

Daň z přidané hodnoty

Ivana Pařízková

System daně z přidané hodnoty (DPH) je v České republice uplatňován od roku 1993, v rámci zavedení nové daňové soustavy, a i když je zákon ČNR č. 588/1992 Sb., který tuto daň upravuje takřka každý rok novelizován, můžeme říci, 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, kde nahradila dřívější daň z obrátu a daň dovozní, které již nevyhovovaly požadavkům nově budovaného tržního hospodářství v České republice. 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.

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 základ-

ními prvky spotřeby obyvatel s nižšími příjmy a vyšší, standardní daňovou sazbou, 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 podílu 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.

K těmto přednostem a výhodám přihlíželi tvůrci naší daňové soustavy. Z důvodů přechodu na tržní mechanismus byly i v České republice zavedeny dva

typy nepřímých daní, a to daň z přidané hodnoty a skupina spotřebních daní. Zavedením těchto daní znamená posílení jejich pozic v daňové soustavě, pokud vezmeme v úvahu více než poloviční podíl na celkových daňových výnosech. Na druhé straně však tato skutečnost znamená jednak částečný přesun daňového břemene na obyvatelstvo a zároveň snížení daňového zatížení podnikatelské sféry z titulu snížení daně z příjmů.

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 jejích 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 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 v různých modifikacích daně z přidané hodnoty se používá asi v 50 státech světa s různým ekonomickým systémem i s různou hospodářskou úrovní.

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, objednatele apod., tedy daňový poplatník neplní svoji povinnost přímo vůči státnímu rozpočtu, 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
TVA	- Taxe de la valeur ajoutée
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 konsumce. 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 akumulovanou 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. Plátcé 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 „čisté“, 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.

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. Plátcé daně si může odpočítat daň zaplacenou na vstupu

¹ Srovnej: BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo 2. přepracované a rozšířené vydání, C.H.Beck, 1995, str. 115.

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.²

PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem České národní rady ze dne 24. listopadu 1992 č. 588/1992 Sb., ve znění zákona č. 196/1993 Sb., zákona č. 321/1993 Sb., zákona č. 42/1994 Sb., zákona č. 136/1994 Sb., zákona č. 258/1994 Sb., zákona č. 133/1995 Sb., zákona č. 151/1997 Sb., zákona č. 208/1997 Sb., zákona č. 129/1999 Sb., zákona č. 17/2000 Sb. a dále z vyhlášky č. 44/1993 Sb., o uplatnění nároku na odpočet daně z obrátu a dovozní daně u zásob materiálu a zboží při přechodu na systém daně z přidané hodnoty, ve znění vyhlášky č. 59/1993 Sb.

Změny a doplňky zákona o DPH jsou zpracovávány hned z několika důvodů, jedním z hlavních důvodů bylo zahájení postupného odstraňování rozdílů, které ještě jsou u DPH mezi právní úpravou platnou v ČR a právní úpravou platnou pro členské země EU. Úmyslem je neodstranit tyto rozdíly najednou, skokem, ale postupně v období několika let upřesňovat, popř. doplňovat a doladovat znění zákona tak, aby k datu přijetí za člena vyhovovalo plně úpravě platné v EU.³

KONSTRUKCE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

SUBJEKTY DANĚ

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje tzv. osoby, které jsou povinny platit daň, osoby podléhající dani a osoby mající zvláštní vztah k plátcí, (§§ 3, 4 a 6 zákona o DPH). *U osob, které jsou povinny platit daň*, se pohlíží na „placení“ daně z hlediska odběratele. Z § 3 zákona o DPH plyne, že jakákoliv osoba, která nakupuje zboží u plátce, je povinna v ceně zboží, které nakoupí zaplatit DPH a rovněž při dovozu zboží, musí kromě dovozního cla oprávněná osoba zaplatit celnímu úřadu i daň z přidané hodnoty. Toto ustanovení ve své podstatě zakotvu-

je princip DPH jako nepřímé daně – daň zaplatí konečný spotřebitel.

Osobami podléhající dani jsou fyzické a právnické osoby, které podnikají v tuzemsku, případně uskutečňují činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Půjde o osoby, jež se mohou stát plátcem daně, a tudíž jejich zdanitelná plnění budou podléhat dani. Plátcem daně se stane osoba podléhající dani v případě, že se zaregistruje dobrovolně na vlastní žádost anebo povinně ze zákona, kde se registrace váže na výši obrátu.

Obratem se pro účely zákona o DPH rozumí příjmy (subjekty účtující v soustavě jednoduchého účetnictví) a výnosy (subjekty účtující v soustavě podvojného účetnictví) za zdanitelná plnění s výjimkou plnění od daně osvobozených, snížené u plátce daně, popřípadě o daň nebo o dřívější daň z obrátu.

Plátci jsou osoby podléhající dani, jejichž obrát za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce přesáhne částku 750.000,- Kč, a to od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily stanovený obrát. Tyto osoby jsou povinny nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily stanovený obrát předložit žádost o registraci u místně příslušného finančního úřadu. Registrační povinnost vyplývá ze zákona o správě daní a poplatků.

Stanovený limit 750.000,- Kč pro případ, že se osoby podléhající dani povinně stávají plátcí daně platí nejen pro samostatně podnikající osoby, ale také pro osoby, které spolu podnikají na základě smlouvy o sdružení nebo jiné podobné smlouvy. V tomto případě je pro povinnou registraci nadále rozhodující celkový obrát všech účastníků smlouvy, a to nejen za činnost v rámci sdružení, ale i za činnost mimo sdružení. V případě povinné registrace účastníků smlouvy o sdružení jsou nadále povinni předložit přihlášku k registraci všichni účastníci smlouvy jednotlivě a to při překročení obrátu, a to od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily stanovený obrát a kdy jsou povinny předložit přihlášku k registraci – ve lhůtě do 20 dnů od skončení měsíce, ve kterém byl překročen obrát stanovený zákonem.

Plátcí daně z přidané hodnoty mohou být i osoby podléhající dani na vlastní žádost, aniž by jejich obrát přesáhl uvedenou částku. Tyto osoby mohou předložit žádost o registraci plátce kdykoli a stávají se plátcí od data účinnosti uvedeného na osvědčení

² Srovnej ŠKAMPA, J.: Systém DPH a praktická aplikace – teorie a princip DPH, Orac, 1997, č. 1.

³ BENDA, V., GALOČÍK, S., PITNER, L.: DPH po novele od 1.1.1998, Polygon, 1998, str. 9.

o registraci.

Plátcí jsou také osoby podléhající dani, které nabývají majetek na základě rozhodnutí o privatizaci podle zvláštního zákona, a to ode dne nabytí majetku, kdy do 20 dnů jsou povinny předložit přihlášku k registraci. Dále se plátcí stávají všechny osoby podléhající dani, na které přechází jmění ze zrušené společnosti nebo družstva bez likvidace podle zvláštního zákona, a to dnem zápisu nové společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku, přičemž opět tento okamžik je rozhodný pro podání přihlášky k registraci a to do 20 dnů. Obdobně se postupuje i v případě, že fyzická osoba, která je plátcem DPH a ukončí svoji podnikatelskou činnost způsobem, že vloží celý svůj obchodní majetek do právnické osoby, která v této činnosti bezprostředně navazuje, a jejímž je jediným zakladatelem. A rovněž stejný je postup v případě, že dojde ke zrušení právnické osoby založené jedinou fyzickou osobou a v činnosti pokračuje tato osoba jako podnikatel.

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 a to jednak, že od data účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci uplynul nejméně jeden rok a dále ještě plátce nepřesáhl za poslední tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce obrát 750.000,- Kč a zároveň nepřesáhl za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců obrát 3.000.000,- Kč. U plátců daně z přidané hodnoty, kteří se stali plátcí z titulu nabytí privatizovaného majetku nebo z důvodu přeměny společnosti, stanoví zákon pro zrušení registrace tříměsíční lhůtu a podmínku nepřekročení obrátu 750.000,- Kč v této tříměsíční lhůtě.

Plátcí daně, kteří uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení mohou požádat o zrušení registrace pokud celkový obrát sdružení nedosahuje zákonem požadovaný limit nebo při zrušení smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. Zrušení smlouvy se pro účely DPH rozumí jednak rozpuštění sdružení a jednak vystoupení některého účastníka sdružení. V případě rozpuštění se vypořádává celý majetek sdružení, a toto vypo-

řádání se nepovažuje za zdanitelné plnění, protože se jedná pouze o převedení příslušné části majetku každého člena sdružení do jeho účetnictví. Při vystoupení účastníka sdružení se mu na základě § 839 občanského zákoníku vrátí věci vnesené do sdružení a vyplatí se mu v penězích podíl na majetku získaném společnou činností. V tomto případě se také nejedná o zdanitelné plnění, protože jde o účetní operaci, při které se převede příslušná část majetku vystupujícího člena do jeho účetnictví. Pokud vystupující účastník sdružení přenechá vnesené věci nebo svůj podíl na majetku, získaném společnou činností ostatním účastníkům, jedná se o zdanitelné plnění.⁴

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 dědického 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.⁵

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 povinnosti 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 na základě § 5 odst. 5 a § 20 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty.

Zrušit registraci lze i z úřední povinnosti, kde se však jedná o výjimečné řešení, ke kterému správce daně přistupuje až když vyčerpá všechny ostatní zá-

⁴ Porovnej: JANOUBEK, L., NAVARA, P.: Právní a daňové aspekty vzniku a činnosti sdružení bez právní subjektivity, Daňová a hospodářská kartotéka, 1996, č. 17, str. 223, PRITNER, L: Ukončení činnosti sdružení, Finanční, daňový a účetní bulletin, 1996, č. II., str. 10.

⁵ POŘÍZKOVÁ, B.: Správa daní a poplatků na úseku daně z přidané hodnoty, MU 1999, str. 114.

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

OSOBY MAJÍCÍ ZVLÁŠTNÍ VZTAH K PLÁTCI

Za osoby mající zvláštní vztah k plátcovi se považují osoby, které jsou ekonomicky, personálně nebo jinak spojené s plátcem, dále osoby, které jsou v pracovně právním nebo v jiném obdobném vztahu k plátcovi (především zaměstnanci a členové družstev, kteří jsou v obdobném vztahu k družstvu jako zaměstnanci) a v poslední řadě osoby, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. Ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. Účastí na kontrole nebo jmění je považováno vlastnictví více než 25% podílu na základním jmění nebo podílů s hlasovacím právem. Jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které vytvořily obchodní vztah za účelem snížení daňové povinnosti některé z nich.

Osobou blízkou je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel, a dále se za osobu blízkou pokládají jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném tehdy, jestliže by újmu, kterou by utrpěla jedna z nich, druhá osoba důvodně pocítovala jako vlastní újmu. Stupeň příbuzenství dvou osob se určuje podle počtu zrození, jimiž v řadě přímé pochází jedna od druhé.

Vymezení osob, které mají zvláštní vztah k plátcovi má význam v tom, že poskytnutí jakéhokoli zdanitelného plnění těmito osobám podléhá dani. Pokud plátce uskuteční pro tyto osoby zdanitelné plnění za cenu nižší, než je cena obvyklá nebo bezúplatně, daň se vypočítává z ceny obvyklé, resp. z ceny stanovené podle zákona o oceňování majetku.

PŘEDMĚT DANĚ

Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitých plnění v tuzemsku, zboží z dovozu a nepravidelná mezinárodní autobusová přeprava osob uskutečňovaná zahraničním provozovatelem v tuzemsku.

Zdanitelným plněním se rozumí:

- a) dodání zboží, přičemž zbožím zákon o dani z přidané hodnoty rozumí věci movité, tepelnou energii, elektrickou energii, vodu, plyn, 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 měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota nebo přepočtení 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, státopvky 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 nemovitostí včetně dodání stavebních prací, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření,
- c) poskytování služeb (včetně převodu nebo využití práva), čímž se rozumí poskytování činností nebo hmotné zachytitelných výsledků činností (pokud se nejedná o zboží) uskutečněné v tuzemsku při podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.⁶

Za zdanitelné plnění se také považuje:

- a) použití zboží, služeb, staveb, a nedokončených staveb, u kterých byl uplatněn odpočet daně nebo které byly pořízeny baz daně plátcem pro účely nesouvisející s jeho podnikáním, a použití plnění vytvořených vlastní činností plátce pro účely nesouvisející s jeho podnikáním,
- b) použití osobního automobilu a vratných lahví vlastní výroby v případech, kdy nemá plátce nárok na odpočet daně,
- c) technické zhodnocení motorového vozidla, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně nebo které bylo oprávněně nakoupeno za cenu bez daně z obratu, jehož výsledkem je

⁶ MRKÝVKA, P.: Přednáška – Finanční právo, autorizovaný rukopis (se souhlasem autora), 1999.

- osobní automobil, u něhož není nárok na odpočet daně,
- d) technické zhodnocení najatého majetku provedené nájemcem, u kterého byl uplatněn odpočet daně nebo byl pořízen bez daně,
 - e) vyřazení majetku, u něhož byl uplatněn odpočet daně nebo byl pořízen bez daně, z obchodního majetku plátce, který je fyzickou osobou, pro osobní potřebu, pokud zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví jinak,
 - f) užívání osobního automobilu pořízeného plátcem za účelem dalšího prodeje, a to i v případě jeho pořízení formou finančního pronájmu, jestliže nemá plátce nárok na odpočet daně,
 - g) přeúčtování služeb, které byly poskytnuty plátcem s místem plnění mimo tuzemsko, a jsou v tuzemsku přeúčtovány za cenu vyšší než pořizovací,
 - h) dodání zahraničního zboží v celních režimech, ve kterých nevznikla povinnost vyměření daně, pokud je prodáváno za cenu vyšší než pořizovací, případně pokud jeho cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku převyšuje jeho pořizovací cenu.⁷

Použití stavby a vyřazení stavby z obchodního majetku plátce je zdanitelným plněním pouze v případě, že ode dne kolaudace nebo nabytí stavby, případně jejího vložení do obchodního majetku do dne uskutečnění zdanitelného plnění neuplynulo více jak pět let.

Technické zhodnocení najatého hmotného majetku je zdanitelným plněním pouze tehdy, pokud ode dne jeho provedení, v případě stavby ode dne kolaudace (pokud stavba kolaudaci podléhá), do dne jeho přeúčtování na pronajímatele, nebo do dne ukončení nájmu neuplynulo více než pět let.

Vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě se považuje za zdanitelné plnění jen v případě vložení osobě, jež není plátcem DPH, ale pokud vkladatel při nabytí takového majetku uplatnil odpočet daně, popřípadě odpočet dřívější daně z obrátu nebo dovozní daně, nebo pokud byl pořízen bez daně nebo bez daně z obrátu.

V případě vypořádacího podílu v nepeněžitě podobě nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě se považuje za zdanitelné plnění pouze pokud u něho byl uplatněn odpočet daně nebo byly pořízeny bez daně nebo bez dřívější daně z obrátu.

Subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za

účelem podnikání, se za zdanitelné plnění považují činnosti prováděné v rámci jejich hlavní činnosti.

Za zdanitelné plnění se rovněž považují opravy najatého hmotného majetku, provedené nájemcem nad rámec obvyklého udržování, jehož rozsah je stanoven nájemní smlouvou a které je spojeno s každodenním užíváním, bez něhož nelze majetek využívat pro účely uvedené v nájemní smlouvě.

Zákon o dani z přidané hodnoty dále taxativně stanoví, co se nepovažuje za zdanitelné plnění, tzn. co není předmětem daně. Zdanitelným plněním např. není převod pozemků, bezúplatné poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu, jehož vstupní cena, bez daně, nepřesahuje 200,- Kč, kromě zboží, které je předmětem spotřební daně, dále prodej a nájem majetku, který není součástí obchodního majetku plátce, atd.

Pro stanovení daně je důležité vymezení pojmu uskutečněné zdanitelné plnění, které je přímo konkretizováno jednotlivými případy v § 9 zákona o dani z přidané hodnoty. Datum (den) uskutečnění zdanitelného plnění je rozhodující pro vznik uplatnit daň na výstupu, s čímž souvisí i povinnost plátce toto plnění správně zaúčtovat do příslušného zdaňovacího období. V zákoně jsou upraveny jednotlivé druhy zdanitelných plnění, která se prakticky o jednorázově uskutečněná zdanitelná plnění, avšak plátce může případně využít i dílčí plnění nebo opakovaná plnění.

Například zdanitelná plnění, která se považují za uskutečněná:

- a) při prodeji zboží podle kupní smlouvy (smlouva uzavřená na základě obchodního zákoníku) dnem dodání, v ostatních případech dnem převzetí nebo zaplacení zboží, a to tím dnem, který nastane dříve,
- b) při prodeji novin, časopisů a ostatních periodik, kdy je úhrada prováděna formou předplatného, dnem zaplacení předplatného,
- c) při prodeji zboží formou zásilkového prodeje dnem přijetí platby prodávajícím,
- d) při převodu stavby nebo pozemku dnem doručení rozhodnutí o právních účincích vkladu do katastru nemovitostí, a nedochází-li k zápisu změny vlastnického práva nebo práva hospodaření vkladem, dnem zápisu změny vlastnického práva nebo práva hospodaření, nebo zaplacením, a to tím dnem, který nastane dříve,
- e) při poskytování služeb dnem jejich poskyt-

⁷ § 7 odst. 2. zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, vzpzd.

nutí nebo zaplacení nebo zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve, apod.⁸

Plátce je povinen za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce vystavit daňový doklad, zpravidla zjednodušený daňový doklad, a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne. Daňové doklady mohou být vystavovány u různých zdanitelných plnění a v různých situacích, nejběžněji se používá již výše zmíněný zjednodušený daňový doklad, dále opravný daňový doklad, doklad o použití, daňový dobropis a daňový vrubopis, písemné celní prohlášení, doklad o zaplacení nebo písemná smlouva o úhradě, přepravní doklad. Doklad, který by plátce vystavil před uskutečněním zdanitelného plnění není daňovým dokladem, s výjimkou splátkového kalendáře. U osvobozených zdanitelných plnění není plátce povinen vystavovat daňový doklad. Daňový doklad musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti jako jsou 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 uskutečнено 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 z přidané hodnoty taxativně vymezuje zákon o DPH jedná se například o osobní spotřebu plátce, prodej zboží či nemovitosti ve veřejné dražbě, vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě, světově obchodovatelné slitky

zlato, zlaté mince, zlaté medaile, apod.

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:

- a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části plnění,
- b) 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 za kombinaci služeb spočívající v organizaci turistických zájezdů nebo pořádání výstav, trhů a kongresů, přičemž tato změna má za následek snížení daňové povinnosti.

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, a to nejpozději do 15 dnů po provedení opravy.⁹

SAZBA DANĚ

Sazba daně je v podmínkách České republiky dvojitá, a to

- a) základní 22%
- b) snížená 5%

U zboží se uplatňuje základní sazba 22%, na vybrané zboží konkretizované v příloze zákona č.1. a u tepelné energie, která se zařazuje do položek celního sazebníku podle nosičů, se uplatňuje snížená sazba 5%. U služeb se uplatňuje snížená sazba 5%, přičemž v příloze zákona č. 2. jsou konkretizovány služby podléhající sazbě základní 22%. Sazba 0% se u naší DPH neuplatňuje. Do budoucna se předpokládá postupné sblížení obou sazeb, což

⁸ § 9 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, vzpzd.

⁹ Srovnej PRŤNER, L.: Oprava daňové povinnosti u DPH, Finanční, daňový a účetní bulletin, č. IV/1995.

by znamenalo, že by došlo ke zvyšování daňového zatížení služeb a naopak snižování u zboží. Tento trend je žádoucí již z toho důvodu, že náš stát se chce zařadit co nejdříve mezi státy Evropské unie, což mimo jiné předpokládá respektovat také daňové systémy ve státech EU.¹⁰

ZÁVĚREM

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

Při srovnání DPH s předchůdkyní daní z obrátu má daň z přidané hodnoty celou řadu předností, pro které 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,
- 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,
- DPH odstranila množství sazeb, které byly u daně z obrátu, propojila výrobní a spotřebitelské ceny a umožnila realizaci záměrů státu.

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 hladiny 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), kdy je zejména porušován § 19 odst. 2 zákona o DPH, 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. 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, stávající platnou právní úpravu lze hodnotit kladně.

SUMMARY

The system of value added tax (VAT) in the Czech Republic has been effective since 1993 within the context of introducing a new taxation system. Although the Czech National Council's Law no. 588/1992 of the Collection which regulates this system is amended nearly every year we can say that the development of this administratively highly demanding tax has not ended yet.

Value added tax is not only the basis of indirect taxation in the Czech Republic. At the same time it is the basis of the whole taxation system in which it replaced the former turnover tax and tax on importations that could not be conformed to the conditions of the free market economy that was then being built in the Czech Republic. It is interesting to observe the development of value added tax with regard to the unsteady demands of the domestic economic system and the efforts of the VAT legal regulation to react to this unsteadiness.

Value added tax belongs to the system of indirect taxes which affect consumption and affect, therefore, more the part of the population that has lower income. As such they represent a regressive taxation as compared to the amounts of income. Right choice of the indirect taxes rates is therefore very important also with regard to maintaining social balance.

¹⁰ MRKÝVKA, P.: Přednáška - Finanční právo, autorizovaný rukopis (se souhlasem autora), 1999.