

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

System uplatňování daně z přidané hodnoty v členských zemích EU

The system of applying value added tax in EU member states

Alena Matoušková

Plzeň 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Alena MATOUŠKOVÁ
Osobní číslo: K11N0012K
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika a management
Název tématu: Systém uplatňování daně z přidané hodnoty v členských zemích EU
Zadávací katedra: Katedra financí a účetnictví

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujte jednotný systém uplatňování DPH v členských zemích EU.
2. Vysvětlete principy závaznosti komunitárního práva a analyzujte klíčová nařízení EU.
3. Aplikujte systém uplatňování DPH na konkrétních příkladech, popište jeho nedostatky.
4. Zhodnoťte řešenou problematiku a navrhněte zlepšení systému.

Rozsah grafických prací: neuveden
Rozsah pracovní zprávy: 60 - 80 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:


- BÁRTA, Jan; HOCHMANNOVÁ, Olga; ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o DPH s komentářem*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-318-6
- *Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH a Zákona o DPH*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-369-0
- *Daň z přidané hodnoty 2012*. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-8843

Vedoucí diplomové práce: Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: 1. června 2013
Termín odevzdání diplomové práce: 6. prosince 2013


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 1. června 2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Systém uplatňování daně z přidané hodnoty v členských zemích EU“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 4. prosince 2013

.....

Alena Matoušková

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala paní Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D. za to, že se ujala vedení této diplomové práce a za její podnětné připomínky a odborné rady, které mi usnadnily zpracování předložené diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	7
Metodika práce	9
1 Postavení DPH v daňovém systému ČR.....	10
1.1 Daňové subjekty.....	10
1.2 Předmět daně.....	12
1.3 Uskutečněná plnění a povinnost přiznat daň.....	14
1.4 Přijatá plnění a oprávnění k odpočtu daně na vstupu.....	20
1.5 Vracení daně.....	21
1.6 Správa DPH v ČR	22
2 Legislativa upravující DPH	25
2.1 Principy závaznosti komunitárního práva.....	25
2.2 Vývoj legislativy upravující DPH v EU.....	26
2.3 Současný stav legislativy upravující DPH v ČR.....	29
3 Spolupráce daňových správ v oblasti DPH v rámci EU	31
3.1 Systém VIES	31
3.2 Výměna informací.....	32
3.3 Multilaterální kontroly	33
3.4 Ostatní nástroje EU pro zamezení podvodů v oblasti DPH.....	34
4 Příklady uplatňování DPH v rámci EU	35
4.1 Dodání zboží do JČS.....	35
4.2 Pořízení zboží z JČS.....	43
4.3 Poskytnutí služby do JČS.....	47
4.4 Přijetí služby z JČS	58
4.5 Vracení daně plátcům v JČS	63
4.6 Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v JČS	66
5 Boj proti únikům na DPH.....	68
5.1 Opatření proti daňovým únikům provedená v evropských předpisech.....	69
5.2 Opatření proti daňovým únikům provedená v ČR	70
6 Zhodnocení systému uplatňování DPH v EU	75
6.1 Identifikované nedostatky systému uplatňování DPH v EU.....	75

6.2	Návrhy opatření proti daňovým únikům	78
7	Závěr	81
	Seznam tabulek a obrázků	83
	Seznam zkratek	84
	Seznam použité literatury	85
	Seznam příloh	88

Úvod

Nedílnou součástí života každého jedince je obchod. Pod tímto pojmem rozumíme směnu zboží, nemovitostí či služeb za peníze nebo za jinou formu hodnoty. Nikdo není schopen sám vyprodukovat veškeré komodity, které k životu potřebuje. To se mimo jiné týká i států, proto existuje mezinárodní obchod. [28]

Objem zahraničního obchodu ovlivňuje i jeden z hlavních makroekonomických ukazatelů států – hrubý domácí produkt (dále HDP). Do výpočtu HDP výdajovou metodou se zahrnuje čistý export, který představuje rozdíl mezi exportem a importem. Snahou každého státu je proto maximální podpora mezinárodního obchodu, tj. usilování o maximální vývoz a minimální dovoz. [19]

Po vstupu České republiky do Evropské unie je zahraniční obchod České republiky souhrnem vnitroujního obchodu (tj. obchodu se členskými státy EU) a obchodu se státy mimo EU. Vývoz vyjadřuje hodnotu zboží odeslaného do zahraničí, které přestoupilo státní hranici za účelem jeho trvalého nebo dočasného ponechání v zahraničí. Celkový vývoz se tak skládá z odeslání do států EU a vývozu do zemí mimo EU. Dovoz vyjadřuje hodnotu zboží přijatého ze zahraničí, které přestoupilo státní hranici za účelem jeho trvalého nebo dočasného ponechání v tuzemsku. Celkový dovoz se tak skládá z přijetí ze států EU a dovozu ze zemí mimo EU. [31]

Za účelem podpory zahraničního obchodu bylo uzavřeno mnoho mezinárodních smluv, vznikla a stále vznikají různá uskupení – dvoustranná i vícestranná. Jedním z jejich nejdůležitějších úkolů je odbourávání obchodních bariér, případně též zavádění ochranných opatření. Celosvětově nejvýznamnější je Světová obchodní organizace (World Trade Organization, WTO), která vznikla v roce 1995 jako nástupce Všeobecné dohody o clech a obchodu (GATT). Na všech kontinentech byly založeny různé regionální unie – např. Severoamerická dohoda o volném obchodu (NAFTA), Společný trh pro východní a jižní Afriku (COMESA) či Evropské společenství volného obchodu mezi Islandem, Norskem, Švýcarskem a Lichtenštejnskem (EFTA). [2]

Pro evropské státy je nejvýznamnější institucí Evropská unie (EU), jejímž členem je od r. 2004 i Česká republika. EU vznikla v roce 1993 na základě Smlouvy o Evropské unii, (tzv. Maastrichtská smlouva), která navazovala na evropský integrační proces započatý

v 50. letech 20. století. Evropská unie zpočátku existovala bez právní subjektivity paralelně s Evropským společenstvím (ES). Až s platností Lisabonské smlouvy v r. 2009 nahradila Evropská unie Evropské společenství (dříve Evropské hospodářské společenství – EHS), čímž získala právní subjektivitu. [9] V současnosti má EU 28 členů.

Cílem EU je vytvoření společného trhu a hospodářské a měnové unie, podpora rozvoje a růstu hospodářství, zaměstnanosti, konkurenceschopnosti a zlepšování životní úrovně a kvality životního prostředí. K zabezpečení těchto cílů slouží čtyři základní svobody vnitřního trhu: volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu, a dále společné politiky Evropské unie například v oblastech hospodářské soutěže, společné vnější obchodní politiky a zemědělství. [9]

Vstup ČR do EU s sebou přinesl mnoho změn, a to jak pro české obyvatele, tak pro samotnou Evropskou unii. V mé diplomové práci se budu věnovat nastalým změnám v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH). Nepřímé daně, mezi které se řadí i DPH, jsou v rámci EU sladěny do jednotného rámce [25], na rozdíl např. od daně z příjmů fyzických a právnických osob, které jednotná pravidla nemají. Daně z příjmů zůstaly zcela v pravomoci ČR a řídí se pouze českými předpisy.

Cílem mé diplomové práce je vysvětlit základní principy uplatňování DPH v členských zemích EU a zhodnotit funkčnost celého systému, včetně popisu možných daňových podvodů a návrhů vedoucích ke zlepšení systému.

V teoretické části diplomové práce jsou popsány daňové náležitosti DPH dle platné právní úpravy v ČR a dále legislativa upravující DPH v EU. V praktické části práce je názorně vysvětleno uplatňování DPH mezi členskými státy EU u různých druhů poskytovaných plnění. V závěru práce jsou shrnuté nedostatky systému a jsou navržena opatření proti daňovým únikům.

Metodika práce

Při psaní této práce byla použita převážně rešerše legislativy týkající se DPH, a to průběžná i retrospektivní rešerše. Dále byla provedena analýza českých i evropských nejdůležitějších právních norem v této oblasti.

Pro stěžejní části oblasti DPH mezi členskými státy EU byly vytvořeny určité modelové příklady, na nichž byl používaný systém uplatňování DPH podrobně analyzován.

V práci byly rovněž využity vlastní zkušenosti diplomanta.

Na analyzované údaje byla také okrajově použita metoda komparace, která přispěla ke zhodnocení problematiky DPH.

V závěru práce byly prostřednictvím syntézy získaných poznatků identifikovány oblasti, ve kterých má systém uplatňování DPH určité mezery, a byla navržena nápravná opatření.

1 Postavení DPH v daňovém systému ČR

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou a univerzální. Označení DPH jako daně nepřímé vyplývá ze skutečnosti, že jednotliví daňoví poplatníci neplatí daň přímo, ale prostřednictvím registrovaných plátců daně. Znakem univerzálnosti DPH je fakt, že se vztahuje na všechny podnikatelské subjekty. [19]

DPH byla do českého daňového systému zakotvena zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, s platností k 1. lednu 1993. Se vstupem ČR do EU musel být český zákon o DPH harmonizován s předpisy závaznými pro všechny členy EU, zejména se Šestou směrnicí ES 77/388/EHS, proto byla schválena zcela nová zákonná norma. Tento nový zákon o DPH byl vydán pod číslem 235/2004 Sb. a jeho účinnost nastala v den vstupu ČR do EU, tj. k 1. dubnu 2004 (v textu bude zákon dále označován jako ZDPH).

Vstup ČR do EU uplatňování daně z přidané hodnoty značně zkomplikoval. Důkazem je i skutečnost, že zatímco „starý“ zákon o DPH obsahoval 56 paragrafů, nově přijatý ZDPH již má 111 paragrafů.

ZDPH byl od svého zavedení již nesčetněkrát novelizován, účinnost poslední významné novely nastala k 1. lednu 2013 [8]. Důvodem novelizací byla jednak politická rozhodnutí a pokusy tuzemských zákonodárců zamezit podvodům v oblasti DPH a jednak změny provedené v legislativě upravující DPH v rámci EU. [20]

1.1 Daňové subjekty

Mezi daňové subjekty, které jsou povinny řídit se ZDPH, patří převážně osoby povinné k dani (kromě určitých výjimek, např. osob dodávajících či pořizujících nové dopravní prostředky do resp. z jiných členských států EU). Tyto osoby jsou vymezené v § 5 ZDPH jako fyzické nebo právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti.

Osoba povinná k dani se stává plátcem za podmínek stanovených v § 6 - § 6f ZDPH. Důvody pro registraci plátce jsou:

- překročení stanoveného obrátu (1 mil. Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců),

- uskutečňování plnění v rámci sdružení osob bez právní subjektivity, jestliže je některá z těchto osob plátcem,
- nabytí majetku pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci nebo nabytí majetku od plátce na základě smlouvy o prodeji podniku,
- poskytování služeb či zasílání zboží osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku prostřednictvím provozovny umístěné mimo tuzemsko,
- dodání zboží, převod nemovitosti či poskytnutí služby osobou povinnou k dani, která je členem skupiny dle § 5a ZDPH, svou částí umístěnou mimo tuzemsko,
- pokračování v uskutečňování ekonomických činností osobou povinnou k dani po zemřelém plátcí,
- dobrovolné rozhodnutí osoby povinné k dani.

Novelou účinnou od 1. ledna 2013 byl zaveden nový institut – identifikovaná osoba. Do loňského roku takové označení neexistovalo a určené osoby se stávaly přímo plátcí (v okrajových případech osobami identifikovanými k dani). Identifikovanou osobou se podle § 6g, § 6h a § 6i ZDPH nově stává:

- osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu; k tomu se váže znění § 2a odst. 2 písm. a) ZDPH, podle kterého není předmětem daně pořízení zboží vyjmenovanými osobami, jestliže jeho celková hodnota nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000,- Kč,
- osoba povinná k dani, které je poskytnuta služba nebo dodání zboží s instalací a montáží osobou neusazenou v tuzemsku,
- osoba povinná k dani, která poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH.

Specifickým subjektem, na který se vztahuje ZDPH, je skupina. Skupinám se věnuje § 5a až § 5c ZDPH. Skupinou se rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k DPH pod jedním společným daňovým

identifikačním číslem. Plnění poskytovaná mezi členy jedné skupiny nejsou zatěžovaná daní z přidané hodnoty.

Dalšími daňovými subjekty jsou pro účely ZDPH v souladu s § 108 odst. 3 ZDPH všechny osoby, které jsou povinny přiznat nebo zaplatit daň.

1.2 Předmět daně

Při rozhodnutí, zda je jakékoliv plnění předmětem daně, je nejdůležitější určení místa plnění. V § 2 ZDPH je jako předmět daně (na který se následně vztahují ustanovení českého ZDPH) vymezeno dodání zboží, převod nemovitosti, poskytnutí služby a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku, a dále pořízení zboží a nového dopravního prostředku z jiného členského státu.

Místem plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti je v souladu s § 7 ZDPH místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Při dodání zboží s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Při dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi je podle § 7a ZDPH místem plnění místo, kde má tento obchodník sídlo nebo příslušnou provozovnu; při zasílání zboží je místem plnění podle § 8 ZDPH místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy.

Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby je zakotveno v § 9 odst. 1 ZDPH. Podle tohoto ustanovení je místem plnění místo, kde má osoba povinná k dani, které je poskytnuta služba, sídlo příp. provozovnu. Výjimky z tohoto základního pravidla jsou uvedené v ustanovení § 10 - § 10k ZDPH a vztahují se k určení místa plnění při poskytnutí:

- služby vztahující se k nemovitosti,
- přepravy osob,
- služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy,
- stravovací služby,
- nájmu dopravního prostředku,
- služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani,

- služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani,
- služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani,
- služby zahraniční osobě nepovinné k dani,
- telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani,
- služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi.

Při pořízení zboží z jiného členského státu se podle § 11 ZDPH považuje za místo plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. V § 12 ZDPH je dále stanoveno místo plnění při dovozu zboží – je jím členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství.

1.2.1 Dodání zboží a převod nemovitosti

Dodáním zboží se podle § 13 ZDPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníků, dodáním zboží do jiného členského státu (dále JČS) je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do JČS. Převodem nemovitosti se rozumí převod nemovitosti, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření.

Uvedené zákonné ustanovení dále vyjmenovává, co vše se také považuje za dodání zboží nebo převod nemovitosti (např. dodání zboží prostřednictvím komisionáře, propuštění zboží do volného oběhu v ČR, použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce nebo vydání vypořádacího podílu). Dále vymezuje podmínky pro stanovení použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, přemístění obchodního majetku plátcem do JČS a situace, které se nepovažují za dodání zboží nebo převod nemovitosti.

1.2.2 Poskytnutí služby

Poskytnutím služby se podle § 14 ZDPH rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Ustanovení dále vyjmenovává, co je a co není dále považováno za poskytnutí služby, a vysvětluje, co se rozumí pod pojmem poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

1.3 Uskutečněná plnění a povinnost přiznat daň

Uskutečněná plnění, která jsou předmětem DPH, se rozdělují na plnění zdanitelná, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Plnění, u nichž je stanoveno místo plnění mimo tuzemsko, nejsou předmětem českého ZDPH, ale daňového zákona týkajícího se DPH té země, ve které se místo plnění nachází. Přesto má český plátce daně v § 24a ZDPH zakotvenou povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko.

Osoba, která uskutečňuje plnění, odpovídá za správnost údajů na daňovém dokladu. Pravidla pro vystavování daňových dokladů, povinné náležitosti a typy daňových dokladů, povinnosti týkající se zajištění věrohodnosti původu a povinnosti při uchování daňových dokladů jsou uvedené v ustanovení § 26 až § 35a ZDPH. Tato oblast ZDPH doznala od r. 2013 veliké změny, týkající se především zrovnoprávnění listinné a elektronické podoby daňových dokladů.

1.3.1 Zdanitelná plnění

Zdanitelná plnění jsou všechna plnění, která jsou předmětem daně a zároveň nejsou osvobozená od daně, ať již s nárokem či bez nároku na odpočet daně.

Uskutečnění plnění, které je zdanitelné, zakládá pro plátce podle § 21 ZDPH povinnost přiznat u něho daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty – k tomu, který nastane dříve. V dřívějším znění ZDPH se u popsánoho principu vyskytovaly určité výjimky, např. pro plátce, kteří nevedou účetnictví (vedou pouze daňovou evidenci) či pro služby, související s nájmem nemovitostí.

V § 21 ZDPH je dále podrobně deklarováno, kdy se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné při dodání zboží, při převodu nemovitosti, při poskytnutí služby, při uskutečnění zdanitelného plnění prostřednictvím prodejních automatů a při dodání vratných obalů. Ustanovení dále vysvětluje, co se rozumí pod termíny dílčí a opakované plnění.

1.3.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

Plnění, která jsou osvobozená od daně a přitom jejich poskytovateli umožňují nárok na odpočet daně u souvisejících přijatých zdanitelných plnění, jsou vyjmenovaná v § 63 ZDPH. Podrobně se jim pak věnují § 64 až § 71f ZDPH, ve kterých jsou uvedeny podmínky, při jejichž splnění jsou konkrétní plnění považována za osvobozená od daně.

Mezi plnění s daným statutem patří dodání zboží do JČS, pořízení zboží z JČS, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, osvobození ve zvláštních případech, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob, dovoz zboží a dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím. Vždy je však pro jejich osvobození nutné splnit konkrétní podmínky, uvedené v příslušných zákonných ustanoveních.

1.3.3 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Předmětná plnění jsou vyjmenována v § 51 ZDPH, podrobně se jim dále věnují ustanovení § 52 až § 62 ZDPH. V těchto následných ustanoveních jsou vyjmenovány různé podmínky, které musí být pro osvobození od daně splněny.

Mezi plnění osvobozená od daně, u nichž je zákonem stanoveno, že jejich poskytovatel nemá nárok na odpočet daně u souvisejících přijatých plnění, patří:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek,
- rozhlasové a televizní vysílání,
- finanční činnosti,
- penzijní činnosti,
- pojišťovací činnosti,

- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení,
- výchova a vzdělávání,
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží,
- sociální pomoc,
- provozování loterií a jiných podobných her,
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (např. poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související s ochranou a výchovou dětí a mládeže, poskytování služeb úzce souvisejících se sportem, poskytování kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího apod.),
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a zboží, u něhož nemá plátců nárok na odpočet daně.

1.3.4 Ostatní plnění zakládající povinnost přiznat daň

V tomto případě se nejedná o uskutečněná plnění konkrétního plátce, ale o jeho přijatá plnění, u kterých má tento plátců povinnost přiznat daň. Mezi taková plnění patří dovoz zboží, přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku a pořízení zboží z jiného členského státu.

Povinnost přiznat daň při dovozu zboží vyplývá z § 23 ZDPH. Toto ustanovení vyjmenovává případy, kdy tato povinnost vzniká, nejčastěji se jedná o propuštění zboží do celního režimu volný oběh. V určitých specifických případech je dovoz zboží od daně osvobozen, tyto situace vyjmenovává § 71 - § 71g ZDPH.

V § 24 ZDPH je řešena povinnost přiznat daň při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku. Za osobu neusazenou v tuzemsku se v souladu s § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH považuje osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku; v případě, že taková osoba provozovnu v tuzemsku má, nesmí se daná provozovna účastnit poskytování služeb. Příjemce služby je pak povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění či ke dni přijetí úplaty.

Povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu je zakotvena v § 25 ZDPH. Tato povinnost nastává k datu vystavení daňového dokladu, případně

k patnáctému dni v měsíci následujícím po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Při přemístění zboží ve vlastnictví plátce z jiného členského státu do tuzemska vzniká povinnost přiznat daň ke dni jeho přemístění.

1.3.5 Základ daně

Stanovení základu daně se věnuje prvotně § 36 ZDPH, dále pak § 36a až § 41 ZDPH. Až na vyjmenované výjimky je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění bez daně; přitom není podstatné, zda úplatu obdrží od odběratele plnění či od jiné osoby. Základ daně zahrnuje také jiné daně, cla, poplatky, dotace k ceně, vedlejší výdaje (náklady na balení, přepravu, pojištění, provize) a materiál související s poskytovanou službou či materiál zabudovaný a zamontovaný.

V § 36a ZDPH jsou vyjmenovány případy, kdy je bez ohledu na smlouvenou cenu plnění základem daně cena obvyklá, zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Stanovení ceny obvyklé je však možno jen v případech, kdy je plnění poskytováno mezi kapitálově či jinak spojenými osobami, osobami blízkými či osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení.

Největší odlišnost při stanovení základu daně nastává v případě dovozu zboží. Základ daně při dovozu zboží zahrnuje v souladu s § 38 ZDPH základ pro vyměření cla, spotřební daně, clo a poplatky, související s dovozem zboží. Základ daně však dále zahrnuje i vedlejší výdaje, vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území Evropského společenství, pokud je známo.

Ustanovení § 42 ZDPH řeší problematiku opravy základu daně (a následně i případné opravy výše daně). Ustanovení přesně vyjmenovává případy, kdy plátce opravu základu daně provede. Patří mezi ně zrušení nebo vrácení celého nebo části plnění, snížení či zvýšení základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění, vrácení spotřební daně, vrácení úplaty či případ, kdy je původní úplata, ze které plátci vznikla povinnost přiznat daň, použita k účelu, při kterém plátci tato povinnost nevzniká.

1.3.6 Sazby daně

Český ZDPH zná již od svého vzniku dvě sazby daně – základní a sníženou. Výše těchto sazeb se však často měnila, obzvláště v posledních letech.

„Starý“ zákon o DPH, platný do 30. dubna 2004, stanovoval základní sazbu ve výši 23% a později 22%, snížená sazba byla po celou dobu jeho platnosti na úrovni 5%. V tomto zákoně bylo také odlišně od současnosti vymezeno, kdy se jaká sazba uplatňuje. Podle základního pravidla se u zboží (kromě zboží vyjmenovaného v příloze č. 1 daného zákona) uplatňovala základní sazba daně a u služeb (vyjma služeb a prací výrobní povahy uvedených v příloze č. 2 zákona) se uplatňovala snížená sazba daně.

Současný ZDPH stanovuje v § 47 základní sazbu daně ve výši 21% a sníženou sazbu daně ve výši 15%. Vývoj výše sazeb daně je uveden v tabulce č. 1.

Tabulka č. 1: Vývoj sazeb DPH od r. 2004

Období	Základní sazba	Snížená sazba
01.05.2004 – 31.12.2007	19%	5%
01.01.2008 – 31.12.2009	19%	9%
01.01.2010 – 31.12.2011	20%	10%
01.01.2012 – 31.12.2012	20%	14%
01.01.2013 – dosud	21%	15%

Zdroj: vlastní zpracování, na základě znění ZDPH platného v jednotlivých obdobích

V ZDPH platí při určení správné sazby daně jiné základní pravidlo, než jaké platilo dříve. U zboží i u služeb se prvotně uplatňuje základní sazba daně, pouze u zboží uvedeného v příloze č. 3, tepla a chladu a u služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba daně.

Příloha č. 3 ZDPH obsahuje číselné kódy Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží a název zboží, které spadá do snížené sazby daně. Zjednodušeně se dá říci, že v současnosti jsou v této příloze zahrnuté jen potraviny, krmiva pro zvířata, zvířata, rostliny a dřeviny, voda, některé léky, knihy a noviny, dětské autosedačky, palivové dřevo a různé zdravotnické pomůcky a přístroje pro tělesně postižené občany.

V příloze č. 2 ZDPH jsou uvedeny kódy CZ-CPA a slovní popisy služeb, které se zařazují mezi služby podléhající snížené sazbě daně. Patří mezi ně např. úprava, rozvody a čištění vody, sběr, přeprava a likvidace komunálního odpadu, doprava

cestujících, ubytovací služby, zdravotní a sociální péče, služby výkonných umělců, vstupy do kulturních a sportovních zařízení, služby posiloven a saun či pohřební služby. Aby mohla být u poskytovaného plnění uplatněna snížená sazba daně, musí toto plnění odpovídat současně číselnému kódu i slovnímu vymezení dané služby resp. zboží.

Výjimky z popsaného základního pravidla vztahujícího se na služby jsou dále uvedené v § 48 a § 48a ZDPH.

Ustanovení § 48 ZDPH řeší uplatnění snížené sazby daně při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou a opravou bytové výstavby včetně jejich příslušenství. Pod pojmem bytová výstavba je myšlen rodinný dům, bytový dům či byt. Dané ustanovení mělo pozbýt účinnosti na základě článku 123 Směrnice Rady 2006/112/ES ke konci roku 2010, nakonec však byla účinnost daného paragrafu zachována.

V § 48a ZDPH je stanoveno, že snížená sazba daně se uplatní u stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou a opravou staveb pro sociální bydlení včetně jejich příslušenství. Pod termínem „stavby pro sociální bydlení“ se podle ZDPH rozumí byty s podlahovou plochou do 120 m², rodinné domy s podlahovou plochou do 350 m², bytové domy, vyjmenovaná ubytovací zařízení, dětské domovy a hospice.

1.3.7 Zvláštní režimy

Zvláštním režimům se věnuje § 88 až § 92g ZDPH. Mezi nejvýznamnější zvláštní režimy patří zvláštní režim pro cestovní službu (§ 89), zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím a starožitnostmi (§ 90) a režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a - § 92g). Všechna jmenovaná ustanovení přesně vymezují, které osoby a při splnění jakých podmínek jsou povinny resp. oprávněny zvláštní režimy použít.

Při použití zvláštního režimu pro cestovní službu a pro obchodníky s použitým zbožím je zcela specificky stanoven základ daně, a to ve výši přírážky poskytovatele cestovní služby resp. obchodníka s použitým zbožím, snížené o daň z přírážky. V podstatě to znamená, že uvedené osoby přiznají daň pouze z částky, která jim z obchodní transakce zůstane; tato částka je již včetně daně.

Režim přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge) se do r. 2010 vztahoval pouze na dodání zlata. Od r. 2011 k němu přibylo zboží, vyjmenované v příloze č. 5 ZDPH. Jedná se o rozličné odpady a šrot. Od r. 2012 se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje i na poskytnutí stavebních nebo montážních prací a na obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Podstatou tohoto režimu je, že daň z poskytnutého plnění je povinen přiznat jeho příjemce a nikoliv poskytovatel, přestože se jedná o klasické tuzemské plnění. Poskytovatel plnění pak musí na doklad uvést text „daň odvede zákazník“.

1.4 Přijatá plnění a oprávnění k odpočtu daně na vstupu

Pro nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění je potřeba splnit dvě základní podmínky, stanovené v § 72 a § 73 ZDPH, a to jsou:

- použití přijatého plnění pro uskutečňování plnění, u kterého lze uplatnit nárok na odpočet daně. Musí se tedy jednat o uskutečňování zdanitelných plnění, osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by plátce měl nárok na odpočet v případě, že by se plnění uskutečnilo v tuzemsku, a uskutečňování specifických plnění vyjmenovaných v § 72 odst. 1 písm. d) a e),
- mít daňový doklad, vystavený plátcem daně. V případech, kdy je plátce při přijetí plnění povinen přiznat daň na výstupu, je oprávněn k odpočtu, když tuto daň přizná a zároveň má daňový doklad.

Jestliže plátce použije přijaté plnění k uskutečnění ekonomické i neekonomické činnosti, je podle § 75 ZDPH oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši, odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Jestliže přijaté plnění použije k uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet daně a zároveň i k uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, je plátce podle § 76 ZDPH povinen uplatnit nárok na odpočet daně pouze v krácené výši. Výpočet obou koeficientů je v uvedených zákonných ustanoveních podrobně popsán.

Ke změnám obou popsaných koeficientů se dále váže povinnost provádět vyrovnání a úpravu uplatněného nároku na odpočet daně. Problematiku řeší § 77 až § 78d ZDPH.

Aby bylo zřejmé, který dlouhodobý majetek, na nějž se vztahuje povinnost provedení úpravy odpočtu daně, plátce ve stanovené pěti- či desetileté lhůtě pořídil, je v daňovém přiznání k DPH uveden evidenční řádek č. 47 – v tomto řádku se eviduje základ daně a výše uplatněného odpočtu u nabytého dlouhodobého majetku a dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností včetně technického zhodnocení.

ZDPH dále obsahuje specifická ustanovení, řešící nárok na odpočet daně při registraci a při zrušení registrace (§ 79 až § 79c ZDPH). Při registraci má nový plátce nárok na odpočet daně také u majetku, který pořídil během předcházejících 12 měsíců a který má zároveň zahrnutý ve svém obchodním majetku. Na druhou stranu jmenuje ZDPH případy, kdy je plátce při zrušení své registrace povinen snížit odpočet daně, uplatněný v době trvání registrace.

1.5 Vracení daně

ZDPH v ustanoveních § 80 až § 87 uvádí případy, kdy lze vyjmenovaným osobám za přesně vymezených podmínek vrátit daň zaplacenou za zdanitelná plnění, případně kdy takovým osobám může plátce prodat zboží za cenu bez daně.

Mezi osoby, kterým lze při splnění všech stanovených podmínek daň vrátit, patří

- osoba požívající výsady a imunity,
- osoba, která zaplatila daň za plnění poskytnuté v rámci zahraniční pomoci, přestože mezinárodní smlouva jakou součástí právního řádu ČR obsahuje ustanovení, že nenávratná zahraniční pomoc je osvobozena od daně,
- plátce se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, který zaplatil daň v JČS (v tomto případě se vracení daně řídí zákonem daného členského státu),
- osoba registrovaná k dani v JČS,
- zahraniční osoba povinná k dani,
- fyzická osoba ze třetích zemí při vývozu zboží,
- osoba se zdravotním postižením při nákupu osobního automobilu,
- ozbrojené síly cizích států.

Zboží za ceny bez daně lze prodávat fyzickým osobám v tranzitním prostoru mezinárodních letišť a na palubách letadel při výstupu z území Evropského společenství. K prodeji za ceny bez daně musí mít prodejce povolení vydané místně příslušným celním úřadem. V povolení celní úřad vymezení, které druhy zboží mohou být prodávány za ceny bez daně.

1.6 Správa DPH v ČR

Správou DPH v tuzemsku se zabývají ustanovení § 93 až § 111 ZDPH.

Důležitou oblastí správy DPH je registrace plátce, skupinová registrace, registrace identifikované osoby a jejich zrušení. Příslušná zákonná ustanovení vymezují povinnosti uvedených subjektů, údaje, které jsou tyto osoby při registraci povinny poskytnout a údaje, které musí prokázat při zrušení registrace.

Pro plátce je důležité vymezení jejich zdaňovacího období. Do konce r. 2012 platilo, že plátci s obratem (u nově registrovaných plátců s předpokládaným obratem) do 2 mil. Kč ročně bylo stanoveno vždy čtvrtletní zdaňovací období, plátci s obratem 2 – 10 mil. Kč ročně si mohli zdaňovací období zvolit podle svého uvážení a plátci s obratem nad 10 mil. Kč ročně měli povinně měsíční zdaňovací období. Od r. 2013 je v § 99 ZDPH stanoven jako zdaňovací období kalendářní měsíc. Po splnění specifických podmínek, uvedených v § 99a ZDPH, je možno přejít na čtvrtletní zdaňovací období, ovšem nejdříve po skončení kalendářního roku následujícího po roce, v němž byl plátce registrován.

Ustanovení týkající se správy DPH dále vyjmenovávají doklady a tiskopisy, které musí plátci vést resp. vyplňovat. K těmto písemnostem patří:

- evidence pro účely DPH (§ 100 ZDPH), vedená pro konkrétní zdaňovací období. V evidenci plátci uvádějí všechny údaje potřebné pro sestavení daňového přiznání za příslušné období,
- daňové přiznání (§ 101 ZDPH), které jsou plátci povinni podat správci daně do 25 dnů po skončení zdaňovacího období resp. po skončení období, ve kterém vznikla identifikované osobě povinnost jej podat,
- souhrnné hlášení (§ 102 ZDPH), které elektronicky podávají plátci a identifikované osoby do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Do souhrnného hlášení se

neuvádějí přijaté zálohy, ale jen uskutečněná plnění. V souhrnném hlášení jsou uváděné údaje o dodání zboží plátcem osobě registrované k dani v JČS EU, přemístění obchodního majetku plátce do JČS, dodání zboží plátcem prostřednictvím třístranného obchodu a poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 ZDPH,

- výpisy z evidence pro daňové účely (§ 92a ZDPH), které musí elektronicky podávat plátce používající režim přenesení daňové povinnosti. Tyto výpisy se podávají zvlášť za plnění, při kterých plátce vystupuje jako dodavatel, a za plnění, při kterých má plátce statut odběratele.

Důležitým ustanovením ZDPH je § 108, který určuje osoby, které jsou povinny přiznat daň, a osoby, které jsou povinny zaplatit daň. Všechny tyto osoby jsou pak považovány za daňové subjekty.

Mezi osoby povinné přiznat daň patří:

- a) plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku s výjimkou plnění, u kterých je povinen přiznat daň jeho příjemce,
- b) plátce nebo identifikovaná osoba pořizující v tuzemsku zboží z JČS,
- c) plátce nebo identifikovaná osoba, kterým je osobou neusazenou v tuzemsku poskytnuta služba, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi,
- d) kupující – plátce nebo identifikovaná osoba, kterým je dodáno zboží prostřednictvím třístranného obchodu,
- e) plátce, na jehož účet je propuštěno zboží při dovozu do celního režimu, u kterého vzniká daňová povinnost,
- f) zahraniční osoba povinná k dani, poskytující elektronické služby, která si zvolila tuzemsko jako stát identifikace,
- g) plátce, kterému je poskytnuto plnění v režimu přenesení daňové povinnosti,
- h) osoba, která pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z JČS,
- i) osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.

Oddíl správy DPH obsahuje také naprosto nová ustanovení týkající se označení nespolehlivého plátce (§ 106a) a ručení oprávněné příjemce (§ 108a) a změněné ustanovení o ručení příjemce zdanitelného plnění (§ 109). Jmenované paragrafy se snaží omezit daňové podvody v oblasti DPH.

2 Legislativa upravující DPH

2.1 Principy závaznosti komunitárního práva

Česká republika vstoupila do Evropské unie k 1. květnu 2004, v tomto období již bylo evropské právo v oblasti DPH důkladně propracované. Všechny normy, které byly závazné pro členské státy EU před uvedeným datem, byly nově závazné i pro ČR a česká legislativa byla povinná je do svého ZDPH implementovat. [25]

Komunitární právo v členských státech EU je charakterizováno dvěma zásadami, a to zásadou přímého účinku a zásadou přednosti. [21]

Zásada přímého účinku není sice výslovně stanovena v žádné ze zřizovacích smluv, vyplývá však z jejich kontextu a především z několika rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále ESD). Pod pojmem přímý účinek se rozumí bezprostřední závaznost komunitárního práva ve vztahu k jednotlivcům, tedy subjektům práva členských států EU. V českém právu odpovídá tomuto termínu pojem bezprostřední vnitrostátní závaznost, používaný v mezinárodních smlouvách, a znamená, že vnitrostátní subjekt se může přímo dovolávat účinné normy, která existuje mimo rámec vnitrostátního práva, a soudní nebo jiný státní orgán je povinen tuto normu na vztahy vůči jednotlivcům aplikovat. [21]

Zásada přednosti norem práva Evropského společenství před normami vnitrostátních právních řádů členských států rovněž není zakotvena v žádné zřizovací smlouvě, opět byla formulována ESD v jeho rozsudcích. Přednost se projevuje pouze v případě rozporu mezi konkrétní evropskou normou a konkrétní právní normou vnitrostátní. [21]

Jednotlivé prameny komunitárního práva jsou především rozhodnutí Rady Evropské unie (dále jen Rada), rozhodnutí ESD, nařízení Rady a směrnice Rady. [17]

Nařízení Rady jsou obecná a závazná pro všechny členské státy EU. Pokud je právo některého z členských států v určitém případě v rozporu s nařízením, má dané nařízení přednost. [17]

Směrnice Rady jsou pro členské státy EU závazné jen co do svého cíle, jehož má být dosaženo. Volba forem a metod k jeho dosažení je ponechána v kompetenci jednotlivých členských států. I u směrnic ale může být uplatněna zásada přímého

účinku, a to v případě, že není cíl směrnice řádně a včas implementován do vnitrostátního práva a tím došlo ke znemožnění uplatnění práv jednotlivce, která ze směrnice vyplývají. Jednotlivec se může na základě přímo účinné směrnice dovolat svého práva vůči členskému státu, ale naopak mu nemůže být směrnicí přímo uložena žádná povinnost; povinnosti jsou ukládány pouze vnitrostátními předpisy. [21]

V některých oblastech, obzvlášť krátce po vstupu ČR do EU, byl ZDPH neslučitelný s příslušnou směrnicí o DPH. V takových případech si daňový subjekt mohl v podstatě vybrat, podle kterého zákonného předpisu bude postupovat. V horším postavení byl však správce daně, neboť na jednu stranu byl jako orgán reprezentující členský stát EU povinen aplikovat evropské právo, na druhou stranu však byl podřízen zákonodárné moci ČR. U sporných případů mohl daňový subjekt využít svého práva přezkoumat vydaná rozhodnutí správce daně tuzemskými soudy, v krajním případě i ESD. [20]

V současnosti je již ZDPH v souladu s platnými evropskými předpisy, především se Směrnicí Rady 2006/112/ES. Odchylna od této směrnice je možná pouze tam, kde to směrnice výslovně připouští. Tyto odchylky vyplývají buď z historicky uznané výjimky konkrétního členského státu EU nebo z výjimky vzešlé z vyjednávání členského státu s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (VAT Committee), zřízeným podle článku 398 směrnice č. 2006/112/ES. S tímto poradním výborem pro DPH jsou povinny členské státy EU konzultovat veškeré odlišnosti od dané směrnice, které chtějí použít ve své legislativě s cílem zjednodušit výběr daně nebo zamezit určitým druhům daňových úniků. Dojednané výjimky mají trvalý či přechodný charakter. [16]

Dalšími prameny komunitárního práva jsou rozhodnutí přijímaná orgány EU, stanoviska a doporučení. Rozhodnutí jsou sice právně závazná, avšak zároveň jsou vydaná vůči konkrétnímu členskému státu, právnické nebo fyzické osobě a jako taková nemusí být převáděna do národního práva. Naproti tomu stanoviska a doporučení nejsou právně závazná. [17]

2.2 Vývoj legislativy upravující DPH v EU

Vývoj evropské legislativy v oblasti DPH v EU je výrazně poznamenán snahou o harmonizaci právních předpisů jednotlivých členských států EU. Přičemž pod pojmem

daňová harmonizace je chápán proces přizpůsobování daňových systémů různých zemí pro dosažení společného politického cíle. [17]

Zásadní právní norma v této oblasti byla přijata v r. 1977 pod číslem 77/388/EHS a je nazývána jako VI. směrnice, přesný název zní „Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně“. Její platnost skončila až ke konci roku 2006, v průběhu času však prodělala více než 30 novelizací. [25]

Dne 28. listopadu 2006 byla přijata Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, nazývaná též Recast Šesté směrnice (dále jen Směrnice), která vešla v platnost k 1. lednu 2007 a nahradila zároveň několik právních předpisů, vztahujících se k problematice DPH [25]:

- směrnici 77/388/EHS (Šestá směrnice),
- směrnici 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic,
- směrnici 2005/92/EHS ze dne 12. prosince 2005, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o dobu uplatňování minimální základní sazby DPH.

Text Směrnice obsahuje 414 článků, rozdělených do 15 hlav. [16] Jednotlivé hlavy se věnují těmto oblastem:

- Hlava I - Účel a oblast působnosti
- Hlava II - Územní působnost
- Hlava III - Osoby povinné k dani
- Hlava IV - Zdanitelná plnění
- Hlava V - Místo zdanitelného plnění
- Hlava VI - Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti
- Hlava VII - Základ daně
- Hlava VIII - Sazby
- Hlava IX - Osvobození od daně
- Hlava X - Odpočet daně
- Hlava XI - Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani

Hlava XII - Zvláštní režimy

Hlava XIII - Odchylky

Hlava XIV - Různá ustanovení

Hlava XV - Závěrečná ustanovení

Směrnice také obsahuje 12 příloh, resp. 11, neboť příloha č. IV byla zrušena.

Směrnice 2006/112/ES byla již několikrát novelizována, a to prostřednictvím následujících norem [16]:

- směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dobu použitelnosti úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby. Lhůta pro provedení v členských státech: 1. ledna 2007,
- směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty. Lhůta pro provedení v členských státech: 1. ledna 2008,
- směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. Lhůta pro provedení v členských státech: podle jednotlivých ustanovení v období od začátku r. 2009 do začátku r. 2015,
- směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství. Lhůta pro provedení v členských státech: 1. ledna 2010,
- směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. Směrnice vstoupila v platnost k 1. červnu 2009,
- směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem. Lhůta pro provedení v členských státech: 1. ledna 2011,

- směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Lhůta pro provedení v členských státech: 1. ledna 2011,
- směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Platnost směrnice je omezená na období 9. dubna 2010 – 30. června 2015,
- směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. Směrnice vstoupila v platnost k 11. prosinci 2010,
- směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace. Lhůta pro provedení v členských státech: 31. prosince 2012.

2.3 Současný stav legislativy upravující DPH v ČR

V ČR je v oblasti DPH prvotní zákonnou normou ZDPH. Znění ZDPH vychází z evropské legislativy a mělo by být v souladu s předpisy EU, zejména se Směrnicí.

Daňová správa ČR je povinna se řídit také zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, který od 1. ledna 2011 nahradil dříve platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V rámci mezinárodních obchodních vztahů je daňový řád důležitým nástrojem pro získávání informací a jejich následnou výměnu. [7]

Z evropských závazných zákonných norem je pro oblast DPH v současnosti nejdůležitější výše popsána směrnice č. 2006/112/ES, včetně všech provedených novelizací [1].

Oblast mezinárodní spolupráce upravuje Nařízení Rady 904/2010, které je recastem původního nařízení č. 1798/2003/ES, o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. V tomto nařízení jsou obsažena práva a povinnosti jednotlivých členských států EU, pro všechny členské země je právně závazné a přímo použitelné

v celém svém rozsahu [18]. Spolupráci mezi členskými státy EU dále upravuje Nařízení Rady ES č. 37/2009, které řeší úpravu lhůt pro přenos dat v rámci systému VIES; jeho účinnost nastala dne 1. ledna 2010. K této problematice se také váže Směrnice Rady 2008/117/ES, která upravuje novou lhůtu pro podání souhrnného hlášení a případné výjimky k novému pravidlu. [25]

Nejnovějším počinem vrcholných evropských orgánů je návrh nové směrnice Rady, kterou se mění Směrnice 2006/112/ES, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH. Tato směrnice by měla být dočasná a měla by platit jen do roku 2018. [4]

3 Spolupráce daňových správ v oblasti DPH v rámci EU

3.1 Systém VIES

Elektronický systém VIES (VAT Information Exchange System) je systém výměny informací v oblasti DPH, týkající se údajů o hodnotách intrakomunitárních dodávek a registračních údajů. [12]

VIES byl vytvořen v návaznosti na vytvoření Jednotného trhu spojeného s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil uvnitř Evropské unie. [12] Důvodem vzniku tohoto systému bylo zavedení nových postupů, umožňujících kontrolu uplatňování osvobození od DPH daňovou správou při dodání zboží do jiných členských států. Teprve později, k 1. lednu 2010, byl systém VIES rozšířen i na poskytování služeb, jejichž místo plnění je stanoveno podle sídla příp. provozovny příjemce služby. [24] V českém ZDPH se jedná o služby s místem plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH.

Princip systému VIES je založen na shromažďování dat ze souhrnných hlášení osob registrovaných k dani ve všech členských zemích EU. Tato data, včetně údajů o druhu plnění (dodání zboží, poskytnutí služby nebo dodání zboží formou třístranného obchodu) a příslušného období, jsou prostřednictvím daňových správ jednotlivých členských států EU zasílány do VIESu. Určení pracovníci např. české daňové správy se pak mohou v daném systému dotázat, zda některá osoba registrovaná k dani v JČS nevykázala uskutečnění plnění ve prospěch konkrétního českého plátce. [24]

Cílem VIESu (z pohledu české daňové správy) je tudíž v první chvíli kontrola, zda plátce přiznal přijetí plnění, zejména pořízení zboží. Většina plátců má u přijatých plnění souvztažný nárok na odpočet daně, takže daňový efekt v okamžiku pořízení je často nulový. Důležité je však vědět, že plátce zboží pořídil – poté lze kontrolovat, zda přiznává daň z následného prodeje zboží.

Jestliže plátce nepřizná daň na základě plnění, uvedeného ve VIESu, a jedná se o významnou částku, ověřuje daňová správa důvod takového stavu. Nejprve zjišťuje důvody u plátce, poté může využít např. mezinárodní žádost o informaci. [24]

Dalším cílem VIESu je kontrola, zda plátce je oprávněn uplatnit osvobození od daně u dodání zboží i poskytnutí služeb osobě registrované k dani v JČS. Daňové správy

v JČS ověřují, zda jejich daňové subjekty přiznaly daň na základě plnění, uvedených ve VIESu. Pakliže by zjistily, že předmětné osoby daň nepřiznaly, postupují analogicky jako česká daňová správa (postup je uveden v předchozím odstavci). Prostřednictvím případné přijaté žádosti od daňové správy z JČS je tuzemský správce daně upozorněn na skutečnost, že osvobození uplatněné českým plátcem nemusí být v souladu se ZDPH.

Obrázek č. 1: Důvody nepřiznání pořízení zboží v ČR



Zdroj: [15]

System VIES dále obsahuje registrační údaje o všech osobách registrovaných k dani ve všech členských státech EU. Určení pracovníci daňových správ mohou do systému zaslat dotaz, zda je vlastník zkoumaného VAT ID (Value Added Tax Identification, analogické jako DIČ v ČR) osobou registrovanou k dani v JČS a od kdy je jeho případná registrace účinná. [24]

Popsané postupy se týkají v příslušné míře i identifikovaných osob.

3.2 Výměna informací

Výměna informací mezi daňovými správami jednotlivých členských států EU má 3 úrovně, přičemž úroveň výměny informací lze chápat jako úroveň míry podrobnosti dožádané informace. [24]

Úroveň 1, označovaná podle anglického výrazu Level jako L1, a úroveň L2 obsahuje přímo systém VIES. Výměna informací jejich prostřednictvím probíhá většinou okamžitě, pokud není nějaká část systému dočasně mimo provoz.

Úroveň L1 představuje úroveň souhrnných hodnot poskytnutých plnění do JČS a přijatých plnění z JČS. Výměna informací L1 probíhá automaticky i na dožádání převážně na centrální úrovni. Jednotliví správci daně mají možnost vyžádat si informace úrovně L1 pouze ve vazbě na konkrétního plátce. [24]

Úroveň L2 představuje úroveň rozepsaných souhrnných hodnot. [24] Jednak se jedná o plnění poskytnutá jednomu konkrétnímu plátci od všech osob z JČS, a jednak o plnění poskytnutá jednou konkrétní osobou registrovanou k dani v JČS tuzemským plátcům. Správci daně využívají především první uvedenou možnost, výstupem jsou pak jednotlivé VAT ID dodavatelů konkrétního zkoumaného plátce, hodnota dodávek, příslušné období a specifikace druhu dodávky.

Úroveň L3 již neprobíhá prostřednictvím VIESu a neprobíhá automaticky. Tato úroveň je založena na aktivním přístupu konkrétního správce daně, který již má určité pochybnosti o průběhu deklarovaných obchodních transakcí. V aplikaci L3 je používán jednotný formulář SCAC. Ten má 2 verze – žádost o informaci a spontánní informaci. V případě spontánní informace není dožádaný správce daně povinen zaslat žádajícímu správci daně odpověď. [24]

Žádost o informaci umožňuje správci daně obstarat si v rámci dokazování konkrétní důkazní prostředky a zjistit tak skutečnosti rozhodné pro správné stanovení a vybrání daně. Těmito důkazními prostředky mohou být daňové doklady, dodací či přepravní dokumenty, doklady o platbě apod. Pro úroveň výměny informací L3 jsou centrálně stanovené lhůty pro odpověď, a to 1 měsíc od data přijetí žádosti v případě, že žádaný správce daně informaci eviduje, a 3 měsíce v ostatních případech. [24]

3.3 Multilaterální kontroly

V Nařízení Rady 904/2010 je vymezen pojem souběžné kontroly nebo také simultánní kontroly, což znamená současně probíhající kontroly. Obecně je však používán spíše pojem multilaterální kontroly (MLC), vyjadřující jejich mnohostrannost. [24]

MLC znamenají koordinované daňové kontroly probíhající souběžně mezi dvěma a více členskými státy EU. Původně byly zahrnuté pod programem Fiscalis a probíhaly pouze v oblasti DPH, později byly rozšířené na spotřební i přímé daně. [18]

Existují 2 typy MLC. Prvním typem jsou standardní MLC, jejichž předpokladem je chybné účtování. Tyto MLC se obvykle týkají daní z příjmů a jsou méně časté. Druhým typem jsou podvodné MLC, v oblasti DPH se lze setkat téměř výhradně s těmito MLC. [18]

V příslušném nařízení je stanoven postup pro provádění MLC. Členský stát EU, který zahájí MLC iniciuje, koordinuje všechny daňové kontroly ve všech ostatních členských státech zahrnutých do MLC a organizuje meetingy se zástupci všech zemí, na kterých jsou probírány dosavadní zjištění, plány a udělované pokyny. Nakonec je vypracována závěrečná kontrolní zpráva a ta je předána Evropské Komisi. [18]

V české legislativě je oblast MLC upravena zákonem č. 286/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní. MLC jsou zde označovány jako souběžné kontroly. [27]

3.4 Ostatní nástroje EU pro zamezení podvodů v oblasti DPH

Při odhalení daňových úniků na DPH a jejich následném zamezení hraje důležitou roli faktor času. Z tohoto důvodu jsou daňovými správami zemí EU využívány i další nástroje, např. Eurofisc, AUTOCANET a EUROCANET, vytvořený belgickou daňovou správou. [13]

Cílem systému pro výměnu informací EUROCANET je odhalování rizikových obchodních transakcí a subjektů zapojených do organizovaného podvodu s DPH. Účast v systému EUROCANET je pro státy EU dobrovolná. Podstatu daného systému tvoří dobrovolné zasílání signálních informací místně příslušným správcům daně v JČS. Systém AUTOCANET je založen na obdobných principech, ale jeho záběr je omezený na dodávky dopravních prostředků. [13]

Na uvedené systémy navázal systém mezinárodní výměny informací Eurofisc, vymezený Nařízením Rady č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH. Jeho cílem je včasné varování a detekce konkrétního rizikového chování jednotlivých osob registrovaných k dani i nových typů intrakomunitárních podvodů v oblasti DPH v členských státech EU. [25]

4 Příklady uplatňování DPH v rámci EU

Plnění, probíhající mezi dvěma a více členskými státy EU, se nazývají intrakomunitární plnění. [1]

4.1 Dodání zboží do JČS

Podle § 13 odst. 2 ZDPH je dodáním zboží do jiného členského státu dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Přepravu může vykonat osoba, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osoba, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, anebo zmocněná třetí osoba.

Abychom určili, jaké intrakomunitární dodávky jsou předmětem české daně z přidané hodnoty, je potřeba správně stanovit místo plnění u dodání zboží. Předmětem ZDPH jsou pak dodávky, jejichž místo plnění je v tuzemsku.

Stanovení místa plnění při dodání zboží se věnují články 31 – 39 Směrnice Rady 2006/112/ES, v českém ZDPH jsou to ustanovení § 7, § 7a a § 8 ZDPH.

Podle § 7 odst. 2 ZDPH je místem plnění při dodání zboží spojeném s jeho odesláním či přepravou ve většině případů místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava začíná ve třetí zemi, za místo plnění se při dovozu zboží a následném dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží – tímto se rozumí stát, ve kterém bylo zboží propuštěno do příslušného celního režimu (např. do režimu volný oběh).

V případě, že je v jednom okamžiku uskutečněno několik po sobě jdoucích dodávek totožného zboží např. mezi několika tuzemskými plátcí a osobou registrovanou k dani v JČS, často nelze jednoduše určit, která konkrétní dodávka je osvobozená od daně. Tento problém byl několikrát řešen i Evropským soudním dvorem. Mezi jeho rozsudky, které danou problematiku ozřejmují, patří například:

- C 245/04 EMAG

V uvedeném rozsudku učinil ESD závěr, že za dodání zboží osvobozené od daně uvnitř Evropského Společenství může být považováno pouze jedno dodání. Pokud se různé podniky dohodnou na dodání jednoho zboží a dodání zboží je uskutečněno

prostřednictvím jediného pohybu zboží, osvobozené od daně je pouze dodání zboží spojené s jeho přepravou. [22]

- C 430/09 Euro Tyre Holding

V tomto rozsudku rozhodl ESD takto: „V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy první pořizovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství.“ [22]

Závěr rozsudku lze zjednodušeně interpretovat tak, že pro rozhodnutí, kterou dodávku zboží lze spojit s přepravou mezi členskými státy EU, je důležitá domluva mezi subjekty. Jestliže z uzavřených smluvních podmínek nevyplývá jasný závěr, pak má být daň vybrána ve státě ukončení přepravy a osvobozená od daně je bezprostředně předcházející transakce.

Popsaný způsob určení místa plnění dle § 7 odst. 2 ZDPH se však nevztahuje na dodání zboží s instalací nebo montáží. U takového plnění se za místo plnění považuje dle § 7 odst. 3 ZDPH místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.

Další výjimka se vztahuje na dodání zboží na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob na území Evropského společenství. V tomto případě je místem plnění místo zahájení přepravy osob. Odlišně se stanovuje místo plnění i v případě dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu. Podle ustanovení § 7a ZDPH se za místo plnění při dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi považuje místo, kde má tento

obchodník sídlo nebo provozovnu, které je zboží dodáno. Jestliže je zboží dodáno přímo spotřebiteli, pak je místem plnění místo, kde se zboží spotřebuje.

V případech dodání zboží s instalací nebo montáží a dodání zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění mimo tuzemsko jsou plátcí i identifikované osoby dle § 24a ZDPH povinni přiznat uskutečnění takového plnění ke dni uskutečnění či ke dni přijetí úplaty.

Místem plnění při převodu nemovitosti je podle § 7 odst. 6 ZDPH místo, kde se nemovitost nachází. V daném případě je však nutné rozlišit, zda je předmětná stavba skutečně nemovitostí, zda je pevně spojená se zemí základem. Pokud by stavba pevně spojená se zemí nebyla, mohlo by se jednat o stavbu jako věc a nikoliv o nemovitost. Místo plnění by se pak stanovilo obdobně jako u dodání kteréhokoliv jiného zboží.

Poslední výjimka, týkající se určení místa plnění, je zakotvená v § 8 ZDPH u zasílání zboží. Pod pojmem zasílání zboží ZDPH rozumí dodání zboží s odesláním či přepravou mezi členskými státy EU, které dodává osoba povinná k dani osobě, pro kterou pořízení zboží není předmětem daně (a nejedná se o dodání nového dopravního prostředku, zboží s instalací nebo montáží a použitého zboží a starožitností). V tomto případě je místem plnění prvotně místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Při splnění vyjmenovaných podmínek je však místem plnění při zasílání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná. Těmito podmínkami jsou:

- zasílané zboží není předmětem spotřební daně,
- celková hodnota zboží, které konkrétní osoba povinná k dani zaslala do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, nepřekročila v příslušném ani předcházejícím kalendářním roce 1 140 000,- Kč při zasílání zboží do tuzemska, příp. částku stanovenou JČS při zasílání zboží z tuzemska do tohoto JČS. Každý členský stát EU má tuto hranici stanovenou jinak – viz tabulka č. 2.

Tabulka č. 2: Roční hranice pro zásilkový prodej v zemích EU

Členský stát EU	Mezní hodnota pořízení zboží za rok	Mezní hodnota v EUR
Belgie	35.000 €	35.000 €
Dánsko	280.000 DKK	37.557 €
Německo	100.000 €	100.000 €
Řecko	35.000 €	35.000 €
Španělsko	35.000 €	35.000 €
Francie	100.000 €	100.000 €
Itálie	35.000 €	35.000 €
Irsko	35.000 €	35.000 €
Lucembursko	100.000 €	100.000 €
Nizozemí	100.000 €	100.000 €
Rakousko	35.000 €	35.000 €
Portugalsko	35.000 €	35.000 €
Finsko	35.000 €	35.000 €
Švédsko	320.000 SEK	36.232 €
Velká Británie	70.000 GBP	81.843 €
Česká republika	1 140 000 CZK	46.570 €
Estonsko	35.151 €	35.151 €
Lotyšsko	24.000 LVL	34.052 €
Litva	125.000 LTL	36.203 €
Kypr	35.000 €	35.000 €
Maďarsko	8.800.000 HUF	32.257 €
Malta	35.000 €	35.000 €
Polsko	160.000 PLN	40.293 €
Slovensko	35.000 €	35.000 €
Slovinsko	35.000 €	35.000 €
Rumunsko	118.000 RON	28.012 €
Bulharsko	70.000 BGN	35.791 €

Zdroj: [12]

Zjednodušeně lze místo plnění při dodání zboží českým plátcem stanovit následovně:

Tabulka č. 3: Stanovení místa plnění u dodání zboží

Forma dodání zboží	Místo plnění
bez odeslání a přepravy	tuzemsko
s odesláním a přepravou	tuzemsko pokud přeprava začíná ve 3. zemi, pak členský stát, kde bylo zboží propuštěno do oběhu
s instalací nebo montáží	místo, kde je zboží instalováno nebo montováno
ve vlaku, letadlu, lodi	místo zahájení přepravy
převod nemovitosti	místo, kde se nemovitost nachází
zasílání zboží (z ČR)	JČS, ve kterém je ukončeno odeslání nebo přeprava zboží po překročení hranice stanovené jiným členským státem, kam je zboží odesíláno nebo přepravováno, tuzemsko

Zdroj: vlastní zpracování dle [8]

K dodávkám, které jsou předmětem české daně z přidané hodnoty, se váže § 22 a § 64 ZDPH.

Ustanovení § 22 stanoví, že daň na výstupu při dodání zboží do JČS, na které se nevztahuje osvobození od daně, je plátcem povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. V případě dodání zboží do JČS, na které se vztahuje osvobození od daně, vzniká plátcem povinnost přiznat uskutečnění dodání ke dni vystavení daňového dokladu, případně k 15. dni v měsíci následujícím po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do JČS.

V § 64 ZDPH jsou stanoveny podmínky, při jejichž splnění je dodání zboží do JČS plátcem osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Pořizovatel zboží je pak povinen toto zboží řádně přiznat a zdanit ve svém státě v rámci podávaného přiznání k DPH. Při dodání zboží do JČS vzniká českému plátcem povinnost podat za každý kalendářní měsíc, ve kterém takovou dodávku uskuteční, souhrnné hlášení podle § 102 ZDPH (kód plnění 0). Měsíční podávání souhrnného hlášení je povinné i pro plátce, kteří mají čtvrtletní zdaňovací období.

Podmínky dle § 64 ZDPH jsou následující:

- Odběratelem je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Podle § 4 odst. 1 písm. g) ZDPH je takovou osobou osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační

číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy EU (VAT ID).

Od 1. května 2004 si čeští plátcí daně z přidané hodnoty mohou ověřit, zda je určité VAT ID registrováno v daném členském státě EU, a to na internetových stránkách Evropské komise http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?selectedLanguage=EN nebo na příslušném útvaru Generálního finančního ředitelství ČR či u svého místně příslušného správce daně.

- Zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Přeprava zboží bývá zpravidla prokazována prostřednictvím mezinárodních přepravních listů CMR, které obsahují identifikační údaje odesílatele, příjemce a přepravce zboží, údaje o místě a datu nakládky, místu vykládky, počtu a hmotnosti přepravovaného zboží, o registračních značkách vozidel či jméno řidiče. Na listech CMR se také potvrzuje předání zboží dopravci, naložení zboží a přijetí zboží jeho příjemcem, a to otiskem razítka daného subjektu a podpisem oprávněné osoby.
- Pořízení zboží je pro osobu, které je dodáno, předmětem daně. To znamená, že jestliže bude pořizovatelem zboží osoba, které sice bylo přiděleno VAT ID pro intrakomunitární plnění, ale zboží bude pořizovat pro svou osobní spotřebu, český dodavatel by dodávku neměl osvobodit od DPH. Samozřejmě tomuto rozhodnutí předchází skutečnost, že odběratel z JČS by českému plátcí neměl pro obchodní transakci poskytnout své VAT ID.
- Osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně je též dodání nového dopravního prostředku spojené s jeho odesláním nebo přepravou do jiného členského státu jakékoliv osobě a dále dodání zboží, které je předmětem spotřební daně, do JČS osobě povinné (neregistrované) k dani, jestliže pořizovateli vzniká ve státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží povinnost platit spotřební daň.

Svoji zvláštní právní úpravu má zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, kterému se věnuje § 17 ZDPH. Třístranným obchodem se rozumí obchod, který uzavřou tři osoby (prodávající, prostřední osoba a kupující) registrované k dani ve třech různých členských státech EU,

příčemž jde o dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Zboží je tudíž dodáváno z jedné členské země zákazníkovi do druhé členské země prostřednictvím obchodníka ze třetí členské země. Plátce daně, který je prostřední osobou, je povinen uskutečnění popsaného plnění uvést do příslušného souhrnného hlášení s kódem 2.

Příklad dodání zboží plátcem do JČS

Česká společnost XY, plátce DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím, pořídila ve zdaňovacím období červen 2013 zboží v hodnotě 50 000,- Kč bez daně od tuzemského dodavatele, rovněž plátce DPH. Zboží podléhá v souladu s § 47 ZDPH základní sazbě daně. Předmětné zboží společnost následně dodala dvěma odběratelům z JČS EU, a to z Německa a ze Slovenska. Dodání zboží bylo spojeno s jeho přepravou do uvedených zemí, přepravu zajišťoval plátce XY.

Společnost XY si ověřila, že německý odběratel zboží je osobou registrovanou k dani v Německu, v rámci této registrace mu bylo přiděleno příslušné VAT ID pro intrakomunitární plnění a pořízení zboží je pro něho předmětem daně. Slovenský odběratel je sice podnikatelem, ale žádné VAT ID přiděleno nemá. Je tudíž osobou povinnou k dani, nikoliv osobou registrovanou k dani v JČS.

Dodání zboží německému odběrateli v hodnotě 35 000,- Kč společnost XY osvobodí od daně dle § 64 ZDPH, neboť v daném případě byly splněny veškeré podmínky, které se k osvobození při dodání zboží do JČS vztahují. Naproti tomu dodání zboží slovenskému odběrateli v částce 25 000,- Kč uvedené podmínky nesplňuje, a proto jej společnost XY vykáže jako běžné tuzemské uskutečněné plnění a přizná u něho daň na výstupu ve výši platné sazby daně dle ZDPH.

Plátce XY má u nákupu zboží od tuzemského dodavatele v obou případech nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 písm. a) a b) ZDPH, neboť přijaté zdanitelné plnění použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží a plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně.

Společnost XY je povinna do 25. července 2013 podat daňové přiznání k DPH a souhrnné hlášení. V těchto tiskopisech uvede následující údaje:

Tabulka č. 4: Daňové přiznání za 6/2013 – dodání zboží do JČS

ř.	I. Zdanitelná plnění		Základ daně	Daň na výstupu
1	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (základní sazba)		25 000	5 250
	II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuz. s nárokem na odpočet daně			Hodnota
20	Dodání zboží do JČS			35 000
	IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši
40	Z přijatých zdanitelných plnění od plátců (základní sazba)		50 000	10 500
46	Odpočet daně celkem			10 500
	VI. Výpočet daňové povinnosti			
62	Daň na výstupu			5 250
63	Odpočet daně			10 500
65	Nadměrný odpočet			5 250

Tabulka č. 5: Souhrnné hlášení za 6/2013 – dodání zboží do JČS

Č. řádku	Kód země	DIČ pořizovatele	Kód plnění	Počet plnění	Hodnota plnění v Kč
1	DE	DExxxxxxxx	0	1	35 000

Kódy zemí musí být v souhrnném hlášení vyplněny podle jednotných pravidel – viz tabulka č. 6.

Tabulka č. 6: Kódy jednotlivých členských států EU

Belgie	BE
Bulharsko	BG
Dánsko	DK
Estonsko	EE
Finsko	FI
Francie	FR
Chorvatsko	HR
Irsko	IE
Itálie	IT
Kypr	CY
Litva	LT
Lotyšsko	LV
Lucembursko	LU
Maďarsko	HU

Malta	MT
Německo	DE
Nizozemí	NL
Polsko	PL
Portugalsko	PT
Rakousko	AT
Rumunsko	RO
Řecko	EL
Slovensko	SK
Slovinsko	SI
Španělsko	ES
Švédsko	SE
Velká Británie	GB

Zdroj:http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/kody_statu.pdf

Kód plnění, uvedený v souhrnném hlášení, se vyplní podle druhu plnění. Může dosahovat hodnotu 0 až 3.

- 0: při dodání zboží do JČS osobě registrované k dani v JČS,
- 1: při přemístění obchodního majetku plátcem do JČS,
- 2: při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, tento kód vyplňuje pouze prostřední osoba,
- 3: při poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 ZDPH.

4.2 Pořízení zboží z JČS

Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH je předmětem DPH pořízení zboží z JČS za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, a dále je předmětem daně pořízení nového dopravního prostředku z JČS za úplatu osobou nepovinnou k dani.

Stanovení místa plnění při pořízení zboží se věnují články 40 – 42 Směrnice Rady 2006/112/ES, v českém ZDPH je to ustanovení § 11 ZDPH.

Místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je obecně podle § 11 ZDPH místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Při splnění podmínek uvedených v § 11 odst. 2 ZDPH může být místem plnění i členský

stát, jehož VAT ID zadal pořizovatel zboží pro danou obchodní transakci, jestliže přeprava zboží končí v jiném členském státě a v tomto státě není pořízení zboží předmětem daně.

Pořízením zboží z JČS se podle § 16 ZDPH rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v JČS, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno do tuzemska či do jiného členského státu EU. Toto odeslání či přepravu zboží může zajistit jeho dodavatel, odběratel či zmocněná třetí osoba. Za pořízení zboží z JČS se však nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi, zasílání zboží a nabytí vratného obalu za úplatu.

Úskalí popsaného postupu může nastat v situaci, kdy je zboží pořízeno od osoby z JČS, která má stejný statut jako identifikovaná osoba v ČR (pro zjednodušení je tato osoba dále označována za identifikovanou osobu v JČS). Tato osoba sice má přidělené VAT ID pro intrakomunitární dodávky, ale není osobou registrovanou k dani. V dotazovacím systému na internetových stránkách Evropské komise je však uvedeno pouze VAT ID osob bez poznámky, zda jde o osobu registrovanou k dani v JČS či o identifikovanou osobu v JČS. Plátce ani tuzemský správce daně proto nejsou schopni zjistit, zda jde skutečně o osobu registrovanou k dani a zda je přijatá dodávka spojená s povinností přiznat daň z pořízení zboží. Jestliže český subjekt daň z pořízení zboží přiznává, i když dodavatelem je identifikovaná osoba v JČS a daň přiznávat neměl, neplynou pro něho z takového postupu žádné sankce. Jestliže však český subjekt daň z pořízení zboží nepřiznává, musí být sám schopen prokázat, že se skutečně jedná o identifikovanou osobu v JČS a ne o osobu registrovanou k dani v JČS.

Pořízení zboží z JČS znamená pro osobu pořizovatele určité povinnosti:

- Osoba povinná k dani, která není plátcem, a právnická osoba nepovinná k dani se musí ke dni prvního pořízení zboží z JČS zaregistrovat podle § 6g ZDPH jako identifikovaná osoba. Tato povinnost neplatí pouze v případě, že celková hodnota pořízeného zboží danou osobou bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000,- Kč (ustanovení § 2a odst. 2 písm. a) ZDPH) a v případě pořízení zboží prostřední osobou formou třístranného obchodu. Povinnost přiznat daň pak identifikované osobě vzniká v souladu s § 25

ZDPH buď ke dni vystavení daňového dokladu, nebo k patnáctému dni v měsíci následujícím po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, příp. též ke dni přemístění zboží do tuzemska.

Identifikovaná osoba je poté povinna podat za každý kalendářní měsíc, ve kterém pořídí zboží z JČS, daňové přiznání. Na úvodní straně přiznání zaškrtně jako důvod jeho podání možnost „Identifikovaná osoba § 6g až § 6i“. V daňovém přiznání identifikovaná osoba přizná daň z pořízení zboží, ale nemá souvztažný nárok na odpočet daně, a to ani při splnění všech podmínek pro uznání nároku na odpočet daně stanovených v § 72 a § 73 ZDPH. Odpočet daně lze nárokovat pouze plátcem daně.

Do konce r. 2012 se pořizovatel zboží z JČS musel stát přímo plátcem daně, s výjimkou pořízení zboží do hranice 326 000 Kč.

- Osoba, která není plátcem a pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z JČS, je povinna podle § 19 odst. 6 ZDPH předložit správci daně daňové přiznání, na jehož úvodní straně zaškrtně možnost „Neplátce daně § 19 nebo § 108“.

Daňové přiznání musí uvedená osoba podat do 10 dnů ode dne pořízení nového dopravního prostředku společně s kopií příslušného daňového dokladu a s hlášením o pořízení vozidla. Na základě podaného daňového přiznání správce daně vyměří částku daně, kterou je pořizovatel povinen zaplatit do 25 dnů, a teprve po zaplacení vyměřené daně bude dopravnímu prostředku přidělena příslušným úřadem tuzemská registrační značka.

- Jestliže je pořizovatelem zboží z JČS plátce, je povinen přiznat daň z pořízení zboží podle § 25 ZDPH, a to ať se jedná o nový dopravní prostředek či o jakékoliv jiné zboží. Tato povinnost vzniká plátci buď ke dni vystavení daňového dokladu, nebo k patnáctému dni v měsíci následujícím po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, příp. též ke dni přemístění zboží do tuzemska.

Hodnotu pořízeného zboží z JČS a příslušnou daň, vypočtenou podle správné sazby daně, je plátce povinen uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost daň přiznat – jedná se o tzv. samovyměření daně. V § 40 ZDPH je stanoveno, že základ daně při pořízení zboží z JČS se stanoví obdobně jako podle

§ 36 ZDPH, tudíž ve výši, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet poskytovatel plnění.

Jestliže plátce splní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, uvedené v § 72 a § 73 ZDPH (zejména se jedná o použití přijatého plnění pro účely vymezené v ZDPH a o vlastnictví daňového či jiného dokladu), je oprávněn k odpočtu daně ve stejném daňovém přiznání.

Při splnění podmínek uvedených v § 65 ZDPH je pořízení zboží z JČS osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Těmito podmínkami jsou:

- dodání takového zboží plátcem v tuzemsku by bylo osvobozené od daně,
- dovoz takového zboží by byl osvobozen od daně,
- pořizovatelem je osoba registrovaná k dani v JČS či zahraniční osoba povinná k dani, která má nárok na vrácení daně na vstupu, s výjimkou nároku na vrácení daně v poměrné výši.

Příklad pořízení zboží plátcem z JČS

Česká společnost XY, plátce DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím, pořídila ve zdaňovacím období červen 2013 drogistické zboží v hodnotě 50 000,- Kč od osoby registrované k dani v Německu a nový dopravní prostředek v hodnotě 430 000,- Kč od osoby registrované k dani na Slovensku. Zároveň s dodávkami obdržela společnost XY příslušné daňové doklady. Všechno zboží podléhá v souladu s § 47 ZDPH základní sazbě daně a bylo společností XY přepraveno do tuzemska. Nakoupené drogistické zboží společnost XY následně dodala českému odběrateli za 70 000,- Kč, vozidlo zařadila do svého obchodního majetku a bude jej používat výhradně pro uskutečňování své ekonomické činnosti.

Na základě obou obdržených dodávek je plátce XY povinen přiznat daň z pořízení zboží, neboť podle § 19 odst. 3 ZDPH se pořízení nového dopravního prostředku za úplatu od osoby registrované k dani v jiném členském státě považuje za pořízení zboží z jiného členského státu. Obě obchodní transakce proto budou zařazeny ve stejném řádku daňového přiznání. Společnost XY přizná daň podle § 25 ZDPH k datu vystavení přijatých daňových dokladů (červen 2013).

Souvztažně s povinností přiznat daň má plátce XY v obou případech nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. b) ZDPH, neboť přijatá zdanitelná plnění použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, daň přiznal a má příslušné daňové doklady.

Následnou dodávku drogistického zboží vykáže společnost XY jako tuzemské uskutečněné zdanitelné plnění a přizná u něho daň na výstupu ve výši základní sazby daně.

Společnost XY je povinna do 25. července 2013 podat daňové přiznání k DPH. Hlášení o pořízení nového dopravního prostředku podávat nemusí – to by musela pouze v případě, že by nový dopravní prostředek pořídila od osoby neregistrované k dani v JČS.

Tabulka č. 7: Daňové přiznání za 6/2013 – pořízení zboží z JČS

ř.	I. Zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
1	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (základní sazba)	70 000	14 700
3	Pořízení zboží z jiného členského státu	480 000	100 800
	IV. Nárok na odpočet daně	Základ daně	V plné výši
43	Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 (základní sazba)	480 000	100 800
46	Odpočet daně celkem		100 800
47	Hodnota pořízeného dlouhodobého majetku	430 000	90 300
	VI. Výpočet daňové povinnosti		
62	Daň na výstupu		115 500
63	Odpočet daně		100 800
64	Vlastní daňová povinnost		14 700

4.3 Poskytnutí služby do JČS

Pod pojmem poskytnutí služby rozumí ZDPH podle § 14 všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby je také:

- převod práv,
- poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty,
- vznik a zánik věcného břemene,

- přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Aby se zjistilo, zda je poskytnutá služba předmětem ZDPH, je v první řadě nutné určit její místo plnění. Obecné pravidlo pro určení místa poskytnutí služby je uvedeno v článku 43 Směrnice Rady 2006/112/ES. Směrnice dále obsahuje v člancích 44 – 59 zvláštní ustanovení pro stanovení místa poskytnutí služby. V českém ZDPH je základním ustanovením pro stanovení místa plnění u služeb § 9, určení místa plnění ve zvláštních případech se věnují ustanovení § 10 až § 10k ZDPH. Případy odlišného stanovení místa plnění, obsažené v § 10 až § 10k ZDPH, v podstatě kopírují zvláštní ustanovení pro stanovení místa poskytnutí služby ve Směrnici.

Určení místa plnění vychází ze správného posouzení typu poskytované služby, osoby poskytovatele služby a osoby příjemce služby:

- Ustanovení § 9 ZDPH se vztahuje na všechny služby, pokud ZDPH nestanoví jinak. (A ZDPH stanoví jinak právě v § 10 - § 10k ZDPH.)

Jestliže je služba poskytnuta osobě povinné k dani, je podle § 9 odst. 1 ZDPH místem plnění místo, kde má tato osoba sídlo (kromě poskytnutí služeb provozovně této osoby, nacházející se v jiném místě). V případě určení místa plnění nezáleží na tom, zda je příjemcem služby osoba registrovaná k dani nebo osoba povinná k dani. Rozlišení osoby odběratele hraje roli až při uvedení uskutečněných služeb do daňového přiznání plátce – zatímco služby poskytované osobě registrované k dani se uvádějí do řádku 21 daňového přiznání, služby poskytované osobě povinné k dani budou uvedeny v řádku 26. Hodnota řádku 21 by měla korespondovat s hodnotou poskytnutých služeb uvedenou v příslušném souhrnném hlášení; je zřejmé, že jestliže odběratel není osobou registrovanou k dani v JČS, nemůže poskytovateli služeb zadat své VAT ID a poskytovatel nemůže takový zápis provést do svého souhrnného hlášení.

Jestliže je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, je místem plnění podle § 9 odst. 2 ZDPH místo, kde má sídlo poskytovatel služby (případně místo, ve kterém se nachází příslušná provozovna poskytovatele).

- Ustanovení § 10 ZDPH stanoví místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti jako místo, kde se předmětná nemovitost nachází. V tomto případě nehraje roli ani statut osoby poskytovatele, ani statut osoby příjemce plnění.

K danému ustanovení se může vztahovat znění § 6c odst. 2 ZDPH, podle kterého se osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která poskytne službu s místem plnění v tuzemsku, stává ke dni uskutečnění takové služby plátcem. Popsaný postup se neuplatní pouze v případě, že daň z poskytnuté služby je povinen přiznat její příjemce. Např. jestliže v tuzemsku provede slovenský podnikatel stavební práce na stavbě rodinného domu a své práce účtuje stavebníkovi – fyzické osobě nepovinné k dani, je povinen se v ČR registrovat ke dni poskytnutí služeb jako plátcem. Jestliže však své práce vykonává jako subdodavatel a účtuje je českému živnostníkovi, neplátcem daně, je tento český odběratel služeb povinen se zaregistrovat jako identifikovaná osoba a přiznat daň z přijetí služby. Slovenský subjekt pak nemá v ČR žádné povinnosti.

Rozlišení, zda je poskytovaná služba službou vztahující se k nemovitosti, může někdy činit problémy. Příkladem může být i spor, řešený Evropským soudním dvorem, jehož předmětem bylo určení místa plnění v situaci, kdy německá společnost nakoupila a následně prodala právo chytat ryby v řece v Rakousku. Z rozsudku ESD, vydaného pod označením C-166/05 Heger Rudi GmbH, vyplývá, že převod práva chytat ryby formou převodu povolení k chytání ryb za protiplnění představuje poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti. Chytání ryb se tedy podle rozhodnutí ESD vztahuje k pozemku, na kterém teče řeka, a nikoliv k vodě, která řekou proteče. [22]

- Ustanovení § 10a ZDPH stanoví místo plnění při poskytnutí přepravy osob jako místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.

K danému ustanovení se vztahuje znění § 70 ZDPH, podle kterého je přeprava osob a jejich zavazadel mezi jednotlivými členskými státy a také mezi členskými státy a třetími zeměmi, včetně souvisejících služeb, v tuzemsku osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Osvobození od daně se na přepravu osob vztahuje

i v případě, že je prováděna osobami registrovanými k dani v JČS či zahraničními osobami povinnými k dani.

Zákonná úprava mezinárodní přepravy osob z pohledu DPH je v různých členských zemích EU různá. Proto když je uskutečňována např. přeprava osob z ČR do Chorvatska přes Německo, Rakousko a Slovinsko, je od daně osvobozen podle ZDPH pouze úsek přepravy uskutečněný v tuzemsku, u něhož je místem plnění tuzemsko. V ostatních projížděných zemích se musí poskytovatel přepravy osob řídit tamními zákonnými předpisy, neboť místo plnění je určeno jako místo, kde se daný úsek přepravy uskutečňuje; od místa plnění se pak odvíjí členský stát, jehož zákonem o DPH se musí poskytovatel přepravy řídit.

- Ustanovení § 10b ZDPH stanoví místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy jako místo, kde se daná akce koná. Takové stanovení místa plnění je však omezeno v případě služeb B2B (služby poskytované mezi dvěma osobami povinnými k dani, anglicky business to business) na služby spočívající v oprávnění ke vstupu na akci včetně souvisejících služeb. V případě služeb B2C (služeb poskytnutých osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani, anglicky business to citizen) je stanovení místa plnění v místě konání akce u všech služeb vztahujících se k akci včetně služeb organizátora a přímo souvisejících služeb.

Uvedené stanovení místa plnění však neplatí vždy. Výjimka může vzniknout např. při pořádání kongresů či seminářů, kdy poskytovatel služeb spojí pořádání akce s dopravou účastníků na akci či s ubytováním účastníků. V takovém případě by se jednalo o poskytnutí cestovní služby, na kterou se vztahuje zvláštní režim podle § 89 ZDPH i specifické určení místa plnění. Tímto problémem se několikrát zabýval i Evropský soudní dvůr. Ve svém rozsudku C-200/04 iSt učinil závěr, že jestliže osoba jiná než provozovatel hotelu nebo dopravce nabízí v ceně zájezdu i seminář, všechny služby nakoupil a pouze je kompletuje, pak poskytuje balíček cestovní služby (v ČR by se pak místo plnění určilo podle § 89 ZDPH); jestliže ale poskytovatel služeb některou z účtovaných služeb uskuteční sám, vyjme ji ze zvláštního režimu pro poskytnutí cestovní služby a místo plnění stanoví podle běžných ustanovení o určení místa plnění, v ČR podle § 10b ZDPH. [22]

- Ustanovení § 10c ZDPH stanoví, že místem plnění při poskytnutí stravovací služby je místo, kde je taková služba skutečně poskytnuta.

Výjimka nastává u poskytnutí stravovací služby na palubě lodi a letadla a ve vlaku během přepravy na území Evropského společenství. V takovém případě je místem plnění místo zahájení přepravy osob, přičemž zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu. U letadel a lodí platí jednoduché pravidlo: jedno číslo letu resp. plavby = jeden úsek přepravy. U vlaků je situace trochu složitější, neboť jídelní vůz se může v průběhu přepravy různě připojovat a odpojovat. V daném případě se proto stanoví místo plnění jako místo, kde se připojí jídelní vůz.

- V ustanovení § 10d ZDPH je řešeno místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku. Místo plnění je stanovené rozdílně v případě krátkodobého nájmu a jiného než krátkodobého nájmu.

Při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku je místem plnění místo, kde příjemce služby fyzicky přebírá dopravní prostředek. Za krátkodobý nájem je přitom považováno nepřetržité užívání dopravního prostředku po dobu maximálně 30 dní, u lodí 90 dní.

Při poskytnutí jiného než krátkodobého nájmu osobě nepovinné k dani je místem plnění místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo pobytu. U lodě se jedná o místo, kde osoba nepovinná k dani loď skutečně fyzicky přebírá – ovšem jen za předpokladu, že poskytovatel má v tomto místě sídlo příp. příslušnou provozovnu.

V odstavci 4 daného ustanovení je uvedena výjimka pro případ, kdy je místo plnění podle předchozích odstavců stanoveno v tuzemsku a ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází ve třetí zemi – v takovém případě se za místo plnění považuje třetí země. Analogicky platí, že je-li místo plnění podle předchozích ustanovení určeno ve třetí zemi, ale ke skutečné spotřebě dochází v tuzemsku, je místem plnění tuzemsko.

- Ustanovení § 10e ZDPH stanoví místo plnění při poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani. Místo plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby nepovinné k dani, odpovídá místu plnění zajišťovaného plnění.

Např. jestliže český plátce daně zajišťuje ubytování pro českou fyzickou osobu v Německu, je nutné nejprve určit místo plnění u ubytovací služby a následně místo plnění u zprostředkovatelské služby. Protože poskytnutí ubytování patří mezi služby vztahující se k nemovitosti a příslušná nemovitost se nachází v Německu, je Německo podle § 10 ZDPH místem plnění ubytovací služby a tudíž také místem plnění poskytnuté zprostředkovatelské služby. Český plátce je povinen řídit se německým zákonem o dani z přidané hodnoty a nejspíš se stane osobou registrovanou k dani v Německu, příp. osobou se statutem tuzemské identifikované osoby v Německu.

- Ustanovení § 10f ZDPH se věnuje určení místa plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani. Místem plnění je v daném případě místo, kde se uskutečňuje příslušný úsek přepravy. Pokud se však jedná o přepravu zboží mezi členskými státy, místo plnění je shodné s místem zahájení přepravy.

Uvedené ustanovení může činit problémy tuzemským plátcům, jestliže si např. česká fyzická osoba nakoupí v Německu zboží a jeho přepravu si zajistí u českého přepravce, plátce daně. Místem plnění takové přepravy bude v souladu se zněním § 10f ZDPH Německo, český plátce bude proto povinen řídit se německým zákonem o dani z přidané hodnoty.

- Ustanovení § 10g ZDPH stanoví místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží, např. nakládky, vykládky či manipulace se zbožím, a služby oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani. Místem plnění je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta.
- V § 10h ZDPH je stanoveno místo plnění při poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani, tudíž osobě nepovinné k dani ze země mimo EU. Ustanovení vyjmenovává služby, na které se vztahuje, a stanoví, že při uskutečnění těchto služeb je místem plnění místo, kde má příjemce služby sídlo nebo místo pobytu.

Mezi jmenované služby patří převod a postoupení duševního vlastnictví, reklamní služby, poradenské, inženýrské, účetní a právní služby, přijetí závazku zdržet se uskutečňování ekonomické činnosti nebo práva, bankovní, finanční a pojišťovací služby, poskytnutí pracovníků, nájem movitého hmotného majetku, poskytnutí

přístupu do přepravní nebo distribuční soustavy či sítě, telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby.

V daném ustanovení hraje důležitou roli fakt, že se jedná o zahraniční osobu nepovinnou k dani. Např. kdyby český právník, plátce daně, poskytl právní službu občanovi s místem pobytu ve Švýcarsku, místo plnění takové služby by bylo v souladu s § 10h ZDPH ve Švýcarsku a plnění by nebylo předmětem ZDPH. Kdyby však byla právní služba poskytnuta občanovi s místem pobytu v Německu, místo plnění by se určilo podle § 9 odst. 2 ZDPH a bylo by jím tuzemsko. Plnění by bylo předmětem ZDPH a byla by u něho českým právníkem uplatněna platná sazba DPH.

- Ustanovení § 10i ZDPH se vztahuje pouze na telekomunikační, rozhlasové, televizní a elektronické služby poskytnuté zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani se sídlem nebo místem pobytu v tuzemsku. Místem plnění je tuzemsko, u některých vyjmenovaných služeb je místem plnění tuzemsko pouze v případě, že v něm dochází k užití nebo spotřebě služby.
- Posledním z ustanovení řešících místo plnění u služeb je § 10k ZDPH, ten se vztahuje na určení místa plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi a je zároveň plátcem. Místem plnění je v takovém případě tuzemsko, pakliže je místo plnění podle § 9 odst. 1 ZDPH sice stanoveno ve třetí zemi, ale k užití nebo spotřebě služby dochází v tuzemsku.

Jak vyplývá z uvedeného přehledu, správné stanovení místa plnění u služeb může daňovým subjektům působit značné problémy.

Poskytnutí služby do JČS s místem plnění mimo tuzemsko znamená pro osobu poskytovatele níže vyjmenované povinnosti. Specifikace povinností závisí na statutu osoby poskytovatele a rovněž na statutu příjemce služby:

- Plátce, který poskytne službu s místem plnění v JČS, je podle § 24a odst. 1 písm. a) ZDPH povinen přiznat poskytnutí služby ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Uskutečnění takového plnění plátce uvede v případě, že odběratelem je osoba registrovaná k dani v JČS a zároveň je místo plnění stanoveno podle § 9 odst. 1

ZDPH, do řádku daňového přiznání č. 21. Plátce musí dále podat souhrnné hlášení podle § 102 odst. 1 písm. d) ZDPH. Jestliže má plátce měsíční zdaňovací období, souhrnné hlášení podává za každý kalendářní měsíc. Jestliže však má plátce čtvrtletní zdaňovací období, pak podává souhrnné hlášení čtvrtletně s daňovým přiznáním – ovšem jen za předpokladu, že v souhrnném hlášení uvádí pouze poskytnutí služby; v případě, že by v něm uváděl i dodání zboží do JČS, musí podat souhrnné hlášení opět za každý kalendářní měsíc.

Uskuteční-li plátce poskytnutí služby s místem plnění v JČS pro osobu povinnou k dani nebo poskytne-li službu, jejíž místo plnění je stanoveno v JČS podle § 10 až § 10k ZDPH, uvede plátce takové plnění do řádku č. 26 daňového přiznání.

- Osoba povinná k dani, která není plátcem, se musí ke dni poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 zaregistrovat podle § 6i ZDPH jako identifikovaná osoba. Výjimka z této povinnosti nastává v situaci, kdy je poskytnutí služby v daném JČS osvobozeno od daně. Povinnost přiznat uskutečnění plnění pak identifikované osobě vzniká v souladu s § 24a odst. 1 písm. b) ZDPH buď ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Protože § 6i ZDPH výslovně odkazuje na ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH, je zřejmé, že poskytnutá služba nesmí svým charakterem odpovídat službám, vyjmenovaným v § 10 až § 10k ZDPH. V takovém případě by nebylo místo plnění stanovené podle § 9 odst. 1 ZDPH a poskytovatel plnění by se nemusel stát identifikovanou osobou.

Identifikovaná osoba je poté povinna podat za každý kalendářní měsíc, ve kterém poskytne službu s místem plnění v JČS, souhrnné hlášení podle § 102 odst. 2 ZDPH. Tato povinnost však platí jen v případě, že odběratelem je osoba registrovaná k dani v JČS.

Na identifikovanou osobu se nevztahuje povinnost podat daňové přiznání, neboť podle § 101 odst. 6 ZDPH je identifikovaná osoba povinna podat daňové přiznání pouze v případě, že jí vznikla daňová povinnost. Je zřejmé, že při poskytnutí služby s místem plnění v JČS identifikované osobě daňová povinnost nevznikla, vznikla jí tedy pouze povinnost podat souhrnné hlášení.

Z uvedeného přehledu vyplývá, že v případě, že identifikovaná osoba uskuteční službu s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 ZDPH, kdy odběratelem není osoba registrovaná k dani v JČS, ale pouze osoba povinná k dani, neplynou z toho identifikované osobě žádné povinnosti – nemusí podávat ani daňové přiznání ani souhrnné hlášení.

Příklad poskytnutí služby plátcem osobám z JČS a služby s místem plnění v JČS

Česká společnost XY, plátce DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím, uskutečnila ve zdaňovacím období červen 2013 následující služby pro různé odběratele:

- opravu automobilu ve svém autoservisu v ČR pro osobu registrovanou k dani v Maďarsku,
- přepravu zboží po území ČR pro osobu povinnou k dani ze Slovenska,
- pronájem travní sekačky v Německu německé osobě nepovinné k dani,
- přepravu zboží po území Německa pro českou osobu nepovinnou k dani,
- přepravu zboží z ČR do Německa pro německou osobu nepovinnou k dani,
- stavební práce pro slovenskou společnost na stavbě budovy v Německu,
- ubytování německé osoby registrované k dani ve svém penzionu v ČR,
- prodej rychlého občerstvení z pojízdného karavanu na Slovensku německým osobám povinným k dani (včetně poskytnutí posezení),
- zprostředkování ubytování v Německu pro slovenskou osobu nepovinnou k dani,
- opravu automobilu ve svém autoservisu v ČR pro osobu nepovinnou k dani z Německa,
- opravu automobilu na dálničním odpočívadle na Slovensku pro osobu nepovinnou k dani z Německa.

K uvedenému přehledu služeb je nutné podotknout, že „prodej rychlého občerstvení“ je v tomto případě uvažován jako poskytnutí stravovací služby. Aby mohlo být plnění takto klasifikováno, musí být spojeno s dalšími službami – např. poskytnutí nádobí, posezení apod. Kdyby bylo občerstvení poskytnuto bez těchto doprovodných služeb,

jednalo by se o prodej zboží a nikoliv o poskytnutí služby. V takovém případě by bylo stanoveno místo plnění odlišně. V ČR by se plnění dále lišila i sazbou daně. Zatímco stravovací služby podléhají základní sazbě daně, potraviny jsou vyjmenované v příloze č. 3 ZDPH a jejich prodej proto podléhá snížené sazbě daně.

Pro správné vykázání uvedených plnění plátcem XY je nejdříve potřebné určit místo plnění jednotlivých služeb. Tyto údaje jsou uvedené v tabulce č. 8, včetně specifikace zákonného ustanovení, podle kterého bylo místo plnění stanoveno.

Tabulka č. 8: Stanovení místa plnění u služeb

Poskytnutá služba	Místo plnění	Ustanovení ZDPH	Hodnota plnění	řádek DAP
oprava auta v ČR pro ORD v Maďarsku	HU	§ 9 odst. 1	5 000	21
přeprava zboží po ČR pro OPD ze Slovenska	SK	§ 9 odst. 1	10 000	26
pronájem sekačky v DE německému občanovi	ČR	§ 9 odst. 2	15 000	1
přeprava zboží po Německu pro českého občana	DE	§ 10f odst. 1	20 000	26
přeprava zboží z ČR do DE pro německého občana	ČR	§ 10f odst. 2	25 000	1
stavební práce pro ORD na SK na stavbě v DE	DE	§ 10	30 000	26
ubytování ORD z Německa v penzionu v ČR	ČR	§ 10	35 000	2
prodej občerstvení OPD z Německa na Slovensku	SK	§ 10c odst. 1	40 000	26
zprostředkování ubytování v DE pro slovenského občana	DE	§ 10e, § 10	45 000	26
oprava auta německého občana v ČR	ČR	§ 10g	50 000	1
oprava auta německého občana na Slovensku	SK	§ 10g	55 000	26

Zdroj: vlastní zpracování

V řádku č. 21 daňového přiznání bude zahrnuta pouze služba poskytnutá maďarské osobě registrované k dani. Přestože společnost XY uskutečnila ještě jednu službu s místem plnění v JČS stanoveným podle § 9 odst. 1 ZDPH – přepravu zboží po ČR, jejím odběratelem je osoba povinná k dani. Tato služba tudíž nemůže být uvedena v řádku č. 21, který výslovně odkazuje na § 102 odst. 1 písm. d) ZDPH, v němž je řešeno poskytnutí služby s místem plnění v JČS osobě registrované k dani v JČS. Předmětná přeprava zboží po ČR tudíž nebude zahrnuta ani v souhrnném hlášení společnosti XY. Přeprava zboží uskutečněná pro osobu povinnou k dani, stejně jako

další služby, jejichž místo plnění je stanovené na základě jiného ustanovení než § 9 odst. 1 ZDPH, budou v daňovém přiznání zahrnuté v řádku č. 26.

U služeb, jejichž místo plnění je v ČR, je plátce XY povinen přiznat daň na výstupu ve výši platné sazby daně. Pronájem sekačky, přeprava zboží a oprava auta podléhají základní sazbě daně, naproti tomu ubytovací služby podléhají snížené sazbě daně, neboť jsou vyjmenované v příloze č. 2 ZDPH. Plnění budou proto v daňovém přiznání zařazená v řádku č. 1 i č. 2.

Všechny služby, které společnost XY v daném zdaňovacím období uskutečnila, zakládají nárok na uplatnění odpočtu daně na vstupu podle § 72 odst. 1 písm. a) či podle § 72 odst. 1 písm. c) ZDPH. Podle jmenovaných ustanovení je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku resp. pro účely uskutečňování plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku. Pokud by společnost XY ve zdaňovacím období červen 2013 přijala daňové doklady za zdanitelná plnění, použitá pro kteroukoliv z uvedených služeb, byla by oprávněna u nich uplatnit odpočet daně.

Společnost XY je povinna do 25. července 2013 podat daňové přiznání k DPH a souhrnné hlášení. V těchto tiskopisech uvede následující údaje:

Tabulka č. 9: Daňové přiznání za 6/2013 – poskytnutí služeb do JČS

ř.	I. Zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
1	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (základní sazba)	90 000	18 900
2	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (snížená sazba)	35 000	5 250
	II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuz. s nárokem na odpočet daně		Hodnota
21	Poskytnutí služeb s místem plnění v JČS dle § 9 odst. 1		5 000
26	Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně		200 000
	VI. Výpočet daňové povinnosti		
62	Daň na výstupu		24 150
63	Odpočet daně		0
64	Vlastní daňová povinnost		24 150

Tabulka č. 10: Souhrnné hlášení za 6/2013 – poskytnutí služeb do JČS

Č. řádku	Kód země	DIČ pořizovatele	Kód plnění	Počet plnění	Hodnota plnění v Kč
1	HU	HUxxxxxxxx	3	1	5 000

4.4 Přijetí služby z JČS

Pro vymezení, co se rozumí pod pojmem služba, a pro stanovení místa plnění u služeb platí stejná pravidla jako v bodě 6.3. Vymezení služby vychází ze znění § 14 ZDPH, určení místa plnění u služeb pak z § 9 až § 10k ZDPH.

Jestliže je místem plnění u služby, přijaté od osoby neusazené v tuzemsku, tuzemsko, vyplývají z toho pro příjemce služby určité povinnosti. Za osobu neusazenou v tuzemsku je přitom v souladu s § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH považována osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo, uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a nemá v tuzemsku provozovnu, případně ji má, ale tato provozovna se poskytované služby neúčastní. Může tedy jít o osobu registrovanou k dani v JČS, osobu povinnou k dani z JČS či o osobu povinnou k dani ze třetí země.

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, se musí ke dni prvního přijetí vymezených zdanitelných plnění stát identifikovanou osobou podle § 6h ZDPH. Mezi vymezená plnění patří poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží a dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

Identifikovaná osoba je poté povinna podat za každý kalendářní měsíc, ve kterém přijme předmětné plnění, daňové přiznání. Na úvodní straně přiznání zaškrtně jako důvod jeho podání možnost „Identifikovaná osoba § 6g až § 6i“. V daňovém přiznání identifikovaná osoba přizná daň z přijaté služby, ale nemá souvztažný nárok na odpočet daně, a to ani při splnění všech podmínek pro uznání nároku na odpočet daně stanovených v § 72 a § 73 ZDPH. Odpočet daně lze totiž nárokovat pouze plátcem daně, což identifikovaná osoba není.

Povinnost přiznat daň při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku řeší ustanovení § 24 ZDPH. Tato povinnost platí pro identifikované osoby i pro plátce daně a vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění příp. ke dni poskytnutí úplaty. Stejnými pravidly

jako poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku se řídí i dodání zboží s instalací nebo montáží a dodání zboží soustavami nebo sítěmi vyjmenovanými osobami.

V § 39 odst. 1 ZDPH je stanoveno, že základ daně se při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v JČS a zahraniční osobou stanoví obdobně jako v § 36 ZDPH, tudíž ve výši úplaty, kterou plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněné plnění. V § 36 ZDPH je sice uveden pouze plátce, ustanovení však lze analogicky vztáhnout i na identifikované osoby.

Identifikované osoby nejsou uvedeny ani ve znění § 39 odst. 2 ZDPH, podle kterého je plátce povinen si sám daň vypočítat. Protože však povinnost přiznat daň je zákonem stanovená i pro identifikované osoby, musí pro ně platit ustanovení § 39 odst. 2 ZDPH obdobně.

V uvedeném § 39 ZDPH je jako poskytovatel služby výslovně jmenována osoba registrovaná k dani v JČS a zahraniční osoba. V tomto ani v žádném jiném ustanovení ZDPH nejsou uvedená pravidla pro stanovení základu daně při poskytnutí služby osobou povinnou k dani v JČS. Lze však předpokládat, že v takovém případě bude základ daně stanoven rovněž dle § 36 ZDPH.

Příklad přijetí služby plátcem od osob z JČS a služby s místem plnění v JČS

Česká společnost XY, plátce DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím, přijala ve zdaňovacím období červen 2013 následující služby od různých odběratelů:

- opravu auta v Německu od osoby registrované k dani v Německu,
- přepravu zboží po Německu od osoby povinné k dani ze Slovenska,
- opravu auta od zahraniční osoby povinné k dani ve Švýcarsku,
- stavební práce od slovenské osoby registrované k dani na stavbě v Německu,
- stavební práce od českého plátce daně na stavbě na Slovensku,
- stavební práce od slovenské osoby registrované k dani na stavbě v tuzemsku; jedná se o výstavbu bytového domu, ve kterém má jeden z celkových 15 bytů rozlohu 130 m²,
- stavební práce od zahraniční osoby povinné k dani na stavbě v tuzemsku; jedná se o opravu bytového domu, ve kterém má jeden z celkových 15 bytů rozlohu 130 m²,

- ubytování od slovenské osoby povinné k dani v penzionu v Německu,
- stravovací služby od českého plátce na Slovensku,
- stravovací služby od zahraniční osoby povinné k dani v restauraci tuzemsku; jednalo se o pořádání večírku s obchodními partnery, stravovací služby tedy společnost XY použila pro reprezentaci,
- krátkodobý nájem jachty v Chorvatsku od osoby registrované k dani v Německu; jachta je přebírána na moři v Chorvatsku,
- krátkodobý nájem osobního automobilu od švýcarské osoby povinné k dani; vozidlo je sice převzaté ve Švýcarsku, avšak k jeho užití bude docházet výhradně v tuzemsku.

K uvedenému přehledu služeb je nutné podotknout, že v souladu s § 4 odst. 3 písm. a) ZDPH se dopravním prostředkem rozumí vozidlo, jiný prostředek nebo zařízení, které je určené k přepravě osob nebo věcí z jednoho místa na jiné a které je obvykle konstruované pro použití k přepravě a může k ní být skutečně použito. Jachtu lze tudíž považovat za dopravní prostředek.

Pro správné vykázání uvedených plnění plátcem XY je nejdříve potřebné určit místo plnění jednotlivých služeb. Tyto údaje jsou uvedené v tabulce č. 11, včetně specifikace zákonného ustanovení, podle kterého bylo místo plnění stanoveno.

Tabulka č. 11: Stanovení místa plnění u služeb

Přijatá služba	Místo plnění	Ustanovení ZDPH	Hodnota plnění	Řádek DAP
oprava auta v DE německou ORD	ČR	§ 9 odst. 1	5 000	5
přeprava zboží po Německu od OPD ze Slovenska	ČR	§ 9 odst. 1	10 000	12
oprava auta zahraniční OPD ve Švýcarsku	ČR	§ 9 odst. 1	15 000	12
stavební práce od ORD ze SK na stavbě v DE	DE	§ 10	20 000	-
stavební práce od českého plátce na stavbě v SK	SK	§ 10	20 000	-
stavební práce od ORD ze SK na stavbě v ČR	ČR	§ 10	25 000	12, 13
stavební práce od zahraniční osoby na stavbě v ČR	ČR	§ 10	30 000	12, 13
ubytování od OPD ze SK v penzionu v DE	DE	§ 10	35 000	-
stravovací služba od českého plátce na Slovensku	SK	§ 10c odst. 1	35 000	-
stravovací služba od zahraniční osoby v ČR	ČR	§ 10c odst. 1	40 000	12

krátkodobý nájem lodě v Chorvatsku od ORD v DE	HR	§ 10d odst. 1	45 000	-
krátkodobý nájem auta převzatého ve Švýcarsku od švýcarské společnosti, používaného v ČR	ČR	§ 10d odst. 4	50 000	12

Zdroj: vlastní zpracování

V řádku č. 5 daňového přiznání bude uvedena pouze oprava auta, uskutečněná německou osobou registrovanou k dani. Tato jediná služba splňuje, že je u ní stanoveno místo plnění podle § 9 odst. 1 ZDPH a zároveň je přijata od osoby registrované k dani v JČS.

Do řádku č. 12 a 13 daňového přiznání se zahrnují tato plnění:

- služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 ZDPH od osoby povinné k dani z JČS,
- služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 ZDPH od zahraniční osoby povinné k dani,
- služby s místem plnění v tuzemsku stanoveným podle § 10 až § 10d a § 10k,
- dodání zboží s instalací nebo montáží s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku,
- dodání zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku.

V našem případě budou v ř. 12 resp. 13 daňového přiznání zahrnuté všechny ostatní služby, jejichž poskytovatelem není osoba registrovaná k dani v JČS a jejichž místo plnění je v ČR.

Řádek 13 je vyhrazen pro plnění podléhající snížené sazbě daně. Z přehledu přijatých služeb by do těchto plnění mohly být zařazeny pouze stavební práce provedené na stavbě v tuzemsku.

Podle zadání byly stavební práce účtované slovenskou osobou registrovanou k dani prováděné na výstavbě bytového domu, ve kterém má jeden z bytů rozlohu 130 m². Podle § 48a se uplatní snížená sazba daně při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, mezi stavby pro sociální bydlení patří bytový dům pro sociální bydlení. Podle odst. 7 daného ustanovení se bytovým domem pro sociální bydlení rozumí bytový dům, v němž nejsou jiné byty než byty pro

sociální bydlení; byt pro sociální bydlení je pak definován v odst. 5 jako byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m². Z uvedeného rozboru vyplývá, že stavba, na které byly prováděné stavební práce slovenským dodavatelem, nesplňuje kritéria sociálního bydlení, a tudíž u něho nelze uplatnit sníženou sazbu daně. Daň z přijetí předmětné služby proto společnost XY přizná v řádku č. 12 daňového přiznání, který je určen pro plnění podléhající základní sazbě daně.

Stavební práce prováděné zahraniční osobou povinnou k dani se týkaly totožné stavby jako v předchozím příkladu, tj. bytového domu, který nesplňuje kritéria stavby pro sociální bydlení. Rozdíl je však v tom, že se nejednalo o novou výstavbu, ale o opravu starší stavby. V tomto případě se uplatní znění § 48 ZDPH, které stanoví, že při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu se uplatní snížená sazba daně. Daň z přijaté předmětné služby proto společnost XY přizná v řádku č. 13 daňového přiznání.

Další oblastí, kterou je nutné se při řešení příkladu zabývat, je souvztažný nárok na odpočet daně u přijatých služeb. Nárok na odpočet daně může společnost XY v souladu s § 72 ZDPH uplatnit v případě, že přijatá plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění nevylučujících nárok na odpočet. Všechny příkladové přijaté služby tuto podmínku splňují, s výjimkou stravovacích služeb od zahraniční osoby použitých pro reprezentaci. U přijatého plnění použitého pro reprezentaci, které nelze podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, nemá plátce podle § 72 odst. 4 ZDPH nárok na odpočet daně.

Služby, jejichž místo plnění bylo určeno jinde než v ČR, nejsou předmětem českého ZDPH. Je však pochopitelné, že nějaká daň z přidané hodnoty u nich být uplatněna musí – a to dle zákona o DPH platného v příslušném členském státě EU. V daných případech se musí společnost XY zajímat o to, zda pro ni přijetí služby znamená v příslušném JČS nějaké povinnosti, a to včetně povinnosti registrace.

Společnost XY je povinna do 25. července 2013 podat daňové přiznání k DPH a souhrnné hlášení. V těchto tiskopisech uvede následující údaje:

Tabulka č. 12: Daňové přiznání za 6/2013 – přijetí služeb z JČS

ř.	I. Zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
5	Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v JČS (základní sazba)	5 000	1 050
12	Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich plnění (základní sazba)	140 000	29 400
13	Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich plnění (snížená sazba)	30 000	4 500
	IV. Nárok na odpočet daně	Základ daně	V plné výši
43	Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 (základní sazba)	105 000	22 050
44	Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 (snížená sazba)	30 000	4 500
46	Odpočet daně celkem		26 550
	VI. Výpočet daňové povinnosti		
62	Daň na výstupu		34 950
63	Odpočet daně		26 550
64	Vlastní daňová povinnost		8 400

4.5 Vracení daně plátcům v JČS

Povinnosti, které musí splnit plátce při žádosti o vrácení daně, která je mu účtována osobou registrovanou k dani v JČS za zdanitelná plnění s místem plnění v tomto JČS, jsou uvedené v ustanovení § 82 ZDPH. Podmínkou je, že plátce nemá v příslušném JČS v období, za které žádá o vrácení daně, sídlo, místo podnikání ani provozovnu.

Jestliže chce český plátce vrátit daň na vstupu z přijatého plnění s místem plnění v JČS, potřebuje k tomu přístup do aplikace pro vrácení DPH plátcům v JČS na elektronickém portálu spravovaném Generálním finančním ředitelstvím. Ten plátce na základě elektronické žádosti přidělí jeho místně příslušný správce daně, stanovený podle § 10 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Žádost plátce je správcem daně posouzena do 15-ti pracovních dnů, žadatel je o výsledku posouzení žádosti vyrozuměn prostřednictvím SMS zprávy. Jestliže správce daně žadateli nevyhoví, vydá mu takové rozhodnutí.

Po udělení přístupu do Aplikace pro vrácení DPH plátcům v JČS může plátce sepsat konkrétní žádost o vrácení daně. Žádost o vrácení daně a samostatné prohlášení o upřesnění koeficientu pro poměrný nárok na vrácení (pro případ, že plátce vykonává

kromě plnění zakládajících nárok na odpočet daně i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně) jsou v Aplikaci k dispozici v českém jazyce. Kdyby však žadatel hodlal doplňovat některé údaje prostřednictvím volného textu, je povinen tyto údaje vyplnit podle pravidel JČS, ve kterém žádá o vrácení daně. Žadatel je povinen podat žádost o vrácení daně nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně.

V případě, kdy žadatel uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně či není registrovaným plátcem daně, nebude žádost o vrácení daně jinému členskému státu vůbec předána.

Po vyplnění a podání žádosti obdrží žadatel potvrzení o podání s vygenerovaným podacím číslem a žádost je odeslána do příslušného členského státu EU. Tento stát pak vyrozumí žadatele o stavu doručení jeho podání v souladu se svými legislativními pravidly.

V článku 9 směrnice Rady 2008/9/ES jsou uvedeny druhy zboží a služeb, u nichž má plátce nárok na vrácení daně. Zboží a služby jsou zde popsány pomocí číselných kódů a subkódů, které je nutné při vyplňování žádosti o vrácení daně dodržet. Podle článku 17 směrnice Rady 2008/9/ES nesmí být částky daně nižší než 400 EUR za období kratší než jeden kalendářní rok, avšak nejméně tři měsíce. Pokud se jedná o období v délce jednoho kalendářního roku nebo na zbytek kalendářního roku, nesmí být částka DPH nižší než 50 EUR.

Na webových stránkách finanční správy jsou zveřejněny požadavky jednotlivých členských států EU ohledně:

- použití subkódů pro popis zboží/služeb,
- požadovaných příloh,
- upřesnění požadovaných limitů částek vyjádřených v národní měně státu vrácení,
- použití harmonizovaných kódů NACE pro popis ekonomické činnosti,
- jazykových požadavků pro vyplňování volných textů v žádosti, či pro další komunikaci se státem vrácení,
- případných omezení limitů období pro vrácení,

- doručování,
- podmínek pro zastupitelnost,
- platby na účet třetí strany. [32]

Odkaz na přesný postup, jak zažádat o vrácení daně v zemích EU, je uveden také na internetové stránce http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/refund/index_cs.htm. Příručka pro vrácení daně je však vypracovaná pouze v angličtině, němčině a francouzštině, stejně jako elektronický kurz na vrácení daně v EU, jenž lze z uvedené webové stránky rovněž spustit.

Na portálu finanční správy ČR, v sekci věnující se problematice DPH, je uveden seznam webových stránek daňových správ některých členských států EU. Na těchto stránkách lze získat fundované informace o vrácení DPH v jednotlivých členských státech. [23]

Tabulka č. 13: Seznam webových stránek daňových správ členských států EU

Belgie	http://minfin.fgov.be/
Bulharsko	http://www.taxadmin.minfin.bg/
Dánsko	http://www.toldskat.dk/
Finsko	http://www.vero.fi/
Francie	http://www.dresg.net/
Irsko	http://www.revenue.ie/
Itálie	http://www.finanze.it/
Lucembursko	http://www.aed.public.lu/
Německo	http://www.bff.bund.de/
Nizozemí	http://www.belastingdienst.nl/
Portugalsko	http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/index.html
Rakousko	http://www.bmf.gv.at/steuern/_startframe.htm
Rumunsko	http://www.mfinante.ro/
Řecko	http://www.mof-glk.gr/
Španělsko	http://www.aeat.es/
Švédsko	http://www.skatteverket.se/
Velká Británie	http://www.hmce.gov.uk/

Zdroj: [23]

4.6 Vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v JČS

Předmětnou problematiku řeší ustanovení § 82a a § 82b ZDPH, podle kterých má na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v tuzemsku nárok osoba registrovaná k dani v JČS, která neměla sídlo ani provozovnu v tuzemsku a neuskutečnila zde žádné zdanitelné plnění.

Osoba, žádající o vrácení daně v tuzemsku, podá svou žádost v českém jazyce prostřednictvím elektronického portálu v JČS, ve kterém má sídlo nebo provozovnu. Nutný obsah žádosti je specifikován v § 82a odst. 5 ZDPH. Kromě identifikačních údajů žadatele, včetně elektronické adresy a popisu jeho ekonomické činnosti, musí být v žádosti uvedeno období pro vrácení daně, prohlášení žadatele, že splnil podmínky uvedené v předchozím odstavci, údaje o účtu a údaje k jednotlivým daňovým dokladům.

Znění § 82a odst. 6 ZDPH ukládá žadateli povinnost popsat přijaté plnění, u něhož žádá o vrácení daně, prostřednictvím následujících kódů:

Tabulka č. 14: Kódy pro popis zboží nebo služby v žádosti o vrácení daně

1	uhlovodíková paliva
2	nájem dopravního prostředku
3	ostatní výdaje související s dopravním prostředkem
4	mýtné a silniční poplatky
5	cestovní výlohy (jízdné v taxi či ve veřejné dopravě)
6	ubytování
7	potraviny, nápoje a restaurační služby
8	vstupné na veletrhy a výstavy
9	výdaje na luxusní zboží, zábavu a reprezentaci
10	jiné

Zdroj: ust. § 82a odst. 6 ZDPH

Ostatní okolnosti týkající se podání žádosti jsou analogické jako u žádostí tuzemských plátců zasílaných do JČS. Platí to pro období pro vrácení daně, minimální nárokové částky i pro termíny podání žádosti.

Tuzemským správcem daně pro vrácení daně osobě registrované k dani v JČS je pak v souladu s § 82b odst. 2 ZDPH Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Tento správce

daně neprodleně vyrozumí žadatele o datu obdržení žádosti o vrácení daně, a to stejně jako ve všech ostatních záležitostech elektronickou formou. V průběhu vyřizování žádosti může správce daně vyzývat žadatele o vrácení daně k doplnění údajů či k předložení originálu příp. kopie daňového dokladu.

Rozhodnutí o vrácení daně doručí správce daně žadateli do 4 měsíců ode dne obdržení žádosti, v případě vyžádání doplňujících údajů do 2 měsíců od jejich obdržení. Rozhodnutí, které plně nevyhovuje podané žádosti, musí být odůvodněno. Lhůta pro samotné vrácení daně je poté 10 dní od doručení rozhodnutí žadateli; výsledná částka je zaslána na účet uvedený v prvotní žádosti o vrácení daně.

Obdobné podmínky pro vrácení daně se pak vztahují i na žadatele, kteří jsou zahraničními osobami povinnými k dani. V ZDPH jsou uvedeni v ustanovení § 83.

5 Boj proti únikům na DPH

Daňové úniky obecně zahrnují nelegální postupy, kdy se daňová povinnost skrývá nebo ignoruje. Daňové úniky nejsou vždy výsledkem záměrného chování daňových subjektů, mohou vzniknout i nepochopením příslušných daňových předpisů. [5]

Naproti tomu daňové podvody značí záměrné vyhýbání se dani a jsou obecně trestným činem podle trestního práva. Daňové podvody zahrnují situace, kdy jsou úmyslně podávána nepravdivá přiznání nebo předkládány zfalšované dokumenty. [5]

Podvody na DPH mají mnoho různých forem. Mezi nejznámější patří tzv. kolotočové či karuselové obchody, nadhodnocené vývozy, zastírání skutečných obchodních případů, nezaplacení daně a daňové úniky při dovozu a pořízení zboží. [15]

V případě karuselových podvodů jde o řetěz plátců, v jehož rámci dochází k opakovanému dodání totožného zboží v jednom členském státě. Plátce daně na konci řetězce, který inkasuje nadměrný odpočet daně, uskuteční osvobozené dodání zboží osobě registrované k dani v JČS. Tato osoba následně zboží dodá opět na počátek řetězce, pořizovatel zboží poté „zmizí“ a daň z pořízení zboží buď nepřizná, nebo nezaplatí.

Odhalování karuselových podvodů je velice náročné. Komplikace způsobuje mimo jiné fakt, že některé články řetězce nemusejí vědět, že jsou součástí podvodného řetězce, a podle judikatury ESD je pak nelze činit odpovědnými za účast na podvodu. [15] Důležitým zdrojem k řešení obdobných situací je rozsudek ESD C-439/04 Axel Kittel, podle kterého nelze omezit nárok na odpočet daně osobě, která nevěděla nebo nemohla vědět, že plnění, s nímž obchodovala, bylo zasaženo podvodem. [22]

Podstata daňového úniku označeného za „nadhodnocené vývozy“ spočívá v tom, že v řetězci plátců dochází k několikanásobnému prodeji shodného zboží v jednom členském státě. Cena předmětného zboží je významně navyšována, nejvíce u některého plátce uprostřed řetězce, který je v podstatě bílým koněm. Za bílého koně se označuje osoba, která je nastrčená k páchání trestné činnosti, aby zakryla skutečného pachatele nebo osobu, která má z této činnosti prospěch. [3] Následné články obchodu „perou“, poslední plátce v řetězci uplatní nárok na odpočet daně při nákupu zboží, dále zboží vyveze a vývoz osvobodí od DPH. [15]

Dalším druhem podvodů na DPH je zastírání skutečných obchodních případů, obvykle se jedná o poskytnutí služeb. Podstatou je skutečnost, že služba je fakticky provedena, ale nikoliv osobou, uvedenou na příslušných daňových dokladech. [15]

Výše popsaným třem typům podvodů na DPH lze účinně předcházet zavedením přenesené daňové povinnosti. [15]

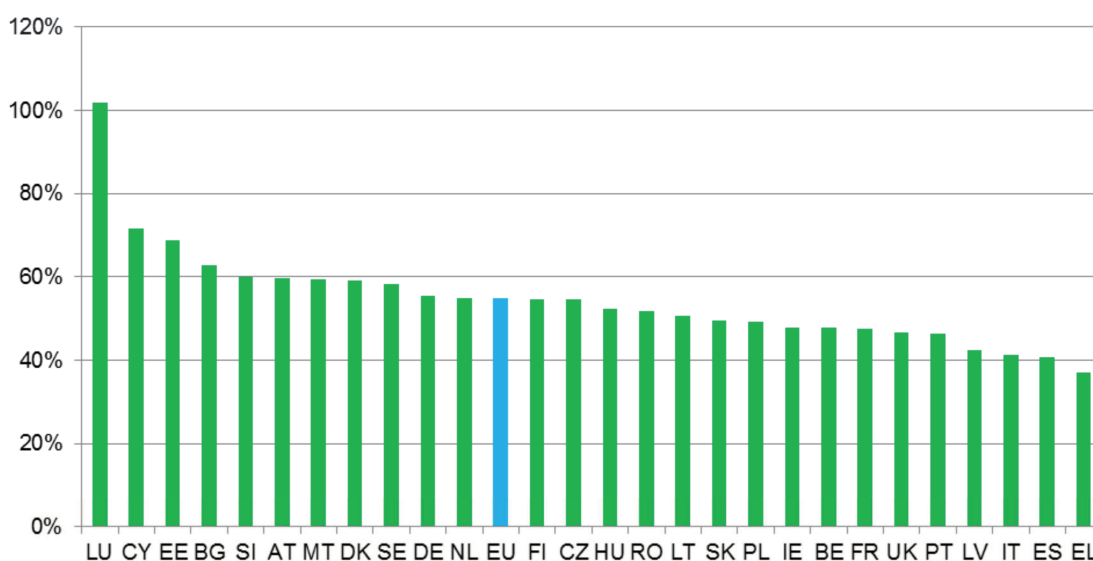
Nezaplacení daně je dalším známým podvodem na DPH. Dodavatel plnění, který daň na výstupu přizná, ale nezaplatí, je buď nekontaktní osobou anebo se úmyslně uvede do stavu, kdy nemůže daňovou povinnost zaplatit – např. kvůli úhradě vysoké smluvní pokuty svému obchodnímu partnerovi, která není předmětem DPH. Tomuto typu podvodu lze předcházet zavedením společného ručení za neuhrazenou daň. [15]

Významné jsou také daňové úniky při dovozu zboží ze třetích zemí a při pořízení zboží od osob registrovaných k dani v JČS. Při těchto typech podvodů je jednak využíváno nekontaktních daňových subjektů a jednak bývá hodnota nakupovaného zboží uváděna ve zlomku částky, za kterou je poté zboží v tuzemsku prodáváno. [15]

5.1 Opatření proti daňovým únikům provedená v evropských předpisech

Podle materiálů Evropské komise vyberou členské státy EU, včetně ČR, na DPH jen asi polovinu toho, co by vybrat mohly [5] – viz následující graf:

Obrázek č. 2: Skutečné příjmy z DPH v roce 2010 (v % teoretických příjmů)



Zdroj: [5]

Úkolem orgánů EU je proto zavedení takových opatření, která by daňové úniky odstranila nebo alespoň minimalizovala.

Za období uplynulých devíti let, po které je členem EU i ČR, je patrný velký posun v dané oblasti. Významnou změnu provedenou v tomto období spatřuji například v zavedení systému VIES na služby poskytované mezi subjekty se sídlem v různých členských státech EU nebo zkrácení doby, za kterou se podává souhrnné hlášení, ze čtvrtletí na kalendářní měsíc.

Zamezení daňovým únikům v oblasti DPH je jedním z nejčastějších důvodů pro vydávání nových či novelizaci stávajících evropských předpisů. [25]

Nejnovějším dokumentem, který byl vydán evropskými vrcholovými orgány k problému daňových úniků, je Příspěvek Komise k zasedání Evropské rady dne 22. května 2013, nazvaný „Boj proti daňovým podvodům a únikům“. [5] Jednotlivé body příspěvku řeší podporu fiskální konsolidace a zajištění spravedlivosti daňových systémů, kroky, které lze podniknout na úrovni členských států, kroky, které lze podniknout na úrovni EU a kroky k prosazování řádné správy daní ve světě.

Důležitým bodem, který se na zasedání řešil, byl závazek předložit ještě v roce 2013 směrnice týkající se tzv. mechanismu rychlé reakce a mechanismu přenesení daňové povinnosti. Ten by měl umožnit zavést zemím režim reverse charge v případě, že se některý segment trhu nebo některá komodita stane cílem významných daňových podvodů na DPH, a to pouze na základě podání dobře odůvodněné žádosti daného státu. [10]. V současnosti je tato problematika řešena v článku 395 Směrnice a postup je takový, že členský stát, žádající o zavedení opatření k zabránění daňovým únikům, odchylujících se od směrnice, podá Evropské komisi žádost a ta ji předá ostatním členským státům EU. Žádající stát pak musí získat souhlas všech 27 zemí EU [16], což je jednak zdlouhavé a jednak dost nejisté.

5.2 Opatření proti daňovým únikům provedená v ČR

Daňové úniky jsou velkým problémem i v ČR, největším z nich pak jsou nedoplatky na DPH. Podle dat daňové správy dosahovaly v roce 2011 celkové nedoplatky na daních téměř 119 miliard Kč, z toho dvě třetiny tvořily právě nedoplatky na DPH. [4]

5.2.1 Opatření proti daňovým únikům v ZDPH

V českém ZDPH bylo provedeno několik novelizací s cílem zamezit daňovým únikům. Bohužel všechny provedené změny musí být buď v souladu se zněním Směrnice, nebo musí být odsouhlaseny Poradním výborem pro DPH, a často tak nelze postihnout specifika tuzemského daňového prostředí. Názorným příkladem je nepovolení uplatňování přenosu daňové povinnosti u obchodování s pohonnými hmotami. [14]

Mezi opatření proti daňovým únikům provedená v poslední době lze zařadit zavedení přenosu daňové povinnosti, institutu nespolehlivého plátce, ručení oprávněného příjemce a ručení za nezaplacenou daň. [8]

Režim přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge, je v ZDPH zahrnutý od 1. dubna 2011. K uvedenému datu byl tento režim uplatňován u dodání zlata, u dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH (odpady a šroty) a u obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Od 1. ledna 2012 se režim přenosu daňové povinnosti rozrostl i na poskytování stavebních nebo montážních prací. Podstata předmětného režimu je analogická s uplatňováním daně mezi členskými státy EU a spočívá v tom, že daň na výstupu nepřiznává poskytovatel plnění, ale jeho příjemce. Česká republika usilovala o zavedení režimu reverse charge i u pohonných hmot, u této komodity však nebyl Evropskou komisí povolen. [14]

Institut nespolehlivého plátce je součástí novely ZDPH, účinné od 1. ledna 2013. Jestliže plátce závažným způsobem porušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem. Ve veřejně přístupné databázi plátců DPH na internetové adrese http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2 je u každého plátce nově uváděno, zda je či není nespolehlivý plátce. S ohledem na procesní pravidla pro udělení tohoto statutu však bude jako nespolehlivý plátce klasifikováno pouze zanedbatelné množství plátců, neplnících si své zákonné povinnosti. [26]

Ručení oprávněného příjemce je rovněž součástí novely účinné od 1. ledna 2013 a týká se pořízování zboží z JČS, které podléhá spotřební dani. Může jít o pohonné hmoty, alkohol či cigarety. Oprávnění příjemci předmětného zboží, kterým vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, se stávají ručiteli za nezaplacenou daň z dodání zboží

třetí osobě, ledaže prokážou, že přijali veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně požadována, aby ověřili, že daň bude pořizovatelem zboží řádně zaplacená.

Ustanovení týkající se ručení za nezaplacenou daň je součástí ZDPH od 1. dubna 2011, s novelou účinnou k 1. lednu 2013 se rozšířilo. Podstata ustanovení spočívá v tom, že při splnění některé z přesně vymezených podmínek se příjemce zdanitelného plnění stává ručitelem za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Těmito podmínkami jsou [8]:

- příjemce plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- příjemce plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že poskytovatel plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit,
- příjemce plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody,
- úplata za plnění je zjevně odchylná od obvyklé ceny bez ekonomického opodstatnění,
- úplata za plnění je poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko,
- úplata je poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet, který není veden u správce daně a tudíž není uveden ve veřejně přístupné databázi plátců DPH. Registrace účtů a jejich uvedení v příslušné databázi činí správcům daně značné obtíže, proto byla účinnost ustanovení posunuta na 1. ledna 2014 a rovněž byl vypracován návrh novely, podle které by se ručení uplatnilo až při platbě nad stanovený limit [11],
- poskytovatel plnění je v okamžiku uskutečnění plnění nespolehlivým plátcem,
- poskytovatel plnění, spočívajícího v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, není registrován jako distributor pohonných hmot. Tuto skutečnost lze ověřit v seznamu distributorů pohonných hmot na webové stránce <http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/SpdInternet.aspx?act=findphm>.

Na druhou stranu byl novelou ZDPH účinnou od 1. ledna 2013 značně ztížen postup správce daně při zrušení registrace plátce z moci úřední. Před uvedenou novelou byl

správce daně oprávněn zrušit registraci plátce, pokud tento neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu 12 měsíců žádné plnění, neplnil své povinnosti stanovené ZDPH, přestal být osobou povinnou k dani nebo uskutečňoval pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Po provedené novele je možnost zrušení registrace plátce, když neplní své povinnosti dle ZDPH, významně omezena – kromě podmínky závažného porušení povinností musí současně platit jedna z těchto podmínek [8]:

- obrat plátce nepřesáhl za 12 měsíců 1 milion Kč,
- plátce, který nemá sídlo v tuzemsku, neuskutečnil za 12 předcházejících měsíců zdanitelné plnění,
- plátce je skupinou.

Faktické zrušení registrace je proto téměř vyloučené u nekontaktních plátců, neboť správce daně nemůže dost dobře prokázat, že je splněna podmínka nepřesázení stanoveného obratu.

5.2.2 Opatření proti daňovým únikům v ostatních tuzemských předpisech

Jedním z druhů podvodů na DPH, které jsou v ČR nejvíce zastoupené, jsou podvody v oblasti obchodování s pohonnými hmotami (dále jen PHM). Jedná se o české specifikum, v ostatních zemích EU jsou na předních příčkách podvody s elektronikou (mobilní telefony, i-pad, i-phone apod.). [14] Jiří Rusnok v postavení předsedy vlády ČR uvedl, že stát přichází ročně kvůli daňovým únikům na PHM odhadem až o 8 miliard Kč. [30]

Případy daňových úniků u PHM [30]:

- nepřiznání daňové povinnosti na DPH z titulu pořízení PHM z JČS u prvního subjektu v řetězci,
- nepřiznání resp. nezaplacení daňové povinnosti na DPH z titulu prodeje PHM, nakoupeného v JČS, v tuzemsku u prvního subjektu v řetězci,
- zkrácení daňové povinnosti na DPH z titulu prodeje PHM, nakoupeného v JČS, v tuzemsku u prvního subjektu v řetězci, formou fiktivního nákupu zboží a jeho následného dodání do jiného státu v EU.

V boji proti podvodům s PHM bylo do dnešní doby vydáno několik zákonných opatření. Kromě již popsaného ručení za DPH v případě, že dodavatel PHM není registrován jako distributor PHM, je to především zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a jeho novelizace. Nejdůležitější novelizace nastala zákonem č. 91/2011 Sb., kterým byl zaveden registr distributorů PHM, a aktuální novelou č. 234/2013 Sb. s účinností od 1. října 2013. Podle znění této novely musí všichni distributoři PHM složit kauci ve výši 20 milionů Kč bez ohledu na to, zda již jsou registrovaní či nikoliv. [30]

Mezi hlavní úkoly v rámci koordinace boje proti daňovým únikům v ČR patří podle materiálu z roku 2011, vydaného tehdejším ministrem financí Miroslavem Kalouskem [14]:

- zlepšení součinnosti a výměny informací mezi Ministerstvem financí resp. Finančně-analytickým útvarem, Generálním finančním ředitelstvím a Generálním ředitelstvím cel,
- možnost Generálního finančního ředitelství spolupracovat se zpravodajskými službami ČR,
- rozšíření přístupu k údajům z daňového řízení pro specializovanou policejní složku a Generální inspekci bezpečnostních sborů pro vybrané oblasti,
- pořízení moderního vyhledávacího a analytického software pro daňovou správu a FAÚ.

Zavedení dalších opatření proti daňovým únikům na DPH bude záležet na budoucím politickém vývoji v ČR. Zatímco politická strana s největším počtem mandátů ve sněmovně ČSSD hodlá zavést registrační pokladny s fiskální pamětí, hnutí ANO Andreje Babiše klade důraz na zavedení elektronizace účetnictví. [6] Uvažováno je také o zřízení centrálního úložiště daňových dokladů, ve kterém by byly shromažďovány elektronické kopie všech faktur, které si mezi sebou posílají daňové subjekty. [29]

6 Zhodnocení systému uplatňování DPH v EU

Je nutné konstatovat, že jednotný systém uplatňování DPH v EU má v současnosti stanovená poměrně jasná pravidla. Evropská legislativa v dané oblasti prodělala mnoho významných změn a vesměs se jednalo o změny k lepšímu.

I přesto však lze v systému nalézt některé nedostatky.

6.1 Identifikované nedostatky systému uplatňování DPH v EU

První nedostatek lze nalézt v nemožnosti kontroly dovozu zboží tuzemského plátce, jestliže k propuštění zboží např. do režimu volný oběh (celní režim 4000) dojde v jiném členském státě EU, kdy dovozce zboží není ve státě propuštění zboží osobou registrovanou k dani. Podle článku 201 Směrnice je při dovozu povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu. V ZDPH je tato situace řešena v ustanovení § 108 odst. 2 písm. a), podle něhož je daň povinna zaplatit osoba, která není plátcem, na jejíž účet je zboží při dovozu propuštěno. Národní úprava zákona o DPH v ostatních členských státech může být odlišná, proto nelze říct nic konkrétního o možných daňových únicích v JČS. K daňovému úniku v ČR může dojít tím, že český dovozce „zamlčí“ dovoz zboží a nepřizná daň z přemístění dovezeného zboží do tuzemska. V souvislosti s tím by plátce sice měl standardně souvztažný nárok na odpočet daně, daň na výstupu by však musel přiznat z následného prodeje zboží. Tím, že česká daňová správa má běžně přístup jen do databáze jednotných správních deklarací (JSD) české celní správy, nemá aktuální informace o zboží propuštěném do volného oběhu v JČS. Tím je ztížena následná kontrola, jak plátce s takovým zbožím naložil.

Stejný případ může nastat v případě, kdy český plátce propustí zboží v JČS do celního režimu 4200. V tomto režimu je zboží v JČS propuštěno do volného oběhu s osvobozením od DPH za podmínky, že bude dodáno do dalšího členského státu osobě registrované k dani. (V českém ZDPH se k takovému případu váže § 71g.) Stejně jako v předchozím případě nemá česká daňová správa automaticky informace o tomto celním režimu, neboť nemá přístup do databáze JSD ostatních členských zemí EU. Proto nelze dostatečně kontrolovat, zda plátce, který dovezené zboží propustí v JČS s tím, že zboží následně přepraví do tuzemska, přiznal v ČR daň.

Velikým problémem systému DPH je nekontaktnost daňových subjektů, kdy správce daně nemůže u takových subjektů ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Je pravda, že v ČR se situace s účinností daňového řádu zlepšila, a to především v oblasti účinků doručení. Zásilka doručovaná do vlastních rukou, kterou si adresát nevyzvedl, je uložena po dobu 10 dnů u provozovatele poštovních služeb příp. v datové schránce DS a poslední den této lhůty se považuje za den doručení zásilky. [7] Na druhou stranu pokud probíhá daňové řízení nikoliv u nekontaktního plátce, ale u jeho obchodního partnera, může tato nekontaktnost způsobit fyzickou nemožnost provedení řádného důkazního řízení správcem daně. Jak vyplývá z judikatury ESD (např. rozsudek C-324/11 Tóth), nelze plátcí nepřiznat nárok na odpočet daně jen proto, že jeho dodavatel nesplnil své povinnosti, vyplývající z platné legislativy. [22]

Další nedostatek probírané oblasti tkví v malé povědomosti tuzemských správců daně o daňových zákonech týkajících se DPH v ostatních členských státech EU. Směrnice v mnoha případech ponechává úpravu jednotlivých ustanovení na národní legislativě. Jediné informace o zákonech o DPH ostatních členských států EU může správce daně zjistit, stejně jaké široká veřejnost, z webových stránek finanční správy ČR <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/dph-v-eu/informace-z-jednotlivych-clenskych-statu>. Zde je uveden český překlad informací, zveřejněných jednotlivými členskými státy EU na Portálu Evropské unie k 31.12.2004. U přehledu informací je navíc uveden dovětek Ministerstva financí ČR, že neručí za aktuálnost a správnost převzatých informací. Na webových stránkách Finanční správy ČR jsou také uvedené odkazy na webové stránky daňových správ členských států EU, avšak za prvé nejsou všechny a za druhé není jejich obsah přeložen do češtiny.

Neznalost úpravy konkrétních ustanovení v cizích zákonech o DPH pak má za následek, že tuzemští správci daně nejsou schopni kvalifikovaně sdělit tuzemským plátcům jejich povinnosti, které mají v souvislosti s uskutečněním resp. přijetím zdanitelného plnění v JČS (např. povinnost registrovat se v JČS k DPH). Tuzemská daňová správa navíc nemá žádné možnosti ověření, zda plátce tyto své povinnosti splnil. Jedinou možností je zaslání signální informace příslušné daňové správě v aplikaci L3, tento postup by však měl být využíván především při existenci specifikovaných pochybností.

Popsaná neexistence zpětné vazby se týká i případu, kdy tuzemský plátce poskytne či přijme službu s místem plnění určeným podle § 10 - § 10k ZDPH v JČS, které se nezaznamenávají do souhrnného hlášení. Jestliže je místo plnění stanovené dle uvedených ustanovení v JČS, nemá tuzemský správce daně možnost ověřit skutečnost, zda český plátce přiznal daň či splnil jinou svoji povinnost v JČS. Jestliže je při přijetí služby místo plnění stanovené v ČR, nemá správce daně možnost zjistit, že tuzemskému plátcovi vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Totéž platí analogicky i pro daňovou správu ostatních členských zemí EU.

Nedostatkem systému DPH je také neaktuálnost údajů uvedených v systému VIES. Podle platné právní úpravy v ČR daňový subjekt nemusí podat dodatečné daňové přiznání, jestliže se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené. [7] To znamená, že jestliže plátce opomene uvést v příslušném řádku daňového přiznání (a rovněž v souvisejícím souhrnném hlášení) např. dodání zboží osobě registrované k dani v JČS, které je osvobozené od daně a tudíž nemění jeho výslednou daňovou povinnost, je podle § 141 odst. 4 DŘ pouze oprávněn, nikoliv povinen podat dodatečné daňové přiznání. V § 102 odst. 8 ZDPH je sice stanovena povinnost podat následné souhrnné hlášení do 15 dnů ode dne, kdy plátce nebo identifikovaná osoba zjistí, že do souhrnného hlášení uvedli chybné údaje – u této povinnosti však nejsou stanovené žádné sankce. V daném případě by bylo možné použít pouze § 247 DŘ, podle kterého lze uložit pořádkovou pokutu do 50 000 Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně; je však otázka, zda lze nepodání následného souhrnného hlášení označit za „závažné ztěžování nebo maření správy daní“.

Z popsané právní úpravy vyplývá, že plátce nemá jednoznačně stanovenou povinnost opravit své dříve tvrzené údaje v případě, kdy až po podání svého daňového přiznání a souhrnného hlášení zjistí, že do těchto výkazů uvedl chybné údaje. Navíc v případě, kdy tuzemský správce daně nějakým způsobem zjistí, že údaje plátce v souhrnném hlášení jsou chybné (např. i z podaného dodatečného daňového přiznání), nemá oprávnění tyto údaje opravit z moci úřední. [7] Důsledkem jsou pak právě neaktuální údaje ve VIESu.

6.2 Návrhy opatření proti daňovým únikům

Některé následující návrhy opatření se týkají daňových úniků obecně, analogicky je však lze vztáhnout k daňovým únikům probíhajícím mezi jednotlivými členskými státy EU.

Významný posun v boji proti daňovým únikům by mohla sehrát databáze všech JSD, jejichž prostřednictvím osoby povinné k dani ze zemí EU dovážejí zboží ze států mimo EU. Tuzemská daňová správa by měla lepší přehled o veškerém zboží, které český plátce celkově nakoupil, a mohla by efektivněji kontrolovat, zda plátce při případném prodeji tohoto zboží přiznal daň do státního rozpočtu.

Boj proti daňovým únikům by se mohl ubírat i směrem k potlačení situací, kdy deklarovaný obchod nelze prověřit kvůli nekontaktnímu obchodnímu partnerovi prověřovaného daňového subjektu. Všechny daňové subjekty by měly mít povinnost udat své skutečné sídlo (v současnosti není ojedinělá existence tzv. virtuálních sídel, kdy mají v jednom čísle popisném své sídlo podle Obchodního rejstříku stovky společností). V tomto místě by byl daňový subjekt povinen přebírat poštu a být k dispozici; pakliže by se v sídle nezdržoval, byl by povinen určit pro úřední styk pověřeného zástupce. Další možností by bylo například i povinné sdělování kontaktních údajů na osoby, oprávněné jednat za daňový subjekt, při registraci daňového subjektu (nejen k DPH); těmito povinnými kontaktními údaji by mohlo být telefonní číslo a e-mail. V případě jejich změny by měl daňový subjekt povinnost nahlásit správci daně neprodleně nové údaje, stejně jako např. při změně sídla. K povinnostem by bylo potřeba přiřadit i příslušné sankce za jejich porušení, v krajním případě i sankce v podobě zrušení registrace k DPH.

S popsáním návrhem souvisí i další návrh – poskytnout správcům daně větší možnosti při rušení registrace k DPH z moci úřední, a to i v případě, kdy by nebylo ověřeno, zda dotčený daňový subjekt nepřesáhl obrat pro povinnou registraci k DPH. Jestliže by se jednalo o daňový subjekt, který dlouhodobě neplní své povinnosti, např. nepodává řádná daňová přiznání ani souhrnná hlášení či nemá sídlo dle výše navržených pravidel, bylo by na místě zrušit mu registraci k DPH a neumožňovat uplatnění nároků na odpočet daně případným odběratelům tohoto subjektu. V takovém případě je totiž

vysoce pravděpodobné, že příslušnou daň do státního rozpočtu nikdo neodvede. Rovněž by tím bylo zabráněno uplatnění osvobození od daně dodavatelům takového subjektu z JČS.

Rozkrývání daňových úniků by pomohlo také rozšíření pravomocí správce daně při předvádění osob či spíše rozšíření spolupráce při předvádění osob s příslušným bezpečnostním sborem. Podle současného znění § 100 odst. 2 a 3 DŘ může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o předvedení osoby bezpečnostní sbor, který má k předvedení pravomoc – v tomto případě se jedná o Policii ČR a o Celní správu ČR. V žádosti o předvedení správce daně mimo jiných údajů specifikuje osobu, kterou požaduje předvést. Jestliže však správce daně nemá povědomí o tom, kde se tato osoba zdržuje (její místo pobytu je např. na adrese městského úřadu), pokus o předvedení je neúspěšný. Policie ČR by měla mít v takovém případě stanovenou povinnost vyvinout určitou míru úsilí k dostižení předmětné osoby, neboť už z faktu, že správce daně využívá institut předvedení, vyplývá, že její osobní účast je v daňovém řízení naprosto nezbytná.

Další opatření, které by mohlo ovlivnit úspěšnost boje proti daňovým únikům, je změna legislativy, co se týče oznamovací povinnosti správce daně. Konkrétně se jedná o snížení příslušné oznamované hranice daňového úniku. Podle současného znění § 53 odst. 3 DŘ má správce daně oznamovací povinnost stanovenou v § 8 zákona č. 141/1961 Sb., Trestního řádu. Podle tohoto ustanovení je správce daně povinen oznámit příslušným orgánům spáchání trestného činu, spočívajícího ve spáchání škody většího rozsahu. Škodou většího rozsahu je pak v souladu s § 138 Trestního zákona (č. 140/1961 Sb.) škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč. Takto stanovená částka se vztahuje k jednomu zdaňovacímu období, které u některých plátců DPH činí pouze jeden měsíc. Tudíž v případě, že takový plátec bude způsobovat daňové úniky v ocenění do hranice 50 000 Kč za měsíc, nemůže správce daně o jeho podvodech informovat Policii ČR.

Svoji roli by při řešení případných podvodů na DPH mezi členskými státy EU hrála i změna tuzemské legislativy ohledně aktualizace údajů ve VIESu. Správci daně by měla být umožněna oprava dat v souhrnných hlášeních plátců z moci úřední, když plátec buď nepodá souhrnné hlášení, nebo v případě zjištění chyby nepodá následné

souhrnné hlášení, a správce daně na základě vyhledávací činnosti nebo z jiných daňových řízení zjistí správné údaje o dodání zboží osobám registrovaným k dani v JČS či o poskytnutí služeb osobě povinné k dani v JČS s místem plnění určeným podle § 9 odst. 1 ZDPH. Nesplnění povinnosti podat při zjištění chyby následné souhrnné hlášení by dále mohlo být podrobeno specifikované, jasně vymezené sankci.

Posledním identifikovaným opatřením, které by mohlo pomoci při eliminaci příp. při rychlejších řešení daňových úniků, je převedení agendy spojené s probíhajícími multilaterálními kontrolami a rozsáhlými kontrolami daňových subjektů, u kterých je oprávněné podezření na jejich podvodné jednání přesahující hranice tuzemska, na Specializovaný finanční úřad (SFÚ). Působnost SFÚ je podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky na území celé ČR. SFÚ vykonává podle stejného zákona správu daní (kromě daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí) vybraných daňových subjektů, mezi které patří např. právnické osoby s obratem přesahujícím 2 mld. Kč, banky, spořitelní a úvěrová družstva, pojišťovny či členové skupiny ustanovené dle ZDPH. V § 11 odst. 9 zákona č. 456/2011 Sb. je ale také uvedeno, že stanoví-li jiný zákon, že Specializovaný finanční úřad vykonává určitou působnost jako jediný z finančních úřadů, je pro účely výkonu této působnosti příslušným i pro jiné než vybrané subjekty. Ve znění uvedeného ustanovení lze spatřit možnost, jak rozšířit působnost SFÚ i na daňové subjekty, které jsou předmětem MLC či daňových kontrol s mezinárodním přesahem. SFÚ má pro řešení náročných kauz lepší podmínky, od znalostního i jazykového vybavení pracovníků po jejich větší pravomoci.

7 Závěr

Cílem diplomové práce bylo charakterizovat jednotný systém uplatňování daně z přidané hodnoty v členských zemích EU, analyzovat klíčové právní normy zaměřené na oblast DPH na evropské i české úrovni, zhodnotit funkčnost tohoto systému a na základě zjištěných skutečností navrhnout opatření, která by zvýšila jeho efektivnost.

Nejdůležitější současná evropská právní norma, týkající se uplatňování DPH, je Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty; další důležité principy jsou obsaženy v různých směrnicích a nařízeních Rady EU. Česká republika vstoupila do EU k 1. květnu 2004 – k tomuto dni byla povinna implementovat do své národní legislativy právní normy v oblasti DPH, závazné pro členské země EU. V ČR se tak stalo zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. ZDPH byl již mnohokrát novelizován, a to jednak kvůli změnám evropské legislativy a jednak z důvodu rozhodnutí českých zákonodárců.

Evropský systém DPH klade velký důraz na kontrolu intrakomunitárních dodávek. V poslední době jsou proto ze všech počinů Rady EU patrné kroky k zefektivnění spolupráce mezi daňovými správami členských států EU. Kontrola intrakomunitárních dodávek je prováděna především správci daně, v jejichž územní působnosti sídlí plátcí daně resp. osoby registrované k dani, které se dodávky účastní.

V práci byl na modelových příkladech podrobně popsán princip uplatňování DPH tuzemskými daňovými subjekty ve vztahu k jiným členským státům EU. Předmětná kapitola byla rozdělena na části popisující problematiku dodání zboží do JČS, pořízení zboží z JČS, poskytnutí služby do JČS, přijetí služby z JČS, vrácení daně plátcům v JČS a vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v JČS. Ve všech částech byla podrobně analyzována příslušná evropská i tuzemská legislativa a byly v nich vypsány veškeré povinnosti plátce, které mu v souvislosti s uskutečněním resp. přijetím intrakomunitárního plnění vznikly. U některých ustanovení, způsobujících daňovým subjektům časté potíže, byly popsány i příslušné rozsudky ESD, které obdobné problémy řeší.

Dále bylo v práci provedeno zhodnocení jednotného systému uplatňování DPH v členských zemích EU. Na základě popsaných skutečností byly identifikovány

nedostatky tohoto systému. Některé z nich se týkají celého systému, některé vyplývají z české právní úpravy. Mezi nedostatky byla zařazena skutečnost, že správce daně není schopen kontrolovat přiznání daně plátcem při dovozu zboží, jestliže je zboží propuštěno do příslušného celního režimu v JČS, dále tam byl zařazen problém nekontaktních daňových subjektů, malá povědomost tuzemských správců daně o zákonech o dani z přidané hodnoty, platných v ostatních členských zemích EU, a neaktuálnost údajů ve VIESu. Rovněž byl popsán problém neexistence zpětné vazby při poskytnutí služeb mezi subjekty z různých zemí EU, u kterých se místo plnění stanoví podle jiného než základního pravidla.

Závěrem práce byla navržena opatření, která by mohla napomoci ke zlepšení systému. Byl navržen vznik celounijní databáze JSD, změna legislativy kvůli potlačení existence nekontaktních daňových subjektů, zavedení širších možností správců daně při rušení registrace plátce z moci úřední, úprava spolupráce s Policií ČR při předvádění osob či změna hranice pro daňové úniky, při které má správce daně oznamovací povinnost vůči příslušným orgánům. Další navržená opatření se týkala zavedení povinnosti aktualizovat údaje ve VIESu správcem daně z moci úřední a převodu multilaterálních a obdobných náročných daňových kontrol s mezinárodním přesahem na Specializovaný finanční úřad.

Koncová rozhodnutí o změnách systému jsou prováděna jednak Radou EU a v případě tuzemské legislativy také českými politiky. Tyto subjekty musí při svých rozhodnutích balancovat mezi předpokládaným účinkem provedených změn, náklady na jejich zavedení a administrativní i jinou zátěží daňových subjektů, kterou tyto změny vyvolají.

Seznam tabulek a obrázků

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Vývoj sazeb DPH od r. 2004	18
Tabulka č. 2: Roční hranice pro zásilkový prodej v zemích EU	38
Tabulka č. 3: Stanovení místa plnění u dodání zboží	39
Tabulka č. 4: Daňové přiznání za 6/2013 – dodání zboží do JČS	42
Tabulka č. 5: Souhrnné hlášení za 6/2013 – dodání zboží do JČS	42
Tabulka č. 6: Kódy jednotlivých členských států EU	42
Tabulka č. 7: Daňové přiznání za 6/2013 – pořízení zboží z JČS	47
Tabulka č. 8: Stanovení místa plnění u služeb.....	56
Tabulka č. 9: Daňové přiznání za 6/2013 – poskytnutí služeb do JČS.....	57
Tabulka č. 10: Souhrnné hlášení za 6/2013 – poskytnutí služeb do JČS.....	58
Tabulka č. 11: Stanovení místa plnění u služeb.....	60
Tabulka č. 12: Daňové přiznání za 6/2013 – přijetí služeb z JČS	63
Tabulka č. 13: Seznam webových stránek daňových správ členských států EU.....	65
Tabulka č. 14: Kódy pro popis zboží nebo služby v žádosti o vrácení daně	66

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Důvody nepřiznání pořízení zboží v ČR	32
Obrázek č. 2: Skutečné příjmy z DPH v roce 2010 (v % teoretických příjmů).....	69

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
HDP	hrubý domácí produkt
JČS	jiný členský stát
JSD	jednotná správní deklarace
MLC	multilaterální kontrola
OPD	osoba povinná k dani
ORD	osoba registrovaná k dani
PHM	pohonné hmoty
Rada	Rada Evropské unie
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
Směrnice	Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH
VAT	Value Added Tax, daň z přidané hodnoty
VAT ID	Value Added Tax Identification, analogické jako DIČ
VIIES	VAT Information Exchange System
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Seznam použité literatury

- [1] BÁRTA, Jan. HOCHMANNOVÁ, Olga. ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011, 445 s., ISBN 978-80-7380-318-6.
- [2] BĚLOHOUBEK, Ivo. EHL, Martin. CHLEBEČEK, Tomáš. KONEČNÝ, Martin. LEBEDA, Petr. *Světový obchod*. ROZVOJOVKA [online]. c 2011, [cit. 25.06.2013]. Dostupné z: <http://www.rozvojovka.cz/svetovy-obchod>
- [3] *Bílí koně – kvetoucí kriminální byznys*. Asociace na ochranu věřitelů ČR [online]. c 2009 – 2013, [cit. 14.10.2013]. Dostupné z: <http://www.anov.cz/problematika-pohledavek/vseobecne/bili-kone-kvetouci-kriminalni-byznys/>
- [4] *Boj EU proti daňovým únikům, aneb daňové ráje*. Euroskop [online]. c 2005-2013, [cit. 20.09.2013]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/22926/clanek/boj-eu-proti-danovym-unikum-neb-danove-raje/>
- [5] *Boj proti daňovým podvodům a únikům*. Komise k zasedání evropské rady dne 22. května 2013 [online]. [cit. 20.09.2013]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_cs.pdf
- [6] *ČSSD vrací do hry registrační pokladny, vyjdou na stamiliony*. Hospodářské noviny [online]. Aktualizace 17.10.2013, [cit. 25.10.2013]. Dostupné z: <http://hn.ihned.cz/c1-61016720-cssd-vraci-do-hry-registracni-pokladny-vyjdou-na-stamiliony>
- [7] *Daňový řád 2013*. Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., 2012, 208 s., ISBN 978-80-7208-967-3.
- [8] *Daň z přidané hodnoty 2013*. Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., 2012, 224 s., ISBN 978-80-7208-952-9.
- [9] *Evropská unie*. WIKIPEDIE [online]. Aktualizace 04.11.2013, [cit. 09.11.2013]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropská_unie25.6.2013
- [10] INDRÁČEK, Ivan. *Reverse charge – opět o kapku více optimismu*. PETROLMEDIA [online]. c 2000 – 2013, [cit. 07.10.2013]. Dostupné z: <http://www.petrol.cz/aktuality/reverse-charge-opet-o-kapku-vice-optimismu-2731.aspx>
- [11] *Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)*. Finanční správa [online]. c 2013, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2013_Informace_GFR_ruceni_za_nezaplacenou_dan.pdf
- [12] *Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona*. Finanční správa [online]. c 2013, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranim-u-z>

- [13] *Informace z kontrolní akce č. 09/11*. Nejvyšší kontrolní úřad [online]. Kontrolní závěry z 30.06.2010, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/konzavery/K09011.pdf>
- [14] KALOUSEK, Miroslav. *Boj proti daňovým únikům* [online]. [cit. 07.10.2013]. Dostupné z: www.zavedenieura.cz/.../TK_Prezentace_Boj_proti_danovym_unikum
- [15] LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování* [online]. Daňový expert 2013/2. Aktualizace 15.04.2013, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/>
- [16] MATTAUSCHOVÁ, Blanka. RAMBOUSEK, Jan. *Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty s úvodním slovem*. 2. vydání, Praha: ASPI, a.s., 2008, 508 s., ISBN 978-80-7357-369-0.
- [17] MUSILOVÁ, Lucie. *Harmonizace DPH v rámci EU* [online diplomová práce]. Vysoká škola ekonomická v Praze, 2007, [cit. 20.09.2013]. Dostupné z: http://www.vse.cz/vskp/2515_harmonizace_dph_v_ramci_eu
- [18] *Narizení Rady 904/2010* [online]. Dostupné z: lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:CS:PDF
- [19] *Nepřímé daně*. Finance media a.s.. [online]. c 2003, [cit. 25.06.2013]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/>
- [20] POSPÍŠILOVÁ, Petra. *Aplikace evropského práva z pohledu správce daně*. Daňový expert 2007/2 [online]. Aktualizace 15.04.2013, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10000v12878-aplikace-evropskeho-prava-z-pohledu-spravce-dane/?search_query=\\$index=828&search_results_page=5](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10000v12878-aplikace-evropskeho-prava-z-pohledu-spravce-dane/?search_query=$index=828&search_results_page=5)
- [21] *Přímý účinek*. Nakladatelství Sagit a.s. [online]. c 1996 – 2013, [cit. 03.10.2013]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&levelid=eu_229.htm
- [22] *Přístup k právu Evropské unie* [online]. Aktualizace 28.06.2013, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do?ihmlang=cs>
- [23] *Seznam webových stránek daňových správ členských států EU obsahující informace o vracení DPH v jiných členských státech*. Finanční správa [online]. c 2013, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/vraceni-dph/seznam-webovych-stranek-danovych-sprav-978>
- [24] SCHILLEROVÁ, Petra. *Mezinárodní spolupráce při správě daní v oblasti daně z přidané hodnoty*. [online disertační práce]. Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2011, [cit. 20.09.2013]. Dostupné z: is.muni.cz/th/61223/pravf_d/Disertace_Schillerova.doc
- [25] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání, Praha: Linde, 2012, 400 s., ISBN 978-80-7201-881-9

- [26] TOMAN, Petr. KOUCKÁ, Martina. *První zkušenosti z uplatňování novely zákona o DPH v roce 2013*. Finanční aktuality [online]. Aktualizace 05.02.2013, [cit. 20.09.2013]. Dostupné z: http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG_Financni-aktuality_2013-02.pdf
- [27] TOMEŠ, Petr. *Problematika souběžné daňové kontroly*. Daně a právo v praxi 2005/8, Wolters Kluwer ČR, a.s. [online]. c 2013, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1517v1493-problematika-soubezne-danove-kontroly/?search_query=%24index%3D93&search_results_page=7
- [28] UHLÍŘ, Vít. *DPH v obchodě mezi členskými státy*. [online bakalářská práce]. Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2012, [cit. 25.06.2013]. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/348239/pravf_b/
- [29] VLKOVÁ, Jitka. *Finanční úřady plánují centrální úložiště. Uvidí do všech faktur v Česku*. MAFRA, a.s. [online]. c 1999 – 2013, [cit. 25.10.2013]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/centralni-uloziste-danovych-dokladu-dv9-/ekonomika.aspx?c=A131017_214333_ekonomika_neh
- [30] *Začíná platit kauce 20 milionů pro distributory pohonných hmot*. MAFRA, a.s. [online]. c 1999 – 2013, [cit. 07.10.2013]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/zacinaji-platit-kauce-pro-distributory-pohonných-hmot-pg5-/ekonomika.aspx?c=A131001_084858_eko-doprava_fih
- [31] *Zahraniční obchod – Metodika*. Český statistický úřad [online]. Praha: Český statistický úřad, 2013. Aktualizace 05.04.2013, [cit. 25.06.2013]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/zo>
- [32] *Změny v oblasti DPH při vracení daně plátcům v jiných členských státech od 1.1.2010*. Finanční správa [online]. c 2013, [cit. 06.09.2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/vraceni-dph/zmeny-v-oblasti-dph-pri-vraceni-dane-988>

Seznam příloh

Příloha A: Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty

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

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

Rodné číslo / IČ

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok
za období od do

Plátce daně § 6 až § 6f	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 5a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právnícká osoba: Název právnické osoby

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické / fyzické 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 style="width: 90%;" type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby		
<input style="width: 100%;" type="text"/>		
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby		
<input style="width: 100%;" 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 style="width: 100%;" type="text"/>		
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu		
Datum	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>

Přiznání sestavil Telefon

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, § 8)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10		
	snížená	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12		
	snížená	13		
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zaslání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26	
III. Doplňující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třistranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30		
	Dodání zboží	31		
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g			32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)	Věřitel	33		
	Dlužník	34		
IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43		
	snížená	44		
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
	51			
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 § 78d)			60	
Vrácení daně (§ 84)			61	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. l)			62	
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63	
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)			64	
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65	
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66	

Abstrakt

MATOUŠKOVÁ, A. *Systém uplatňování daně z přidané hodnoty v členských zemích EU*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 88 s., 2013

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, komunitární plnění, Evropská unie, Česká republika

Práce se zabývá jednotným systémem uplatňování DPH v členských zemích EU. Cílem této práce je vysvětlení obsahu závazných evropských zákonných norem a jejich vlivu na český zákon o DPH. V začátku práce je obecně charakterizován ZDPH, jeho vývoj a postavení v daňovém systému ČR. Dále se práce věnuje legislativě upravující DPH v EU, jejímu vývoji a současnému stavu. Po té jsou popsány možnosti spolupráce daňových správ v rámci EU za účelem kontroly systému a omezení daňových úniků. Stěžejním bodem práce je aplikace systému DPH na konkrétních příkladech obchodů probíhajících mezi jednotlivými členskými státy EU. Práce je zakončena zhodnocením jednotného systému, identifikací jeho nedostatků a uvedením návrhů opatření ke zlepšení fungování systému, vyplývajících z provedených analýz.

Abstract

MATOUŠKOVÁ, A. *The system of applying value added tax in EU member states.*
Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics WBU in Pilsen, 88 p., 2013

Keywords: value added tax, community chargeable event, European Union, Czech republic

The theses deals with the citary systém of VAT enforcing in the EU countries. The purpose of the theses is to explain the content of binding European legal standards and their influence on the Czech VAT law. In the beginning of the theses there is generally characterized VAT law, its development and its position in the Czech Republic tax system. Further more the theses deals with the legislative governing VAT in the EU, its development and its current status. There are described possibilities of cooperation between tax administrations in the EU in order to check the system and to reduce the tax evasions. The fundamental point of the theses is the VAT systém application in the concrete examples of business transactions between the EU countries. At the end of the theses there is written: the citary systém assessment, identification of its drawbacks and the stating of proposal show to improve the system functioning. These proposals have been resulted from the performed analyses.