



Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty patří mezi nejsložitější v daňové oblasti. Jedná se o daň univerzální. Je vybírána ze spotřebovaného zboží a služeb a je řazena mezi daně nepřímé. Se vstupem naší republiky do EU v roce 2004 podlela i tato daň harmonizačním procesům. Nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty byl schválen v dubnu 2004 a 1. května už ČR vstupovala do „Evropy“. Daň z přidané hodnoty (dále již jen DPH) je velmi často novelizována (a velké novely nás opět čekají). Důvodem je vývoj evropské legislativy, ale také precizace jednotlivých ustanovení v rámci České republiky a zejména snaha zabránit obrovským daňovým únikům, ke kterým pravděpodobně v prostředí ČR v souvislosti s touto daní dochází.

Protože se jedná o daň nepřímou, není znám ten, kdo skutečně daň platí ze svých příjmů (jsme to my všichni, kteří každodenně nakupujeme zboží či služby); znám je pouze plátce, to znamená ten, kdo daň na vlastní zodpovědnost od jiných subjektů (konečných spotřebitelů) vybere a odvede do státního rozpočtu.

DPH je terminologicky i obsahově velmi náročný zákon. Pro snazší orientaci jsou v úvodu zákona i našeho výkladu vysvětleny některé základní pojmy:

- **úplata** je částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně;
- **daň na výstupu** je daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění;
- **odpočet daně** je suma daně na vstupu zaplacená v ceně nákupů pro výrobu;
- **vlastní daní** je myšlena daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období (v případě, že daň na výstupu je vyšší než odpočet);
- **nadměrným odpočtem** je myšlena daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.
- **zbožím** se pro účely zákona rozumí hmotná věc (tedy i nemovité věci), právo stavby, živé zvíře, lidské tělo (jeho části) a také elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry (ovšem např. bankovky a mince české měny při jejich dodání výrobcem České národní bance zbožím jsou).

Předmět daně (zdanitelná plnění)

Předmětem daně je podle zákona za určitých podmínek zejména:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku;
- pořízení zboží z EU za úplatu (v rámci ekonomické, resp. podnikatelské činnosti) s místem plnění v tuzemsku;
- poskytování služeb (v rámci ekonomické činnosti) s místem plnění v tuzemsku;
- dovoz zboží z třetích zemí s místem plnění v tuzemsku.¹

Všechny tyto aktivity, které mohou být předmětem daně, jsou nazývány „**plnění**“. Rozlišujeme plnění, která předmětem daně jsou a naopak plnění, která předmětem daně nejsou. Ta plnění, která předmětem daně jsou, mohou být osvobozena. U těchto osvobozených plnění ještě zkoumáme, zda vzniká, či nevzniká nárok na odpočet. Pokud tedy konkrétní plnění je předmětem daně a není osvobozeno, jedná se o tzv. **zdanitelná plnění**.

Plnění, která jsou předmětem daně, jsou realizována většinou v rámci *ekonomické činnosti* a místem plnění musí být vždy *tuzemsko*. Tato plnění jsou potom definována jako *zdanitelná plnění*. U těchto plnění plátcí daně vzniká povinnost priznat a odvést daň na výstupu.

Ekonomická činnost je činnost, kterou nepřesně můžeme vnímat jako podnikání ve všech podobách. Jedná se o aktivity výrobců a obchodníků, zemědělskou výrobu, poskytování služeb, soustavný výkon nezávislé činnosti (převod duševních práv) či využití hmotného a nehmotného majetku pro dosažení příjmů. Ekonomickou činnost ale mohou vykonávat i instituce, které nebyly primárně zřízeny s cílem ziskovosti (dle zákona o daních z příjmů tzv. veřejně prospěšní poplatníci; v zákonu o DPH se používá výraz právnická osoba nepovinná k dani). *Tuzemsko* je vnímáno v rámci národní legislativy jako území ČR.

Osoby povinné k dani a registrace

Jak již bylo uvedeno v úvodu, daň z přidané hodnoty se týká prakticky nás všech, kteří ji platíme při nákupu zboží a služeb. My spotřebitelé tvoříme ve vztahu k DPH nejširší první skupinu. DPH neřešíme, pouze platíme ☺.

Druhou skupinkou jsou osoby, které jsou již k dani povinné. Tyto osoby jsou fyzické nebo právnické osoby, která samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Může to ale být i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti či skupina spojených osob (mateřská a dceřiná společnost).

¹ Dovoz podléhá DPH bez rozdílu, zda se jedná o ekonomické aktivity či dovoz pro osobní potřebu.

Nejužší skupinkou jsou tzv. plátcí, tzn. osoby povinné k dani se sídlem či místem podnikání v tuzemsku, jejichž obrat **přesáhl za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 2.000.000 Kč.**²

Dojde-li k překročení výše uvedeného limitu, musí osoba povinná k dani do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém k tomuto překročení došlo, podat přihlášku k registraci u svého místně příslušného finančního úřadu. Osoba povinná k dani se následně stává plátcem (od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen obrat). Obratem se pro tyto účely rozumí souhrn úplat bez daně, který podnikatelskému subjektu (resp. osobě povinné k dani) náleží za uskutečněná plnění. S ohledem na definici úplaty to prakticky (a zjednodušeně) znamená, že osoba, která vede finanční účetnictví, sleduje obrat ve výnosech a ten, kdo vede daňovou evidenci či využívá paušál, musí dát pozor na vydané faktury, podle kterých se obrat počítá. Možná je i dobrovolná registrace k dani z přidané hodnoty; osoba se pak stává plátcem dnem účinnosti, který je uveden na rozhodnutí o registraci.

Pokud obrat nepřesáhl za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 2 mil. Kč, je možné registraci zrušit. O zrušení registrace může plátcé také požádat, pokud uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Požádat o to je ale možné nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeného v rozhodnutí o registraci.

Výpočet daně

V ČR jsou v současné době nastavena dvě pásma pro výběr DPH. Základní sazba daně činí 21 % a touto sazbou je zdaněna většina zboží a služeb. V příloze zákona je vyjmenováno zboží či služby, u kterých je současně uplatněna snížená sazba ve výši 12 %. Pravidla pro zařazení produktů či služeb do snížené sazby odpovídají směrnici EU.

Základ daně je souhrn toho, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcé za uskutečnění zdanitelného plnění od osoby, pro kterou je toto zdanitelné plnění uskutečněno. Pokud úplata není v penězích stanovena (např. nepeněžní plnění), je základem daně zpravidla tzv. cena obvyklá, tj. cena podle zákon o oceňování. Do základu daně je zahrnuto i např. clo, spotřební daň, „environmentální“ daně, vedlejší související výdaje (přeprava, pojištění, balné, atd.).

Výpočet daně se pak zjednodušeně odvíjí podle toho, zda výpočet probíhá z ceny bez daně, či naopak potřebujeme zjistit daň z již vypočtené souhrnné částky ceny včetně daně.

² Překročení stanoveného obratu je nejčastějším důvodem pro registraci k této dani, důvody mohou být ale i jiné.

Osvobozená plnění

V současné podobě zákona je definována celá řada osvobození. Plátce v případě osvobození neuplatňuje daň na výstupu při uskutečnění zdanitelného plnění. V rámci osvobození je ovšem v některých případech zachován nárok na odpočet. Toto osvobození představuje daňovou úsporu. U většiny osvobození ovšem nárok na odpočet nevzniká. Pro konkrétnější představu je uvedeno základní rozdělení činností, kde je uplatněno osvobození bez i s nárokem na odpočet (platí vždy za určitých podmínek).

Osvobození bez nároku na odpočet

- základní poštovní služby (pouze pro držitele poštovní licence v případě dodání poštovních zásilek a poštovních poukazů);
- finanční činnosti (převod cenných papírů, poskytování úvěrů a půjček, směnárenská činnost, platební styk a zúčtování, atd.);
- pojišťovací a penzijní činnosti (penzijní doplňkové spoření, penzijní připojištění);
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (rozsah osvobození je omezen, osvobozen není např. výdej nebo prodej léčiv, potravinových doplňků);
- výchova a vzdělávání (včetně rekvalifikačních kurzů pro dospělé), podmínkou je příslušná akreditace;
- sociální pomoc (dle zvláštního právního předpisu);
- provozování loterií a jiných podobných her;
- nájem nemovité věci – např. pozemků a staveb (kromě krátkodobého nájmu, nájmu prostor k parkování vozidel či poskytnutí ubytovacích služeb);
- dodání nemovité věci (výjimku tvoří stavební pozemky, na které se osvobození nevztahuje) a převod staveb či jednotek (podmínkou je, že stavby musí být dodány déle než 5 let od vydání prvního kolaudačního rozhodnutí (příp. další podmínky), aby se jednalo o osvobozené plnění).

Osvobození s nárokem na odpočet

- dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani³;
- vývoz zboží;
- poskytnutí služby do třetí země;
- či například dovoz zboží⁴.

³ Pro potřeby uplatnění DPH je vždy třeba teritoriálně rozlišovat tuzemsko, území EU (zde se setkáte s pojmem „intrakomunitární plnění“) a třetí země (stojící mimo EU – tady hovoříme vždy o vývozu, případně dovozu). Vývoz zboží DPH nepodléhá z důvodu konkurenceschopnosti ekonomiky EU. Intrakomunitární plnění, například dodání zboží plátcem z ČR plátcem do jiného členského státu EU probíhá v tzv. režimu reverse charge (v ČR není zboží zdaněno DPH u dodavatele, ale DPH uvalí až odběratel = obrácené zdanění, resp. režim přenesení daňové povinnosti).

⁴ Od daně je osvobozen dovoz zboží, jestliže nepodléhá toto zboží clu a jedná se o zásilky neobchodní povahy do určitého množství (500 g kávy, 100 g čaje). Dále je osvobozeno zboží

Místo plnění

Pro dodržení legislativních požadavků DPH je klíčové určení místa, kde se zdanitelné plnění bude považovat za uskutečněné. Je potřeba fundovaně rozhodnout (viz poznámka 3) o režimu zdanitelného plnění. Probíhá tato aktivita v tuzemsku? V zemi mimo EU? Nebo v rámci EU? Podle toho, kde bude plnění uskutečněno, se odvíjí způsob řešení daňové povinnosti. Tato problematika je poměrně složitá a pro větší názornost jsou definovány v zákonu různé situace.

Dodání a pořízení zboží

Zboží může být dodáno v rámci tuzemska či do jiného členského státu, případně vyvezeno do země mimo EU. Pro rozhodnutí, kdo a od koho daň vybere, je důležité stanovit přesně místo plnění. V případě zboží připadají v úvahu jako místo plnění především tyto varianty:

- místem plnění je místo, kde odeslání nebo přeprava zboží začíná;
- místem plnění je místo, kde je zboží smontováno či instalováno;
- místem plnění může být i místo, kde se zboží nachází v době dodání (např. obchod);
- místem plnění při dodání nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází.

Každé konkrétní plnění má svá specifika. Vždy je potřeba správně identifikovat kdo a komu zboží dodává, jedná-li se o plátce, osobu povinnou k dani, atd.

Poskytování služeb

Pro správné stanovení místa plnění při poskytování služeb jsou pravidla ještě mnohem komplikovanější, než u zboží. Určení místa plnění se odvíjí od toho, komu je služba určena, kdo je tedy příjemcem konkrétní služby.

Základním pravidlem je, že místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani (podnikatel poskytuje službu podnikateli) je místo, kde má tato osoba (příjemce služby) sídlo. Ale místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani (podnikatel poskytuje službu privátní osobě) je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo (poskytovatel služby).

Z výše uvedeného základního pravidla existuje v zákoně bohužel celá řada výjimek. Správné určení místa plnění pro správné stanovení daňové povinnosti je opravdu velmi náročné. Pro účely našeho kurzu uvádím pouze ty nejtýpější výjimky:

- místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitým věcem, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře apod. je místo, kde se nemovitá věc nachází;
- v případě služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy je místem plnění místo, kde se akce koná (pokud se jedná např. o

dovážené v osobních zavazadlech cestujících pro osobní potřebu (v případě vybraných výrobků je limit 200 cigaret, 100 doutníků, apod.).

koupi vstupenek na tyto akce, DPH z této vstupenky jde logicky státu, kde je akce pořádána);

- při poskytnutí stravovací služby je místo plnění to místo, kde je stravování poskytnuto (pokud je však poskytnuta stravovací služba na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku během úseku přepravy osob uskutečněného na území EU, je místem plnění místo zahájení přepravy osob);
- v případě přepravy osob je místem plnění místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje (mezi členskými státy EU je přeprava osob osvobozena od daně s nárokem na odpočet);
- přeprava zboží osobě povinné k dani se řídí základním pravidlem a místem plnění je stát příjemce. Pokud ovšem je příjemce této služby osoba nepovinná k dani, pak je místo plnění mezi členskými státy to místo, kde přeprava začíná.

Z výše uvedeného vyplývá, že určit správně režim DPH podle místa plnění (při prodeji zboží i poskytnutí služeb) je poměrně komplikované, ovšem při špatně zvoleném režimu může dojít k sankcím ze strany finančních úřadů. Je proto vhodné konkrétní místo plnění jasně a zřejmě deklarovat již např. v kupní smlouvě.

Evidence a správa daně

Stejně jako ostatní daně, i DPH má konkrétní **zdaňovací období**, za které musí plátce definovat svoji daňovou povinnost. Zdaňovací období DPH je **měsíční**. Plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí, pokud splní určité podmínky.

Pro správný výpočet daňové povinnosti musí plátce DPH nejen řádně evidovat daň na vstupu a na výstupu, ale musí také tuto evidenci přiřadit ke správnému zdaňovacímu období.

Evidence daně na výstupu

Plátce musí určit den, ke kterému se zdanitelné plnění uskuteční. Jedná se o den **uskutečnění zdanitelného plnění**. Tímto dnem může být např.:

- den dodání zboží podle kupní smlouvy (mezi podnikatelskými subjekty, doporučuje se vždy ve smlouvě tento den jasně specifikovat);
- den převzetí zboží (např. při prodeji zboží spotřebiteli);
- při dodání nemovité věci den doručení vyznění o změně v katastru nebo den předání nemovité věci uživateli (pokud nastane dříve);
- den poskytnutí služby či den vystavení daňového dokladu u služby;
- den odečtu z měřícího zařízení (případně den zjištění skutečné spotřeby) při dodávce tepla, vody, elektřiny, plynu, atd.

Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (případně ke dni úplaty, pokud nastane dříve) vzniká povinnost přiznat daň a plátce je obvykle povinen (nejpozději do 15 dnů) vystavit daňový doklad. Tento doklad musí splňovat podmínky stanovené v zákoně o DPH. Může mít listinnou či elektronickou podobu.

Daňovými doklady jsou zejména běžný daňový doklad, zjednodušený daňový doklad⁵, souhrnný daňový doklad (při několikanásobném uskutečnění zdanitelného plnění za jeden kalendářní měsíc), splátkový kalendář (u nájemních smluv) platební kalendář (u dlouhodobých dodávek služeb, energií, atd.) či opravný daňový doklad (v případě chybného vyhotovení původního dokladu). Tyto doklady mají určité specifické náležitosti.

Běžný daňový doklad musí obsahovat:

- označení a daňové identifikační číslo (DIČ) osoby, která uskutečňuje plnění;
- označení a daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje;
- evidenční číslo daňového dokladu;
- rozsah a předmět plnění;
- den vystavení daňového dokladu;
- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty (za určitých podmínek) pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu;
- jednotkovou cenu bez daně, a dále slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně;
- základ daně;
- základní nebo sníženou sazbu daně;
- výši daně (tato daň se uvádí v české měně);
- případně další údaje dle zákona.

Nárok na odpočet

Nárok na odpočet uplatní pouze plátce, který má daňový doklad vystavený plátcem a vstup, na který uplatňuje odpočet, použil pro svoji ekonomickou činnost. Tento nárok lze uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém nárok vznikl.

Plátce daně nemá nárok na odpočet daně, jestliže nepoužil zdanitelná plnění pro svoji ekonomickou činnost (např. nakoupené zboží použil pro vlastní potřebu). V některých situacích nelze odpočet uplatnit vůbec, existuje tzv. zákaz odpočtu (např. v případě zdanitelných plnění pro reprezentaci).

Plátce má nárok na odpočet za určitých podmínek. V legislativě DPH rozlišujeme plný a krácený nárok na odpočet.

Plný nárok na odpočet lze uplatnit v situaci, kdy plátce má:

- zdanitelná plnění na výstupu (podnikatel nakoupil materiál, služby, atd. a z těchto nákupů vyprodukoval hotový výrobek, který prodává);
- osvobozená plnění s nárokem na odpočet (pořízení materiálu, atd. na výrobky, které jdou pak např. na vývoz).

⁵ Tento doklad je využitelný pro nákup v obchodě (do nákupu max. 10 000 Kč včetně DPH). Prodáváč vystaví na požádání daňový doklad, kterým se prokáže výše zaplacené daně. Doklad **nemusí** obsahovat – označení + DIČ příjemce jednotkovou cenu bez daně, základ a výši daně – tu si musí plátce spočítat sám.

Krácení nároku na odpočet

Použije-li plátce přijatá zdanitelná plnění na činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet či např. pro osobní potřebu, nemůže odpočet uplatnit.

Často dochází k situaci, kdy plátce část přijatých zdanitelných plnění použije pro vlastní ekonomickou činnost zakládající možnost odpočtu a část na ekonomickou činnost, která je osvobozena, ovšem bez nároku na odpočet (např. plátce podniká ve stavebnictví a provozuje také finanční služby - nakoupí materiál, z části tento materiál použije v rámci své stavební firmy a částečně použije tento materiál pro finanční služby). Tato situace je následně řešena tzv. krácením nároku na odpočet. Speciálním výpočtem je stanoven koeficient nároku na odpočet (zjednodušeně podle poměru obou činností) a celkový odpočet bude tímto koeficientem krácen tak, jak odpovídá pouze té ekonomické činnosti, u které lze odpočet uplatnit (v našem případě – nakoupil materiál za 100 Kč + 21 Kč DPH; poměr stavebnictví: finanční služby je vyrovnaný = 50:50 => nárok na odpočet je poloviční, tedy 10,50 Kč).

Daňové přiznání a vyúčtování DPH

Do 25 dní po skončení zdaňovacího období (měsíc či čtvrtletí) musí plátce základní skutečnosti pro vyměření daně zpracovat do daňového přiznání. V současnosti jsou povinni všichni plátcí podávat daňová přiznání elektronicky ve formátu a struktuře požadované správcem daně⁶. Pokud by bylo podání vystaveno jinak či špatně, je tzv. neúčinné a plátce se tak vystavuje poměrně významným sankcím ze strany FÚ (viz kapitola Daňový řád).

Jak již bylo zmíněno výše, porovnáním „výstupů“ a „vstupů“ vyjde buď vlastní daň, nebo nadměrný odpočet. Daň je splatná v den podání daňového přiznání. Pokud je zjištěn nadměrný odpočet, správce daně tento nadměrný odpočet vrátí na účet plátce do 30 dnů od vyměření daňové povinnosti (resp. do 30 dnů od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání).

Kontrolní hlášení

V současnosti existuje povinnost podávat kromě daňového přiznání i tzv. kontrolní hlášení. Tento pro plátce administrativně náročný a poměrně kontroverzní nástroj by měl pomoci zamezit rozsáhlým daňovým únikům v kontextu DPH. Vedla se bouřlivá diskuse o tom, jaké informace by mělo kontrolní hlášení obsahovat (nad rámec daňových přiznání). Kontroverzní je zejména identifikování a zveřejňování obchodních kontaktů jednotlivých firem. V současné době jsou povinnými údaji v kontrolním hlášení m.j.:

- identifikační a kontaktní údaje plátce;
- údaje týkající se plnění a úplat;
- údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet;
- identifikační údaje odběratele nebo dodavatele.

⁶ V souladu s principy eGovernmentu by v budoucnu prakticky všichni pro jednání s úřady měli mít založeny datové schránky. Elektronické podání daňových přiznání – nejen k DPH – je nyní možno za pomoci datové schránky, která je pro ekonomicky činné osoby povinná od roku 2023.

Kontrolní hlášení podávají právnické osoby každý měsíc, fyzické osoby dle režimu podání daňového přiznání k DPH (tzn. měsíčně či čtvrtletně).