

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
PEDAGOGICKÁ FAKULTA



Ivana Novotná

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY – ZÁKLADNÍ INFORMATORIUM

Bakalářská práce

Vedoucí bakalářské práce: **PhDr. Pavel Hejtman, CSc.**

České Budějovice 2003

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Pedagogická fakulta

Zadání bakalářské práce: Daň z přidané hodnoty – základní informatorium

Vypracovala: Ivana Novotná

Vedoucí bakalářské práce: PhDr. Pavel Hejtman, CSc.

Katedra: Matematiky

Obor: Finanční matematika

Anotace:

Bakalářská práce na téma Daň z přidané hodnoty je pojata jako základní informatorium pro malé podnikatele, studenty a pro ty, kteří mají zájem o seznámení s danou problematikou.

Práce je rozdělena na několik kapitol podle jednotlivých témat. Po úvodu následují kapitoly se základním přehledem daňové soustavy ČR a definice používaných pojmů v souvislosti DPH. Jsou zde uvedeny nutné podmínky pro registraci plátců DPH a používání DPH v praxi. Práce dále seznamuje s efektivitou výběru DPH, s vlivem DPH na státní rozpočet a s harmonizací DPH v souvislosti se vstupem do EU.

Součástí bakalářské práce je i příloha, ve které jsou zařazeny praktické příklady použití DPH při dovozu a vývozu zboží a služeb. Při těchto operacích bývá DPH často zneužíváno, a tím ČR přichází o nemalé finanční prostředky.

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně a použila jsem pouze literatury uvedené v seznamu.

Děkuji PhDr. Pavlu Hejtmanovi, CSc za vedení mé bakalářské práce, za jeho podnětné rady a věcné připomínky a RNDr. Vladimíře Petráškové za oponentský posudek.

Obsah

1	Úvod	7
1.1	CO JE TO DAŇ	8
1.2	JAKÉ JSOU DANĚ	8
1.3	ZÁKLADNÍ INFORMACE O TĚCHTO DANÍCH	8
2	Daň z přidané hodnoty	10
2.1	CO TO JE DPH	10
2.2	FUNGOVÁNÍ DPH	10
2.3	PLÁTCI DPH	10
2.3.1	<i>Osoby podléhající dani</i>	11
2.3.2	<i>Dobrovolná registrace</i>	11
2.3.3	<i>Postup při registraci</i>	12
2.3.4	<i>Zrušení registrace</i>	12
2.4	PŘEDMĚT DPH	12
2.4.1	<i>Zdanitelná plnění</i>	12
2.4.2	<i>Nezdanitelná plnění</i>	13
2.4.3	<i>Osvobození od daně</i>	14
2.5	USKUTEČNĚNÍ ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ	14
2.5.1	<i>Kdy vzniká daňová povinnost</i>	14
2.5.2	<i>Vedení účetních dokladů</i>	15
2.6	VÝPOČET A SAZBY DPH	16
2.6.1	<i>Základ daně a jeho výpočet</i>	16
2.6.2	<i>Sazby daně</i>	16
2.7	ODPOČTY DPH	17
2.7.1	<i>Nárok na odpočet daně</i>	17
2.7.2	<i>Způsob uplatnění odpočtu</i>	17
2.8	ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ A SPRÁVA DANĚ	18
2.8.1	<i>Co je to zdaňovací období</i>	18
2.8.2	<i>Daňové přiznání a splatnost daně</i>	18
2.8.3	<i>Vrácení nadměrného odpočtu</i>	18
2.8.4	<i>Dodatečné daňové přiznání</i>	19
2.9	SANKCE PŘI DAŇOVÉM ŘÍZENÍ	19
2.9.1	<i>Daňové nedoplatky a penále</i>	19
2.9.2	<i>Pokuty</i>	21
2.9.3	<i>Zvýšení daně</i>	22
2.9.4	<i>Posečkání daně a povolení splátek</i>	22
2.9.5	<i>Pozastavení činnosti</i>	23
2.9.6	<i>Trestný čin</i>	24
2.10	UPLATNĚNÍ DANĚ PŘI DOVOZU A VÝVOZU	24
2.10.1	<i>Dovoz zboží a vznik daňové povinnosti</i>	24
2.10.1.1	<i>Osvobození od daně</i>	24
2.10.1.2	<i>Daňový doklad při dovozu</i>	25
2.10.1.3	<i>Výpočet daně u dovozu zboží</i>	25
2.10.2	<i>Vývoz zboží a služeb</i>	26
2.10.2.1	<i>Vývoz zboží</i>	26
2.10.2.2	<i>Vývoz služeb</i>	26
2.10.3	<i>Mezinárodní přeprava</i>	27
2.10.4	<i>Vrácení daně</i>	27

3	Porovnání DPH v České republice a v Evropské unii	29
3.1	PŘECHODNÁ OBDOBÍ ČR A JEJÍCH NEJBLIŽŠÍCH SOUSEDŮ	29
3.2	CO POŽADUJE EU PO ČLENSKÝCH STÁTECH V OBLASTI DANÍ?	29
3.3	SAZBY DPH V ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE.....	30
3.4	PŘIZNÁNÍ K DPH ZA ÚNOR 2003 POPRVÉ ELEKTRONICKY	30
4	Vývoj DPH v ČR	32
4.1	HISTORIE A DAŇOVÁ REFORMA.....	32
4.2	NÁVRH NOVELY ZÁKONA O DPH.....	32
4.3	VLIV DPH NA STÁTNÍ ROZPOČET	33
4.4	NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD (NKÚ)	34
5	Závěr	41
	Příloha:	42
	TABULKA Č. 4	42
	TABULKA Č. 5	42
	TABULKA Č. 6	42
	TABULKA Č. 7	42
	TABULKA Č. 8	43
	SCHÉMA Č. 2 „OBĚH DPH“	43
	PŘÍKLAD Č. 1.....	44
	PŘÍKLAD Č. 2.....	44
	PŘÍKLAD Č. 3A	45
	PŘÍKLAD Č. 3B	45
	GRAF Č. 2.....	46
	Seznam příloh.....	47
	Použitá literatura	48

1 Úvod

Pro svou bakalářskou práci jsem zvolila téma „Daň z přidané hodnoty – základní informatorium“ se zaměřením na Českou republiku s přihlédnutím na vstup do Evropské unie. A to zejména proto, že daň z přidané hodnoty (dále již jen DPH) je nejdůležitějším příjmem státního rozpočtu.

Již v současné době se v České republice stále více mluví o DPH v médiích, mezi občany České republiky a mezi odbornou veřejností.

Nejen od srpnových povodní 2002, ale i v rámci připravované reformy státních financí je DPH stále horké téma, neustále se objevuje mnoho návrhů na novelu zákona, ale zásadnější změny zůstávají zatím jen ve fázi diskusí. Po povodních naše vláda chtěla sníženou sazbu DPH zvýšit z 5 % na 7 %. Pak následovaly další návrhy. Tyto návrhy však směřují pouze za účelem zvýšení příjmu státního rozpočtu bez žádných komplexních změn.

Cílem mé bakalářské práce bude na základě informací přiblížit problematiku DPH a informovat o budoucím vývoji tedy zanalyzovat vývoj DPH od roku 1993, kdy DPH vznikla z daně z obratu až po změny, které souvisí se vstupem České republiky do EU. DPH je důležitou součástí příjmu státního rozpočtu, úkolem mé práce bude ukázat jak DPH funguje, její využití v praxi, výhody a nevýhody, daňové podvody, atd.

V další fázi práce se zaměřím na DPH jako příjem státního rozpočtu České republiky a problematiku spojenou s kontrolní činností Nejvyššího kontrolního úřadu.

Informace ke své práci jsem čerpala ze zákona o DPH, z knihy Ing. Blažena Ondrušová: DPH 2002 – neplaťte víc, než musíte. Další informace pocházejí z internetových zdrojů zejména z webových stránek Ministerstva financí, Českého statistického úřadu, Nejvyššího kontrolního úřadu.

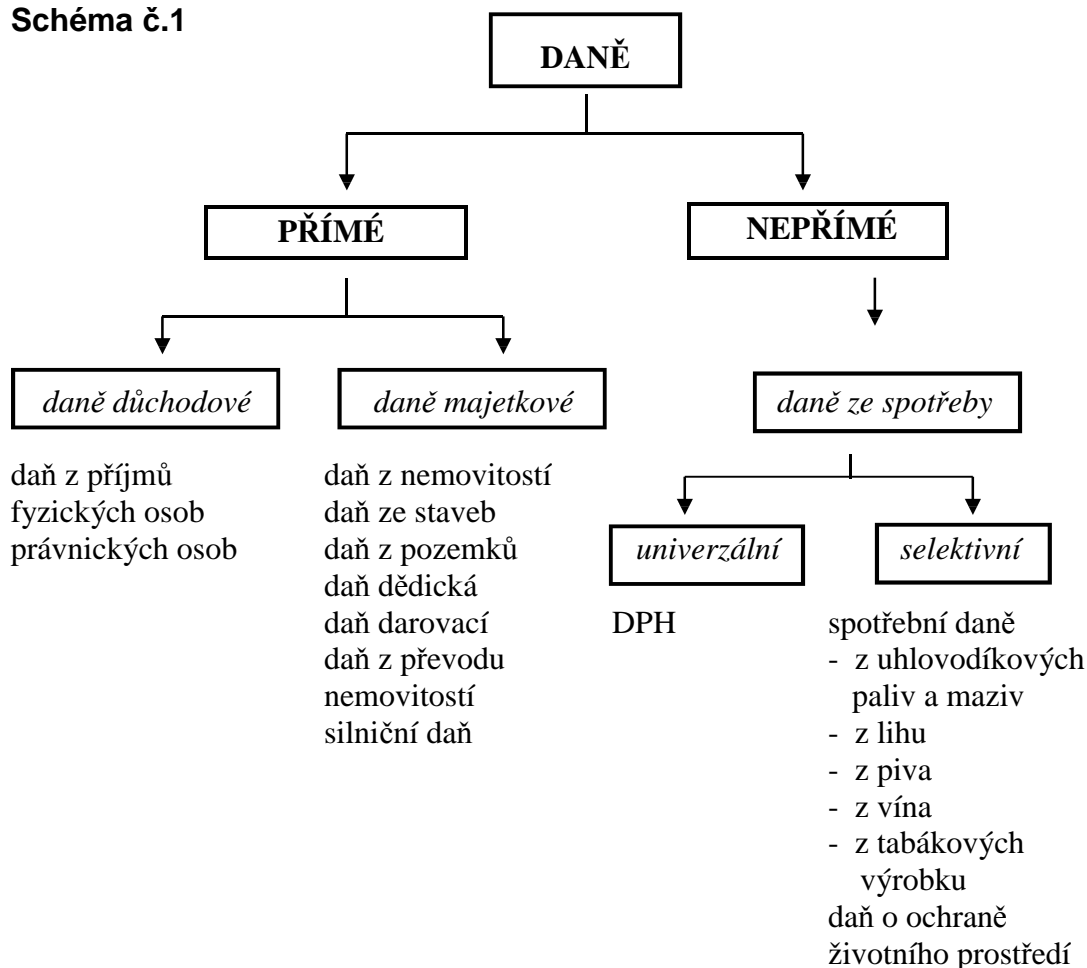
Tato práce by měla sloužit jako příručka pro studenty a malé podnikatele, kteří přicházejí s DPH poprvé do styku, případně pro ty, kteří se chtějí o DPH něco nového dozvědět.

1.1 Co je to daň

Daň je pravidelný příjem státního rozpočtu, který platí subjekt¹ na základě předem a jednoznačně stanovených zákonných předpisů.

1.2 Jaké jsou daně

Schéma č.1



Zdroj: Vlastní návrh

1.3 Základní informace o těchto daních

DPH spolu se spotřebními daněmi nahrazují dřívější daň z obrátů.

Její hlavní výhody: vztahuje se na všechny druhy podnikatelské činnosti a používá se ve dvou sazbách ve výši 22 % (prodej zboží) nebo 5 % (doprava a některé

¹ právnická nebo fyzická osoba, která daň odvádí

služby), je placena spotřebitelem lze stanovit okamžité daňové zatížení polotovaru nebo hotového výrobku.

Nevýhodou je administrativní náročnost její evidence a kontrola.

Smyslem **spotřební daně** je zvýšit daňové zatížení, a tím působit na výrobu a na spotřebu určitých výrobků (alkohol, benzín, atd.) a posílení příjmu státního rozpočtu.

Podstatou **dovozní daně** (cla) je, že jde o inkaso daně u dovozu, neboť dovezené zboží je nezdaněné, někteří podnikatelé neplatí DPH, musí proto odvést ze zboží určeného k podnikání nebo k výkonu činnosti clovozní daň.

Daň z příjmů obyvatelstva je univerzální daň z příjmů u fyzických osob bez ohledu na zdroj příjmu.

Daň z příjmů podniků a společností je daní podléhající právnickým osobám, má rovněž univerzální charakter.

Silniční daň platí dopravci včetně občanů, kteří se zabývají dopravou nákladů a osob jako výdělečnou činností. Tuto daň platí i podniková osobní auta, její výše je odstupňována podle kubatury vozidla.

Daň z nemovitostí platí všichni uživatelé² pozemků, staveb a budov. Platí se i ze zemědělské půdy.

Daň dědická a darovací je stanovena v závislosti na ceně daňového základu a na příbuznosti osob nebo postavení v dědickém řízení.

² fyzické i právnické osoby

2 Daň z přidané hodnoty

2.1 Co to je DPH

DPH je tzv. nepřímou daní, tj. daň z prodeje zboží a poskytování služeb, zvyšuje celkovou cenu zboží a služeb, která má dvě sazby základní 22 % a sníženou 5 %. Zákon stanoví, jaké druhy zboží a služeb podléhají vyššímu či nižšímu procentu zdanění. Daň platí v ceně zboží nebo služby koneční spotřebitelé, ať jde o soukromou nebo veřejnou spotřebu.

2.2 Fungování DPH

Obecně platí, že veškeré prodeje zboží, poskytnutí služeb se uskutečňují na tuzemském trhu vždy za ceny s daní. **Nákup za ceny bez daně není možný.** Všechny podnikatelské subjekty mají naprosto stejné postavení, nerozhoduje zda jsou či nejsou registrováni jako plátcí DPH.

Při prodeji zboží, poskytování služeb, podléhajících dani jsou pouze plátcí daně registrovaní u finančních úřadů povinni účtovat svým zákazníkům DPH. Ostatní, tj. „neplátcí daně“ tuto povinnost nemají.

Avšak pouze registrovaní plátcí daně mají možnost odpočítávat si od daně účtované při prodeji zboží, poskytování služeb, daň, kterou zaplatili nebo zaúčtovali při nákupech zboží, služeb atd.

Do státního rozpočtu odvedou plátcí částku odpovídající daňové povinnosti

$$\text{DAŇOVÁ POVINNOST} = \text{DAŇ NA VSTUPU} - \text{DAŇ NA VÝSTUPU}$$

. Pokud vznikne „záporné saldo“, jedná se o tzv. **nadměrný odpočet**³ a nebo naopak vznikne **vlastní daňová povinnost**.⁴

2.3 Plátcí DPH

Plátcí DPH jsou fyzické a právnické osoby, které provádějí zdanitelná plnění a jsou registrovány u finančního úřadu (dále jen FÚ) nebo osoby podléhající dani, kterým vznikla registrační povinnost ze zákona.

³ plátcé má nárok na vrácení DPH

⁴ plátcé má povinnost daň uhradit

Osoba podléhající dani, jejíž obrat nepřesáhne zákonem stanovenou částku, může předložit žádost o registraci dobrovolně.

2.3.1 Osoby podléhající dani

Osobami podléhajícími dani jsou všechny podnikatelské subjekty, které podnikají v tuzemsku. Osobami podléhajícími dani nejsou osoby, které uskutečňují pouze zdanitelná plnění osvobozená od daně podle §25.

Na neplátce DPH se zákon nevztahuje. Ze zákona o DPH musí i drobní podnikatelé znát a dodržovat ustanovení, že neplátce DPH **nesmí** vystavit daňový doklad, a pokud jej vystaví, bude mu uložena pokuta.

Podle §5 plátcí jsou osoby podléhající dani, jejichž obrat, tři kalendářní měsíce jdoucí po sobě, přesáhne částku 750000 Kč, ve kterém překročily stanovený obrat. Nebo jejich roční obrat přesáhl stanovený limit, který činí 3 000 000 Kč.

2.3.2 Dobrovolná registrace

Jestliže je obrat nižší než zákonem stanovený limit, může se zaregistrovat dobrovolně. Je však třeba FÚ prokázat, že činnost má povahu podnikání.

Před uplatněním žádosti o registraci je důležité zvážit, zda je registrace pro plátce výhodná. Registrovaný plátce daně má možnost uplatnit odpočet daně zaplacené v cenách nakoupeného zboží či služeb, ale pouze z nákupů, určených pro zdanitelná plnění, kterou nejsou osvobozena od daňové povinnosti podle § 24 zákona. Bude vhodnějším obchodním partnerem odběratelů, registrovaných plátců daně. Protože daň, která je obsažena v cenách si mohou odběratelé odečíst pouze v případě, je-li plátce rovněž plátcem DPH.

Na druhé straně musí jako plátce daně pravidelně předkládat daňová přiznání, vést předepsanou účetní evidenci a záznamy o všech údajích, rozhodných pro stanovení daně.

2.3.3 Postup při registraci

Ministerstvo financí (dále MF) ČR vydalo formulář žádosti o registraci, který obdrží každý u kteréhokoliv FÚ. Vyplněný formulář se předkládá příslušnému⁵ FÚ.

Jakmile se vyplněný formulář žádosti o registraci odešle, musí si každý žadatel zavést evidenci a záznamy potřebné pro stanovení DPH. V žádosti je třeba uvést datum, od kterého hodlá žadatel být zaregistrován.

Ten, kdo je povinen se registrovat, neboť jeho obrat ze zdanitelných plnění přesahuje zákonem stanovený limit, musí uvést datum v rámci lhůty stanovené pro registraci v zákoně o DPH.

Musí se však připomenout, že v žádném případě se nelze zaregistrovat se zpětnou platností, tzn. od data, který předchází předložení žádosti o registraci.

FÚ vyplněný formulář prověří, vydá osvědčení o registraci a zároveň přidělí daňové registrační číslo (DIČ).

2.3.4 Zrušení registrace

Pokud plátce chce zrušit svoji registraci u FÚ, zákon mu to umožňuje, ale nejdříve za 12 měsíců ode dne registrace a při prokázání, že důvody pro zrušení registrace existují (§ 39). Plátce může zrušit registraci, pokud jeho obrat za tři předcházející měsíce nepřesáhl částku 750 000 Kč a zároveň za posledních 12 měsíců nepřesáhl obrat částku 3 000 000 Kč. Nejedná se v tomto případě ani o kalendářní čtvrtletí ani o kalendářní rok, ale počítají se vždy po sobě jdoucí měsíce zpětně.

Při zrušení registrace je povinnost v posledním zdaňovacím období odvést daň u odpisovaného hmotného a nehmotného majetku z daňové zůstatkové ceny a u zásob z pořizovací ceny, kromě majetku pořízeného vlastní činností.

2.4 Předmět DPH

2.4.1 Zdanitelná plnění

Na zdanitelném plnění je postaven celý zákon o DPH. Je předmětem daně, váže se na něj definice uskutečnění zdanitelného plnění a následně i vznik daňové povinnosti.

⁵ příslušný je ten finanční úřad, v obvodu jehož působnosti máte sídlo, u fyzické osoby rozhoduje trvalé bydliště

Zdanitelným plněním může být:

- a) dodání zboží, stavebních objektů a převod nemovitostí (kromě pozemků), při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření,
- b) poskytování služeb,
- c) převod nebo využití práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, (např. jde o leasing, půjčování předmětů, licence, patenty, prodej značky, know-how, software apod.), v rámci podnikání (viz § 2 obchodního zákoníku).

Za zdanitelná plnění se rovněž považují uskuteční plátce osobám jemu blízkým, pro svoji vlastní potřebu (např. použití nakoupeného nebo vyrobeného zboží pro osobní potřebu) a plnění pro účely nesouvisející s podnikáním (pro potřeby rekreačního zařízení, apod.). Dani tedy plně podléhají i dary, a to bez výjimky.

Osobami blízkými plátcí se rozumí především osoby blízké (manžel, manželka, děti, vnuci, atd.) a členové představenstev obchodních společností, hlavní akcionáři apod. V těchto případech, uskuteční-li se např. dodání zboží nebo poskytnutí služeb bezúplatně nebo za cenu nižší než obvyklou, vypočte se daň z ceny obvyklé.

2.4.2 Nezdanitelná plnění

Podle § 8 zdanitelným plněním **není**:

- vydání majetku v nepeněžitě hodnoty,
- bezúplatné poskytnutí reklamního a propagačního předmětu v ceně bez daně nepřesahující 200 Kč, není předmětem spotřební daně a je opatřen logem,
- bezúplatné poskytnutí darů, u kterých nebyl uplatněn odpočet,
- prodej osobního automobilu, pokud při jeho pořízení nebyl uplatněn nárok na odpočet daně a prodejní cena nepřevyšuje pořizovací cenu včetně daně⁶,
- bezúplatný převod vlastnického práva k movité věci, banka si jím jistí poskytnutý úvěr a zpětný převod vlastnického práva k movité věci po splacení úvěru,
- převod obchodního podílu nebo členství v družstvu,
- prodej a nájem majetku, který není součástí obchodního majetku plátce – fyzické osoby (s výjimkou podnájmu),
- refundaci mezd, pokud je v souladu se zákoníkem práce.

⁶ rozdíl je především v tom, že prodejní cena při prodeji osobního automobilu se do konce roku 1997 započítávala do obrátu pro povinnou registraci, zatímco od roku 1998 se již do obrátu nezapočítává

2.4.3 Osvobození od daně

Zákon jmenovitě stanovuje, že některé služby, popř. zboží jsou od daňové povinnosti osvobozeny. Jedná se o:

- a) poštovní služby (§ 26),
- b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 27),
- c) finanční činnosti (§ 28),
- d) pojišťovnictví (§ 29),
- e) převod staveb a pronájem pozemků a staveb (§ 30),
- f) výchova a vzdělávání (§ 31),
- g) zdravotnické služby a zboží (§ 32),
- h) sociální pomoc (§ 33),
- i) loterie a jiné podobné hry (§ 34),
- j) prodej podniku (§ 35).

V těchto případech (blíže § 26 až § 35 zákona) plátce nezdaňuje prodej zboží, poskytnutí služeb, popř. ostatní plnění, ale nemůže si také odpočítat daň, kterou zaúčtoval při nákupech zboží, služeb, popř. ostatních plnění použitých pro plnění osvobozená od daně.

2.5 *Uskutečnění zdanitelného plnění*

2.5.1 Kdy vzniká daňová povinnost

Daňová povinnost vzniká dnem vystavení daňového dokladu za zdanitelné plnění, na kterém je uvedena výše ceny bez daně a samostatně výše daně. Blíže v odstavci „Jaké jsou sazby daně?“.

Plátce je povinen vystavit tento doklad nejpozději do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění. V § 9 zákona se podrobně pro všechny případy uvádí, kdy se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné. Např. při prodeji zboží podle kupní smlouvy je to den dodání, v ostatních případech den převzetí nebo zaplacení zboží, a to den, který nastane dříve. Při poskytnutí služeb je to den jejich poskytnutí nebo zaplacení, a to ten den, který nastane dříve atd.

2.5.2 Vedení účetních dokladů

Plátce je povinen vést záznamy, ve kterých jsou uvedeny údaje rozhodné pro stanovení daně (ceny, výkazy o odbytu, slevy) a evidenci tržeb za zdanitelná plnění.

Daňový doklad je velmi důležitý, plátce ho musí vyhotovit za každé zdanitelné plnění uskutečněné jinému plátcovi do 25 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění.

Běžný daňový doklad musí obsahovat:

- obchodní jméno, sídlo nebo místo podnikání, popř. bydliště
- daňové identifikační číslo plátce
- pořadové číslo dokladu
- rozsah a předmět zdanitelného plnění
- datum vystavení dokladu
- datum uskutečnění zdanitelného plnění
- výši ceny bez daně celkem
- základní nebo sníženou sazbu daně, nebo sdělení, že se jedná o zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na vstupu
- výši daně celkem zaokrouhlenou na desetihaléře nahoru, popř. uvedenou i v haléřích

Doklad o použití musí obsahovat:

- obchodní jméno, sídlo, popř. bydliště nebo místo podnikání plátce
- daňové identifikační číslo plátce
- číslo použití
- pořadové číslo dokladu
- rozsah a předmět zdanitelného plnění
- datum vystavení dokladu
- datum uskutečnění zdanitelného plnění
- výši ceny bez daně celkem
- základní nebo sníženou sazbu daně, popř. sdělení, že se jedná o zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu
- výši daně celkem zaokrouhlenou na desetihaléře nahoru, popř. i v haléřích

Za správnost údajů uvedených na běžném daňovém dokladu odpovídá plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění.

Tento doklad potvrzuje nárok plátce tedy kupující má nárok na odpočet této daně, bez něj nárok nelze uplatnit.

Veškeré daňové doklady rozhodné pro stanovení daně musí plátcí uchovávat po dobu 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém vznikla daňová povinnost.

2.6 Výpočet a sazby DPH

2.6.1 Základ daně a jeho výpočet

Daň se vypočítává z ceny sjednané s kupujícím, a to z ceny bez daně. Cena se tedy vynásobí sazbou daně a vydělí se stem. Např. je-li cena bez daně 1860,-- Kč a sazba daně je 22 %, daň se vypočte takto:

$$daň = \frac{1860 * 22}{100} = 409,20Kč$$

V případech, kdy není ve smlouvě cena uvedena, při uskutečnění zdanitelných plnění pro osoby blízké plátcí, pro osobní potřebu plátce a pro účely nesouvisející s podnikáním, je základem daně cena obvyklá.

2.6.2 Sazby daně

Zákonem byly schváleny dvě sazby, a to:

- a) **sazby 22 % (standardní)**, pro veškeré zboží s výjimkou některých druhů zboží uvedených v zákonu o DPH, pro které platí snížená sazba 5 % a dále pro některé druhy služeb (některé opravy, služby přechodného ubytování, restauračního stravování, cestovního ruchu, nákladní silniční doprava atd.).
- b) **sazba 5 % (snížená)**, která platí pro většinu potravin (s výjimkou luxusních - kaviár apod.), paliva, energie, léky, noviny a časopisy a některé ekologicky výhodné výrobky (absorpční tepelná čerpadla, průtokoměry, elektromobily, výrobky z recyklovaného papíru apod.)

Pro nemovitosti včetně stavebních objektů platí sazba 5 %, stejně tak pro převod a využití práv. Výkony odbytu, nákupu, zahraničního a vnitřního obchodu se zdaňují sazbou, která platí pro dodávané zboží.

2.7 Odpočty DPH

2.7.1 Nárok na odpočet daně

Nárok na odpočet daně má plátce tehdy, jsou-li splněny dvě základní podmínky:

- použití nákupu při podnikání,
- prokázání nároku na odpočet daňovým dokladem od plátce.

Odpočet je zakázán například:

- u výdajů na reprezentaci, tedy např. výdaje na pohoštění, občerstvení a dary,
- při nákupu osobních automobilů a jejich technického zhodnocení,
- u nákupů, které se týkají majetku, není-li součástí obchodního majetku plátce,
- u nakoupených pohonných hmot do „služebního“ automobilu, který je použit pro soukromé účely,
- při nákupu pohonných hmot, pokud je soukromé vozidlo používáno pro služební účely a jsou uplatňovány cestovní náhrady.

2.7.2 Způsob uplatnění odpočtu

Plátce daně, který uskutečňuje jak zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, tak i osvobozená plnění bez nároku na odpočet, je povinen rozdělovat přijatá zdanitelná plnění (nákupy) na tři části:

1. nákupy, které použije pouze k dosažení obratu za uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu, popř. zdanitelná plnění určená na vývoz, u nichž bude plátce daně uplatňovat nárok na odpočet daně
2. nákupy, které použije pouze k uskutečňování plnění osvobozených podle § 25, u nichž plátce nemá nárok na odpočet daně
3. nákupy, které používá pro obojí činnosti, tedy pro zdanitelná plnění i pro osvobozené činnosti, ale také se může jednat o nákupy, u kterých není zřejmé, pro jaká plnění budou použity. U této daně se bude nárok na odpočet daně zkracovat.

2.8 Zdaňovací období a správa daně

2.8.1 Co je to zdaňovací období

Zdaňovací období je kalendářní měsíc, ve kterém obrat plátce přesáhl 10.mil.Kč. Pro drobné podnikatele, při výši obratu za předchozí rok do 10 mil. Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Pokud podnikatel má obrat za zdanitelná plnění vyšší než 2 mil. Kč a nižší než 10 mil. Kč, může si zvolit jako zdaňovací období kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí. Délku zdaňovacího období si plátce určí při registraci a změnu může provést vždy od počátku následujícího kalendářního roku. Zdaňovací období měsíc je výhodnější pouze pro ty, kteří mají nadměrné odpočty, a tudíž jim FÚ daň vrací. Pro většinu plátců, u kterých převažuje daňová povinnost, je výhodnější mít čtvrtletní zdaňovací období. Plátci, kteří dosahují obratu nad 10 mil. Kč, však možnost volby nemají; ti mají ze zákona měsíční zdaňovací období.

2.8.2 Daňové přiznání a splatnost daně

Povinnost odvést daň je zákonem stanovena do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Tato zásada platí pouze pro odvod daně FÚ. Pro placení daně při dovozu, je správcem daně celní úřad a daň je splatná podle celního zákona spolu se clem do 10 dnů. Nadměrný odpočet podle předloženého přiznání k DPH vrátí FÚ do 30 dnů od vyměření automaticky bez žádosti.

Daňové přiznání je plátce povinen předložit do 25 dnů po skončení zdaňovacího období vždy, ale to i v těch případech, kdy je daňové přiznání nulové.

2.8.3 Vrácení nadměrného odpočtu

Nadměrný odpočet může vzniknout z několika důvodů:

- Plátce koupí velký hmotný investiční majetek (z ceny bez daně se pak vychází při stanovení odpisů).
- Plátce se předzásobí nákupem velkého množství materiálu či zboží a po delší časové období je pak zpracovává nebo prodává.
- Plátce provozuje činnosti, u kterých jsou na vstupu nákupy převážně se sazbou daně 22 % a na výstupu s 5 %. Jedná se např. o stavebnictví, zemědělství.

Vzniklý nadměrný odpočet vykáže plátce na daňovém přiznání a FÚ ho do 30 dnů od vyměření bez žádosti vrátí (§ 37a). Při vracení nadměrného odpočtu se postupuje obdobně jako při vracení daňových přeplatků (§ 64 zákona o správě daní). FÚ může použít částky nadměrného odpočtu pro uhrazení nedoplatku na jiné dani.

2.8.4 Dodatečné daňové přiznání

Dodatečné daňové se podává při zvýšení daňové povinnosti nebo při jejím snížení. Pokud se celková daňová povinnost za příslušné zdaňovací období na základě dodatečného daňového přiznání zvyšuje, počítá se samozřejmě i sankce. Pokud však plátce svoji daňovou povinnost pouze snižuje, může tak učinit počínaje novelou zákona od 1.1.1998 do lhůty stanovené zákonem o správě daní a poplatků (tj. do tří let). Starší chyby nelze opravit, stejně jako nelze opravit chybnou sazbu daně, pokud byla v jejím důsledku odvedena vyšší daň.

Novelou zákona od 1.1.1998 se změnil způsob předkládání dodatečných daňových přiznání. Pokud plátce daně jednotlivými opravami snižuje a současně i zvyšuje daňovou povinnost v rámci jednoho zdaňovacího období, nepřekládá dvě daňová přiznání, ale pouze jedno.

2.9 Sankce při daňovém řízení⁷

Sankce byly ze zákona o DPH vypuštěny a od počátku roku 1995 se řídí pouze zákonem o právech daní a poplatků (v § 37 – pokuty, § 63 – daňové nedoplatky a penále).

2.9.1 Daňové nedoplatky a penále

§ 63

Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

- 1) Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0, 1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené

⁷ Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

- 2) Z daně, doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Tato sazba 0,05 % penále z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou v odvolacím řízení proti tomuto vyměření, se uplatní také v případech, kdy k tomuto rozdílu došlo v důsledku vyhovění návrhu daňového subjektu v odvolacím řízení. Poloviční sazba penále se uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.
- 3) Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výběru, pokud nebylo již uhrazeno.
- 4) Byla-li rozhodnutím o odvolání proti stanovení daně nebo jiným rozhodnutím o daňové povinnosti předepsaná daň zcela nebo zčásti odepsána, odepíše se z úřední povinnosti také penále, které z odepsané daně bylo předepsáno, pokud v rozhodnutí není stanoveno jinak.

- 5) Penále se nepředepíše, nepřesáhne-li v úhrnu u jedné daně částku 100 Kč za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní bez zdaňovacího období.
- 6) Daňové nedoplatky, jejichž výše v úhrnu nepřesahuje u jednoho daňového dlužníka a jednoho správce daně 50 Kč, nelze vymáhat; dojde-li v důsledku toho k promlčení, nedoplatek se odepíše podle druhu daně, kde byl evidován, a to k tíži příjemce těchto prostředků.

2.9.2 Pokuty

§ 37

- 1) Tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůta povinnost nepeněžitě povahy vyplývající z tohoto nebo zvláštního daňového zákona nebo uloženou rozhodnutím podle tohoto zákona, může správce daně opakovaně uložit pokutu až do celkové výše 2 mil. Kč. Opakovaně lze pokutu uložit, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá.
- 2) Při ukládání pokut se přihlíží k závažnosti, době trvání a následkům protiprávního jednání.
- 3) Proti rozhodnutí o uložení pokuty, které musí obsahovat odůvodnění, se lze odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. Včas podané odvolání má odkladné účinky.
- 4) Pokuta podle tohoto ustanovení se neuloží, lze-li použít sankci podle § 68 nebo lze-li použít pokutu tuto sankci nahrazující.
- 5) V řízení o uložení pokuty uložené podle odstavce 1, pokuty uložené podle § 25 a pokut ukládaných podle jiných daňových zákonů se postupuje podle tohoto zákona.
- 6) Pokutu nelze uložit, jestliže uplynuly od konce roku, ve kterém došlo k jednání zakládajícímu právo na uložení pokuty, dva roky. Právo vyměřenou pokutu vymáhat se promlčuje po pěti letech od vykonatelnosti rozhodnutí.

2.9.3 Zvýšení daně

§ 68

Nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

2.9.4 Posečkání daně a povolení splátek

§ 60

1. Na žádost může správce daně povolit daňovému dlužníkovi posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou.
2. Posečkání daně lze povolit také u částek, u nichž lze očekávat, že budou odepsány.
3. Povolení může být vázáno na podmínky.
4. Není-li v rozhodnutí stanoveno jinak, nepočítá se po dobu povoleného posečkání daně nebo splátek daně penále, dodrží-li daňový dlužník stanovené podmínky; uplatňovat současně penále podle § 63 a úrok podle odstavce 6 však není přípustné. Při posečkání nebo povolení splátek u daňového penále a zvýšení daně může správce daně od úročení upustit.
5. Posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně.
6. **Za dobu posečkání daně nebo splátek daně zaplatí daňový dlužník úrok z odložené částky ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Správce daně úrok předepíše za celou dobu posečkání a o výši úroku daňového dlužníka vyrozumí. Tento úrok je splatný do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru. Úrok se nepředepíše, činí-li méně než 50 Kč.**
7. Proti rozhodnutí o povolení posečkání daně nebo povolení splátek není přípustné odvolání.

2.9.5 Pozastavení činnosti

§ 38

- 1) Dochází-li u daňového subjektu k opakovanému porušení povinností nepeněžité povahy, za které již byla uložena pokuta podle § 37, a nedošlo při tom ani dodatečně ke splnění této povinnosti, může správce daně až na dobu třiceti dnů pozastavit daňovému subjektu jeho podnikatelskou činnost, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění a jíž se porušení povinnosti týká.
- 2) Pozastavení činnosti lze uplatnit jen tehdy, ztěžuje-li neplnění povinnosti subjektem daně jeho registraci nebo zjištění skutečností rozhodných pro správné a úplné stanovení daňového základu a daně.
- 3) Správce daně vyzve daňový subjekt k dodatečnému splnění jeho povinnosti a stanoví mu pro to přiměřenou lhůtu. Ve výzvě jej současně upozorní, že nebude-li jí vyhověno ve stanovené lhůtě, přistoupí správce daně k pozastavení činnosti daňovému subjektu. Proti této výzvě se lze odvolat do osmi dnů od doručení výzvy. Podané odvolání nemá odkladného účinku.
- 4) Pokud lhůta stanovená ve výzvě marně uplynula, může správce daně vydat rozhodnutí o pozastavení činnosti daňovému subjektu. Součástí rozhodnutí musí být i jeho odůvodnění, způsob naložení s věcmi podléhajícími zkáze, jsou-li též zahrnuty v té části hmotného majetku subjektu daně, vůči které je pozastavení činnosti uplatněno, a přesné vymezení doby, od kdy a na jak dlouho se toto opatření uplatní.
- 5) Opravné prostředky proti rozhodnutí podle odstavce 4 nemají odkladného účinku.
- 6) Pozastavení činnosti se uskuteční tak, že v rozhodnutí uvedený hmotný majetek se za policejní asistence uzavře a uzamkne a zajistí úřední uzávěrou. Daňový subjekt, u něhož došlo k pozastavení činnosti, je povinen předat správci daně do úschovy všechny klíče od takto zajištěného hmotného majetku po dobu, po kterou pozastavení činnosti trvá.
- 7) Je-li to možné a vhodné, může kromě toho správce daně opatřit uzavřený a uzamčený hmotný majetek vlastním zámekem.
- 8) O průběhu uplatnění pozastavení činnosti na místě se sepíše vždy protokol.

- 9) Od okamžiku, kdy byly přiloženy úřední uzávěry, je komukoliv zakázáno se zajištěným hmotným majetkem jakkoliv nakládat nebo do něj vstupovat.
- 10) Ukáže-li se během pozastavení činnosti na straně daňového subjektu nezbytná potřeba jakéhokoliv nakládání se zajištěným hmotným majetkem, může se tak stát jen se souhlasem správce daně a v jeho přítomnosti.
- 11) Případné ztráty vzniklé daňovému subjektu z pozastavení činnosti, včetně ušlého zisku, nese daňový subjekt, ledaže by rozhodnutí o pozastavení činnosti nenabýlo právní moci nebo pravomocné rozhodnutí bylo zrušeno.

2.9.6 Trestný čin

§ 148 trestního zákoníku⁸

2.10 Uplatnění daně při dovozu a vývozu

2.10.1 Dovoz zboží a vznik daňové povinnosti

Předmětem daně při dovozu je dovážené zboží, mimo dováženého zboží, které je od daně osvobozené. Zdanění podléhá nejen zboží dovážené v rámci podnikání, ale i soukromý dovoz občanů. Daň při dovozu zboží je povinna platit každá osoba⁹, které má být dovážené zboží propuštěno, kromě zboží, které při dovozu je osvobozeno od daně.

Dovoz služeb dani nepodléhá.

Daň při dovozu zboží se nevybírá při jakémkoli překročení hranice, ale pouze v případech, kdy vzniká celní dluh. Při propuštění zboží do celních režimů, kdy celní dluh nevzniká, není uplatňována ani DPH. Když celní dluh nevzniká, celní úřad obvykle vyžaduje zajištění celního dluhu (obvykle to bývá složení celní jistiny) ve výši cla a daní. Důvodem je časté porušování celního zákona a svévolná změna celního režimu.

2.10.1.1 Osvobození od daně

Dovoz zboží je osvobozen od daně pouze v těch případech, kdy je osvobozen od cla podle celního zákona, resp. prováděcí vyhlášky o osvobození dováženého zboží, kromě výjimky, která se týká dovozu zboží v rámci všeobecného systému celních

⁸ odkázáno na § 148 Trestního zákoníku

⁹ tj. plátce i neplátce, podnikatel i občan nepodnikatel

preferencí. V tomto případě, přestože se při dovozu jedná o osvobození od cla, není dovážené zboží osvobozeno od daně.

Osvobození od cla nelze zaměňovat s údajem „bez cla“ v celním sazebníku. Pokud je zboží bez cla, připočítá se k celní hodnotě nula.

2.10.1.2 Daňový doklad při dovozu

Daňovým dokladem při dovozu je rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo o ukončení režimu dočasného použití a plátce tímto dokladem prokazuje nárok na odpočet daně na vstupu.

Faktura ze zahraničí není daňovým dokladem. Pokud plátce dostane fakturu ze zahraničí a zaúčtuje ji, ale z hlediska DPH se to není daňový doklad. Teprve až překročí zboží fyzicky hranici, vystaví se JCD¹⁰ a stanoví se daň, tedy až pak má plátce nárok na odpočet.

Nárok na odpočet má stejná pravidla na uplatnění jako u tuzemských nákupů (viz kapitola 2.7).

2.10.1.3 Výpočet daně u dovozu zboží

Do základu daně pro výpočet DPH se zahrnuje vše, co vstupuje do základu pro výpočet cla. Dále se do základu daně zahrnuje samotné clo a další platby související s dovozem zboží, a pokud zboží podléhá spotřební dani, tak i tato daň. Ze součtu vyjmenovaných položek se vypočítá DPH podle příslušné sazby daně.

U zboží dováženého k dočasnému používání se daň vyměří při ukončení dočasného používání a stanoví se jen poměrná část za dobu, po kterou je na území ČR používáno. Poměrná část se vypočte za každý kalendářní měsíc (i započatý) ve výši 3 % z daně a nesmí převýšit částku daně, která by byla vypočtena, kdyby zboží bylo propuštěno do volného oběhu.

Při dovozu osobních automobilů do režimu dočasného použití je nárok na odpočet daně, pokud bude tento režim ukončen zpětným vývozem do zahraničí. Pokud by byl režim dočasného použití ukončen a ke zpětnému vývozu by nedošlo vůbec nebo by vývoz osobního automobilu byl uskutečněn později, nárok na odpočet se ztrácí.

(ukázkový příklad č. 1 viz příloha)

¹⁰ registr jednotných celních deklarací = rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu nebo dovozu

2.10.2 Vývoz zboží a služeb

2.10.2.1 Vývoz zboží

Vývozem zboží se rozumí nejen fyzické dopravení za hranice, ale i umístnění do svobodného celního skladu či svobodného celního pásma. Vývoz zboží je od daně osvobozen. Tedy zboží na vývoz není zdaňováno a DPH není vůbec účtována. Každý vývoz však musí být doložen vývozní JCD. Pokud není k dispozici celním úřadem potvrzená JCD, tudíž z hlediska zákona o DPH není realizován vývoz.

JCD při dovozu slouží jako daňový doklad pro účely odpočtu daně, ale při vývozu je dokladem potvrzujícím, že zboží bylo skutečně vyvezeno a nebylo v tuzemsku prodáno za ceny bez daně. Daňovým dokladem při vývozu není faktura do zahraničí.

Vývozce má, stejně jako každý plátce, nárok na odpočet daně na vstupu již při nákupu zboží. Vývozce má povinnost doložit vývoz daňovým dokladem, aby se zabránilo daňovým únikům.

V současné době je největším problémem doložit vývoz daňovým dokladem (JCD), protože z celnice docházejí JCD značně opožděně.

Při vývozu zboží má nárok na osvobození od daně pouze jeho vlastník (resp. prodávající ve vztahu k zahraničí).

(ukázkový příklad č. 2 viz příloha)

2.10.2.2 Vývoz služeb

Při vývozu služeb platí, že služby musí být určeny pro spotřebu, využití či použití v zahraničí. Pokud se služby používají v tuzemsku, tedy jedná se o zdanitelná plnění, která nejsou osvobozena od daně. Např. služby pro cizince, kteří přijedou do ČR, jsou zde ubytováni, stravují se zde, navštěvují divadla, jsou samozřejmě zdaňováni jako pro české občany. Tudíž se nejedná o vývoz služeb.

Vývozem služeb je např., když tuzemská cestovní kancelář zprostředkuje zájezd pro zahraničního partnera do ČR. Tato služba se nezdaňuje, protože splňuje podmínky dané zákonem.

Výjimkou zdaňování služeb zprostředkovaných na území ČR je např. poskytování právních, poradenských nebo reklamních služeb firmám se sídlem v zahraničí. Tyto služby jsou bez daně, přestože jsou poskytovány na území ČR.

Osvobození při poskytnutí služby do zahraničí musí být prokázáno dokladem o zaplacení nebo písemnou smlouvou o úhradě poskytnutých služeb. Pokud služba nebude doložena daňovým dokladem, může být dodatečně zdaněna DPH.

2.10.3 Mezinárodní přeprava

Mezinárodní přepravou se rozumí přeprava zboží, peněz a pravidelná přeprava osob, a to v těch případech, kdy přeprava začíná v zahraničí a končí v tuzemsku nebo naopak, popř. začíná v zahraničí, kde také končí, ale prochází přes tuzemsko. Za mezinárodní přepravu se považuje např. železniční přeprava zboží ze Znojma do Berlína. Pokud by ale bylo zboží odvezeno ze Znojma do Prahy automobilem a z Prahy do Berlína vlakem, je nutné i odděleně zdaňovat. (ukázkový příklad č. 3a viz příloha)

Při přepravě osob je nutné zjistit, zda se jedná o pravidelnou nebo nepravidelnou přepravu osob. U **pravidelné přepravy osob** je potřeba mít vždy na zřeteli, odkud kam jsou osoby přepravovány. **Nepravidelná přeprava osob** (např. zájezdy) podléhá zdaňování jak za úsek v tuzemsku, tak i v zahraničí

(ukázkový příklad č. 3b viz příloha)

2.10.4 Vrácení daně

V některých případech zákon o DPH umožňuje vrátit i daň zaplacenou plátcům daně v tuzemsku. Na vrácení daně mají nárok osoby požívající výsad a imunit, a to jak organizace, tak i její zaměstnanci – cizí státní příslušníci. Jedná se o diplomatické mise a konzulární úřady, zvláštní mise a některé mezinárodní organizace.

Daň se vrací zahraničním osobám, které v tuzemsku nemají oprávnění k podnikání a nakoupí v ČR vybrané druhy zboží a služeb. O vrácení daně mohou zahraniční osoby žádat čtvrtletně, pokud částka daně překročila ve čtvrtletí 20 000 Kč; pokud je částka daně vyšší než 10 000 Kč ale nepřekročila 20 000 Kč, lze žádat o vrácení daně až po uplynutí kalendářního roku.

Nárok na vrácení má osoba, která tuto daň zaplatila.

Podle novely¹¹ má nárok na vrácení daně i plátce daně, který zdanitelné plnění uskutečnil pro zahraniční osobu a odvedl daň. Podmínkou je, že zahraniční osoba o tuto daň nepožádá a toto potvrdí v žádosti plátcí daně.

Novela zákona zavádí také vrácení daně zahraničním fyzickým osobám, pokud v rámci turistiky v ČR zakoupí nějaké zboží a pokud je cena zboží zaplacená jednomu prodávajícímu v jednom dni vyšší než 1 000 Kč. Novela zákona také zvýhodňuje zdravotně tělesně postižené osoby. Tyto osoby mají nárok na vrácení daně u osobního automobilu zakoupeného v tuzemsku. Dosud tato výhoda byla poskytována pouze při dovozu automobilů ze zahraničí.

¹¹ platné od 1. 4. 2000

3 Porovnání DPH v České republice a v Evropské unii

3.1 *Přechodná období ČR a jejích nejbližších sousedů*

Srovnání některých přechodných období, která si během vstupních rozhovorů s EU, jež skončily na kodaňském summitu, vyjednaly ČR, Slovensko, Polsko a Maďarsko.

Sníženou sazbu DPH na dodávku stavebních prací v rámci bytové výstavby vyjednala ČR, Slovensko a Polsko do 31. prosince 2007. Na dodávku tepelné energie používané pro vytápění a přípravu teplé užitkové vody majitelům domů vyjednala ČR do 31. prosince 2007 a do 31. prosince 2008 Slovensko. Nižší DPH na restaurační služby vyjednalo do 31. prosince 2007 Polsko a Maďarsko. Osvobození od povinnosti k registraci k DPH pro malé podniky s ročním obratem nižším než 35.000 eur vyjednala Česká republika a Slovensko, pro Polsko částka činí 10.000 eur. Polsko smí do 31. prosince 2007 zachovat nulovou DPH na knihy a speciální periodika.

3.2 *Co požaduje EU po členských státech v oblasti daní?*

Vstup do Evropské unie s sebou nese pro všechny země včetně České republiky i nutnost sladění výše a typu určitých daní. Vyplývá to z existence jednotného vnitřního trhu Společenství.

Rozdílné daňové sazby vedou k přesunu sídel podniků do zemí s nižším zdaněním, vytváření překážky volného obchodu a napomáhají daňovým podvodům.

Daně jsou hlavním zdrojem příjmů vlády, jednotlivé země se tedy brání jejich snížení a často chápou jejich pokles v okolních zemích jako nekalou konkurenci pro vlastní hospodářství. Výběr daní je pokládán za otázku národní suverenity, které se členské země nechtějí vzdát ve prospěch Evropské unie.

Evropská unie by chtěla dosáhnout minimální výši DPH a to, do jaké sazby je možné určitě zboží nebo službu zařadit. Každý stát musí mít **jednu základní sazbu vyšší než 15 %** (v České republice je 22 %) a může mít **jednu nebo dvě snížené sazby vyšší než 5 %** (v České republice jediná sazba 5 %).

Některé speciální druhy zboží **mohou mít nulovou sazbu**. Jako u mnoha dalších evropských ustanovení, i zde jsou možné výjimky. Např. většina států EU má nižší

zdanění jídel v restauracích. Česká republika si zatím vyjednala pouze použití snížené sazby na dodávky tepla a na stavební práce pro účely bydlení do konce roku 2007.

3.3 Sazby DPH v zemích Evropské unie

Tabulka č.1

STÁT	snížená sazba I	snížená sazba II	normální sazba
Belgie	-	6	21
Dánsko	-	-	25
Finsko	8	17	22
Francie	-	5,5	19,6
Irsko	-	12,50	21
Itálie	-	10	20
Lucembursko	-	6	15
Německo	-	7	16
Nizozemsko	-	6	19
Portugalsko	5	12	17
Rakousko	10	12	20
Řecko	-	8	18
Španělsko	-	7	16
Švédsko	6	12	25
Velká Británie	-	5	17,5

Zdroj: www.mfcr.cz (Sazby DPH v procentech - nejsou zde uvedeny výjimky, kterých je velmi mnoho)

3.4 Přiznání k DPH za únor 2003 poprvé elektronicky

Ministerstvo informatiky České republiky si jako jeden z hlavních cílů své činnosti stanovilo v průběhu následujících čtyř let plně elektronizovat alespoň 25 % správních agend a umožnit tak občanům k těmto agendám dálkový přístup prostřednictvím internetu. Veřejností nejvíce očekávané výsledky v tomto směru se týkají daňové agendy, zejména vzhledem k její administrativní náročnosti a komplikovanosti. Prvním reálným výsledkem úzké spolupráce ministerstva informatiky s příslušným resortním ministerstvem je plná elektronizace přiznání k DPH. Volba DPH vychází ze dvou základních skutečností: agenda DPH představuje největší objem administrativních činností v rámci celé daňové správy a přiznání k DPH je podáváno

každý měsíc – možnost dálkového přístupu je tedy výrazným ulehčením pro desítky tisíc podnikatelských subjektů v České republice. Zároveň se jedná o významný průlom v praktickém užití **zaručeného elektronického podpisu**. Ten se tímto krokem stává skutečným užitečným nástrojem a lze očekávat prudký nárůst zájmu o jeho pořízení.

V druhé polovině ledna 2003 ve spolupráci s Komorou daňových poradců bylo zahájeno testování podávání přiznání k DPH v elektronické podobě se zaručeným elektronickým podpisem.

Testování vyvrcholí v závěru února podáním skutečných daňových přiznání k DPH vybranými daňovými poradci. V březnu dojde ke spuštění této aplikace pro veřejnost tak, aby přiznání k DPH za měsíc únor bylo možno již podat elektronicky.

4 Vývoj DPH v ČR

4.1 Historie a daňová reforma

Česká republika se daňové praxi EU přibližuje svým tempem, které by mělo přidat na dynamice. Zásadním krokem byla reforma daňového systému platná od roku 1993. Dosavadní daň z obrátu byla nahrazena DPH. Uzákoněné daňové sazby, a to základní na úrovni 23%, dvě snížené v hodnotě 0% a 5% odpovídaly tehdy platným evropským hladinám. Po dvou letech novelizace v ČR vedla ke zrušení nulové sazby a dokonce převedení některých položek z 5% sazby do standardní, která klesla na 22% (od roku 1995). Problémem bylo zařazení většiny služeb do základní kategorie. Letošní novelizace konečně bude na ubytovací a stravovací služby (mimo prodej alkoholu a tabákových výrobků) vztahovat na upřednostněnou 5% sazbu. Součástí novely je i možnost turistům ze zahraničí vrátit DPH ze zboží zakoupeného v ČR, což je v zemích EU běžná praxe.

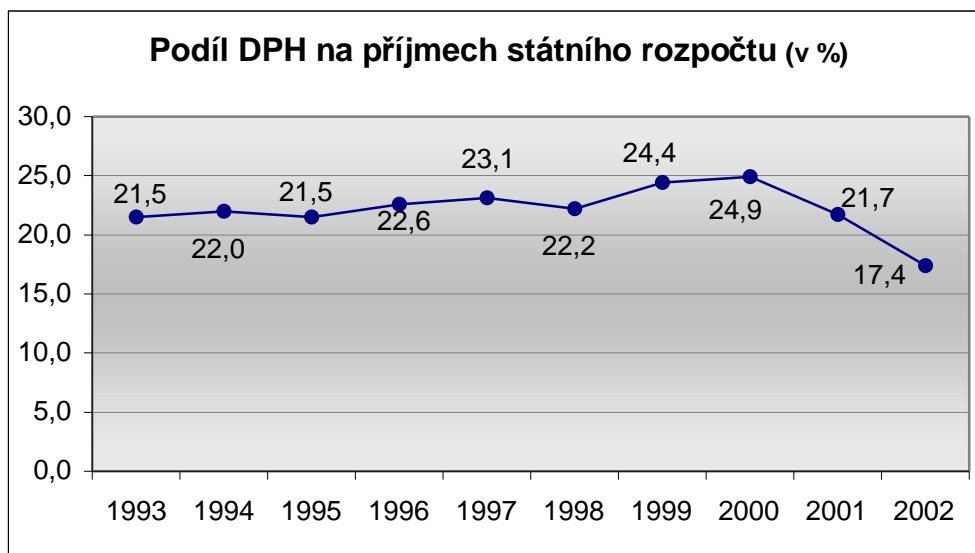
4.2 Návrh novely zákona o DPH

Se vstupem do EU slíbila Česká republika, že sníží limit pro plátce DPH na 1 000 000 Kč. Proto MF navrhuje, aby DPH platili od 1. 7. 2003 všichni podnikatelé, jejichž roční obrát přesáhne 2 000 000 Kč. V současné době to jsou 3 000 000 Kč. Změna by se měla týkat zhruba 150 tisíc firem. Nově zaregistrovaní budou moci uplatnit odpočet daně u majetku, který pořídili rok před registrací. Od tohoto data chce také MF zpřísnit pravidla pro vrácení DPH zahraničním turistům.

Co se týče přísnějších pravidel pro vrácení DPH zahraničním turistům, chce MF zvýšit hodnotu zboží potřebnou pro vrácení DPH na 6000 Kč oproti současné minimální hodnotě zboží, která je pouze 1000 korun. Vrácení daně by se nově nemělo vztahovat na pohonné hmoty, potraviny, tabákové výrobky a na alkohol. Naopak o vrácení daně budou moci žádat zahraniční podnikatelé u telekomunikačních služeb, ubytování či cestovního.

4.3 Vliv DPH na státní rozpočet

Graf č.1



Zdroj: Vlastní návrh (číselné údaje MF a Český statistický úřad v příloze Tabulka č. 8)

DPH je vybírána celními orgány při dovozu zboží do republiky a při příležitostné autobusové přepravě v tuzemsku. Finančními orgány je DPH vybírána ze zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku. *Výnosy daně jsou dány u celních orgánů výší jimi vybrané daně.* U finančních orgánů jsou *výnosy dány rozdílem mezi vybranou vlastní daňovou povinností a vrácenými nadměrnými odpočty.* Vlastní daňovou povinností je převýšení daně plátcem uskutečněných plnění (daň na výstupu) nad odpočtem daně z přijatých plnění za příslušné zdaňovací období. Nadměrným odpočtem je naopak převýšení odpočtu daně na vstupu nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období.

Tabulka č. 2

Vývoj inkasa DPH v letech 1994 až 2001 (v mld. Kč)			
ROK	CELKEM	FÚ (finanční úřad)	CÚ (celní úřad)
1994	85,85	-13,64	99,49
1995	94,80	-21,26	116,06
1996	109,31	-24,37	133,68
1997	117,57	-26,95	144,53
1998	119,36	-37,43	156,79
1999	138,28	-27,38	165,66
2000	145,91	-63,53	209,44
2001	151,89	-82,12	234,00

Zdroj: www.mfcr.cz - Pozn.: Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mld. Kč.

Podrobnější pohled na jednotlivé složky inkasa DPH v letech 1999 – 2001 za finanční a celní úřady.

Tabulka č. 3

		Vybraná daň	Vrácené nadměrné odpočty	Úhrnem inkaso DPH
Rok 1999	FÚ	132,38	-159,76	-27,38
	CÚ	165,66	0	165,66
	Celkem	298,04	-159,76	138,28
Rok 2000	FÚ	133,14	-196,67	-63,53
	CÚ	209,44	0	209,44
	Celkem	342,58	-196,67	145,91
Rok 2001	FÚ	142,81	-224,93	-82,12
	CÚ	234,00	0	234,00
	Celkem	376,81	-224,93	151,89

Zdroj: www.mfcr.cz (v mil. Kč)

Na základě uvedených hodnot lze konstatovat, že od roku 1999 má výše vyplacených nadměrných odpočtů a také celkové inkaso DPH realizované FÚ vzrůstající tendenci (viz graf č.2 v příloze). Hlavními příčinami tohoto „negativního“ jevu je *zvyšování dovozu do ČR* a to investičního charakteru a *nárůst vývozu zboží a služeb*, dále pak rostoucí investiční výstavba. Tyto faktory s sebou automaticky přinášejí růst nadměrných odpočtů. Další příčinou, i když ne hlavní, která se nepochybně promítla do inkasa DPH, je změna struktury v uplatňování nároku na odpočet, která platí od 1. 1. 2001, kdy se zmenšila množina vstupů, které podléhají krácení daně. Nadále nelze pominout vliv zákonné konstrukce pro uplatňování základní a snížené sazby DPH u některých odvětví např. stavebnictví, zemědělství, stravování a ubytování v souvislosti s růstem těchto odvětví.

Na vývoji inkasa DPH se také negativně projevila přetrvávající platební nekázeň daňových subjektů.

4.4 Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ)

Kontrolní akce NKÚ v roce 2002 zařazena pod číslem 02/02, zaměřena na prověření plnění povinnosti finančních orgánů při správě DPH se zaměřením na vrácení nadměrného odpočtu a jejich opodstatněnost.

Kontrola proběhla v období od března do června roku 2002.

Ke kontrole byly vyžádány spisy daňových subjektů, které v kontrolovaném období 1999 – 2000 uplatňovaly měsíčně nadměrné odpočty ve výši 500 tis. Kč a více.

Kontrolovanými osobami byly MF, FÚ pro Prahu 2, FÚ v Rokycanech, FÚ v Pelhřimově, FÚ v Přelouči, FÚ ve Žďáru nad Sázavou a FÚ v Bruntále.

Výnosy daně u celních orgánů jsou dány výší jimi vybrané daně. Daň vybraná celními orgány se v souladu se základními principy mechanismu DPH projevuje v odpočtech daně uplatňovaných u finančních orgánů. U Většiny FÚ převyšují nadměrné odpočty nad daňovou povinností. Viz tabulka č.4 v příloze

U daně vybírané finančními orgány dochází k růstu nadměrných odpočtu nad vlastní daňovou povinností. Tj. zvyšuje se záporné inkaso. Výše nadměrných odpočtů k 31.12.2001, která činila 82,1 mld. Kč překročila skutečnost roku 2000. Tento stav je významnou měrou způsoben dovozem investičních celků. Rovněž narůstají nedoplatky na daních.

Výnos DPH je z hlediska celkového objemu inkasa daní v ČR za rok rozhodující položkou. I když inkaso DPH celkem má rostoucí tendenci, stále přetrvává trend, který spočívá ve stále rostoucím objemu vrácené DPH FÚ.

1) Vytýkací řízení a výsledky vytýkacích řízení

„Vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, nebo dodatečného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených, správce daně tyto pochybnosti sdělí daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, tedy aby neúplné údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.“

V kontrolovaném období došlo na základě vytýkacích řízení u daných FÚ ke změně daňové povinnosti ve výši cca 39 373 tis. Kč a ke snížení nadměrných odpočtů ve výši cca 56 528 tis. Kč. Oproti roku 2000 se počet vytýkacích řízení zvýšil, ale efekt na jedno vytýkací řízení byl v tomto roce více než dvojnásobně menší než v roce předešlém. Viz tabulka č.5 v příloze.

2) Místní šetření a ústní jednání v daňovém řízení

Kontrolovanými FÚ bylo v roce 1999 provedeno celkem 1858 a v roce 2000 celkem 2286 místních šetření. O místním šetření sepisovali správci daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam.

V některých případech nedodržely FÚ daná ustanovení tím, že např. v „Protokolu o ústním jednání“ sepsaném správcem daně v daňovém řízení, které mělo prověřit oprávněnost nadměrného odpočtu ve výši 4 238 176 Kč u plátce DPH, chybí ujednání přijatá při ústním projednávání věci a rozhodnutí o oprávněnosti nadměrného odpočtu. Přesto v šetření FÚ nepokračoval.

3) Daňové kontroly a jejich výsledky

Z údajů poskytnutých FÚ vyplývá, že počet kontrol se u kontrolovaných FÚ v roce 2000 celkově snížil proti roku 1999 o 128, tj. o cca 13 %. Finanční efekt se v přepočtu na jednu kontrolu snížil o 22,5 tis. Kč, tj. o cca 39 %. Celkově byla na základě kontrol u kontrolovaných FÚ doměřená DPH v roce 2000 o cca 27253 tis. Kč nižší než v roce 1999. Viz tabulka č.6 a č.7 v příloze.

Z výsledků kontrol se nejnepříznivěji jevila situace na FÚ pro Prahu 2, kde je soustředěno nejvíce daňových subjektů z kontrolovaných FÚ. Na tomto FÚ došlo k téměř trojnásobnému poklesu finančního efektu na jednu kontrolu.

Bylo zjištěno, že kontroly nebyly vždy prováděny důsledně nebo byly prováděny se značným zpožděním a nadměrné odpočty byly plátcům bez prověření vráceny.

Zde jsou uvedeny některé případy hraničící se zákonem, se kterými NKÚ přišel do styku.

I.

Daňový subjekt byl u FÚ od roku 1995 zaregistrován jako dobrovolný měsíční plátce a od roku 1998 jako čtvrtletní plátce DPH. Předmětem podnikatelské činnosti byla zprostředkovatelská činnost ve stavebnictví. V roce 1999 i v roce 2000 uplatňoval u FÚ pouze nadměrné odpočty, které mu FÚ vracel vždy v zákonném termínu.

V roce 1999 prováděl FÚ u tohoto subjektu kontrolu, která se týkala zdaňovacího období roků 1997 - 1998. Tuto kontrolu prováděl pracovník z dokladů subjektu vyžádaných na FÚ. Ve zprávě o výsledku kontroly bylo uvedeno: „**Kontrolní**

zjištění u DPH za rok 1998: Byly překontrolovány daňové základy a proti vyměřeným nadměrným odpočtům nebyly zjištěny rozdíly.“ Z této kontroly nevyplynula pro FÚ povinnost vystavit dodatečný platební výměr na DPH za rok 1998.

Při místním šetření v roce 2001, které se týkalo ověření nároku na nadměrný odpočet za 1. čtvrtletí 2001 ve výši 165 956 Kč. FÚ zjistil, že žádný z obchodních partnerů kontrolovaného subjektu, tedy ani těch, se kterými obchodoval již v roce 1998, nebyl evidován v celostátním registru plátců DPH. Jejich identifikační čísla ani DIČ nebyla v celostátním registru nalezena.

Na základě tohoto zjištění zahájil FÚ v roce 2001 daňovou kontrolu.

Z druhé kontroly vyplynulo, že ***„přijatá zdanitelná plnění a uskutečněná zdanitelná plnění byla fiktivní a doklady byly vystaveny za účelem čerpání nadměrného odpočtu DPH“.***

Za roky 1999 – 2000 bylo doměřeno 751 514 Kč. Subjekt doměřenou DPH **neuhradil.**

Při důsledně provedené kontrole měly být uvedené skutečnosti zjištěny již v roce 1999 a nadměrné odpočty neměly být vráceny.

II.

Daňový subjekt „A“ měl podle výpisu z obchodního rejstříku zaregistrován předmět podnikání „koupě a kovoobráběčství“. Zabýval se především dovozem oceli a ročně uplatňoval mnohamilionové nadměrné odpočty. Za roky 1999 - 2000 byly plátcí vráceny nadměrné odpočty ve výši cca 160 mil Kč.

Podle údajů z daňových přiznání DPH za rok 1999 uskutečnil plátcce „A“ dovozy za cca 374,2 mil. Kč a vyvezl zboží v hodnotě cca 185,5 mil. Kč. V roce 2000 uskutečnil dovozy v hodnotě cca 344,7 mil. Kč a vyvezl za cca 103,2 mil. Kč. V letech 1999 – 2000 byla uskutečněná plnění celkem o cca 400 mil. Kč nižší než přijatá.

Podle záznamů z šetření za zdaňovací období VII/2001 provedl daňový subjekt dovoz oceli ke zpracování, prováděl dovoz, přepracování a následný vývoz a dále část dovezeného materiálu přepracovával a následně fakturoval tuzemské společnosti „B“ pouze za cenu práce za přepracování se sazbou DPH 5 %. Materiál, který byl propuštěn do volného oběhu, nezaúčtoval plátcce „A“ na nákladových, ani na výnosových účtech. V zápise z místních šetření bylo uvedeno, že chybí přehled o množství materiálu, který byl dovezen a následně upraven. Nebylo uvedeno ani množství materiálu, které bylo fakturováno tuzemské firmě „B“ pouze v hodnotě práce se sazbou DPH 5 %.

III.

Plátce zabývající se nákupem, prodejem, a vývozem českého porcelánu. Podle podaných přiznání k DPH

V roce 1999 uplatnil nadměrný odpočet	cca 127 278 tis. Kč,
v roce 2000 uplatnil nadměrný odpočet	cca 132 770 tis. Kč.

Protože vznikly pochybnosti o uskutečněných zdanitelných plnění, byla v souvislosti s tímto plátcem v období 1999 – 2001 vyžádána od jiného místně příslušného správce dožádání v daňovém řízení.

Kontrola byla provedena jen za několik měsíců roku 1995 a 1997. V dalších letech i přes plátcem uplatňované mnohamilionové nadměrné odpočty a přes to, že byl plátce uváděn v ADIS jako možný podezřelý účastník, správce žádnou kontrolu neprovedl.

4) Systémové nedostatky

Dodržování 30 denní lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu.

„Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu...“

Stanovená lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu je velmi krátká na to, aby správce daně mohl ověřit, zda uplatňovaný nárok je oprávněný. Popř., že nadměrný odpočet není vrácen včas, vystavují se správci daně sankcí. Kvůli dodržování zákonem daných podmínek může docházet ke krácení příjmů státního rozpočtu, které odhalí až následná kontrola. Takto vrácený nadměrný odpočet se stává již zpětně těžko vymahatelný.

- Daňové řízení včetně daňové kontroly by se zlepšilo, pokud by si nadměrný odpočet

DPH mohl plátce nárokovat až poté, co byla daň do státního rozpočtu opravdu byla odvedena, jak je tomu např. ve Slovenské republice.

Bylo by vhodné právní úpravou omezit i možnost snižování daňových nákladů (např. hodnotu luxusních předmětů). Daňové subjekty, které vykazují dlouhodobě ztrátový hospodářský výsledek, uplatňují nadměrné odpočty DPH a do daňových základů si jejich plnou hodnotu uplatňují.

Vyhodnocení daňových kontrol a jejich výsledků

Kontrolní akce NKÚ zjistila nedostatky, které by bylo možné odstranit přiměřenou změnou dosud platné právní úpravy a důslednou kontrolní činností správců daně, např.:

- 1. Využívat systém ADIS k zamezení vrácení neoprávněně nárokováných nadměrných odpočtů DPH: vyhodnocuje důvěryhodnost daňových přiznání k DPH na základě stanoveného souboru kritérií. Informuje správce daně o rizikových faktorech i o charakteru příčiny nedůvěryhodnosti daňových přiznání.*
2. Zahájit daňovou kontrolu u daňových subjektů, kdy plátce daně je označován opakovaně jako „nedůvěryhodný“ a v systému ADIS je uváděn jako možný podezřelý účastník. Mnohamilionové nadměrné odpočty DPH vrácené FÚ mohou být plátcem nárokovány na základě fiktivních (neuskutečněných) zdanitelných plnění.
3. Daňové kontroly, vytýkácí řízení, místní šetření a provedení úkonů v daňovém řízení na základě dožádání jiného správce nevykonávat formálně, ale důsledně a kvalitně tak, aby výsledky těchto daňových řízení byly věcné a konkrétní a umožňovaly co nejúplnější posouzení oprávněnosti nárokování nadměrného odpočtu DPH.
4. Zvýšit úroveň spolupráce FÚ a celních orgánů jako správců daně. Registr byl využíván pouze ke zjištění existence konkrétních JCD bez ověření konkrétních údajů.
5. Zamezit členům statutárních orgánů podnikatelských subjektů, aby beztrestně opustili (ponechali) předluženou společnost a dále podnikateli v jiných společnostech i se stejným předmětem podnikatelské činnosti.
6. Přehodnotit dosud platnou právní úpravu obsaženou v § 148 trestního zákona (zejména ve vztahu k problematice DPH). Neúměrně dlouhá doba při vyřizování podnětů správců daně orgánům činným v trestním řízení, které se týkají oznámení o podezření ze spáchání trestného činu krádeží daně, je způsobena mj. i složitým prokazováním úmyslu trestného činu.

Kontrolní akce navázala na výsledky předchozích obdobných kontrol NKÚ. Z výsledků vyplývá, že v současné právní úpravě stále přetrvávají nedostatky, které vytvářejí prostor pro daňové podvody vyúsťující v daňové úniky v souvislosti s DPH: Podstatným důvodem nižších příjmů DPH jsou právě nároky na vrácení nadměrných odpočtů této daně.

České zákony upravující výběr daní se ve velké míře podobají legislativě zemí EU. Nejsou dostatečně provázané s normami, které s vymáháním daní bezprostředně souvisejí.

5 Závěr

Smyslem této práce bylo přiblížit problematiku DPH a informovat o vývoji této daně od jejího vývoje tedy od roku 1993, kdy z daně z obratu vznikla DPH. Dalším úkolem mé práce bylo zaměřit se na DPH jako příjem státního rozpočtu ČR, problematiku spojenou se vstupem do EU a s kontrolní činností NKÚ.

V první fázi tvorby této práce jsem nenarazila téměř na žádné nesnáze.

Druhá fáze této práce byla mnohem zajímavější, ale také i náročnější, tedy hlavně na shánění, třídění a vyhodnocování dat. Některé materiály nebylo lehké sehnat, proto jsem se obracela na příslušné orgány (např. Ministerstvo financí), ale neshledala jsem se s úspěchem. Proto jsem se raději spolehla na jiné zdroje.

Při shánění číselných údajů, jak DPH působí na příjem státního rozpočtu, jsem narazila na problém, který se týkal rozchodnosti číselných údajů. Proto jsem rozhodla čerpat údaje ze Statistické ročenky vydanou Českým statistickým úřadem od roku 1993 po rok 2001.

Při zhodnocení stavu české legislativy vůči EU jsem nabyla dojmu, že nás v budoucnu nečekají žádné převratné změny, tedy alespoň v přechodném období. Např.: do 31. prosince 2007 naše republika vyjednala sníženou sazbu DPH na dodávku stavebních prací v rámci bytové výstavby, na dodávku tepelné energie používané pro vytápění a přípravu teplé užitkové vody majitelů domů. Osvobození od povinnosti k registraci k DPH pro malé podniky s ročním obratem nižším než 35.000 eur vůči Polsku, kde tato částka činí 10.000 eur. Ale naopak naše republika nevyjednala nižší DPH na restaurační služby.

Bylo zajímavé nahlédnout do kontrolní zprávy NKÚ, která pojednává o nedokonalosti vyplácení nadměrných odpočtů FÚ.

V průběhu zpracovávání zmíněné problematiky jsem získala mnoho nových poznatků a informací o současném stavu DPH a také o cestách jeho dalšího vývoje. Problémem byla snad jen častější obnova dat, kvůli novelám zákona a také z důvodu vstupu České republiky do EU.

Domnívám se, že jsem svou prací připravila prostor pro další studenty, kteří mohou v následujících obdobích mé závěry porovnat s novou budoucí situací a opět nastínit další vývoj. DPH je natolik dynamické, že takového srovnání bude mít jistě svůj význam.

Příloha:

Tabulka č. 4

Kontrolované FÚ celkem	1999	2000	Rozdíl (2000 – 1999)
Počet plátců DPH celkem	12 089	13 146	1 057
Počet plátců DPH na 1 pracovníka	126	136	10
Vlastní daň. povinnost DPH (DP)	6 729	5 325	-1 404
Nadměrný odpočet DPH (NO)	7 990	10 994	3 004
Rozdíl DP a NO	-1 261	- 5 669	-4 408

Zdroj: zpráva NKÚ v roce 2002 zařazena pod číslem 02/02 (www.nku.cz/kon-zavery/K02002.pdf)

Tabulka č. 5

v tis. Kč			
Kontrolované FÚ celkem	1999	2000	Rozdíl (2000 – 1999)
Vytýkácí řízení (VŘ) – počet	1 097	1 644	547
Změna daňové povinnosti (v tis. Kč)	25 564	13 809	-11 755
Změna nadměrného odpočtu (v tis. Kč)	-34 292	-22 236	12 056
Celkový efekt VŘ na DPH (v tis. Kč)	59 856	36 045	-23 811
Efekt na provedené VŘ (v tis. Kč)	54,6	21,9	-32,7

Zdroj: zpráva NKÚ v roce 2002 zařazena pod číslem 02/02 (www.nku.cz/kon-zavery/K02002.pdf)

Tabulka č. 6

Daňové kontroly	1999	2000
Počet kontrol	1 011	883
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	58 608	31 355
Efekt na kontrolu (v tis. Kč)	58	35,5

Zdroj: zpráva NKÚ v roce 2002 zařazena pod číslem 02/02 (www.nku.cz/kon-zavery/K02002.pdf)

Tabulka č. 7

Efektivnost daňových kontrol dle FÚ				
	Rok 1999		Rok 2000	
	Počet	Efekt na	Počet	Efekt na
FÚ pro Prahu 2	96	130 913	91	45 739
FÚ v Bruntále	343	20 183	269	31 005
FÚ v Pelhřimově	236	18 065	182	12 502
FÚ v Přelouči	100	19 591	108	18 706
FÚ v Rokycanech	77	304 513	66	149 946
FÚ ve Žďáru nad Sázavou	159	39 413	167	30 073
Celkem	1 011		883	

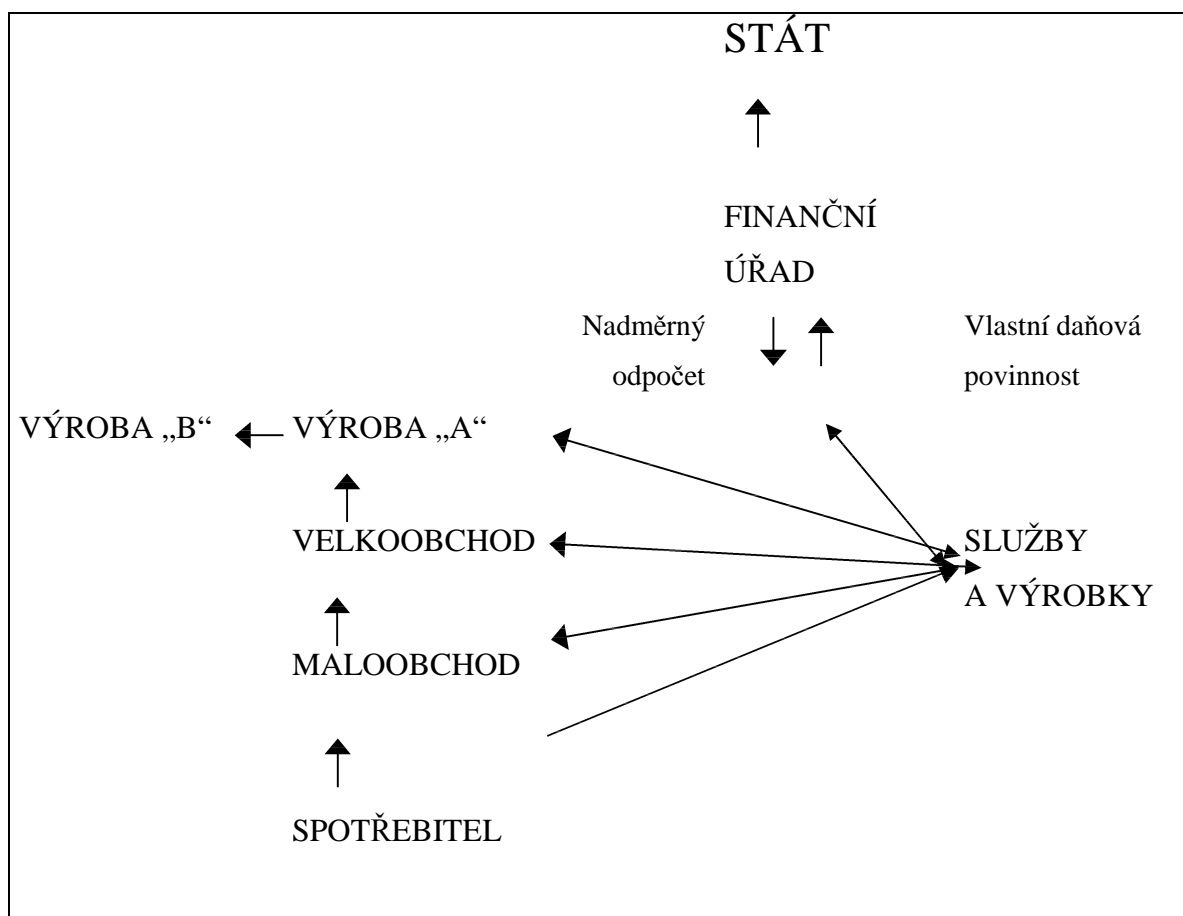
Zdroj: zpráva NKÚ v roce 2002 zařazena pod číslem 02/02 (www.nku.cz/kon-zavery/K02002.pdf)

Tabulka č. 8

Rok	Příjem státního rozpočtu celkem	DPH
1993	358,0	77,1
1994	390,5	85,8
1995	440,0	94,8
1996	482,8	109,3
1997	509,0	117,6
1998	537,4	119,4
1999	567,3	138,3
2000	586,2	145,9
2001	626,2	136,0
2002	705,0	122,5

Zdroj: Český statistický úřad a MF

Schéma č. 2 „Oběh DPH“



Zdroj: Vlastní návrh

Příklad č. 1

Do České republiky je dovezen osobní automobil. Celní hodnota činí 400 tis. Kč a clo pro účely stanovení základu daně je např. 17,1 %, tj. 68 400 Kč. Základ daně je 468 400 Kč. Daň ve výši 22 % činí 103 048 Kč a při propuštění do volného oběhu bude také hned zaplacená.

Pokud bude automobil propuštěn do režimu dočasného použití bude používán jen 9,5 měsíce, daň se vypočte za každý měsíc (tj. 10 měsíců), bude stanovena ve výši 30 % z částky 103 048 Kč, tj 30 615 Kč. Pokud by byl pak automobil propuštěn do volného oběhu, bude zbytek daně doplacen (do částky 103 048 Kč). Kdyby byl tento automobil v režimu dočasného použití 34 a více měsíců, daň by nepřekročila částku 103 048 Kč. Daň je splatná spolu se clem při ukončení režimu dočasného použití.

Příklad č. 2

Podnik Vlnola, výrobce látek, se domluví s maďarským odběratelem, že bude do Maďarska vyvážet látky. Vlnola vyváže látky do Maďarska bez DPH. Maďarský odběratel požaduje z části látek zhotovit obleky u firmy Otavan, a část látek je tedy ponechána na území ČR a není vyvezena. V tomto případě musí Vlnola fakturovat za cenu včetně DPH maďarskému obchodníkovi, neboť nebyl realizován vývoz, a není tudíž ani k dispozici daňový doklad. Z daňového hlediska je tento způsob velice neekonomický, protože Otavan bude šít obleky ze zdaněného materiálu.

Pokud by obleky byly následně vyvezeny, cena obleku bude obsahovat daň obsaženou v ceně látky. Kdyby však obleky zůstaly na území ČR, došlo by vlastně k nákupu obleků od neplátce daně – maďarského partnera a tyto obleky by byly poté při prodeji obchodníkem – plátcem ještě jednou zdaněny.

Kooperaci mezi jednotlivými tuzemskými a zahraničními podniky lze řešit následujícím způsobem:

Maďarský odběratel dohodne, že Vlnola prodá látku Otavanu, ten uplatní nárok na odpočet daně a hotové obleky vyveze do Maďarska. Vývoz zboží je od daně osvobozen, a proto nebude Otavanem zdaňován, pokud bude doložen dokladem (JCD).

Látku si ponechá ve vlastnictví Vlnola. Vlnola si nechá v Otavanu ušít obleky a hotové je pak vyveze sama do Maďarska. Otavan vyfakturuje Vlnole službu – šití (dříve používaný pojem práce ve mzdě), kterou zdaní DPH, Vlnola si upraví odpočet daně a při vývozu nebude obleky již zdaňovat. Vývoz doloží daňovým dokladem – JCD.

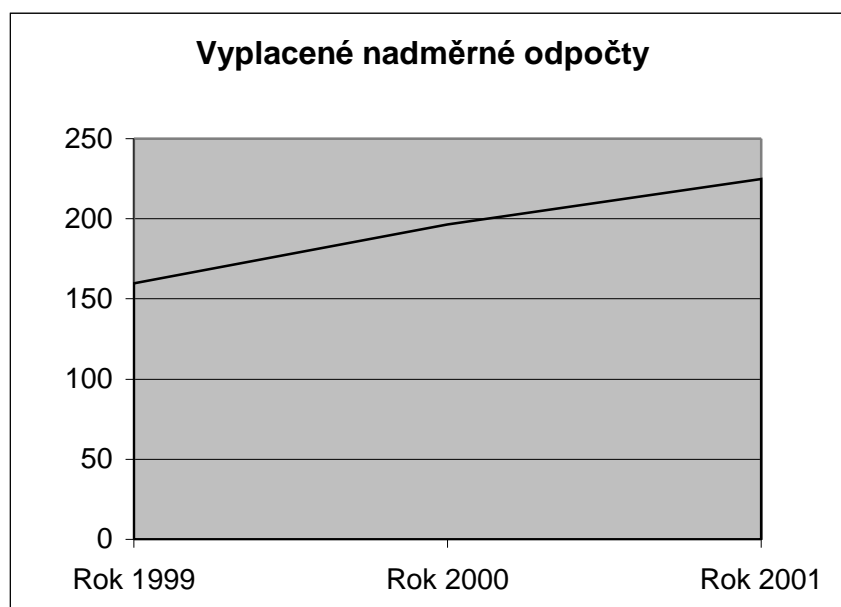
Příklad č. 3a

1. Podnik prodává zboží do zahraničí a sám si zajišťuje i dopravu. Vyvážené zboží bude sám přepravovat ze Znojma až do Berlína. Žádnou službu nikomu fakturovat nebude a ani zdaňovat, protože přepravu zboží poskytuje sám sobě. Při nákupu nafty na přepravu zboží bude uplatněn odpočet daně, protože se jedná o nákup pro podnikání a je splněna i podmínka doložení daňového dokladu.
2. Podnik prodává zboží do zahraničí a toto zboží doveze svým autem do Prahy. V Praze je zboží přeloženo na vlak a odvezeno do Berlína. Za úsek Znojmo – Praha nebude žádná daň odváděna - jde o vnitropodnikovou dopravu, kterou poskytuje sám sobě. Úsek po železnici Praha – Berlín je mezinárodní přepravou a je od daně osvobozen. Faktura od Českých drah bude bez daně.
3. Podnik si zajistí na dovoz zboží v úseku Znojmo – Praha ČSAD a v úseku Praha – Berlín ČD. ČSAD bude fakturovat tuzemský úsek za cenu včetně 22 % DPH. Úsek Praha – Berlín bude od daně osvobozen, protože se jedná o mezinárodní přepravu zboží. Při nákupu služby od ČSAD si plátce může uplatnit odpočet daně, protože se jedná o službu, která slouží k dosažení obrátu za zdanitelná plnění.
4. Podnik si zajistí na přepravu zboží ČSAD, která zboží odveze ze Znojma do Berlína. ČSAD bude fakturovat za cenu bez daně, protože jde o mezinárodní přepravu.
5. Podnik si na přepravu zboží zajistí firmu (např. Čechofracht), která vyfakturuje celkovou částku za úsek Znojmo – Berlín. Faktury pro Čechofracht budou podle příkladů 3 a 4 buď s daní, a nebo bez daně. Čechofracht si uplatní odpočet daně a sám pak fakturuje mezinárodní přepravu včetně své přírážky za cenu bez daně, neboť i služby související s mezinárodní přepravou jsou od daně osvobozeny.

Příklad č. 3b

Mezinárodní rychlík Vindobona jezdí z Berlína do Vídně. Cestující, kteří jedou z ČR do Německa nebo Rakouska splňují podmínky pro mezinárodní přepravu, tedy tyto jízdenky nebudou zatíženy DPH. Pokud cestující jede mezinárodním rychlíkem z Prahy do Děčína, není to mezinárodní přeprava a jízdenka bude zdaněna sazbou 5 %.

Graf č. 2



Zdroj: Vlastní návrh (číselné údaje MF)

Seznam příloh

Schéma č. 1 - Daňová soustava České republiky

Schéma č. 2 - Oběh DPH

Tabulka č. 1 - Sazby DPH v zemích Evropské unie

Tabulka č. 2 - Vývoj inkasa DPH v letech 1994 až 2001

Tabulka č. 3 - složky inkasa DPH v letech 1999 – 2001 za finanční a celní úřady

Tabulka č. 4 - Kontrolované FÚ celkem

Tabulka č. 5 - Kontrolované FÚ celkem

Tabulka č. 6 - Daňové kontroly

Tabulka č. 7 - Efektivnost daňových kontrol dle FÚ

Tabulka č. 8 - Příjem státního rozpočtu celkem

Graf. č. 1 - Podíl DPH na příjmech státního rozpočtu

Graf. č. 2 - Vyplacené nadměrné odpočty

Příloha č. 1 - Dovoz

Příloha č. 2 – Vývoz

Příloha č. 3a – Mezinárodní přeprava

Příloha č. 3b – Mezinárodní přeprava

Formuláře k DPH:

- Přihláška k registraci pro daň z přidané hodnoty pro fyzické osoby
- Přiznání k dani z přidané hodnoty
- Žádost o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty
- Vrácení daně z přidané hodnoty

Použitá literatura

[1] Internet:

<http://www.mfcr.cz/>

<http://www.micr.cz/?idm=11&lng=cz&idn=12>

<http://www.czso.cz>

www.nku.cz/kon-zavery/K02002.pdf

www.tiscali.cz/euro/euro_center_020708.491372.html

www.tiscali.cz/euro/euro_center_021216.549394.html

[2] Ing. Blažena Ondrušová: DPH 2002–neplaťte víc, než musíte. Havlíčkův Brod 2002

[3] Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

[4] Nakladatelství Economia: Statistická ročenka Hospodářských novin 1997 – 2002

[5] Český statistický úřad: Statistická ročenka České republiky 2002