidané hodnoty na vstupu, přičemž při použití režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost odvést daň na výstupu stejný subjekt, který má nárok na odpočet daně na vstupu. Nehledě na použitý režim výběru daně z přidané hodnoty zůstává daňová povinnost stejná, avšak oproti standardnímu režimu režim přenesené daňové povinnosti zamezuje riziku, že by odběratel nárokoval odpočet daně na vstupu a zároveň by dodavatel daň na výstupu neodvedl.

Co se týče zachycení daně z přidané hodnoty v účetnictví, je nutné dodržovat standardní právní normy upravující účetnictví, tedy zákon o účetnictví, vyhlášku č. 500/2002 Sb. nebo České účetní standardy. Samotné účetní zachycení daně není nijak složité, liší se však podle

toho, zda se jedná o standardní režim nebo o režim přenesené daňové povinnosti. Při použití standardního režimu účtuje o dani jak poskytovatel, tak příjemce zdanitelného plnění, avšak při režimu přenesené daňové povinnosti účtuje o dani pouze příjemce plnění.

V kapitole o daňových únicích byly popsány nejčastější způsoby, jakými cestami k únikům na dani z přidané hodnoty dochází. Jedná se zejména o krácení tržeb, nesprávné nebo fingované uplatnění osvobození od daně, uplatnění nároku na odpočet daně u fiktivně přijatého plnění a tvorbu podvodných řetězců firem s cílem získat nadměrný odpočet daně. Byl zde popsán také nejvyužívanější způsob měření úniků na dani z přidané hodnoty pomocí tzv. VAT gapu, přičemž pozitivní je, že v České republice meziročně dochází k jeho poklesu jak v absolutní, tak i v relativním vyjádření. Dále byl popsán princip fungování tzv. kolotočových podvodů, které tvoří až 1/3 celkového VAT gapu, a které mohou být zcela eliminovány použitím režimu přenesení daňové povinnosti u tuzemských plnění.

Další kapitola se věnovala použití režimu reverse charge u intrakomunitárních plnění, a to ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu, dovozu zboží ze zahraničí a poskytnutí služby do jiného členského státu. Bylo uvedeno, že primárním úkolem u těchto plnění je stanovit místo plnění a následně rozhodnout, kde dojde k samotnému odvodu daně a kdo daň odvede. Prostor byl věnován také návrhu zavedení tzv. všeobecného reverse charge, který by mohl nahradit dosud převládající standardní režim výběru daně. Počátkem října 2018 došlo ke shodě napříč členskými státy Evropské unie a státům bude umožněno použít všeobecný reverse charge zejména v boji s daňovými úniky, požádají-li o to a nebude-li Evropská komise proti. Nutno však dodat, že by se mělo jednat pouze o dočasné opatření do doby, než dojde k zavedení tzv. definitivního systému daně z přidané hodnoty, jehož podoba však ještě zdaleka není jasná.

Kapitola o přenesení daňové povinnosti se v podstatě věnovala stejné problematice, jako kapitola o reverse charge, avšak s tím rozdílem, že zde byla uvedena konkrétní plnění v rozdělení na tzv. trvalé a dočasné použití, na která se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti v České republice již v současné době.

Další kapitola souhrnně nazvaná nespolehlivý plátcce v podstatě obsahovala několik problematik. Nejdříve byl vysvětlen status nespolehlivého plátce jako plátce daně z přidané hodnoty, který v minulosti závažně porušil své povinnosti při správě daně, a následně také status nespolehlivé osoby, která je vymezena obdobným způsobem, ale není plátcem daně. Ve vztahu

k institutu nespolehlivého plátce bylo uvedeno, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň dodavatelem, který je označen za nespolehlivého plátce. Ve skutečnosti však za nezaplacenou daň ručí například i v případě, že věděl nebo vědět měl a mohl, že poskytovatel plnění úmyslně daň nezaplatí, což se ale v praxi těžko prokazuje. Byl zmíněn také institut zajišťovacího příkazu jako nejúčinnějšího, ale také nejkontroverznějšího nástroje správce daně proti daňovým únikům. I kvůli špatné praxi zajišťovacích příkazů se dle mého názoru vzdal svého místa šéf Finanční správy České republiky Martin Janeček.

Jako další nástroj proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty bylo zmíněno kontrolní hlášení, které funguje jako specifická kontrola vykazování daně z přidané hodnoty mezi daňovými subjekty, čímž lze spolu s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob, kteří se podílejí na daňovém úniku. V souvislosti s kontrolním hlášením je zejména důležité zdůraznit, že sankce za porušení konkrétních povinností se mohou pohybovat v rozmezí 1 tis. až 500 tis. Kč, a tudíž by daňové subjekty měly podávat kontrolní hlášení řádně a včas.

Posledním popisovaným nástrojem je elektronická evidence tržeb, jejíž příčinou zavedení je především systematické krácení daní (nejen daně z přidané hodnoty) v některých oblastech podnikání v České republice, přičemž jeho zavedením mělo dojít k narovnání podmínek v podnikatelském prostředí. Z mého pohledu však elektronická evidence tržeb kvůli svému postupnému (nikoli jednorázovému) zavádění do jednotlivých oblastí podnikání a hlavně kvůli výjimkám (viz vánoční kapři) bude spíše prohlubovat nerovnosti napříč sférami podnikání, alespoň do té doby, než se bude elektronická evidence tržeb vztahovat na všechny tyto sféry.

Závěrem je třeba uvést, že každý ze zmíněných nástrojů plní specifickou úlohu v zabránění daňovým únikům na dani z přidané hodnoty a použití všech těchto nástrojů současně, jak je tomu v případě České republiky, výrazně zvyšuje pravděpodobnost výběru daně a potenciálně tím snižuje VAT gap. Použití všeobecného reverse charge může eliminovat kolotočové podvody, přičemž kontrolu posledního článku distribučního řetězce zajišťuje kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb. Zmíněné nástroje doplňuje institut zajišťovacího příkazu, který působí jako pojistka v případě, že daňový subjekt zamýšlí daň nezaplatit ještě před jejím stanovením.

Seznam použitých zdrojů

Knižní zdroje

- BÁRTA, Jan. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3. rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-523-4.
- DUŠEK, Jiří. *Elektronická evidence tržeb: v přehledech*. Aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0422-2.
- GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 7., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5838-1.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 8. aktualizované a přepracované vydání. Praha: VOX, 2017. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-87480-56-4.
- LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1.5.2016*. 11. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-021-8.
- LEDVINKOVÁ, Jana, KUNEŠ, Zdeněk a VONDRÁK, Jan. *Abeceda DPH*. 3. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-868-0.
- *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. ISBN 978-80-7552-051-7.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-695-0.
- PITNER, Ladislav a BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 7. 2017*. 11. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-089-8.
- SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4.
- SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2015*. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5418-5.

- SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Co nenajdete v zákoně o DPH*. 3. aktualiz., rozš. vyd. Praha: VOX, 2002. Ekonomie (VOX). ISBN 80-86324-21-4.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 9788087480441.

Právní předpisy

- České účetní standardy pro podnikatele
- Vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích
- Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Internetové zdroje

- Aktuálně.cz. *Babišovi se splnil sen: EU umožní zemím používat daňový systém, který prosazuje* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/babisovi-se-splnil-sen-eu-umozni-zemim-pouzivat-danovy-syste/r~24151334c61f11e8a4d90cc47ab5f122/?redirected=1543416784>
- CEBRE. *Reverse charge nebo „one stop shop“? Komise má jasno* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://cebre.cz/publikace/tiskove-zpravy/reverse-charge-nebo-one-stop-shop-komise-ma-jasno>
- Česká televize. *Reverse charge zřejmě bude, ministři financí EU souhlasí* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2610536-reverse-charge-bude-ministri-financi-eu-souhlasí>
- Ec.europa.eu. *DPH – pravidla a sazby* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_cs.htm
- Ec.europa.eu. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf

- Echo24.cz. *Kritizované zajišťovány se státu prodraží. Nahradit by je mohl zajišťovací dozor* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://echo24.cz/a/SEZJB/kritizovane-zajistovaky-se-statu-prodrazi-nahradit-by-je-mohl-zajistovaci-dozor>
- Ekonom.cz. *Zajišťovací příkaz: Zajišťovací příkaz zlikviduje firmu za den. Na obranu tak zbývá jen pár hodin* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://ekonom.ihned.cz/c1-66160290-zajistovaci-prikaz-zlikviduje-firmu-za-den-na-obranu-tak-zbyva-jen-par-hodin>
- Etrzby.cz. *Jak to funguje? Způsob fungování systému evidence tržeb* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>
- Etrzby.cz. *Stanovisko Ministerstva financí k rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/novinky_1156
- Etrzby.cz. *Vánoční kapři se mohou prodávat bez evidence, výjimku dostali i nevidomí podnikatelé* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/novinky_vanocni-kapri
- Etrzby.cz. *Vláda schválila start další fáze EET či možnost off-line režimu pro nejmenší podnikatele* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/novinky_vlada-schvalila-novelu-k-EET
- Finanční správa ČR. *Daňové nedoplatky a daňové úniky* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
- Finanční správa ČR. *Etržby (EET)* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>
- Finanční správa ČR. *Formulář kontrolního hlášení* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Formular-kontrolniho-hlaseni.pdf>
- Finanční správa ČR. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf
- Finanční správa ČR. *Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_GFR_NESPO.pdf
- Finanční správa ČR. *Karusel (karuselový podvod)* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
- Finanční správa ČR. *Nespolehlivý plátce* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Prezentace-k-NESPP-2014-07-30.pdf>

- Finanční správa ČR. *Okruhy povinných položek formuláře kontrolního hlášení DPH jsou zakotveny v zákoně* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/Okruhy-povinnych-polozek-KH-jsou-v-zakone-8849>
- Finanční správa ČR. *Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyny_KH_k_16_6.pdf
- Komora daňových poradců ČR. *Daň z přidané hodnoty: obecný reverse charge* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/dan-z-pridane-hodnoty-obecny-reverse-charge>
- Ministerstvo financí ČR. *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/ministerstvo-financi-porada-mezinarodni-23235>
- Nur.cz. *Národní účetní rada* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://nur.cz/>
- Peníze.cz. *Zajišťovací příkaz: Nástroj efektivního výběru daní, nebo zbraň hromadného ničení?* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/dane/316377-zajistovaci-prikaz-nastroj-efektivniho-vyberu-dani-nebo-zbran-hromadneho-niceni>
- Uctovani.net. *Účetní osnova pro podnikatele 2018* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php>
- ZÍDKOVÁ, Hana a Tereza KOŠTÁKOVÁ. *Mezera daně z přidané hodnoty v České republice a Slovenské republice* [online]. [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/23273893-Mezera-dane-z-pridane-hodnoty-v-ceske-republice-a-slovenske-republice-1.html>

Ostatní zdroje

- ŘÍHOVÁ, Lucie. *Nepřímé daně. Přednášky ZS 2016/17*. Praha, VŠE.

Seznam tabulek, schémat, grafů a příkladů

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Sazby DPH v zemích EU v roce 2018.....	15
Tabulka č. 2: Princip fungování DPH ve standardním režimu.....	18
Tabulka č. 3: Princip fungování DPH ve standardním režimu s neplátcem v řetězci.....	19
Tabulka č. 4: Princip fungování DPH v režimu přenesené daňové povinnosti.....	20
Tabulka č. 5: Dodání zboží do JČS.....	56
Tabulka č. 6: Dovoz zboží ze zahraničí.....	56
Tabulka č. 7: Poskytnutí služby do JČS.....	57
Tabulka č. 8: Trvalé použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku.....	60
Tabulka č. 9: Dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku.....	60
Tabulka č. 10: Přijetí služby od OPD k dani se sídlem v EU v KH.....	76
Tabulka č. 11: Přijetí zdanitelného plnění nad 10 tis. Kč s užitím poměrného koeficientu v KH.....	77

Seznam schémat

Schéma č. 1: Základní prameny právní úpravy účetnictví pro podnikatele v ČR.....	23
Schéma č. 2: Účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací.....	24
Schéma č. 3: Účetní zobrazení přijatého plnění ve standardním režimu.....	26
Schéma č. 4: Účetní zobrazení poskytnutého plnění ve standardním režimu.....	26
Schéma č. 5: Účetní zobrazení přijatého plnění v režimu přenesené daňové povinnosti.....	27
Schéma č. 6: Účetní zobrazení poskytnutého plnění v režimu přenesené daňové povinnosti.....	28
Schéma č. 7: Předmět DPH.....	29
Schéma č. 8: Sazby DPH u vybraných zboží a služeb.....	33
Schéma č. 9: Druhy plnění v DPH.....	35
Schéma č. 10: Nárok na odpočet DPH.....	37
Schéma č. 11: Princip fungování kolotočového podvodu.....	44
Schéma č. 12: Dodání zboží do JČS.....	49
Schéma č. 13: Princip fungování EET v on-line režimu.....	82

Seznam grafů

Graf č. 1: VAT gap členských států EU v roce 2016 v relativním vyjádření.....	41
Graf č. 2: Vývoj VAT gapu v ČR v letech 2012-2016 v absolutním vyjádření.....	42

Seznam příkladů

Příklad č. 1: Dodání zboží do JČS.....	55
Příklad č. 2: Dovoz zboží ze zahraničí.....	56
Příklad č. 3: Poskytnutí služby do JČS.....	57
Příklad č. 4: Trvalé použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku.....	59
Příklad č. 5: Dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti v tuzemsku.....	60
Příklad č. 6: Ručení za nezaplacenou daň dodavatelem.....	67
Příklad č. 7: Zajišťovací příkaz.....	68
Příklad č. 8: Přijetí služby od OPD k dani se sídlem v EU v KH.....	76
Příklad č. 9: Přijetí zdanitelného plnění nad 10 tis. Kč s užitím poměrného koeficientu v KH.....	76
Příklad č. 10: Příležitostný prodej a EET.....	87
Příklad č. 11: Porušení povinností při EET.....	87

Příloha č. 1: Ilustrativní formulář kontrolního hlášení

VZOR - POUZE PRO INFORMAČNÍ ÚČELY

KONTROLNÍ HLÁŠENÍ

podle § 101c a nařl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (ZDPH)
platné od 1. 1. 2016

Finančnímu úřadu pro (2)		za období (2)		měsíc		čtvrťletí		rok		za období		cel (2)		do (2)	
Územní pracoviště, v. se. pro (2)												...		...	
Dobový identifikační číslo (2)												Typ danového subjektu (2)		☒ právnická osoba ☐ fyzická osoba	
CZ (2)															
Druh kontrolního hlášení (2)		☒ řádné ☐ následné ☐ opravivé		☐ výsledná odpověď na výzvu (2)											
Dovoz pro podání následného KI1 zistěnová daň (2)															

Dále je uveden pouze výpis položek hlášení bez grafického znázornění možností výpisu z číselníku a dalších funkcí sledovacích vyhlášení.

Obchodní jméno právnické osoby / Jméno a příjmení, titul, fyzické osoby

Sídlo právnické osoby, adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 danového řádu

ulice / č. popisné, č. orientační / obec PSČ / Stát

Kontaktní informace: ID danové schránky / e-mail / telefon

Údaje o podnikající osobě: Typ podnikající osoby / Kód podnikající osoby / Příjmení, jméno / Datum uzavření / Evokující číslo ovrácení danového povinnosti / Názov právnické osoby / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li dlužný subjekt, či podnikající osoba právnickou osobou) s uvedením vztahů k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník, aud.) / Příjmení, Jméno / Vztah k právnické osobě

Kontaktní osoba: Příjmení, jméno / telefon

A. Plnění, u kterých je plátcce povinen přiznat daň u uskutečnění plnění v režimu přenesení danové povinnosti

A.1. Uskutečnění zdanitelná plnění v režimu přenesení danové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a

Číslo řádku	DIČ odberatele	Ev. číslo danového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6

A.2. Přijetí zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§ 24, § 25)

Číslo řádku	Identifikace odberatele dávavatele (VAT ID)	Ev. číslo danového dokladu	DPPD**	Základ daně 1	Dan 1	Základ daně 2	Dan 2	Základ daně 3	Dan 3
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

A.3. Uskutečnění plnění ve zvláštním režimu pro investici zlato podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2

Číslo řádku	Identifikace odberatele (DIČ/VAT ID)	Jméno a příjmení/Obchodní jméno	Období bez DIČ/VAT ID Datum uzavření	Místo pobytu/Sídlo	Ev. číslo danového dokladu	DUZP	Hodnota osvobozen. plnění
1	2	3	4	5	6	7	8

VZOR - POUZE PRO INFORMAČNÍ ÚČELY

A.4. Uskutečněná zdaňovací plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit

Číslo řádku	DIČ odberatele	Fv. číslo daňového dokladu	DPDP*	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Kód režimu plnění	§ 44 ZDPH
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

A.5. Ostatní uskutečněná zdaňovací plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

B. Přijatá zdaňovací plnění s místem plnění v tuzemsku

B.1. Přijatá zdaňovací plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Fv. číslo daňového dokladu	DI/IZP	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

B.2. Přijatá zdaňovací plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Fv. číslo daňového dokladu	DPDP*	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Použití poměr § 44 ZDPH
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
										12

B.3. Přijatá zdaňovací plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

C. Kontrolní řádky na Daňové přiznání k DPH (Dap)

F.DaP		základ daně	
1	A.4. + A.5. celkem základů daně u základní sazby DPH		
2	A.4. + A.5. celkem základů daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH		
40	B.2. + B.3. celkem základů daně u základní sazby DPH		
41	B.2. + B.3. celkem základů daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH		
25	A.1 celkem základů daně		
10	B.1 celkem základů daně u základní sazby DPH		
11	B.1 celkem základů daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH		
3 + 4 + 5 + 6 + 9 + 12 + 13	A.2 celkem základů daně		

Základ daně: Daň 1 - základní sazba daně, 2 - první snížení sazba daně, 3 - druhé snížení sazba daně

* Datum povinnosti přiznat daň dle § 21 ZDPH

** Datum povinnosti přiznat daň dle § 24 nebo § 25 ZDPH

Kontrolní hlášení bude podáváno pouze elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

KH - VZOR 2 (K 17.7.2015)