

## Daň z přidané hodnoty

Ivana Pařízková\*

Systém daně z přidané hodnoty (DPH) je v České republice uplatňován od roku 1993, v rámci daňové soustavy České republiky. DPH je od 1. května roku 2004 nově upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (tento zákon nahradil zákon č. 588/1992 Sb., který tuto daň upravoval do 30. dubna 2004), ale můžeme konstatovat, že vývoj této administrativně náročné daně není ještě zdaleka ukončen.

Daň z přidané hodnoty je základem nejen nepřímého zdanění v České republice, ale zároveň i základem celé daňové soustavy. Vývoj daně z přidané hodnoty je velmi zajímavé sledovat zejména s ohledem na proměnlivé požadavky našeho ekonomického systému, na což se právní úprava DPH snaží adekvátně reagovat.

Dnem 1. 5. 2004 se Česká republika stala členem Evropské unie a tímto okamžikem začala aplikovat pravidla jednotného vnitřního trhu, který byl v EU zaveden od roku 1993. Ve vztahu k předpisům Evropské unie by měl být zákon o dani z přidané hodnoty v souladu s předpisy Evropské unie, zejména s Šestou směrnicí ES (77/388/EHS). Z hlediska mezinárodní administrativní spolupráce je důležitá zákonná úprava týkající se registrace k DPH, dodání zboží do jiného členského státu EU, pořízení zboží z jiného členského státu EU a v neposlední řadě povinnosti plátců daně ve vztahu k těmto transakcím.

Daň z přidané hodnoty patří do systému nepřímých daní, které postihují spotřebu a důsledkem toho je, že mají větší dopad na vrstvy obyvatelstva s nižšími příjmy. Jsou tedy vlastně regresivním zdaněním vzhledem k velikosti příjmů. Správná volba sazeb nepřímých daní je proto velmi důležitá i z hlediska udržení sociální rovnováhy ve společnosti. Na tento problém většinou reaguje právní úprava zavedením dvou či více sazeb DPH. Nižší daňové sazby se uplatňují pro výrobky a služby, které jsou základními prvky spotře-

by obyvatel s nižšími příjmy a vyšší, standardní daňovou sazbu, pro výrobky a služby ostatní, popřípadě pro výrobky a služby luxusnějšího charakteru. Při této diferenciaci daňových sazeb však dochází k narušení principu neutrality DPH, což vede mimo jiné i ke zvýšení nákladů na správu daní.

Obecně se dá říci, že zvyšování sazeb nepřímých daní a růstu jejich podílů na daňovém výnosu vede k přesunu daňového břemene na spotřebitele, zatímco růst přímých daní znamená omezování disponibilních finančních zdrojů podnikatelů.

Současný trend v zemích Evropské unie směřuje k růstu podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech. Důvody upřednostňování nepřímých daní před přímými jsou zejména:

- uplatnění principu neutrality,
- zajištění dostatečného fiskálního výnosu,
- menší pravděpodobnost daňových úniků,
- snižování zdanění zisku, a tím také zvýšení množství finančních prostředků, které jsou ponechány k volné dispozici podnikatelům.

### CHARAKTERISTIKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

K historicky prvnímu zavedení DPH došlo v roce 1953 ve státě Michigan (USA) a k dalšímu rozšíření ve světovém měřítku výrazně přispělo i její zavedení ve Francii v roce 1954, kde základní sazba původně činila 20%. Na základě hodnocení jejich výhod a zkušeností z praxe pak přistoupilo ve druhé polovině 60. let k uplatnění tohoto typu daně i Evropské společenství ve všech svých členských státech. V 60. a 70. letech

\* JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D., Katedra správní vědy, správního práva a finančního práva Právnické fakulty Masarykovy univerzity, Brno

byla zavedena i v dalších zemích západní Evropy (např. ve Švédsku, Norsku, Rakousku v roce 1973). 1) Zatím poslední vlnou zemí v evropském regionu, které přistoupily k začlenění daně z přidané hodnoty do svých daňových soustav, byly některé státy ve střední a východní Evropě (např. Česká republika a Slovenská republika v roce 1992, s účinností od 1. 1. 1993, Polská republika 5.6.1993) v souvislosti s politicko-ekonomickými změnami na počátku 90. let. Literatura uvádí, že různých modifikací daně z přidané hodnoty se používá asi v 50 státech světa s různým ekonomickým systémem i s různou hospodářskou úrovní.<sup>1</sup>

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, univerzální, obligatorní, ústřední a sazbovou. U nás je tato daň doplněna spotřebními daněmi, které jsou uplatněny na vybrané výrobky spotřebního charakteru. Nepřímost DPH spatřujeme v tom, že nositelé daňového břemene, kteří v obchodních vztazích vystupují v pozici kupujícího, objednatel apod., tedy daňový poplatník neplní svoji povinnost přímo vůči veřejným rozpočtům, ale prostřednictvím registrovaných plátců daně, kteří jsou povinni daň vybrat a odvést. Univerzálnost této daně se projevuje tím, že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (registrované jako plátcí) a tím se pro všechny formy podnikatelské činnosti vytvářejí z hlediska daňového stejné podmínky.

Ve světě se používá pro DPH různé označení vycházející z jejího pojmenování:

- MwSt – Mehrwertsteuer
- Vat – Value added tax
- TVA – Taxe de la valeur ajoutée
- IVA – Impuesto sobre el valor añadido.

Přes některé snahy používat pro naši daň z přidané hodnoty mezinárodně nejčastěji užívané označení VAT, je význam tří písmen DPH vztahujících se k ceně zboží plně a všeobecně znám.

Hlavním známkou daně z přidané hodnoty je její mnohofázovost, tzn. že se vyskytuje ve všech fázích obratu, počínaje získáváním surovin, přes výrobu, četnost distribučních míst, konče poslední fází, kterou je konečná konsumpce. DPH nacházíme ve fázi tvorby, obratu, dovozu, prostě všude tam, kde se tvoří *přidaná hodnota*. Tato hodnota, vznikající v jednotlivých fázích obratu představuje *předmět zdanění*. Poslední celkovou skumulovanou daň zaplatí poslední odběratel zboží či služby, a tak je poslední kupující nebo poslední objednatel hlavním daňovým poplatníkem. V právní konstrukci DPH se odráží určitá podobnost se systémem daně z obratu, neboť i zde zajišťují plátcí daně její vybírání od konečného spotřebitele. Rozdíl se však

projevuje v tom, že u DPH dochází k výběru daně po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji, nákupu či poskytnutí služby. Plátce daně má nárok odpočítat si od své daňové povinnosti tu částku daně, kterou zaplatil jako úhradu na vstupu svým dodavatelům. Z toho také vychází označení DPH jako daně "čistě", neboť zatěžuje jediné a výlučně tu část hodnoty výrobku či služby, kterou výrobce či obchodník přidal k ceně výrobku či služby, nakoupené z předcházejícího výrobního nebo distribučního stupně. Daň pak nese konečný spotřebitel v prodejní ceně nakoupeného zboží a služby a nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.

DPH podléhá zboží i při dovozu do České republiky. Daň platí při dovozu jak podnikatelské subjekty a jiné právnické osoby, tak i občané, a to za předpokladu, že hodnota jimi dovezeného zboží překročí zákonem stanovený limit.<sup>2</sup>

Předností DPH je její výnosnost, neutralita a efektivnost. Pokud dochází v praxi k efektivnímu uplatňování DPH, pak by měla tato daň sloužit jako účinný nástroj v boji proti daňovým únikům a nutit jednotlivé subjekty k daňové disciplíně. Výsledky praxe se však mohou od teoretických předpokladů poměrně lišit, což úzce souvisí i s problematikou daňové kontroly. Při uplatňování DPH hraje významnou roli vystavený daňový doklad, který je rozhodující pro odvod nebo odpočet daně. Plátce daně si může odpočítat daň zaplacenou na vstupu při nákupu zboží a tato částka je vlastně pro jeho dodavatele daňovou povinností. Při dani z přidané hodnoty se realizuje odpočet, to znamená, že do státního rozpočtu se odvede jen saldo daně zaplacené na vstupu a daně uplatněné na výstupu. Systém odpočtu tedy nutí všechny zainteresované subjekty, aby vedly pečlivě doklady o svých daňových povinnostech a odpočtech.<sup>3</sup>

## KONSTRUKCE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Ustanovení § 3 vymezuje územní působnost pro účely zákona o dani z přidané hodnoty.

- **Tuzemskem** se rozumí území České republiky.
- **Třetí zemí** se rozumí území mimo území Evropského společenství.
- **Členským státem** se rozumí členský stát Evropské Unie.
- **Územím Evropského společenství** se rozumí území stanovené příslušným právním předpisem Evropských společenství (Směrnice Rady 77/388/EHS ve znění směrnice Rady 91/680/EHS).

<sup>1</sup> Srovnej: BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo 3. přepracované a rozšířené vydání, C. H. Beck, 2003.

<sup>2</sup> MRKÝVKA, P.: Finanční správa, MU Brno, 1996.

<sup>3</sup> Srovnej ŠKAMPA, J.: Systém DPH a praktická aplikace – teorie a princip DPH, Orac, 1997, č. 1.

Z území Evropského společenství jsou vyloučena následující území jednotlivých členských států:

- Spolková republika Německo: ostrov Helgoland a území Büsingen,
- Španělské království: Ceuta, Melilla a Kanárské ostrovy,
- Italská republika: Livigno, Campione d'Italia a italské vody jezera Lugano,
- Francouzská republika: zámořské departementy,
- Řecká republika: hora Athos.

Území Monackého knížectví se pro účely tohoto zákona považuje za území Francouzské republiky a území ostrova Man se považuje za území Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku.

V případě dovozu a vývozu zboží je nutno za území Evropského společenství považovat území dle § 20 odst. 3 ZDPH a § 66 odst. 1 ZDPH.

Pro účely mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti přímých daní se vymezení území členských států EU liší. Např. území Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku, pro účely výměny informací u daních přímých, nepokrývá ostrov Man. Přesné vymezení území členských států EU pro účely uplatňování daně z příjmů je specifikováno v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.<sup>4</sup>

### SUBJEKTY DANĚ

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje:

- *Plátce* se rozumí osoba povinná k dani, která byla registrovaná k dani v tuzemsku podle § 95 ZDPH (§ 4 odst. 1 písm. s) ZDPH).
- *Osoba identifikovaná k dani* se rozumí osoba, která byla registrována podle § 97 (§ 4 odst. 1 písm. t) ZDPH).
- *Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě* se rozumí osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v jiném z členských států (§ 4 odst. 1 písm. u) ZDPH).
- *Zahraniční osoba* se rozumí osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje (§ 4 odst. 1 písm. v) ZDPH).

### OSOBY POVINNÉ K DANI

Skutečnost, že určitá osoba patří mezi osoby povinné k dani, zakládá právo nebo povinnost stát se plátcem daně z přidané hodnoty. Rozumí se jimi fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti jak v tuzemsku tak i mimo tuzemsko. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Dalším důležitým kritériem je vymezení pojmu ekonomická činnost, což se pro účely zákona rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů.

Stát, kraje, obce jakož i právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za to přijímají úhradu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k narušení hospodářské soutěže, anebo vykonávali veřejnoprávní subjekt rovněž ekonomickou činnost, považuje se, pokud jde o tento výkon nebo o ekonomickou činnost, za osobu povinnou k dani. Osobou povinnou k dani se pro účely registrace plátce rozumí účetní jednotka veřejnoprávního subjektu. Veřejnoprávní subjekt se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje například tyto činnosti:

- Dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektrické energie,

<sup>4</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

- Dodání nového zboží vyrobeného nebo nakoupeného za účelem dodání v nezměněném stavu,
- Služby telekomunikační uvedené v kódu SKP 64,
- Doprava pozemní a potrubní nákladní, doprava pozemní osobní uvedená v kódu SKP 60,
- Doprava vodní osobní a nákladní uvedená v kódu SKP 61,
- Reklamní služby uvedené v kódu SKP 74,
- Služby prodejen pro zaměstnance, kantýn, závodních a podobných jídelen uvedené v kódu SKP 55, apod. jak je uvedeno v příloze č. 3 zákona o DPH.

## PLÁTCE

Plátce je osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1.000.000,- Kč, stává se plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Pokud nesplní registrační povinnost, stává se plátcem dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci.

Plátcem jsou též osoby povinné k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, které uskutečňují zdanitelná plnění na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jejichž individuální obrat nepřekročí částku 1.000.000,- Kč, ale celkový obrat těchto osob v rámci sdružení i mimo něj překročí částku 1.000.000,- Kč, stávají se plátcem dnem účinnosti uvedeným na osvědčení o registraci. Osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s jiným plátcem, se stává plátcem dnem uzavření této smlouvy. Osoby povinné k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, které uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, se stávají plátcem dnem účinnosti uvedeným na osvědčení o registraci účastníka, který se zaregistroval jako plátce nejdříve.

Plátcem je osoba povinná k dani, která jako osoba oprávněná podle zvláštního právního předpisu pokračuje po zemřelém plátcem v živnosti, se stává plátcem ke dni následujícímu po dni úmrtí plátce. Při ukončení dědického řízení se dědic, kterému je majetek vydáván a který pokračuje po zemřelém plátcem v živnosti, stává plátcem ke dni následujícímu po dni vydání majetku.

A dále je plátcem také osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, a uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu, se stává plátcem dnem, kdy hodnota pořízeného zbo-

ží bez daně v běžném kalendářním roce převyšuje částku 10 000 EUR nebo ekvivalentní částku v jiné měně.

Plátce daně je povinen uvádět daňové identifikační číslo ve struktuře – kód země CZ a kmenová část, kterou tvoří obecný identifikátor podle zvláštního právního předpisu, kterým je u fyzické osoby rodné číslo a u právnické osoby identifikační číslo.

Další případy kdy se osoba stává plátcem DPH je taxativně vymezen v § 94 a § 95 ZDPH.

Povinnost podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty subjektům vzniká okamžikem, kdy výše obratu překročí částku 1.000.000,- Kč, tak je povinen zaregistrovat se do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit.

## OSOBY IDENTIFIKOVANÉ K DANI

Osoby identifikované k dani vymezuje ustanovení § 96 ZDPH a jejich registrační povinnosti jsou upraveny v § 97 ZDPH.

Osobou identifikovanou k dani je:

- Dle § 96 odst. 1 ZDPH právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání nebo osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud pořizují zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyšuje částku 10 000 EUR.
- Dle § 96 odst. 2 ZDPH vždy právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání nebo osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud je jí zasláno zboží, které je předmětem spotřební daně.

Obdobně jako plátcem DPH tak osoby identifikované k dani musí poskytnout svoje DIČ svému dodavateli z jiného členského státu EU pro účely uplatnění nároku na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Zároveň mají povinnost pořízení zboží dle zákona řádně přiznat a zdanit.

Na základě zákona o DPH se registrují k DPH i osoby registrované k dani v jiných členských státech, které nemají sídlo, provozovnu nebo místo podnikání v tuzemsku, a zahraniční osoby povinné k dani, z titulu vzniku daňové povinnosti v tuzemsku a splnění povinnosti odvedení daně. Těmto osobám správce daně, kterým je finanční úřad pro Prahu 1, přidělí daňové identifikační číslo plátce daně.

Jedná se o tyto případy:

- a) zaslání zboží v případě, že je dodáváno zboží z jiného členského státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě osobě, která není plátcem daně ani osobou iden-

- tifikovanou k dani a hodnota dodaného zboží, s výjimkou zboží, které je předmětem spotřební daně přesáhne částku 35 000 EUR za kalendářní rok. Pokud je předmětem zasilání zboží podléhající spotřební dani, je zasilatel osobou povinnou přiznat a zaplatit daň v tuzemsku (§ 108 odst. 1 písm. h) i) ZDPH),
- b) uskutečnění zákonem vyjmenovaných služeb s místem plnění v tuzemsku zahraniční osobou osobě, která neuskutečňuje ekonomické činnosti,
- c) dodání zboží spojeného s instalací nebo montáží osobě, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani dle § 13 odst. 9 ZDPH, přičemž je dodavatel povinen přiznat a zaplatit daň (§ 108 odst. 1 písm. e) ZDPH),

Pouze při poskytování elektronických služeb dle ustanovení § 88 ZDPH přidělí Finanční úřad Brno I na žádost zahraniční osoby tzv. daňové evidenční číslo.

### ZRUŠENÍ REGISTRACE

Správce daně může zrušit registraci k dani z přidané hodnoty na základě žádosti plátce daně nebo i z úřední povinnosti. V tomto případě je naprosto nepodstatné, jestli se jedná o plátce zaregistrovaného na vlastní žádost nebo o plátce daně ze zákona. V případě zrušení registrace musí být plátcem daně splněny zákonem stanovené podmínky

- o zrušení registrace může plátce požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci, pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč.
- plátcí podnikající na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy mohou požádat o zrušení registrace jednotlivě pouze při vystoupení nebo vyloučení ze sdružení za podmínek uvedených viz výše (podmínka obratu), nebo pokud přestanou být osobou povinnou k dani, a to po vypořádání majetku. Při rozpuštění sdružení mohou požádat všichni účastníci sdružení o zrušení registrace po vypořádání majetku ve sdružení. Obratem účastníka sdružení je pro účely zrušení registrace součet jeho obratu za zdanitelná plnění uskutečňovaná mimo sdružení a podílu obratu sdružení připadajícího na něho ze sdružení. Podíl obratu připadajícího na účastníka sdružení se stanoví podle smlouvy, jinak rovným dílem.

- plátce však může požádat o zrušení registrace nejdříve po uplynutí tří měsíců ode dne, kdy se stal plátcem, pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližší předcházející tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce částku 250 000 Kč. Při zrušení registrace je plátce povinen snížit nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 5.<sup>5</sup> Pokud plátce žádá o zrušení registrace, je povinen prokázat, že existují důvody pro zrušení registrace.
- Zrušení společnosti nebo družstva bez likvidace se nepovažuje za zrušení s povinností snížit nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 5, pokud jsou všechny zúčastněné společnosti nebo družstva plátcí. Obdobně se postupuje i v případě, kdy fyzická osoba, která je plátcem, ukončí podnikatelskou činnost tím způsobem, že celý svůj obchodní majetek vloží do právnické osoby, která bezprostředně v činnosti pokračuje a jejíž je jediným zakladatelem, nebo v případě, kdy dojde ke zrušení registrace právnické osoby, která je plátcem a byla založená jedinou fyzickou osobou a v činnosti zaniklé právnické osoby pokračuje tato fyzická osoba jako podnikatel, anebo v případě, kdy dojde k přeměně, sloučení, splynutí nebo rozdělení státního podniku nebo osoby, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, jestliže jsou plátcí.

Správce daně je však oprávněn zrušit registraci plátce, pokud:

- a) plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu dvanácti po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění,
- b) plátce neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona, nebo
- c) plátce přestane být osobou povinnou k dani.<sup>6</sup>

Zrušit registraci lze i z úřední povinnosti, kde se však jedná o výjimečné řešení, ke kterému správce daně přistupuje až když vyčerpá všechny ostatní zákonné prostředky. Zákon o dani z přidané hodnoty v § 39 umožňuje správci daně zrušit registraci k dani z přidané hodnoty v případě, kdy plátce neplní své zákonné povinnosti tzn. nepředkládá daňová přiznání, nespolečupracuje, nebo neuskutečnil po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelná plnění, a to bez udání důvodu. Pro případ zrušení registrace ex offio nemusí být splněna zákonná podmínka spočívající v dodržení jednoleté lhůty od data účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Opravným prostředkem proti takovému rozhodnutí, který zákon o dani z přidané

<sup>5</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>6</sup> Porovnej: JANOUŠEK, L., NAVARA, P.: Právní a daňové aspekty vzniku a činnosti sdružení bez právní subjektivity, Daňová a hospodářská kartotéka, 1996, č. 17, str. 223, PITNER, L.: Ukončení činnosti sdružení, Finanční, daňový a účetní bulletin, 1996, č. II., str. 10.

hodnoty připouští je odvolání, které má odkladný účinek. Účinnost zrušení registrace nastává dnem nabytí právní moci předmětného rozhodnutí.

V případě úmrtí plátce daně, zabezpečuje zákon o dani z přidané hodnoty kontinuitu plátcovství a podnikání, a to bez nutnosti zrušení registrace dosavadního plátce a zaregistrování nového plátce, a s tím spojené povinnosti dodanění. Tato kontinuita zákona o dani z přidané hodnoty je vázána na ustanovení § 13 živnostenského zákona, který vymezuje okruh osob, oprávněných pokračovat v živnosti podnikatele, a to až do skončení dědicového řízení.

Jedná se o:

1. dědice ze zákona, pokud není dědiců ze závěti,
2. dědice ze závěti a pozůstalého manžela i když není dědicem, pokud je spoluvlastníkem majetku, používaného k provozování živnosti,
3. pozůstalého manžela, nepokračující-li v živnosti dědicové, za splnění výše uvedené majetkové podmínky.<sup>7</sup>

Všechny tyto osoby jsou povinny podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty ve lhůtě 20 dnů ode dne úmrtí plátce daně. Správce daně provede registraci zpětně ke dni následujícímu po úmrtí plátce daně a tím kontinuitu plátcovství bez povinností odvodu daně potvrdí. Obdobný postup se uplatňuje i u osob, které podnikají na základě jiného než živnostenského oprávnění a to včetně provozovatelů zemědělské výroby. Nastane-li případ, že dojde ke zrušení registrace v důsledku úmrtí plátce, je jeho právní nástupce povinen odvést daň a provést vypořádání. Zrušit registraci lze i z úřední povinnosti, kde se však jedná o výjimečné řešení, ke kterému správce daně přistupuje až když vyčerpá všechny ostatní zákonné prostředky.

## DAŇOVÝ ZÁSTUPCE

Zcela novým institutem v zákoně o dani z přidané hodnoty je *daňový zástupce*, kterým může být daňový poradce, advokát, auditor nebo právnická osoba, která má oprávnění vykonávat činnost daňového poradenství, advokacii nebo audit, která zastupuje osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobu, pokud tyto osoby nemají sídlo, provozovnu ani místo pobytu v tuzemsku a neuskutečňují ekonomické činnosti v tuzemsku, a jsou povinny přiznat a zaplatit daň v tuzemsku. Daňový zástupce musí mít sídlo nebo místo podnikání, popřípadě provozovnu nebo místo pobytu v tuzemsku a musí uskutečňovat ekonomické činnosti v tuzemsku. Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, a zahra-

niční osoba povinná k dani je oprávněna zmocnit pro splnění povinnosti přiznat a zaplatit daň daňového zástupce.

Zastupovaná osoba je povinna oznámit Finančnímu úřadu pro Prahu I svého daňového zástupce na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí a požádat o přidělení daňového identifikačního čísla.

Pokud správce daně přidělí zastupované osobě daňové identifikační číslo, je daňový zástupce povinen je uvádět při styku se správcem daně ve všech případech týkajících se zastupované osoby. K tiskopisu musí zastupovaná osoba přiložit ověřenou plnou moc k zastupování, ve které se daňový zástupce zavazuje k ručení za daň zastupované osoby.

Daňový zástupce společně se zastupovanou osobou má práva a povinnosti podle zákona o DPH a to zejména povinnost daň zaplatit.

Daňový zástupce je povinen vést evidenci pro daňové účely za každou zastupovanou osobu odděleně. Daňové přiznání je povinen podat do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém zastupované osobě vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. Částka daně musí být uvedena v české měně a je splatná ve lhůtě pro podání přiznání.

## PŘEDMĚT DANĚ

Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplaty i bez úplaty včetně nepeněžitých plnění v tuzemsku, zboží z dovozu. Zdanitelným plněním se rozumí:

- a) dodání zboží, přičemž zbožím zákon o dani z přidané hodnoty rozumí věci movité, tepelnou energii, elektrickou energii, vodu, plyn, chlad, ale také bankovky a mince české měny v okamžiku jejich dodání výrobcem České národní bance nebo při jejich dovozu Českou národní bankou a také bankovky a mince české nebo cizí many prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota nebo přepočten jejich nominální hodnoty na českou měnu podle kursu střed ČNB. Jiné peníze nejsou pro účely DPH zboží pokud splňují podmínku, že se jedná o platné bankovky, státovky a mince české nebo cizí měny (za platné se považují i ty, jejichž platnost byla ukončena, ale lze je ještě za platné vyměnit),
- b) převod nebo přechod nemovitostí včetně dodání stavebních prací, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření,
- c) poskytování služeb (včetně převodu nebo využití práv), čímž se rozumí poskytování činností nebo hmotné zachytitelných výsledků činností (pokud se nejedná o zboží) uskutečněné v tu-

<sup>7</sup> Zákon č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), vzpzd.

zemsku při podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.<sup>8</sup>

- d) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplat, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplat osobou, která není osobou povinnou k dani,
- e) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Předmětem daně není:

Předmětem daně však není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně za podmíněk:

- a) pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, jestliže dodání tohoto zboží v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 9, nebo
- b) pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně podle § 6 nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, nejedná se o pořízení zboží podle písmene a), a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 10 000 EUR nebo ekvivalentní částku v jiné měně přepočtenou na českou měnu a tato částka nebyla ani překročena v předcházejícím kalendářním roce; do stanovené částky se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, při pořízení z jiného členského státu.

Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, je povinen na vyžádání za každé zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání, vystavit daňový doklad, a to nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně a do 15 dnů ode dne přijetí platby, pokud k přijetí platby došlo před uskutečněním zdanitelného plnění. Údaje o dani a základu daně se na daňových dokladech uvádějí v české měně.

Plátce, který uskutečňuje několik samostatných zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně pro jednu osobu, může

vystavit za těchto několik samostatných zdanitelných plnění souhrnný daňový doklad. Pokud se plátce rozhodne vystavit souhrnný daňový doklad, je povinen jej vystavit nejpozději do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo první zdanitelné plnění nebo byla přijata první platba za plnění uvedená na tomto souhrnném dokladu. Údaje společně pro všechna samostatná zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně mohou být na souhrnném daňovém dokladu uvedeny pouze jednou, údaje o datu uskutečnění plnění nebo přijetí platby, podle toho, který den nastane dříve, jednotkové ceně bez daně a slevě, pokud není obsažena v jednotkové ceně, základu daně, sazbě daně, popřípadě osvobození od daně, a výši daně musí být uvedeny zvlášť pro každé samostatné plnění.

Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, může zplnomocnit k vystavení daňového dokladu svým jménem

- a) osobu, pro kterou se zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně uskutečňuje, pokud se plátce, který zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně uskutečňuje, písemně zaváže, že přijme všechny takto vystavené daňové doklady, nebo
- b) třetí osobu.

Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, a to i v případě, že daňový doklad byl vystaven osobou neuskutečňující zdanitelná plnění. Za správnost vypočtené výše daně pro účely odpočtu daně ze zjednodušeného daňového dokladu a daňového dokladu při hromadné přepravě osob odpovídá plátce, pro něhož se zdanitelné plnění uskutečňuje, i když je na těchto dokladech výše daně uvedena plátcem uskutečňujícím zdanitelné plnění nebo osobou která zdanitelná plnění neuskutečňuje. Daň se vypočte podle § 37. Za správnost údajů, kterým musí být doplněny na daňovém dokladu podle § 31, 32 a 34, odpovídá osoba, která je povinna tyto údaje na daňovém dokladu uvést, pokud zákon nestanoví jinak.

Osoba, která není plátcem, a osoby dodávající nový dopravní prostředek podle § 19, nesmí vystavit doklad, který má náležitosti daňového dokladu. Vystavili jej, uloží se jí pokuta podle zákona o správě daní a poplatků.

Pokud jsou na daňovém dokladu uvedena plnění s různými sazbami daně nebo zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, musí být na tomto dokladu uvedeny základy daně a výše daně odděleně podle stanovených sazeb nebo

<sup>8</sup> MRKÝVKA, P.: Přednáška – Finanční právo, autorizovaný rukopis (se souhlasem autora), 1999.

osvobození od daně. U zjednodušeného daňového dokladu se částky včetně daně uvádí odděleně podle stanovených sazeb.

Pokud je daňový doklad vystaven v cizím jazyce, je plátce, který daňový doklad vystavil nebo jehož jménem byl daňový doklad vystaven, nebo osoba, která takový daňový doklad přijala, povinna na žádost správce daně zajistit jeho překlad do českého jazyka.<sup>9</sup>

Doklad, který by plátce vystavil před uskutečněním zdanitelného plnění není daňovým dokladem, s výjimkou splátkového kalendáře. Daňový doklad musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti jako jsou daňové identifikační číslo odběratele, dodavatele, rozsah a předmět zdanitelného plnění, datum vystavení, datum uskutečnění zdanitelného plnění, cenu bez daně (základ daně), sazbu daně a výši daně, celkovou cenu s DPH.

### ZÁKLAD DANĚ

Základem pro výpočet daně z přidané hodnoty je cena za zdanitelné plnění, která neobsahuje daň, pokud zákon o DPH nestanoví jinak. Základem pro výpočet daně může být i cena včetně daně, a to hlavně v případech uskutečňování zdanitelných plnění plátcům za hotové, uskutečňování zdanitelných plnění osobám, které nejsou plátcí a i v případě zdanitelných plnění při hromadné přepravě osob.

V případě, že zdanitelné plnění podléhá spotřební dani základ daně zahrnuje i tuto daň.

Jestliže plátce daně poskytuje slevu z ceny za zdanitelné plnění tak se základ daně sníží o částku slevy. Je-li zdanitelné plnění uskutečněno osobě mající zvláštní vztah k plátcí bez úplaty nebo je-li poskytnuta sleva z ceny, případně cena vyšší, než by byla cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku je základem daně cena zjištěná podle tohoto zákona bez daně.

Další specifika základu daně jsou upravena v zákoně o DPH.

### OPRAVA ZÁKLADU DANĚ

Mohou nastat případy, kdy samotný plátce daně nepřesně stanoví základ daně. V takovém případě zákon stanoví, kdy může plátce daně opravit základ a kdy lze považovat tuto změnu v ceně za samostatné zdanitelné plnění. Prodávajícím takto vzniká změna daně na výstupu a kupujícím změna v nároku na odpočet. Plátce může opravit základ daně a výši daně:

- při zrušení nebo vrácení celého nebo části plnění,
- při snížení ceny na základě kvalitativních, dodacích a jiných podmínek sjednaných u zdanitelného plnění,

c) při změně poměru cen za jednotlivá poskytnutá plnění v rámci sjednané ceny

d) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2.

Rozdíl původního a opraveného základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění, které podléhá dani ve zdaňovacím období, ve kterém byla oprava základu daně provedena.

Jestliže dojde k opravě základu daně, plátce uskutečňující zdanitelné plnění vyhotoví pro plátce v jehož prospěch se zdanitelné plnění uskutečňuje, daňový dobropis nebo daňový vrubopis.<sup>10</sup>

### SAZBA DANĚ

Sazba daně je v podmínkách České republiky dvojitá, a to

- základní 19%
- snížená 5%

U zboží se uplatňuje základní sazba 19%, na vybrané vybrané zboží konkretizované v příloze zákona č. 1. a u tepla a chladu, se uplatňuje snížená sazba 5%. U služeb se uplatňuje základní sazba 19%, přičemž v příloze zákona č. 2. jsou konkretizovány služby podléhající sazbě snížené 5%. Sazba 0% se u naší DPH neuplatňuje. Do budoucna se neustále předpokládá postupné sblížení obou sazeb, což by znamenalo, že by došlo ke zvyšování daňového zatížení všech služeb a naopak snižování u zboží. Tento trend je žádoucí z toho důvodu, že náš stát patří mezi státy Evropské unie, což mimo jiné předpokládá respektovat také daňové systémy ve státech EU.

### ZÁVĚREM

Daň z přidané hodnoty se v České republice uplatňuje více jak jedenáct let. Prošla během této doby mnoha úpravami, které souvisely s potřebami ekonomické reformy a vývoje společnosti. Po prvních úspěchaných a nejistých krocích se tato daň stala naprosto samozřejmou a nedílnou součástí našeho života.

DPH má celou řadu předností, proto se uplatňuje ve více jak 50 zemích světa. K rozhodujícím přednostem patří především:

- DPH je transparentní daní a prakticky v každé fázi technologicky-distribučního řetězce (tzn. na cestě od prvovýroby ke konečnému finálnímu spotřebiteli), lze bez komplikací sledovat a stanovit okamžité daňové zatížení polotovaru, hotového výrobku či služby, což významně omezuje možnost daňových úniků,

<sup>9</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>10</sup> Srovnej PITNER, L.: Oprava daňové povinnosti u DPH, Finanční, daňový a účetní bulletin, č. IV/1995.



- DPH je všeobecnou daňovou povinností, která se vztahuje (s výjimkou osvobozených plnění) na všechny aktivity, které jsou předmětem podnikatelské činnosti, a to bez ohledu na formu podnikání,
- z hlediska plátce daně zatíží DPH pouze tu část hodnoty, kterou k výrobku či službě sám přidal, tzn. naprostá neutralita DPH,
- DPH má význam i v oblasti zahraničního obchodu, protože dovoz je zdaněn stejně jako tuzemské zboží, ale vývoz se nezdaňuje vůbec, což znamená určitou neutralitu vůči zahraničnímu obchodu,
- DPH a její užívání znamená návaznost na daňový systém zemí ES,
- DPH nutí k daňové disciplíně, k přehlednému způsobu zdaňování.<sup>11</sup>

Nevýhodou daně z přidané hodnoty je především její velká administrativní náročnost spojená s evidencí této daně a s kontrolou správnosti této daně. Další negativní stránkou DPH je zvýšení cenové hladi-

ny spotřebitelských cen při uplatňování DPH v praxi. Další, poměrně velký okruh problémů, je spojen s řádným vedením účetních dokladů. Nejvíce nedostatků je zjišťováno na uplatňovaných přijatých dokladech (vstup), kde oprávněnost nároku na odpočet musí plátce vždy doložit daňovým dokladem, který musí obsahovat všechny zákonem stanovené náležitosti. Nejvíce chyb se vyskytuje u pokladních dokladů (paragonů), kdy finanční úřady vyžadují, aby byla uvedena identifikace dodavatele i odběratele (DIČ), což se v praxi neaplikuje a uvádí se zpravidla pouze osoba dodavatele.

U daňových dokladů vystavených (výstup) stále častěji daňové kontroly nacházejí nesprávně aplikovanou a účtovanou sazbu daně.<sup>12</sup>

Obecně je třeba, aby plátce DPH přesně věděl a na vystavované daňové doklady správně formuloval, jaký typ zdanitelného plnění poskytuje. A ještě další časté chyby se objevují v praktickém řešení problematiky přefakturace.

I přes tyto problémy, které DPH v praxi přináší, lze stávající platnou právní úpravu hodnotit kladně.

<sup>11</sup> MRKÝVKA, P.: Přednáška - Finanční právo, autorizovaný rukopis (se souhlasem autora), 1999.

<sup>12</sup> Konzultace s pracovníkem správce daně - Finanční úřad Brno-venkov.