

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Diplomová práce

Vybraná ustanovení DPH a její novelizace

od 1.1.2012

Zpracovala: Vladislava Kurzová

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Diplomová práce

Vybraná ustanovení DPH a její novelizace

od 1.1.2012

Zpracovala: Vladislava Kurzová

Studijní program: Právo a právní věda

Studijní obor: Právo

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.,
fakulta právnická

Plzeň 2013

Prohlášení :

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, březen, 2013

.....

Kurzová Vladislava

Poděkování :

Ráda bych tímto poděkovala JUDr. Petře Jánošíkové, Ph.D. za vstřícný přístup, cenné rady, připomínky a ochotu, se kterou vůči mně vystupovala při zpracování této diplomové práce.

Obsah :

1. Předmluva	7
2. Daň z přidané hodnoty a její postavení v daňovém systému ČR	9
2.1. Dějiny daní a poplatků	9
2.1.1. Zakotvení daní a poplatků ve společnosti	9
2.1.2. Historie daní a poplatků v Českých zemích do roku 1918	10
2.1.3. Daňový systém v Českých zemích v letech 1918 – 1992	12
2.1.4. Daňová reforma počátku devadesátých let do současnosti	13
2.2. Systém, postavení a prameny daní v českém právním řádu s ohledem na DPH	16
2.2.1. Daně – pojem a členění	17
2.2.2. Nepřímé daně	18
3. DPH „de lege lata“	20
3.1. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2011 – základní ustanovení	20
3.1.1. Část první – základní ustanovení zákona o DPH	20
3.1.2. Část druhá – přechodná, zrušovací a závěrečné ustanovení	28
3.2. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1.1.2012	28
3.3. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1.4.2012	38
3.4. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1.7.2012	39
3.5. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1.11.2012	39
3.6. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1.1.2013	39
3.6.1. Daňový protischodový balíček	40
3.6.2. Novela Poslanecký tisk 733	41
4. DPH „de lege ferenda“	45
5. Správa DPH	50
5.1. Stručný historický pohled na zákonnou úpravu správy daní	50
5.2. Vybrané ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů k 1.1.2013	51
5.3. Legislativní změny zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů k 1.1.2013	53

6. DPH v Evropě	55
7. Závěr	56
8. Cizojazyčné resumé	58
9. Seznam použité literatury a pramenů	61
10. Přílohy a seznam příloh	64

1. Předmluva

V úvodu své práce bych ráda stručně zmínila historii daní a poplatků, neboť si myslím, že je důležité ukázat na jejich vývoji, jak odlišné byly v určitých historických etapách, a z hlediska daně z přidané hodnoty, která má být středobodem této práce, že nejde o daň historií prověřenou a zpracovanou, ale o daňové zatížení vytvořené po sametové revoluci. U DPH můžeme prvopočátky vidět ve všeobecné dani nákupní, která se později změnila na daň z obratu, ale obě tyto daně s DPH souvisí jen v určitých bodech. Daň z přidané hodnoty je zatížením v ČR poměrně mladým, a proto v okamžiku právního zakotvení, nemohli legislativci vycházet z historického vývoje, a vzhledem k politickému vývoji v České republice po roce 1989, se neměli možnost inspirovat ani ve vyspělých zemích.

Stěžejní otázka moderní doby, která se táhne s lidstvem od jeho vzniku, je výše daní u konkrétních osob. Při hledání argumentů, proč by se měla daň z přidané hodnoty zvýšit či snížit pro jednotlivé skupiny zboží či osob, zpravidla zazní, že navrhovaná změna je nespravedlivá. Jde ale o podivný argument, neboť spravedlnost z pohledu různých plátců vypadá různě: má být uplatněna vyšší sazba na dětské pleny – problém pro rodiny s malými dětmi, neměla by být snížená sazba u všech potravin – vždyť důchodci starobní či invalidní mají velmi malý příjem, tak ať jsou ve vyšší sazbě raději pleny, vždyť se používají velmi krátce, v období několika měsíců, oproti celkové délce života, ale potraviny potřebujeme celý život apod. Směšovat tedy normativní pojem spravedlnosti s daněmi je nevhodné. Daně je třeba řešit jen z pohledu toho, zda má stát z čeho hradit své výdaje. Může to znít cynicky, ale státu jde jen o vyvážení dvou hodnot, a to naplnění státní pokladny a dosažení sociálního smíru ve společnosti. A ať se nám to líbí či ne rozhodně nejde o naše blaho.

Je důležité si uvědomit, že pokud chceme pochopit a zpracovat novelizaci nějaké daně, musíme nejen pochopit historický vývoj daní a společenskou úlohu této daně, ale i základní ustanovení celého zákona. Musíme poznat alespoň základní terminologii a procesy s ní spojené.

Cílem této práce není rozbor celého zákona o DPH, ani kompletní výklad novelizací. Přínosem práce by měl být výčet vývoje jednotlivých ustanovení zákona od roku 2012 do počátku roku 2013 současně s hlubším poznáním některých novelizovaných ustanovení a pohledem do praktické aplikace zákona.

V souladu s cílem své práce jsem při zpracování informací využívala metodu analýzy, syntézy a komparace.

2. Daň z přidané hodnoty a její postavení v daňovém systému ČR

2.1. Historie daní a poplatků

2.1.1. Zakotvení daní a poplatků ve společnosti

Daně jsou primárně ekonomickým institutem, ale jejich zakotvení lze nalézt v právní oblasti. Nacházely se v lidské společnosti již od dávných dob. Nebyly samozřejmě v jejich současné podobě, ale šlo o plnění obyvatel vůči rozvíjející se státní moci. Na rozdíl od současného teoretického výkladu finančního práva termínu daně, tedy jako platby většinou periodického charakteru, které stát vybírá, aniž by za ně poskytoval protihodnotu, jde historicky o platby schované pod termínem berně, nebo o poplatky, které jsou původně vybírány pod různými názvy jako regály, akcízy, cla, příspěvky, odvody, desátky. Společné mají to, že zatěžují obyvatelstvo, jsou právně regulovány státní mocí a případně vynucovány. Daně a poplatky mají velmi dlouhou historii, která sahá do dob starověkého Egypta, Mezopotámie, Řecka a Izraele. Byly vybírány jako veřejné dávky, které pocházely výlučně od soukromých osob, které nepřispívaly dobrovolně, nýbrž k tomu byly nuceny státní mocí. Z toho vyplývá, že daně souvisí se vznikem státu, tedy s obdobím 3.- 4. tisíciletí př.n.l. Výběr daní byl realizován několika způsoby:

- a) Výběr daní v užším smyslu, což byly veřejné dávky, které museli platit všichni
- b) Výběrem cel, která byla spojena s dopravou zboží přes státní hranice
- c) Výběrem poplatků, které byly od poplatníka vyžadovány jako úplata za vyžadovanou zvláštní činnost po státní instituci¹

Daně a poplatky byly prostředkem, který napomáhal udržovat ve společnosti pořádek. Placení těchto daní a poplatků se stalo jakýmsi závazným pravidlem chování, které bylo v případě porušení či krácení trestáno. Placení daní nebylo vždycky spojeno s penězi. První peníze se objevily v Babyloně ve 2. století př.n.l. Před objevem peněz sloužila k plnění daňové povinnosti nepeněžní naturální směna. Daňové systémy států nebyly v žádném případě promyšlenou organizovanou konstrukcí daňového zatížení obyvatelstva. Jednalo se spíše o výběr daní ad hoc, a to podle momentální ekonomické a politické situace. Jedinou výjimkou byl Egypt, který důsledně vedl evidenci osob a majetku, což přispělo k ucelenému daňovému systému v pravém slova smyslu.²

¹ STARÝ, Marek; et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Nakladatelství Havlíček Brain Team, 2009.

² STARÝ, Marek; et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Nakladatelství Havlíček Brain Team, 2009.

2.1.2. Historie daní a poplatků v českých zemích do roku 1918

V českých zemích se ve středověku vyvíjela daňová povinnost obdobně jako v ostatních evropských zemích. V raném středověku byl výběr daní spojen s osobou panovníka a poplatníky byli poddaní. Stát je v této době chápán jako soukromé vlastnictví panovníka. Od 13. století se začíná do daňové politiky postupně vměšovat šlechta a po období husitských válek moc panovníka a šlechty nahrazují stavy.³ Daně nebyly jediným zdrojem veřejných financí ve středověku, neboť panovníku náležely i poplatky z titulu regálů. Z této doby se samozřejmě nezachovaly všechny obsahy jednotlivých forem zatížení obyvatelstva. Pro objasnění těchto forem do určité míry používáme analogií z poznatků zjištěných v sousedních státech zejména Polsku a Uhrách, neboť ty byly organizovány obdobným způsobem. Za vlády Přemyslovců se v žádném případě nedá mluvit o pravidelné daňové soustavě. Velkou roli zde hrály i jiné zdroje příjmů. Vše se odvíjelo od expanzní politiky a současně konfiskace jmění politických soupeřů. Dalším zdrojem příjmů panovníka bylo i tzv. obnovování mince - tedy ve skutečnosti snižování obsahu drahých kovů ve vládních ražbách. Do pokladnice panovníka patřily i výnosy z knížecích statků a v neposlední řadě i vymáhání mimořádné pomoci od poddaných a to takovými způsoby, které neměly nic společného s právem. Zřejmě nejstarší povinností obyvatel knížectví, která měla daňový charakter, byla platba tributu pacis (daně z míru), kterou byli zatíženi všichni svobodní rolníci.⁴

Na přelomu 12. a 13. století došlo k přechodu pozemkových držav do rukou šlechty. Byla zavedena tzv. generální berně, což byla klasická přímá majetková daň placená ze všech majetků v zemi.⁵ V době vlády Lucemburků byla tato daň upravena a navázala na tradici královských lén. Držitelé těchto statků museli povinně každoročně odvádět lenní poplatek. Cla a mýta se v této době nevybírala. Výtěžek z daní nebyl jen příjmem královské pokladnice, ale mohl být příjmem i privilegovaných příslušníků feudální společnosti. Příkladem je příjem z tzv. emfyteutického osidlování.

V 15. století po husitské revoluci byl panovník odkázán na dobrou vůli stavů, které vystupovaly jako jeho partneři. Základem stále zůstávala obecná berně s tím, že se změnila její podoba. Již nejde o staré lánové berně, ale hlavně o daň z hlavy, daň kapitálovou postihující úročený peněžitý majetek, a se

³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Nakladatelství Aleš Čeněk, 2000.

⁴ STARÝ, Marek; et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Nakladatelství Havlíček Brain Team, 2009.

⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Nakladatelství Aleš Čeněk, 2000.

souhlasem stavů zavedena všeobecná berně ze jmění, jež postihovala veškerý majetek včetně šlechtického – nemovitosti, movitosti (s výjimkou oděvů, nábytku a peněz v hotovosti) i úročný kapitál.⁶

Za absolutismu mají daně zásadní význam, neboť se rozpočet z ryze panovnického změnil na státní. Vedle státního rozpočtu však existují i zemské rozpočty. Úlohou absolutistického panovníka bylo soustřeďovat finanční prostředky a realizovat tak ochranu před v té době častými válkami. Panovník měl jednak příjmy vlastní z regálů, pokut, z výnosů hospodaření majetku Koruny, ale i z berní. V této době docházelo k nárůstu státního dluhu a k nepřiliš účinným opatřením zabránit mu. Existencí 26 různých daní, které měly různou životnost, mělo být zabráněno státnímu bankrotu.⁷ Teprve v závěru absolutistického období se zejména v letech 1812 – 1840 setkáváme s promyšlenými zásahy do důchodové státní sféry, které umožňují rozlišit množiny daně přímé a nepřímé. Ve skupině daní přímých lze rozeznávat daně výnosové, dále členěné na daně reálné a všeobecnou daň výdělkovou a na osobní příjmové (důchodové) daně.⁸ Oproti tomu daně nepřímé, které nás v souvislosti s touto prací zajímají mnohem více, zůstávají velmi roztržštěné a systematicky neupravené.

V 19. století se daňový systém modernizoval a objevila se daň z příjmu. V této době byl vyšší počet daní. Daně a poplatky byly mnohem konkrétnější, specializovanější, až na výjimky chyběla generalizace. V 19. století nebyl nejdůležitějším účelem daní zajištění úhrady veřejných potřeb a plnění úkolů státu. Vedle státních daní existoval i systém daní a poplatků veřejnoprávních korporací zejména územních.

Nepřímé daně představovaly druhou skupinu daní podle jejich základní klasifikace. Uvalovaly se na spotřebu a hradil je výrobce, prodejce nebo poskytovatel věcí nebo služeb, současně existovala možnost daňové břemeno přenést na jiný subjekt např. odběratele či konečného spotřebitele. Sazba zde byla procentní nebo specifická. Na rozdíl od přímých daní nebyla u nepřímých daní přijata sjednocující úprava.⁹

⁶ STARÝ, Marek; et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Nakladatelství Havlíček Brain Team, 2009.

⁷ TALÍŘ, Matouš. K dějinám rakouského taxovnictví, I. a II. Část. Praha, 1906 a 1912.

⁸ STARÝ, Marek; et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Nakladatelství Havlíček Brain Team, 2009.

⁹ STARÝ, Marek; et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Nakladatelství Havlíček Brain Team, 2009.

2.1.3. Daňový systém v Českých zemích v letech 1918 – 1992

V období let 1918 – 1939 bylo zrušeno rozdělení daní na přímé a nepřímé. Přes různé změny platilo, že daně byly rozděleny na dvě skupiny: daně placené organizacemi a placené obyvatelstvem. V 70. letech byl zaveden odvod ze zisku organizací, odvod z odpisů, příspěvek na sociální zabezpečení a sociální odvody. Další daní byla důchodová daň podniků ze zisku a objemu mezd. Obyvatelstvo platilo daň ze mzdy, daň z příjmů obyvatelstva, daň zemědělskou, daň domovní a daň z literárních a uměleckých činností.¹⁰ V daňové soustavě před rokem 1945 se uplatňovaly platby jiných než státních organizací a docházelo zde ke změně forem vlastnictví z vlastnictví družstevního, osobního nebo soukromého na vlastnictví státní. Prostředky přecházely ze státních hospodářských organizací do státního rozpočtu a do rozpočtů národních výborů.

V poválečném období bylo v daňovém právu nejdůležitější zbavit se předpisů z doby okupace, a proto první kroky vedly k návratu ke stavu za I. republiky. Do nepřímých daní patřily daň z obratu (zavedena již od roku 1920), daň přepychová, spotřební daň a daň burzovní.

Zásadní novela nepřímých daní se uskutečnila až v roce 1949. Byla zavedena všeobecná daň nákupní. Jejím zavedením byl v roce 1949 sestaven první vyrovnaný rozpočet po ukončení války. Daň byla založena na několika pravidlech. Podléhalo jí všechno zboží uvedené v sazebníku, k vybírání daně docházelo v okamžiku prodeje konečného výrobku, poplatník si sám daň vypočetl a odvedl do státního rozpočtu.¹¹ Pokud budeme těchto nemnoho znaků srovnávat s dnešními daněmi, nejbližší podobnou daní v současnosti je daň z přidané hodnoty. Všeobecná daň nákupní je podobně jako DPH v současnosti spojena s nákupem zboží a služeb, je součástí ceny zboží či služeb a konečným plátcem je vlastně spotřebitel.

K určité inovaci daňového systému došlo v roce 1952, kdy bylo zavedeno devět nových daní, z nichž některé byly zachovány pro velkou revoluci daní v roce 1992. Z bývalé všeobecné daně nákupní se stala daň z obratu, ale s určitými změnami. Zdanění se provádělo v okamžiku dokončení výroby. Zdanitelným obratem byla prodejní cena zboží. Daň z obratu byla nejdůležitějším

¹⁰ MRKÝVKA, Petr; et al. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: Nakladatelství Masarykova universita, 2004.

¹¹ STARÝ, Marek; et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Nakladatelství Havlíček Brain Team, 2009.

příjmem státního rozpočtu. Tuto úlohu plnila až do roku 1965, kdy objem daně z obratu převyšoval souhrn všech odvodů hospodářských organizací. Byla součástí maloobchodních cen, za které nakupovali organizace v maloobchodě a obyvatelstvo. Maloobchodní cena obsahovala velkoobchodní cenu a zmiňovanou daň z obratu. Velkoobchodní cenu tvořily vlastní náklady a zisk výrobních podniků a za tyto ceny nakupovaly organizace pro další spotřebu či odbyt. Tedy subjektem daně byly výhradně organizace a plátcem se stávala ta, která dodávala zboží nebo služby pro konečnou spotřebu. Předmětem daně byl prodej zboží vlastní výroby a daň z obratu se neodváděla v případě, že zboží bylo zakoupeno organizací za cenu s daní z obratu. Výrobní podniky nakupovaly např. osobní automobily, stejnokroje a pracovní obuv za ceny s daní z obratu a za cenu bez této daně se nakupovaly výrobky určené výlučně pro výrobní spotřebu, jako jsou například materiál a suroviny a výrobky určené pro investiční účely.¹²

2.1.4. Daňová reforma počátku devadesátých let do současnosti

Na samém počátku této reformy stál úkol vytvořit nové ekonomické podmínky pro soukromé podnikání. Druhou fází pak bylo vytvoření zákonného prostředí a třetí fází bylo zavedení těchto nových zákonných norem do praxe.¹³ Z předcházejícího textu je zřejmé, že v této situaci nebylo možné navázat na jakoukoli historickou úpravu a bohužel ani využít zahraničních zkušeností, neboť právní a ekonomické prostředí v naší zemi bylo v této době zcela odlišné od prostředí v ekonomicky silnějších zemích. Největší problém vznikl asi v oblasti tvorby nových zákonů. Všechny daňové zákony bylo nutné vypracovat a nechat projít legislativní procedurou během několika měsíců.

Mezi základní cíle daňové reformy patřilo zavedení daně z přidané hodnoty a postupné zvyšování podílu nepřímých daní, významnější zdanění fyzických osob, postupně klesající zdanění osob právnických, zavedení odděleného sociálního pojištění a vznik majetkových daní.

Zavedení DPH bylo konstrukcí nejbližší aplikaci tehdejších zemí EU. Daň z přidané hodnoty nahradila daň z obratu, která původně obsahovala mnoho různých sazeb daně. Byly zavedeny dvě sazby DPH. Základní sazba 23%, které podléhalo především zboží a snížená sazba 5% pro většinu služeb. Vlivem

¹² STARÝ, Marek; et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Nakladatelství Havlíček Brain Team, 2009.

¹³ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAYTOVÁ, Alena; et al. Veřejné finance. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010.

politického vývoje se v druhé polovině devadesátých let snížila základní sazba DPH z 23% na 22% a vzrostl počet položek, na které se vztahovala snížená sazba daně. Po roce 2000 dochází k růstu veřejného dluhu, ale současně sílí ve společnosti hlasy po snížení daňového zatížení. V oblasti nepřímých daní došlo k zásadním změnám v okamžiku vstupu ČR do Evropské unie. Základní sazba DPH byla snížena na 19 procentních bodů, ale současně se snížil počet komodit, na které se vztahovala snížená sazba daně. Přímá pravomoc ČR v oblasti nepřímých daní je zásadně omezena legislativou EU. V oblasti DPH jde o Směrnici Rady 77/388/EHS platná do konce roku 2006, v praxi známá pod názvem Šestá směrnice, kterou nahradila Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Dalšími důležitými prameny jsou judikáty ESD, Nařízení Rady 1777/2005 v rámci harmonizace evropského práva s účinností od 1.1.2006 a Nařízení Rady 282/2011 EU s účinností od 1.7.2011. Harmonizace daní znamená sblížení daní, přičemž se jedná o základ daně, sazby daně a administrativu daně, ale sblížení nemusí představovat zcela stejné hodnoty. Daně se v EU značně liší a harmonizován je nejvýše základ daně, jsou stanoveny minimální sazby daně a existuje stejná administrativa daně. Společné sazby se nepodařilo prosadit a zdá se, že ani v blízké budoucnosti nečeká Evropu stejné zdanění. V daňové strategii EU, tedy v dokumentu Evropské komise z roku 2003 (EU tax policy strategy) se zdůrazňuje, že státy mají postupovat dle principu subsidiarity (tj. řešit problémy na nejnižší správní úrovni, je-li možné daňové zákony řešit na úrovni státu, není vhodné, aby jej určovala unie) a principu proporcionality. Daň z přidané hodnoty je v zemích Unie jedinou přípustnou všeobecnou daní ze spotřeby. Harmonizovaným základem daně z přidané hodnoty je každý prodej zboží a služeb, s výjimkou finančních a kapitálových statků. Osvobozena od daně je také zdravotní péče, vzdělání a jiné statky pod ochranou státu. Původním cílem harmonizace bylo odstranění formalit na hranicích, zdanění v zemi původu bez ohledu na místo konečné spotřeby. Tento způsob by byl ale založen na jednotné sazbě daně nebo na kompenzačním principu. V současnosti platí daň kupující strana ve své zemi podle sazby platné v této zemi. To platí pro subjekty, které nakupují zboží pro obchodní účely.¹⁴ Před uzavřením obchodu se kupující prokazují obchodnímu partnerovi dokladem o registraci k DPH ve své zemi

¹⁴ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAYTOVÁ, Alena; et al. Veřejné finance. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010.

a přiděleným daňovým identifikačním číslem. Prodávající fakturuje kupujícímu zboží bez DPH. Kupující zboží zdaní sazbou daně platné ve své zemi v okamžiku prodeje konečnému spotřebiteli a daň odvede v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Aby existoval nějaký kontrolní mechanismus a nedocházelo ke zneužití tohoto principu zdanění, výše uvedený kupující uvede ve svém daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období i součet daňových základů u veškerého nakoupeného zboží z EU, samozřejmě v kurzu měny platné v daném státě.

Občané členských zemí dovážejí pro vlastní spotřebu zboží z jiné členské země s daní uvalenou v zemi původu, a to většinou bez limitu množství.

Tento přechodný režim, i když funguje bez větších problémů, je administrativně velice náročný a stále ještě není dosaženo stavu, kdy by obchod uvnitř země a uvnitř jednotného trhu - avšak mezi dvěma státy - byl zdaňován stejně. Harmonizovány jsou též sazby daně, pro které platí od roku 1997 tato pravidla:

- Základní sazba je jen jedna, minimálně 15 %
- Mohou existovat nejvýše dvě snížené sazby, a to minimálně 5 %, a jen na zboží schválené v direktivě
- Každé dva roky se provede revize těchto snížených sazeb
- Zvýšené sazby nejsou povoleny¹⁵

Srovnání sazeb DPH v České republice a v dalších zemích se budou věnovat v následujících kapitolách mé práce.

Od roku 2011 se v odborných kruzích mluví o zavedení nové daně v rámci celé EU. Evropská komise má navrhnout s rozpočtem pro období roku 2014 – 2020 daň týkající se finančních transakcí v celé EU. Navíc chce EU v tomto období zmrazit dotace do zemědělství. Daň z transakcí se má týkat veškerých převodů v rámci unie. Nemá jít o nikterak výraznou sumu, ale zaplatit ji budou muset občané společenství. Díky zavedení této daně, má být znemožněno spekulantům převádění obrovským sum peněz mezi státy a spekulovat na desetinné změny úrokových sazeb a setinné výnosy. Takové zisky pak budou zdaněny. Výnosy z této daně mají zvýšit příjmy unie, které případnou k použití Evropské komisi. Dle odhadů by mělo jít až o 50 miliard eur ročně. Z oblasti Evropské unie současnosti se zpět přesuneme k daním v České republice do roku

¹⁵ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAVTOVÁ, Alena; et al. Veřejné finance. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010.

2005 a k ekologické dani. Zásadní změnou po roce 2005 byla hlavně změna procesního přístupu správy daní, a to od byrokratického přístupu jednotlivých správců daně ke klientskému přístupu, kdy má správce pohlížet na daňový subjekt jako na zákazníka, kterému je třeba vytvořit podmínky pro splnění jeho daňových povinností. Po reformě veřejných financí v roce 2008 se opět do popředí dostávají nepřímé daně. Byly zavedeny v souladu s legislativou EU, a to daně z energií, zvyšují se sazby spotřebních daní a také snížená sazba DPH vzrostla z 5% na 9%. Nejnovějšímu vývoji daně z přidané hodnoty se budu věnovat podrobněji v dalších bodech mé diplomové práce. Celý poslední vývoj daňového systému lze shrnout pod klíčová slova „daňová reforma“. Za daňovou reformu se označuje proces systematických změn více parametrů daní, optimalizace správy daní apod. Daňové reformy jsou v posledních dekadách ovlivněny ekonomickým a sociálním vývojem. K jejich cílům patří především zabezpečení dostatečného daňového výnosu, dosažení konkurenceschopnosti a růstu, zefektivnění zdanění a daňové správy. Takto definuje daňovou reformu prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D. v odborné ekonomické publikaci Veřejné finance.

2.2. Systém, postavení a prameny daní v českém právním řádu s ohledem na DPH

Podle čl. 2, odst. 2 Listiny základních práv a svobod lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pro oblast daní a poplatků je toto ústavní pravidlo konkretizováno čl. 11, odst. 5 Listiny, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Význam uvedeného ustanovení spočívá zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv. Aby však zdanění bylo plně ústavní, musí se především opírat o zákon.¹⁶ Daňové právo jako součást finančního práva se skládá jak z hmotněprávních předpisů, tak z předpisu procesního upravujícího průběh daňového řízení. Postup státních orgánů při správě daní, jakož i práva a povinnosti daňových subjektů, byly do konce roku 2010 upraveny v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a od 1. 1. 2011 nabyly účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který tak nahradil zákon o správě daní a poplatků. Mezi hmotněprávní předpisy řešící daňovou problematiku původně patřil i zákon upravující jednotlivé druhy daní - zákon č. 212/1992 Sb.,

¹⁶ Ústavní soud ČR, 23.6.2004, sp. zn. II. ÚS 644/02.

o soustavě daní ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon byl zrušen v lednu 2004 zákonem č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních. Zákon o soustavě daní totiž vycházel z ústavního rozdělení pravomocí a kompetencí ve federaci a v unitární republice se stal nadbytečným. Daňové zákony obsahují i procesní ustanovení, jejichž příkladem je ustanovení o podání daňových přiznání.¹⁷ Takovým typem právního předpisu je například zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Zákon je dělen na dvě části, přičemž část první je ještě členěna do čtyř hlav, které celkem obsahují 110 paragrafů. Druhá část zákona je složena pouze ze tří paragrafů. Součástí zákona je v současnosti i pět příloh, které slouží k začlenění jednotlivých zboží, služeb či plnění k určitému druhu daně nebo určují subjekty, které je provádějí, jsou současně považovány pro potřeby zákona o dani z příjmu, za osoby povinné k dani. Poslední pátá příloha definuje seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti.¹⁸ Vývoj v oblasti daňového práva jde nezadržitelně dopředu, a to nejen z důvodu velmi častých legislativních změn, ale také díky judikатурní činnosti správních soudů. Jakkoliv je hmotněprávní daňová judikatura zatím pouhou popelkou vedle své starší, stále vzkvétající a obecně známější sestry – daňové judikatury ve věcech procesních, začíná se i ona pozvolna probouzet a hlásit o své místo k životu.¹⁹

2.2.1. Daně – pojem a třídění

Téměř devadesát procent veškerých státních příjmů veřejných rozpočtů tvoří daňové příjmy. Daní rozumíme každou povinnou, zákonem stanovenou, nenávratnou, neekvivalentní a většinou neúčelovou platbu do veřejného rozpočtu. K naplnění veřejných rozpočtů neslouží jedna velká daň, ale několik menších, které mají mezi sebou různé vazby – tedy soustava daní. Daně lze dělit různě. Například z hlediska objektu, na který jsou uvaleny nebo podle toho jak zohledňují platební schopnost poplatníka. Z národohospodářského hlediska má význam členění daní podle druhu použité sazby. Od toho se totiž významně odvíjí výnos daně v případě inflačního vývoje společnosti i vliv na hospodářský cyklus.

¹⁷ KURZOVÁ, Vladislava., Bakalářská práce Prokazování výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ZČU - FPR, Plzeň, 2011.

¹⁸ Zákonem č. 370/2011 Sb., s účinností dnem 1.1.2013 se příloha č. 1 a č. 2 zrušuje, z přílohy č. 3 se tak stává příloha č. 1, z přílohy č. 4 příloha č.2 a z přílohy č. 5 příloha č.3 – takto od 1.1.2013 obsahuje zákon o dani z příjmu v platném znění jen 3 přílohy.

¹⁹ POŘÍZKOVÁ, Barbara; HORTOVÁ, Zuzana. Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty. Praha : ASPI,a.s., 2008.

Zjednodušeně si můžeme daně rozdělit na daně „k hodnotě“, „z hodnoty“ (ad valorem), které se mění v závislosti na vývoji ceny objektu (předmětu). Příkladem je daň z přidané hodnoty. Pokud roste cena zboží, roste také daň. V těchto případech se používají sazby tzv. relativní. Naopak daně specifické jsou stanoveny podle množství fyzických jednotek nakoupeného zboží či služby nebo vlastněného majetku a nijak nesouvisí s cenou objektu zdanění. Příkladem je daň silniční.²⁰ Posledním typem členění daní, které je již několikrát zmíněno v této práci a asi nejpoužívanějším, je dělení na přímé, tedy takové, kdy daň platí přímo poplatník správci daně a na daně nepřímé, kdy daň odvádí správci daně plátce, který ji vybral od poplatníka buď v ceně služby nebo zboží (DPH), nebo ji srazil při výplatě důchodu (daň z příjmu ze závislé činnosti). Z hlediska efektivnosti jsou daně přímé méně vhodné, protože jejich administrativní náklady na výběr jsou vyšší než u nepřímých daní – viz Příloha Význam základních druhů daní z hlediska výnosu pro státní rozpočet. Daňový systém ČR na základě výše uvedeného třídění, je uveden v Příloze. Nutno dodat, že členění není zcela jasné, neboť například daň silniční může být některými ekonomy považována za daň majetkovou (zdaněný automobil je majetkem firmy), ale některými ekonomy naopak za daň ze spotřeby – užívání automobilu v osobním majetku. Obojí má svoji logiku.²¹ Nepřímé daně a jejich členění v ČR jsou uvedeny v Příloze této práce.

2.2.2. Nepřímé daně

Nepřímé daně a zvláště DPH jsou z pohledu EU nejdále v procesu harmonizace. Oblast DPH je v rámci EU upravena především Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. recast 6. směrnice. Státní rozpočty stále více spoléhají na příjmy z nepřímých daní jako jsou daň z přidané hodnoty nebo daň spotřební. Vlády naopak již několik let postupně snižovaly daně z příjmu. Země se tím totiž stává atraktivnější pro možné investory. Vyplývá to z pravidelného výzkumu KPMG International, který probíhá každoročně po celém světě již od roku 1993. Výhodou, která je pro vlády také zajímavá, je rozložení plateb nepřímých daní do

²⁰ POŘÍZKOVÁ, Barbara; HORTOVÁ, Zuzana. Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty. Praha : ASPI,a.s., 2008.

²¹ POŘÍZKOVÁ, Barbara; HORTOVÁ, Zuzana. Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty. Praha : ASPI,a.s., 2008.

celého roku oproti dani z příjmů, kdy podstatná část je vybrána v měsíci březnu a červnu. Podle dat Finanční správy došlo v roce 2012 Finančními úřady k výběru více peněz v rámci sdílených daní. Například na DPH bylo vybráno v tomto roce 278,2 miliardy korun, což je zhruba o 3 miliardy korun více oproti roku 2011. Ve srovnání s výnosem z daně z příjmu právnických osob, na které stát v roce 2011 získal pouze 128 miliard korun, jde u DPH o zajímavý zdroj státního příjmu.

3. DPH „de lege lata“

„De lege lata“ - termín, který označuje pozitivní právo, znamená uvažovat o problému z hlediska zákona či úpravy již přijaté, a tedy případně kritizovat obsah platných předpisů, poukazovat na nejasnosti jejich dikce a významu a zabývat se problémem jejich systematického zařazení ve stávajícím právním řádu. Tolik si můžeme zjistit po zadání tohoto hesla na webu otevřené encyklopedie Wikipedie.

3.1. Zákon o DPH ve znění k 31.12.2011 – základní ustanovení

Nejdříve je důležité se seznámit se základními pojmy zákona o DPH, abychom mohli lépe pochopit novelizaci a hlouběji rozpracovat novelizovaná ustanovení.

3.1.1. Část první – základní ustanovení zákona o DPH

Předmět daně je řešen v §2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH) a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Recast) v čl. 2 – 4. Dalším důležitým paragrafem, o kterém je třeba se zmínit, je §4 zákona o DPH, který vymezuje základní pojmy. Jedním z vybraných základních pojmů v § 4 zákona o DPH, je v odst.1a) **plnění poskytnutá za úplatu**. Úplatou se v tomto zákoně rozumí částka v penězích nebo prostředcích nahrazujících peníze např. žetony nebo známky, nebo hodnota plnění, které bylo poskytnuto v nepeněžní podobě.²² Musí však existovat přímá souvislost mezi plněním a přijatou částkou. Dále je v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o DPH definována **jednotková cena**. Jde o cenu za měrnou jednotku zboží nebo službu či nemovitost a jde současně o údaj, který je povinen plátce uvádět na daňovém dokladu.²³ V praxi však nejde vždy uvést jednotková cena, v takovém případě se použije cena jako celek. Paragraf 4 odst. 1 písm. f) zákona o DPH řeší termín **správce daně**. Je jím příslušný finanční úřad a v případě skupiny, řeší místní příslušnost §93a zákona o DPH. Jedná – li se o dovoz zboží, je plátcem daně příslušný finanční úřad, v ostatních případech je správcem daně celní úřad. Dalším důležitým termínem je **osoba registrovaná k dani v jiném členském státě** – jde o osobu, které jiný členský stát může přidělit i typově jiné daňové

²² Judikatura ESD C-89/81 Hong-Kong Trade – přičemž krádež zboží není dodáním zboží za úplatu a nemůže být předmětem daně C-435/03 British American Tobacco

²³ Viz § 28 – 35 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2011

identifikační číslo, odlišné od DIČ (na základě kterého obchoduje plátce na území příslušného státu), které opravňuje k obchodování s jinými členskými státy. ČR tento systém nevyužívá a plátcům přiděluje jeden typ DIČ bez ohledu, zda obchodují s jinými státy unie, či ne. Termín **provozovna** (§4 odst.1 písm.k) souvisí zejména s pravidly pro stanovení místa plnění u služeb. Provozovna, jak ji definuje zákon o DPH, nemusí být totožná se stálou provozovnou, jak je určena pro účely daně z příjmu nebo vymezena ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Dalším důležitým ustanovením je § 4 odst. 3 písm.d) zákona o DPH, kde je řešen **dlouhodobý majetek**. Jedná se např. o samostatné movité věci, případně jejich soubory se samostatným určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000,- Kč a provozně technické funkce delší než 1 rok, nemovité věci a další majetek uvedený v §26 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Z toho vyplývá, že hmotným majetkem nejsou zásoby. Nehmotným majetkem, který lze odpisovat jsou např. software, ocenitelná práva a jiný majetek, pokud byl nabyt úplatně, darováním nebo děděním, nebo pokud byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním a jeho vstupní cena je vyšší než 60.000,- Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Odpisovaným nehmotným majetkem není např. software, který si plátce vytvoří pro vlastní použití a nemá v úmyslu s ním obchodovat. Na rozdíl od zákona o dani z příjmu²⁴, je dlouhodobým majetkem pro účely zákona o DPH i pozemek. V § 5 zákona o DPH máme definovány **osoby povinné k dani**. Jako předloha nám k tomuto paragrafovému znění slouží recast čl. 9 – 13, který popisuje osoby povinné k dani, ekonomickou činnost a stanoví základní pravidla pro zdaňování či vynětí z daně pro veřejnoprávní subjekty. Problémem se u tohoto termínu může stát ustanovení o ekonomické činnosti. ESD konstatoval, že ekonomická činnost může sestávat s několika postupných transakcí. Přípravné úkony, jako například pořízení majetku, musí být též posuzovány jako ekonomická činnost a součástí jsou i činnosti související s jejím ukončováním.²⁵ Výklad k otázce jaké činnosti mohou být považovány za výkon veřejné správy ESD stanovil, že se musí jednat o výkony v oblasti veřejné správy vykonávané

V paragrafu 6 zákona o dani z přidané hodnoty, stejně jako recast čl. 281 – 294 je řešen naopak termín **osoby osvobozené od uplatňování daně**. Jedním ze zákonných důvodů pro povinnost registrace k dani, je překročení limitu obratu

²⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů

²⁵ Judikatura ESD C-268/83 Rompelman, C-110/94 INZO, C-32/03 Fini

1 000 000,- Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.²⁶ Pokud tento limit není překročen, je osoba osvobozena od uplatňování daně, pokud nenastanou jiné zákonem stanovené důvody²⁷ nebo se osoba dobrovolně k této dani nezaregistruje. V tomto paragrafu se jedná o osoby, které mají sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, neboť pokud se jedná o provozovny založené v tuzemsku osobou s místem nebo sídlem podnikání v jiném státě, stává se provozovna automaticky plátcem DPH dnem vzniku. Důležitým termínem v souvislosti s osvobozením od uplatnění daně je **obrat**. Do obratu se zahrnují uskutečněná plnění. Ne však všechna. Pro potřeby DPH se v tuzemsku sledují plnění zdanitelná a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet. Z plnění osvobozených bez nároku na odpočet se do obratu zahrnují pouze finanční a pojišťovací činnosti, převod nebo nájem staveb, pozemků, bytů a nebytových prostor, pokud nejde o činnosti uskutečňované příležitostně. Pro potřeby **stanovení místa plnění** u jednotlivých typů služeb či dodání služeb, slouží §7 a následující zákona o DPH. Stanovení místa plnění řeší již čl. 9 Šesté směrnice a jejím smyslem bylo v první řadě vytvoření takových kolizních norem, které určují právní řád, který je použitelný pro konkrétní zdanění, s tím, že se tak předejde kompetenčním konfliktům mezi členskými státy, a budou tak vytvořena pokud možno jednoznačná pravidla. Dalším frekventovaným pojmem je **zdanitelné plnění**. Jde o takové plnění, které je předmětem daně v tuzemsku a není od daně osvobozeno, tedy takové, ze kterého vzniká povinnost přiznat daň. Podle jednotlivých typů jsou jim přiřazeny § 13 až § 25 zákona o DPH. **Dodáním zboží** je pro účely DPH převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Nabyvatel je oprávněn zboží například prodat, spotřebovat nebo pronajmout. Za dodání zboží nebo převod nemovitosti se považuje i dodání uskutečněné na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Nutno zdůraznit, že za plnění za úplatu se považují také plnění poskytnutá bezplatně, ale současně se za dodání zboží se nepovažuje bezúplatné poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu do pořizovací ceny 500,- Kč nebo vzorku. Za dodání zboží se za určitých podmínek považuje i dodání vratných zálohovaných obalů jako např. lahve, sudy, palety, podobně. O zdanitelné dodání jde, pokud není obal vrácen do konce kalendářního roku nebo účetního období. K poslednímu dni v roce, tak musí plátce zjistit počet nevrácených vratných obalů proti dodaným a z rozdílu

²⁶ Viz § 94 a § 95 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

²⁷ Pořízení služby s místem plnění v tuzemsku od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku

stanovit základ daně.²⁸ Poskytnutím služby jsou pro účely DPH všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Zvláštním případem je pořízení zboží nebo poskytnutí služby z jiného členského státu. Za pořízení zboží se příkladně považuje koupě zboží plátcem registrovaným v ČR, který jej koupil od osoby registrované k dani v Německu za podmínky, že mu předložil doklad o registraci v ČR a zboží bylo do ČR dodáno. Potom je místem plnění ČR. Za pořízení zboží se naopak nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží. V případě, že zboží pořizuje osoba povinná k dani, která není dosud registrována k DPH, má povinnost se zaregistrovat a přiznat ze zboží daň od okamžiku překročení celkové hodnoty zboží 326.000,- Kč za kalendářní rok. Toto se netýká zboží, které podléhá spotřební dani, neboť z takového zboží se přiznává daň vždy v členském státě pořízení bez ohledu na jeho hodnotu.

Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, podle toho co nastane dříve. Výjimka je stanovena jen v případě, kdy plátce není povinen dle zákona²⁹ vést účetnictví. Tito plátcí jsou pak povinni přiznat daň vždy ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V souvislosti s případným vznikem povinnosti přiznat daň z úplaty zaplacené před uskutečněním zdanitelného plnění je důležitý rozsudek ESD C-419/02 BUPA Hospitals. Tato společnost se snažila posunout datum vzniku povinnosti přiznat daň a vzniku nároku na odpočet daně u nakoupeného zboží tím, že nechala vystavit faktury na budoucí dodávky, které blíže nespecifikovala, ale předem zaplatila. Podle ESD sice zaplacením plnění před jeho uskutečněním vzniká povinnost přiznat daň, ale zdanitelné plnění musí být specifikováno, jinak nemůže být předmětem daně. Den dodání nebo zaplacení nebývá vždy snadno zjistitelný. Příkladem je prodej prostřednictvím prodejního automatu. V takovém případě se za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje den, kdy plátce daně vyjme utržené peníze a tím zjistí výši obrátu. Také u nájemních smluv není zcela zřejmý den zdanitelného plnění, protože jde o více dílčích plnění. V těchto případech se za datum zdanitelného plnění, považuje den, kdy má plátce hradit dílčí plnění dle smlouvy. U nájmu pozemků, bytů nebo nebytových prostor, kdy jde o plnění osvobozené od daně, se za den zdanitelného plnění považuje nejpozději poslední den kalendářního roku.

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

²⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Pro účely DPH jsou důležité také **náležitosti týkající se daňových dokladů**. Jejich vystavování řeší § 26 zákona o DPH a recast čl. 217 – 249. Plátce je povinen vystavit daňový doklad za zdanitelné plnění nebo osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně, které uskutečnil pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu, která není zřízena za účelem podnikání nebo za přijetí úplaty v souvislosti s tímto plněním, pokud tuto povinnost má, do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty. Plátce může vystavit jeden daňový doklad nebo **souhrnný daňový doklad** za plnění k jednomu plátcovi v průběhu jednoho měsíce. I tento souhrnný doklad musí být vystaven do 15 dnů od konce měsíce, kterého se plnění týká. Náležitosti dokladů při různých plnění řeší § 28 - § 35 zákona o DPH. Pro všechny je společné, že údaje o dani a základu daně se na daňovém dokladu uvádějí v české měně. Za vystavení dokladu a jeho správnost odpovídá plátce, který uskutečňuje plnění. Plátce má povinnost uchovávat daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo. Po celou dobu musí být zaručena čitelnost a neporušitelnost dokladů. Zdá se, že jde o zcela zřejmou a zanedbatelnou povinnost, ale v praxi bývají častým problémem uchovávání dokladů tištěných na teplocitlivém papíře. Jde například o daňové doklady vystavované u benzínových pump. Poplatník si musí na vlastní náklady opatřovat kopie těchto dokladů, neboť by nemohl dostát požadavkům na čitelnost dokladu. Na daňovém dokladu nikoli zjednodušeném daňovém dokladu, musí být uveden základ daně. **Základem daně** je vše, co za toto plnění plátce obdržel nebo má obdržet, bez daně z přidané hodnoty. Je nutné podotknout, že nemusí jít vždy o peněžité plnění. V § 36 můžeme najít demonstrativní výčet položek, které mají být zahrnuty do základu daně. Příkladem může být clo, jiná daň, mýtné ... V praxi se často setkáváme s poskytováním slev a bonusů. V takovém případě se odlišuje **poskytnutí slevy** k datu zdanitelného plnění nebo později např. formou množstevní slevy. Pokud jde o poskytnutí slevy k datu zdanitelného plnění, vystaví dodavatel daňový doklad se základem daně již sníženým o poskytnutou slevu. V případě poskytnutí slevy dodatečně, se provede oprava základu daně podle § 42 zákona o DPH. K této **opravě základu daně** a výše daně zveřejnilo MF ČR metodickou informaci, v níž uvedlo, že v případě poskytnutí bonusů a skont se i nadále jedná o finanční plnění, u kterých se neprovádí oprava základu daně a výše daně podle § 42 zákona o DPH. Opravu daně a základu daně je ale plátce povinen provést v taxativně uvedených případech. Jako příklad z tohoto výčtu

uvedeného v § 42, můžeme uvést snížení základu daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

„Za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vztahy, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena“ tolik říká recast v čl. 80. Tento problém je řešen v § 36a zákona o DPH a **cenou obvyklou** se rozumí cena stanovená dle zákona č. 157/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Při stanovení ceny se přihlédne ke všem okolnostem souvisejícím, ale nebere se ohled na vztahy osob.

Z hlediska novelizací je důležité i ustanovení § 37 zákona o DPH. Je o **výpočet daně u dodání zboží, převodu nemovitosti a poskytnutí služby**. Zákon stanoví dva způsoby výpočtu, a to ze základu daně bez daně a z celkové částky včetně daně. Při stanovení daně ze základu daně bez daně se daň vypočte jako součin základu daně a koeficientu 0,20 pro základní sazbu koeficientu 0,10 pro sníženou sazbu daně. Vypočtená daň se zaokrouhlí na nejbližší měnovou jednotku v oběhu, případně ji lze uvést v haléřích.³⁰ Při výpočtu daně z celkové částky včetně daně se daň vypočítá jako součin úplaty včetně daně a koeficientu pro základní sazbu 0,1667 a pro sníženou sazbu 0,0909. Pro případ, že je plnění v cizí měně, je plátce povinen ji přepočítat pro stanovení základu daně a sazby daně na české koruny kurzem platným k datu vzniku povinnosti přiznat daň.

Výčet všech **náležitostí opravného daňového dokladu**, který je řešen § 45 zákona o DPH, není zcela určen. Proto také MF ČR vydalo metodickou informaci k § 42 a § 45 zákona o DPH, v které upřesnilo, že text zákona opravný daňový doklad by měl obsahovat „náležitosti odpovídající původnímu daňovému dokladu“ znamená základní údaje o dodavateli, o příjemci a evidenční číslo původního daňového dokladu.

Paragraf 47 zákona o DPH stanoví **sazby daně** u zdanitelného plnění. „Pro uplatnění správného režimu daně nebo sazby daně je nezbytné nejen správně určit poskytované plnění, ale pokud se plnění skládá z několika složek, je důležité také určit, zda je poskytováno jedno plnění nebo několik samostatných plnění, tj. zda jednotlivé složky mohou být posuzovány společně jako jedno plnění, které podléhá jednotnému režimu daně nebo jedné sazbě daně, či zda se jedná o několik

³⁰ Viz § 28 odst.2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
[25]

samostatných plnění, která musí být zdaněna samostatně.³¹ Dle judikatury NSS se o jednu dodávku jedná tehdy, kdy jedna nebo více plnění tvoří podstatu dodávky a další složky jsou pouze doplňující. O vedlejší plnění se jedná, pokud netvoří pro zákazníka cíl, ale jen prostředkem k lepšímu využití hlavního plnění.³²

Pro správné určení sazby daně je také velmi důležité ustanovení § 47a zákona o DPH - **závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně**. Jestliže má plátce pochybnosti o správném zařazení zdanitelného plnění, může požádat MF ČR o vydání rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení plnění z hlediska sazby daně. V praxi se však tento institut příliš nevyužívá, neboť žádost o závazné posouzení podléhá správnímu poplatku ve výši 10.000,- Kč.³³

V praxi bývá také hojně sledován § 48 zákona o DPH – **sazby daně u bytové výstavby**. Při opravách staveb bytového domu, rodinného domu nebo bytu včetně jejich příslušenství bývá u stavebních a montážních prací uplatňována snížená sazba daně. Všechny stavby nejsou, ale určeny výhradně k podnikání nebo výhradně k bytovým účelům, proto v případě, že více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k němu určena, pak jde o bytový dům. Nezapočítává se však plocha místností jako např. kotelny, šachty výtahů, apod. – jde o prostory, které nejsou běžně přístupné obyvatelům.³⁴

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet řeší § 51 až § 62 zákona o DPH. V § 58 zákona o DPH jsou osvobozeny od daně služby zdravotní péče a související služby dle zákona č. 48/1997 Sb, o veřejném zdravotním pojištění, pokud jsou poskytovány oprávněnými subjekty. Pojem „související služby“ zákon nedefinuje, vychází se z judikatury ESD, tedy jde o služby přímo nezbytné k poskytování zdravotnických služeb. Ohledně rozsahu osvobození je český zákon o DPH poněkud vstřícnější než recast a výklad ustanovení ESD.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně jsou uvedena v § 63 až § 71g zákona č. 235/2004 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Obsahují výčet plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně a stanoví podmínky pro jejich poskytování.

³¹BÁRTA, Jan; HOCHMANNOVÁ, Olga; ŠKAMPA, Jiří, Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2011

³² Judikatura NSS 9 Afs 5/2007, 9 Afs 149/2007, 9 Afs 153/2007; judikatura ESD např. C-173/88 Henriksen

³³ Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích ve znění pozdějších předpisů

³⁴ Viz metodická informace MF ČR Informace k uplatnění zákona o DPH u výstavby po 1.1.2008

Plátce může z přijatých zdanitelných plnění uplatnit plný nárok na odpočet daně, pokud toto plnění použije výhradně pro ekonomickou činnost, která je uvedena v § 72 odst. 1 zákona o DPH. V případě, že plátce použije plnění i pro jiné účely, má možnost uplatnit jen **poměrnou část nároku na odpočet daně**. Při výpočtu se pak postupuje podle § 75 zákona o DPH.

Podmínky, za nichž lze nárok na odpočet uplatnit stanoví ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH. Nárok lze uplatnit nejpozději do 3 let od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok vznikl. Doklad, na základě kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně, musí obsahovat předepsané náležitosti. Pokud dokladu neobsahuje náležitosti, které lze prokázat např. pomocí dodacího listu nebo smlouvy, lze použít i tyto k doplnění obsahu daňového dokladu. Pozor, ale pro případ, že na daňovém dokladu chybí základ daně, sazba daně, nebo DIČ platí, že odpočet nelze uplatnit. Pokud je na dokladu uvedena vyšší daň, než je zákonná, může si plátce uplatnit jen zákonnou výši. Ustanovení § 79 zákona o DPH stanoví podmínky uplatnění odpočtu daně při registraci plátce a snížení odpočtu při ukončení registrace.

Vrácení daně a prodej zboží za ceny bez daně jsou obsahem dílu 11 zákona o DPH. Jde o vrácení daně osobám používajícím výsad a imunit, kterým je toto osvobození zaručeno mezinárodními úmluvami. Je řešeno dvěma způsoby, přímým osvobozením od daně nebo vrácením zaplacené daně.

Ustanovení § 81 zákona o DPH stanoví pravidla pro vrácení daně u nenávratné mezinárodní finanční pomoci. Daň se nevrací u programů a projektů hrazených ze zdrojů EU s výjimkou programů předvstupní pomoci a projektů výzkumu a vývoje, které jsou vymezeny zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje.

Dalším příkladem vrácení daně v tuzemsku, je vrácení osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, zahraničním osobám povinným k dani, fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží, fyzickým osobám se zdravotním postižením a ozbrojeným silám cizích států (zpracována v § 82 až § 86 zákona o DPH).

Hlava III zákona o DPH stanoví **zvláštní režimy**. V souvislosti se zvláštním režimem a cílem této práce je třeba neopomenout § 92 zákona o DPH a režim přenesení daňové povinnosti. Zavedení tohoto zvláštního režimu má za úkol bojovat proti daňovým podvodům. U taxativně vymezených zdanitelných plnění poskytovaných v tuzemsku se uplatní režim přenesení daňové povinnosti,

a to tak, že daň z dodaného zboží či služby uplatní příjemce plnění. Plátce vystaví daňový doklad, na němž bude uvedena informace, že jde o přenesení daňové povinnosti a daň musí přiznat ten, kdo doklad obdrží. Oba jsou povinni vést zvláštní evidenci a výpis podávat elektronicky s podáním daňového přiznání k DPH.³⁵ Režimu přenesení daňové povinnosti podléhá dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č.5 zákona o DPH a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

Správa daně bude v této práci popsána samostatně v 5. kapitole dle znění zákona ke dni 1.1.2013.

Jednotlivé termíny byly řazeny dle paragrafového znění zákona o DPH nikoli podle logické návaznosti. Cílem tohoto bloku diplomové práce bylo definování základních termínů, specifických pro DPH a současně seznámení s ustanovením, která podléhají novelizaci.

3.1.2. Část druhá – přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení

Tato ustanovení slouží ke stanovení pravidel pro uplatnění zákona. Konkrétně řeší účinnost a platnost jednotlivých paragrafových znění případně novelizací. Proto je třeba vždy se zjištěním nové úpravy jednotlivých ustanovení současně najít jejich úpravu v přechodných, zrušovacích a závěrečných ustanovení.

3.2. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1.1.2012

Novela zákona o DPH s účinností od 1.4.2011 vycházela z komunitárního práva, kterým je Směrnice Rady 2006/112 ES, a z Nařízení Rady č. 282/2011 s účinností od 1.7.2011. Tuzemské právo je tak v souladu s právem komunitárním. Ani novela zákona o DPH s účinností od 1.1.2012 nepřinesla v této oblasti žádné změny.

Zákon o DPH je s účinností od 1.1.2012 změněn již 26. novelou a to zákonem č. 370/2011 Sb. Byl zveřejněn ve Sbírce zákonů dne 6.12.2011. Novela se týká zejména změn snížené sazby daně v § 47 odst. 1 písm. b), kdy se zvyšuje z dosavadních 10% na 14%. Vzhledem k datu odevzdání této práce v březnu roku 2013, se budu věnovat pouze takovým novelizovaným ustanovením, která se z pohledu roku 2013 jeví jako nepřekonaná další novelizací před účinností původní. Při změnách sazeb daně je třeba věnovat pozornost správnému určení

³⁵ Metodický pokyn GFŘ – 4

data vzniku povinnosti přiznat daň, je však nutno nezapomenout i na přechodná ustanovení novely, která mohou stanovit v některých případech i jiný postup odlišný od ustanovení § 47 odst. 2 zákona o DPH. Tak je tomu i v případě této novelizace, kdy odst. 3 přechodných ustanovení zákona o DPH, stanoví postup při uplatnění sazby daně u dodání vody, tepla a chladu. Dodavatelé tepla, chladu, vody a služeb spojených s odváděním a čištěním odpadních vod mohli provést mimořádný odečet k 31.12.2011 nebo mohli provést propočet a služby připadající do konce roku 2011 zdanit 10% daní a zbylé daní 14%. Druhou oblastí, kterou je třeba řešit v souvislosti se změnou snížené sazby daně je rozhodnutí, zda uplatnit novou sazbu daně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni, který nastal dříve.³⁶ Nejlépe tento problém uvidíme na konkrétních příkladech :

1. Příklad: Plátce č.1 uskuteční samostatné dodání zboží podléhající snížené sazbě daně pro plátce č.2 s datem uskutečnění zd. plnění 23.12.2011. Pak je sazba DPH ve výši 10%
2. Příklad: Plátce č.1 nejprve přijme od plátce č.2 zálohu ve výši 100.000,- Kč na uskutečněné zd. plnění a to 10.12.2011. Pak je sazbou DPH také 10%

Tyto oba případy mají datum zdanitelného plnění i datum přijetí ve stejném roce, ale existují i případy, kdy byla např. záloha přijata v roce 2011 a datum uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2012. V takovém případě se postupuje dle § 37 odst. 3 zákona o DPH. U zálohy přijaté do 31.12.2011 plátce přizná daň 10%, a pokud k datu uskutečnění zdanitelného plnění tedy po 1.1.2012 vznikne rozdíl mezi sjednanou cenou a součtem základů ze záloh, pak základem daně bude tento rozdíl a plátce použije sazbu 14% DPH.

Novelou zákona k 1.1.2012 byl doplněn § 4 odst. 3 písm. d) zákona o DPH o rozšíření termínu dlouhodobý majetek, kterým je technické zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmu. Doposud bylo toto stanoveno pouze v § 78 pro účely úpravy odpočtu daně. V § 4 zákona o DPH bylo technické zhodnocení uvedeno jenom v souvislosti s dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností. Technickým zhodnocením jsou dle § 33 zákona o dani z příjmu³⁷ výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace

³⁶ Ustanovení § 21 odst. 1 a § 47 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

³⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období 40.000,- Kč.

V posledních měsících roku 2012 byla připravena novela zákona, která snižuje obrat pro registraci na 750.000,- Kč za 12 měsíců, ale z důvodu odložení daňové reformy na rok 2013, resp. 2015 je tato problematika zatím odložena.

Novelou zákona byla též opravena chyba v ustanovení § 36a odst. 1 a odst. 2 zákona o DPH, ve kterých je stanovena situace, za níž je plátcе povinen použít za základ daně cenu obvyklou. Původně byl v ustanovení tohoto paragrafu odkaz na ustanovení zákona, podle něhož se krátí nárok na odpočet daně. Správně sem ale náleží odkaz na § 76 odst. 1 zákona o DPH, který postup při výpočtu odpočtu daně v krácené výši v současné době upravuje.

V návaznosti na změnu snížené sazby daně z 10% na 14%, se mění i výpočet daně. Při výpočtu daně ze základu daně bez daně, jde o součin základu daně a koeficientu 0,14 dle § 37 odst.1 zákona o DPH. Pro výpočet daně z celkové částky včetně daně použije součin úplaty za zdanitelné plnění včetně daně a koeficientu 0,1228. Novela zákona o DPH dává možnost zaokrouhlovat vypočtenou daň v obou případech výpočtu.

Do § 42 zákona o DPH bylo doplněno ustanovení, které zjednodušuje přepočet cizí měny na české koruny při provádění oprav základu daně a výše daně. Jedná se zejména o opravy základu daně a výše daně při poskytování bonusů. Obdobně jako u sazby daně se pro opravné daňové doklady, které se týkají opravy plnění v jiné, než české měně, dosud používal kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou platný pro osobu provádějící přepočet ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Novela zákona o DPH pro případy opravy základu daně dovoluje použít pro přepočet základu daně na české koruny i kurz platný první pracovní den kalendářního roku, ve kterém dochází k opravě. Toto má zcela zásadní význam pro možnost použití hromadného opravného dokladu, který se tak může týkat různých období s různými kurzy. Do záběru problematiky oprav základu daně a výše daně v případě tzv. bonusů patří i povinnost provedení odpovídající opravy u odpočtu daně na straně odběratele. Odběratel je povinen opravit odpočet daně ve zdaňovacím období, kdy se dozvěděl o okolnostech rozhodujících pro vznik povinnosti. Chtěla bych zde zdůraznit, že nejde tedy o okamžik doručení opravného daňového dokladu. Při uplatnění daně z důvodu nějaké chyby například chybné určení místa plnění nebo předmětu daně, musí být oprava uvedena v dodatečném daňovém přiznání, což je uvedeno v § 43 zákona

o DPH. Podle tohoto ustanovení bude postupovat i plátce, který uvedl daň na doklad a vznikla mu povinnost přiznat daň podle § 108 odst.1 písm. k) zákona o DPH. Jde o velmi důležité ustanovení, neboť bude jistě využíváno u plnění s přenesenou daňovou povinností podle § 92a, kdy dodavatel uvede na dokladu daň, uvést ji nemá a současně přeneše daňovou povinnost na příjemce. O problematice přenesené daňové povinnosti se v této práci zmíním samostatně.

Výčet všech náležitostí opravného daňového dokladu nebyl ve znění § 42 zákona o DPH účinného od 1.4.2011 přesně uveden, pouze zde bylo lakonicky stanoveno, že opravný daňový doklad má obsahovat „náležitosti odpovídající původnímu daňovému dokladu, včetně evidenčního čísla“ důvod opravy, rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, opravenou a původní daní a opravenou a původní úplatou. Pokud se ovšem podíváme do praktického uplatnění zákona, narazíme na opravné doklady, které v porovnání mezi sebou vypadaly značně rozdílně. Paragraf 45 zákona o DPH nově definuje náležitosti uvedené v opravném daňovém dokladu a zejména hromadném opravném dokladu. V případech, kdy je vystavován souhrnný opravný daňový doklad za větší množství původních zdanitelných plnění, bylo administrativně náročné uvádět na tento doklad evidenční čísla všech původních daňových dokladů a vyčíslovat jednotlivé rozdíly u jednotlivých evidenčních čísel dokladů. Proto byla zveřejněn výklad GFŘ ze dne 29.4.2011, podle něhož bylo možné na opravný daňový doklad uvést buď evidenční čísla původních dokladů, nebo jiným způsobem deklarovat spojení opravného daňového dokladu s původními zdanitelnými plněními. Současně dle tohoto výkladu bylo možné uvést jen souhrnné rozdíly mezi původními a opravenými základy daně a výší daně. Z toho se dá usuzovat, že postup podle novely před její účinností, tedy v období 1.4.2011 až 31.12.2011 bude považován ze strany FÚ za zákonný postup a nebude předmětem kontrol. Podle novelizace ze dne 1.1.2012 má opravný daňový doklad obsahovat buď evidenční čísla původních daňových dokladů, nebo musí být uvedeno takové vymezení, z něhož bude souvislost původního a opravného plnění určitelná. Takovým vymezením může být například období, ve kterém byly dodávky zboží uskutečněny. Současně na souhrnný opravný daňový doklad lze uvést jen souhrnné rozdíly mezi původními a opravenými základy daně a původní a opravenou daní.

V paragrafu 73 zákona o DPH najdeme náležitosti daňových dokladů důležitých pro uplatnění nároku na odpočet daně. Novela přinesla drobnou změnu

pro případ, kdy plátce daně při pořizování dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností uplatňoval nárok na odpočet daně, ale z důvodu změny použití v době, kdy byl majetek uveden do stavu způsobilého k použití, jej musel dodat. Jde tedy o dodání zboží „sobě samému“. Plátce musí daň přiznat, ale nárok na odpočet může prokázat i jiným způsobem. Toto tvrzení souvisí s důležitou věcnou změnou § 73 zákona o DPH. Od 1.4.2011 do 31.12.2011 jak jsem již dříve uvedla, nebyl považován za daňový doklad takový, kterému chyběli některé náležitosti. Šlo především o DIČ dodavatele, poskytovatele či příjemce plnění³⁸, neúplné údaje rozhodné pro výpočet daně (základ daně, celková částka s daní, sazba daně). Tato podmínka byla původně do zákona zapracována z důvodu opatření proti možnému zneužití a daňovým únikům. Jestliže daňový doklad neobsahoval tyto údaje, bylo možné nárok uplatnit až v okamžiku, kdy byl doplněn.³⁹ Od 1.1.2012 pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti podle zákona, lze je prokázat jiným způsobem, tj. v rámci obecného prokazování podle daňového řádu (např. pomocí jiných dokladů, obchodní smlouvy, dodacího listu atd.). U přeshraničního plnění, kdy je plátce jakožto příjemce plnění osobou povinnou přiznat daň ve svém daňovém přiznání, není držení daňového dokladu podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet. Plátce je v tomto případě oprávněn nárok prokázat jiným způsobem.⁴⁰

Novelou byl také do §77 zákona o DPH doplněn výčet případů, které se považují za použití majetku pro „jiné účely“, u nichž vzniká povinnost provést vyrovnání uplatněného odpočtu daně. Jde o korekční mechanismus pro obchodní majetek krátkodobého charakteru jako např. zásoby, drobný majetek, kdy plátce poté, co uplatnil nárok na odpočet daně, použije tento majetek jiným způsobem než, které zamýšlel v době uplatnění. Z tohoto titulu plátcům vznikne povinnost původně uplatněnou výši odpočtu daně vyrovnat. Novela upřesnila, že zákon má na mysli odpočet před prvním použitím majetku a co konkrétně znamená⁴¹ „použití pro jiné účely“ z hlediska DPH. Prakticky o žádnou změnu nejde, neboť v praxi byl již tento výklad používán.

³⁸ Nejedná se o zjednodušený daňový doklad

³⁹ GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. DPH 2012 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012.

⁴⁰ Judikatura ESD C-90/02 Bockemul

⁴¹ Případ, kdy plátce původně uplatní odpočet v plné výši a následně majetek použije pro účely bez nároku na odpočet daně, nebo plátce uplatní původně odpočet v krácené výši a majetek použije pro účely s plným nárokem na odpočet

Dále bylo novelou od 1.1.2012 zpřesněno ustanovení § 78 zákona o DPH a současně byla prodloužena lhůta pro úpravu odpočtu daně u technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor. Vymezení majetku, který podléhá úpravě odpočtu daně je stále stejné. Novela upřesnila důvod pro povinnost upravit nárok na odpočet u majetku, který byl původně určený k použití v rámci ekonomické činnosti plátce pro účely, které nezakládají nárok na odpočet. Lhůta pro úpravu odpočtu byla prodloužena na 10 let u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a novela doplnila, že 10letá lhůta se týká i technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor. Technické zhodnocení je používáno v zákoně o DPH jako samostatný majetek, dokonce vytvořený i vlastní činností, ale opírá se o definici ve smyslu zákona o daních z příjmu a tím je součástí původní stavby. V praxi jde o případ, kdy je provedeno technické zhodnocení nemovitosti a poté při používání nemovitosti dojde ke změně rozsahu nároku na odpočet daně. V takovém případě se posuzuje úprava odpočtu daně samostatně u nemovitosti a samostatně u technického zhodnocení. Změny v rozsahu použití dlouhodobého majetku pro účely s nárokem na odpočet daně se posuzují samostatně za každý kalendářní rok. Z toho lze dovodit, že v praxi byl tento postup uplatněn již za rok 2011.

Z ustanovení § 78a zákona o DPH byla novelou vypuštěna část, která se týkala úpravy odpočtu daně v případě převodu dlouhodobého majetku, která byla přesunuta do nového § 78d zákona o DPH. Tento nově vzniklý paragraf nemění dosavadní právní úpravu, ale spojuje v sobě úpravu z § 78a, § 78b a § 78c zákona o DPH. Vrátime-li se k ustanovení § 78a, musím ještě jmenovat novelizovanou úpravu odpočtu. Od 1.4.2012 se roční úprava odpočtu daně provádí jen ve výši jedné pětiny, nebo jedné desetiny příslušného rozdílu v nároku na odpočet daně a do částky úpravy odpočtu daně se zohledňuje skutečné použití majetku pro změněné účely pouze v části příslušného kalendářního roku.⁴² Přitom ukazatelem nároku na odpočet je:

- 0% pokud plátce nemá nárok na odpočet
- 100% pokud má plátce nárok na odpočet daně v plné výši
- Poměrný nebo vypořádací koeficient (případně součin obou koeficientů podle § 75 a § 76 zákona o DPH, pokud plátce nárok na odpočet daně upravuje dle § 75 i § 76 zákona o DPH)

⁴² GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. DPH 2012 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012.

Úprava odpočtu daně se provede pouze v případě, že rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně je větší než 10 procentních bodů. Výpočet úpravy odpočtu daně, k němuž dojde v důsledku prodeje dlouhodobého majetku, byl od 1.1.2012 přesunut do samotného § 78d zákona o DPH.

Novela zákona vytvořila ustanovení § 78d zákona o DPH. Obsahuje částku jednorázové úpravy odpočtu daně za kalendářní rok, ve kterém došlo k uskutečnění plnění a stanoví ji jako součin částky vypočtené podle § 78a odst. 1 nebo 4 zákona o DPH a počtu roků zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně. Do počtu roků se započítává také rok, ve kterém je úprava odpočtu daně prováděna. Úpravě odpočtu daně podléhá rovněž odpočet daně, který plátce u dlouhodobého majetku uplatnil v témže kalendářním roce, ve kterém dochází k dodání a týká se i situace, kdy byl uplatněn nárok v poměrné výši.⁴³

Ustanovení § 82 zákona o DPH řeší vrácení daně plátcům v jiných členských státech. Zákonná úprava pro rok 2011 upřesnila, že nejpozději do konce března roku 2011 lze podat žádost za období spadající do roku 2009. Právní úprava pro rok 2012 ponechala původní znění, i když dle logiky věci jde již o ustanovení v roce 2012 nepotřebné. Totéž se vztahuje i na ustanovení § 82a zákona o DPH.

Od 1.1.2012 nabyla rovněž účinnost úprava režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních nebo montážních prací s místem plnění v tuzemsku, uvedených v číselných kódech 41 až 43 Klasifikace produkce CZ-CPA⁴⁴. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění tedy plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu v režimu přenesení daňové povinnosti přenesena na příjemce plnění. V případě tohoto režimu má tedy povinnost přiznat a zaplatit daň plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde neuvede výši DPH, uvede jen sazbu této daně a připojí sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce daně, pro kterého bylo plnění uskutečněno. U přenesení daňové povinnosti nejde o nový institut, neboť od 1.4.2011 byl již zaveden pro dodání zlata v § 92b zákona o DPH, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH (§ 92c zákona o DPH) a obchodování s povolenkami na emise skleníkových

⁴³ GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. DPH 2012 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012.

⁴⁴ Klasifikace produkce je dostupná na stránkách ČSÚ www.czso.cz

plynů v § 92d zákona o DPH⁴⁵, proto jsou již obecná pravidla pro přenesení daňové povinnosti vymezena v ustanovení § 92a zákona o DPH. Nový institut přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací je povinen použít plátce neboli poskytovatel plnění, který poskytne plnění v tuzemsku jinému plátcí neboli příjemci plnění pro jeho ekonomickou činnost. Takové povinnosti má samozřejmě i plátce neboli příjemce plnění. Podle metodické informace GFŘ⁴⁶ a MF ČR, která byla k § 92e zákona o DPH zveřejněna v listopadu 2011, by režim přenesení daňové povinnosti neměl být uplatněn v případě, jestliže plátce, který je příjemcem prací, je použije pro činnost, které nejsou ekonomickou činností, např. pro výkon veřejné správy. Taková podmínka přímo ze zákona nevyplývá, ale již ve stanoviscích z února 2012, GFŘ uvádí, že pokud příjemce sdělí poskytovateli stavebních a montážních prací své DIČ, lze usuzovat, že nakupuje práce pro účely své ekonomické činnosti. Poskytovatel by měl pouze prověřit DIČ v registru plátců DPH, zda je příjemce skutečně registrován k DPH, a pokud je příjemce plátcem, uplatní se režim přenesení daňové povinnosti. Není však vyloučen ani postup na základě informace GFŘ z listopadu 2011, kdy poskytovatel stavebních a montážních prací postupuje podle běžného režimu uplatnění DPH v případě, kdy má od příjemce prací informace, že toto plnění slouží výhradně pro účely, které nesouvisí s ekonomickou činností. Režim přenesení daňové povinnosti se také nazývá tuzemský revers charge za zdanitelná plnění.

V ustanovení § 36 odst. 3 písm. g) zákona o DPH, je stanoveno, že do základu daně za stavební a montážní práce se zahrnují i konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby nebo její součásti montážními nebo stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. Režim přenesení daňové povinnosti by se měl tedy uplatnit včetně zabudovaného nebo zamontovaného zboží. Výčet situací v souvislosti s uplatněním přenesení daňové povinnosti je uveden v následujícím přehledu, neboť je takto snáze rozpoznatelný oproti popisu formou prostého textu:

Plátce	musí	Plátcí, pokud použije ke své ekonomické činnosti
----->		

⁴⁵ Ustanovení § 92d zákona č. 235/2004 Sb., o DPH ve znění pozdějších předpisů pozbývá platnosti od 1.7.2015

⁴⁶ http://epodpora.mfcr.cz/media/struktura_dphevd_112011.pdf

Plátce musí Plátcí, pokud použije i nepoužije ke své ek. činnosti
----->

Plátce nesmí Plátcí, pokud nepoužije ke své ekonomické činnosti
----->

Plátce nesmí Neplátcí
----->

Plátce nesmí Osobě povinné k dani (= použije plnění ke své EČ)
----->

Plátce musí Osobě povinné neusazené⁴⁷
----->

Poskytovatel stavebních a montážních prací má povinnost v rámci přenesení daňové povinnosti vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění⁴⁸ se všemi náležitostmi běžného daňového dokladu včetně sazby daně, ale bez vyčíslení výše daně. Plátce poskytovatel je povinen do tohoto dokladu ještě uvést informaci, že výši daně je povinen, doplnit a přiznat příjemce. Dále je poskytovatel povinen vést evidenci o plněních poskytnutých v rámci přenesení daňové povinnosti a výpis z této evidence předložit správci daně. Vzor takového výpisu je Přílohou této práce. Tento výpis lze vyhotovit výhradně formou elektronického podání na internetových stránkách Daňového portálu. Poslední povinností plátce je vykázat výši přenesených zdanitelných plnění v daňovém priznání na řádku 25 viz Příloha Daňové priznání k DPH. Plátce, který v rámci své ekonomické činnosti přijímá službu stavebních a montážních prací, která podléhají režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost přiznat a zaplatit daň z přijatého plnění ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, doplnit na daňovém dokladu obdržném od poskytovatele výši daně, za kterou tímto odpovídá. V praxi to znamená, že bez ohledu na sazbu daně, kterou uvedl poskytovatel v tomto dokladu, příjemce musí při doplnění výše daně vycházet ze

⁴⁷ Příjemce stavebních a montážních prací poskytnutých v tuzemsku je český neplátce, ale jde o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobu tedy osobu neusazenou – viz § 94 odst. 16 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH ve znění pozdějších předpisů – coby příjemce tuzemských plnění s přenesenou daňovou povinností, se takový plátce stává ze zákona českým plátcem a to dnem poskytnutí předmětného plnění

⁴⁸ § 26 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

zákona. Dále je příjemce stejně jako poskytovatel povinen vést evidenci o přijatých (na rozdíl od poskytovatele, kdy jde o uskutečněné) zdanitelných plnění v režimu přenesené daňové povinnosti a současně tento výpis předložit správci daně. Jde o stejný tiskopis, jaký je uveden v Příloze č. 4, této práce, ale s označením, že jde o přijatá zdanitelná plnění. V případě, že je plátce ve zdaňovacím období současně příjemcem i poskytovatelem stavebních a montážních prací v režimu přenesení daňové povinnosti, zasílá tyto výpisy dva, zvlášť přijatá a zvlášť uskutečněná zdanitelná plnění. Příjemce, který v rámci své ekonomické činnosti přijímá plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, má na jedné straně povinnost přiznat a zaplatit daň za toto plnění a na straně druhé je současně oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu z takto přijatého zdanitelného plnění. Příjemci plnění vzniká nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, tedy i v případě, že nemá daňový doklad. V případě, že příjemce použije plnění jak pro účely zakládající nárok na odpočet a současně například i pro soukromou potřebu nebo jiné osvobozené plnění bez nároku na odpočet, uplatní nárok na odpočet v krácené výši. U poskytovatelů, kteří nevedou účetnictví, platí povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, na rozdíl od plátce, který vede účetnictví, neboť ten má povinnost přiznat daň z přijaté úplaty. Jestliže poskytovatel, který nevede účetnictví ke dni přijetí úplaty, daň na výstupu nepřizná, nesmí vystavit daňový doklad při přijetí úplaty.

V oblasti správy daně v tuzemsku byl novelizován § 103 zákona o DPH. Toto nově vložené ustanovení stanoví postup správce daně při zjištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň. Vychází z § 167 daňového řádu⁴⁹ a použije se v případě, kdy má správce daně odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo nebyla vůbec stanovena výše daně, nebude vymahatelná kvůli pochybnosti, případně by vymáhání bylo spojeno s velkými obtížemi. Na rozdíl od daňového řádu má § 103 zákona o DPH rychlejší vykonatelnost zajišťovacího příkazu a zjednodušuje i doručení příkazu. V takovém případě může správce daně vydat zajišťovací příkaz, kterým uloží daňovému subjektu úhradu částky uvedené v příkazu. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je částka vykonatelná dnem vydání příkazu, nehrozí-li nebezpečí z prodlení, je částka splatná do tří pracovních dní. V případě, že daň dosud nebyla stanovena, postupuje správce daně podle pomůcek. Nehrozí-li nebezpečí

⁴⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů

z prodlení, vyzve správce daňový subjekt, aby nejpozději do tří pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro stanovení částky daně. V případě, že správce daně vydá zajišťovací příkaz, učiní pokus (pokus stačí) vhodnou formou vyrozumět daňový subjekt a sepíše o tom úřední záznam. Jde o procesní ustanovení, které má za účel zajištění odvodu povinné dávky do státního rozpočtu.⁵⁰ Na rozdíl od daňového řádu má ustanovení § 103 zákona o DPH zřejmě užší uplatnění, neboť je v něm uveden pojem daň, což dle § 1 zákona o DPH znamená jen DPH. V daňovém řádu jsou pod pojem daň dle § 2 odst.3 podřazeny všechny daně, cla nebo poplatky.

Novelou byla od 1.1.2012 do § 109 zákona o DPH doplněna další podmínka, za níž se může stát příjemce plnění ručitelem za daň nezaplacenou za toto zdanitelné plnění dodavatelem, jedná se o případ, kdy je úplata za toto zdanitelné plnění zaplacená na účet vedený mimo tuzemsko.

Při studiu jakékoli novelizace, jak už jsem uvedla dříve, je třeba nezapomenout na přechodná a závěrečná ustanovení. Jsou zde stanoveny např. podmínky uplatnění zákona v případě poskytnutí úplaty na přelomu roku, kdy současně došlo k novelizaci a podobně.

3.3. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1. 4. 2012

Zákon o DPH byl v průběhu roku 2012 dále novelizován ke dni 1. 4. 2012 zákonem č. 375/2011 Sb. v rámci tzv. zdravotní reformy. Jde především o osvobození zdravotních služeb podle nového znění § 58 zákona o DPH, upravujícího osvobození zdravotních služeb s jednoznačnější vazbou osvobození na léčbu, kde jsou výslovně osvobozeny pouze činnosti s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví a služby úzce související. Z nového znění odst. 3 § 58 zákona o DPH vyplývá, že od daně není nadále osvobozen výdej a prodej léčiv, potravin určených pro zvláštní výživu nebo zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu, protože se pro účely zákona o DPH nejedná o dodání zdravotního zboží. Osvobození od daně je tedy možno uplatnit pouze v případě dodání léčiv a zdravotnických prostředků v rámci zdravotní služby.⁵¹

⁵⁰ GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. DPH 2012 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012.

⁵¹ PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.4.2012, Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2012.

3.4. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1. 7. 2012

Novelou zákona č. 167/2012 Sb. o archivnictví byl novelizován i zákon o DPH. Současně s ním byl novelizován i daňový řád. Jedná se o legislativně technické změny reagující na zavedení definic pojmů „uznávaný elektronický podpis“ a „uznávaná elektronická značka“ do zákona o elektronickém podpisu.⁵² V souvislosti s elektronicky vystavovanými doklady se již nehovoří o dokladu „opatřeném zaručeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb“, ale o dokladu „podepsaném uznávaným elektronickým podpisem“.

3.5. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1. 11. 2012

V rámci novely zákona o výkonu ústavní výchovy nebo ochranné výchovy č. 333/2012 Sb. došlo k legislativně technické změně § 48a zákona o DPH, a to konkrétně uplatnění snížené sazby DPH u sociálního bydlení. V zákoně o DPH byl nahrazen pojem „zařízení pro preventivně výchovnou péči a střediska výchovné péče“ novým pojmem „středisko preventivních služeb“.

3.6. Přehled změn v zákoně o DPH s účinností od 1.1. 2013

K 1.1.2013 byl zákon o DPH novelizován daňovým protischodovým balíčkem, který byl prezidentovi k podpisu doručen 19.12.2012 a obsahoval změny týkající se sazeb DPH, zejména zvýšení sazeb na 15% a 21%. Dále novelou projednávanou Poslaneckou sněmovnou jako sněmovní tisk 733, která byla prezidentovi doručena k podpisu 20.12.2012. Zákonem č. 457/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o Finanční správě České republiky. Jde o legislativně technické změny související s reorganizací daňové správy k 1. 1. 2013 zavádějící krajské finanční úřady a Finanční úřad pro Prahu 1.⁵³ Je tak od 1. 1. 2013 součástí Finančního úřadu pro hl.m. Prahu a Finanční úřad Brno, který řeší zvláštní režim pro poskytovatele elektronicky poskytovaných služeb podle § 88 zákona o DPH. Dále je zákon o DPH nepřímo novelizován zákonem č. 18/2012 Sb. o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o Celní správě ČR. V posledním případě jde pouze o náhradu pojmu „celní orgán“ pojmem „celní úřad“.

⁵² § 11 zákona č. 227/2000 Sb. o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů

⁵³ Finanční úřad pro Prahu 1 je např. správcem daně pro vrácení daně osobám registrovaným k dani v jiném členském státě nebo osobám povinným k dani ze třetích zemí, místně příslušným správcem daně pro osoby sídlící mimo tuzemsko

Jedná se o rozsáhlou novelu zákona o DPH. Změn doznává prakticky každé důležité ustanovení tohoto zákona.

3.6.1. Daňový protischodový balíček

Původně avizovaná jednotná daň z přidané hodnoty 17,5% obsažená v zákoně č. 370/2011 Sb. byla odsunuta s účinností od 1.1.2016. Místo této jednotné daně, byla základní sazba 20% zvýšena na 21% a snížená sazba doznala také růst o jeden procentní bod, tedy na 15%. Legislativně technické změny umožňují také do budoucna snazší změnu sazeb DPH. Namísto výpočtu daně jako součinu úplaty za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli bylo 20 v případě základní sazby daně nebo číslo 14 v případě snížené sazby daně a ve jmenovateli číslo 100 a vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná čísla, se nově daň vypočte jen jako součin základu daně a sazby daně.⁵⁴

Pravidla pro stanovení daně, předchází-li úplata datu uskutečněného zdanitelného plnění byla řešena v § 37 odst. 3 zákona o DPH a od 1. ledna 2013 přesunuta do § 37a zákona o DPH. V odstavci 1 je základem daně rozdíl mezi úplatou, kterou plátce má obdržet celkem za uskutečněné plnění, bez daně za toto plnění a součtem obdržených záloh, snížených o daň z těchto záloh. Na rozdíl od úprav roku 2012 není obecně možné použít rozdíl celkových úplat včetně daně, protože v případě změny sazby daně dochází k odlišným výsledkům podle použité varianty výpočtu základu daně. V odstavci 2 jde o výsledek výpočtu základu daně. V případě kladného tedy doplatku, se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V případě přeplatku, se uplatní sazba daně platná ke dni přijetí úplaty, pokud byly všechny úplaty přijaty za účinnosti jediné sazby daně. Důvodová zpráva komentuje § 37a odst. 3 zákona o DPH jako odstavec, který upravuje situace, kdy bylo před uskutečněním plnění přijato více záloh, přičemž souhrn záloh je vyšší než hodnota plnění a zároveň byly u těchto záloh uplatněny různé sazby daně. V praxi lze tedy říci, že se základ daně rozdělí na části připadající na částky, o které jedna nebo případně více posledních jednotlivých úplat „přeplatila“ hodnotu plnění, a u těchto jednotlivých částek se použije vždy sazba daně, která byla uplatněna u příslušné zálohy.⁵⁵

⁵⁴ § 37 odst. 1, § 38 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ BĚHOUNEK, Pavel. Novela DPH 2013 – přednáška 22.-23.12.2012, Praha.

Příloha č.1 seznam zboží podléhající snížené sazbě daně, byla novelizací přečíslována na přílohu č. 3. Z tohoto seznamu byla vypuštěna položka dětských plen, která se týkala i textilních a byly provedeny změny u zdravotnického zboží viz Příloha této práce. Výše uvedené znění bylo do novelizace navrženo z důvodu možného postihu v souvislosti se zahájeným řízením o porušení Smluv dle čl. 258 SFEU vůči ČR. Dopisem č.j. K(2011) 3993 bylo dne 17.6.2011 doručeno České republice 1. formální upozornění ve věci řízení o porušení Smlouvy na základě čl. 258 SFEU č. 2009/2242, ve kterém Evropská komise namítá nesplnění povinností, které pro Českou republiku plynou z čl. 97 až 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a její přílohy III.⁵⁶

Jak už jsem několikrát v této práci zmínila, je nutné při aplikaci novelizace nezapomenout na přechodná ustanovení. Tentokrát mám na mysli ustanovení, která řeší přechod ze snížené sazby daně 14% na sazbu daně 15% u vodného a stočného a u dodání tepla, a ze základní sazby u dodání elektřiny, plynu a u telekomunikačních služeb.

3.6.2. Novela poslanecký tisk 733

Novela je mediálně známá zavedením institutu nespolehlivého plátce, přináší však řadu dílčích změn a také mění strukturu zákona. Termín „Nespolehlivý plátce“ se týká otázky ručení za daň, které se rozšiřuje především o mnohem důležitější případy, které souvisí s možností zveřejňování bankovních účtů plátců s tím, že v případě úhrady na nezveřejněný účet se dostává odběratel automaticky do postavení ručitele za daň.

Novela obsahuje změnu §2 zákona o DPH, předmět daně. Důvodová zpráva k tomuto paragrafu obsahuje rozdělení původního ustanovení z důvodu lepší přehlednosti, současně se zpřesňují podmínky pořízení zboží z jiného členského státu bez vlivu na předmět daně. Novela se u přeshraničních transakcí zabývá místem poskytnutí služby, kdy u dlouhodobého nájmu dopravního prostředku osobě nepovinné k dani se za místo poskytnutí služby považuje místo, kde je zákazník usazen, respektive má bydliště či kde se obvykle zdržuje.⁵⁷ Mezi další změny v této oblasti patří novinky spojené s provozovnou poskytovatele §4 odst. 1 zákona o DPH a provozovnou příjemce §9 odst. 1 zákona o DPH.

⁵⁶ Důvodová zpráva ke změně přílohy č.3 zákona o DPH

⁵⁷ § 10d zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

Z důvodové zprávy se dovíme, že definice provozovny vychází z pojmu „organizační složka osoby povinné k dani“. Tento pojem byl zvolen navzdory tomu, že bude možná mylně považován za organizační složku podniku, kterou v §7 definuje obchodní zákoník. Mezi tyto dva pojmy však nelze klást rovnítko. V tomto okamžiku si troufám předeslat, že jde dle mého názoru o nešťastné řešení, neboť důvodovou zprávu k zákonu nemá každý „po ruce“. Pro definici provozovny pro účely zákona o DPH je použito pojmu „organizační složka osoby povinné k dani“ právě proto, že provozovna je pro účely zákona o DPH širším pojmem než provozovna zakotvená v obchodním zákoníku. Provozovnou podle zákona o DPH jsou tak veškeré organizační složky, tj. ty, které se do rejstříků zapisují (např. odštěpný závod), ale také ty, které se nezapisují. Pravidla EU⁵⁸ nařizují, aby byly osoby povinné k dani poskytující služby s místem plnění v jiném členském státě podle základního pravidla registrovány k dani. Proto by český plátce po roce 2012 měl systémem reverse charge zdanit i službu (s místem plnění podle základního pravidla) přijatou od osoby z jiného členského státu, která není v jiném členském státě registrována. Tento problém vyřešila novelizace k 1.1.2013 v § 108 odst. 1 zákona o DPH. Platby zálohy na službu s místem plnění v ČR, se nově přiznává k datu poskytnutí úplaty a nikoli ke konci kalendářního měsíce platby.⁵⁹ Od 1.1.2013 byla dále odstraněna nejednoznačnost u otázky povinnosti přiznat daň a zároveň se stát plátcem daně dle § 94 odst. 13 zákona o DPH ve znění k 31.12.2012. Nyní se plátcem jednoznačně stává osoba z jiného členského státu či třetí země, která v ČR uskutečňuje zdanitelné plnění a příjemci nevzniká povinnost přiznat daň. Novelizace zasáhla i oblast daňových dokladů v rámci přeshraniční spolupráce. Daňový doklad se řídí právní úpravou v zemi místa dodání zboží či poskytnutí služby. Pokud přiznává daň odběratel, pak tak činní v zemi sídla poskytovatele.⁶⁰ Při dodání zboží do jiného členského státu a při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, se daňový doklad nově vystavuje do 15. dne měsíce následujícího po dodání zboží či poskytnutí služby.⁶¹ Dále je při dodání zboží do jiného členského státu náležitostí daňového dokladu podle § 29 odst. 2 písm.a) odkaz na příslušné ustanovení zákona o DPH případně předpisů EU. Oproti tomu se při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, kdy je povinen daň přiznat příjemce, ruší

⁵⁸ Čl. 214 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES

⁵⁹ § 24 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰ § 27 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

⁶¹ § 28 odst. 4 písm. a),b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

povinnost uvádět na daňový doklad údaj o místě plnění v jiném členském státě a současně není třeba uvádět sdělení, že osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je příjemce s odkazem na příslušné ustanovení zákon o DPH. Dále se daňové doklady při pořízení zboží z jiného členského státu nepovažují za vystavené až do doplnění údajů ze strany odběratele (ten však žádné povinné náležitosti daňového dokladu doplňovat nemůže). Proto pro přiznání daně je tak rozhodující datum vystavení daňového dokladu (do 15. dne měsíce následujícího po pořízení). Přiznává-li daň odběratel, uvádí se na doklad text „daň odvede zákazník“. Novinkou je také zavedení okruhu „identifikovaných osob“ v § 6g až v § 6i zákona o DPH, jde o širší pojem v porovnání s původním termínem. Např. podle nové úpravy zůstane i nadále podnikatel neplátce DPH při přijetí „přeshraniční služby“ s místem plnění v ČR neplátcem, avšak vznikne mu povinnost přiznat a zaplatit z přijaté přeshraniční služby daň.⁶²

Také ustanovení, týkající se daňových dokladů tedy § 26 až § 35a zákona o DPH mají zcela nové znění. Ráda bych se zastavila u elektronické podoby dokladů podle § 26 odst. 3 zákona o DPH. Daňový doklad má elektronickou podobu tehdy, pokud je vystaven a obdržen elektronicky. S použitím daňového dokladu v el. podobě musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Otázka souhlasu odběratele s použitím el. daňového dokladu je převzata z čl. 232 směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. 7. 2010. Dle důvodové zprávy k zákonu o DPH není souhlas příjemce plnění nutný a současně tento příjemce souhlas nemůže odepřít. Což je dle mého názoru v rozporu s výše uvedeným čl. směrnice Rady 2010/45/EU. Jak už jsem uvedla dříve, ruší se povinnost doplňovat údaje do daňových dokladů, neboť obsah dokladů v listinné a elektronické podobě musí zůstat po celou dobu uchování nezměněn – neporušitelností obsahu daňového dokladu se přitom rozumí skutečnost, že obsah daňového dokladu požadovaný podle zákona o DPH nebyl změněn.⁶³ Povinnost doplnit některé údaje např. výši daně u plnění v režimu přenesení daňové povinnosti se přesouvá do evidence pro daňové účely viz nový § 100a zákona o DPH. Paragraf 100a zákona o DPH dále stanovuje například zaznamenat hodnotu pořízeného zboží z jednotlivých členských států jako souhrn. V ustanovení § 100 v odst. 2 zákona o DPH je nové nařízení, evidovat DIČ dodavatelů plnění použitých pro plnění s nárokem na odpočet daně. Nově také daňové doklady při režimu přenesení daňové povinnosti

⁶² BĚHOUNEK, Pavel. Novela DPH 2013 – přednáška 22.- 23.12.2012, Praha.

⁶³ § 34 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

dle § 92a zákona o DPH musí obsahovat text „daň odvede zákazník“, ale nemusí obsahovat sazbu daně (vychází se z obecné úpravy § 29 odst. 2 a 3 zákona o DPH). Neopomenutelná novela je i u § 92e zákona o DPH, kdy dochází ke zmírnění základních parametrů. Úprava spočívá v tom, že pokud si obě smluvní strany sjednají tento režim, bude akceptován i správcem daně.

K povinnému zveřejnění čísel bankovních účtů plátců DPH, lze konstatovat, že osoba povinná k dani, která byla ke dni 31. 12. 2012 plátcem, je povinna oznámit správci daně do 28. 2. 2013 údaje uvedené v § 96 zákona č. 235/2004 Sb. v platném znění. Pokud tato osoba nesplní výše uvedenou povinnost, má se za to, že určila ke zveřejnění všechny účty, které správce daně vede na základě její registrační povinnosti.

Institut ručení za daň podle § 109 zákona o DPH existuje již od 1. 4. 2011. Nově se příjemce použitím zvláštního způsobu zajištění daně, zbavuje ručení za případně nezaplacenou daň. Teoreticky jde o jednoduchý způsob. Odběratel zaplatí dodavateli za poskytnuté plnění v úrovni bez daně a daň odvede na účet finančního úřadu dodavatele. Praktické provedení však bude složitější. Nejdříve musí dojít k dohodě mezi odběratelem a dodavatelem, neboť nejde o povinný postup. Daň se neposílá na daňový účet dodavatele, ale na depozitní účet jeho finančního úřadu. Z hlediska civilního práva je otázkou, zda lze pohledávku dodavatele považovat za zaplacenou již připsáním na depozitní účet, nebo až připsáním na daňový účet.⁶⁴ Současně může vzniknout mnoho dalších nejasností.

Novinkou je i vystavování dokladu pro vrácení daně v případě „vývozu“ zboží zahraniční fyzickou osobou. S účinností od 1. 4. 2013 bude prodávající zahraničním fyzickým osobám při vývozu zboží podle § 84 zákona o DPH vystavovat doklad o prodeji ve dvou shodných vyhotoveních označených „VAT REFUND“ a „COPY“, první doklad potvrzený celním úřadem bude podkladem pro vrácení daně.

Další důležitou novelizací je s účinností od 1. 1. 2014 dle § 101a vzniká povinnost podávat přiznání k DPH výhradně elektronicky. Výjimkou z tohoto pravidla jsou fyzické osoby s ročním obratem do 6 mil. Kč.

Poslední výjimkou v účinnosti zákona od 1. 1. 2013, je snížení limitu pro povinnou registraci z 1 mil. na 750 tis. Kč za 12 po sobě jdoucích měsíců. Je součástí zákona č. 458/2011 Sb. o zavedení jednoho inkasního místa a je s aplikací tohoto místa přímo svázaná.

⁶⁴ BĚHOUNEK, Pavel. Novela DPH 2013 – přednáška 22.- 23.12.2012, Praha.

4. DPH „de lege ferenda“

Termín „de lege ferenda“ obsahuje úvahu o tom, jaké by právo mělo být, respektive co by z hlediska uvažujícího subjektu mělo či nemělo být upraveno, případně označuje námět na přípravu právní úpravy, či diskusi o její potřebnosti a smyslu. Závěrečné hodnocení zákonné úpravy daně z přidané hodnoty a doporučení „de lege ferenda“ v rámci této práce bych ráda shrnula v několika následujících odstavcích.

Prvním problémem, u kterého bych se ráda zastavila, je složitost systému daně z přidané hodnoty, která spočívá především v časté novelizaci, která jak jsem například uvedla v podkapitole o aktualizaci k 1. 1. 2013, je často legislativně řešena až v posledních dnech roku, jež předchází účinnosti novelizace. Těžko se připravuje v takovéto tísní nejen softwarová aktualizace, proškolení a seznámení s úpravou v účetní programu, ale i ekonomický záměr podnikatele. U daňové problematiky nejde o ojedinělý exces zákonodárců. V rámci své praxe jsem se s podobným problémem setkala již nejednou a vím, že je s tím spojena i nejedna chyba v aplikaci zákona. Stejným problémem je, jak už jsem se v diplomové práci zmínila i předběžná úprava zákona s účinností až za několik let. Takovým příkladem je úprava výše daně v roce 2012 postupně na období let 2013 a 2014. Jak se stalo i v tomto případě, netrvá ani rok, kdy dojde k změně názoru politické reprezentace a předpokládaná úprava je zcela překonána novou. Úplné zrušení nebo alespoň radikální omezení legislativního procesu v posledních měsících roku u daňových zákonů, které mají mít účinnost od prvního ledna roku následujícího, by rozhodně dle mého názoru pomohlo k celkové orientaci v daňové problematice.

Pokud se zastavíme přímo u sazby daně z přidané hodnoty, zdá se mi administrativně jednodušší původně navrhovaná jednotná sazba DPH. Můj názor v této oblasti se může dle prvního pohledu jevit jako názor zcela opomíjející sociální rozdílnost společenských vrstev. Při výkonu svého povolání se setkávám i se zaměstnanci, kteří pobírají základní mzdu. Očekávala jsem, že v období krize, tito lidé budou nakupovat výhradně zboží nezbytné ke svému životu a platit služby spojené s bydlením svým a rodiny a jiné zboží pro ně bude nejen nedosažitelné, ale i nedůležité. Oproti skutečnosti jsem se ovšem mýlila. Služby spojené s bydlením hradí z prostředků sociálních dávek, a aby na ně dosáhli, pracují raději na zkrácený úvazek. Nakupují novinky v oboru elektroniky a telekomunikace, levné potraviny a nejsou ochotni se vzdát cigaret a alkoholu,

a ani se o to pokusit. Netvrdím, že jsou všichni sociálně slabší občané stejní se shodnými prioritami, ale v mém okolí jsem nenašla výjimku. Proto jsem došla k závěru, že jednotná daň z přidané hodnoty, pokud bude vhodně zvolena její výše jak z pohledu veřejných financí, ale i občanů, nemůže ohrozit ani sociálně slabší obyvatele.

Režim přenesení daňové povinnosti platby DPH až na poslední daňový subjekt v celém řetězci obchodníků má jediný význam, tedy omezit daňové úniky. V systému reverse charge neplatí státu DPH jednotliví překupníci, kteří poté žádají vratku DPH, ale až poslední prodejce v řetězci obchodů. Eliminuje se tak nejčastější princip podvodů, který spočívá v tom, že si zboží přeprodávají různé pochybné společnosti, které inkasují vratky, ale jedna z nich náhle zkrachuje nebo končí ve fiktivní insolvenční a daň tak nakonec nezaplatí. Při všech možných komplikacích, které v novelizaci zákona, vytváří zákonodárce nepoctivému plátcovi, mi přijde divné, že tento systém nebyl zaveden také u pohonných hmot, neboť jde o komoditu, kde stát přichází o pět až osm miliard ročně z celkových 15 miliard, které odhaduje ministerstvo financí u DPH. Benzin je sice komodita, u které případné zavedení reverse charge musí Česku nejprve odsouhlasit všech 27 členských zemí Evropské unie, ale od zavedení tohoto institutu již uběhly téměř dva roky.

S problémem daňových úniků souvisí zpřísnění podmínek a větší kontrola v souvislosti s DPH. Jedním z příkladů boje proti daňovým únikům je zavedení nového institutu nespolehlivého plátce. Tento institut slouží správci daně k tomu, aby v případě zjištění podvodného jednání daňového subjektu, které však není samo o sobě důvodem ke zrušení registrace k DPH, mohl informaci o nespolehlivosti konkrétního plátce zveřejnit a současně aby u příjemce plnění od nespolehlivého plátce uplatnil ručení za daň. Toto opatření reagovalo na dosavadní praxi, kdy správce daně má informace o tom, že daňový subjekt je zapojen do podvodného řetězce, případně nehradí svoji daňovou povinnost. Aby se poplatník stal nespolehlivým plátcem, je zapotřebí aby závažným způsobem porušil povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty, nejde tedy jen o porušení povinností v souvislosti se zákonem o DPH, ale i týkající se daňového řádu. Toto porušení musí mít určitou intenzitu, musí být naplněno kritérium závažnosti. Správce daně by měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plnění své daňové povinnosti a v konkrétním případě jen například

opomněli nějaké údaje v daňovém přiznání. V souvislosti s tímto „hodnocením“ existuje dle mého názoru otázka míry porušení povinnosti. Proti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce, je možné se odvolat do 15 dnů a odvolání má odkladný účinek, který může být z vážných důvodů vyloučen. O změnu statutu lze požádat nejdříve po roce. Chápu, že problému s daňovými úniky je třeba zamezit, ale nemělo by to být na úkor běžné praxe pro poctivé plátce.

Podobným problémem, který neúměrně administrativně zatěžuje i poctivé plátce, je zavedení doprovodných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet, zavedených již v roce 2011. Takovým příkladem je, když subdodavatel stavebních prací mylně uplatní základní sazbu daně místo snížené. Pak je odběratel povinen sám si nárok na odpočet upravit na zákonnou výši a následně vést s dodavatelem spor.

V souvislosti s daní z přidané hodnoty bych se na tomto místě ráda zmínila i o změně procesního přístupu správy daní od byrokratického přístupu jednotlivých správců daně ke klientskému. Je to rozhodně myšlenka výborná, neboť cílem státní správy není jen kontrola plnění povinností daňových subjektů, ale i vytvoření takových podmínek, aby daňový subjekt mohl plnit své povinnosti a správce mu případně pomohl. V praxi jsem se s takovým přístupem setkala u finančních úřadů ve velkých městech. Pokud jsem potřebovala zastupovat svého klienta při jednání na finančních úřadech v malých městech, měla jsem dojem, že jednám s „pány světa“ přestože zastávám názor, že při takových jednání je třeba hovořit s pokorou. Pokud správci daně v takovýchto úřadech měly možnost sankcionovat daňový subjekt za jeho prohřešek, rozhodně vybrali nejvyšší sazbu. Vzorovým případem bylo ojedinělé podání přiznání k dani z přidané hodnoty o dva dny později, přičemž vypočtená daň byla odvedena v řádném termínu. Šlo o dobu, kdy správce daně měl volbu sankcionovat či ne za toto provinění daňový subjekt. Je pravdou, že mohlo jít o selhání jedince, ale mám spíše pocit, že na malých městech hraje roli to, že se všichni občané, tedy poplatníci i zaměstnanci osobně znají a někteří trpí pocitem závisti. Dle mého názoru by byla vhodná nejen kontrola z pozice finančního ředitelství, ale i zaměstnávání osob s vyšším morálním standardem.

V rámci rozšíření případů ručení za daň, tedy v případě kdy odběratel ručí za daň, pokud ji dodavatel i přes výzvu a vymáhání neuhradí, také dochází k neúměrnému zvyšování nároků na odběratele. Takovýto odběratel si před úhradou faktury musí nejdříve zjistit, zda faktura-daňový doklad zní na

registrovaný účet dodavatele a není-li náhodou dodavatel nespolehlivým plátcem. To vše zjistí odběratel na internetu a dokonce v případě odběru pohonných hmot má povinnost odběratel zjistit, zda je dodavatel registrovaný jako distributor pohonných hmot v příslušném registru. Z uvedeného vyplývá, že odběratel a to například poctivý plátcem, je jakýmsi prostředníkem mezi zájmy státu a eventuálním nepoctivcem a stát, potažmo každý daňový poplatník, si přitom platí armádu úředníků, kteří by měli dle mého názoru tuto činnost tedy výběr daní i od nepoctivých plátců zajišťovat sami.

Daňovým únikem, který vidíme v praxi často, je uskutečňování různých služeb nebo prací bez dokladu nebo za cenu nižší než je skutečná. Jako řešení tohoto problému bych viděla zavedení institutu podobného registračním pokladnám, ale to bychom opět zatížily a to i ekonomicky dodavatele těchto služeb a prací. Absolutním řešením všech takovýchto problémů by byla apelace na etické zásady zákazníků, kteří by tak požadovali správný daňový doklad. Vždyť jde o ochranu i jejich zájmů. Často jsou služby poskytnuté bez dokladu méně kvalitní a pozdější reklamace bývá prakticky nemožná.

Daňová kontrola je hlavním prostředkem, který prvotně odhalí daňový únik. Problém lepšího postihu nepoctivých plátců vidím zejména v četnosti prováděných kontrol. Navrhovala bych, aby byly kontroly prováděny obligatorně jednou za tři roky, podobně jako je tomu u kontrol zaměstnavatelů okresní správou sociálního zabezpečení v případě mezd. Jde o doporučení ekonomicky zatěžující stát. Stálo by však za posouzení, zda míra daňových úniků není větší než by byla ekonomická náročnost prováděných kontrol.

Daňové podvody jsou trestány podle zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku ve znění pozdějších předpisů, a to především § 240, který pracuje s trestáním trestních činů, jako je kráčení daně, poplatků a podobné povinné platby. Podstatou zákonného ustanovení je trestání pachatelova jednání, které vede k vyměření nižší daně, než jakou by měl subjekt za standardních okolností uvést. Jednání pachatele je jednáním aktivním a úmyslným, protože pachatel zkresluje nebo utajuje potřebné údaje. Jednání může mít i formu pasivní. Jde o případ, kdy pachatel opomene konání, ke kterému byl zákonem povinen. Trestní zákon takové trestné činy trestá základní sazbou odnětím svobody na šest měsíců až tři roky nebo zákazem činnosti. Tyto tresty jsou dle mého názoru nízké a v případě prokazování úmyslu dochází často k problémům. Jde o závažné porušení zákonů, ale hlavně morálky, proto by bylo vhodné zvýšit minimální

hranici odnětí svobody. Subjekt, který záměrně krátí svoji daňovou povinnost, by neměl mít možnost trestnou činnost opakovat v případě dalšího podnikání. Současný zákaz činnosti bych v zákoně stanovila jako nutnost ne alternativu. V souvislosti se složitou stále se měnící daňovou problematikou, bych současně citlivě posuzovala trestné činy, u nichž nebyl prokázán úmysl.

5. Správa daní

5.1. Stručný historický pohled na zákonnou úpravu správy daní

V současné době řeší správu daní zákon č. 280/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů, tedy daňový řád. Již samotný název „daňový řád“ má zajímavou historii. Začal být používán již v judikatuře Nejvyššího správního soudu zcela spontánně v okamžiku kdy správu daní řešil Zákon o správě daní a poplatků. Název zákona o správě daní a poplatků souvisel s problémem právní teorie a to připustit daňové právo jako samostatný obor, který by byl zkoumán jako vědní obor a vyučoval se na vysokých školách. Přijetí daňové řádu vneslo určitou stabilitu v daňové terminologii. Neupravenost daňové terminologie nahrávala obtížným interpretacím daňového práva, které je již svou podstatou natolik proměnlivé, že reaguje na politické změny. Daňový řád vznikl za intenzivní spolupráce Komory daňových poradců ČR a soudců správního soudnictví. Vývoj daňového procesu ovlivnila mimo jiné i skutečnost, že jak je komparativně i historicky známo, jsou státy ochotny zejména v návaznosti na volební program změnit hmotné právo, většinou se ale brání změnám procesního práva. Jednotná úprava daňového procesu vznikla po vzniku Československé republiky, ale pouze v oblasti přímých daní. Další významnější úprava vznikla v roce 1953 vydáním vyhlášky č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových. Šlo o prováděcí předpis k hmotněprávním daňovým zákonům na základě zmocnění v nich. Samostatná právní úprava vznikla až zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V mezidobí byl daňový proces zkoumán judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, přičemž závěry z jednotlivých judikátů zásadně ovlivnily praxi správců daní a to do té míry, že se mnohé z nich staly pramenem předlohy zákona. Důležitým odvětvím, které vyřešilo přijetí zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu bylo vytvoření podrobné úpravy daňové exekuce. Pasáž věnující se daňové exekuci obsahuje zejména vymezení pravomocí správců daní, náležitosti jejich úkonů a to v takovém rozsahu, aby nemusela být soudní pravomoc vzcházející z občanského soudního řádu nadále transformována do pravomoci správců daní, tedy orgánů moci výkonné.⁶⁵

⁶⁵ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem, Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2013.

5.2. Vybraná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu ve znění pozdějších předpisů

Při studiu zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu ve znění pozdějších předpisů (dále jen Daňový řád), je třeba mít na paměti existenci obecných principů celého právního řádu, zejména pak veřejné správy, které budou platit jak při aplikaci správního řádu, tak i daňového řádu bez ohledu na vyjádření interpretačních zásad, neboť dnes jsou v obou zákonech téměř shodné. Mezi základní principy patří co největší administrativní jednoduchost, jednoznačná průkaznost řízení, specifická struktura řízení a jeho běh, který je třeba respektovat, neboť výběr daní a ochranu práv daňových subjektů při plnění jejich povinností doprovázejí.⁶⁶ Je velmi problematické pro běžné správce daně na straně jedné a daňové subjekty na straně druhé argumentovat právními principy. Proto si myslím, že je vhodné, že základní z nich jsou uvedeny v úvodu Daňového řádu, i když z hlediska teorie práva se může jejich uvedení zdát nadbytečné.

V následujících řádcích bych se ráda krátce zmínila o některých ustanoveních Daňového řádu, s kterými jsem se setkala při své praxi.

Ráda bych se zastavila u § 6 odst. 2 Daňového řádu, kde je uvedeno, že „osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují“, jde tedy o komplex vzájemných práv a povinností, kdy povinnosti jedné strany odpovídají právu strany druhé. Na základě tohoto ustanovení je, dle mého názoru nespravedlivé, když pracovník správce daně má již v předstihu vyhotoven protokol o ústním jednání, aniž by daňový subjekt cokoli sdělil. Jde o tvrzení v protokolu, že s poplatníkem byla řádně projednána zpráva o kontrole, že poplatník všemu porozuměl a nemá žádné další důkazní prostředky než ty, které již správci daně předal. Pokud osoba zúčastněná na správě daní nepostupuje dle tohoto ustanovení, hrozí jí pořádková pokuta (nikoli správci daně).

Dalším ustanovením, které se dotýká přímo běžné praxe poplatníka, je § 7 Daňového řádu, kde je definován postup správce daně při jeho zákonem stanovené činnosti. Především má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Problémem je ovšem to, že Daňový řád v mnoha případech nestanoví lhůty. Lze namítat, že Ministerstvo financí tento problém vyřešilo Pokynem D- 348, ale často se stává, že lhůty nejsou jasně určené, tedy není jasné, zda jde o lhůtu pořádkovou či prekluzivní. Daňový řád váže přísnými lhůtami daňové

⁶⁶ § 91 odst.1, § 101 odst.1, § 121 a následující zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád ve znění pozdějších předpisů

subjekty, nikoli správce daně. Daňový řád nestanoví ani lhůty pro vyřízení řádných či mimořádných opravných prostředků ani vyřízení námitek podaných proti postupu pracovníka správce daně. Při určení lhůt nelze ani postupovat ani ze lhůt založených správní praxí, neboť v § 99 Daňový řád nepřipouští podpůrné použití správního řádu⁶⁷ pro daňové řízení. Proto nezbyvá nic jiného, než počkat na rozhodnutí správce daně a poté řešit problém pomocí judikatury.

Rovněž problémovým ustanovením bývá hodnocení důkazů §8 Daňového řádu. Chtěla bych se zmínit o zásadě legitimního očekávání či předvídatelnosti rozhodnutí, která stanoví správci daně povinnost dbát o to, aby bylo rozhodováno ve skutkově shodných případech obdobně. Pro lepší orientaci a právní jistotu poplatníků, bylo by zajímavé, kdyby existovali například na internetových stránkách finanční správy odkazy na konkrétní případy z praxe finančních úřadů, z kterých by bylo patrné hodnocení různých situací, něco podobného jako jsou zápisy z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR. V praxi jsem se například setkala při kontrole týkající se DPH na finančním úřadě, že kontrolní orgán zpochybňoval nákup kancelářských potřeb z hlediska určité kvality, tedy ceny. Poplatník prokazoval jejich životnost v souvislosti s cenou a kontrolní orgán naopak uváděl, že při výši zisku poplatníka není opodstatněný nákup potřeb v takové cenové hladině. Je těžké posoudit, kde leží hranice základu daně, která opravňuje poplatníka k nákupu kvalitnější děrovačky na papír, která by zároveň mohla být považována za nutný výdaj, a tím mohl poplatník požádat o vrácení DPH. Zajímavým momentem je čestné prohlášení daňového subjektu jako důkazní prostředek Samozřejmě nejde o důkazní prostředek v případě, že jde o jeho vlastní daňovou povinnost, neboť v takovém případě je čestné prohlášení pouhým tvrzením. Nově však Daňový řád v komentovaném ustanovení tento důkazní prostředek připouští.⁶⁸ Sporné nadále zůstává, zda jde u čestného prohlášení o důkazní prostředek, pokud se týká třetích osob. Judikatura v tomto případě není shodná, proto je vhodné použít toto čestné prohlášení a v případě, že správce daně jej nepovažuje za důkazní prostředek, navrhnout svědeckou výpověď dané osoby. Dle mého názoru jde považovat čestné prohlášení za důkaz listinou, který prokazuje, že podepsaná osoba tímto stvrzuje, že věci, které v prohlášení tvrdí, se skutečně staly a shodně by vypovídala i v případě svědecké

⁶⁷ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád ve znění pozdějších předpisů

⁶⁸ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem, Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2013

výpovědi. V rámci tohoto pohledu, jde-li o falešné čestné prohlášení, lze se na něj dívat jako na falešnou svědeckou výpověď. V případě, že jde o výslech svědka či znalce, má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást svědkovi či znalci otázky. Z uvedených důvodů zřejmě někteří správci daně považovali za výhodnější požadovat formou výzvy po třetí osobě výpověď⁶⁹, například o čem a kdy jednal se svým obchodním partnerem, a následně ji označili za důkaz proti obchodnímu partnerovi. Pro svědka platí, že může odmítnout výpověď z důvodu, že by jí mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Pokud ovšem třetí osoba obdrží výše uvedenou výzvu, nemá možnost odmítnout výpověď.

5.3. Legislativní změny zákona č. 280/2009 Sb. k 1. 1. 2013

Zákon č.399/2012 Sb., o změně zákonů v souvislosti s přijetím zákona o pojistném na důchodové spoření novelizoval zákon o Jednom inkasním místě. Tento zákon dosud nenabyl účinnosti, ale některá jeho ustanovení byla přesunuta do Daňového řádu. Bylo zde změněno několik důležitých ustanovení, která se především týkají registrace, posunutí některých termínů a ukládání pokut za daňová tvrzení, která nebyla podána řádně.

V Daňovém řádu je nyní ohledně registrace zpracována pouze obecná úprava bez hmotněprávního ustanovení s tím, že konkrétní pravidla jsou upravena u jednotlivých daní. Příkladem je registrace k dani z příjmu fyzických osob, kterou je dle § 39 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů nutné provést do 15 dnů ode dne, kdy začal poplatník vykonávat podnikatelskou činnost nebo přijal příjem. Dle stejného zákona je zaměstnavatel povinen registrovat se k dani z příjmů ze závislé činnosti do 8 dnů od rozhodného dne. Paragraf 72 odst.1 Daňového řádu byl zpřesněn o ustanovení, že přihlášku k registraci i oznámení o změně registračních údajů je možné podat jen na předepsaném tiskopisu nebo tiskopisu vytištěném z počítače se shodnými údaji. Dále dle nové úpravy nebude nutné finančnímu úřadu do budoucna sdělovat změny údajů, které je možné zjistit automaticky z jiné evidence či dostupného rejstříku. Správce daně by měl na úřední desce zveřejnit, ke kterým údajům má automatický přístup. Dle novelizovaného § 128 a § 129 Daňového řádu nevydává správce daně o těchto změnách rozhodnutí, ale pouze provede úřední záznam.

⁶⁹ Nejvyšší správní soud, 13.5.2011, sp. zn. 7 Afs 93/2010.

Další dle mého názoru zajímavou změnu prodělal § 136 odst. 5 Daňového řádu. Zjednodušeně řečeno, pokud daňovému subjektu nevznikla v uvedeném období povinnost vyúčtování nebo hlášení, například zaměstnavatel nezaúčtoval žádné mzdy, nemusí podávat nulové vyúčtování, ale tuto skutečnost správci daně oznámí. Nově toto platí i pro subjekty, které nejsou k určité daně registrováni, ale podávají vyúčtování například za účastníky důchodového spoření.

Další změna se týká ustanovení, které vymezuje podmínky, za nichž je možné podat dodatečné daňové přiznání. Úprava odstranila nepřesnou formulaci a tím výkladové pochybnosti poplatníků a správců daně. Pochybnosti se týkaly možnosti podat daňové přiznání na daň nižší z důvodu faktického či právního omylu či chyby daňového subjektu při výpočtu daně.

Posledním novelizovaným ustanovením je citlivá záležitost, pokuty za opožděné tvrzení daně. Změna spočívá v odlišení případu, kdy daňový subjekt svoji povinnost dodatečně napraví opožděným daňovým tvrzením od případu, kdy daňový subjekt svoji povinnost nesplní. Do konce roku 2012 byla správcem daně vyměřena pokuta minimálně 500,- Kč v obou případech. Nově se výše pokuty v případě opožděného tvrzení bude vyvozovat dle výše tvrzené částky a doby prodlení, kdy minimální hranice předepsané pokuty bude 200,- Kč. Dojde tím k odstranění mnohdy nepoměrně vysoké sankce za opožděné podání daňového tvrzení. Pokuta ve výši minimálně 500,- Kč je ponechána pro případy, kdy nedošlo k nápravě podání daňového tvrzení ani dodatečně na výzvu správce daně.

Některé problémy touto novelizací byly vyřešeny, ale zdaleka nejde o poslední zásah do Daňového řádu.

6. DPH v Evropě

DPH je nejvýnosnější daní pro státní rozpočet a tím je zvýšení DPH pro státní rozpočet jednou z cest, jak zvýšit příjmy státu. Podobně jako ČR i některé další země zvýšily sazby DPH, ale jsou i státy Evropy, které naopak daň snížily. V ČR jsou pouze dvě sazby daně, ale v některých státech je i šest sazeb daně z přidané hodnoty. Evropský statistický úřad zveřejnil publikaci, která mapuje zatížení DPH fyzických i právnických osob v jednotlivých členských státech EU. Průměrná sazba DPH v EU od roku 2008 výrazně vzrostla. V roce 2012 se základní sazba DPH pohybuje od 15 procent v Lucembursku a 17 procent na Kypru po 27 procent v Maďarsku a 25 procent v Dánsku a Švédsku. Standardně jsou používány dvě až tři sazby. Výjimkou jsou Dánsko, které má jednotnou sazbu 25 %. Některé zboží a služby jsou však v této zemi zcela osvobozeny od daně z přidané hodnoty. Lucembursko má čtyři sazby DPH. Možnosti mít supersníženou daň (tzn. nižší než 5 %) využívá pět států Evropské unie (už zmiňované Lucembursko, Francie, Irsko, Itálie a Španělsko). V některých státech jako je Belgie, Irsko, Lucembursko, Rakousko a Portugalsko je uplatňována „mezisazba“ (parking rate), která plní funkci opatření zmírňující přechod ze snížené sazby DPH na sazbu základní. Výše této „mezisazby“ se v těchto státech pohybuje od 12 % do 13,5 %. Kromě již výše zmiňovaných sazeb existuje i osvobození od DPH u některých služeb či zboží. Tato nulová sazba je dána historickým vývojem, a je uplatňována dočasně u některých členských států EU (např. Irsko, Malta, Spojené království), ve kterých ji měly stanovenou i před rokem 1991. Základní sazba se k lednu 2013 pohybuje od její možné minimální úrovně, tedy 15 %, kterou využívá například Lucembursko až do 27 %, která je vybírána například v Maďarsku. Průměr za všechny státy Evropské unie převyšuje o něco málo 21 %. Přehled sazeb daně z přidané hodnoty platných k 1. 1. 2013 je zpracované formou tabulky, která je Přílohou této diplomové práce.

7. Závěr

V diplomové práci jsem se věnovala dani z přidané hodnoty. Dle mého názoru jde o nejkomplicovanější daňové zatížení platné v ČR. Obsahem práce je, v souladu se zadáním, novelizace zákona o dani z přidané hodnoty. Jako cíl této práce jsem si zvolila ozřejmit vybraná novelizovaná ustanovení a v některých případech i prezentovat vlastní názor na očekávaný vývoj. Prezentované názory vycházejí z mé dlouholeté praxe v oboru účetnictví a daňové problematiky.

V první části jsem se snažila na daň z přidané hodnoty podívat z historického hlediska. Hledala jsem prvopočátky této daně mezi ostatními druhy daní nejdříve na území jiných států, později na území našeho státu. U DPH jde o daňové zatížení poměrně mladé, které bylo do našeho daňového řádu zavedeno v poměrně složitém období. Přesto si myslím, že přes počáteční problémy, bylo zákonné ustanovení zpracované vzhledem k dané situaci poměrně kvalitně.

V druhé části jsem popsala systém zákona o dani z přidané hodnoty a prameny daňového práva. Důležitým bodem diplomové práce je i samotný pojem daně a jejich členění. V této části jsem se vzhledem k cíli práce soustředila hlavně na nepřímé daně a především DPH.

Třetí část jsem věnovala jednotlivým aktualizacím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů v období od 1. 1. 2012 do 1. 1. 2013. Abychom se mohli zamýšlet nad novelizovaným ustanovením, měla jsem pocit, že by bylo vhodné nejdříve zpracovat stávající stav zákona o dani z přidané hodnoty, tedy ve znění k 31. 12. 2011 a stručně popsat i základní termíny v zákoně používané. V této části jsem se především soustředila na ta paragrafová znění zákona, která prodělají v zadaném období nějakou novelizaci. V dalších bodech jsem se již věnovala jednotlivým dílčím etapám novelizace. Celá část této práce je zpracována ve smyslu pozitivního práva, což znamená uvažovat o problému z hlediska zákona či úpravy již přijaté, a tedy případně kritizovat obsah platných předpisů, poukazovat na nejasnosti jejich dikce a významu a zabývat se problémem jejich systematického zařazení ve stávajícím právním řádu.

Oproti tomu se v dalším bodu diplomové práce soustředím na zákonnou úpravu daně z přidané hodnoty z pohledu hodnotícího subjektu. Snažím se zde vypořádat s názory, které mám na problematiku daně z přidané hodnoty já a jak bych si představovala případné změny zapracovat do zákonné úpravy.

V neposlední řadě bylo dle mého názoru ještě důležité zastavit se u některých ustanovení daňového řádu, neboť k daním jako takovými neodmyslitelně patří i zákonná úprava pro jejich výběr a tím i práva a povinnosti správců daně a zároveň i poplatníka. V souvislosti se správou daní, jsem se snažila i podrobněji zastavit u některých ustanovení zákona, s kterými jsem měla negativní zkušenosti v souvislosti s praxí. V žádném případě nejde o kompletní výčet problémů, které vidím při aplikaci daňového řádu v praxi. Vzhledem k poměrně obsáhlému tématu, které daňový řád řeší, by bylo možná zajímavé, zabývat se touto problematikou v samostatné práci. Ve svém stručném zastavení jsem se snažila k danému tématu správy daní zpracovat i aktualizaci daňového řádu k 1. 1. 2013. Jaké nové problémy přinese tato aktualizace, bude patrné až v případě řízení, na něž novelizace dopadá.

V posledním bodě své práce jsem se snažila nastínit poslední vývoj daně z přidané hodnoty v různých státech světa. Vzhledem ke snahám harmonizace DPH ve státech Evropské unie, nejde většinou pro tyto země o výrazné rozdíly v souvislosti se zákonnou úpravou, proto jsem alespoň zmínila rozdílnost ve výši sazeb v jednotlivých státech.

Moje diplomová práce převážně vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o zákon, který nabývá účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii. Vzhledem k dynamickému vývoji daní, dochází k častým novelizacím tohoto zákona. Druhým zásadním zákonem, který je klíčový pro dané téma je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který je dle mého názoru stabilnější.

Čím více se zajímám o daňovou problematiku, tím větší mám pocit, že toho vlastně o daních mnoho nevím a je mnoho problémů, o nichž vůbec nevím, že existují. Tato věta zní jako velká prázdná slova, ale opravdu vyjadřují můj vnitřní pocit, který mám vždy, když se ponořím do studia nějakého konkrétního ustanovení v souvislosti s daněmi. Přesto jsem se snažila do této práce vložit alespoň nějaké vlastní postřehy a vyjádřit své názory.

8. Cizojazyčné resumé

I have mentioned the history of taxes and fees in the first part of this thesis. I consider it to be important to show on a development of taxes and fees how different they were in certain historical periods. As for the value-added tax, which is crucial in this thesis, it is not a tax that was verified and processed during the past but it was created after the Velvet revolution.

We can see the beginning of value-added tax in common purchase tax that was later changed into turnover tax but both of these taxes relate only in certain points. In the Czech Republic, value-added tax is not so old. That is the reason why, during the legal embedding, the lawmakers could not work on historical development and they had no possibility to inspire in highly developed countries due to political development in the Czech Republic after the year 1989.

Nowadays, the current key question, that has been there since the beginning of a mankind, is the tax level for certain group of people. During the searching for reasons, why the tax should be increased or lowered for individual groups of goods or people, we usually meet the opinion that the suggested change is not fair. Taxes should be solved only if the state has enough money for its expenses. It may seem cynical but it is crucial for the state to have the two values, filling the state safe and reaching social conciliation in society, in balance. Like it or not our welfare does not come first.

If we want to understand and process novelization of some tax, it is important to realise that we do not have to only understand the historical development of taxes and the social role of it but also the law as a whole. At least, we have to get to know the basic terminology and processes connected with it.

The goal of this thesis is neither a detailed analysis of the whole value-added tax law nor the complete interpretation of novelization. The contribution of this thesis should be the enumeration of development of individual law regulations, from 2012 to the beginning of the year 2013, together with more detailed recognition of some novelized regulations and the practical usage of the law.

The second part of the thesis is dedicated to the description of the law system concerning value-added tax and law tax sources. The important point is the term tax itself and its structure. I have mainly focused on indirect taxes and value-added tax because of the aim of this thesis.

The third part deals with individual law updating n. 235/2004 code, concerning value-added tax from 1.1.2012 to 1.1.2013. I thought that it would be suitable to process the current value-added law, as amended to 31.12.2011, and briefly describe the used terminology to start thinking about updated regulation. I have concentrated on the sections which are being updated in the given period. The following points are dedicated particular stages of novelization. This whole part of the thesis is done in the meaning of positive law, which means that the problem is taken from the point of the law or passed updating, and it is possible to criticise the content of valid regulations, to highlight ambiguity of diction and the meaning and also to deal with the problem concerning systematic subsumption in the current legal order.

The next point deals with the legal change of value-added tax from the point of view of evaluating entity. I am trying to cope with my opinions, that I have, concerning value-added tax and I also suggest how to incorporate some changes in the legal adjustment.

In my opinion it is also important to mention some of the regulations of law taxes because the taxes are connected with the legal change for their collection together with the rights and duties for their administrator and tax payer as well. In connection with tax administration, I have tried to describe in detail some of the law regulations, that I had difficulties in connection with the practice. There are definitely mentioned all the problems that I can see during the application of tax order in practice. It could be interesting to cope with this topic in the individual thesis as this subject is quite wide. I have tried to process the updating of law order, to 1.1.2013, in my brief description. The new difficulties, connected with this updating, will be known in the case concerning this novelization.

In the last part of the thesis I have tried to outline the last value-added tax development in different countries. As for the efforts to harmonize value-added tax in the states of European Union, the states have no considerable differences in connection with the legal adjustment, I have at least mentioned the differences in levels of rates in particular states.

Accordingly with the goal of this thesis analysis, synthesis and comparison were used in processing the information.

The more I am interested in taxes the more things are there for me to learn, there are still many unknown problems. This may seem as a cliché but I am only trying to express my feelings which I have everytime when I start studying a new particular regulation concerning taxes. Despite this I have tried to use some of my knowledge and opinions in this thesis.

9. Seznam použité literatury

9.1. Prameny ČR

1. Listina základních práv a svobod č. 2/1993 Sb.
2. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
3. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
8. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
9. Zákon č. 157/1997 Sb., o oceňování majetku
10. Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
11. Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje
12. Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném pojištění
13. Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu
14. Metodická informace MFČR Informace k uplatnění zákona o DPH u výstavby po 1.1.2008
15. Metodická informace k §92 a §45 zákona o DPH
16. Metodický pokyn GFŘ – 4

Prameny EU

17. Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28.11.2006.
18. Směrnice Rady 2010/45/EU.
19. Nařízení Rady č. 282/2011.

9.2. Nálezy ČR

1. Ústavní soud ČR, 23.6.2004, sp.zn. II.ÚS 644/02.
2. Nejvyšší správní soud, 13.5.2011, sp. zn. 7 Afs 93/2010.
3. Nejvyšší správní soud, sp.zn. 9 Afs 5/2007.
4. Nejvyšší správní soud, sp. zn. 9 Afs 149/2007.
5. Nejvyšší správní soud, sp. zn. 9 Afs 153/2007.

Nálezy EU

6. ESD, 2002, *Bockemul*. C-90/02.
7. ESD, 1988, *Henriksen*. C-173/88.
8. ESD, 2002, *BUPA Hospitals*. C-419/02.
9. ESD, 1981, *Hong-Kong Trade*. C-89/81.
10. ESD, 2003, *British American Tobacco*. C-435/03.
11. ESD, 1983, *Rompelman*. C-268/02.
12. ESD, 1994, *INZO*. C-110/94.
13. ESD, 2003, *Fini*. C-32/03.

9.3. Literatura

1. **BÁRTA, Jan; HOCHMANNOVÁ, Olga; ŠKAMPA, Jiří.** *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2011, 445 s.
2. **GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto.** *DPH 2012 výklad s příklady*. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, 302 s.
3. **HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAYTOVÁ, Alena et al.** *Veřejné finance*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, 340 s.
4. **JÁNOŠÍKOVÁ, Petra et al.** *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Nakladatelství Aleš Čeněk, 2000, 528 s.
5. **KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTOVÁ, Alena.** *Daňový řád s komentářem*. Olomouc : ANAG, spol.s r.o., 2013, 1191 s.
6. **MRKÝVKA, Petr et al.** *Finanční právo a finanční správa.2. díl*. Brno : Nakladatelství Masarykova universita, 2004, 385 s.
7. **PITNER, Ladislav; BENDA, Václav.** *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.4.2012*. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2012, 511 s.
8. **POŘÍZKOVÁ, Barbara; HORTOVÁ, Zuzana.** *Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty*. Praha : ASPI, a.s., 2008, 423 s.
9. **STARÝ, Marek et al.** *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009, 220 s.
10. **TALÍŘ, Matouš.** *K dějinám rakouského taxovnictví, I.a II.část*. Praha : Česká akademie, 1906, 148 s.

9.3.1. Jiné

1. **KURZOVÁ, Vladislava.** Bakalářská práce. *Prokazování výdajů (nákladů) na dosažení, udržení a zajištění příjmů.* Plzeň : ZČU - FPR, 2011.

2. **BĚHOUNEK, Pavel.** *Novela DPH 2013 - přednáška.* Praha : Ing. Pavel Běhounek, 22.-23.12.2012.

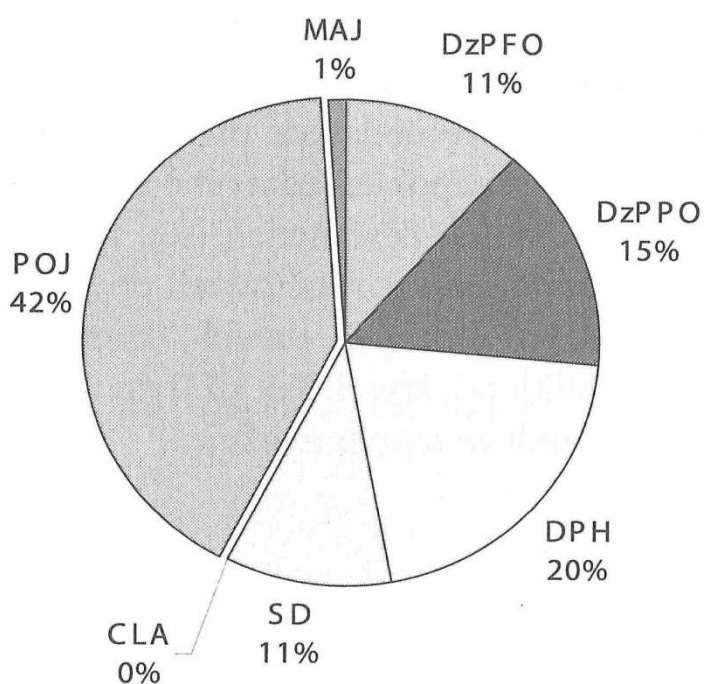
9.4. Elektronické

1. http://epodpora.mfcr.cz/media/struktura_dphevd_112011.pdf
2. Klasifikace produkce je dostupná na stránkách ČSÚ www.czso.cz

10. Přílohy a seznam příloh

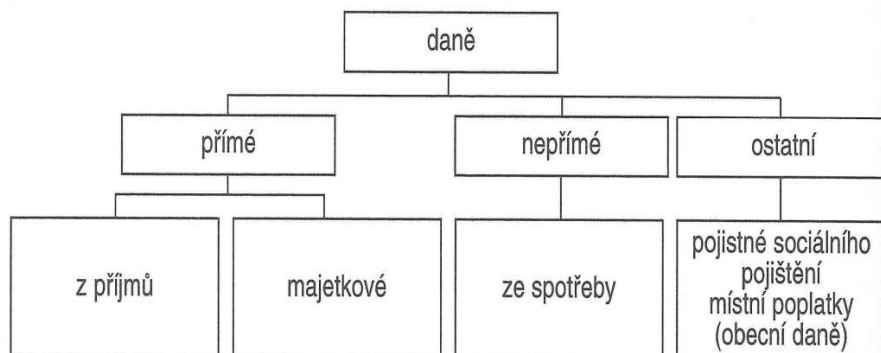
1. Výnos základních druhů daní z hlediska státního rozpočtu
2. Daňový systém v ČR
3. Nepřímé daně a jejich členění
4. Výpis z evidence přenesené daňové povinnosti
5. Přiznání k DPH
6. Změna seznamu zboží podléhajícího snížené sazbě daně
7. Přehled sazeb DPH k 1.1.2013

Příloha - Výnos základních druhů daní z hlediska státního rozpočtu



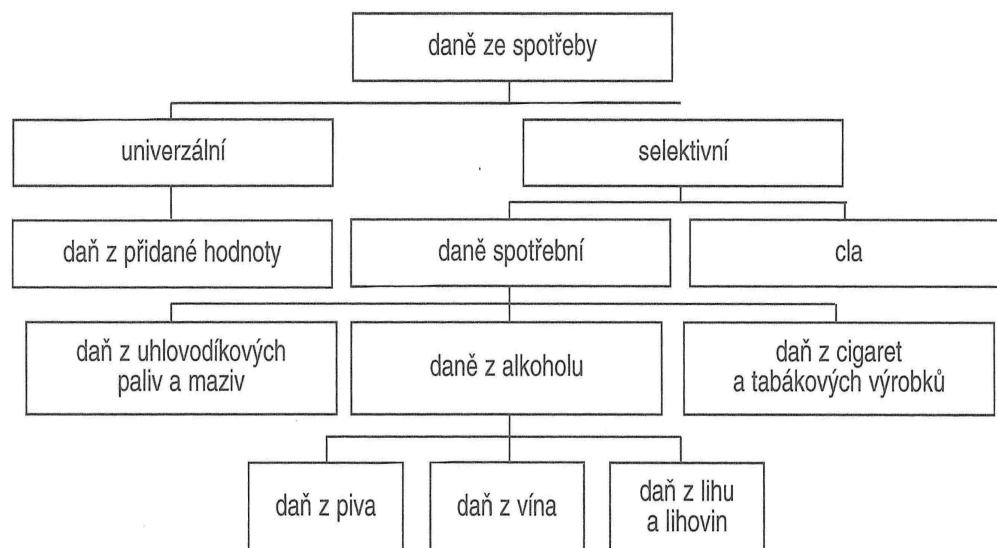
Pramen: MF ČR.

Příloha – Daňový systém v ČR



Pramen: VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. Praha : VOX, 2006.

Příloha – Nepřímé daně a jejich členění



Pramen: VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. Praha : VOX, 2006.

Příloha – Výpis z evidence přenesené daňové povinnosti

**Výpis z evidence dodavatele k režimu přenesení daňové povinnosti
za období (01.07.2012 - 30.09.2012)**

Otakar Honzík

IČ: 41649974

účetní rok 2012

Nastavení výběru (<input type="checkbox"/> = filtrovat dle..., <input type="checkbox"/> = negace):					
Zdaňovací období:	od 01.07.2012	do 30.09.2012	<input type="checkbox"/> Jen pro členění DPH:	od	do
Typ výpisu:	dodavatel		<input type="checkbox"/> Jen pro střediska:	od	do
			<input type="checkbox"/> Jen pro DIČ:	od	do
			<input type="checkbox"/> Jen sazba DPH:	0 %	

Doklad	Datum uplatnění DPH	DIČ odběratele	Předmět plnění Popis dokladu	Rozsah plnění MJ	Celkem základ	Celkem DPH
Přenesení daňové povinnosti (na výstupu)						
17Ř25S			4 - Stavební a montážní práce			
Vystavené faktury						
2019	23.07.2012	CZ25234684			1 550,00	0,00
2020	25.07.2012	CZ25229397			7 170,00	0,00
2023	24.08.2012	CZ25229397			5 290,00	0,00
Vystavené faktury celkem					14 010,00	0,00
17Ř25S celkem					14 010,00	0,00
Přenesení daňové povinnosti (na výstupu) celkem					14 010,00	0,00
Uskutečněná zdanitelná plnění celkem					14 010,00	0,00

Příloha – přiznání k DPH

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Plzeň (138)

Daňové identifikační číslo

C Z 6 9 1 2 1 6 2 0 7 0

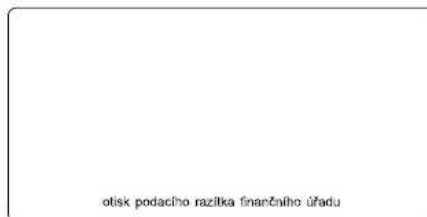
Rodné číslo / IČ

6 9 1 2 1 6 / 2 0 7 0

řádné dodatečné opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů /



PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí třetí rok 2012

za období od do

Plátce daně § 94 <input checked="" type="checkbox"/>	Osoba identifikovaná k dani § 96	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 95a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právníká osoba: Název právnické osoby

Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec b) PSČ c) telefon

d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační

f) e-mail g) stát:

Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL

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

Údaje o zástupci:	Kód zástupce: <input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby <input type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby <input type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě <input type="text"/>	
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu	Vlastnoručný podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum <input type="text"/>	Otisk razítka <input type="text"/>

Přiznání sestavil V. Kurzová Telefon 602223980

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	75 097	15 019	
	snížená	2	0	0	
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3	0	0	
	snížená	4	0	0	
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	0	0	
	snížená	6	0	0	
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7	0	0	
	snížená	8	0	0	
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9	0	0	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	0	0	
	snížená	11	0	0	
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12	0	0	
	snížená	13	0	0	
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	0	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d			21	0	
Vývoz zboží (§ 66)			22	0	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	0	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)			24	0	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	14 010	
Ostatní skutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26	0	
III. Doplnující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	0
			Dodání zboží	31	0
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g			32	0	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33	0
			Dlužník	34	0
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	46 182	9 239	0
	snížená	41	0	0	0
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42	0	0	0
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	0	0	0
	snížená	44	0	0	0
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79		45		0	0
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		9 239	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47	0	0	0
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50	0		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		
			0		0
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78c) + úprava odpočtu podle § 78 a vyrovnání podle § 79 zákona platného do konce roku 2010		60			
Vrácení daně (§ 84)		61			0
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. k)		62			15 019
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63			9 239
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)		64			5 780
Nadměrný odpočet (63 – 62)		65			0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)		66			

Příloha – Změna seznamu zboží podléhajícího snížené sazbě daně

Změna seznamu zboží podléhajícího snížené sazbě daně (od 1.1.2013 příloha č. 3, do 31.1.2012 příloha č. 1)

Příloha č. 1 do 31.12.2012	Příloha č. 3 od 1.1.2013
4818, 6111, 6209 Dětské pleny.	Zrušeno
01 - 96 Zdravotnické prostředky podle zvláštních právních předpisů ⁷¹⁾ , včetně náhradních dílů, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, vyjma zboží kapitoly 24	01 - 96 1. Zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud se jedná o zdravotnické prostředky, které lze zařadit pod druh (typ) zdravotnického prostředku uvedeného v oddíle C přílohy č. 3 a v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění s výjimkou těchto druhů: - tampóny vinuté - vata buničitá - prostředky stomické - deodorační - paruka. 2. Zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud se jedná o zdravotnické prostředky zhotovené podle předpisu kvalifikovaného zdravotnického pracovníka, kterým tento pracovník vydává individuální návrh charakteristik zdravotnického prostředku určeného k použití pouze pro jednoho konkrétního pacienta.
90 (v rámci 48, 64, 66, 84, 85, 87, 90, 91) Bílé hole pro nevidomé a částečně vidící osoby. Manipulační stroje a zařízení pro přepravu těžce zdravotně postižených osob upoutaných na vozíku.	90 3. Ortopedické pomůcky a přístroje, včetně berlí, chirurgických pásů a kýlních pásů; dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin; umělé části těla; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti, a to pouze zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, pokud jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků.

⁷¹⁾ Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně některých dalších zákonů.
Nařízení vlády č. 181/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky, ve znění zákona č. 336/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.
Nařízení vlády č. 191/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na implantabilní zdravotnické prostředky, ve znění zákona č. 337/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.
Nařízení vlády č. 286/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro.

Přehled sazeb DPH v Evropě

Stát	Zkratka DPH	Standardní(%)	Snížená (%)	Zvýšená (%)
Belgie	BTW / TVA	21	6, 12	-
Bulharsko	DDS	20	9	-
Česko	DPH	21	15	-
Dánsko	MOMS	25	-	-
Estonsko	KMKR	20	9	-
Finsko	ALV	24	9, 14	-
Francie	TVA	19,6	2,1, 5,5, 7	-
<i>Korzika</i>		19,6	0,9, 2,1, 5,5, 8, 13	-
<i>Zámořské departmenty</i>		8,5	1,5, 1,75, 2,1	-
Irsko	VAT	23	4,8, 9, 13,5	-
Island	VASK	25,5	7	-
Itálie	IVA	21	4, 10	-
Kypr	FPA	18	5, 8	-
Lichtenštejnsko	MwSt	7,6	2,4, 3,6	-
Litva	PVM	21	5, 9	-
Lotyšsko	PVN	21	12	-
Lucembursko	MwSt	15	3, 6	-
Maďarsko	AFA	27	5, 18	-
Malta	VAT	18	5, 7	-
Německo	USt	19	7	-
Nizozemsko	BTW	21	6	-
<i>Bonaire</i>		5	-	-
<i>Curacao</i>		5	-	-
<i>Jiné ostrovy</i>		3	-	-
Norsko	MVA	25	8, 14	-
Polsko	PTU / VAT	23	5, 8	-

Portugalsko <i>Azory a Madeira</i>	IVA	23 14	6, 13 4, 8	- -
Rakousko <i>Jungholz a Mittelberg</i>	USt	20 19	10, 12 10, 12	- -
Rumunsko	TVA	24	5, 9	-
Řecko <i>Řecké ostrovy</i>	FPA	23 16	13, 6,5 9, 5	-
Slovensko	DPH	20	10	-
Slovinsko	DDV	20	8,5	-
Španělsko <i>Kanárské ostrovy</i>	IVA IGIC	21 5	10 2	- 9, 13
Švédsko	MOMS	25	6, 12	-
Švýcarsko	MwSt	8	2,5, 3,8	-
Velká Británie	VAT	20	5	-

Příloha byla zpracována s využitím materiálů [Evropské komise](#).