

VYSOKÁ ŠKOLE EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Vybrané problémy DPH
(účetní a daňový pohled)**

Autor diplomové práce: Bc. Lucie Ryšavá

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

Rok obhajoby: 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „*Vybrané problémy DPH (účetní a daňový pohled)*“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne... ..

Bc. Lucie Ryšavá

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce prof. Ing. Libuši Müllerové, CSc. za veškerý čas a cenné rady, které mi při psaní diplomové práce věnovala. Dále bych chtěla poděkovat rodině a kamarádům za podporu během celého mého studia.

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá vybranými oblastmi daně z přidané hodnoty, z pohledu daňového i účetního. Cílem práce je nastínit problematiku vybraných částí z teoretického hlediska a následně za pomoci praktických příkladů. První část vysvětluje základní pojmy daně z přidané hodnoty a účtování o této dani. Ve zbytku práce jsou rozebrány specifické oblasti zákona. Jedná se o problematiku sankcí za porušení daňových povinností, následuje část zabývající se pojmem skupina, vrácení a úprava nároku na odpočet a vrácení daně. V poslední části práce je souvislý příklad, který obsahuje účtování a zobrazení výsledků v daňovém přiznání.

Klíčová slova: sankce, skupina, úprava, vyrovnání, odpočet, vrácení daně

Abstract

This diploma thesis is focused on selected areas of value-added tax and it is covering tax and accounting perspective. The aim of this thesis is to delineate problematics selected areas from theoretical view and afterwards from practical view by using specific examples. In the first part of thesis basic concepts of value-added tax and accounting practices of this tax are explained. The rest of thesis deals with specific areas of legislation. That means problematics of sanctions for breach of tax obligations, following part is focused on VAT group, refund and adjustment of the right of deduction and refund value-added tax. In the last part of thesis is coherent example which contains accounting and show results in tax return.

Key words: sanctions, group, adjustment, settlement, deduction, refund

Obsah

Úvod.....	7
1 Základy a obecné vymezení DPH	9
1.1 Právní úprava DPH	9
1.2 Základní pojmy	9
1.3 Účetní zobrazení daně z přidané hodnoty	15
2 Sankce.....	18
2.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně	19
2.2 Penále	20
2.2.1 Rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 8 Afs 26/2013 -78	20
2.3 Úrok z prodlení	21
2.4 Pořádková pokuta.....	21
2.5 Prominutí příslušenství daně	22
2.6 Následky za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením.....	27
2.7 Účtování sankcí.....	28
2.7.1 Rozsudek Soudního dvora C-254/16	29
3 Skupina	32
3.1 Správa daně u skupin	33
3.1.1 Příhláška k registraci skupiny	34
3.1.2 List člena skupiny	35
3.1.3 Žádost o zrušení registrace	35
3.2 Registrace skupiny	36
3.3 Ukázky, kdy se společnosti mohou stát skupinou.....	37
3.4 Výhody a nevýhody skupiny.....	41
3.5 Účtování v rámci skupiny	47
3.6 Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-7/13 Skandia America Corp.....	48
4 Úprava a vyrovnání odpočtu	50
4.1 Vyrovnání odpočtu daně	50
4.2 Úprava odpočtu daně.....	52
4.2.1 Úprava odpočtu při významných opravách	55
4.3 Informace GFR k uplatňování zákona o DPH při vyrovnání odpočtu daně a úpravě odpočtu	56
5 Vracení daně	62
5.1 Vracení daně plátcům v jiných členských státech.....	63

5.2	Vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě	63
5.2.1	Žádost o přidělení přístupu do aplikace pro vrácení daně	67
5.2.2	Elektronická aplikace pro vrácení DPH.....	67
5.2.3	Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR	69
5.3	Vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani	70
5.3.1	Žádost o vrácení daně z přidané hodnoty pro zahraniční osoby.....	72
5.4	Vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží.....	73
5.4.1	Postup celní správy	75
5.5	Vrácení daně osobám se zdravotním postižením	77
5.6	Vrácení daně ozbrojeným silám cizích států.....	79
6	Souvislý příklad s účtováním, daňovým přiznáním a vykazováním	80
6.1	Analytické účty DPH	80
6.2	Zadání souvislého příkladu	82
6.3	Účetní operace.....	83
6.4	Daňové přiznání	85
6.5	Vykázání daně z přidané hodnoty	88
	Závěr	90
	Seznam použité literatury a pramenů	
	Seznam tabulek	
	Seznam obrázků	
	Seznam příkladů	
	Seznam příloh	

Úvod

Ač se může zdát, že daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je pouze odborný pojem, který se týká pouze situací v obchodním styku, není tomu tak a ovlivňuje životy nás všech. Tato daň je totiž zahrnuta v ceně každého plnění, ať už se jedná o zboží nebo služby. I když si to obyčejný občan neuvědomuje, setkává se s ní v podstatě každý den i přesto, že nemá povinnost ji nikde přiznávat, ani odvádět. Jeho úlohou je pouze zaplatit celkovou cenu za zboží nebo služby, která je včetně této daně. Možná i proto je daň z přidané hodnoty nejvýznamnějším příjmem státního rozpočtu České republiky a také putuje do pokladen měst a krajů.

K vyměrování DPH dochází ve většině států po celém světě. V rámci Evropské unie dochází u této daně k největší harmonizaci mezi členskými státy, nejen z toho důvodu, že dochází k velkému rozmachu zahraničního obchodu. Nejvíce harmonizovanými částmi je předmět daně a sazby daně. Vzhledem k udržení „tempa“ s dalšími státy Evropy dochází poměrně často k novelám Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Poslední tzv. daňový balíček nabyl účinnosti 1. 4. 2019. Změny, které v něm jsou obsaženy, byly vynuceny novelizací směrnice Evropské unie o dani z přidané hodnoty. Jedna z novinek je součástí této diplomové práce. K významnějším novinkám by mělo dojít až příští rok, kdy je v plánu zavedení plošného režimu přenesené daňové povinnosti v České republice. Tato změna by měla být opatřením proti daňovým únikům.

Ovlivňování účetnictví společností daněmi je v dnešní době běžnou záležitostí, se kterou se pracovníci účetního oddělení potýkají. Tyto dvě oblasti jsou úzce propojeny a obzvláště u větších společností, které se stávají buď povinně plátcí DPH, nebo dobrovolně, je účtování o této dani každodenní rutinou, neboť daň je obsažena téměř na každé faktuře přijaté nebo vydané.

Jde však o velmi obsáhlou problematiku, z toho důvodu se v práci zaměřím pouze na vybrané problémy, které jsou dle mého názoru specifické. Cílem této práce je pochopení těchto vybraných oblastí a snaha nabídnout je v praktické rovině, jak z hlediska daňového, tak účetního.

Diplomová práce není standardně rozdělena na teoretickou a praktickou část, ale každá kapitola kromě té první obsahuje jak teoretickou, tak praktickou část. První kapitola obsahuje velmi krátkou historii a popisuje základní pojmy daně z přidané hodnoty, pro

snadnější pochopení dalších částí této práce. Následně se práce zabývá všeobecnými účetními případy, které mohou nastat ve spojení s touto daní.

Součástí veškerých daní je také daňový řád, který se mimo jiné zabývá sankcemi při neplnění daňových povinností, ty jsou popsány ve druhé kapitole. Tato kapitola je doplněna o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které získávají čím dál větší váhu při řešení určitých problémů. Dále je výpočet sankcí ukázán na praktickém příkladu včetně jejich účtování.

Třetí kapitola se zabývá pojmem skupina. Myslím si, že tento pojem se v posledních letech mnohem více rozšiřuje, neboť dochází k různým vlastnickým a kapitálovým strukturám obchodních společností a varianta skupiny pro ně mnohdy může být velmi výhodná. Což tato kapitola ukazuje taktéž na praktických příkladech.

Majetek je přirozenou součástí většiny podniků a tato problematika je obsahem čtvrté kapitoly, která se týká úpravy a vyrovnání nároku na odpočet. Neboť je povinností každého plátce sledovat změnu rozsahu využití u dlouhodobého majetku v případě úpravy nebo u obchodního majetku v případě vyrovnání.

Nejméně používanou oblastí DPH je dle mého názoru vracení daně. Je zahrnuta v několika paragrafech zákona, některé paragrafy budou uvedeny v této práci pouze teoreticky, některé i z praktického pohledu, včetně formulářů, které musí osoba povinná k dani vyplnit.

Poslední kapitolou celé diplomové práce je souvislý příklad, který zahrnuje účtování o dani z přidané hodnoty. Tento praktický příklad obsahuje několik účetních případů, které jsou zaúčtovány za použití různých analytických účtů, a následně je tento příklad zobrazen v daňovém přiznání, které se nachází v příloze práce. Závěrem je uvedeno vykázání daňové pohledávky nebo závazku v účetní závěrce.

1 Základy a obecné vymezení DPH

Roli všeobecné daně ze spotřeby začala plnit daň z přidané hodnoty od druhé poloviny minulého století. V současné době ji stále nemá jediný stát OECD a to Spojené státy americké, ve státech Evropské unie se jedná o povinnou daň a z toho důvodu dochází k obrovské harmonizaci této daně – konkrétně u předmětů daně, rozdělení mezi členské státy a sazeb daně.¹

1.1 Právní úprava DPH

Daň z přidané hodnoty je upravena v Zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Část, která se týká sankcí při porušení daňových povinností, je součástí Zákona č. 280/2009 Sb. Daňový řád. Zákon je sestaven v souladu se směrnicí Rady EU 2006/112/ES. Hodně problémů, které vzniknou v souvislosti s odvodem DPH, se stále více řeší podle Judikatury Evropského soudního dvora, který vydává rozsudky k jednotlivým případům. Česká daňová správa se na svých webových stránkách k případům vztahujícím se k této dani vyjadřuje prostřednictvím informací a pokynů Generálního finančního ředitelství a také jsou často obsahem zápisů z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců.²

Základním principem DPH je to, že se zdaňuje pouze ta část, která byla k hodnotě statku na daném stupni přidána, tzv. přidaná hodnota. Vzhledem k tomu, že je ale velmi obtížné zachycení toho, co tvoří novou přidanou hodnotu, dochází ke stanovení výše daně z přidané hodnoty nepřímou. Základním pravidlem této metody (která však neplatí vždy) je, že daňový subjekt je povinen zdanit svou veškerou produkci. Naproti tomu je mu však umožněno, aby daň, kterou odvede státu, mohl snížit o tu, kterou zaplatil při nákupu.³

1.2 Základní pojmy

Základ daně se pro jednotlivá plnění u daně z přidané hodnoty určuje zvlášť a ta daň, která se z tohoto základu vypočte je součástí ceny plnění. Celková daň za zdaňovací období se následně skládá ze všech částek, které se vypočetly pro jednotlivá plnění. Pokud u daňového subjektu dochází k prodeji (zboží, výrobků, služeb atd.), jedná se o výstupy a daň, která se z nich odvede, se nazývá daní na výstupu. Oproti tomu nákupy (materiálu,

¹ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2018, str. 296

² DUŠEK, Jiří. DPH 2018 zákon s přehledy, str. 89

³ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2018, str. 298

služeb atd.) se nazývají vstupy a daň se nazývá daní na vstupu. Časový úsek, za který dochází k výběru daně, se označuje zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím může být buď kalendářní měsíc, nebo čtvrtletí. Daní za zdaňovací období se považuje rozdíl mezi sumou daně na výstupu a daní na vstupu, rozdíl může být kladný i záporný. Kladný rozdíl se označuje pojmem vlastní daň. V tomto případě vzniká daňovému subjektu povinnost odvést daň státu, závazek vůči státu. Pokud je rozdíl záporný, vznikne nadměrný odpočet. Ten představuje přeplatek na dani z přidané hodnoty, daňovému subjektu vzniká nárok na tento rozdíl vůči státu, pohledávka za státem.⁴

Daňovým subjektem je osoba povinná k dani, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti nebo skupina. O skupinách budu podrobněji hovořit v další části práce. Naopak osobou povinnou k dani není člen skupiny a zaměstnanec při uskutečňování ekonomické činnosti, která vyplývá z pracovněprávního nebo jiného obdobného vztahu. Osoba povinná k dani se stane plátcem DPH, pokud má sídlo v tuzemsku a jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Výjimkou jsou osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet DPH. Daňový subjekt je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil stanovený obrat. Osoba se stane plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.⁵

Příklad: osoba povinná k dani překročila v červnu 2019 výši stanoveného obratu. Vznikla jí tedy povinnost podat do 15. července 2019 přihlášku k registraci. Od 1. srpna 2019 se stala plátcem DPH.

Dále si je třeba vymezit pojem obrat. Tím se rozumí pro účely zákona o DPH souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud jsou to úplaty za:

- a) zdanitelné plnění,
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně,
- c) plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (např. finanční činnosti, penzijní činnosti, dodání nemovité věci atd.), jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.⁶

⁴ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2018, str. 299

⁵ DUŠEK, Jiří. DPH 2018 zákon s přehledy, str. 92, 99, 222

⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 4a

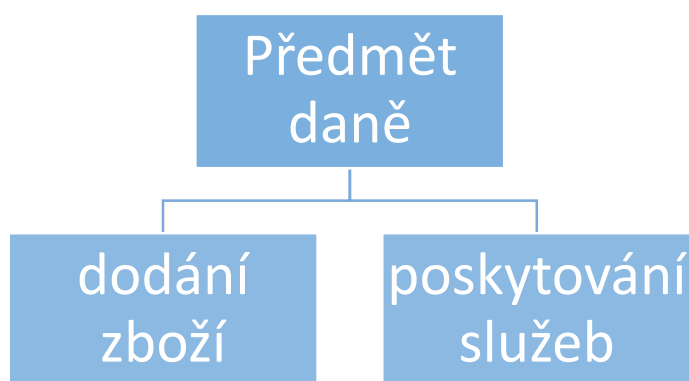
Výjimkou je úplata za dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, ta se do obratu nezahrnuje, není-li však toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani, pak je do obratu započítáno i toto plnění.

Dalším důležitým vymezením je rozhodně to, co je vůbec předmětem DPH, co této dani podléhá. Zbožím se dle zákona o DPH rozumí:

- hmotné věci s výjimkou peněz a cenných papírů,
- právo stavby,
- živé zvíře,
- lidské tělo a část lidského těla,
- plyn, elektřina, teplo a chlad.⁷

Předmět daně z přidané hodnoty

Obrázek 1 Předmět daně z přidané hodnoty



Zdroj: vlastní zpracování podle VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2018, str. 301

Pochopitelně také dochází k vynětí z předmětu daně, předmětem daně není např. pozbytí obchodního závodu (prodej podniku) nebo bezúplatné poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, pokud jeho cena bez daně nepřesáhne 500 Kč.

Dodání zboží je tedy převod práva nakládat s výše uvedeným zbožím jako vlastník za úplatu (až na některé výjimky, i některá bezúplatné plnění se mohou považovat za dodání zboží). Pro pojem poskytování služeb však v zákoně není jednoznačná definice. Za poskytnutí služby se považují veškeré ekonomické činnosti, které nejsou dodáním zboží a to mohou být např. tyto činnosti: pozbytí nehmotné věci, přenechání zboží k užití jinému, vznik a zánik věcného břemene a další. Pokud však má být některé z těchto plnění

⁷ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2018, str. 301

(ať už dodání zboží nebo poskytnutí služby) předmětem daně, musí být splněny následující podmínky:

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

Jak bylo uvedeno výše, osoba povinná k dani musí vykonávat ekonomickou činnost. Nejčastějším příkladem tohoto pojmu je podnikání, ale tento pojem zákon vysvětluje z mnohem širšího úhlu. „*Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytující služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu.*“⁸ Za ekonomickou činnost může osoba povinná k dani také považovat využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Ekonomickou činností naopak není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na jejímž základě mezi nimi vznikne pracovněprávní vztah. Úplatou se dle zákona rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním.

Předmět daně v sobě zahrnuje plnění jak zdanitelná, tak také osvobozená. Za zdanitelné plnění se považuje takové plnění, u kterého má plátce daně povinnost přiznat a uhradit daň na výstupu. U osvobozených plnění se jedná o předmět daně z přidané hodnoty, ale plátce nemá povinnost z něj odvádět daň na výstupu. Osvobozená plnění se dělí do dvou hlavních kategorií – s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet. Ty bez nároku na odpočet bývají zpravidla vůči tuzemským osobám a jedná se hlavně o základní poštovní služby a dodání poštovních známek, finanční činnosti, penzijní činnosti, pojišťovací činnosti, dodání nemovité věci, nájem nemovité věci, výchova a vzdělávání, zdravotní služby atd. Osvobozená plnění s nárokem na odpočet často značí, že daň bude vybrána v jiném státě Evropské unie, tudíž jsou tato plnění poskytována zejména osobám v jiném členském státě. Jsou to plnění jako dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, dovoz zboží, přeprava osob atd.

⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 5 odst. 3

Plátce si může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a plnění osvobozená s nárokem na odpočet. Plátce nemá nárok na odpočet u plnění použitého pro reprezentaci. Aby si mohl nárok na odpočet uplatnit, musí mít k dispozici daňový doklad, který musí splňovat veškeré náležitosti dle zákona. Nárok je možné uplatnit nejdříve v období, ve kterém obdržel daňový doklad a nelze ho uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Mezi náležitosti daňového dokladu patří označení osob a jejich daňová identifikační čísla, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, den vystavení daňového dokladu, den uskutečnění plnění, jednotková cena bez daně, základ daně a sazba daně, vyčíslená daň v českých korunách atd. Odpočet daně může být nulový, pokud plátce přijme plnění, které není pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti nebo plnění, která použije k uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet a již zmiňovaná reprezentace. Dále může plátce uplatnit plný odpočet u přijatých plnění, s nárokem na plný odpočet, anebo částečný odpočet – tedy 1% - 99% nároku. Částečný odpočet může být poměrný nebo krácený. Poměrný odpočet plátce uplatní, pokud část plnění použije pro činnosti nesouvisející s jeho ekonomickou činností (např. auto používá i pro soukromé účely). Krácený odpočet se vztahuje k plnění, které částečně používá pro činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně (např. část prostor pronajímá zdanitelně a část osvobozeně).⁹

Rozsáhlou část zákona představují paragrafy týkající se místa plnění, které je velmi důležité pro stanovení toho, kde by mělo dojít k odvodu daně. Touto částí by se dalo také zabývat velice podrobněji, zmíním však pouze základní pravidla pro určení místa plnění. Při dodání zboží, pokud je uskutečněno bez odeslání nebo přepravy je místo plnění, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Pokud je dodání zboží s odesláním nebo přepravou je místo plnění tam, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná. V případě, že je zboží dodáno s instalací nebo montáží, tak se místo plnění nachází tam, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Při zasílání zboží je místo plnění, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Co se týče služeb, tak při poskytnutí služeb osobě povinné k dani, je místo plnění tam, kde má tato osoba sídlo. Pokud je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, je místo plnění tam, kde má osoba poskytující službu sídlo. Dále zákon obsahuje řadu výjimek pro stanovení místa

⁹ DUŠEK, Jiří. DPH 2018 zákon s přehledy, str. 184-185

plnění, jako je například: místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, místo plnění při poskytnutí stravovací služby, místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku atd.¹⁰

O základu daně byla krátká zmínka již na začátku této práce, nyní ho popíši více. Za základ se považuje vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou toto zdanitelné plnění uskutečnil nebo od třetí osoby. Do základu daně se zahrnují jiné daně a poplatky, dotace k ceně, vedlejší výdaje, které souvisí s poskytováním služby nebo dodáním zboží (balné, pojištění, provize) atd. Pokud dojde k poskytnutí slevy ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tak se o tuto slevu základ daně snižuje. Do základu daně se naopak nezahrnuje částka vzniklá zaokrouhlením celkové úplaty při platbě v hotovosti při dodání zboží nebo poskytování služby na celou korunu.¹¹

V poslední době se více rozšiřuje pojem přenesené daňové povinnosti. Vláda by ho v budoucích letech dokonce za určitých podmínek chtěla zavést celoplošně a ne pouze na vybraná plnění. Princip režimu přenesené daňové povinnosti znamená, že plátcе, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V praxi to tedy znamená, že dodavatel pouze vykáže toto poskytnuté plnění, žádnou daň neodvádí, ani si nenárokuje, ale na daňovém dokladu musí být uvedena věta – „daň odvede zákazník“. Naproti tomu odběratel musí provést samovyměření, přiznat daň a případně si nárokovat odpovídající výši, pokud má nárok. Na určité oblasti se vztahuje trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti, např. dodání zlata, dodání nemovité věci, poskytnutí stavebních nebo montážních prací atd. Příloha č. 6 zákona o DPH stanovuje seznam dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, pokud to tak stanoví vláda svým nařízením. Jedná se o dodání certifikátu plynu a elektřiny, poskytnutí telekomunikačních služeb, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání obilovin a technických plodin apod. V určitých případech jsou stanoveny i cenové limity, od kterých dojde k použití tohoto režimu.

Sazby daně jsou jednou z nejvíce harmonizovaných položek daně z přidané hodnoty. Podle směrnice Evropské unie může mít stát kromě základní sazby jednu nebo dvě úrovně

¹⁰ DUŠEK, Jiří. DPH 2018 zákon s přehledy, str. 116, 149

¹¹ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2018, str. 309

snížené sazby. V příloze této směrnice je však upraveno, ke kterému zboží a službám může stát sníženou sazbu použít. Od roku 2015 je v České republice uplatňována základní sazba ve výši 21 % a dvě snížené sazby ve výši 15 % a 10 %. První snížená sazba ve výši 15 % je použita jak pro zboží, tak také pro služby a na co u nás může být první snížená sazba použita je vypsáno v příloze zákona o DPH. Druhou sníženou sazbu ve výši 10 % lze uplatnit pouze na zboží, které je taktéž uvedeno v příloze zákona. První snížená sazba se týká například potravin a nealkoholických nápojů, zdravotnických prostředků, zdravotní a sociální péče, úklidových prací v domácnosti, ubytovacích služeb atd. Druhé snížené sazbě podléhají především léky, knihy, noviny a časopisy.¹² Od 1. 1. 2020 dochází k přeřazení tepla a chladu z první snížené sazby daně do druhé.¹³

Výstupem plátce je daňové přiznání, které plátce podává finančnímu úřadu za každý měsíc, případně čtvrtletí, záleží na zdaňovacím období. Daňové přiznání se podává i za předpokladu, že jeho náplň je nulová. Dalším výstupem je kontrolní hlášení, kde jsou podrobně rozebrány veškeré výstupy a vstupy osoby povinné k dani. Tento typ povinnosti je nutno splnit pouze tehdy, pokud by kontrolní hlášení mělo náplň. Pokud tedy účetní jednotka během kalendářního měsíce nevystaví žádnou fakturu a zároveň ani žádnou nepřijme, pak je její povinností podat nulové daňové přiznání a kontrolní hlášení podávat nebude. Oba výstupy je nutné podat k příslušnému finančnímu úřadu do 25. dne následujícího měsíce. Při obchodování s jiným členským státem musí být výstupem ještě souhrnné hlášení.

1.3 Účetní zobrazení daně z přidané hodnoty

Většina účetních případů spojených s daní z přidané hodnoty probíhá na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty, na kterém je účtováno jak o daňové povinnosti subjektu, nároku na odpočet, opravě výše daně, vypořádání a úpravě odpočtu daně atd. Zkrátka o veškerých operacích spojených s DPH, což mohou být také doměrky DPH, úroky z prodlení, pokuty a penále. Pro lepší přehlednost v účetnictví je vhodné si zavést analytické členění tohoto účtu. O tomto účtu však nelze říci, zda se jedná o účet aktivní nebo pasivní. Charakter účtu se mění podle jeho zůstatku ke konci rozvahového dne. V případě aktivního zůstatku, tzn. zůstatek na straně MD, nabývá aktivního charakteru

¹² VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2018, str. 309

¹³ Informace GFR k uplatňování sazeb DPH u tepla a chladu od 1. 1. 2020. Finanční správa.cz [online]. [cit. 2020-01-05]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/100087-INFORMACE_teplo_chlad_2020_CISTOPIS_FINALNI.pdf

a v rozvaze je vykázán v aktivech (nadměrný odpočet – pohledávka za státem). V opačném případě, tedy pasivního zůstatku na straně D, nabývá pasivního charakteru a vykazuje se v pasivech (odvodová povinnost – závazek vůči státu).

Při otevírání účetních knih na začátku účetního období probíhá převod zůstatku přes účet 701 – Počáteční účet rozvažný.

Tabulka 1 Otevírání účetních knih - DPH

Operace	MD	D
Zůstatek účtu aktivní	343	701
Zůstatek účtu pasivní	701	343

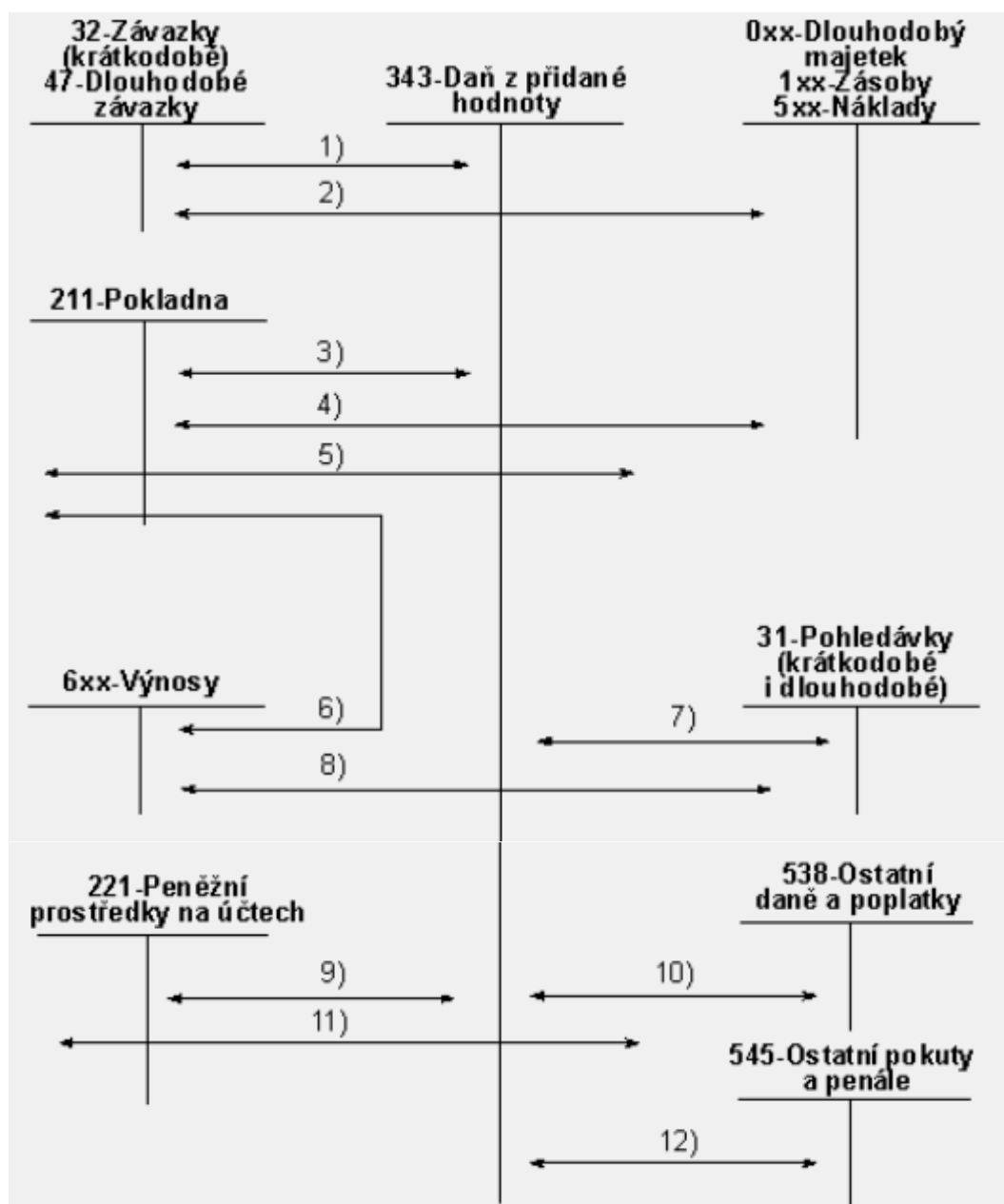
Zdroj: vlastní zpracování

Na schématu uvedeném níže dochází k účtování těchto transakcí:

1. předpis nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu (faktury přijaté)
2. zaúčtování základu daně z přidané hodnoty na vstupu (faktury přijaté)
3. předpis nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu při nákupu v hotovosti (výdajové pokladní doklady)
4. zaúčtování základu daně z přidané hodnoty na vstupu při nákupu v hotovosti (výdajové pokladní doklady)
5. předpis daňové povinnosti daně z přidané hodnoty na výstupu při prodeji za hotové (příjmové pokladní doklady)
6. zaúčtování základu daně z přidané hodnoty na výstupu při prodeji za hotové (příjmové pokladní doklady)
7. předpis daňové povinnosti daně z přidané hodnoty na výstupu (faktury vydané)
8. zaúčtování základu daně z přidané hodnoty na výstupu (faktury vydané)
9. úhrada splatné daně, úhrada doměrku daně, úhrada pokut a penále (výpisy z bankovního účtu)
10. doměrek daně z přidané hodnoty (daňový výměr) – předpis
11. vrácení nadměrného odpočtu (výpisy z bankovního účtu)
12. předpis pokut a penále (výměr pokut a penále).¹⁴

¹⁴ Zdroj: Účet 343 - Daň z přidané hodnoty. Madati.cz [online]. [cit. 2019-09-12]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_343.HTM

Obrázek 2 Schéma účtování o DPH



Zdroj: Účet 343 - Daň z přidané hodnoty. Madati.cz [online]. [cit. 2019-09-12]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_343.HTM

Účtování o dani z přidané hodnoty je převážně spojeno s fakturami (přijatými i vydanými). V souvislosti s nimi dochází často k vystavování opravných daňových dokladů a v tomto případě dochází ke snížení nebo zvýšení daně na výstupu.

Tabulka 2 Účtování DPH při opravných daňových dokladech

Operace	MD	D
ODD – snížení daně na výstupu	343	3xx, 4xx
ODD – zvýšení daně na výstupu	3xx, 4xx	343

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 3 Účtování při rozdílných zůstatcích

Operace	MD	D
Daňová povinnost je nižší než zůstatek účtu nebo nárok na nadměrný odpočet je vyšší než zůstatek účtu	343	648
Daňová povinnost je vyšší než zůstatek účtu nebo nárok na nadměrný odpočet je nižší než zůstatek účtu	548	343

Zdroj: vlastní zpracování

Na konci účetního období při uzavírání účetních knih dochází k převodu zůstatku pomocí syntetického účtu 702 – Konečný účet rozvažný.

Tabulka 4 Uzavírání účetních knih - DPH

Operace	MD	D
Zůstatek účtu aktivní	702	343
Zůstatek účtu pasivní	343	702

Zdroj: vlastní zpracování

2 Sankce

Následky porušení povinností při správě daní jsou upraveny daňovým řádem (dále také DŘ). Sankce se dělí na dvě skupiny a to sankce postihující deliktní jednání daňového charakteru, které se vztahuje jak na daňový subjekt, tak na správce daně a druhou skupinou jsou sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru. Sankce, které postihují deliktní jednání daňového charakteru lze dále rozdělit na dvě podskupiny a to sankce ukládané daňovému subjektu správcem daně a sankce náležející daňovému subjektu od správce daně. Mezi sankce, které ukládá správce daně daňovému subjektu, se řadí pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ), penále (§ 251 DŘ) a úrok z prodlení (§ 252 a 253 DŘ). Do sankcí, které náleží daňovému subjektu od správce daně, patří úrok z neoprávněného jednání správce daně (§254 DŘ) a úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ). Sankcí za porušení povinností nepeněžitého charakteru se rozumí pokuta za přestupek porušení povinnosti mlčenlivosti (§246 DŘ), pořádková pokuta

(§ 247 DŘ) a pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 247a DŘ), kdy se jedná o poměrně nový druh sankce, který byl zaveden až od roku 2015.¹⁵

Obrázek 3 Druhy sankcí



Zdroj: vlastní zpracování

2.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně

Prvním z častých typů sankcí je pokuta za opožděné tvrzení daně. Daňovému subjektu vzniká dle daňového řádu tehdy, podá-li daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení po zákonem stanovené lhůtě anebo jej nepodá vůbec. Zákonem tolerované zpoždění je 5 pracovních dnů, po uplynutí této doby náleží daňovému subjektu pokuta. Výše pokuty se stanoví jako procentuální podíl z částky daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty za každý den tohoto prodlení. Konkrétně to je 0,05 % stanovené daně či daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % daně či daňového odpočtu. Pokud subjekt podá řádné nebo dodatečné daňové tvrzení pozdě, k předepsání pokuty nedojde a daňovému subjektu nevznikne povinnost ji uhradit, pokud její vypočtená výše je menší než 200 Kč.

V případě, že daňový subjekt svoji povinnost podání daňového tvrzení vůbec neuskuteční, použije se pro výpočet pokuty horní hranice a výše této pokuty činí vždy nejméně 500 Kč. Maximální výše pokuty však nesmí být vyšší než 300 000 Kč. O povinnosti uhradit pokutu rozhoduje správce daně pomocí platebního výměru a současným předepsáním do evidence daní. Splatnost pokuty je 30 dní ode dne oznámení (doručení) o platebním výměru. Výše pokuty může být v poloviční výši, pokud daňový

¹⁵ Daňový řád změny do 1. 6. 2018, str. 255

subjekt podá daňové tvrzení (ať už řádné či opravné) do 30 dnů od uplynutí lhůty pro jeho podání a zároveň správce daně u tohoto subjektu v době vydání platebního výměru nezjistil žádné další prodlení při podání tvrzení. Proti platebnímu výměru od správce daně se lze odvolat. Je třeba rozlišovat pokutu za pozdní podání daňového přiznání a pokuty za pozdní podání vyúčtování nebo hlášení.¹⁶

2.2 Penále

Ke vzniku povinnosti úhrady penále dojde tehdy, kdy správce daně doměří daňovému subjektu daň. Jedná se o typ sankce, který je udělen daňovému subjektu za to, že ve svém daňovém tvrzení neuvedl správnou výši daně a správce daně ji musel doměřit. Penále bude uvedeno na dodatečném platebním výměru spolu s doměřenou daní a zároveň musí být při doměření daně počítáno se vznikem povinnosti uhradit úrok z prodlení. Penále se určí z částky doměřené daně a to konkrétně ve výši 20 % dochází-li ke zvýšení daně, 20 % je-li snižován daňový odpočet a 1 % pokud je snižována daňová ztráta. Stejně jako v případě pokuty je penále splatné ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako určená daň, ze které se toto penále vypočte. Povinnost uhradit penále z částky, která je uvedena v dodatečném daňovém přiznání nebo vyúčtování, nevzniká, pokud je podle něj daň doměřována.¹⁷

2.2.1 Rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 8 Afs 26/2013 -78

Zda má dojít nebo nedojít k vyměření penále mimo jiné rozebírá i judikát 8 Afs 26/2013 – 78 Nejvyššího správního soudu. Ten se ve svém rozsudku mimo jiné zabývá tématem, zda došlo ke správnému vyměření penále či nikoliv. Stěžovatel měl námitku ke zvýšení penále ze sníženého nadměrného odpočtu DPH finančním ředitelstvím, přestože ke snížení odpočtu došlo na základě dodatečného daňového přiznání podaného stěžovatelem. Pokud subjekt podá dodatečné přiznání ještě před vyměření daně, tak se zahájené řízení zastaví a údaje z tohoto přiznání se využijí při vyměření daně. Finanční ředitelství mělo dodatečné přiznání zohlednit a nemělo stěžovatele sankcionovat vyměření penále, to má být stanoveno pouze při doměření z moci úřední (správcem daně). Nejvyšší správní soud však konstatuje, že povinnosti uhradit penále se daňový subjekt nemůže zbavit tím, že podá dodatečné daňové přiznání, které je nepřípustné. Penále plní všeobecně donucovací a preventivní funkci, která by měla motivovat daňové

¹⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, HANYCH Michal. Daňový řád 2019, str. 345

¹⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, HANYCH Michal. Daňový řád 2019, str. 148

subjekty ke změnám daňových přiznání okamžitě, jakmile zjistí skutečnosti, které daňovou povinnost mění. Pokud však probíhá přezkum daňové povinnosti, což však v tomto případě probíhal, je podání dodatečného daňového přiznání nepřipustné. Daňový řád umožňuje správci daně využít údaje z tohoto nepřipustného dodatečného daňového přiznání, ale neznamená to, že daň je doměřena podle dodatečného daňového přiznání. Z toho vyplývá, že i když správce daně pro stanovení daně toto nepřipustné dodatečné přiznání použije, jedná se o daň doměřenou z úřední povinnosti a subjekt je povinen zaplatit vyměřené penále.

2.3 Úrok z prodlení

Pokud nedojde k úhradě splatné daně nejdéle v den její splatnosti, nachází se daňový subjekt v prodlení, z čehož plyne úrok z prodlení. Ten vzniká za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení se rovná roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšenou o 14 procentních bodů. Tato repo sazba musí být platná pro první den příslušného kalendářního pololetí. Splatnost úroku z prodlení vzniká dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. K vyrozumění daňového subjektu správcem daně o předpisu úroku z prodlení může dojít platebním výměrem kdykoliv, pokud to vyžaduje stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Aby mohlo dojít k předepsání úroku na účet daňového subjektu, musí úrok činit alespoň částku 200 Kč u tohoto druhu daně za jedno zdaňovací období.¹⁸

2.4 Pořádková pokuta

K udělení pořádkové pokuty může dojít správcem daně tomu, kdo při jednání, které správce daně vede, závažně ztěžuje správu daní tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby nebo navzdory napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní. Pořádková pokuta může být v maximální výši 50 000 Kč. Do výše 500 000 Kč může pořádkovou pokutu uložit správce daně tomu, kdo závažně stěžuje nebo maří správu daní tím, že ve stanovené lhůtě dostatečně nevyhoví splnění procesních povinností nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně. K uložení pořádkové pokuty může dojít nejpozději do 1 roku ode dne, ve kterém došlo k jednání, které bylo důvodem

¹⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, HANYCH Michal. Daňový řád 2019, str. 150

k jejímu uložení. Pokud první uložení pokuty nevedlo k nápravě, lze pořádkovou pokutu udělit i opakovaně.¹⁹

Pokud fyzická osoba poruší povinnost mlčenlivosti, která je jí udělena za podmínek stanovených daňovým zákonem, tak se dopustí přestupku, za který jí lze uložit pokutu do výše 500 000 Kč. Fyzická osoba, která přestupek spáchá, může být buď úřední osobou, nebo osobou zúčastněnou na správě daní. Pro projednání přestupku je příslušným správním orgánem správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje – pracovníkovi finančního úřadu bude sankci ukládat finanční ředitelství.

2.5 Prominutí příslušenství daně

Dle daňového řádu lze zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně na základně žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední. K tomuto prominutí může dojít od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, i poté, kdy došlo k její úhradě. K této oblasti vznikl i pokyn Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně, který rozebírá především prominutí penále a úroků z prodlení a obsahuje doporučený popis postupu správce daně při zkoumání žádosti o prominutí. Cílem pokynu je zabezpečit jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech, vymezuje skutečnosti, ve kterých lze spatřovat důvody, pro které je možné prominout příslušenství daně dle zákonné úpravy.

Pokud chce daňový subjekt podat žádost o prominutí příslušenství daně, tak je nutno zaplatit správní poplatek ve výši 1 000 Kč. Tomuto poplatku žádost podléhá pouze, pokud je žádáno o prominutí částky vyšší než trojnásobek výše poplatku. Žádost o prominutí částky 3 001 Kč a vyšší tedy podléhá poplatku. Poplatek je vybírán za každou daň, které se žádost týká (daň z příjmů, daň z přidané hodnoty atd.) a za každý daňový subjekt, je-li podána jedna žádost více daňovými subjekty.

O prominutí části penále může daňový subjekt požádat, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření vznikla povinnost uhradit penále. Správce daně na základě posouzení žádosti může prominout až 75 % penále, přitom není vázán návrhem daňového subjektu. Může prominout více nebo klidně i méně než daňový subjekt navrhuje. Žádost je nutné podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, ve kterém

¹⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, HANYCH Michal. Daňový řád 2019, str. 152

bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. O prominutí úroku z prodlení lze požádat správce daně, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. V tomto případě může správce daně na základě posouzení situace prominout až 100 % úroků z prodlení.

První částí postupu správce daně je především zkoumání, zda vůbec může k prominutí příslušenství daně dojít. Při posuzování žádosti správce daně zohledňuje především četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem, zkoumá, zda daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy. Za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů se považuje situace, kdy:

1. osoba byla nebo je nespolehlivým plátcem dle zákona o dani z přidané hodnoty,
2. osoba byla alespoň jednou pravomocně uznána vinnou ze spáchání některého z trestných činů dle daňového řádu, např. trestný čin dotačního podvodu atd.,
3. osoba porušila své povinnosti a byla jí kterákoliv daň vyměřena nebo doměřena pomocí pomůcek,
4. osoba porušila zákon o účetnictví a byla jí pravomocně uložena pokuta, dle tohoto zákona,
5. osoba nevede nebo nevedla evidenci stanovenou právním předpisem nebo uloženou správcem daně (porušila vedení účetnictví), a jiné.

Pokyn GŘ detailněji popisuje, u koho všeho se kritéria zkoumají. Pokud je žadatelem o prominutí příslušenství daně fyzická osoba, bude se naplnění zkoumat u ní a všech právnických osob, ve kterých fyzická osoba je nebo byla v uplynutých 3 letech statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu. Pokud je žadatelem právnická osoba, tak se vylučující podmínky zkoumají u ní a statutárního orgánu této právnické osoby, tj. všech právnických osob a fyzických osob, které jsou jeho statutárním orgánem nebo jeho členem.

Když správce daně prověří, že k prominutí příslušenství daně může dojít, tak v dalším kroku zkoumá, v jakém rozsahu může penále nebo úroky z prodlení prominout. Pro posouzení prominutí penále bere správce daně v potaz dvě kritéria – součinnost daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Správce daně nejdříve posoudí první kritérium, a pokud po tomto posouzení ještě zbývá nějaké procento k prominutí, tak přistoupí k posouzení

druhého kritéria. Pokud zbyde určitá částka k prominutí, tak rozhodne o jejím prominutí, pokud žádná částka k prominutí nezbyde, tak žádost daňového subjektu zamítne. V případě úroků z prodlení jsou to tři kritéria – ospravedlnitelný důvod prodlení, ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku a četnost porušování povinnosti při správě daní daňovým subjektem. Základní požadavek je naplnění prvního kritéria, pokud dojde k jeho naplnění, následně správce posoudí druhé kritérium, na základě kterého může dojít ke zvýšení procentní sazby prominutí. Na závěr se posoudí poslední kritérium a zjistí se, jaká částka zbyla k prominutí. Jak je uvedeno již výše prominuto může být maximálně 100 % úroku, v případě, že nezbyde žádná částka k prominutí, tak stejně jako u penále dojde k zamítnutí žádosti.

Příklad č. 1 – výše prominuté sankce

Daňový subjekt se dopustil prodlení s úhradou daně, neboť byl zatížen živelní pohromou – nezaviněný požár. Ten má dle pokynu GFR procentuální ohodnocení 100 %. Výše jeho ročního příjmu činila více než čtyřiceti osminásobek minimální mzdy, procentuální ohodnocení dle GFR je 20 %. Avšak ke dni vydání rozhodnutí o žádosti eviduje správce daně u daňového subjektu vykonatelný nedoplatek na dani z nemovitých věcí, procentuální ohodnocení – 50 %. Při sečtení veškerých procentuálních ohodnocení, ke kterým správce daně došel při zkoumání kritérií, vychází závěr, že daňovému subjektu bude prominuto 70 % z celkové výše úroku z prodlení ($100 \% + 20 \% - 50 \% = 70 \%$).

V další části práce je detailně rozebrán postup, jak si daňový subjekt může vypočítat, jaká výše sankcí ho čeká, pokud nesplní své daňové povinnosti vůči finančnímu úřadu.

Příklad č. 2 - výpočet sankcí

Společnost Orteon s.r.o. podává řádně každý měsíc daňová přiznání k dani z přidané hodnoty. Finanční úřad provedl kontrolu daňových přiznání společnosti a za měsíc březen 2018 změnil výši DPH. Orteon s.r.o. podala dubnové daňové přiznání ve lhůtě pro podání přiznání, konkrétně 23. dubna 2018 a vykázala daňovou povinnost ve výši 258 500 Kč, kterou také 23. dubna 2018 zaplatila. Finanční úřad však vyměřil daňovou povinnost ve výši 315 600 Kč. Orteon s.r.o. přijal toto zjištění a podepsal závěrečný protokol o kontrole 19. února 2019. Daňový výměr nabyl právní moci dne 20. března 2019 a Orteon s.r.o. zaplatila 21. března 2019. Jaká bude výši sankcí vzhledem ke změně daňové povinnosti

za měsíc duben? Jaká je splatnost dlužné částky daně a sankcí, které budou společnosti vyměřeny?

Dle daňového řádu, konkrétně § 252 musí společnost uhradit penále, a to konkrétně 20 % z rozdílu mezi vyměřenými částkami.

Tabulka 5 Výpočet penále

Původní daň	Nová daň	Rozdíl	Výše penále	Penále k zaplacení
258 500 Kč	315 600 Kč	57 100 Kč	20 %	11 420 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost musí uhradit penále ve výši 11 420 Kč.

Dále daňový řád nařizuje uhradit úrok z prodlení dle § 252. Datum splatnosti původní spočítané daně bylo 25. dubna 2018 plus je nutné přičíst pět pracovních dnů. 25. dubna 2018 byla středa, tudíž pokud se připočte ještě povolená „rezerva“ čtyř pracovních dní, neboť lhůta začíná běžet 5. pracovním dnem, vyjde nám datum 2. května 2018, což je den, od kterého se počítá úrok z prodlení. Dále je nutné si zjistit aktuální výši repo sazby k 1. lednu 2018 – ta byla k tomuto datu ve výši 0,5 %. Nyní připočteme 14 % dle zákona, vyjde nám výše úroku 14,5 % za první pololetí roku 2018. Za toto pololetí bude úrok počítán za období od 2. května 2018 do 30. června 2018. Nyní je nutno vynásobit rozdíl mezi daněmi, sazbu úroku a počet dní lomeno počet dní v roce (pro výpočty je použito, že rok má 365 dní). V našem konkrétním případě jsou to čísla:

$$57\,100 \times 0,145 \times 60/365 = 1\,362 \text{ Kč. (zaokrouhleno na koruny nahoru)}$$

K 1. červenci 2018 byla výše repo sazby 1,0 %. Za druhé pololetí roku 2018 je tedy výše úroku 15 %. Od 1. července 2018 do 31. prosince 2018 je do výpočtu zahrnuto 184 kalendářních dnů. Výpočet bude nyní vypadat takto:

$$57\,100 \times 0,15 \times 184/365 = 4\,318 \text{ Kč.}$$

Repo sazba k 1. lednu 2019 byla ve výši 1,75 %, tudíž sazba úroku za období v roce 2019 bude 15,75 %. Konkrétně za období od 1. ledna 2019 až do dne, kdy společnost Orteon zaplatila vzniklý rozdíl, tudíž 21. března 2019. Výpočet úroku z prodlení:

$$57\,100 \times 0,1575 \times 80/365 = 1\,972 \text{ Kč}$$

Celková výše úroku z prodlení je 7 652 Kč. Daňový řád, konkrétně § 143 ods. 5 říká, že pokud je doměřená daň z moci úřední vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradním termínu do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru – v našem konkrétním případě došlo k nabytí právní moci 20. března 2019. Společnost Orteon tudíž musí dlužnou částku zaplatit do 4. dubna 2019. Celková dlužná částka, která se skládá z penále a z úroku z prodlení je 19 072 Kč.

$$11\,420 + 7\,652 = 19\,072 \text{ Kč}$$

Co se týče splatnosti sankcí, tak to je stanoveno, jak bylo řečeno již výše v textu dle daňového řádu do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, tudíž v tomto příkladu do 19. března 2019.

V předchozím příkladu došlo ke zjištění chyby ze strany finančního úřadu. V následujícím příkladu je zobrazeno jaký postih čeká daňový subjekt, pokud si chybu odhalí sám na své straně a v nejbližší možné době ji napraví.

Příklad č. 3 – výpočet sankcí

Existuje společnost Ostraha s.r.o., která je plátcem DPH a za srpen 2019 vykázala v daňovém přiznání nadměrný odpočet ve výši 17 350 Kč. Bohužel z důvodu dovolených zaměstnanců v účetním oddělení došlo k nedorozumění a daňové přiznání bylo podáno až 14. října 2019, kdy byla prováděna kontrola sald a tato skutečnost byla odhalena.

Společnost měla dle zákona podat své daňové přiznání za srpen 2019 do 25. září 2019. Za porušení svých povinností však dojde k vyměření sankcí. Po přičtení časové rezervy ve výši 5 pracovních dnů nám vyjde, že první den pro výpočet úroku z prodlení je 2. října 2019. Za období od 2. října 2019 do 14. října 2019 se počítá s 13 dny. Výše repo sazby k 1. červenci 2019 byla ve výši 2,00 %, tudíž výše úroku z prodlení je po připočtení 14 % celkem 16,00 %. Výpočet úroku z prodlení bude tedy vypadat následovně:

$$17\,350 \times 0,16 \times 13/365 = 99 \text{ Kč.}$$

Dále společnosti hrozí pokuta za opožděné tvrzení daně. Vzhledem k tomu, že subjekt přesáhl zákonnou toleranci 5 pracovních dnů, bude muset uhradit za každý den prodlení pokutu ve výši 0,05 %. Zároveň však subjekt podal daňové přiznání do 30 dnů ode dne uplynutí lhůty pro jeho podání a tudíž je výše pokuty za opožděné tvrzení poloviční. Výpočet pokuty vypadá takto:

$$(17\,350 \times 0,0005 \times 12 \text{ dní})/2 = 52,05 \text{ Kč.}$$

Úrok z prodlení a pokuta dohromady činí dohromady 151,05 Kč. Nepřesahují však ani jedna z nich částku 200 Kč, tudíž dle daňového řádu nedojde k jejich předsání. Na tomto příkladu je krásně vidět, jak musí uživatelé pečlivě číst zákony. Jak u úroku z prodlení, tak u pokuty je zmíněna časová rezerva ve výši 5 pracovních dní. Většina daňových subjektů by tedy nejspíš očekávala, že jak u výpočtu úroku, tak také u pokuty se bude počítat se stejným počtem dní. Již z našeho příkladu je patrné, že tomu tak není. Při detailnějším zkoumání daňového řádu, se objeví rozdíl. U úroku z prodlení počíná lhůta pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti. Naopak u pokuty za opožděné tvrzení daně začíná běžet lhůta po uplynutí pěti pracovních dnů.

2.6 Následky za porušení povinností související s kontrolním hlášením

Porušení povinností s podáním kontrolního hlášení není ustanoveno v daňovém řádu, nýbrž v zákoně o DPH. Pokud daňový subjekt nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě – stejná lhůta jako pro podání daňového přiznání, čili do 25. dne v měsíci, tak správce daně vyzve plátce, aby podal kontrolní hlášení v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy. Na straně správce daně dojde k posouzení či případnému prověření údajů. Pokud má pochybnosti o jejich správnosti nebo úplnosti, dojde k vyzvání plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě ty původně uvedené údaje potvrdil. Po doručení této výzvy je plátce povinen do 5 pracovních dnů nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě potvrdit a to pomocí následného kontrolního hlášení.

Pokud plátce kontrolní hlášení nepodá ve stanovené lhůtě, má povinnost uhradit pokutu ve výši:

- a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván správcem daně,
- b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co ho k tomu správce daně vyzval,
- c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení,
- d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.

Povinnost zaplatit tyto pokuty je dána správcem daně pomocí platebního výměru a současně ji správce také předepíše do evidence daní. Pokutu do 50 000 Kč uloží správce daně plátci, který na základě jeho výzvy k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní

nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení. Pokud plátce nesplněním svých povinností souvisejících s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu DPH, může mu správce daně uložit pokutu do 500 000 Kč. Splatnost těchto pokut je do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o pokutě. V případě, že dochází k vyměření pokut za porušení správy daní, tak je výše této pokuty stanovena tak, aby nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu DPH. Správce daně také velmi přihlíží k míře součinnosti ze strany plátce.

Pokutu je možné uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Pokud nedojde k vydání platebního výměru, ve kterém je o této povinnosti rozhodnuto, do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti, tak povinnost uhradit pokutu zaniká. K vyloučení ze vzniku pokuty ve výši 1 000 Kč, dojde v případě, že u plátce v daném kalendářním roce nedošlo k jinému prodlení při podání kontrolního hlášení.

Správce daně může zcela nebo pouze zčásti prominout pokutu, pokud k nepodání došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem ospravedlnit. Žádost o prominutí lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne nabytí právní moci platebního výměru, kterým bylo o této pokutě rozhodnuto.²⁰

2.7 Účtování sankcí

Pro účtování sankcí od finančního úřadu se používá nákladový účet 545 – Ostatní pokuty a penále. Nemělo by docházet k záměně s účtem 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení, na kterém dochází k účtování pokut a sankcí smluvního charakteru, které plynou z odběratelsko-dodavatelských vztahů. Rozdíl mezi těmito dvěma účty je také ten, že náklady účtované na účtu 545 jsou daňově neuznatelné. A jde tedy především o sankce udělené finančním úřadem nebo státní správou sociálního zabezpečení. Tyto částky bývají účtovány na základě příslušných dokladů, kterými jsou platební výměry nebo rozhodnutí, a to bez ohledu na to, zda byly zaplacený nebo nebyly.

²⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 101j, 101h, 101k

Tabulka 6 Účtování sankcí

č.	Text	Částka	MD	D
1.	Předpis závazku na pokuty a penále z porušení daňových předpisů – doručen platební výměr	5 000	545	345
2.	Úhrada závazku ke správci daně z bankovního účtu	5 000	345	221

Zdroj: vlastní zpracování

Zdrojem pro výklad daně z přidané hodnoty bývají čím dál častěji také judikáty Nejvyššího správního soudu nebo Soudního dvora. Každý daňový subjekt může vnímat zákon s drobnými rozdíly a může docházet ke konfliktům, jak mezi dvěma daňovými subjekty, tak mezi daňovým subjektem a správcem daně. Tento spor se pak může dostat až k vyšším institucím, které rozhodují o správnosti řešení dané situace a slouží jako příklad pro řešení dalších situací, které mohou v budoucnu nastat.

2.7.1 Rozsudek Soudního dvora C-254/16

V následující části diplomové práce je rozebrán rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 6. července 2017 ve věci C-254/16, jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, ve věci platby úroků z prodlení vztahujících se k vrácení nadměrného odpočtu DPH. Každý vydaný rozsudek obsahuje informace kdo proti komu, z jakých členů byl složen soud, který rozhodoval o předběžné otázce a než nastane rozbor konkrétní situace, tak rozsudek obsahuje právní rámec.

Důvod sporu

První stranou sporu byla společnost Glencore, která je podnikem působícím v oblasti obchodu s obilovinami, plátce DPH. Druhou stranou je maďarská daňová správa. Glencore podala u daňové správy žádost o vrácení nadměrného odpočtu za období září 2011 ve výši 4 485 975 000 maďarských forintů (HUF). Na základě této žádosti zahájila daňová správa řízení o kontrole oprávněnosti. Během tohoto řízení zaslala daňová správa podniku Glencore řadu žádostí o sdělení údajů a uložila mu tři pokuty z důvodu prodlení s odpověďmi, jelikož ztížili vedení řízení.

Průběh sporu

13. listopadu 2013 došlo k částečnému vrácení nadměrného odpočtu ve výši 1 858 301 000 HUF. Během řízení již nabíhaly úroky z prodlení ve výši

411 910 990 HUF a proto Glencore požádal i o úhradu této částky. Úroky z prodlení se vztahovaly k období od 4. prosince 2011, což bylo datum, ke kterému podle Glencore uplynula lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, do 13. listopadu 2013. Daňová správa však tuto žádost zamítla z toho důvodu, že Glencore byla uložena pokuta kvůli maření průběhu kontroly oprávněnosti žádosti a vrácení, a tudíž podle maďarské právní úpravy musela být lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu počítána, ode dne předání protokolu o výsledcích uvedené kontroly. Tím pádem dle daňové správy k žádnému prodlení nedošlo a Glencore nemá nárok na úroky z prodlení.

Dne 5. listopadu 2015 Glencore podal žalobu proti rozhodnutí daňové správy, který zamítnul jejich žádost k správnímu a pracovnímu soudu v Budapešti. Glencore u soudu tvrdil, že maďarské právní předpisy jsou v rozporu s unijním právem, zejména se zásadou proporcionality, právní jistoty a daňové neutrality. Řízení o kontrole trvalo podle tohoto podniku více než dva roky z důvodů, které souvisely s kroky daňové správy. Daňová správa chtěla od podniku Glencore předat velké množství informací během prvních dvou týdnů této kontroly a při každé žádosti mu poskytla pouze tři pracovní dny pro sdělení těchto údajů. Podle Glencore měl být nadměrný odpočet vrácen do lhůty 45 dnů, která je stanovena daňovým řádem pro žádosti přesahující 500 000 HUF a jelikož se tak nestalo, mělo dojít k zaplacení úroků z prodlení. Na vrácení nadměrného odpočtu by neměly mít vliv procesní úkony daňových orgánů. Naopak daňová správa navrhuje, aby došlo k zamítnutí žaloby podniku Glencore a tvrdí, že uložení pokut za prodlení s předáním dokumentů, které byly nezbytné pro kontrolu, je důsledkem zaviněného jednání Glencore a tudíž lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH byla prodloužena z jejich nedbalosti.

Předkládající maďarský soud podotýká, že z předchozího rozhodnutí Soudního dvora již vyplynulo, že zásada daňové neutrality vylučuje, aby členské státy vázaly vrácení nadměrného odpočtu na podmínky, v jejichž důsledku by osoby povinné k dani nesly dodatečné břemeno mající vliv na jejich finanční situaci. Taktéž již došlo v dřívější době k závěru, že osoby povinné k dani, kterým byl nadměrný odpočet vrácen v nepřiměřené lhůtě, tak mají nárok na úroky z prodlení. Zároveň má však předkládající soud za to, že judikatura Soudního dvora neobsahuje dostatečná vodítka, pokud jde o důsledky pokut uložených daňovou správou. Tento soud je také názoru, že lhůta přibližně dvou let namísto obvyklé v délce 45 dní představuje porušení zásady proporcionality a proto by mělo žádosti o uhrazení úroku z prodlení být vyhověno.

Předběžné otázky položené Soudnímu dvoru

Za těchto podmínek správní a pracovní soud v Budapešti přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru předběžné otázky, kterými se Soudní dvůr následně zabýval. Ten zmínil především některé závěry z předchozích rozhodnutí, které souvisí se situací v tomto sporu. Připomněl, že členské státy musí při úpravě postupů pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH dodržovat některá zvláštní pravidla vyplývající z článku 183 směrnice o DPH vykládaného s ohledem na kontext a obecné zásady relevantní pro tuto oblast. Podmínky pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, které si zavede členský stát, nesmí narušit zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit dosáhnout uspokojení celé pohledávky, vyplývající z nadměrného odpočtu DPH. Z toho plyne, že vrácení daně musí být skutečně v přiměřené lhůtě a že zvolený způsob vrácení nesmí pro tuto osobu v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko. Může dojít k prodloužení lhůty z důvodu provedení daňové kontroly, ale nesmí být překročena doba nezbytná k řádnému provedení daňové kontroly. Dalším závěrem je, že pokud dojde k vrácení po uplynutí přiměřené lhůty, tak zásada neutrality společného systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty osoby povinné k dani, které vznikly v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami, byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení.

Závěr rozsudku – odpovědi na předběžné otázky

Snažila jsem se do své diplomové práce vytáhnout pouze ty nejpodstatnější body rozsudku. S ohledem na veškeré výše zmiňované informace a mnoho dalších, které jsou v judikátu vyjmenovány, došlo k této odpovědi na předběžné otázky. Soudní dvůr rozhodl takto: „*Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které v případě, že správa zahájí řízení o daňové kontrole a osobě povinné k dani je uložena pokuta za neposkytnutí součinnosti, lze datum vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty odložit až do předání uvedené osobě povinné k dani protokolu z této kontroly a zaplacení úroků z prodlení lze odmítnout, i když délka trvání řízení o daňové kontrole je nepřiměřená a nelze ji zcela přičítat jednání osoby povinné k dani.*“²¹

²¹ Rozsudek Soudního dvora, ve věci C-254/16, dostupný na <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=192405&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6191775>

S výše zmíněného rozhodnutí tedy vyplývá, že společnost Glencore nemá nárok na zaplacení úroků z prodlení, neboť jim byla uložena pokuta za neposkytnutí součinnosti, i když délka trvání řízení o daňové kontrole byla delší, než by se obvykle předpokládalo.

3 Skupina

Zákon o DPH považuje za daňový subjekt také skupinu, která však může vzniknout pouze splněním vymezených podmínek. Za skupinu se považuje skupina spojených osob, které však musí mít sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. Nelze, aby se členem skupiny stala osoba, která má sídlo např. v Německu. Po registraci se skupina považuje za samostatnou osobu povinnou k dani, které je přiděleno její vlastní identifikační číslo (DIČ), pod kterým celá skupina vystupuje. Zároveň nemůžou být osoby členy více skupin.

Za spojené osoby se pro účely tohoto zákona považují kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Pokud jsou osoby spojeny kapitálově, znamená to, že jedna z nich se přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby. Také se může jedna osoba přímo nebo nepřímo podílet na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob a tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob. Jinak spojenými osobami se rozumí ty osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.

Koho však považovat za shodnou osobu? Tento pojem se vztahuje zejména k právnickým osobám – obchodní společnosti a družstva – u nichž lze hovořit o jejich vedení. Abychom určili osoby, které se podílejí na vedení právnické osoby, je nutné postupovat podle úpravy nového občanského zákoníku, která upravuje postavení „vedení“ v orgánech obchodních společností. Za tyto osoby se považují ty, které jsou členy statutárního orgánu nebo vykonávají jeho funkci. U společnosti s ručeným omezeným se používá slovo jednatel a u akciové společnosti a družstva člen představenstva. Může se také jednat o členy dalších orgánů jako je např. dozorčí rada nebo kontrolní komise. Důležité je si uvědomit, že se musí jednat o vrcholné vedení právnické osoby, nikoliv vedení úseků popřípadě pracovních týmů. Pokud je součástí skupiny organizační složka zahraniční osoby, tak se za osobu podílející se na vedení považuje vedoucí organizační složky.

V případě spojení osob ve skupinu za ní jedná pouze její zastupující člen, kterým se rozumí člen skupiny se sídlem v tuzemsku a je k tomuto jednání oprávněn. Pokud skupina neobsahuje ani jednoho člena se sídlem v tuzemsku, může být zastupujícím členem

kterýkoli člen skupiny. Zastupující člen se určuje v přihlášce k registraci k DPH pro skupiny. Všechna další daňová rozhodnutí nebo problémy, která se týkají skupiny, jsou poté doručována pouze zastupujícímu členovi.

Vstupem do skupiny se také členové zavazují k tomu, že odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny, které vyplývají z daňových zákonů. Pokud dojde ke zrušení skupiny nebo vystoupení členů ze skupiny, i tak nadále odpovídají za povinnosti skupiny a to za období, ve kterém byli členy skupiny.

Ze zákona také vyplývají přechody práv a povinností. Může se jednat o čtyři varianty:

- z osob, které se stanou členy skupiny na skupinu, a to dnem registrace skupiny (např. nárok na odpočet daně, povinnost krátit odpočet daně koeficientem apod.),
- z osob, které přistoupí ke skupině na skupinu, a to dnem, kdy přistoupila do skupiny,
- ze skupiny na osoby, které jsou členy skupiny v okamžiku zrušení registrace skupiny, a to dnem jejího zrušení
- ze skupiny na osobu, jejíž členství je ve skupině zrušeno, a to dnem zrušení členství této osoby.

Krátká část zákona je také věnována náležitostem daňového dokladu skupiny. Pokud skupina vystavuje doklad v případě plnění, které uskutečnila, musí na daňovém dokladu uvést namísto označení skupiny, která uskutečňuje plnění, označení člena skupiny, který toto plnění uskutečňuje. V případě, kdy je doklad vystaven na plnění, které bylo pro skupinu uskutečněno, tak se taktéž uvede na dokladu namísto označení skupiny, pro kterou bylo plnění uskutečněno, označení člena skupiny, pro kterého se uskutečnilo plnění.²²

3.1 Správa daně u skupin

Nelze opomenout celý proces správy daně u skupin. Registrační formuláře jsou vydávány pouze v elektronické podobě a to na internetových stránkách Ministerstva financí a české daňové správy. Pro skupiny se zde nachází tři formuláře, a to:

- přihláška k registraci k DPH pro skupiny a současně žádost o přistoupení do skupiny,

²² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 5a, 5b, 5c, 95a, 106e, 106f

- list člena skupiny,
- žádost o zrušení registrace skupiny a současně také žádost o vystoupení člena.

Praktický příklad, jak by měly tyto formuláře vypadat je uveden v příloze této diplomové práce. Jak přihláška, tak žádost o zrušení skupiny jsou formuláře, které mají v praxi dvojí uplatnění. Subjekt ho použije v případě přihlášení, ale i pouze přistoupení člena skupiny, pokud skupina jako taková již dávno existuje. Naopak žádost o zrušení lze taktéž použít jako žádost o vystoupení člena skupiny. Na formulářích se tato volba označí křížkem v nadpisu. V záhlaví tiskopisu se nachází pro jaký finanční úřad a konkrétní územní pracoviště je tato přihláška (žádost) adresována. V našem případě fiktivní daňový subjekt spadá pod Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 4 a tato informace bude vyplněna v záhlaví všech formulářů.

3.1.1 Přihláška k registraci skupiny

Dále je popsán formulář určený k registraci k DPH pro skupiny a seznámení se s jednotlivými částmi formuláře, které je potřeba vyplnit při registraci skupiny. K této přihlášce musí být také připojeny listy členů skupiny, které je nutno vyplnit jako samostatný formulář, ale v přihlášce musí být uvedeno, kolik listů bude připojeno – v naší ukázce to budou dva listy členů skupiny, tudíž to znamená, že kromě zastupujícího člena se skupina bude skládat z dalších dvou společností. V první části přihlášky se vyplní veškeré údaje o zastupujícím členovi skupiny – název, DIČ, sídlo atd. Pokud je zastupující člen registrován k DPH v jiném členském státě Evropské unie uvede se zde jeho přidělené identifikační číslo a datum registrace v tomto státě.

V třetí části je kolonka pro EORI číslo. Toto číslo slouží jako jedinečný identifikátor pro následnou komunikaci s celními orgány ve všech členských státech Evropské unie. Tato čísla jsou přidělována pouze hospodářským subjektům s právní subjektivitou. O číslo žádá subjekt v tom členském státě, kde má své sídlo. V České republice se číslo přiděluje na všech celních úřadech, což znamená, že registrace je prováděna všemi celními úřady a nezáleží na místní příslušnosti hospodářského subjektu. Čtvrtý oddíl obsahuje prostor pro vyplnění adres provozoven v jiných členských státech.

K přihlášce je také povinnost přiložit popis skutečností, na základě kterých se členové skupiny považují za spojené osoby, dle zákona o DPH spolu s důkazními prostředky, které tyto skutečnosti prokazují. Počet příloh, které toto dokazování obsahuje, se vyplní v dalším oddíle. Následuje vyplnění data, ke kterému se žádá registrace skupiny (případně

přistoupení člena do skupiny) – v tomto případě k 1. 1. 2020. Další částí je oddíl pro čísla účtů u poskytovatelů platebních služeb, ať už účty vedené v českých korunách nebo v cizí měně. U účtů vedených v korunách se požaduje údaj, zda je účet určený ke zveřejnění. V předposlední části se vyplní ten konkrétní účet, který si skupina vybere pro vracení přeplatků na DPH. Na závěr se připojí údaje o podepisující osobě a podpis. V případě, že si daňový subjekt není jistý s obsahem některé kolonky, může využít pokyny, které jsou na poslední straně formuláře.

3.1.2 List člena skupiny

Jak jsem zmínila již výše, k přihlášce musí být přiložen list člena skupiny, který je součástí tiskopisu. Na tomto formuláři jsou uvedeny v podstatě totožné informace jako v přihlášce, ale týkají se jednotlivých členů skupiny. Člen skupiny vyplní daňové identifikační číslo skupiny a zastupujícího člena skupiny. Další části už se týkají pouze člena skupiny. Opět je potřeba vyplnit základní údaje (název, DIČ, sídlo), daňová identifikační čísla z jiných členských států, číslo EORI, provozovny v jiných členských státech a vyplnit čísla bankovních účtů v českých korunách i cizí měně. Nedílnou součástí listu člena skupiny je podpis.

3.1.3 Žádost o zrušení registrace

Posledním formulářem pro daňové subjekty skupiny je žádost o zrušení registrace skupiny (případně žádost o vystoupení člena ze skupiny). Formulář se z části podobá tomu, který se podává při registraci, ale s určitými rozdíly. Oproti datu registrace je nutno vyplnit datum, ke kterému se žádá zrušení registrace skupiny – předpokládám, že naše fiktivní skupina by chtěla po dvou letech od registrace tuto registraci zrušit, tudíž k 31. 12. 2021. Zaškrtavají se také důvody, pro které se žádá o zrušení registrace skupiny. Buď to může být to, že skupina už dále nesplňuje zákonné podmínky nebo jiné důvody – např. vedení rozhodlo, že se s některými členy již nevyplatí býti ve skupině, ale nedohodlo se s členy na vystoupení těchto problémových členů, a proto došlo k rozhodnutí zrušit celou skupinu. Podle zákona přecházejí práva a povinnosti na ty osoby, které jsou členy skupiny ke dni zrušení registrace. Pokud existuje dohoda, kde si členové domluvili rozsah, v jakém na ně budou práva a povinnosti přecházet, zmíní se tato dohoda ve formuláři a přiloží se. V případě vystoupení člena ze skupiny se uvádí jeho identifikace, datum, ke kterému se žádá o vystoupení, informace o existenci dohody o vypořádání a čísla bankovních účtů, které tomuto členovi náleží.

Již výše jsem mluvila o místní příslušnosti skupiny. Nutno zmínit, že ta se řídí podle místa sídla, místa podnikání nebo provozovny jejího zastupujícího člena. Po provedení registrace už nebudou samostatní členové skupiny osobami povinnými k dani, to bude pouze skupina. Správce daně tudíž zruší registrace těchto plátců, kteří se stali členy skupiny. Zrušení registrace plátce k DPH bude provedeno ke dni předcházejícímu dni vzniku jeho členství ve skupině.

3.2 Registrace skupiny

Skupina může být registrována jako plátce pouze k prvnímu dni kalendářního roku. Začátek roku z důvodů nastavení pravidel uplatňování nároku na odpočet daně, která se vždy určují pro celý kalendářní rok. Naopak zrušení registrace lze provést pouze k poslednímu dni kalendářního roku, tudíž je zabezpečeno, že skupina bude existovat minimálně jeden kalendářní rok. Konec kalendářního roku je nastaven z důvodu úpravy a vyrovnaní odpočtu daně, což plátce provádí za kalendářní rok v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku.

Příhlášku k registraci podává zastupující člen u správce daně, který je místně příslušný. Podstatnou informací je však, že přihláška k registraci skupiny musí být podána do 31. října běžného kalendářního roku, aby se skupina stala plátcem od 1. ledna následujícího roku. Pokud dojde k podání přihlášky po 31. říjnu běžného kalendářního roku, tak se skupina stane plátcem až od 1. ledna druhého kalendářního roku následujícího po podání přihlášky.

Co se týče přistoupení členů do skupin, tak i těchto změn se týkají pravidla zmíněná výše. Pokud chce do skupiny přistoupit plátce, tak může přistoupit pouze k prvnímu dni kalendářního roku, pokud je žádost o přistoupení člena skupiny podána do 31. října běžného kalendářního roku. V případě osoby, která není plátcem, tak toto pravidlo pro vstup neplatí. Tato osoba se stane členem skupiny od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém skupina podá žádost o přistoupení do skupiny. Osoba, která chce přistoupit, s tím musí souhlasit. Každý člen, který buď vystoupí ze skupiny, nebo dojde k úplnému zrušení skupiny, se opět stává samostatným plátcem, a to hned následující den po ukončení členství nebo zániku skupiny. Za zdaňovací období skupiny je považován kalendářní měsíc. Speciální daňové identifikační číslo, které je skupině přiděleno pro účely DPH je ve formátu **CZ699nnnnnk**, kde „nnnnn“ je pořadové číslo a „k“ značí kontrolní číslici.

Daňové přiznání podává zastupující člen skupiny. Povinnost podat přiznání k DPH za poslední zdaňovací období jednotlivých členů před vznikem skupiny má zastupující člen u svého místně příslušného správce daně, ale budou podána samostatně za každého člena skupiny. Stejně se bude postupovat také při podávání dodatečných přiznání k DPH u jednotlivých členů za období před vznikem skupiny. V případě zrušení skupiny je nutno podat daňové přiznání za poslední zdaňovací období, kdy ještě skupina existovala, ale v okamžiku podání již neexistuje. Členové skupiny jsou proto povinni se při zrušení dohodnout a určit osobu, na kterou tato povinnost přejde – může se jednat o zastupujícího člena nebo jiného člena, který byl určen skupinou. Určená osoba podá daňové přiznání za skupinu u svého místně příslušného správce daně.

Během trvání skupiny může dojít k situaci, že skupina přestane splňovat podmínky stanovené v zákoně (např. členové skupiny přestanou být spojenými osobami). V tomto případě je skupina povinna tuto skutečnost oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy tato skutečnost nastala. Když dojde k oznámení o nesplňování podmínek do 31. října běžného kalendářního roku, tak správce daně zruší registraci skupiny k 31. prosinci běžného kalendářního roku. Pokud skutečnost nastane až po 31. říjnu běžného kalendářního roku, správce daně zruší registraci skupiny k 31. prosinci následujícího kalendářního roku.

Jelikož ke krácení odpočtu daně potřebuje skupina koeficient, ale jedná se o nový subjekt, pro který neexistují údaje, z kterých by mohl být koeficient vypočten, tak si v prvním roce existence skupiny stanoví výši zálohového koeficientu skupina sama podle předběžného odhadu. Měla by však vycházet z odpovídajících údajů o jednotlivých členech.

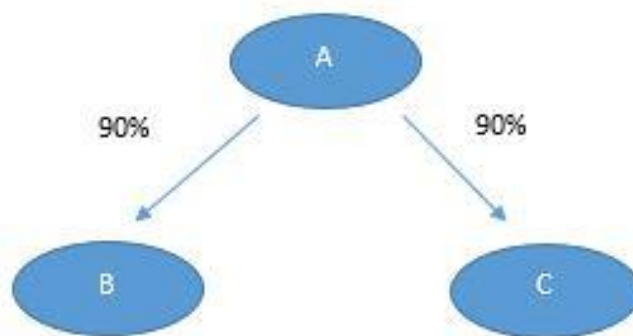
Skupině stejně jako běžnému plátcí může vzniknout v rámci skupiny buď vlastní daňová povinnost, nebo nadměrný odpočet. Ten však může být skupině vrácen pouze v případě, kdy skupina, ani žádný z jejích členů nemá daňový nedoplatek. Přeplatek skupiny může být také použit primárně na úhradu případných daňových nedoplatků členů skupiny.

3.3 Ukázky, kdy se společnosti mohou stát skupinou

Na následujících příkladech se pokusím zobrazit, zda se v dané situaci mohou společnosti stát skupinou nebo nikoliv.

1. Společnosti A, B a C mají sídlo v ČR. Společnost A vlastní 90% podíl na společnosti B a také na společnosti C (viz schéma). Vzhledem k tomu, že jsou splněny obě podmínky a to, že se jedná o kapitálově spojené osoby a zároveň mají všechny společnosti sídlo v tuzemsku, tak v tomto případě **lze zaregistrovat skupinu**, která je tvořena společnostmi A, B a C nebo A a B nebo A a C.

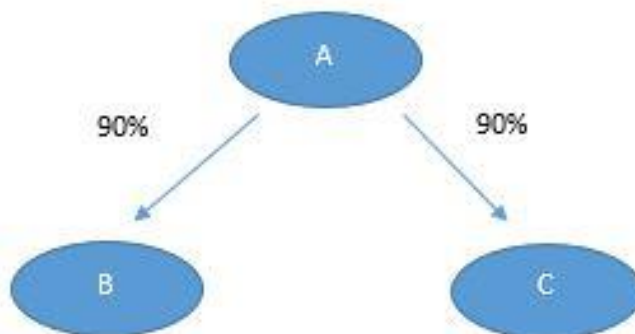
Obrázek 4 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 1



Zdroj: vlastní zpracování

2. Společnost A je mateřskou společností se sídlem v Německu a jak na dceřiné společnosti B, tak i C vlastní 90% podíl. Dceřiné společnosti mají sídlo v ČR. V tomto případě jsou kapitálově spojenými osobami společnost A a B a rovněž společnost B a C. Společnost A má však sídlo v Německu a tudíž není splněna podmínka, že by měly všechny společnosti sídlo v tuzemsku. Z tohoto důvodu **nemůžou vytvořit skupinu** ani sesterské společnosti B a C, jelikož jejich spojující článek má sídlo mimo tuzemsko.

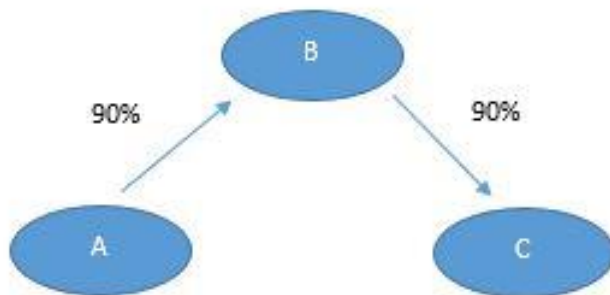
Obrázek 5 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 2



Zdroj: vlastní zpracování

3. Společnost A má sídlo v ČR a vlastní 90% podíl na společnosti B se sídlem v Německu. Společnost B dále vlastní 90% podíl na společnosti C, která má sídlo v ČR. V tomto případě jsou kapitálově spojenými osobami společnosti A a B a také společnosti B a C, neboť v obou případech je splněna přímá kapitálová propojenost s účastí vyšší než 40 %. Společnost A má tudíž i nepřímý podíl na kapitálu společnosti C, a jelikož je splněn alespoň 40% podíl nepřímé kapitálové účasti, tak i osoby A a C lze považovat za kapitálově spojené osoby. Vzhledem k okolnostem umístění sídla, mohou v tomto případě **utvořit skupinu společností A a C**, neboť společnost B má sídlo v Německu.

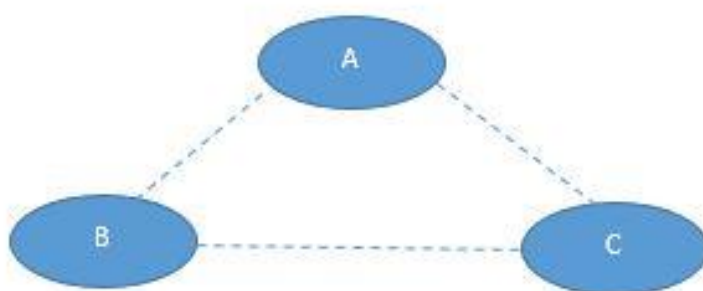
Obrázek 6 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 3



Zdroj: vlastní zpracování

4. Společnosti A, B a C mají všechny sídlo v České republice. Fyzická osoba je členem představenstva společnosti A, také jednatelem společnosti B a současně členem představenstva společnosti C, pak se jedná o jinak spojené osoby. Jsou tudíž splněny obě z podmínek a **lze zaregistrovat skupinu**, kterou tvoří následující společnosti A a B, A a C, B a C nebo A, B a C.

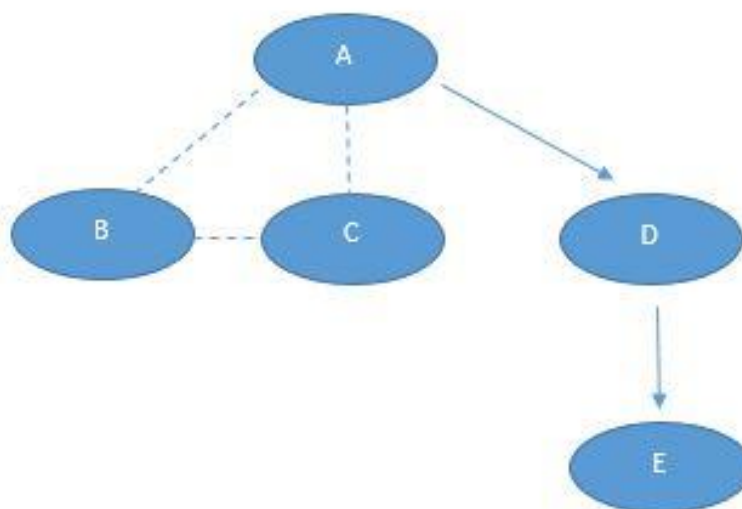
Obrázek 7 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 4



Zdroj: vlastní zpracování

5. Nyní je zadání stejné jako v předchozím příkladu s jediným rozdílem, že společnost B má sídlo v Německu. Lze tyto společnosti prohlásit za jinak spojené osoby, ale sídlo v České republice mají pouze společnosti A a C. Tudíž **lze zaregistrovat pouze skupinu ve složení společnost A a C**.
6. V rámci jedné skupiny je možné kombinovat jak kapitálově spojené, tak i jinak spojené osoby. (dle §5a odst. 2 ZDPH) Plné čáry nám vyjadřují kapitálové propojení a přerušované čáry jiné propojení než kapitálové. Společnosti A, D a E jsou kapitálově spojenými osobami – vlastnictví podílů je 55%. Společnosti A, B a C jsou jinak spojenými osobami – stejná osoba je členem představenstva všech tří společností. Všechny pět společností jsou dohromady spojenými osobami a všechny mají sídlo v České republice, tudíž **mohou vytvořit skupinu**.

Obrázek 8 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 5



Zdroj: vlastní zpracování

3.4 Výhody a nevýhody skupiny

Nastudováním potřebných předpisů je možné dojít při zamyšlení k určitým výhodám a nevýhodám pro podniky, které se stanou nebo naopak z nějakého důvodu nestanou součástí skupiny. Mezi výhody lze zařadit snížení daňového zatížení, ať už z pohledu absolutního (vylepšení koeficientu), tak z pohledu cash-flow. Nevýhodami je ztížená správa daně pro finanční úřad, společná odpovědnost a pro některého člena to může znamenat zvýšení daňového zatížení. Pokud bychom na skupinu nahlíželi z hlediska administrace, tak tento bod je možné považovat jak za výhodu, tak také nevýhodu. Při vzniku skupiny lze administraci brát spíše jako nevýhodu, při fungování skupiny spíše jako výhodu.

Pro koho je tedy skupinová registrace výhodná? První skupinou jsou společnosti, které nemají plný nárok na odpočet na vstupu, např. banky, pojišťovny. Zlepšením koeficientu se může zvýšit nárok na odpočet z režijních nákladů, neboť tyto služby, které nejsou osvobozené od daně (např. administrativa, IT služby) a které zajišťují jiné společnosti ve skupině, mohou být fakturovány bez DPH jako vnitroskupinové plnění. Za druhou skupinu lze označit společnosti, z nichž některé zpravidla vykazují daňovou povinnost a jiné obvykle nárok na odpočet. Vznikem skupiny může dojít k vylepšení cash-flow skupiny, neboť daňová povinnost musí být uhrazena do určitého termínu a naopak na vrácení nároku na odpočet má finanční úřad určitou lhůtu. Poslední skupinou jsou

společnosti, které obchodují hlavně mezi sebou, a vystavování daňových dokladů pro ně představuje velkou administrativní zátěž. Pokud založí skupinu, tak vnitropodniková plnění jsou mimo předmět DPH, a tudíž související doklady nemusí splňovat náležitosti podle zákona o DPH.

Pro ještě lepší pochopení skupinové registrace znázorním níže tři situace, na kterých je rozebráno, zda by pro společnosti bylo výhodné založit skupinu pro účely DPH.

Příklad č. 4 - skupina

Varianta 1

Zadání: Jedná se o spojené osoby Alfa a Beta, sazba daně v zemi obou společností je 21 %. Společnost Alfa poskytuje pouze zdanitelná plnění:

- má tržby ve výši 100 000 Kč měsíčně,
- fakturuje z 50% společnosti Beta a z 50% jiným zákazníkům,
- vstupy nakupuje jen od nespojených osob v celkové výši 80 000 Kč.

Společnost Beta poskytuje taktéž pouze zdanitelná plnění:

- má tržby ve výši 200 000 Kč měsíčně,
- fakturuje pouze nespojeným osobám,
- vstupy má od společnosti Alfa ve výši 50 000 Kč a od nespojených osob 45 000 Kč.

Pokud by každá společnost posílala daňové přiznání sama za sebe, vypadala by následovně:

Tabulka 7 Skupina - varianta 1

Společnost	Druh	Výpočet
Alfa	Výstupy	$100\,000 * 0,21 = 21\,000$
	Vstupy	$80\,000 * 0,21 = 16\,800$
	Daň	$21\,000 - 16\,800 = 4\,200$
Beta	Výstupy	$200\,000 * 0,21 = 42\,000$
	Vstupy	$95\,000 * 0,21 = 19\,950$
	Daň	$42\,000 - 19\,950 = 22\,050$
Skupina	Výstupy	$(200\,000 + 50\,000) * 0,21 = 52\,500$
	Vstupy	$(80\,000 + 45\,000) * 0,21 = 26\,250$
	Daň	$52\,500 - 26\,250 = 26\,250$

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce výše jsou zobrazeny daňové povinnosti společností Alfa a Beta jednotlivě a následně, jak by to vypadalo, pokud by došlo k založení skupiny. U společností Alfa a Beta, pokud by podávala daňová přiznání, tak se jak výstupy, tak vstupy rovnají číslům ze zadání. Co se týče skupiny, nejde pouze o sečtení výstupů a vstupů Alfy a Bety, jak by se mohlo zdát. Důležité je brát v potaz o jaké výstupy se jednalo a od koho byly vstupy. V tomto případě jsou u výstupů zahrnuty celkové výstupy společnosti Beta a přičtena pouze polovina výstupů Alfa, neboť 50 % bylo fakturováno společnosti Beta a tato část není předmětem plnění. U vstupů jsou naopak vzaty celkové vstupy společnosti Alfa, avšak za společnost Beta pouze 45 000 Kč, neboť zbylá část jsou vstupy od Alfy. Pokud sečtu daňové povinnosti společností Alfa a Beta rovná se daňová povinnost 26 250 Kč ($4\,200 + 22\,050$). Daňová povinnost při založení skupiny by byla ve stejné výši, tudíž 26 250 Kč a spojením by tyto společnosti žádnou výhodu nezískaly.

Varianta 2

Zadání: Jedná se o spojené osoby Gama a Delta, sazba daně v zemi obou společností je 21 %. Společnost Gama poskytuje zdanitelná plnění a také plnění osvobozená s nárokem na odpočet (např. vývoz):

- má zdanitelné tržby ve výši 500 000 Kč měsíčně od společnosti Delta,
- má tržby ve výši 500 000 Kč z vývozu,
- vstupy nakupuje jen od nespojených osob v celkové výši 800 000 Kč.

Společnost Delta poskytuje pouze zdanitelná plnění:

- má tržby ve výši 2 000 000 Kč měsíčně od nespojených osob,
- fakturuje pouze nespojeným osobám,
- vstupy má od společnosti Gama ve výši 500 000 Kč a od nespojených osob 450 000 Kč.

Tabulka 8 Skupina - varianta 2

Společnost	Druh	Výpočet
Gama	Výstupy	$500\,000 * 0,21 = 105\,000$
	Vstupy	$800\,000 * 0,21 = 168\,000$
	Daň	$105\,000 - 168\,000 = -63\,000$ (NO)
Delta	Výstupy	$2\,000\,000 * 0,21 = 420\,000$
	Vstupy	$950\,000 * 0,21 = 199\,500$
	Daň	$420\,000 - 199\,500 = 220\,500$
Skupina	Výstupy	$(0 + 2\,000\,000) * 0,21 = 420\,000$
	Vstupy	$(800\,000 + 450\,000) * 0,21 = 262\,500$
	Daň	$420\,000 - 262\,500 = 157\,500$

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost Gama by vykázala výstupy pouze ve výši 500 000 Kč (ta část tržeb od společnosti Delta), neboť dalších 500 000 Kč je osvobozeno. Tato částka sice bude v daňovém přiznání také vykázána, ale na jiném řádku a neovlivní tento výpočet. Vstupy jsou v celkové výši ze zadání. Společnost Delta má jak výstupy, tak vstupy v daňovém přiznání ve stejné výši jako v zadání. U výpočtu daňové povinnosti skupiny se do výpočtu výstupů použijí, pouze výstupy společnosti Delta, jelikož společnost Gama má půlku svých výstupů osvobozených a druhá půlka by probíhala v rámci skupiny. Vstupy by obsahovaly veškeré vstupy společnosti Gama a od společnosti Delta pouze vstupy od nespojených osob, které jsou ve výši 450 000 Kč. I při této druhé variantě vyjde daň skupiny jako součet daňové povinnosti a nadměrného odpočtu společností Gama a Delta, tedy daňová povinnost ve výši 157 500 Kč. Společnosti by se však klidně mohly rozhodnout, že pro ně bude výhodnější stát se skupinou z důvodu řízení cash-flow. Pokud by se totiž staly skupinou, tak na dani zaplatí 157 500 Kč, pokud ne, tak společnost Gama bude čekat na vrácení nadměrného odpočtu finančním úřadem, který má lhůtu pro vrácení 30 dní od vyměření odpočtu.

Varianta 3

Zadání: Jedná se o spojené osoby Sigma a Omega, sazba daně v zemi obou společností je 21 %. Společnost Sigma poskytuje pouze zdanitelná plnění:

- má tržby ve výši 1 000 000 Kč měsíčně,
- výstupy fakturuje z 60% společnosti Omega a z 40% jiným zákazníkům,
- vstupy nakupuje jen od nespojených osob v celkové výši 200 000 Kč.

Společnost Omega poskytuje zdanitelná plnění i plnění osvobozená bez nároku na odpočet:

- má zdanitelné tržby ve výši 500 000 Kč měsíčně,
- osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou taktéž ve výši 500 000 Kč měsíčně,
- výstupy jsou fakturovány pouze nespojeným osobám,
- vstupy má od společnosti Sigma ve výši 600 000 Kč a od nespojených osob 400 000 Kč.

Důležité je si uvědomit, že společnost Omega má kráticí koeficient ve výši $k=500/1000=0,5$, kterým musí krátit své vstupy, které použije pro plnění zdanitelná i osvobozená. Tento koeficient se vypočte tak, že v čitateli je součet základů daně plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně. Ve jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet (např. nájem). V čitateli se nachází hodnota 500 000 Kč (zdaňované výstupy) a ve jmenovateli 1 000 000 Kč (zdaňované plus osvobozené výstupy).

Tabulka 9 Skupina - varianta 3

Společnost	Druh	Výpočet
Sigma	Výstupy	$1\,000\,000 * 0,21 = 210\,000$
	Vstupy	$200\,000 * 0,21 = 42\,000$
	Daň	$210\,000 - 42\,000 = 168\,000$
Omega	Výstupy	$500\,000 * 0,21 = 105\,000$
	Vstupy	$1\,000\,000 * 0,21 * 0,5 = 105\,000$
	Daň	$105\,000 - 105\,000 = 0$
Skupina	Výstupy	$(400\,000 + 500\,000) * 0,21 = 189\,000$
	Vstupy	$(200\,000 + 400\,000) * 0,21 * 0,64 = 80\,640$
	Daň	$189\,000 - 80\,640 = 108\,360$

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost Sigma vykáže své výstupy i vstupy dle výše zmíněného zadání. Společnost Omega má výstupy pouze ve výši 500 000 Kč, zbytek je osvobozen. Vstupy uplatní Omega v celé výši 1 000 000 Kč, ale s použitím krácícího koeficientu, neboť poskytuje plnění zdanitelné a také osvobozená bez nároku na odpočet. To znamená, že výslednou daň musí vynásobit ještě 0,5. Ve výstupech skupiny bude zahrnuto 400 000 Kč společnosti Sigma a 500 000 Kč společnosti Omega, zbytek je osvobozen nebo v rámci skupiny. Vstupy skupiny jsou ve výši 600 000, což zahrnuje celé vstupy společnosti Sigma a tu část od nespojených osob společnosti Omega. Pokud by se společnosti spojily do skupiny, tak by došlo ke změně koeficientu, který by se nyní vypočetl jako: $k=900/1400=0,64$. V čitateli se nachází součet výstupů Sigma, které fakturuje jiným zákazníkům se zdanitelnými výstupy Omegy, nelze opět započítávat plnění ve skupině. Ve jmenovateli se k součtu z čitatele přičtou ještě osvobozené výstupy Omegy. Výsledný koeficient pro skupiny se teda rovná 0,64.

V poslední variantě nastává situace, kdy by bylo pro společnosti výhodnější vytvořit skupinu. Daňová povinnost by byla menší než součet daňových povinností jednotlivých společností. Pro společnost Omega by se však jednalo o určité riziko, neboť jako samostatný plátcе by jeho daňová povinnost byla na 0 a v rámci skupiny by měl závazek vůči státu.

3.5 Účtování v rámci skupiny

Na poslední variantě je nyní zobrazeno, jak by vypadalo účtování těchto případů u společností Sigma a Omega a pak v rámci celé skupiny, kdy plnění mezi členy skupiny nejsou předmětem daně.

Účetní případy společnosti Sigma

Tabulka 10 Účtování skupiny - Sigma

č.	Text	Částka	MD	D
1.	Tržby – fakturace společnosti Omega	600 000	311	602
	DPH 21%	126 000	311	343
2.	Tržby – fakturace jiným zákazníkům	400 000	311	602
	DPH 21%	84 000	311	343
3.	Nákup vstupů	200 000	5xx	321
	DPH 21%	42 000	343	321

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní případy společnosti Omega

Tabulka 11 Účtování skupiny - Omega

č.	Text	Částka	MD	D
1.	Tržby – zdanitelné	500 000	311	602
	DPH 21%	105 000	311	343
2.	Tržby – osvobozené	500 000	311	602
3.	Nákup vstupů – od společnosti Sigma	600 000	5xx	321
	DPH 21%	126 000	343	321
	DPH 21% (neuplatněný nárok na odpočet)	63 000	548	343
4.	Nákup vstupů – od nespojených osob	400 000	5xx	321
	DPH 21%	84 000	343	321
	DPH 21% (neuplatněný nárok na odpočet)	42 000	548	343

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní případy, pokud by došlo ke spojení ve skupinu

Tabulka 12 Účtování skupiny - celek

č.	Text	Částka	MD	D
1.	Tržby – fakturace společností Omega	600 000	311	602
2.	Tržby – fakturace jiným zákazníkům	400 000	311	602
	DPH 21%	84 000	311	343
3.	Nákup vstupů	200 000	5xx	321
	DPH 21%	42 000	343	321
	DPH 21% (neuplatněný nárok na odpočet)	15 120	548	343
4.	Tržby – zdanitelné	500 000	311	602
	DPH 21%	105 000	311	343
5.	Tržby – osvobozené	500 000	311	602
6.	Nákup vstupů – od společnosti Sigma	600 000	5xx	321
7.	Nákup vstupů – od nespojených osob	400 000	5xx	321
	DPH 21%	84 000	343	321
	DPH 21% (neuplatněný nárok na odpočet)	30 240	548	343

Zdroj: vlastní zpracování

Výše je vidět, že u společností jednotlivě nejsou znázorněny žádné neobvyklé případy. Jedná se o klasické účtování faktur vystavených a faktur přijatých. Při účtování stejných účetních případů, avšak v rámci skupiny jsou vidět rozdíly v účtování případů, které probíhaly mezi členy skupiny. Jak bylo již několikrát zmiňováno výše, tyto plnění nejsou předmětem DPH, tudíž se o DPH vůbec neúčtuje a společnosti ve skupině mají mezi sebou pouze pohledávky a závazky a vznikají jim výnosy nebo náklady. Trošku neobvyklým účetním případem je přeúčtování nároku na odpočet, který si společnost nemůže uplatnit do nákladů na účet 548 – Ostatní provozní náklady.

3.6 Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-7/13 Skandia America Corp

I fungování daňových subjektů, které jsou součástí skupiny, ovlivnil jeden významný judikát Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudek C-7/13 Skandia America

Corp. Vzhledem k tomu, aby docházelo k jednotnému přístupu uplatňování DPH u skupiny s ohledem na závěry tohoto rozsudku, byla vydána informace Generálního finančního ředitelství. Rozsudek projednává skutečnost, že zahraniční osoba povinná k dani (dle §4 odst. 1. g) ZDPH se zahraniční osobou rozumí osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu) má provozovnu na území členského státu Evropské unie a tato provozovna je součástí skupiny. Vnitrostátní stát položil Soudnímu dvoru dvě předběžné otázky. Podstatou první otázky bylo, jakým způsobem pohlížet na plnění spočívající v poskytnutí služeb, které poskytuje zahraniční osoba (zřizovatel) svojí provozovně, čili zda tato plnění jsou předmětem daně. Druhá otázka se zabývala, zda je provozovna povinná aby příjemce tohoto plnění odvést daň ve smyslu čl. 196 směrnice – v naší právní úpravě je tento článek obsažen v §108 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o DPH, které uvádí, že pokud zdanitelné plnění uskutečňuje osoba neusazená v tuzemsku, je povinná přiznat daň osoba, která toto plnění přijala, a to plátce nebo identifikovaná osoba, pokud se jedná o poskytnutí služby podle §9 až 10d, které upravují základní pravidlo pro místo plnění při poskytnutí služby a dále i výjimky pro místa plnění u služeb (stravovací služby, přeprava osob atd.)

Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že výše zmiňované služby poskytnuté zřizovatelem usazeným ve třetí zemi jeho provozovně usazené v některém z členských států představují v případě, že je tato provozovna členem skupiny, zdanitelná plnění. K druhé otázce sdělil, že v takové situaci, kdy hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi dodává za úplatu služby pobočce stejné společnosti usazené v některém z členských států a tato pobočka je ve stejném státě členem skupiny, kterou lze považovat za jedinou osobu povinnou k dani, vzniká této skupině, která je příjemcem uvedených služeb povinnost odvést splatnou daň z přidané hodnoty.

Co se týče praxe, tak z těchto závěrů soudního dvora plyne, že pokud se provozovna stane součástí skupiny, která je ve smyslu zákona o DPH považována za jedinou osobu povinnou k dani, tak se musí s touto provozovnou nakládat jako se součástí skupiny. Tudíž se plnění poskytnutá zřizovatelem provozovně musí považovat za plnění poskytnutá celé skupině. Jsou to tedy pro účely DPH plnění od jiné osoby, nikoliv vnitropodniková plnění. Pokud by nastala opačná situace, kdy by součástí skupiny byl zřizovatel a jeho provozovna by byla mimo skupinu, uplatní se obdobný přístup. Zároveň pro aplikaci závěrů není podstatné, zda se sídlo zřizovatele či provozovna nacházejí na území Evropské unie nebo ve třetí zemi. Zřizovatel může být usazen i v jiném členském

státě a nemusí se jednat o zahraniční osobu, jako v tomto případě. Závěr tohoto rozsudku by se uplatnil i v situaci, kdy součástí skupiny by byla provozovna umístěná v tuzemsku, přičemž zřizovatel bude mít sídlo ve třetí zemi nebo v jiném členském státě. Platilo by i naopak, neboť osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku může mít zřízenou provozovnu mimo tuzemsko.²³

4 Úprava a vyrovnaní odpočtu

Další podstatnou částí DPH je úprava a vyrovnaní odpočtu. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty si každá daňový subjekt pohlídá, protože to pro něj znamená zvýšení peněžních zůstatků (při celkovém nadměrném odpočtu) nebo zmírnění vlastní daňové povinnosti. Nesmí však zapomenout na to, že se může dostat do situace, kdy musí část nebo celý dříve uplatněný nárok vrátit do státního rozpočtu zpět. Zákon upravuje dva druhy – úpravu a vyrovnaní. Zásadní rozdíly jsou shrnuty v tabulce níže:

Tabulka 13 Úprava a vyrovnaní odpočtu

Povinnost	Týká se	V období	Lhůta
Vyrovnaní (§ 77)	Obchodního majetku mimo dlouhodobého (např. zásoby)	Kdy nastanou skutečnosti a to jednorázově při jeho prvním použití či spotřebě	hlídat do 3 let od původního uplatnění odpočtu u staveb a jednotek i po této lhůtě
Úprava (§ 78)	Pořízení dlouhodobého majetku	V prosinci každého roku lhůty, ve kterém nastaly skutečnosti	5 let 10 let u staveb, jednotek a jejich TZ a u pozemků

Zdroj: Dušek, 2018

4.1 Vyrovnaní odpočtu daně

Vyrovnaní odpočtu daně se provádí u původně uplatněného odpočtu daně u obchodního majetku před jeho použitím, s výjimkou dlouhodobého majetku, který podléhá úpravě

²³ Informace k uplatňování DPH u skupiny v návaznosti na rozsudek SDEU C-7/13 Skandia America Corp. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-10-25]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-06_Informace_Skandia.pdf

odpočtu daně. Obchodním majetkem se rozumí krátkodobý majetek jako zásoby a drobný majetek. Pokud plátce ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 3 ZDPH, který stanovuje lhůtu pro uplatnění nároku 3 roky, použije tento majetek v rámci svých ekonomických činností i pro jiné účely, než které zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně, tak tento majetek podléhá vyrovnání. Jiným účelem použití se rozumí případy, kdy plátce uplatnil původní odpočet daně v:

- plné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v krácené výši nebo nárok na odpočet daně nemá,
- krácené výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které nárok na odpočet daně nemá, nebo pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v plné výši, nebo
- plné nebo částečné výši a následně u tohoto majetku došlo ke zničení, ztrátě či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny, a to dnem, kdy se plátce o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl.²⁴

V praxi to znamená, že u majetku byl uplatněn plný nárok na odpočet u zdanitelného plnění, ale po 2 letech dojde k změně v účelu použití, majetek použije pro osvobozené plnění bez nároku na odpočet. Vyrovnání postihuje pouze změny v účelu použití pro zdanitelná plnění a plnění osvobozená bez nároku na odpočet. Tato úprava se netýká změny v účelu použití pro ekonomickou činnost a pro soukromé použití majetku. Krásným příkladem je nemocnice, která vlastní lékárnu, kam nakupuje léky, které dále prodává. U těchto nákupů si uplatňuje nárok na odpočet daně. Z této lékárny však také odebírá léky nemocnice, která je využívá v rámci zdravotních služeb, které se řadí na seznam činností osvobozených bez nároku na odpočet daně. U této části léků, které odebere pro spotřebu nemocnice, musí provést vyrovnání odpočtu a vrátit původně uplatněný nárok.²⁵

Původní odpočet daně, který byl uplatněn u staveb a jednotek, které však nesmí být dlouhodobým majetkem, podléhá taktéž vyrovnání po uplynutí lhůty 3 roky, při splnění ostatních podmínek. Jedná se například o plátce, kteří podnikají na pozici developerů a stavby a jednotky jsou jejich zásobou, tudíž původní odpočet podléhá vyrovnání

²⁴ KUNEŠ, Zdeněk. Daň z přidané hodnoty 2019: Úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami, str. 270

²⁵ HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. Daň z přidané hodnoty 2019, str. 95

odpočtu daně i po uplynutí stanovené lhůty, neboť stavby a jednotky nejsou v tomto případě plátcovým dlouhodobým majetkem.²⁶

Částka vyrovnání se vypočte jako **současný odpočet minus původní odpočet**. Pokud je vypočtená částka vyrovnání kladná, je plátce oprávněn vyrovnání provést, je-li záporná tak je plátce povinen vyrovnání provést. Plátce daně provádí vyrovnání odpočtu za zdaňovací období, ve kterém byl obchodní majetek použit pro jiné účely a ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost nebo možnost provést toto vyrovnání. Jedná se o jednorázovou záležitost při prvním použití nebo spotřebování, a to ve zdaňovacím období, kdy to nastane.²⁷

4.2 Úprava odpočtu daně

Odpočet, který daňový subjekt původně uplatnil u pořízeného dlouhodobého majetku, podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. V případě, kdy plátce při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně neměl, protože daný majetek byl původně určený k použití v rámci ekonomické činnosti plátce pro účely, které nezakládají nárok na odpočet daně, se postupuje obdobně. Změny u dlouhodobého majetku v rozsahu použití se posuzují samostatně za každý kalendářní rok v rámci lhůty pro úpravu odpočtu daně, a to ve srovnání se skutečnostmi, které plátce zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně nebo při pořízení tohoto majetku, pokud nárok na odpočet daně neměl. Lhůta stanovena pro úpravu odpočtu daně činí 5 let a počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen. U staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení a v případě pozemků se lhůta pro úpravu odpočtu daně prodlužuje na 10 let.²⁸

Za změnu rozsahu použití dlouhodobého majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, se rozumí případy, kdy plátce:

- uplatnil původní odpočet daně v plné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v částečné výši nebo nárok na odpočet daně nemá,

²⁶ KUNEŠ, Zdeněk. Daň z přidané hodnoty 2019: Úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami, str. 270

²⁷ HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. Daň z přidané hodnoty 2019, str. 95

²⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 78

- uplatnil původní odpočet daně v částečné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které nárok na odpočet daně nemá, nebo pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v plné výši,
- neměl nárok na odpočet daně a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v plné výši nebo v částečné výši, nebo
- uplatnil původní odpočet daně v částečné výši a vznikne rozdíl mezi poměrnými koeficienty nebo vypořádacími koeficienty.²⁹

Co se týče technického zhodnocení, tak to se považuje za samostatný dlouhodobý majetek pro účely úpravy odpočtu daně a podléhá vždy samostatné úpravě odpočtu daně. Plátce provede úpravu za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost nebo možnost provést úpravu odpočtu daně. Tato úprava je v daňovém přiznání zobrazena na řádku 60.

Dle lhůty pro úpravu odpočtu se částka úpravy za příslušný kalendářní rok vypočte ve výši jedné pětiny, popřípadě jedné desetiny, ze součinu částky daně na vstupu u příslušného majetku a rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž se provádí úprava odpočtu daně, a ukazatelem nároku na odpočet daně, a to:

- ke kalendářnímu roku, v němž byl původní odpočet daně uplatněn, nebo
- ke kalendářnímu roku, v němž byl majetek pořízen, pokud plátce nárok na odpočet daně neměl.

Výpočet úpravy odpočtu:

$$\frac{\text{Daň na vstupu při pořízení } x (\text{ukazatel odpočtu nový} - \text{ukazatel odpočtu původní})}{5 \text{ (popř. 10)}}^{30}$$

Ukazatelem nároku na odpočet daně se rozumí:

- 0 %, nemá-li plátce nárok na odpočet daně,
- 100 %, má-li plátce nárok na odpočet daně v plné výši, nebo
- poměrný koeficient nebo vypořádací koeficient, má-li plátce nárok na odpočet daně pouze v částečné výši, popřípadě součin obou koeficientů, dojde-li k

²⁹ KUNEŠ, Zdeněk. Daň z přidané hodnoty 2019: Úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami, str. 272

³⁰ KUNEŠ, Zdeněk. Daň z přidané hodnoty 2019: Úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami, str. 273

souběhu nároku na odpočet daně v poměrné výši a nároku na odpočet daně v krácené výši.³¹

Pokud se změna účelu týká jenom části roku je nutno přiměřeně upravit hodnotu úpravy. Úprava se však provádí pouze v případě, když je rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně větší než 10 procentních bodů. Pokud je částka úpravy odpočtu daně kladná, je plátce oprávněn úpravu provést, je-li záporná, je plátce povinen úpravu provést. Může také nastat situace, že plátce pořídil dlouhodobý majetek jako osoba povinná k dani před dnem registrace. Pak se postupuje obdobně, avšak namísto ukazatele nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž byl původní odpočet uplatněn nebo majetek pořízen, se použije ukazatel nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, ve kterém došlo k registraci.³²

V tabulce níže jsou zobrazeny podíly pro každoroční úpravu³³:

Tabulka 14 Úprava odpočtu - podíly pro každoroční úpravu

Úprava odpočtu	Časový test	Roky									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Každoroční (§ 78a)	5 let (ročně 1/5)	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	-	-	-	-	-
	10 let (ročně 1/10)	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1

Zdroj: Dušek, 2018, str. 196

V případě dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností se použijí obdobná ustanovení zmiňovaná v předešlém textu. Lhůta pro úpravu odpočtu začíná běžet kalendářním rokem, v němž byl majetek uveden do stavu způsobilého k užívání. Období pro úpravu odpočtu zahrnuje i rok, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno a následující 4 kalendářní roky. Částka daně na vstupu se stanoví na základě přijatých daňových dokladů na plnění, která se stala součástí technického zhodnocení. Dle ZDPH³⁴ se majetkem vlastní činností rozumí takový dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil.³⁵

³¹ DUŠEK, Jiří. DPH 2018 zákon s přehledy, str. 193

³² KUNEŠ, Zdeněk. Daň z přidané hodnoty 2019: Úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami, str. 274

³³ DUŠEK, Jiří. DPH 2018 zákon s přehledy, str. 196

³⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 4 odst. 4 písm. e)

³⁵ HUŠÁKOVÁ, Zdenka. Daň z přidané hodnoty 2019, str. 94

Dojde-li ve lhůtě pro úpravu odpočtu u dlouhodobého majetku k jeho zničení, ztrátě či odcizení, které nemá plátce řádně doloženo ani potvrzeno, tak se úprava odpočtu daně použije jednorázově za zdaňovací období, ve kterém se plátce o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl. Částka jednorázové úpravy odpočtu daně se stanoví jako součin částky vypočtené podle předchozího textu a počtu roků zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně. Do počtu roků je rovněž započítán rok, ve kterém je úprava odpočtu daně prováděna a ukazatelem nároku na odpočet daně je 0 %. Plátce musí provést také úpravu daně, i pokud dojde k nedoloženému zničení, ztrátě nebo odcizení dlouhodobého majetku v roce, kdy byl pořízen.³⁶

4.2.1 Úprava odpočtu při významných opravách

V souvislosti s novelou zákona o DPH, která nabyla účinnosti dne 1. 4. 2019, přibyl ustanovení o úpravě odpočtu při významných opravách na nemovitých věcech. Je doplněn specifický postup pro korekci uplatněného nároku na odpočet u opravy. Pokud plátce vlastní nemovitou věc na ní provede významnou opravu, kterou se rozumí hodnota veškerých přijatých zdanitelných plnění v úrovni bez daně vyšší než 200 000 Kč, z těchto přijatých plnění si uplatí plný či částečný nárok na odpočet daně a následně by nemovitou věc ve lhůtě 10 let dodal jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet, tak mu vzniká povinnost provést úpravu odpočtu daně. Úpravu plátce provede jednorázově za to zdaňovací období, ve kterém došlo k dodání dané nemovité věci. Toto ustanovení se vztahuje také na případy, kdy k dodání dojde již v průběhu roku, ve kterém byla oprava dokončena.³⁷

Plátcům touto novelou přibyla povinnost sledovat tyto významné opravy. Doporučila bych vést evidenci těchto oprav, kde budou především zaznamenány informace, o jakou opravu se jednalo, kdy oprava probíhala, částka uplatněného odpočtu atd. Velkým pomocníkem při sledování těchto oprav může být účetní oddělení, které může pro tyto opravy zavést speciální analytiku syntetického účtu 511 – Opravy a udržování. Následně může pravidelně docházet ke kontrole účetnictví a evidence, kdyby mělo dojít k případnému prodeji nemovitosti.

³⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 78e

³⁷ GALOČÍK, Svatopluk, PAIKERT, Oto. DPH 2019 výklad s příklady, str. 282

Příklad č. 5 – oprava nad 200 tisíc

Plátce vlastní nemovitost, kterou zčásti pronajímá a zčásti používá pro své soukromé účely. První kolaudační souhlas byl vydán již v roce 2005. Některé nájemné je zdaňováno a některé je osvobozeno od daně. V roce 2018 však začne plátce s opravou elektrických rozvodů, jedná se o starší nemovitost a tyto rozvody již nesplňují normy, proto se plátce rozhodl, že elektrické rozvody opraví v celé nemovitosti. U poskytnutí těchto prací je uplatněn režim přenesené daňové povinnosti. Na opravách se podílelo více dodavatelů a celkový základ daně všech přijatých plnění byl 500 000 Kč. Nutno podotknout, že pokud se jedná o jednu akci, tak se sčítají veškeré vynaložené náklady a u nich se zkoumá překročení hodnoty 200 000 Kč. Plátce přiznal daň na výstupu v celkové výši 21 % z 500 000 tj. 105 000 Kč. Ovšem na vstupu si mohl nárokovat pouze odpočet v částečné výši ve výši 55 % z celkového odpočtu, který by byl 105 000 Kč, tedy si uplatnil pouze 57 750 Kč. Opravy byly dokončeny v roce 2020 a v roce 2024 plátce budovu prodá jako plnění osvobozené od daně. Do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně zbývá 6 let. Výpočet částky úpravy daně bude: $57\,750 \times (0\% - 100\%) \times 6/10 = -34\,650$ Kč. Plátce tedy bude muset vrátit finančnímu úřadu 34 650 Kč.

4.3 Informace GFR k uplatňování zákona o DPH při vyrovnání odpočtu daně a úpravě odpočtu

Co se týče vyrovnání a úpravy odpočtu u majetku, na kterém došlo ke zničení, ztrátě nebo odcizení, tak k tomuto případu vydalo Generální finanční ředitelství Informaci GFR k uplatňování zákona o DPH při vyrovnání odpočtu a úpravě odpočtu u specifických paragrafů. Hned na začátku této zprávy dochází k vymezení obchodního majetku pro vyrovnání odpočtu, tímto majetkem se rozumí: materiál (např. mazadla, palivo, náhradní díly, obaly atd.), zboží (movité věci, nemovité věci a zvířata nabyté za účelem prodeje) a polotovary (výrobek, který neprošel všemi fázemi výrobního cyklu a bude následně dokončen). K vyrovnání odpočtu však dochází pouze u majetku před jeho použitím. Informace GFR tedy zmiňuje, že nelze vyrovnat odpočet u drobného majetku vydaného ze skladu a fakticky použitého k ekonomické činnosti (např. pracovní nářadí). Neméně podstatným sdělením je, co si vlastně má daňový subjekt představit pod pojmem zničení, ztrát a odcizení. Zničení je změna fyzického stavu věci, kterou nelze odstranit opravou, tudíž věc již dále nepoužiju k původnímu účelu. Ztráta je situace, kdy osoba ztratí nezávisle na své vůli možnost s věcí disponovat jako by byla jejím vlastníkem. Odcizení

je čin, při kterém se nějaká osoba zmocní neprávem cizí věci, aby s ní nakládala jako vlastník.

Veškeré tyto situace však musí být náležitě doloženy – posudek pojišťovny nebo soudního znalce, případně jinými důkazními prostředky. Je nutné zjistit zejména, jakého obchodního majetku se to týkalo, jeho množství a jednotkovou (pořizovací) cenu. K řádnému doložení zničení obchodního majetku je nutné mít dostačující dokumenty, které potvrzují zničení a také soupis majetku, který by měl obsahovat informace o pořizovací ceně bez daně, základ daně, sazbu daně, výši daně, datum porizení a zejména v jakém zdaňovacím období a jaká výše odpočtu byla uplatněna. Ke zničení obchodního majetku dochází především při situacích, jako je povodeň, požár nebo vichřice. Může však také nastat likvidací obchodního majetku, zničením třetí osobou, špatným skladováním atd. Ztráta vznikne buď vlastním zaviněním či nedopatřením plátce. Ke zjištění dojde zpravidla během povinné inventarizace, během které účetní jednotka (plátce) zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a ověřuje, zda skutečný stav souhlasí se stavem majetku v účetnictví nebo jiné vedené evidenci. K provádění inventarizace dochází dle zákona o účetnictví. Pro účely informace GŘ platí, že pokud se použije termín manko (skutečný stav je menší než v evidenci), tak se vždy jedná o manko nad normu přirozeného úbytku a musí být provedeno vyrovnání (případně úprava) odpočtu daně, pokud plátce nedoloží řádné zničení, ztrátu nebo odcizení. U manka do normy přirozeného úbytku (tato výše je stanovena např. v interních předpisech nebo ve směrnících společnosti) není nutné provádět vyrovnání (úpravu) odpočtu. Za odcizení se považuje loupež, krádež nebo zpronevěra. Odcizení obchodního majetku nějakou osobou je nezbytné doložit usnesením o odložení věci vydané Policií ČR, usnesením o zahájení trestního stíhání, nebo usnesením o zastavení trestního stíhání.

Pokud plátce není schopen řádně doložit některou z výše popsanych situací je povinen vyrovnat nebo upravit uplatněný nárok na odpočet daně, které je nutno provést z částky původně skutečně uplatněného odpočtu daně. Pokud není schopen na základě svých evidencí za žádných okolností zjistit původně uplatněný odpočet daně, pak aplikuje metodu, kterou využívá ve svém účetnictví. Pokud postupuje podle českých účetních předpisů, tak je to metoda FIFO nebo vážený aritmetický průměr. Hodnota pro výpočet vyrovnání odpočtu bude stanovena tak, že hodnota, která je evidována bez daně nebo zjištěná dle zmíněných metod se vynásobí příslušnou sazbou daně (uplatněného u původního odpočtu daně) a tato vypočtená hodnota je částkou vyrovnání odpočtu daně.

Příklad č. 6 – vyrovnání odpočtu

Plátce zjistil na základě inventarizace provedené na konci června, že mu chybí 3 tablety a nemůže tuto ztrátu doložit. Základ daně každého z nich byl 5 000 Kč, daň 1 050 Kč a plátce si původně uplatnil plný nárok na odpočet. V daňovém přiznání za zdaňovací období červen bude muset uvést hodnotu vyrovnání odpočtu $3 \times 1\,050$ tj. 3 150 Kč do sloupce „V plné výši“ na ř. 45 s názvem Korekce odpočtů daně – podle vyjmenovaných paragrafů. Do kontrolního hlášení se vyrovnání odpočtu daně neuvádí.

V dalším příkladu se bude také počítat vyrovnání, ale za případu, že plátce nedokáže doložit výši původního nároku a ocenění provede metodou váženého aritmetického průměru.

Příklad č. 7 – vyrovnání odpočtu – vážený aritmetický průměr

Plátci chybí za zdaňovací kalendářní období měsíc srpen 350 t šterku. Při jeho nákupu uplatnil plný nárok na odpočet daně. Není však schopen doložit původní výši nároku. Na začátku roku měl plátce na skladě 150 t šterku za cenu 80 Kč/t. Do srpna dále ještě nakoupil 50 t šterku za 120 Kč/t, 200 t šterku za 130 Kč/t, 100 t šterku za 110 Kč/t a 90 t šterku za 150 Kč/t. Ocenění chybějícího šterku bude následující
$$\frac{150 \cdot 80 + 50 \cdot 120 + 200 \cdot 130 + 100 \cdot 110 + 90 \cdot 150}{150 + 50 + 200 + 100 + 90}$$
 tj. 116,1 Kč/t. Hodnota vyrovnání se vypočte tak, že cena chybějícího šterku, která nám vyšla 116,1 Kč/t viz výše, se vynásobí chybějícím množstvím šterku (tj. 350 t šterku) $116,1 \times 350$ tj. 40 635 Kč. Tato hodnota se stává tzv. základem daně, který je nutné vynásobit základní sazbou daně – 21 %. Konečná hodnota vyrovnání odpočtu daně tedy bude $40\,635 \times 0,21$ tj. 8 533 Kč. Tato hodnota bude vykázána v daňovém přiznání za kalendářní měsíc srpen na ř. 45 ve sloupci „V plné výši“. Pokud by plátce na začátku neuplatnil plný nárok, ale pouze poměrný nárok ve výši 45 %. Hodnota původního odpočtu by činila: $8\,533 \times 45\% = 3\,840$ Kč, což je částka vyrovnání odpočtu daně, která by taktéž byla uvedena v daňovém přiznání na ř. 45.

Dále je znázorněno, jak postupovat při úpravě odpočtu daně u dlouhodobého majetku.

Příklad č. 8 – úprava odpočtu

Plátce nakoupil v březnu roku 2017 notebook celkem za 145 200 Kč (základ daně 120 000 Kč, uplatněný plný nárok na odpočet ve výši 25 200 Kč). V květnu 2018 se zjistí, že došlo ke ztrátě počítače a nikdo není schopen tuto ztrátu vysvětlit, natož doložit. Částka úpravy se vypočte jako součin částky daně na vstupu, která byla 25 200 Kč a rozdílu

ukazatelů nároku na odpočet (tj. 0 % - 100 %) a podílu počtu let zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu včetně roku, ve kterém je úprava prováděna a počtu let dle lhůty pro úpravu odpočtu daně, tj. 4/5. Částka jednorázové úpravy tak bude činit: $25\,200 \times (0\% - 100\%) \times 4/5 = -20\,160$ Kč. Plátce tudíž musí provést úpravu odpočtu daně uvedením hodnoty – 20 160 Kč do ř. 60 (s názvem Úprava odpočtu daně dle §78 a násl.) daňového přiznání za období květen 2018. Stejně jako vyrovnání odpočtu, tak ani úprava se neuvádí do kontrolního hlášení.

Jak bylo zmíněno již v textu výše, při úpravě odpočtu je nutné sledovat využití dlouhodobého majetku po dobu 5 let. V následujícím příkladu ukazuji, co při různých situacích musí plátce provést za úpravu, pokud má jeho majetek každý rok jiné využití.

Příklad č. 9 – úprava odpočtu po dobu 5 let - notebook

Pan Novák v roce 2015 koupil velmi luxusní notebook za 120 000 Kč (základ daně) + 25 200 Kč (21 % DPH) a uplatnil si plný nárok na odpočet. V roce 2015 i 2016 ho zcela používal pouze pro svou ekonomickou činnost. V roce 2017 ho však z poloviny začal používat i pro své soukromé účely. V roce 2018 ho taktéž používal z poloviny pro soukromé účely a zároveň 20 % jeho příjmů tvořily příjmy z nájmu, které byly fakturovány jako osvobozené. V roce 2019 se příjmy z jeho osvobozených nájmu zvedly na 30 % a notebook k soukromým účelům používal už pouze z 30 %. Na konci každého roku pan Novák musí zrekapitulovat, pro jaké účely byl jeho majetek používán a případně upravit dříve uplatněný nárok na odpočet. V tabulce níže je rozebrán každý rok, který pan Novák musí sledovat pro případnou úpravu:

Tabulka 15 Úprava odpočtu - příklad č. 9

Rok	NO připadající na daný rok	Uplatněný NO	Kolik musí plátce vrátit	Výpočet výše vratky
2015	5 040	25 200	-	-
2016	5 040	-	-	-
2017	5 040	-	2 520	$(1/5 \times 25\,200 \times (100\% - 50\%))$
2018	5 040	-	3 024	$5\,040 - (5\,040 \times 0,8 \times 0,5)$
2019	5 040	-	2 570,4	$5\,040 - (5\,040 \times 0,7 \times 0,7)$

Zdroj: vlastní zpracování

Ve druhém sloupci je částka nároku na odpočet, který připadá na každý rok po celou dobu sledování 5 let. Vypočte se prostým vydělením uplatněného nároku na odpočet počtem let 25 200 Kč/5 let tj. 5 040 Kč za každý rok. Ve třetím sloupci je hodnota vyplněna pouze v roce pořízení notebooku, protože v tu chvíli si pan Novák uplatnil nárok na odpočet v plné výši. Ve čtvrtém sloupci je výše nároku, kterou bude muset pan Novák vrátit v daňovém přiznání za prosinec každého roku a ve sloupci vedle její výpočet. V prvních dvou letech k žádné úpravě nedojde. V roce 2017 se musí zohlednit 50 % použití notebooku pro soukromé účely. Pokud se daný rok používá krácený a poměrný koeficient zároveň, tak součin těchto koeficientů říká, jaký je nárok za dané období. U roku 2018 je to 80 %, neboť z 20 % je osvobozené nájemné (100 % - 20 %) a 50 % neboť zbylých 50 % je využíván pro soukromé účely (100 % - 50 %). Tento součin následně vynásobíme částkou odpovídajícího nároku pro daný rok a vyjde nám částka, na kterou vzniká za tento rok nárok. Následně ji odečteme od nároku na odpočet připadajícího na rok a vyjde nám částka k vrácení. Stejný postup akorát s jinými čísly je použit i v roce 2019. Pan Novák tedy musí za rok 2017 vykázat v řádku 60 daňového přiznání částku – 2 520 Kč, za rok 2018 částku – 3 024 Kč a za rok 2019 - 2 570,4 Kč.

Taktéž v obdobném příkladu níže je zmapován postup vyrovnání, pouze dojde k obměně situací, pro jaké účely plátce využíval dlouhodobý majetek.

Příklad č. 10 – úprava odpočtu po dobu 5 let – dlouhodobý majetek

Pan Veselý pořídil v roce 2010 dlouhodobý majetek za 400 000 Kč (základ daně) + 84 000 Kč (21 % DPH). V roce 2010 ho používal pouze pro ekonomickou činnost. Následující rok 2011 byl využit z 30 % k osvobozeným nájům, v roce 2012 se majetek používal z 60 % pro soukromé účely, v roce 2013 byl ze 40 % použit k osvobozeným nájům a z 20 % k soukromé spotřebě. A poslední rok sledování, tedy 2014 ho používal z 80 % pro soukromé účely. V tabulce níže jsou jako v předchozím případě rozebrány jednotlivé úpravy:

Tabulka 16 Úprava odpočtu - příklad č. 10

Rok	NO připadající na daný rok	Uplatněný NO	Kolik musí plátce vrátit	Výpočet výše vratky
2010	16 800	84 000	-	-
2011	16 800	-	5 040	30 % x 16 800
2012	16 800	-	10 080	60 % x 16 800
2013	16 800	-	8 736	16 800 – (16 800 x 0,6 x 0,8)
2014	16 800	-	13 440	80 % x 16 800

Zdroj: vlastní zpracování

Opět je vidět přehled jednotlivých částek, které bude muset pan Veselý vrátit na konci každého roku, krom roku 2010, ve kterém žádnou úpravu neprovádí. V letech 2011, 2012 a 2014 je výpočet úpravy proveden jako prosté vypočtení procenta z částky odpočtu náležejícího danému roku, neboť toto procento nebylo použito pro ekonomickou činnost (nebo nebylo zdaněno) a tudíž plátce nemá nárok na odpočet. V roce 2013 se opět musí spočítat částečný koeficient, na který má plátce nárok, tedy součin 0,6 (1-0,4) a 0,8 (1-0,2) a 1/5 celkového odpočtu (16 800). Z tohoto výpočtu nám vyjde výsledek, který říká, že za rok 2013 má plátce nárok pouze na 8 064 Kč. Tudíž rozdíl oproti odpočtu připadající na daný rok musí vrátit 16 800 – 8 064 tj. 8 736 Kč. Za roky 2011 až 2014 musel pan Veselý jednotlivé částky z tabulky vykázat také ve svých daňových přiznáních za poslední zdaňovací období roku na řádku 60.

5 Vracení daně

Systém vracení daně byl zaveden z toho důvodu, aby jiné osoby, které nejsou osobami povinnými k dani v České republice, měly stejný nárok na vrácení odpočtu DPH jako osoby v České republice. V ČR umožňují příslušné orgány vracení daně podnikům (neboli osobám povinným k dani), které nemají sídlo v EU, pouze pokud nabízejí stejné postupy vracení daně jako právě pro podniky, které mají sídlo v České republice. Daň je vrácena na základě principu vzájemnosti, kterým se rozumí, že stát, ve kterém má zahraniční osoba sídlo, nevyměřuje daň z přidané hodnoty nebo obdobnou všeobecnou daň ze spotřeby, nebo pokud je taková daň vybrána, je osobě povinné k dani se sídlem v tuzemsku ve výši vybrané daně vrácena. Zahraniční osoba může uplatnit nárok na vrácení daně u zboží a služeb za obdobných podmínek, za nichž může být plátcem uplatněn nárok na odpočet daně.

Existují však kategorie výdajů, které neumožňují vracení daně z přidané hodnoty. V České republice se jedná o tyto kategorie:

- zboží a služby poskytované pro osobní spotřebu,
- cestovní náklady, náklady na ubytování a stravování zahraniční osoby,
- zboží a služby spojené s reprezentací zahraniční osoby,
- telefonní poplatky,
- taxislužba,
- pohonné hmoty.

Zákon o DPH obsahuje hned několik oblastí komu daň a za jakých podmínek vracet. Jedná se o vracení daně osobám požívajících výsad a imunit, mezinárodní organizaci se sídlem mimo tuzemsko, v rámci zahraniční pomoci, plátcům v jiných členských státech, v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, zahraničním osobám povinným k dani, fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží, osobám se zdravotním postižením a ozbrojeným silám cizích států. Na některé z těchto oblastí se v mé práci zaměřím o něco podrobněji a pokusím se vysvětlit princip fungování plus ukázat, co musí jednotlivé osoby pro vracení daně udělat.

5.1 Vracení daně plátcům v jiných členských státech

Plátce, který má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, má nárok na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v jiném členském státě, ve kterém však neměl v tomto období sídlo ani provozovnu, a to podle pravidel pro stanovení sídla a provozovny stanovených tímto jiným členským státem. Pokud použije přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění plnění, které zakládají nárok na odpočet, tak pro jiné účely, má nárok na vrácení daně v částečné výši. Aby mohla být daň v jiném členském státě vrácena je podmínkou podat žádost o vrácení daně prostřednictvím elektronického portálu spravovaného Generálním finančním ředitelstvím. Osoba musí zažádat o přidělení oprávnění k přístupu na elektronický portál, které ji přidělí místně příslušný správce daně do 15 dnů ode dne obdržené žádosti. Žádost musí být podána ve formátu a struktuře, který zveřejňuje Generální finanční ředitelství a podepsána uznávaným elektronickým podpisem nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.

Žádost o vrácení daně musí být podána nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Pokud tedy osoba žádá o vrácení daně za období roku 2018, je nutno žádost podat do 30. září 2019. Přijetí žádosti bude žadateli neprodleně potvrzeno prostřednictvím elektronického portálu. V případě, kdy žadatel v období pro vrácení daně uskutečňoval pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně nebo byl osobou povinnou k dani (plátcem) případně osobou nepovinnou k dani, tak žádost o vrácení daně nebude předána jinému členskému státu. Je tudíž hned na straně České republiky, že tyto žádosti se do jiných členských států vůbec nedostanou, protože by k vrácení daně stejně nedošlo. O tom, že došlo k nepředání žádosti o vrácení daně, bude plátcí sděleno taktéž prostřednictvím elektronického portálu. Okamžikem doručení se rozumí okamžik odeslání oznámení ve formě datové zprávy na elektronickou adresu uvedenou v žádosti o vrácení daně prostřednictvím elektronického portálu.³⁸

5.2 Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě

Další specifickou částí je vrácení daně za plnění na našem území osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Nárok na vrácení daně na vstupu z plnění, které má místo

³⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 82

plnění v tuzemsku má osoba povinná k dani, která je však registrovanou osobou k dani v jiném členském státě, pokud během období pro vrácení daně:

- a) neměla sídlo ani provozovnu v tuzemsku,
- b) nebyla plátcem a
- c) neuskutečnila dodání zboží ani poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou
 - a. plnění osvobozeného od daně,
 - b. dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých byla povinna přiznat daň osoba, které byla tato plnění poskytnuta,
 - c. plnění související s dodáním zboží uvnitř EU formou třístranného obchodu, které uskutečnila jako prostřední osoba, nebo
 - d. poskytnutí služby, na které použila zvláštní režim jednoho správního místa.

Uplatnění nároku na odpočet daně může být uplatněno za obdobných podmínek, za kterých má plátce nárok na odpočet daně v tuzemsku. Pokud má osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši, daň ji bude vrácena pouze v této poměrné výši. Nárok se nevztahuje na částky daně, které byly uplatněny v rozporu se zákonem nebo u plnění, která jsou osvobozena od daně (např. dodání a pořízení nových dopravních prostředků, osvobození při dodání zboží do jiného členského státu atd.). Osoba uplatní nárok na vrácení daně z přijatého zdanitelného plnění v členském státě, v němž má sídlo. Pokud je zdanitelné plnění přijato provozovnou, uplatní osoba registrovaná k dani nárok na vrácení daně v členském státě, kde leží provozovna.

Žádost o vrácení daně se podává taktéž prostřednictvím elektronického portálu a musí obsahovat:

- daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty žadatele,
- obchodní firmu nebo jméno, sídlo, místo pobytu žadatele,
- obchodní firmu nebo jméno, sídlo, místo pobytu zástupce, pokud je ustanoven,
- elektronickou adresu,
- popis ekonomické činnosti žadatele, pro niž je zboží pořízeno nebo služba přijata, pomocí harmonizovaných kódů,
- období pro vrácení daně, na které se žádost o vrácení daně vztahuje,

- prohlášení žadatele o tom, že splnil podmínku stanovenou v odstavci 1 písm. c),
- údaje o účtu, včetně kódů IBAN, BIC, název vlastníka účtu a měny účtu,
- za každý daňový doklad nebo daňový doklad při dovozu zboží tyto údaje:
 - daňové identifikační číslo plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, nejde-li o dovoz zboží,
 - obchodní firmu nebo jméno, dodatek ke jménu a sídlo plátce, který uskutečnil zdanitelná plnění,
 - evidenční číslo daňového dokladu,
 - den uskutečnění zdanitelného plnění,
 - základ daně a výši daně v české měně,
 - celkovou výši nároku na vrácení daně v české měně,
 - koeficient pro výpočet nároku na odpočet daně v částečné výši vyjádřený jako procentní podíl,
 - druh pořízeného zboží nebo přijaté služby v členění podle kódů uvedených v odstavci 6.

Jak je psáno v odstavci výše, že zboží či služba musí být v žádosti označeny podle kódů, tak se jedná o následující kódy:

- 1 – uhlovodíková paliva,
- 2 – nájem dopravního prostředku,
- 3- výdaje související s dopravním prostředkem (jiné než zboží a služby uvedené pod kódy 1 a 2),
- 4 – mýtné a silniční poplatky,
- 5 – cestovní výlohy, jako například jízdné v taxi, jízdné ve veřejné dopravě,
- 6 – ubytování,
- 7 – potraviny, nápoje a restaurační služby,
- 8 – vstupné na veletrhy a výstavy,
- 9 – výdaje na luxusní zboží, zábavu a reprezentaci,
- 10 – jiné (plátce musí u tohoto plnění uvést popis k plnění v požadovaném jazyce).

Žadatel musí k žádosti o vrácení daně doložit elektronickou kopii daňového dokladu nebo daňového dokladu při dovozu zboží, pokud základ daně převyšuje ekvivalent částky 250 EUR u uhlovodíkových paliv nebo ekvivalent částky 1 000 EUR u ostatních druhů

pořízeného zboží nebo přijatých služeb. Obdobím, za které lze podat žádost o vrácení daně je nejvýše jeden kalendářní rok a nejméně tři kalendářní měsíce, případně období kratší než tři měsíce, pokud jde o zbytek kalendářního roku. Částka daně uvedená v žádosti nesmí být nižší než je ekvivalent částky:

- a) 400 EUR za období kratší než jeden kalendářní rok, ale ne kratší než tři měsíce, nebo
- b) 50 EUR za období jednoho kalendářního roku nebo období kratší než tři měsíce, jde-li o zbytek kalendářního roku.

Pro přepočet částky daně v EUR na českou měnu se použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou k prvnímu pracovnímu dni měsíce ledna roku, za nějž je žádost podána. Přepočtená částka se zaokrouhlí na celé koruny dolů. Pokud bude osoba žádat o vrácení daně za rok 2019, tak se pro přepočet částky použije kurz ke 2. lednu 2019, neboť to byl první pracovní den roku. Žádost se podává nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně, jinak osobě nárok zaniká. Žádost se považuje za podanou, pokud jsou v ní uvedeny všechny požadované údaje.

Nárok na vrácení může být uplatněn nejdříve za období pro vrácení daně, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, a to k tomu dni, který nastane dříve a za předpokladu, že z této úplaty plátcí vzniká povinnost přiznat daň, nebo ve kterém byla vyměřena daň při dovozu zboží. Žádost může obsahovat také daň, která nebyla zahrnuta v předchozích podaných žádostech o vrácení daně, ale pouze tu daň, která se týká plnění uskutečněného v příslušném kalendářním roce, kterému se žádost o vrácení daně vztahuje. Pokud po podání žádosti dojde u osoby ke změně ve výši koeficientu pro výpočet nároku na odpočet daně v částečné výši, je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě povinna provést opravu částky daně, o kterou požádala nebo která již byla vrácena. Opravu provede v žádosti předložené v kalendářním roce následujícím po daném období pro vrácení daně, nebo pokud v tomto kalendářním roce žádost o vrácení nebude podávat, tak předloží opravu v samostatném prohlášení prostřednictvím elektronického portálu.³⁹

³⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 82a

5.2.1 Žádost o přidělení přístupu do aplikace pro vrácení daně

Od roku 2010 lze žádat o vrácení pouze elektronicky v aplikaci Vracení DPH v rámci EU, a to na Daňovém portálu Finanční správy ČR. Přístup do aplikace lze po vyplnění žádosti a podepsáním certifikátu nebo prostřednictvím identity daňové schránky. V příloze této diplomové práce je příklad vyplněné žádosti, kterou lze snadno vyplnit přes aplikaci EPO. Osoba povinná k dani vyplní údaje o sobě, jako je název společnosti, sídlo, daňové identifikační číslo a údaje o oprávněné osobě. Tou může být jednatel, osoba pověřená a dále také zástupce daňového subjektu ustanovený na základě plné moci. Žádost je po podání automaticky předána místně příslušnému správci daně žadatele.

5.2.2 Elektronická aplikace pro vrácení DPH

Když je plátcí povolen přístup do aplikace, může dojít k přihlášení. V první řadě by si měl subjekt zkontrolovat správnost registračních dat žadatele, neboť tam jsou nataženy automaticky. V rámci aplikace má žadatel na výběr několik možností, které může v aplikaci spravovat:

- nová žádost o vrácení DPH,
- opravná žádost o vrácení DPH,
- samostatné prohlášení o upřesnění koeficientu pro poměrný nárok na vrácení daně,
- přehled podaných žádostí,
- informace o podaných upřesněních koeficientu,
- všeobecné informace,
- načtení souboru, podání, tisk opisu potvrzení.

V aplikaci je zaveden systém propustných kritických kontrol dle legislativních, preferenčních a technických požadavků. Existují dva typy chyb – propustné a kritické. Propustné chyby plní pouze funkci upozornění pro žadatele, že data, které vložil, nejsou úplně správné, ale i přesto lze podání podat. Pokud aplikace vyhodnotí kritickou chybu, tak nedovolí podání žádosti nebo prohlášení a musí dojít k opravě chyby.

Ve formuláři pro podání nové žádosti je nutné vyplnit stát, období pro vrácení, potvrzení prohlášení žadatele o splnění podmínek, případný koeficient pro poměrný nárok a ekonomickou činnost, kterou vykonává. Důležitou položkou jsou kontaktní údaje jako e-mail žadatele a jeho zástupce, nepovinně telefonické spojení a především číslo

bankovního účtu, kam má být vrácená částka poukázána. Dále musí dojít ke specifikaci jednotlivých dokladů, z kterých si chce žadatel uplatnit nárok na vrácení. Žádost musí obsahovat DIČ DPH dodavatele, jméno dodavatele, číslo dokladu, datum vystavení dokladu, základ daně, částka daně a požadovaná částka, popis zboží. Nedílnou součástí jsou také přílohy. Po podání žadatel obdrží potvrzení podání a vygenerované podací číslo, ještě to však neznamena přijetí podání v členském státě vrácení daně. Žadatel také obdrží referenční číslo podání ve tvaru CZXXXXXX doplněné časovým razítkem okamžiku podání. Toto číslo je důležité, neboť členský stát vrácení daně se na něj bude při komunikaci s žadatelem odkazovat. Ke kontrole žádosti dojde po podání již v České republice a teprve poté, pokud je bez vad, dojde k předání do Evropské unie příslušnému státu vrácení.

Od chvíle, kdy je do České republiky doručeno potvrzení o přijetí žádosti ke zpracování, tak za vyřízení žádosti zodpovídá stát vrácení. Stát žádost posuzuje a rozhoduje na základě své aktuální legislativy. Doručení o oznámení ve formě datové zprávy probíhá e-mailem. Žadatel by však ve svém vlastním zájmu měl pravidelně sledovat informace o podaných žádostech v aplikaci. Žádost se může nacházet ve čtyřech stavech:

- 1) podáno – žádost byla přijata ČR ke kontrole a odeslána do členského státu vrácení daně,
- 2) zamítnuto ČR – v žádosti byly zjištěny nesrovnalosti a předání do jině státu je zamítnuto; nutno kontaktovat místně příslušný finanční úřad,
- 3) doručeno EU – žádost byla zaslána do členského státu vrácení a ten potvrdil doručení,
- 4) přijato rozhodnutí – členský stát vrácení zaslal prostřednictvím systému své rozhodnutí.

Správce daně doručí rozhodnutí žadateli do 4 měsíců ode dne obdržení žádosti o vrácení daně. Pokud si však správce daně vyžádá výzvou některé doplňující údaje, musí žadatel tyto údaje doručit správci ve státu vrácení do 1 měsíce ode dne doručení výzvy. Správce daně pak doručí rozhodnutí do 2 měsíců ode dne obdržení doplňujících údajů. Úloha České republiky v tomto případě končí odesláním žádosti do jiného členského státu. V případě, že uplynula 4 měsíční lhůta a nebylo doručeno ani rozhodnutí, ani výzva, musí žadatel sám kontaktovat stát vrácení. Žadatel má v případě nesouhlasu možnost podat odvolání proti rozhodnutí do státu vrácení adresované správci daně.

5.2.3 Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR

V rámci jednání koordinačního výboru ze dne 15. 11 2017 došlo k jednání ohledně vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Konkrétně se jednalo o vyjasnění pravidel v podávání žádostí v případech, kdy má osoba v jednom členském státě sídlo a v jiném členském státě nebo ve třetí zemi má umístěnou provozovnu. Provozovnou se pro účely zákona o DPH rozumí: „*provozovnou organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.*“⁴⁰ Jednání probíhalo na základě výkladů směrnic a zákonů.

První dílčí otázka

Koordinační výbor společně s Komorou daňových poradců ČR (dále KV KDP) se zabýval první otázkou a to za situace, že osoba je registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou ve státě B. Otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba podávat žádosti týkající se tuzemských plnění, které byly přijaty stálou provozovnou umístěnou ve státě B. Podle evropské i národní legislativy vzniká nárok na vrácení daně v případě plnění přiřaditelných činnosti zřizovatele (osoba registrovaná v členském státě A), tak i jeho stálé provozovny. Podle názoru KV KDP lze postupovat tak, že daňový subjekt si u plnění, které je přiřaditelné stále provozovně, zvolí, zda podá žádost prostřednictvím členského státu A nebo členského státu B. Obě žádosti by měly být správcem daně posuzovány shodně. Dílčí závěr první otázky tedy je, že pokud jde o plnění, které přijme stálá provozovna umístěná v členském státě B, má zřizovatel této provozovny možnost volby, z kterého ze dvou členských států bude žádost podána.

Druhá dílčí otázka

Ta se týká podobné situace jako první otázka, jenom s tím rozdílem, že provozovna je umístěna ve třetí zemi. U řešení této otázky se přihlíželo i k rozsudku Soudního dvora Evropské unie a taktéž ke směrnicím a zákonu o DPH. Dílčím závěrem této otázky je, že na rozdíl od předchozí situace, tak v tomto případě nemá daňový subjekt možnost volby, ve které zemi bude žádost podána. Tudíž v případě plnění přijatých stálou provozovnou

⁴⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 4 odst. 1 j)

umístěnou ve třetí zemi, musí osoba registrovaná k dani v členském státě A podat žádost prostřednictvím elektronického portálu v zemi svého sídla.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství

Co se týče dílčího závěru k první otázce, tak s tím Generální finanční ředitelství nesouhlasí. Žadatel si nemůže vybrat, ve kterém státě bude podávat žádost o vrácení daně. Tudíž nemůže žádat o vrácení daně za plnění, která byla fakticky uskutečněná a fakturovaná na jeho stálé provozovny v jiném členském státě než kde se provozovna nachází. Provozovna za svá přijatá plnění musí žádat v členském státě, kde se nachází. S dílčím závěrem k druhé otázce Generální finanční ředitelství souhlasí. Žadatel musí žádat o vrácení daně v zemi svého usazení za plnění uskutečněná na jeho provozovny v třetích zemích.⁴¹

5.3 Vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani

Zahraniční osoba povinná k dani, která nemá provozovnu na území Evropské unie, může uplatnit nárok na vrácení daně za přijaté zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud v období, za které žádá o vrácení daně, v tuzemsku neuskutečňuje jiná než tato plnění:

- a) dovoz zboží,
- b) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně,
- c) plnění podle §69, ve kterém je zmíněno osvobození poskytnutí služeb vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží,
- d) plnění, u něhož jsou povinni přiznat daň plátce nebo identifikovaná osoba, pro které je plnění poskytnuto,
- e) poskytnutí služby, na kterou se použije zvláštní režim jednoho správního místa.

K vrácení daně dochází na základě principu vzájemnosti. Tím se rozumí, že stát, ve kterém má zahraniční osoba sídlo nevyměňuje DPH nebo obdobnou všeobecnou daň ze spotřeby. Pokud je taková daň vybrána, je osobě povinné k dani se sídlem v tuzemsku ve výši vybrané daně vrácena. Zahraniční osoba může uplatnit nárok na vrácení daně u zboží

⁴¹ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 15.11.2017. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-11-15]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2017-11.pdf

a služeb za obdobných podmínek, za nichž může být plátcem uplatněn nárok na odpočet daně. Zahraniční osoba uplatňuje nárok na vrácení daně podáním žádosti o vrácení daně Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, tuto žádost však nelze podat elektronicky jako v předchozích případech.

Žádost, která je podána na finanční úřad musí zahraniční osoba doložit daňovými doklady, které byly vystaveny plátcem, doložit daňovými doklady při dovozu zboží do tuzemska a dokladem o zaplacení, doložit potvrzením, že je osoba registrovaná k DPH nebo jiné podobné dani ve třetí zemi. Toto potvrzení vystaví příslušný úřad ke správě daně v zemi, kde je zahraniční osoba registrována a podmínkou je, že toto potvrzení nesmí být starší než jeden rok od jeho vydání. Zároveň musí být doloženo prohlášení, že v daném období, za které je žádáno o vrácení daně, byly splněny veškeré podmínky.

Období nesmí být delší než jeden kalendářní rok, ale ani ne kratší než tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce v jednom kalendářním roce. Období kratší než tři měsíce může být pouze v případě, pokud se jedná o zbývajících období kalendářního roku. Žádost o vrácení daně lze podat nejpozději do 30. června následujícího kalendářního roku, pokud není žádost podána do této doby, tak nárok na vrácení daně zaniká. V kompetenci správce daně rovněž je, že může vyzvat zahraniční osobu k předložení potvrzení vydaného příslušným orgánem státu, ve kterém má tato osoba sídlo, že DPH nebo obdobná daň ze spotřeby není v tomto státě vybírána.

Schválená částka je vrácena správcem daně na účet uvedený v žádosti o vrácení daně. Částka se vrací buď v tuzemsku, nebo v jakémkoliv jiném státě. Pokud dojde k vrácení v jiném státě, tak ale musí zahraniční osoba počítat s tím, že poplatky za převod schválené částky jdou na její vrub. Vrácení daně bude provedeno za předpokladu, že částka vrácené daně činí:

- a) nejméně 7 000 Kč za období kratší než jeden kalendářní rok, ale ne kratší než 3 měsíce,
- b) nejméně 1 000 Kč za období jednoho kalendářního roku nebo období kratší než 3 měsíce, je-li to zbytek kalendářního roku.

Existují však výjimky, u kterých daň nelze vrátit. Jedná se o:

- a) zboží a služby poskytované pro osobní spotřebu,
- b) cestovní náklady, náklady na ubytování a stravování zahraniční osoby,

- c) zboží a služby spojené s reprezentací zahraniční osoby,
- d) telefonní poplatky,
- e) taxislužba,
- f) pohonné hmoty.

Pokud zahraniční osoba dosáhne vrácení daně podvodně nebo jiným neoprávněným způsobem, je tato osoba povinna vrátit neoprávněně vyplacenou částku a uhradit úrok z prodlení za každý den od vyplacení do skutečného vrácení. Správce daně o této povinnosti vydá rozhodnutí, ve kterém současně ruší původní rozhodnutí o vrácení daně nebo změni v rozsahu odpovídajícím výši neoprávněně přiznané částky. Povinnost vrátit částku, která byla poskytnuta neprávem nebo v nesprávné výši zaniká uplynutím 3 let ode dne oznámení rozhodnutí, kterým byl nárok na vrácení částky daně přiznán.⁴²

5.3.1 Žádost o vrácení daně z přidané hodnoty pro zahraniční osoby

Žadatel musí podat žádost na tiskopise v jednom z úředních jazyků Evropské unie, avšak v takovém jazyce státu, který má daň vrátit. Nemůže tudíž žádost o vrácení pro Francii vyplnit v českém jazyce. Pro lepší čitelnost by měla být žádost vyplněna tiskacími písmeny. Žádost musí být směřována na adresy v členských státech, na kterých lze požádat o vrácení daně podle 8. Směrnice Rady (79/1072/EHS). Pro Českou republiku je to adresa Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Tato směrnice také obsahuje minimální vratitelné částky, které se u jednotlivých států liší. Jak bylo řečeno již výše, pro Českou republiku je to 1 000 Kč a 7 000 Kč.

V příloze diplomové práce se také nachází již zmiňovaný formulář pro vrácení daně v České republice, který jsem vyplnila pro lepší představu. Stejně jako u ostatních formulářů je nutné, aby žadatel vyplnil informace o sobě. Musí uvést jméno nebo obchodní firmu žadatele, adresu sídla, druh činnosti, daňové identifikační číslo pro DPH v zemi vrácení daně, pokud je mu toto číslo známo. Dále se uvádí daňové evidenční číslo (DEČ) v případě, že je žadatel registrován k zvláštnímu režimu jednoho správního místa MOSS. Podstatným údajem je doba, na niž se žádost vztahuje a výše požadovaného vrácení daně. Výše této částky je podrobně rozepsána na druhé straně formuláře. Nesmí chybět číslo bankovního účtu, na který má dojít k vrácení daně, počet přiložených daňových dokladů, z kterých chce žadatel nárokovat vrácení daně a prohlášení, pro jakou činnost pořídil zboží nebo služby uvedené v této žádosti (např. účast na mezinárodním

⁴² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 83

veletrhu konaném kdy a kde, mezinárodní přeprava zboží odkud kam a kdy atd.). V prohlášení je také uvedeno, že žadatel splnil veškeré podmínky stanovené zákonem o DPH – viz výše, a že údaje v žádosti jsou pravdivé. V případě, že orgán, kterému je žádost směřována ještě nemá potvrzení vydané orgánem státu, v němž je žadatel usazen, prokazujícím, že žadatel je v tomto státě osobou povinnou k dani, musí být toto potvrzení součástí žádosti. Veškeré doklady musí být doloženy v originálu, může jich být více než jeden, ale celková výše vrácené daně nesmí být nižší než stanovené minimum dané země. Žadatel musí myslet na to, že pokud by chtěl dosáhnout vrácení daně neoprávněnými podmínkami, byl by stíhán pokutami a sankcemi stanovenými právními předpisy státu, který vracel daň.

Jak bylo zmíněno, tak formulář obsahuje druhou stranu, která je určena pro rozpis částek DPH v období, k němuž se tato žádost vztahuje. Na této straně dochází k vyplnění následujících údajů – povaha zboží nebo služeb, označení dodavatele nebo poskytovatele, identifikační číslo pro DPH, evidenční číslo daňového dokladu, podle toho co nastalo dříve tak den uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty a částka požadovaného vrácení daně. Po vyplnění veškerých údajů k jednotlivým daňovým dokladům je dole sečtená celková částka požadovaného vrácení daně, která je zároveň v součtu vyplněna na přední straně tiskopisu. Nedílnou součástí žádosti je místo, datum a podpis žadatele.

5.4 Vracení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží

Osoba, která nakoupí v tuzemsku zboží a zaplatí daň v ceně tohoto zboží má nárok na vrácení daně, pokud nemá místo pobytu na území Evropské unie a místo jejího pobytu ve třetí zemi je zapsáno v jejím cestovním pasu nebo jiném dokladu totožnosti, který je v České republice uznáván platným. Osoba taktéž neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku – o této osobě se dále v zákoně hovoří jako o zahraniční fyzické osobě. Nárok na vrácení daně vznikne této osobě, pokud nakoupené zboží nemá obchodní charakter. Cena tohoto zboží včetně daně zaplacená jednomu prodávajícímu v jednom kalendářním dnu musí být vyšší než 2 000 Kč a toto zboží je do 3 kalendářních měsíců od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění uvedené na dokladu o prodeji zboží vyvezeno v osobním zavazadle, které lze odnést.

Na vyžádání zahraniční fyzické osoby je prodávající povinen vystavit doklad o prodeji zboží ve dvou vyhotoveních s tím, že na prvním uvede údaj „VAT REFUND“ a na

druhým údaj „COPY“. První z těchto vyhotovení se předkládá celnímu úřadu k potvrzení splněných podmínek pro účely následného vrácení DPH. Tento doklad nahrazuje od roku 2013 povinnost vyplňovat a potvrzovat standardizovaný tiskopis Ministerstva financí.⁴³ Dále musí doklad o prodeji zboží obsahovat tyto údaje:

- a) obchodní firmu nebo jméno, dodatek ke jménu a sídlo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,
- b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,
- c) rozsah a předmět zdanitelného plnění,
- d) evidenční číslo dokladu,
- e) den uskutečnění zdanitelného plnění,
- f) sazbu daně a základ daně,
- g) výši daně,
- h) výši ceny včetně daně celkem,
- i) jméno a místo pobytu zahraniční fyzické osoby, která bude toto zboží vyvážet.

V zákoně jsou vymezeny druhy zboží, u kterých nárok na vrácení daně nevzniká, a to: uhlovodíková paliva a maziva, tabákové výrobky, alkoholické nápoje, potraviny a další zboží uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku. Splnění veškerých podmínek je potvrzeno celním úřadem na prvním vyhotovení dokladu o prodeji zboží, nebo elektronicky. Podmínka vyvezení zboží je potvrzena celním úřadem uvedením dne výstupu zboží z území Evropské unie. Zboží, které bylo zakoupeno v České republice, může být v cestovním styku z Evropské unie vyvezeno i přes výstupní celní úřad v některém z jiných členských států. Tento celní úřad potvrzuje taktéž výstup tohoto zboží a splnění výše uvedených podmínek. V zákoně o DPH sice není stanovena povinnost dvojjazyčné úpravy údajů na dokladu o prodeji zboží, ale celní úřad doporučuje prodejcem v jejich vlastním zájmu vystavovat tyto doklady v česko-anglické verzi, ve snaze předejít případným komplikacím. Celní správa na svých webových stránkách uvádí doporučenou podobu dvojjazyčných údajů na dokladu o prodeji.⁴⁴

Nárok, který vznikne, se uplatňuje u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění. Plátce je povinen daň vrátit zahraniční fyzické osobě nebo jiné osobě na základě jejího prohlášení,

⁴³ Tax Free aneb vrácení DPH. *Iucto.cz* [online]. [cit. 2019-11-30]. Dostupné z: <https://www.iucto.cz/tax-free-aneb-vraceni-dph/>

⁴⁴ Vrácení daně z přidané hodnoty zahraniční fyzické osobě zaplacené v ceně zboží nakoupeného v ČR. *Celnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-12-05]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/informace-pro-fyzicke-osoby/Stranky/refund_VAT.aspx

ve kterém jedná jménem a ve prospěch zahraniční fyzické osoby, pokud předloží potvrzené první vyhotovení dokladu o prodeji zboží nebo první vyhotovení dokladu o prodeji zboží a zároveň potvrzení o tom, že bylo elektronicky potvrzeno splnění podmínek celním úřadem. Vracenou daň uvádí plátce nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se vrácení daně uskutečnilo, nejpozději však do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Plátce je povinen uchovávat první vyhotovení dokladu o prodeji zboží nebo potvrzení o tom, že splnění podmínek bylo celním úřadem potvrzeno elektronicky po dobu, která je stanovena v §35 odst. 2 ZDPH, který říká, že daňové doklady se uchovávají po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo.

Nárok na vrácení daně zahraniční fyzické osobě trvá pouze, pokud tato osoba předloží prodávajícímu do 6 kalendářních měsíců od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění první vyhotovení dokladu o prodeji zboží nebo potvrzení o tom, že splnění podmínek bylo celním úřadem potvrzeno elektronicky. Pokud se tak nestane, tak nárok na vrácení daně zaniká.⁴⁵

5.4.1 Postup celní správy

Nejvíce žádostí o vrácení daně vzniká během turistické sezóny. Generální ředitelství cel vydalo metodiku pro elektronizaci potvrzování prodejních dokladů při vrácení DPH fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží. Celý proces je rozdělen do 5 kroků. Prvním krokem je výběr jazykové verze, druhým krokem načtení cestovního dokladu. Dále musí pracovník opsat kód letu z letenky a načíst e-data VAT REFUND dokladů. Dle načtených dat dojde k vyhodnocení údajů a následnému tisku kladného či záporného potvrzení. Jak tato potvrzení vypadají, ukazují následující obrázky:

⁴⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 84

Obrázek 9 Kladné potvrzení celní správy při vrácení daně

CZ	CUSTOMS ADMINISTRATION OF THE CZECH REPUBLIC
VAT REFUND	
Ruzyně - CZ650000	2019-09-12
ID: 15034255555084548122	
	
VALIDATED 	

Zdroj: Vrácení daně z přidané hodnoty zahraniční fyzické osobě zaplacené v ceně zboží nakoupeného v ČR. Celnisprava.cz [online]. [cit. 2019-12-05]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/informace-pro-fyzicke-osoby/Stranky/refund_VAT.aspx

Obrázek 10 Záporné potvrzení celní správy při vrácení daně

PROCEED TO CUSTOMS Обратитесь за советом к таможенникам. 请将文件收妥后并持往海关柜台 통관 처리 진행 למסכם אמשך	
ID: 15034255555084548387	
	
NOT VALIDATED 	

Zdroj: Vrácení daně z přidané hodnoty zahraniční fyzické osobě zaplacené v ceně zboží nakoupeného v ČR. Celnisprava.cz [online]. [cit. 2019-12-05]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/informace-pro-fyzicke-osoby/Stranky/refund_VAT.aspx

O vrácení DPH může požádat i český občan, který cestuje do třetích zemí, tedy mimo Evropskou unii. V tomto případě je nutné, aby si občan v obchodě vyžádal stvrzenku a vyplněný daňový formulář „Tax Free“ a ten si následně nechat při odjezdu ze země na celnici potvrdit. Vyplněný formulář je nutné po návratu do České republiky doručit poštou či osobně na určenou adresu. Na dané zemi, do které občan vycestuje, pak záleží minimální daná hodnota nákupu i procentuální výše DPH, neboť každá země má jiné limity.⁴⁶

5.5 Vrácení daně osobám se zdravotním postižením

Na vrácení zaplacené daně má nárok osoba se zdravotním postižením u motorového vozidla, které je této osobě dodané. Pro účely tohoto zákona se osobou se zdravotním postižením rozumí fyzická osoba, které byl rozhodnutím příslušného úřadu přiznán příspěvek podle zákona upravujícího poskytování těchto dávek, na jí dodané motorové vozidlo. Daň se vrací za jedno motorové vozidlo dodané jedné nebo i více osobám se zdravotním postižením v období 5 let do celkové výše 100 000 Kč. Další vrácení daně je možné nejdříve po uplynutí pěti let ode dne předchozího vrácení daně. Osoba se zdravotním postižením může uplatnit nárok na vrácení zaplacené daně nejdříve za kalendářní měsíc, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo. K vrácení daně může dojít i před uplynutím doby 5 let, ale pouze pokud je osobě vydáno další rozhodnutí přiznání příspěvku od úřadu.

Pokud je osobě se zdravotním postižením dodáno ojeté motorové vozidlo, může tato osoba uplatnit nárok na vrácení daně vypočtené ze základu daně podle paragrafu, který řeší problematiku zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Při uplatnění nároku tímto zvláštním režimem je povinen uvést daň na daňovém dokladu i obchodník. Osoba se zdravotním postižením může uplatnit nárok na vrácení daně nejpozději do 3 let od konce kalendářního měsíce, ve kterém obdržela rozhodnutí o přiznání příspěvku na zvláštní pomůcku od příslušného úřadu. Přiznání příspěvku je podle zákona upravujícího poskytování dávek osobám se zdravotním postižením na pořízení motorového vozidla. Nebo může být nárok uplatněn od konce kalendářního měsíce, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo, a to od toho dne, který nastane později.

⁴⁶ Tax Free aneb vrácení DPH. *Iucto.cz* [online]. [cit. 2019-11-30]. Dostupné z: <https://www.iucto.cz/tax-free-aneb-vraceni-dph/>

Ta osoba, která má nárok na vrácení zaplacené daně podle podmínek zmiňovaných v předchozích odstavcích, může uplatnit tento nárok podáním žádosti o vrácení daně správci daně místně příslušnému podle místa pobytu osoby se zdravotním postižením. Tato žádost o vrácení daně musí obsahovat:

- a) jméno, místo pobytu a rodné číslo osoby se zdravotním postižením,
- b) rozhodnutí příslušného úřadu o přiznání příspěvku,
- c) daňový doklad podle nebo doklad o prodeji motorového vozidla.

Na výše zmiňovaném dokladu o prodeji motorového vozidla je plátce povinen uvést:

- a) obchodní firmu nebo jméno, dodatek ke jménu a sídlo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,
- b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,
- c) jméno a místo pobytu osoby, pro kterou se zdanitelné plnění uskutečňuje,
- d) rozsah a předmět zdanitelného plnění,
- e) evidenční číslo dokladu,
- f) den uskutečnění zdanitelného plnění,
- g) sazbu daně a základ daně,
- h) výši daně,
- i) výši ceny včetně daně celkem.

Může však také nastat situace, že osoba se zdravotním postižením, které byla daň vrácena, toto motorové vozidlo pronajme nebo převede vlastnické právo na někoho jiného. Pokud k tomu dojde ve lhůtě 60 měsíců od vrácení daně, tak je povinna vrátit vyplacenou částku nebo její poměrnou část na účet příslušného správce daně. Musí tak učinit nejpozději do 30 dnů ode dne, kdy k této skutečnosti došlo. Ve stejné lhůtě musí osoba se zdravotním postižením tuto skutečnost, že dochází k vrácení částky nebo její poměrné části oznámit správci daně. U výpočtu poměrné části vyplacené částky se vychází z počtu měsíců, který zahrnuje měsíc, ve kterém osoba se zdravotním postižením převedla vlastnické právo k motorovému vozidlu nebo toto vozidlo pronajala, do uplynutí výše zmiňované lhůty 60 měsíců.⁴⁷

⁴⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 85

5.6 Vracení daně ozbrojeným silám cizích států

Při pořízení vybraných druhů zboží nebo služeb mohou nárok na vrácení daně uplatnit ozbrojené síly vysílajícího státu (dle Zákona č. 310/1999 Sb., o pobytu ozbrojených sil jiných států na území České republiky). Stát musí být členem Severoatlantické smlouvy nebo státem zúčastněným v Partnerství pro mír, jiným než Českou republikou. Mezinárodní smlouva, která je součástí českého právního řádu musí stanovit, že vybrané druhy zboží nebo služeb se v tuzemsku osvobodí od daně. Dále má nárok na vrácení daně Ministerstvo obrany při pořizování zboží nebo služeb hrazených z prostředků Organizace Severoatlantické smlouvy.

Vybranými druhy zboží nebo služeb se rozumí minerální oleje pro služební vozidla, letadla a lodě ozbrojených sil a jejich civilní personál. Dále zboží nebo služby pořizované v rámci projektu bezpečnostních investic Organizace Severoatlantické smlouvy, v rámci tohoto projektu také vybavení staveb a služby související s provozem tohoto zboží nebo těchto staveb. Nárok na vrácení daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Ministerstvu obran vzniká nárok na vrácení daně pouze ve výši odpovídající částce hrazené z prostředků Organizace Severoatlantické smlouvy prostřednictvím příslušné kapitoly státního rozpočtu.

Osoby uplatní nárok na vrácení daně na tiskopise předepsaném Ministerstvem financí s tím, že tuto žádost nelze podat elektronicky. Ozbrojené síly, o kterých bylo zmiňováno výše, mohou uplatnit nárok prostřednictvím Ministerstva obrany, skrz které by s nimi jednal případně i správce daně, pokud by shledal v žádosti o vrácení daně, že neobsahuje veškeré předepsané náležitosti nebo pokud by vznikly pochybnosti o správnosti podané žádosti. Žádost musí být doložena daňovými doklady nebo doklady o prodeji zboží nebo poskytnutí služby. Pokud daňové doklady předkládá Ministerstvo obrany, tak musí být opatřeny výraznou doložkou „nákup hrazen z prostředků NATO“.

Doklad o prodeji zboží nebo poskytnutí služby vystavený plátcem musí obsahovat tyto náležitosti:

- a) obchodní firmu nebo jméno, dodatek ke jménu a sídlo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,
- b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,

- c) označení osoby, v jejíž prospěch bylo zdanitelné plnění uskutečněno (zda se jednalo o ozbrojené síly nebo Ministerstvo obrany),
- d) rozsah a předmět zdanitelného plnění,
- e) evidenční číslo dokladu,
- f) den uskutečnění zdanitelného plnění,
- g) sazbu daně a základ daně,
- h) výši daně.

Vratitelný přeplatek zašle správce daně na účet Ministerstva obrany, který je vedený pro tyto účely. Pokud není nárok na vrácení daně uplatněn do 12 kalendářních měsíců od konce kalendářního měsíce, ve kterém nárok vznikl, tak zaniká. V případě, že osoba, které byla daň vrácena, zjistí, že na vrácení neměla nárok, tak je její povinností neoprávněně vyplacenou částku vrátit správci daně prostřednictvím Ministerstva obrany. Částku musí vrátit nejpozději do 30 dnů ode dne, kdy tuto skutečnost zjistila. Pro veškeré osoby, kterých se týká tento paragraf v zákoně o DPH, je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu.⁴⁸

Pro nárok na vrácení daně platí obecná ustanovení, která říkají, že osoba žádající o vrácení daně je pro účely vrácení daně daňovým subjektem. A že pokud vznikne v důsledku vyměření nároku na vrácení daně vratitelný přeplatek, tak jej správce daně vrátí daňovému subjektu bez žádosti do 30 dnů od tohoto vyměření.

6 Souvislý příklad s účtováním, daňovým přiznáním a vykazováním

6.1 Analytické účty DPH

Pro lepší přehlednost při účtování DPH je lepší vytvořit si analytické účty, které vyjadřují výstupy nebo vstupy. Známé účetní softwary jistě umožňují vytvořit spousty analytik, které by pracovníkům v účetním oddělení usnadnily práci. Nyní je ukázáno možné analytické rozdělení, které se v souvislosti s účtováním o dani z přidané hodnoty dá použít, přičemž ve sloupci napravo je i „menší“ nápověda, na kterém řádku daňového přiznání bude tato operace zachycena (konkrétní názvy zmiňovaných řádků v tabulce lze najít v příloze ve vyplněném daňovém přiznání):

⁴⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 86

Tabulka 17 Analytické účty DPH

Analytický účet	Název účtu	Řádek daňového přiznání
3431110	DPH - výstup 10% tuzemsko	2
3431115	DPH - výstup 15% tuzemsko	2
3431121	DPH - výstup 21% tuzemsko	1
3431310	DPH - výstup 10% služba z JČS	6
3431315	DPH - výstup 15% služba z JČS	6
3431321	DPH - výstup 21% služba z JČS	5
3431615	DPH – výstup 15% režim PDP	11
3431621	DPH – výstup 21% režim PDP	10
3434110	DPH - vstup 10% tuzemsko	41
3434115	DPH - vstup 15% tuzemsko	41
3434121	DPH - vstup 21% tuzemsko	40
3434310	DPH - vstup 10% z plnění 3-13	44
3434315	DPH - vstup 15% z plnění 3-13	44
3434321	DPH - vstup 21% z plnění 3-13	43
3434610	DPH - krácený vstup 10% tuzemsko	41
3434615	DPH - krácený vstup 15% tuzemsko	41
3434621	DPH - krácený vstup 21% tuzemsko	40
3434810	DPH - krácený vstup 10% z plnění 3-13	44
3434815	DPH - krácený vstup 15% z plnění 3-13	44
3434821	DPH - krácený vstup 21% z plnění 3-13	43
3439000	DPH - vypořádání s FÚ	
3439100	DPH - dodatečná přiznání	

Zdroj: vlastní zpracování

Při vedení účetnictví mohou nastat různé varianty, které musí být správně zaúčtovány. Záleží na činnosti podniku, velikosti podniku, na jak velkém trhu společnost obchoduje atd. V následujícím souvislém příkladu jsou výše zmíněné analytiky využity.

6.2 Zadání souvislého příkladu

Příklad č. 11 – souvislý příklad

Společnost Kolečko a.s. je společností, která vlastní dům, který pronajímá jako nebytové prostory. Nájemné je fakturováno osvobozeně i zdanitelně (dle smluv s daným nájemce), tudíž společnost má koeficient a musí krátit některé své vstupy. Každý měsíc však dochází k přefakturaci elektrické energie a každé čtvrtletí k přefakturaci služeb na veškeré tři nájemníky, dle jejich procentuální obsazenosti. Faktury, které vstupují do tohoto vyúčtování, mají svůj vlastní kód, který značí plný nárok na odpočet, protože přefakturace probíhá s DPH. Faktury, které nevstupují do ročního vyúčtování, mají jiné kódové označení a je u nich uplatněn krácený nárok na odpočet. Berme v potaz, že veškeré faktury byly vystaveny s datem uskutečnitelného zdanitelného plnění v říjnu a veškeré faktury přijaté došly do společnosti taktéž v říjnu. Pouze faktura z účetního případu 16 dorazila do společnosti až začátkem listopadu, ale jelikož se jedná o režim přenesení daňové povinnosti a DUZP je 31. 10. 2019, musí společnost odvést daň již v říjnu. Dále se uvažuje, že výše zálohového koeficientu je pro rok 2019 86 %. V měsíci říjnu 2019 se objevily následující účetní případy (veškeré uvedené částky v zadání jsou ceny bez DPH):

1. Faktura přijatá od neplátce za překladatelské služby ve výši 1 500 Kč. Jelikož společnost je neplátce, tudíž nedošlo k odvodu dani na výstupu, naše společnost si nemůže nárokovat daň na vstupu, tudíž jde celá částka za tyto služby do nákladů.
2. Faktura přijatá za opravy ve výši 250 000 Kč. – speciální analytika
3. Faktura přijatá za účetnictví ve výši 80 000 Kč.
4. Faktura přijatá za ostrahu ve výši 200 000 Kč.
5. Faktura přijatá za úklidové služby ve výši 60 000 Kč.
6. Faktura vystavená za nájemné ve výši 500 000 Kč.
7. Faktura vystavená za nájemné (osvobozené) ve výši 300 000 Kč.
8. Faktura přijatá za právní služby ve výši 100 000 Kč.
9. Faktura přijatá za telefony ve výši 10 000 Kč.
10. Faktura přijatá za internet ve výši 5 000 Kč.
11. Faktura přijatá za elektřinu ve výši 1 000 000 Kč.
12. Faktura přijatá za technickou správu ve výši 300 000 Kč.

13. Faktura přijatá za plyn za 60 000 Kč. Dříve přijata záloha ve výši 50 000 Kč (vč. DPH – ze zálohových faktur nedochází k nároku DPH).
14. Faktura přijatá za květiny ve výši 8 000 Kč.
15. Faktura přijatá za vodu ve výši 75 000 Kč.
16. Faktura přijatá za opravu výtahu ve výši 400 000 Kč – na faktuře uvedeno „daň odvede zákazník“, což znamená režim přenesené daňové povinnosti. Tento pojem je vysvětlen v první kapitole mé práce.
17. Faktura vystavená za nájemné – osvobozené – 200 000 Kč.
18. Faktura vystavená za nájemné – parkovací místa – zdanitelné – 1 500 000 Kč.
19. Přefakturace elektrické energie nájemci 1, částka dle spotřeby předchozího měsíce – 600 000 Kč.
20. Přefakturace elektrické energie nájemci 2, částka dle spotřeby předchozího měsíce – 400 000 Kč.
21. Čtvrtletní vyúčtování služeb nájemci 1 dle výše nákladů předchozího čtvrtletí – 800 000 Kč pro sazbu 21%, 260 000 Kč pro sazbu 15%.
22. Čtvrtletní vyúčtování služeb nájemci 2 dle výše nákladů předchozího čtvrtletí – 650 000 Kč pro sazbu 21%, 190 000 Kč pro sazbu 15%.
23. Faktura přijatá za pronájem účetního softwaru ve výši 2 000 Kč.
24. Faktura přijatá za dodávku hygienického materiálu ve výši 5 000 Kč.
25. Nákup mycího stroje provozního nádobí 350 000 Kč – na faktuře uvedeno „daň odvede zákazník“.
26. Faktura přijatá za horolezecké práce mytí oken ve výši 180 000 Kč.
27. Faktura přijatá za terénní úpravy ve výši 150 000 Kč.
28. Faktura přijatá za návrh rekonstrukce WC ve výši 9 000 Kč.
29. Faktura přijatá za opravu zavlažovacího systému ve výši 3 000 Kč.
30. Faktura vystavená za „service charge“ ve výši 7 500 Kč.

6.3 Účetní operace

Tabulka 18 Účetní operace souvislého příkladu

č.	Text	Částka	MD	D
1.	Překladatelské služby	1 500	518	321
2.	Opravy	250 000	5119343	321
	- DPH	52 500	3434121	321

3.	Účetnictví	80 000	518	321
	-DPH	16 800	3434621	321
4.	Ostraha	200 000	518	321
	- DPH	42 000	3434121	321
5.	Úklid	60 000	518	321
	- DPH	12 600	3434121	321
6.	Nájemné (zdaněné)	500 000	311	602
	- DPH	105 000	311	3431121
7.	Nájemné (osvobozené)	300 000	311	602
8.	Právní služby	100 000	518	321
	- DPH	21 000	3434621	321
9.	Telefony	10 000	518	321
	-DPH	2 100	3434121	321
10.	Internet	5 000	518	321
	- DPH	1 050	3434121	321
11.	Elektřina	1 000 000	502	321
	- DPH	210 000	3434121	321
12.	Technická správa	300 000	518	321
	- DPH	63 000	3434121	321
13.	Plyn	60 000	503	321
	- DPH	12 600	3434121	321
	- záloha	50 000	321	314
14.	Květiny (sazba 15%)	8 000	518	321
	- DPH	1 200	3434115	321
15.	Voda	75 000	503	321
	- DPH	11 250	3434115	321
16.	Oprava výtahu (PDP)	400 000	511	321
	- DPH - samovyměření	84 000	3434321	3431621
17.	Nájemné – osvobozené	200 000	311	602
18.	Nájemné - zdanitelné	1 500 000	311	602
	- DPH	315 000	311	3431121
19.	Přefakturace elektrické energie	600 000	311	602
	- DPH	126 000	311	3431121

20.	Přefakturace elektrické energie	400 000	311	602
	- DPH	84 000	311	3431121
21.	Vyúčtování služeb – základ 21%	800 000	311	602
	- DPH 21%	168 000	311	3431121
	Vyúčtování služeb – základ 15%	260 000	311	602
	- DPH 15%	39 000	311	3431115
22.	Vyúčtování služeb – základ 21%	650 000	311	602
	- DPH 21%	136 500	311	3431121
	Vyúčtování služeb – základ 15%	190 000	311	602
	- DPH 15%	28 500	311	3431115
23.	Účetní software	2 000	518	321
	- DPH	420	3434621	321
24.	Hygienický materiál	5 000	501	321
	- DPH	1 050	3434121	321
25.	Mycí stroj - PDP	350 000	042	321
	- DPH	73 500	3434321	3431621
26.	Horolezecké práce	180 000	518	321
	- DPH	37 800	3434121	321
27.	Terénní úpravy	150 000	511	321
	- DPH	31 500	3434121	321
28.	Návrh	9 000	042	321
	- DPH	1 890	3434121	321
29.	Oprava zavlažovacího systému	3 000	511	321
	- DPH	630	3434121	321
30.	Service charges	7 500	311	602
	- DPH	1 575	311	3431121

Zdroj: vlastní zpracování

6.4 Daňové přiznání

V tabulce výše je znázorněno zaúčtování celého zadání příkladu. Po zaúčtování všech účetních operací jsem sestavila přiznání k dani z přidané hodnoty za říjen 2019, které je v mé diplomové práci vloženo v příloze. Na titulní straně jsou všechny základní údaje o plátcích, které se standardně vyplňují na jakémkoliv daňovém formuláři, a to: finanční

úřad, název právnické osoby, období, sídlo právnické osoby, hlavní ekonomická činnost a údaje o podepisující osobě. Druhá strana přiznání už zobrazuje výstupy a vstupy účetní jednotky za kalendářní měsíc. Následně se zaměřuji na řádky daňového přiznání, které mají vzhledem k našemu příkladu náplň.

Řádek 1 a 2 – dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku

V uvedeném případě tyto řádky obsahují fakturované nájemné a vyúčtování služeb. Na řádku 1 je součet všech položek, u kterých byla použita analytika 3431121, neboli výstupy v základní sazbě. Na řádku 2 analytika 3431115, kdy se jednalo o výstupy ve snížené sazbě.

Řádek 10 – režim přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb

+ řádek 43 – odpočet ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13

Dále je v našem přiznání vyplněn řádek 10, který znázorňuje režim přenesené daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb. Tento řádek je totožný s řádkem 43, na kterém je vykázán nárok na odpočet ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13. Na obou řádcích jsou stejné hodnoty, neboť při režimu přenesené daňové povinnosti musí odběratel služby odvést daň na výstupu, a pokud splňuje požadavky, může si také nárokovat daň na vstupu – což je náš případ. Pro lepší přehlednost je na řádku 10 součet hodnot z analytiky 3431621 a na řádku 43 analytiky 3434321.

Řádek 40 a 41 – nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců

Na řádku 40 a 41 daňového přiznání je zobrazen nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců – tato sekce má tři sloupce, a to základ daně, v plné výši a krácený odpočet. Stejně jako u výstupů je řádek 40 pro základní sazbu a řádek 41 pro sazbu sníženou. Ve sloupci základ daně je celkový základ z přijatých zdanitelných plnění, jak pro plnou, tak pro krácenou výši. Daň je následně rozdělena do sloupců dle typu nároku. Je důležité zmínit, že v těchto řádcích a sloupci krácený odpočet je uveden odpočet, který sice bude krácený, ale zde je ještě uveden v 100% výši. Na řádek 40 nám patří analytika 3434121 a 3434621, na řádek 41 poté 3434115.

Řádek 52 – část odpočtu daně v krácené výši

V tomto řádku je zobrazena již zkrácená část odpočtu, o které se zmiňuji v předchozím odstavci. Tato částka je v tomto řádku uvedena společně s výší zálohového koeficientu plátce, který používá po celý rok.

Řádek 46 – odpočet daně celkem

V řádku 46 jsou sečteny veškeré řádky, které znázorňují plátcův nárok na odpočet.

Řádek 50 – plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

V uvedeném příkladu je také důležitý řádek 50 neboli plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Zde je nájemné, které bylo fakturováno osvobozeně. Tento řádek je velmi důležitý neboť na konci ovlivní výpočet výše zálohového koeficientu pro další rok.

Řádek 62 až 65

Celkové shrnutí se pak nachází na řádcích 62 až 65. Na řádku 62 – daň na výstupu – lze vidět, že náš plátce Kolečko a.s. vykazuje daň na výstupu ve výši 1 161 075 Kč, oproti tomu na řádku 63 - odpočet daně - ve výši 671 539 Kč. Jelikož je daň na výstupu vyšší než odpočet daně, vznikla našemu daňovému subjektu vlastní daň ve výši 489 536 Kč, kterou musí zaplatit do 25. listopadu 2019, tedy do stejného data jako podání tohoto daňového přiznání. Výše vlastní daně je vyčíslena na řádku 64. Kdyby byl naopak odpočet daně vyšší než daň na výstupu, tak by subjekt vykázal na řádku 65 nadměrný odpočet a čekal by na vrácení této částky od příslušného finančního úřadu, který má lhůtu do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

Daňový subjekt podal daňové přiznání pomocí xml. souboru příslušnému finančnímu úřadu pomocí své daňové schránky dne 21. 11. 2019 – toto datum je uvedeno na první straně přiznání. Ve stejný den dostane účetní společnosti Kolečko a.s. pokyn od ředitele společnosti, aby platbu DPH zadala do banky.

Zaúčtování daně z přidané hodnoty

V neposlední řadě musí dojít k zaúčtování DPH. V uvedeném příkladu vznikl závazek vůči finančnímu úřadu, o kterém musí účetní jednotka účtovat. Tento závazek se účtuje proti veškerým analytikám, na kterých bylo účtováno. Nutno podotknout, že pokud má společnost krácený koeficient, tak tu část, kterou si neuplatí v plné výši, zaúčtuje na účet 548 – Ostatní provozní náklady. Společnost Kolečko a.s. měla výši krácených vstupů ve výši 38 220 Kč, po zkrácení koeficientem 86% si však může nárokovou od státu pouze 32 869 Kč. A právě rozdíl mezi těmito dvěma částkami, v našem případě 5 351 Kč musí být zaúčtován do nákladů. Pokud by se jednalo o pořízení dlouhodobého majetku a uplatnil by se taktéž krácený nárok, tak tento rozdíl by nebyl účtován do nákladů, ale

do pořizovací hodnoty majetku, tedy na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka 19 Přeúčtování daně z přidané hodnoty při sestavení daňového přiznání

Text	Částka	MD	D
Přeúčtování DPH	936 075	3431121	
Přeúčtování DPH	67 500	3431115	
Přeúčtování DPH	157 500	3431621	
Přeúčtování DPH	157 500		3434321
Přeúčtování DPH	468 720		3434121
Přeúčtování DPH	12 450		3434115
Přeúčtování DPH	32 869		3434621
Přeúčtování DPH	5 351	548	3434621
Závazek vůči FÚ	489 536		3439000
Zaplacení daně z přidané hodnoty	489 536	3439000	221

Zdroj: vlastní zpracování

6.5 Vykázání daně z přidané hodnoty

V rozvaze se vlastní daňová povinnost, tedy závazek vůči finančnímu úřadu vykazuje v pasivech na straně D. V opačném případě se nadměrný odpočet aneb pohledávka za finančním úřadem vykazuje v aktivech na straně MD, viz schéma níže.

Obrázek 11 Rozvaha - vykázání daňové pohledávky nebo závazku

Rozvaha	
Pohledávka vůči finančnímu úřadu – nadměrný odpočet	Závazek vůči finančnímu úřadu – vlastní daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud se jedná o poslední daňové přiznání v roce, tedy za měsíc prosinec, pokud má společnost kalendářní rok, tak je při sestavení konečné rozvahy závazek vykázán v pasivech v řádku C, konkrétně se jedná o krátkodobé závazky, řádek **C. II. 8.5 Stát – daňové závazky**. V opačném případě, tedy vykázání pohledávky, se tato částka vykáže v aktivech, také v řádku C, jedná se o krátkodobé pohledávky, řádek **C. II. 2.4.3. Stát – daňové pohledávky**.

Ze souvislého příkladu vyplývá, že společnost bude muset na konci roku vykázat v pasivech závazek vůči finančnímu úřadu ve výši 489 536 Kč. V konečné rozvaze společnosti Kolečko a.s. bude tato částka součástí krátkodobých závazků, konkrétně řádku **C. II. 8.5 Stát – daňové závazky**.

Závěr

Daň z přidané hodnoty je daní, u které dochází nejčastěji k legislativním změnám z důvodu harmonizace v rámci Evropské unie. S ohledem na tuto skutečnost je třeba mít na paměti, že při sledování této oblasti je nutné si neustále ověřovat, zda jsou informace aktuální. Tudiž ani některé vypracované části této práce nemusí být s další novelou aktuální a může u nich dojít k drobným změnám. V posledních letech se zákonodárci snaží těmito změnami především o snížení daňových úniků. Cílem této diplomové práce bylo seznámit se se základními oblastmi daně z přidané hodnoty a snažit se je uchopit jak z teoretického hlediska, tak pomocí praktických příkladů. Vypracování diplomové práce mi ukázalo, že daň z přidané hodnoty je velmi obtížnou daní, která má řadu úskalí. Aby ji člověk alespoň trochu pochopil, tak mu ani zdaleka nestačí nastudování zákona o DPH, ale je důležité si znalosti doplnit nastudováním judikátů, informací generálního finančního ředitelství, koordinačních výborů Komory daňových poradců ČR atd. Z účetní praxe vím, že i tak mohou nastat situace, nad kterými se musí řádně zamyslet i zkušený daňový poradce.

Co se týče účetního pohledu, tak v účtování o dani z přidané hodnoty nevidím problém. Přestože není nikterak specificky upravena ani v zákoně o účetnictví, případně v českých účetních standardech nebo vyhlášce č. 500, musí o ní být účtováno tak, aby účetnictví, ve kterém se vyskytuje, podávalo věrný a poctivý obraz. Pracovníci účetního oddělení v obchodních společnostech i tak musí mít alespoň základní přehled o fungování a změnách v legislativě týkající se této daně. Do rukou se jim dostávají faktury, na základě kterých provádějí účetní zápisy v účetních knihách a částečně je i v jejich kompetenci například odhalit fakturu na služby, která byla vystavena v jiném daňovém režimu, než nařizuje zákon.

Přestože ideální představa o fungování daňového systému by byla samozřejmě taková, že každý plátce řádně a včas plní své daňové povinnosti, tak v realitě tomu tak není. Daňový řád se proto zabývá tresty za porušení těchto povinností, ke kterému může dojít buď úmyslně, nebo nedopatřením. V rámci diplomové práce byly shrnuty druhy sankcí. Vzhledem k technickému pokroku dnešní doby, která neustále vyvíjí nové softwary pro usnadnění práce, už existují i „kalkulačky“, které dokážou spočítat, jakou výši sankce může plátce očekávat. V praktické části této kapitoly jsem však podrobně nastínila, jak

postupovat při výpočtu a které údaje jsou důležité, aby se zjistila jejich správná výše bez pomoci softwarů.

Spojení společností do skupiny pro účely DPH se ukázalo výhodnější především z hlediska cash-flow. Pokud podniky uvažují o registraci skupiny, tak bych doporučila předem důkladně zanalyzovat výstupy a vstupy všech potenciálních členů skupiny, zhodnotit plnění, která mají mezi sebou a následně se rozhodnout, zda jim to vůbec může přinést nějaké výhody. Dle mého názoru může, v některých případech dojít naopak ke zvýšené administrativní zátěži, které se společnosti spíše vyhýbají, než aby ji dobrovolně vyhledávaly.

Nejtěžší pro mě při vypracování diplomové práce bylo pochopení problematiky úpravy a vyrovnání odpočtu a vracení daně. Domnívám se, že spousta členů vedení různých podniků, pokud nejsou zároveň znalí v daňové oblasti, se domnívá, že nakoupí dlouhodobý majetek, ze kterého si uplatní nárok na odpočet a tím se dále nemusí o nic starat. Ve skutečnosti to pro společnost nepřináší pouze získané peníze od státu, ale povinnost sledovat využívání tohoto dlouhodobého majetku a případně část uplatněného nároku vrátit. Nemusí se však jednat pouze o dlouhodobý majetek, ale i o zásoby, kde se řeší vyrovnání. V práci byly popsány teoretické principy těchto úprav a také vyrovnání a úprava v praxi, se kterými by se mohl setkat i menší podnikatel, který si do svého majetku zahrne pouze osobní automobil.

Oblast vracení daně byla na prostudování nejsložitější. Vedle zákonné úpravy bylo poměrně obtížné sehnat další poznatky například z praxe. Došlo tedy u některých typů vracení pouze k teoretickému popisu, u dalších jsem se snažila vysvětlit i postup, jak by měla příslušná osoba v praxi postupovat, pokud by se jí tato problematika týkala. Osobně si myslím, že tato část není úplně standardní a většiny tuzemských společností se vůbec netýká. Daň z přidané hodnoty pro mě nadále zůstává oblastí, o které jsem přesvědčená, že mě bude nutit neustále se vzdělávat.

Seznam použité literatury a pramenů

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4.* 2019. 12. aktual. vydání. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

České účetní standardy pro podnikatele

Daňový řád změny do l. 6. 2018. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-146-8.

Databáze aktuálních daňových tiskopisů. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-11-11]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu?rok=2019&tiskdruh=TDFU&dan=T_WEB04

DUGOVÁ, Alena. *Jaké sankce v oblasti daní lze zmírnit a prominout?* [online]. 2019 [cit. 2019-10-09]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/jake-sankce-v-oblasti-dani-lze-zmirnit-a-prominout-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ep4k9yZSBBpvfxSwjiN5xfrvJ7LGSfq28w/>

DUŠEK, Jiří. *DPH 2018 zákon s přehledy.* 15. vydání. Praha: GRADA, 2018. ISBN 978-80-271-0865-7.

EORI registrace. *Celnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-10-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/e-customs/eori/Stranky/default.aspx>

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2019 výklad s příklady.* 15. vydání. Praha: GRADA, 2019. ISBN 978-80-271-2244-8.

Guide to VAT refund for visitors to the EU. *Ec.europa.eu* [online]. [cit. 2019-11-28]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/travelling/travellers-leaving-eu/guide-vat-refund-visitors-eu_en

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. *Smluvní pokuty a úroky z prodlení* [online]. 2018 [cit. 2019-09-06]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/smluvni-pokuty-a-uroky-z-prodleni/>

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka a Michal HANYCH. *Daňový řád 2019.* 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-322-0.

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. *Daň z přidané hodnoty 2019.* 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-420-3.

Informace GFŘ k uplatňování sazeb DPH u tepla a chladu od 1. 1. 2020. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2020-01-05]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/100087-INFORMACE_teplo_chlad_2020_CISTOPIS_FINALNI.pdf

Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH při vyrovnání odpočtu daně dle § 77 odst. 2 písm. c) a úpravě odpočtu dle § 78e zákona o DPH. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-11-06]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-par77_ZDPH.pdf

Informace k novelám zákona o DPH 2019. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-09-07]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/2019_Informace-k-novelam-DPH.pdf

Informace k uplatňování DPH u skupiny v návaznosti na rozsudek SDEU C-7/13 Skandia America Corp. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-10-25]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-06_Informace_Skandia.pdf

Informace ke skupinové registraci. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-10-15]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Infor_skupinova_reg.pdf

KULKOVÁ, Radmila. *Vracení DPH plátcům v jiných členských státech a vracení daně v tuzemsku osobám povinným k dani registrovaným v jiném členském státě* [online]. [cit. 2019-11-29]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/vraceni-dph-platcum-v-jinych-clenskyh-statech-a-vraceni-dane-v-tuzemsku-osobam-povinnym-k-dani-registrovanym-v-jinem-clenskem-state-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eveoxp73eugbN-KljFQtkcc/>

KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2019: Úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 9. aktual. vydání. Praha: 1. VOX, 2019. ISBN 978-80-87480-72-4.

Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-10-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>

NĚMCOVÁ, Petra a Veronika VÝBORNÁ. *Novela DPH 2019: rekapitulace nejvýznamnějších změn* [online]. 2019 [cit. 2019-09-06]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/novela-dph-2019-rekapitulace-nejvyznamnejsich-zmen>

NOVÁKOVÁ, Miroslava. *Vrácení daně* [online]. 2019 [cit. 2019-11-30]. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/vraceni-dane-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbIDSYnL5sxNZd7TbA/>

Pokyn GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-11-20]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-21.pdf

ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-205-6.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 8 Afs 26/2013 – 78, dostupný na http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0026_8Afs_130_20131210142344_preveden.pdf

Rozsudek Soudního dvora, ve věci C-254/16, dostupný na <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=192405&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6191775>

Rozsudek Soudního dvora, ve věci C-7/13, dostupný na
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157806&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6193564>

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2018*. 24. vydání. Praha: GRADA, 2018. ISBN 978-80-271-0868-8.

SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-832-2.

Skupinová registrace. *Finance.cz* [online]. [cit. 2019-10-25]. Dostupné z:
<https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/dph/skupinova-registrace/>

Tax Free aneb vrácení DPH. *Iucto.cz* [online]. [cit. 2019-11-30]. Dostupné z:
<https://www.iucto.cz/tax-free-aneb-vraceni-dph/>

Účet 343 - Daň z přidané hodnoty. *Madati.cz* [online]. [cit. 2019-09-12]. Dostupné z:
http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_343.HTM

Účet 545 - Ostatní pokuty a penále. *Uctovani.net* [online]. [cit. 2019-09-06]. Dostupné z:
https://www.uctovani.net/ucet.php?ucet_c=545&popis=Ostatni-pokuty-a-penale&i=236

Účet 545 - Ostatní pokuty a penále. *Madati.cz* [online]. [cit. 2019-09-06]. Dostupné z:
http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_545.HTM

Účtová osnova. *Portal.pohoda.cz* [online]. [cit. 2019-09-06]. Dostupné z:
https://portal.pohoda.cz/image/uctova_osnova_web.aspx/

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktual. vydání. Praha: 1. VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.

Vrácení daně. *Uad.sk* [online]. [cit. 2019-11-30]. Dostupné z:
<https://www.uad.sk/33/vraceni-dane-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfWAN8U7V3fDLQGk7PubJtTGQH2z7jvrjJXtQ/>

Vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží – změna zákona o DPH od 1. 4. 2013. *Fucik.cz* [online]. [cit. 2019-11-30]. Dostupné z:
<http://www.fucik.cz/publikace/vraceni-dane-fyzickym-osobam-ze-tretich-zemi-pri-vyvozu-zbozi-zmena-zakona-o-dph-od-1-4-2013/>

Vrácení daně z přidané hodnoty zahraniční fyzické osobě zaplacené v ceně zboží nakoupeného v ČR. *Celnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-12-05]. Dostupné z:
https://www.celnisprava.cz/cz/dane/informace-pro-fyzicke-osoby/Stranky/refund_VAT.aspx

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 15.11.2017. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-11-15]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2017-11.pdf

Seznam tabulek

Tabulka 1 Otevírání účetních knih - DPH.....	16
Tabulka 2 Účtování DPH při opravných daňových dokladech.....	18
Tabulka 3 Účtování při rozdílných zůstatcích.....	18
Tabulka 4 Uzavírání účetních knih - DPH.....	18
Tabulka 5 Výpočet penále.....	25
Tabulka 6 Účtování sankcí.....	29
Tabulka 7 Skupina - varianta 1	43
Tabulka 8 Skupina - varianta 2	44
Tabulka 9 Skupina - varianta 3	46
Tabulka 10 Účtování skupiny - Sigma.....	47
Tabulka 11 Účtování skupiny - Omega	47
Tabulka 12 Účtování skupiny - celek.....	48
Tabulka 13 Úprava a vyrovnaní odpočtu	50
Tabulka 14 Úprava odpočtu - podíly pro každoroční úpravu	54
Tabulka 15 Úprava odpočtu - příklad č. 9.....	60
Tabulka 16 Úprava odpočtu - příklad č. 10	61
Tabulka 17 Analytické účty DPH	81
Tabulka 18 Účetní operace souvislého příkladu	83
Tabulka 19 Přeučtování daně z přidané hodnoty při sestavení daňového přiznání.....	88

Seznam obrázků

Obrázek 1 Předmět daně z přidané hodnoty.....	11
Obrázek 2 Schéma účtování o DPH.....	17
Obrázek 3 Druhy sankcí.....	19
Obrázek 4 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 1	38
Obrázek 5 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 2	38
Obrázek 6 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 3	39
Obrázek 7 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 4	40
Obrázek 8 Kdo se může stát skupinou? - schéma č. 5	41
Obrázek 9 Kladné potvrzení celní správy při vracení daně	76
Obrázek 10 Záporné potvrzení celní správy při vracení daně.....	76
Obrázek 11 Rozvaha - vykázání daňové pohledávky nebo závazku.....	88

Seznam příkladů

Příklad č. 1 – výše prominuté sankce	24
Příklad č. 2 – výpočet sankcí.....	24
Příklad č. 3 – výpočet sankcí.....	26
Příklad č. 4 – skupina	42
Příklad č. 5 – oprava nad 200 tisíc	56
Příklad č. 6 – vyrovnaní odpočtu	58
Příklad č. 7 – vyrovnaní odpočtu – vážený aritmetický průměr	58
Příklad č. 8 – úprava odpočtu.....	58
Příklad č. 9 – úprava odpočtu po dobu 5 let – notebook.....	59
Příklad č. 10 – úprava odpočtu po dobu 5 let – dlouhodobý majetek	61
Příklad č. 11 – souvislý příklad.....	82

Seznam příloh

Příhláška k registraci k DPH pro skupiny podle zákona o DPH	
List člena skupiny č. 1	
List člena skupiny č. 2	
Žádost o zrušení registrace skupiny podle zákona o DPH	
Žádost o přidělení přístupu do aplikace pro vrácení DPH plátcům v jiných členských státech	
Žádost o vrácení daně z přidané hodnoty pro zahraniční osobu povinnou k dani	
Priznání k dani z přidané hodnoty k souvislému příkladu č. 11	