

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí



Zahraníční vztahy z hlediska plátce daně z přidané hodnoty

Vedoucí bakalářské práce
Ing. Jarmila Křížová

Vypracovala
Poborská Miroslava

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Zemědělská fakulta
Katedra účetnictví a financí
Akademický rok: 2005/2006

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Miroslava POBORSKÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Zahraniční vztahy z hlediska plátce daně z přidané hodnoty**

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

Cíl práce:

Aplikace základních pravidel pro pohyb zboží a poskytování služeb v rámci Evropské unie a v obchodním styku se zahraničními osobami ze třetích zemí na příkladu konkrétního podniku.

Osnova:

1. Úvod.
2. Zákon o dani z přidané hodnoty - intrakomunitární plnění, vývoz a dovoz zboží, třístranné vztahy v EU.
3. Systém VIES.
4. Údaje konkrétního podnikatelského subjektu.
5. Problematika aplikace základních pravidel v konkrétním subjektu, doklady související s pohybem zboží mimo území ČR.
6. Závěr.
7. Přehled literatury.
8. Přílohy.

Rozsah práce: **30 - 40 stran**

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění

Dušek, J.: DPH 2006, zákon s přehledy, Grada Publishing, Praha 2006

Janatka, Lukeš a kol.: Obchod v rámci EU a obchodní operace mimo členské země EU, Aspi, 2004

Odborná periodika: Účetnictví, Účetní a daně, a jiné

www.mfcr.cz

www.cs.mfcr.cz

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jarmila Křížová

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

21. února 2006

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2007

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA
studijní oddělení
Studentská 13
370 05 České Budějovice

L.S.


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka


prof. Ing. František Střeleček, CSc.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 21. února 2006

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou bakalářskou práci na téma: „Zahraniční vztahy z hlediska plátce daně z přidané hodnoty“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Českých Budějovicích dne 20.4.2007

Miroslava Poborská

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Jarmile Křížové za její laskavý přístup a podporu.

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| 1. Úvod | 3 |
| 2. Zákon o dani z přidané hodnoty, intrakomunitární plnění, vývoz a dovoz zboží, třístranné vztahy v Evropské unii | 5 |
| 2.1. Základní důležité pojmy a územní působnost | 5 |
| 2.1.1. Šestá směrnice Rady členských států EU a nařízení | 6 |
| 2.1.2. Český zákon o DPH ve světle judikátů evropského soudního dvora | 7 |
| 2.2. Intrakomunitární plnění | 9 |
| 2.2.1. Dodání zboží do jiného členského státu | 9 |
| 2.2.2. Místo plnění při dodání zboží..... | 11 |
| 2.2.3. Pořízení zboží z jiného členského státu | 12 |
| 2.2.4. Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu | 12 |
| 2.2.5. Zaslání zboží..... | 13 |
| 2.2.6. Místo plnění při zaslání zboží | 15 |
| 2.3. Vývoz zboží | 16 |
| 2.3.1. Místo plnění a vývoz zboží..... | 17 |
| 2.3.2. Podmínky pro osvobození vývozu zboží:..... | 18 |
| 2.3.3. Prokazování splnění podmínek pro osvobození plnění | 18 |
| 2.3.4. Vývoz a daňové přiznání ř. 430..... | 20 |
| 2.4. Dovoz zboží | 20 |
| 2.4.1. Místo plnění při dovozu zboží | 22 |
| 2.4.2. Vznik daňové povinnosti, kdy správcem daně zůstává celní orgán | 22 |
| 2.4.3. Vznik daňové povinnosti, kdy je správcem daně finanční orgán | 25 |
| 2.4.4. Stanovení základu a výpočtu daně při dovozu zboží..... | 27 |
| 2.4.5. Postup při opravě výše daně | 28 |
| 2.5. Třístranný obchod a DPH | 29 |
| 2.5.1. Kdo se může účastnit třístranného obchodu? | 29 |
| 2.5.2. Místo plnění při pořízení zboží formou třístranného obchodu | 32 |
| 2.5.3. Česká osoba, plátce daně, jako prodávající | 32 |
| 2.5.4. Česká osoba, plátce daně, jako kupující | 33 |
| 2.5.5. Česká osoba, plátce daně, jako prostřední osoba..... | 33 |
| 2.5.6. Dílčí závěr k třístrannému obchodu..... | 34 |
| 2.6. Souhrnná hlášení | 35 |
| 2.6.1. Dodání a údaje uváděné v souhrnném hlášení | 35 |
| 2.6.2. Vykazování hodnot v případě vystavení dobropisu nebo vrubopisu..... | 40 |
| 2.6.3. Co se do souhrnného hlášení neuvádí | 40 |
| 2.6.4. Následné souhrnné hlášení | 42 |
| 2.6.5. Oprava chybného údaje vykázaného v souhrnném hlášení | 43 |
| 2.6.6. Oprava údaje, který neměl být vykázan vůbec..... | 43 |
| 2.6.7. Oprava v případě, že údaje v souhrnném hlášení nebyly uvedeny..... | 45 |
| 2.6.8. Vykazování hodnot v následném souhrnném hlášení v návaznosti na opravy daňového přiznání | 45 |
| 2.6.9. Souhrnné hlášení a návaznost na opravné a dodatečné daňové přiznání | 46 |
| 2.6.10. Druhy podání souhrnného hlášení | 47 |

| | |
|---|-----------|
| 2.7. Celní režimy | 48 |
| 2.7.1. Volný oběh | 49 |
| 2.7.2. Transit..... | 49 |
| 2.7.3. Uskladňování v celním skladu..... | 50 |
| 2.7.4. Aktivní zušlechťovací styk..... | 50 |
| 2.7.5. Přepřacování pod celním dohledem | 51 |
| 2.7.6. Dočasné použití | 51 |
| 2.7.7. Pasivní zušlechťovací styk | 52 |
| 2.7.8. Vývoz | 52 |
| | |
| 3. Systém VIES..... | 53 |
| 3.1. Mezinárodní výměna informací v oblasti DPH..... | 53 |
| 3.2. Systém VIES | 53 |
| 3.3. Daně kontrolují národní databáze..... | 54 |
| 3.4. Ověřování DIČ | 55 |
| 3.5. Změna DIČ u stávajících plátců DPH před vstupem do EU | 56 |
| 3.6. Přidělení DIČ při zahájení podnikání | 56 |
| 3.7. Jak vypadají informace o plátcích daně získané ze systému VIES? | 56 |
| 3.8. Dílčí závěr k systému VIES | 57 |
| | |
| 4. Údaje konkrétního podnikatelského subjektu..... | 58 |
| 4.1. Stručná charakteristika subjektu..... | 58 |
| 4.2. Účetnictví a kurzy..... | 58 |
| | |
| 5. Problematika aplikace základních pravidel v konkrétním subjektu, doklady související s pohybem zboží mimo území ČR..... | 59 |
| 5.1. Posouzení správnosti výše daňové povinnosti..... | 59 |
| 5.2. došlá faktura a samovyměření daně | 60 |
| 5.3. Daňové přiznání a souhrnné hlášení..... | 61 |
| 5.3.1. Vykazování hodnot v souhrnném hlášení v návaznosti na daňové přiznání..... | 61 |
| 5.3.2. Ověřování DIČ–ze serveru Evropské komise: | 64 |
| 5.3.3. Kontrola výše plnění uvedených v souhrnném hlášení: | 66 |
| 5.3.4. Souhrnné hlášení a třístranný obchod..... | 67 |
| | |
| 6. Závěr..... | 68 |
| | |
| 7. Summary, Key words | 72 |
| 8. Přehled literatury | 73 |
| Seznam tabulek a obrázků | |
| Přílohy | |

1. Úvod

Daň z přidané hodnoty (zkratka DPH) tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu nejenom ve všech evropských zemích. Nejdůležitější na dani z přidané hodnoty je, že plátce této daně je spotřebitel – tedy občané každého státu. V Evropské unii je DPH zavedena ve všech zemích.

Daň z přidané hodnoty je v podstatě všeobecná daň ze spotřeby, kterou se zatěžuje přidaná hodnota poskytovaného zboží a služeb. Daň se vybírá v každém článku výroby, distribuce a dodávky a je stanovena procentem z ceny. Princip této daně je v tom, že dodavatel, pokud je plátce daně, musí odvést z obchodu část hodnoty, pokud je tento obchod předmětem daně. Naopak odběratelé, plátcí daně, mohou snížit svou daňovou povinnost o částku, kterou zaplatili oni sami dodavatelům - plátcům DPH při koupi zboží.

V souladu se vstupem do Evropské unie musela Česká republika jako členský stát přizpůsobit svůj daňový systém principům stanoveným právní úpravou Evropských společenství. Jednou z oblastí, které se tato změna dotkla je režim daně z přidané hodnoty uplatňovaný u obchodů uskutečňovaných uvnitř společného trhu EU i mimo tento trh.

Daň z přidané hodnoty uplatňuje Česká republika se všemi členy Evropské unie a mnoha ostatními státy a to zejména u dodání zboží a převodu nemovitostí a poskytování služeb. Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vstoupil v platnost 1. května 2004, kdy vstoupila Česká republika do Evropské unie

Cílem mé bakalářské práce je aplikace základních pravidel pro pohyb zboží a poskytování služeb v rámci Evropské unie a v obchodním styku se zahraničními osobami ze třetích zemí na příkladu konkrétního podniku.

Vzhledem ke značnému rozsahu zákona o dani z přidané hodnoty včetně značného množství specifík a výjimek v něm obsažených, jsem se v mé bakalářské práci, po dohodě s vedoucí bakalářské práce, zaměřila pouze na obchodování se zbožím.

Má práce popisuje základní pravidla pro pohyb zboží v rámci Evropské unie a v obchodním styku se zahraničními osobami ze třetích zemí. Teoretická část obsahuje v každé kapitole též řešení a příklady aplikace zákona o dani z přidané hodnoty.

V praktickém příkladu se u konkrétního podniku věnuji aplikaci pravidel uvedených v teoretické části, které jsou obsahem vzorového příkladu, včetně jednotlivých činností, které jsou nutné pro podnikatelský subjekt obchodující se zeměmi Evropské unie a se zahraničními osobami ze třetích zemí v souladu zákona o dani z přidané hodnoty a souvisejících předpisů.

Daň z přidané hodnoty představuje mnohá úskalí pro každého podnikatele, ať působí jen na území ČR nebo je jeho činnost zaměřená na zahraniční trhy. Důvodem je rozdílná daňová legislativa a tím odlišné chápání DPH v jednotlivých členských státech Evropské unie. Pro správné uplatňování daně z přidané hodnoty je nezbytné dodržovat všechny právní předpisy a zákony. Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje různé způsoby zdanění, z nichž je třeba navrhnout pro společnost vždy ty nejvýhodnější.

2. Zákon o dani z přidané hodnoty, intrakomunitární plnění, vývoz a dovoz zboží, třístranné vztahy v EU

2.1. ZÁKLADNÍ DŮLEŽITÉ POJMY A ÚZEMNÍ PŮSOBNOST

Územní působnost

V § 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty jsou definovány jednotlivé pojmy týkající se vymezení území, kterých se týká uplatnění DPH, dále pak jsou zde uvedena území, která nejsou pro účely daně součástí Evropského společenství, a naopak území některých zemí jako součást území některých členských zemí, opět pro účely uplatňování DPH.

Tuzemsko – tento pojem je definován v odst. 1. písm. a). Zahrnuje území české republiky, a to včetně území svobodných skladů i svobodných pásem

Třetí země – definovány jsou v odst. 1 písm. b). Rozume jimi území nacházející se mimo mimo území Evropského společenství, tj. území států, které nejsou členy Evropských společenství

Území Evropského společenství – je území stanovené příslušným právním předpisem Evropských společenství, tj. Směrnice Rady 77/388 EHS, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS.

V odst. 2 jsou uvedena ta území některých členských zemí, která nejsou pro účely DPH považována za území Evropských společenství a u nichž se při dodání zboží na území členských států postupuje stejně jako při dovozu zboží z třetích zemí, a opačně – při dodání zboží na tato území se postupuje jako u vývozu zboží.

Naopak v odst. 3 jsou jmenovitě uvedena území Monackého knížectví a území ostrova Man, která jsou pro účely DPH považována za území některého členského státu, což má ten důsledek, že např. dodání zboží z těchto území do členských států Evropské unie je považováno za pořízení zboží z jiného členského státu a takto se i uplatňuje daň. Obdobně se postupuje při dodání zboží na tato území.

Vymezení základních pojmů

O vymezení základních pojmů pro účely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pojednává § 4 tohoto zákona. V § 4 jsou definovány základní pojmy, se kterými se v zákoně nejčastěji setkáváme a které jsou nutné pro správné posouzení řady situací a také např. pro jednoznačné odlišení některých plnění. Kvůli velkému množství pojmů vymezených v tomto paragrafu, je v této práci uvedené pouze připomenutí nutné znalosti těchto pojmů, které úzce souvisí s pohybem zboží.

2.1.1. Šestá směrnice Rady členských států EU a nařízení

České podniky často netuší, že jsou povinny při uplatňování DPH postupovat nejen podle českého zákona o DPH, ale od 01.07.2006 přímo také podle předpisu, který schválili v Bruselu. Základním dokumentem, kterým je zabezpečována harmonizace právních předpisů členských států EU týkajících se daně z přidané hodnoty, je šestá směrnice Rady Evropského společenství č. 77/388/EHS ze dne 17. 05. 1977 ve znění pozdějších předpisů.

Každý členský stát EU implementoval ustanovení této směrnice do svých národních zákonů o DPH, a to často tak, jak si tuto směrnici vykládá on. V České republice je oním zákonem zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vstoupil v účinnost dnem vstupu ČR do EU, tedy dnem 1. 5. 2004. Za krátkou dobu existence byl tento zákon u nás novelizován již jedenáctkrát, počet změn jde do stovek.

Právě proto, že pravidla týkající se DPH obsažená v šesté směrnici jsou členskými státy vykládána různě, přičemž dochází k takovým rozdílům v používání, že jsou neslučitelné s řádným fungováním vnitřního trhu EU, rozhodla se Rada EU stanovit prováděcí pravidla k některým ustanovením šesté směrnice, aby bylo dosaženo základního cíle, kterým je jednotnější používání stávajícího systému DPH.

Z tohoto důvodu bylo přijato v Lucemburku „Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS, o společném systému daně z přidané hodnoty“, jehož předmětem je stanovení prováděcích opatření k článkům 4, 6, 9, 11, 13, 15, 18, 26b, 26c, 28a a 28b šesté směrnice a k příloze L této směrnice.

Dne 1. ledna 2006 vstoupil v platnost článek 13 Nařízení Rady, který stanovuje, že podmiňuje-li dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb přijetí platby kreditní nebo debetní kartou tím, aby jemu nebo jinému podniku zákazník zaplatil určitou finanční částku, a zůstává-li celková cena, kterou má tento zákazník zaplatit, beze změny bez ohledu na způsob platby, je uvedená finanční částka součástí základu daně z dodaného zboží nebo poskytnutých služeb v souladu s článkem 11 šesté směrnice upravující základ daně.

Ostatní ustanovení Nařízení Rady vstoupila v platnost dnem 1. července 2006 a zabývají se například novým vymezením „elektronicky poskytovaných služeb“, stanovením místa plnění u montáže jednotlivých částí stroje, které poskytl zákazník, upřesněním pojmu dopravní prostředky a dalšími problémy.

České firmy si musí uvědomit, že toto Nařízení Rady je pro ně závazné také, a to přímo! Neplatí proto pro ně například definice „elektronické služby“ v českém zákoně o DPH, ale definice „elektronicky poskytovaných služeb“ v Nařízení Rady. Česká republika není povinna toto Nařízení Rady implementovat do českého zákona o DPH. Je to totiž Nařízení Rady, které je pro české firmy účinné přímo, protože Česká republika je členem EU, a Nařízení Rady je právním předpisem, který ukládá přímo povinnosti jednotlivým firmám v členských státech EU. Aby toto bylo jasné již při pouhém přečtení Nařízení Rady, tak je na závěr přímo v něm uvedeno, že **"Toto nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech."**

Při uplatňování DPH v praxi se proto musí české podniky přímo řídit nejen českým zákonem o DPH, ale také unijním Nařízením Rady (ES) č. 1777/2005. Z toho potom vyplývá, že například v případě rozdílné právní úpravy, má Nařízení Rady přednost.

2.1.2. Český zákon o DPH ve světle judikátů evropského soudního dvora

Od zavedení daně z přidané hodnoty v České republice v roce 1993 bylo pro uplatňování této daně v praxi směrodatné především znění věcně příslušných ustanovení českého zákona o DPH, případně metodické pokyny Ministerstva financí. Od vstupu České republiky do Evropské unie však k těmto pramenům přibyl další zdroj, který za určitých okolností může mít dokonce vyšší právní sílu než český zákon o DPH, a to právní předpisy závazné pro členské státy a judikáty Evropského soudního dvora, které tyto předpisy interpretují.

Pro členské státy jsou nejdůležitějšími závaznými právními předpisy v oblasti DPH: Šestá, Osmá a Třináctá směrnice Rady Evropských společenství. Tyto předpisy byly implementovány do českého práva zákonem č. 235/2004 Sb., který je účinný od data vstupu České republiky do Evropské unie.

V českém zákoně o DPH jsou však i ustanovení, která s uvedenými závaznými předpisy nejsou zcela v souladu, anebo ustanovení nejednoznačná, vedoucí k pochybnostem při výkladu na straně plátců i správců daně.

Právě v těchto případech jsou velmi důležité jednak výchozí závazné evropské předpisy a rovněž judikáty Evropského soudního dvora, které tyto předpisy interpretují. Evropský soudní dvůr je příslušný k výkladu primárního i sekundárního evropského práva a jeho rozhodnutí jsou pro členské státy závazná.

V projednávaných soudních případech se Evropský soudní dvůr zabývá nejen výklady "evropských" právních předpisů, ale i samotnou obecnou otázkou vztahu evropské a národní legislativy.

Z judikátů Evropského soudního dvora tak vyplývá, že za **určitých okolností se může stát přímo účinnou i směrnice a může mít i vyšší právní sílu než národní zákon, který ji implementuje**. Kdy tomu tak je a do jaké míry, je vymezeno právě v rozsudcích Evropského soudního dvora.

Význam rozsudků Evropského soudního dvora tedy spočívá nejen v tom, že **určují jak mají být správně vykládány předpisy závazné pro členské státy**, ale také že ukazují, jak se může jedinec proti orgánům státu dovolat některých svých práv, která vyplývají ze závazných evropských předpisů, jestliže mu je národní legislativa upírá.

V oblasti daně z přidané hodnoty bylo do dnešní doby vyneseno více než 300 rozsudků Evropského soudního dvora, které interpretují závazné evropské předpisy, nejčastěji Šestou směrnicí.

Může se jedinec domoci jednání před Evropským soudním dvorem?

Evropský soudní dvůr je orgán, který má zajistit dodržování práva Společenství a jeho provádění stejným způsobem ve všech členských státech. Není odvolacím soudem pro rozhodnutí vydaná vnitrostátními soudy, nemůže zrušit či změnit rozhodnutí vnitrostátního soudu, ale občan má k němu přístup prostřednictvím řízení o předběžné otázce.

Rozhodnutí soudního dvora je pro vnitrostátní soud závazné a je povinen se jím řídit.

Pokud je věc projednávána před vnitrostátním soudem, jehož rozhodnutí již nelze napadnout opravnými prostředky, je tento soud dokonce povinen v případě pochybností o výkladu práva Společenství předběžnou otázku Soudnímu dvoru předložit.

2.2. INTRAKOMUNITÁRNÍ PLNĚNÍ

Vstupem České republiky do Evropské unie jsme se stali součástí jednotného evropského trhu. Obchodní partneři z různých členských států mohou mezi sebou obchodovat bez kontrol zboží na hranicích. Společný trh tak vyvolal v naší republice vznik nových pravidel pro aplikaci daně z přidané hodnoty při obchodování se zbožím mezi subjekty z různých členských států. Lze se také setkat s pojem intrakomunitární transakce, resp. intrakomunitární dodání zboží nebo intrakomunitární pořízení zboží

2.2.1. Dodání zboží do jiného členského státu

Obecně lze tato pravidla popsat následovně: osoba, která zboží prodává a která je ve svém členském státě registrována pro účely DPH, při prodeji zboží neuplatňuje DPH. Však podmínkou je, že:

- kupující zboží je také registrován pro účely DPH ve svém členském státě
- zboží je skutečně přepraveno z jednoho členského státu do jiného členského státu
- pořízení zboží v členském státě, do kterého je dodáváno, musí být v tomto státě předmětem daně.

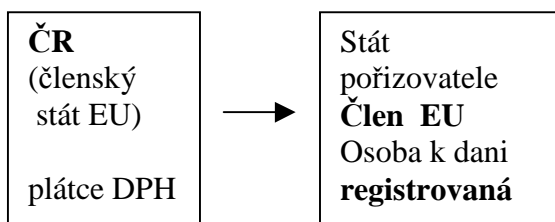
Zboží je tak v členském státě prodávajícího osvobozeno od daně a daň přidané hodnoty zaplatí kupující ve svém členském státě. DPH je tedy placena v zemi určení, resp. v tom členském státě, do kterého je zboží odesláno nebo přepraveno. Každý členský stát vybere DPH z toho zboží, které je v tomto státě "spotřebováno".

Zákon, který upravuje tato pravidla, je zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je upraveno ustanovením § 64 a pořízení zboží z jiného členského státu je upraveno v ustanovení § 16 ZDPH.

Z praktického hlediska to znamená, že plátce, který uplatňuje toto osvobození od daně, by si měl ověřit, že jeho obchodní partner, jemuž dodává zboží, je skutečně osobou registrovanou k dani v jiném členském státu a měl by toto být schopen správci daně prokázat důkazními prostředky.

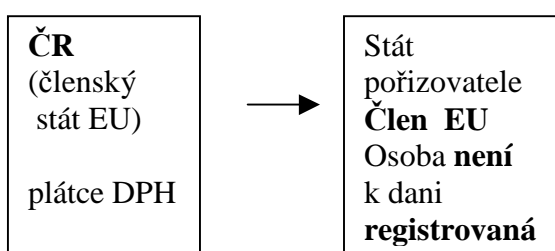
Shrnutí dodání zboží do jiného členského státu:

1. dodání zboží osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě



- Při **dodání zboží do jiného členského státu** osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě se jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH (§ 64 ZDPH).
- Český plátce dodává zboží za ceny bez daně a tato dodání deklaruje ve svém daňovém priznání k DPH jako dodání zboží do jiného členského státu. Dodání zboží do jiného členského státu, které plátce osvobodil od DPH plátce uvádí ve svém souhrnném hlášení.
- **Pořizovatel zboží**, který je osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě, je pak povinen zboží řádně priznat a zdanit ve svém státu v rámci podávaného priznání k DPH.

2. dodání zboží osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě



- Při dodání zboží osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státu nebo osobě, pro kterou není pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně se nejedná o osvobozené plnění. Zboží je dodáváno za cenu včetně DPH dle sazby platné v tuzemsku.

2.2.2. Místo plnění při dodání zboží

Místo plnění je z hlediska aplikace DPH velmi důležité, protože především určuje, kde má být daň (na území kterého státu) přiznána a zaplácena, popř. kde se uskutečňuje plnění osvobozené od daně. Podle ustanovení zákona o DPH platného po vstupu České republiky do Evropské unie se pak v návaznosti na určení místa plnění také určuje, kdo má povinnost daň přiznat a zaplatit. Z pravidel uplatňovaných mezi členskými státy Evropské unie při poskytování služeb vyplývá, že touto osobou nemusí být vždy plátce daně poskytující ve skutečnosti službu, ale také i příjemce. Místo plnění při dodání zboží je upraveno v § 7 a můžeme rozlišit několik základních způsobů určování místa plnění (podle typu dodávky).

Dle odst. 1: dodání zboží bez odeslání nebo přepravy – **místem plnění je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje**, na základě sjednaných podmínek.

Např.: při dodání zboží s místem plnění „rampa provozovny plátce“, pokud se toto místo nachází v tuzemsku, je místem plnění tuzemsko a jedná se o zdanitelné plnění. Jinak je třeba posuzovat dodání zboží do jiného členského státu nebo vývoz zboží, které mají zvláštní podmínky z hlediska uplatnění daně, resp. osvobození od daně. Při dodání zboží do jiného členského státu nebo při vývozu zboží by se také jednalo o místo plnění v tuzemsku, ale daň by se neuplatňovala, protože tato plnění jsou do daně osvobozena s nárokem na odpočet daně.

V odst. 2 je stanoveno, že při *dodání zboží s přepravou nebo odesláním* osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo případně zmocněnou třetí osobou, **je místem plnění to místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná**. To znamená, že začíná-li přeprava zboží v sídle plátce nebo v jeho provozovně na území České republiky, je místo plnění v tuzemsku a jedná se o zdanitelné plnění, opět s výjimkou dodání zboží do jiného členského státu nebo vývozu zboží, které jsou za stanovených podmínek osvobozeny.

V odst. 3 je stanoveno místo plnění v případě, kdy je dodání zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává, nebo osobou zmocněnou dodavatelem zboží. **Místem plnění je v tomto případě tam, kde je zboží instalováno či smontováno**.

Co ale v případě dodání zboží na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy cestujících uskutečněné na území Evropského společenství? Za místo plnění se zde dle odst. 4 považuje místo zahájení přepravy cestujících. Zpáteční přeprava se pak považuje za samostatnou přepravu.

2.2.3. Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízení zboží z jiného členského státu plátcem je dle § 2 zákona o DPH předmětem daně v tuzemsku. Na rozdíl od dovozu zboží z třetích zemí nedochází ke zdanění zboží při přechodu státní hranice, ale daň přiznává plátcem v rámci svého daňového přiznání. Správcem daně v tomto případě není celní úřad, ale místně příslušný finanční úřad.

2.2.4. Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

V § 11 ZDPH je stanoveno místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Podle odst.1 se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Např.: Plátce daně registrovaný v České republice pořizuje zboží od osoby registrované k dani ve Španělsku a přeprava zboží je ukončena v tuzemsku. Pak je místem plnění Česká republika a plátcem daně vzniká povinnost přiznat daň v daňovém přiznání předkládaném v tuzemsku (Česká republika)

V odst. 2 je stanoveno místo plnění pro případ, kdy dojde k pořízení zboží z jiného členského státu a kdy pořizovatel poskytl pro dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě svoje DIČ, ale přitom k ukončení odeslání nebo přepravy zboží došlo v jiném členském státě, než ve kterém bylo pořizovateli vydáno daňové identifikační číslo. V takovém případě se za místo plnění považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě pro dodání zboží tehdy, pokud pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě, ve kterém bylo ukončeno odeslání nebo přeprava zboží. Ustanovením odst. 2 není dotčena povinnost stanovit místo plnění podle ustanovení odst. 1, tj. tam, kde se zboží nachází po ukončení přepravy nebo odeslání.

Např.: Plátce daně registrovaný v České republice pořizuje zboží z Německa, ale přeprava nebo odeslání zboží bude ukončena na Slovensku. Plátce musí prokázat, že daň byla uplatněna na Slovensku, pokud toto neprokáže, bude zboží předmětem daně v České republice (podle území, kde bylo plátcem vydáno DIČ). Prokázat přiznání daně na Slovensku lze např. daňovým přiznáním podaným na Slovensku nebo dalšími doklady.

V odst. 3 je dále řešeno místo plnění pro případ, kdy je pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odst. 1 v členském státě, ve kterém bylo ukončeno odeslání nebo přeprava zboží, a to poté, co dodání zboží bylo předmětem daně v tuzemsku.

Dodání zboží je předmětem daně proto, že daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované v jiném členském státě, která mu dodává zboží, bylo vydáno v tuzemsku. Pokud k takovému případu dojde, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, ze kterého byla odvedena daň v členském státě, kde bylo ukončeno odeslání nebo přeprava zboží. Při snížení základu daně se postupuje obdobně, jak je stanoveno v § 42 pro tuzemská plnění.

Např.: Jednalo by se o případ, kdy při pořízení zboží daň přizná pořizovatel, který je plátcem registrovaným v tuzemsku, protože jeho daňové identifikační číslo použité pro dodání zboží bylo vydáno v České republice, a kdy přeprava zboží nebyla ukončena v tuzemsku, ale např. v Polsku, a v této členské zemi bylo dodání zboží také předmětem daně. V tomto případě je plátce registrovaný v České republice oprávněn snížit základ daně o základ, ze kterého byla přiznána daň v Polsku, a tím i snížit i částku daně.

V odst. 4 je stanoveno místo plnění v případě použití zjednodušeného postupu při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu (viz. třístranný obchod)

2.2.5. Zasílání zboží

Zasíláním zboží se rozumí dodání zboží osobám neregistrovaným k DPH v jiném členském státě, jestliže **celková hodnota zboží dodaného osobám neregistrovaným k DPH překročí** v jednom kalendářním roce **částku stanovenou členským státem**, do kterého je zboží dodáváno. Přepravu či odeslání zboží při tom zajišťuje dodavatel - plátce DPH nebo jím zmocněná třetí osoba.

Zatímco v případě prodeje zboží osobě neregistrované k DPH v jiném členském státu nevzniká nárok na osvobození, tzn. plátce dodává zboží za cenu včetně DPH a tyto transakce řádně přizná a zdaní daní na výstupu ve své zemi, postup v případě zásilkového prodeje je odlišný.

Pokud dodavatel - plátce DPH **přesáhne** při dodání zboží osobám neregistrovaným k DPH hranici stanovenou státem, do kterého zboží dodává, je **povinen zaregistrovat se k dani z přidané hodnoty** v tomto členském státě. Zaregistrováním se z titulu zasílání zboží se tato osoba nestává v dané zemi plátcem, ale pouze je povinna v tomto členském státě řádně přiznat a zaplatit daň z následných dodání formou zasílání zboží.

Výjimku z hlediska zasílání zboží tvoří dodání nových dopravních prostředků a dodání zboží s montáží nebo instalací. Každý členský stát stanoví vlastní hranici, při jejímž dosažení považuje dodání zboží pro osoby neregistrované k dani na jeho území za zasílání zboží. V České republice je podle nového zákona o DPH hranicí pro zásilkový prodej celková hodnota dodání zboží do ČR vyšší než 35 000 €.

Hranice v jednotlivých členských zemích pro zásilkový prodej představující celkové hodnoty dodaného zboží v jednom kalendářním roce uvádí následující tabulka:

Tab.č.1: Hranice pro zásilkový prodej v jednotlivých členských státech Evropské unie

| Členské státy EU | Vlajka | Mezní hodnota zboží za rok | Euro ekvivalent |
|------------------|---|----------------------------|-----------------|
| Belgie |  | 35 000 EUR | |
| Bulharsko |  | 70000 BGN | |
| Česká republika |  | | 35 000,00 EUR |
| Dánsko |  | 280 000 DKK | 37 528,00 EUR |
| Estonsko |  | 550 000 EEK | 35 151,00 EUR |
| Finsko |  | 35 000 EUR | |
| Francie |  | 100 000 EUR | |
| Irsko |  | 35 000 EUR | |
| Itálie |  | 27 889 EUR | |
| Kypr |  | 20 000 CYP | 34 220,00 EUR |
| Litva |  | 125 000 LTL | 36 207,00 EUR |
| Lotyšsko |  | 24 000 LVL | 36 952,00 EUR |
| Lucembursko |  | 100 000 EUR | |
| Maďarsko |  | | 35 000,00 EUR |
| Malta |  | | 35 000,00 EUR |
| Německo |  | 100 000 EUR | |
| Nizozemí |  | 100 000 EUR | |
| Polsko |  | | 35 000,00 EUR |
| Portugalsko |  | 31 424 EUR | |
| Rakousko |  | 100 000 EUR | |
| Rumunsko |  | | 35 000,00 EUR |
| Řecko |  | 35 000 EUR | |
| Slovensko |  | | 35 000,00 EUR |
| Slovinsko |  | | 35 000,00 EUR |
| Španělsko |  | 35 000 EUR | |
| Švédsko |  | 320 000 SEK | 35 809,00 EUR |
| Velká Británie |  | 70 000 GBP | 105 598,00 EUR |

Zdroj: Ministerstvo financí a <http://vlajky.a4.cz/>

2.2.6. Místo plnění při zasílání zboží

Místo plnění při zasílání zboží je stanoveno v § 8 zákona o DPH, tento způsob dodání zboží je definován spolu s postupem při uplatnění daně v § 18 zákona o DPH.

V případě zasílání zboží je pro určení místa plnění podstatné to, jak se zasílání zboží uskutečňuje. Místo plnění se totiž liší podle toho, zda plátce daně, který uskutečňuje zasílání zboží, překročí nebo nepřekročí limit stanovený jednotlivými členskými státy pro tento způsob dodání zboží (viz tabulka č. 1)

Podle odst. 1 se za místo plnění při zasílání zboží považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje.

***Např.:** Pokud uskutečňuje plátce daně registrovaný v České republice zasílání zboží do Maďarska, tj. zboží zasílá osobě, pro kterou není porízení zboží z České republiky jako z jiného členského státu předmětem daně (jedná se o osobu, která není osobou povinnou k dani, může jít také o občana nebo i osobu povinnou k dani, ale osvobozenou od uplatňování daně), pak je místem plnění maďarsko, český plátce daně se musí v této členské zemi zaregistrovat jako plátce daně a uplatňuje daň podle předpisů platných v této zemi. Tato povinnost platí tehdy, pokud hodnota zboží zaslaná do Maďarska překročí limit stanovený v této zemi.*

Na ustanovení odst. 1 navazuje pak odst. 3, ve kterém je stanoveno, že pokud je při zasílání zboží dodáno zboží (avšak s výjimkou zboží, které je předmětem spotřební daně) a celková hodnota zboží dodaného do členského státu nepřekročí v úrovni bez daně v jednom kalendářním roce částku stanovenou tímto členský státem a tato částka nebyla ani překročena v předcházejícím kalendářním roce, místem plnění je místo stanovené podle § 7 odst.2, tj. místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.

***Např.:** Plátce daně z České republiky dodá zboží formou zasílání zboží do Belgie, která má stanovený limit pro zasílání zboží 35 000 EUR, a hodnota dodaného zboží je za celý kalendářní rok nižší než tento limit, místem plnění je pak místo, kde přeprava nebo odeslání začíná, tj. v České republice, a plátce daně dodávající zboží uplatňuje daň podle zákona platného v České republice. V tomto případě se jedná o zdanitelné plnění a dodání zboží formou zasílání podléhá dani v tuzemsku (České republice).*

V odst. 4 je v návaznosti na předcházející odst. 1 a odst. 3 stanoveno, že plátce může při zasílání zboží podle § 18 z tuzemsku za předpokladu, že hodnota zboží nepřekročí celkovou hodnotu dodaného zboží stanovenou pro jednotlivý členský stát, oznámit správci daně, že bude za místo plnění považovat místo stanovené podle odst. 1, tj. místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje.

Výše uvedený postup vlastně znamená, že plátce tím, že za místo plnění se bude považovat území státu, do kterého bylo zboží z tuzemska přepraveno nebo odesláno, např. území Belgie, se bude ještě před překročením stanoveného limitu v Belgii registrovat a uplatňovat daň podle zákona a dalších předpisů platných v této zemi. Plátce může využít výhodnějšího zdanění v cizí zemi. Dobrovolně si zvolí místo plnění podle země, kam je zboží odesláno nebo přepraveno, zvolí si tím i zdanění v této členské zemi a takto je povinen postupovat nejméně 2 následující po sobě jdoucí kalendářní roky ode dne oznámení správci daně. Stejným způsobem se postupuje i v opačném případě, tj. při zasílání zboží do tuzemska uskutečněného osobou registrovanou k dani např. ve Francii.

Ustanovení odst. 2 řeší odlišnou situaci než odst. 1, odst.3 a odst.4, a sice vlastně dovoz zboží, které je následně předmětem zasílání zboží z jedné členské země do druhé členské země.

***Např.:** Jestliže je zboží při zasílání nejprve odesláno nebo přepraveno ze třetí země, tedy když se jedná o dovoz zboží a tento dovoz uskutečňuje plátce daně, který následně uskutečňuje zasílání zboží do jiného členského státu (např. plátce z České republiky uskutečňuje dovoz z USA do České republiky a potom následně uskutečňuje zasílání zboží z České republiky do Polska), považuje se zboží za odeslané nebo přepravené z toho členského státu, do kterého byl dovoz zboží uskutečněn, tj. z České republiky.*

Toto určení je nutné pro uplatnění daně v zemi, do které se uskutečnil dovoz, v případě, že při zasílání není překročen limit hodnoty pro zasílání zboží v členském státě, do kterého se zasílání zboží uskutečňuje (v našem příkladu v Polsku), a plátce si sám dobrovolně nezvolí místo plnění v této členské zemi a neuplatňuje zde daň, ale daň uplatňuje v tuzemsku (v našem příkladu).

2.3. VÝVOZ ZBOŽÍ

Vývoz zboží je z pohledu DPH po vstupu České republiky do EU upraven příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění. V případě dovozu a vývozu zboží zákon o DPH odkazuje na ustanovení celních předpisů, kterými jsou zejména Nařízení Rady EHS č. 2913/92, kterým se vykládá celní kodex Evropského společenství, a nařízení Komise č. 2454/93, kterým se provádí celní kodex (dále jen „prováděcí nařízení k celnímu kodexu“).

Podle celních předpisů musí být zboží Evropského společenství, které má být vyvezeno do třetí země, propuštěno celními orgány do režimu vývoz (sloupec 37 JSD). Celní orgány propustí zboží k vývozu s podmínkou, že zboží vystoupí do třetí země ve stejném stavu a za stejných podmínek, jaké platily v okamžiku přijetí vývozního celního prohlášení. Celní úřad může stanovit lhůtu, ve které musí zboží vystoupit do třetí země.

Vývoz zboží je považován za osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně. Plátce, vývozce, má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění, která použije k uskutečnění vývozu zboží, a to v plné výši.

Vývozem zboží se podle § 66 odst. 1 zákona o DPH rozumí výstup zboží z území Evropského společenství. Vývoz zboží je podle § 66 odst. 3 a 4 zákona o DPH uskutečněn, pokud je zboží propuštěno do celního režimu vývoz nebo pasivní zušlechťovací styk, zboží vystoupilo do třetí země a výstup zboží je potvrzen na daňovém dokladu JSD nebo lze výstup prokázat jinými důkazními prostředky. Za vývoz zboží je považováno i umístění zboží do svobodného celního skladu nebo svobodného celního pásma nacházejícího se v tuzemsku, které bylo potvrzeno písemným rozhodnutím celního úřadu. Vývoz zboží je osvobozen od DPH, pokud jsou splněny podmínky pro osvobození uvedené v § 66 ZDPH.

2.3.1. Místo plnění a vývoz zboží

Vývoz zboží je možné považovat za standardní dodání zboží spojené s dopravou či odesláním. Místem plnění je v daném případě místo, kde se zboží nachází v době zahájení přepravy nebo odeslání. Předmětem DPH v tuzemsku je tedy pouze vývoz zboží, jehož přeprava nebo odeslání započala v tuzemsku. Pokud by přeprava zboží do třetí země byla zahájena v jiném členské státě EU, nebude vývoz předmětem daně v tuzemsku. V daňovém přiznání takovou transakci uvede vývozce pouze na ř. 510 daňového přiznání.

Je-li místem plnění při vývozu zboží tuzemsko, je nutné zkoumat, zda jsou splněny podmínky pro osvobození vývozu zboží od DPH. Pokud by níže uvedené podmínky pro osvobození splněny nebyly, jednalo by se o standardní dodání zboží v tuzemsku, které by se vykazovalo na ř. 210 nebo ř. 215 daňového přiznání.

2.3.2. Podmínky pro osvobození vývozu zboží:

- Osoba uplatňující osvobození má daňový doklad (JSD), na kterém je uvedena jako vývozce (JSD sloupec 2).
- Zboží fyzicky vystoupilo z území Evropského společenství a tento výstup je potvrzen na dílu 3 pohraničním celním úřadem (hranice EU). Pokud toto potvrzení chybí, lze jej nahradit jinými důkazními prostředky, a to např. přepravním dokladem potvrzeným pohraniční celnicí, dovozním JSD ve třetí zemi atd.
- Odeslání nebo přeprava zboží je uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou třetí osobou, popř. kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá na území ČR sídlo, místo podnikání či provozovnu nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Pokud plátce splní všechny uvedené podmínky, je oprávněn uplatnit osvobození od DPH u vývozu zboží a uvést vývoz zboží do ř. 430 daňového přiznání, a to nejdříve za zdaňovací období, v němž zboží opustilo hranice Evropského společenství.

Jestliže sice zboží opustilo v režimu vývoz území EU, ale plátce, který tento vývoz uskutečnil, nemá všechny podklady pro prokázání jeho osvobození od DPH, nemůže vývoz zboží uvést do daňového přiznání jako plnění osvobozené.

Pokud při případné daňové kontrole správce daně zjistí na základě vydaných faktur, že plátce dodal zboží kupujícímu ze třetí země, ale není schopen v okamžiku kontroly osvobození vývozu prokázat, vyzve plátce, aby tak učinil ve stanovené lhůtě. Pokud plátce osvobození ve stanovené lhůtě neprokáže, hrozí plátci riziko, že mu správce daně doměří z dodaného zboží daň na výstupu.

2.3.3. Prokazování splnění podmínek pro osvobození plnění

Z uvedeného důvodu je v zájmu vývozce, aby byl schopen v co nejkratší době po vývozu zboží do třetí země prokázat splnění všech podmínek pro osvobození plnění.

Jedná se zejména o vývozní JSD, které je potvrzeno pohraničním celním úřadem. Z ustanovení čl. 793 prováděcího nařízení k celnímu kodexu však vyplývá, že celní úřad na hranici Evropského společenství nepotvrzuje výstup zboží z území Evropského společenství z úřední povinnosti, ale pouze v případě, že vývozce požádá, aby mu byl potvrzený výtisk 3 JSD vrácen. Pokud vývozce uvede do slupce 44 JSD poznámku „RET-EXP“, pak na základě tohoto sdělení je pohraniční celní úřad již povinen výtisk JSD potvrdit a vrátit předkladateli, tj. vývozci nebo zprostředkovateli uvedenému ve sloupci 50 JSD usazenému v oblasti místní působnosti celního úřadu výstupu.

Není-li výstup celním úřadem potvrzen, může vývozce splnění podmínky výstupu zboží do třetí země prokázat i jinými důkazními prostředky. Zákon o DPH tyto „jiné důkazní prostředky“ blíže nespécifikuje, a proto za ně lze považovat jakýkoliv doklad, který hodnověrně prokáže skutečnost, že vyvážené zboží opustilo území Evropského společenství. Prokázáním výstupu zboží do třetí země jinými důkazními prostředky však není dotčena povinnost existence daňového dokladu JSD.

Takovým dokladem může být například přepravní doklad (CMR), ve kterém bude potvrzeno dodání vyváženého zboží příjemci ze třetí země. Tento doklad může vývozce získat pouze v případě, že sám přepravu zajišťuje. Pokud je přeprava zajišťována kupujícím ze třetí země, např. při uplatnění dodací podmínky EXW - závod prodávajícího nebo FCA - s ujednaným místem dodání na území Evropského společenství apod., může vývozce tento doklad získat pouze od kupujícího. Z tohoto důvodu je třeba kupujícího smluvně zavázat, aby uvedené doklady vývozci ve stanovené lhůtě předal. Nedodržení této povinnosti by mělo být vývozcem sankcionováno.

Jinými důkazními prostředky mohou být např. i písemná celní prohlášení o propuštění zboží do celního režimu ve třetí zemi, tj. v zemi kupujícího. Jedná se o celní doklad, jeho opis nebo fotokopii, která však pro tento účel musí být ověřena úřadem, který potvrzoval originály dokladů. Tento doklad může vývozce získat zpravidla jen od kupujícího ze třetí země, a proto je opět nutné jej k této povinnosti smluvně zavázat. Dalším důkazním prostředkem může být i dodací list např. při uplatnění dodací podmínky DDU - mimo území Evropského společenství, případně jiné doklady, které lze využít jako důkazní prostředek k prokázání, že zboží bylo doručeno do třetí země.

V případě těchto náhradních důkazních prostředků je nutné klást důraz na jejich věrohodnost a na skutečnost, aby vyvážené zboží bylo podle nich jednoznačně ztotožnitelné. Tyto skutečnosti mohou hrát rozhodující úlohu při posuzování dokladů správcem daně v rámci daňového řízení.

2.3.4. Vývoz a daňové přiznání ř. 430

Výpočet hodnoty osvobozeného plnění při vývozu zboží uváděné v daňovém přiznání na řádku 430 není v zákoně o DPH speciálně upraveno. Ministerstvo financí se přiklání k tomu (viz zápis z Koordinačního výboru KDP 10/2005), aby pro účely DPH byla primárně v daňovém přiznání uváděna statistická hodnota ze sloupce 46 JSD (daňový doklad). Současně však připouští i možnost uvést jako hodnotu vývozu částku z vydané faktury vyjadřující úplatu, kterou obdržel nebo má obdržet vývozce za dodané zboží.

Dojde-li po realizaci vývozu ke změně částky fakturované za vyvezené zboží, např. v případech vývozu na tzv. nejistý prodej apod., nelze podle celních předpisů opravit původní JSD, protože statistická hodnota byla na JSD uvedena správně podle předložených dokladů v době přijetí JSD.

V případě, že v daňovém přiznání vývozce na ř. 430 uvedl statistickou hodnotu, nemusí při změně fakturované částky podávat dodatečné přiznání a opravit v něm původně deklarovany údaj o vývozu zboží v daňovém přiznání.

Pokud vývozce uvedl na ř. 430 fakturovanou hodnotu a následně došlo k opravě výše úplaty za vyvážené zboží, musí vývozce podat dodatečné přiznání.

2.4. DOVOZ ZBOŽÍ

V § 20 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty jsou uvedeny definice dovozu zboží (kdy se jedná o dovoz zboží).

Dle odstavce 1 se dovozem zboží rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství, např. z Japonska do Francie v přístavu Le Havre. Jedná se tedy o definici dovozu, avšak ne vždy při vstupu zboží z třetí země na území Evropského společenství dochází k daňové povinnosti při dovozu zboží, dle ustanovena v § 23 ZDPH.

V odstavci 2 je definováno, že za dovoz zboží se považuje vrácení zboží, které je po předchozím umístění ve svobodném pásmu nebo ve svobodném skladu nacházejícím se v tuzemsku vráceno zpět do tuzemska.

***Např.:** Plátce daně umístí do svobodného skladu nacházejícího se v tuzemsku své zboží a po určité době toto zboží navrhne k vrácení zpět do tuzemska. Z hlediska zákona o DPH se jedná o dovoz zboží a daň vyměří a vybere celní orgán, který je v tomto případě správcem daně.*

V odstavci 2 se řeší pouze vrácení zboží zpět do tuzemska ze svobodného skladu nebo svobodného pásma nacházejícího se v tuzemsku, protože zákon platný v České republice nemůže řešit uplatnění daně u svobodných skladů a svobodných pásem nacházejících se mimo tuzemsko.

Za vrácení zboží ze svobodného skladu nebo ze svobodného pásma nacházejícího se v tuzemsku se přitom nepovažuje přímý vývoz do třetí země nebo přímé dodání zboží do jiného členského státu u zboží umístěného ve svobodném skladu nebo ve svobodném pásmu nacházejícím se v tuzemsku.

***Např.:** Plátce daně umístí své zboží do svobodného skladu na území tuzemska a po určité době uskuteční u části zboží vývoz do třetí země, např. do Ruska, a u druhé části zboží dodání osobě registrované k dani do Polska (dodání do jiné členského státu). V obou případech se jedná o plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.*

Podle odstavce 3 se za dovoz zboží považuje vstup zboží na území Evropského společenství z území uvedeného v § 3 odst. 2, pokud jsou součástí celního území Evropského společenství, a z Normanských ostrovů a ze San Marina. U dovozu zboží z těchto zemí vyčleněných pro potřeby DPH z území Evropských společenství postupují celní orgány stejně, jako kdyby se jednalo o dovoz zboží ze třetí země.

***Např.:** Plátce daně dováží zboží z Kanárských ostrovů (území podle § 3 odst. 2 písm. b) zákona o DPH), jedná se o dovoz jako ze třetích zemí a na základě rozhodnutí celních orgánů České republiky vydaného na tiskopisu JSD daň přizná plátce v daňovém přiznání (údaje uvede v řádku 260 nebo 265 a nárok na odpočet daně v řádku 340 nebo řádku 345 podle platné sazby daně)*

2.4.1. Místo plnění při dovozu zboží

V § 12 zákona č. 235/2004 Sb. je stanoveno místo plnění při dovozu zboží, který je předmětem daně a také se z hlediska zákona o DPH jedná o zdanitelné plnění.

V odst. 1 je stanoveno, že místem plnění při dovozu zboží je území členského státu, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje na území Evropského společenství.

Např.: Zboží vstupuje na území Evropského společenství v přístavu ve Francii, místem plnění je Francie, pokud nebude uplatněn podstup podle odst.2. Pokud by vstupem na území Francie vznikla daňová povinnost, vznikla by i povinnost daň zde uhradit.

V odst.2 je stanoveno, že pokud má zboží při vstupu na území Evropského společenství postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo tranzit, je místem plnění při dovozu zboží území toho členského státu, ve kterém je příslušný režim, např. režim tranzitu, ukončen.

Např.: Plátce daně registrovaný v České republice uskuteční dovoz zboží, kdy zboží vstoupí na území Evropského společenství v Irsku, je propuštěno do režimu tranzit a tento režim bude ukončen v tuzemsku s tím, že zboží bude zde propuštěno do režimu volný oběh. Povinnost vyměřit a vybrat daň, popř. přiznat daň podle § 23 odst.3 nebo odst. 4 vznikne v tuzemsku.

2.4.2. Vznik daňové povinnosti, kdy správcem daně zůstává celní orgán

V § 23, který byl s účinností od 1.1.2005 schválen v novém znění, je stanoveno, kdy vzniká daňová povinnost při dovozu zboží. Daňová povinnost podle § 23 odst. 1 vzniká dnem, kdy podle celních předpisů vzniká při dovozu zboží celní dluh, což znamená, že vzniká povinnost uhradit dovozní clo. Daňová povinnost není dotčena ani v případech, kdy celní dluh vzniká, ale podle celních předpisů je zboží prosté cla, nebo jsou dovezenému zboží přiznány preference, které snižují celní sazbu na nulu, a clo tak není vybráno.

Daňová povinnost také dle písm. b) vzniká při nezákonném dovozu zboží. V praxi jsou tyto případy také označovány jako dovoz zboží, které uniklo celnímu dohledu. Nejčastěji se jedná o dovoz zboží, které není k celní kontrole přihlášeno, a je tudíž dováženo „podloudným“ způsobem. Dovážené zboží tak není propuštěno do žádného

celního režimu a dá se konstatovat, že zboží je dováženo do tuzemska nelegálně. V takovém případě je správcem daně při dovozu celní orgán, i když dovozce je plátcem daně. Zákonná úprava vychází ze skutečnosti, že zboží nebylo na předepsaném tiskopisu navrženo dovozcem do celního režimu. V případě odhalení nezákonného dovozu nemůže celní orgán čekat na podání JSD dovozcem, ale je povinen zajistit zákonné dávky při dovozu vlastním rozhodnutím a daňová povinnost je obsahem rozhodnutí celního orgánu, které je vydáváno formou „Platebního výměru“. V takovém případě je dovozce povinen přiznat a zaplatit daň současně se clem ve lhůtě stanovené celními předpisy, tedy do 10 dnů ode dne vzniku celního dluhu.

Např.: *Plátcem daně doveze v kamionové zásilce zboží z Japonska a část zboží, které je naloženo v dopravním prostředku, není uvedena na přepravních dokladech ani na faktuře, a je tudíž dovážena do Společenství nelegálně. Tato část zboží není propuštěna do režimu tranzit, a zboží tak uniklo celnímu dohledu. V tuzemsku není tato část zboží předmětem návrhu na propuštění do volného oběhu. V případě odhalení celním orgánem je, vedle příslušných sankcí, celním orgánem vystaveno rozhodnutí formou Platebního výměru, který obsahuje ve výroku také částku daně, a tu zaplatí dovozce celnímu orgánu do 10 dnů a odvede ji na účet celního orgánu. Tento postup celního orgánu je stejný v případech, kdy dovozcem je plátcem daně nebo osoba, která není plátcem daně.*

Podle písm. c) vzniká daňová povinnost porušením podmínek dočasného uskladnění. Zboží má tedy status dočasně uskladněného v případech, kdy byl ukončen jeden celní režim a zboží nebylo propuštěno do dalšího celního režimu. V případě porušení těchto podmínek, např. je dočasně uskladněné zboží zcizeno, vzniká daňová povinnost.

Např.: *Zboží je plátcem dovezeno ze třetí země. Při vstupu na území Společenství je řádně přihlášeno vstupnímu pohraničnímu celnímu úřadu Společenství a je tímto úřadem propuštěno do režimu tranzit. Režim tranzit je ukončen v tuzemsku dodáním zboží celnímu úřadu určení. Protože bezprostředně po ukončení režimu tranzit nedochází ze strany dovozce k podání návrhu na propuštění do dalšího režimu, má dovezené zboží státu dočasně uskladněného, kdy se zbožím nelze volně nakládat. Jestliže kdokoliv tuto podmínku poruší a zcizí takové zboží, dochází ke vzniku daňové povinnosti a celní orgán postupuje stejně jako při vzniku daňové povinnosti dle § 23 odst.1 písm.b) ZDPH. Tento postup je z hlediska celního orgánu uplatňován jak vůči plátcem daně, tak vůči osobě, která není plátcem daně. Celní orgán zůstává v těchto případech správcem daně při dovozu a vystavený Platební výměr obsahuje ve svém výroku i částku daně, kterou je dovozce povinen přiznat a zaplatit celnímu orgánu do 10 dnů od vzniku daňové povinnosti.*

Daňová povinnost dle písm. d) vzniká také porušením podmínek stanovených pro celní režim, do kterého je zboží propuštěno. Znamená to, že zboží bylo dovezeno v souladu s celními předpisy, bylo propuštěno do celního režimu, ale dochází k porušení těchto

podmínek v tomto celním režimu. I v těchto případech zůstává správcem daně celní orgán a je jeho povinností zajistit povinné dávky při dovozu zboží bez ohledu na to, zda je dovozcem plátce daně nebo subjekt, který není plátcem daně. K vyměření dochází vydáním „Platebního výměru“ a daňová povinnost musí být splněna do 10 dnů ode dne vzniku celního dluhu.

Např.: *Zboží bylo propuštěno do režimu uskladnění do celního skladu. Dovozece bez souhlasu celního úřadu vyzvedne zboží z celního skladu a přemístí si jej do svého provozního skladu. Došlo tak k porušení podmínek režimu uskladnění zboží v celním skladu. Z tohoto porušení vzniká daňová povinnost. Správcem daně je celní orgán, i když dovozece je plátce daně, protože daňová povinnost vzniká dle § 23 odst. 1 písm. d) ZDPH a nikoliv podle § 23 odst. 3 ZDPH. Daňovým dokladem je Platební výměr, v jehož výroku je i částka daně, která je splatná do 10 dnů ode dne vzniku celního dluhu.*

Podle § 23 odst. 2 ZDPH vzniká daňová povinnost také v případech, kdy zboží je plátcem nejprve umístěno do svobodného skladu nebo pásma, protože má být vyvezeno, ale z různých důvodů není vývoz realizován a vlastník zboží navrhuje celnímu orgánu vrácení zboží zpět do tuzemska. Podle § 66 ZDPH je takové umístění zboží považováno za vývoz a plátce uvádí tento vývoz do daňového přiznání s osvobozením daně. Při vrácení zboží, které nebylo vyvezeno, je nutné takové zboží považovat za zboží, které podléhá daňové povinnosti. Podle celních předpisů se totiž nejedná ani o vývoz zboží, a tudíž se nemůže jednat ani o dovoz zboží a vznik celního dluhu je tak vyloučen. Na rozdíl do postupu podle celních předpisů vzniká u tohoto zboží daňová povinnost.

Např.: *Plátce podá celnímu orgánu tiskopis JSD s návrhem na umístění zboží do svobodného skladu a zboží je tam umístěno. Důvodem pro umístění je skutečnost, že plátce má kupní smlouvu s osobou ze třetí země na prodej zboží, ale tato osoba není v současné době schopna zboží odebrat. Zboží je umístěno ve svobodném skladu a zahraniční osoba sdělí po nějaké době plátcovi, že kvůli nedostatku finančních prostředků odstupuje od kupní smlouvy. Plátce navrhuje celnímu orgánu vrácení zboží zpět a celní orgán vyměří daň, protože daňová povinnost v tomto případě vzniká. Za daňový doklad může být považován tiskopis JSD nebo jiné rozhodnutí celního orgánu o vyměření daně. Správcem daně zůstává celní orgán a daň je splatná do 10 dnů ode dne vzniku daňové povinnosti.*

V odstavci 5 je stanoven postup pro případ, kdy bylo dovážené zboží propuštěno osobě, která není plátcem, do celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla a tento režim je ukončen. Tato osoba je povinna daň přiznat a zaplatit celnímu orgánu do 10 dnů ode dne ukončení režimu (ode dne vzniku celního dluhu) nejdéle uplynutím lhůty 34 měsíců. V praxi jde o fyzické osoby, které jsou podnikateli, ale

nejsou plátcí daně, o fyzické osoby, které jsou podnikateli, ale nejsou plátcí daně, o fyzické osoby, které nejsou podnikateli, a tudíž nemohou být pláci daně, nebo o právnické osoby, které nebyly založeny za účelem podnikání, zejména veřejnoprávní subjekty, a nejsou tudíž plátcí daně.

Např.: Sportovní oddíl, není plátcem daně, má ze třetí země zapůjčenou sněžovou rolbu na úpravu sjezdových tratí. Rolba je propuštěna do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Uplynutím 34 měsíců musí být režim dočasného použití ukončen propuštěním do režimu volný oběh nebo zpětným vývozem. Po ukončení režimu je oddíl povinen zaplatit daň celnímu orgánu do 10 dnů ode dne, ve kterém vznikl celní dluh.

2.4.3. Vznik daňové povinnosti, kdy je správcem daně finanční orgán

Správa daně je svěřena finančním úřadům pouze v případě, že je zboží dovezeno plátcem daně dle § 23 odst. 3 ZDPH. V tomto ustanovení je upraven vznik daňové povinnosti při dovozu zboží, které je plátcem daně propuštěno do režimu volného oběhu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navrácení a rozhodnutí o propuštění zboží bylo učiněno na písemném celním prohlášení (JSD), daňová povinnost vzniká dnem propuštění do příslušného celního režimu. Částku daně je plátcem, kterému je zboží propuštěno např. do režimu volný oběh, povinen uvést do daňového přiznání za období, ve kterém bylo zboží propuštěno do režimu volný oběh. Postupuje se tedy tak, že na základě rozhodnutí celního orgánu o propuštění zboží není již daň vyměřena a vybrána celním orgánem, ale je plátcem přiznána a zahrnuta do daně na výstupu do jeho daňového přiznání. Daň tedy není uhrazena samostatně, ale je uvedena jako součást daňové povinnosti plátce v daňovém přiznání s tím, že plátcem má samozřejmě za podmínek stanovených zákonem i nárok na odpočet daně.

V praxi to znamená, že dochází ke stejnému postupu jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Rozdíl však zůstává v daňových dokladech. Při pořízení zboží z jiného členského státu je daňovým dokladem faktura vystavená prodávající osobou z jiného členského státu, která je tak i účetním dokladem, zatímco při dovozu zboží je dovozní faktura pouze účetním dokladem, protože daňovým je rozhodnutí celního orgánu o propuštění zboží.

Plátce postupuje podle odst. 3 tehdy, je-li rozhodnutí o propuštění zboží učiněno celním orgánem na písemném celním prohlášení (tiskopisu JSD). Pokud by rozhodnutí nebylo učiněno na tomto dokladu, nebyla by splněna podmínka pro přiznání daně v daňovém přiznání plátcem daně a daň by pak vyměřil a vybral správce daně, kterým by byl celní orgán.

Např.: Plátce dováží zboží 10. dubna a podává celnímu orgánu tiskopis JSD, na které navrhuje režim volný oběh. Dochází k rozhodnutí a tím i k propuštění zboží do režimu volný oběh. Celní orgán rozhoduje o propuštění a tím také o ukončení celního řízení. Toto rozhodnutí opatří razítkem celního úřadu s datem 10. dubna. Po ukončení celního řízení a propuštění zboží je nutné uvést na předkládané JSD základ pro vyměření cla a případnou výši cla. Daňová povinnost vzniká dovozci dnem 10. dubna a tuto daňovou povinnost je povinen splnit tím, že ji uvede do daňového přiznání za zdaňovací období duben na řádek 260 daňového přiznání. Plátce tedy přizná daň v daňovém přiznání podávaném nejpozději do 25. května. Podle § 73 odst. 3. pak může plátce uplatnit nárok na odpočet daně při dovozu zboží nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byla daň vyměřena, tedy za období, ve kterém vznikla daňová povinnost a plátce daň uvedl do daňového dokladu a daňového přiznání. Nárok na odpočet daně tak plátce uplatní za zdaňovací období duben, tedy ve stejném daňovém přiznání, ve kterém přiznal daň a to na řádku 360.

Daňová povinnost vzniká i podle § 23 odst. 4 ZDPH. Jedná se o zboží, které je plátcem dovezeno a propuštěno do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla a daňová povinnost vzniká ukončením tohoto režimu a však nejpozději uplynutím lhůty 34 měsíců. Při propuštění do režimu dočasného použití podá plátce návrh celnímu orgánu na tiskopisu JSD. Při propuštění zboží do tohoto režimu ještě daňová povinnost nevzniká, ale jakmile plátce kdykoliv navrhne ukončení tohoto režimu, např. propuštěním do volného oběhu, daňová povinnost vzniká. Propuštěním zboží do režimu volného oběhu se plátce ztotožňuje s odstavcem 3 a uplatňuje stejný postup o jakém je pojednáno v předchozím odstavci.

Např.: Plátce navrhne propuštění zboží (podléhající sazbě základní, tj. 19 %) do režimu dočasné použití s částečným osvobozením od cla, zboží je do tohoto režimu propuštěno dnem 12.4.2006. Tento režim je ukončen dnem 18.2.2007. Plátcovi vznikne povinnost přiznat daň ve výši 19 % ze základu daně a částku daně uvést v daňovém přiznání do řádku 260 za měsíc únor 2007.

2.4.4. Stanovení základu a výpočtu daně při dovozu zboží

Základ daně při dovozu zboží podle § 38 ZDPH je stanoven ve všech výše uvedených případech, tj. v případech, kdy je správcem daně celní orgán.

Podle § 38 odst. 1 je základem daně při dovozu zboží součet základu pro vyměření cla včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, a příslušné spotřební daně a vedlejších výdajů, které jsou vynaloženy při přepravě až do prvního místa určení v tuzemsku, pokud již nebyly zahrnuty do základu daně při výpočtu cla. Ve vazbě na § 23 musí tyto vedlejší výdaje, pokud již nebyly zahrnuty do základu daně při výpočtu cla, vypočítat plátce daně, který je povinen přiznat daň v daňovém přiznání.

***Např.:** Firma, která je plátcem daně, dovezla zboží ze třetí země mimo EU. Celní úřad propustil na základě JSD zboží o volného oběhu. Základ pro vyměření cla, který uvedl celní úřad na JSD, činil 80 000 Kč, clo činilo 8 000 Kč. K těmto položkám musí plátce, který dodává zboží, připočítat vedlejší výdaje do prvního místa určení, které je v Praze. Tyto přepravní a další náklady činily 32 000 Kč. Základ pro výpočet daně tedy bude činit 120 000 Kč (80 000 + 8 000 + 32 000). Při sazbě 19% bude daň činit 22 800 Kč.*

První místo určení, jako pojem potřebný pro stanovení základu daně při dovozu, je vymezen v odst. 2. Podle něj je prvním místem určení místo uvedené v přepravním dokladu, na jehož základě je zboží dováženo do dovážejícího členského státu. Pokud toto místo není v přepravním dokladu uvedeno, považuje se za první místo určení první přeložení tohoto zboží v dovážejícím členském státě, tj. v tuzemsku.

***Např.:** Pokud bude zboží dováženo letecky a v Praze bude přeloženo na nákladní automobil a odvezeno do Pardubic, bude první místo určení v Pardubicích, jestliže budou uvedeny v přepravním dokladu. Jestliže by Pardubice v přepravním dokladu nebyly uvedeny, prvním místem určení bude Praha, kde bylo zboží přeloženo z letadla do kamionu.*

V praxi je velmi často využíván institut přímého zastoupení. V postavení přímého zástupce bývají nejčastěji celní deklaranti nebo spediční firmy, které vystavují JSD a provádějí za zastoupeného celní řízení za úplatu. Přímý zástupce jedná jménem a ve prospěch zastoupené osoby, což znamená, že není povinen platit celní dluh, resp. výši cla. Vyplňuje však JSD. Daň za zastoupeného neplatí ani nepřiznává ve svém daňovém přiznání, ale může ji, na základě úmluvy, za zastoupeného vypočítat.

2.4.5. Postup při opravě výše daně

Postup při situacích, kdy následně po dovozu zboží a jeho propuštění do volného oběhu dojde k důvodům pro opravu daně, je upraven v § 44 ZDPH.

V § 44 odst. 1 ZDPH je upraven postup, kdy následně po dovozu dojde ke zvýšení daňové povinnosti. Podle tohoto ustanovení je plátce povinen tuto skutečnost oznámit celnímu orgánu, který daň vyměřil. Základ daně a daň jsou zvyšovány z různých důvodů. Jedná se např. o dodatečné zvýšení ceny ze strany zahraničního prodávajícího. V takovém případě se zvyšuje i základ pro vyměření cla a následně i základ daně a daň. Takové případy je nutné oznámit celnímu úřadu, který rozhodoval o propuštění do volného oběhu. Jestliže bylo vyměřeno clo, dochází ke zvýšení jeho částky a celní úřad clo doměří. Rozhodnutím o doměření cla, tj. „Platební výměr“, který však obsahuje pouze údaje o doměřeném clu, protože při původním dovozu nebyl správcem daně celní orgán a není správcem ani v případě zvýšení základu daně. Plátce je povinen si na základě opravy základu pro vyměření cla a cla dopočítat i základ daně a daň a tuto povinnost splnit doplněním původního daňového dokladu, tedy původního JSD.

V ostatních případech, kdy dochází dodatečně ke zvýšení daňové povinnosti, např. zvýšením cla, které bylo původně nesprávně stanoveno v nižší částce, nebo při zvýšení ceny, kdy při dovozu nebylo clo vybráno, je nutné oznámit tyto skutečnosti celnímu úřadu, ale zvýšení daňové povinnosti je povinností plátce daně.

***Např.:** Celní úřad doměří v dubnu 2006 daň ze zboží, které bylo dovezeno v říjnu 2004 a byl u něho stanoven nesprávně nižší základ daně. Plátci, který toto zboží dovezl, vystaví platební výměr na 19 000 Kč. Plátce částku v dubnu 2006 uhradí a na základě platebního výměru si v daňovém přiznání za měsíc duben 2006 uplatní nárok na odpočet daně.*

V odst. 2 je řešen opačný případ, kdy dojde k vrácení daně, tj. celní orgán daň vrátí a plátce je povinen snížit již uplatněný nárok na odpočet daně o částku vrácené daně, a to v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla daň vrácena.

***Např.:** Celní úřad vrátí v dubnu 2006 daň ze zboží, které bylo dovezeno v říjnu 2005 a byl u něho stanoven nesprávně vyšší základ daně. Plátci, který toto zboží dovezl, bude vrácena daň ve výši 19 000 Kč. Plátce tuto částku v dubnu 2006 obdržel a vzniká mu povinnost v daňovém přiznání za měsíc duben 2006 snížit dříve uplatněný nárok na odpočet daně o tuto částku.*

2.5. TŘÍSTRANNÝ OBCHOD A DPH

V rámci zásad při uplatňování DPH v Evropském společenství je 6. Směrnicí upraven zjednodušený postup při oběhu zboží mezi členskými státy formou tzv. „třístranného obchodu“. Jak už z názvu vyplývá, jedná se o plnění, jehož předmětem je pro některou ze zúčastněných osob dodání zboží a pro některou pořízení zboží.

Třístranného obchodu se účastní tři subjekty, které jsou registrovány ve třech různých členských státech. Využívá se ho zejména tam, kde je smluvně uzavřena exkluzivní smlouva mezi prodávajícím a prostřední osobou, která zaručuje prostřední osobě, že žádná třetí osoba nemůže zboží od prodávajícího nakoupit a prostřední osoba následně prodává zboží kupujícímu. Většinou se jedná o výhradní zastoupení prostřední osoby v některém členském státě na výrobky vyráběné prodávajícím v jiném členském státě, kdy prostřední osoba následně zajišťuje další prodej do dalšího, tedy třetího členského státu.

V zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH) je postup při třístranném obchodě upraven jako zjednodušený postup v § 17 ZDPH. Při uplatnění zjednodušeného postupu formou třístranného obchodu se musí vždy jednat o pohyb zboží uvnitř Společenství, což znamená, že žádná ze zúčastněných osob nemůže zboží dovážet ze třetí země nebo jej nemůže vyvážet do třetí země. Jestliže je předmětem třístranného obchodu zboží ze třetí země, které bylo dovezeno, musí být dovozcem propuštěno v některém z členských států do režimu volný oběh, a tím se zboží stává zbožím Společenství. Následně se pohlíží na takové zboží, jako by bylo ve Společenství vyrobeno, a tak může být předmětem třístranného obchodu. Jestliže je jednou ze zúčastněných stran subjekt ze třetí země a zboží je tomuto subjektu dodáno v režimu vývoz, nelze takový oběh zboží posoudit za třístranný obchod, přestože má jeho charakter. **Zboží se při použití třístranného obchodu musí pohybovat pouze ve Společenství.**

2.5.1. Kdo se může účastnit třístranného obchodu?

Další podmínkou pro uplatnění třístranného obchodu jsou zákonem vymezené osoby, které se mohou třístranného obchodu zúčastnit. **V první řadě se třístranného obchodu mohou zúčastnit pouze tři osoby, které jsou registrovány k dani ve třech různých státech Společenství.** Znamená to, že z třístranného obchodu je vyloučena zahraniční

osoba. Pokud však je zahraniční osoba, vzhledem ke své ekonomické činnosti, registrována k dani v některém členském státě, považuje se za registrovanou v členském státě a třístranného obchodu se může zúčastnit. Pohyb zboží směřuje vždy od první, prodávající osoby, ke třetí, kupující osobě, přes prostřední osobu, která zboží nakupuje od první osoby a prodává je třetí osobě.

Zákonná úprava rozlišuje zúčastněné osoby na prodávajícího, kupujícího a mezi nimi operujícího v obchodní operaci, tzv. prostřední osobu.

Prodávající osoba

Je registrovanou osobou k dani v členském státě, ze kterého je zboží přepraveno do členského státu poslední osoby, tedy kupujícího. **Prodávající je tak první osobou zúčastěnou na třístranném obchodě.** Prodávající prodává zboží prostřední osobě, ale zboží je přepraveno nikoliv do členského státu prostřední osoby, ale přímo do členského státu kupujícího. Přepravu zboží může zajistit jak tato prodávající osoba, tak kupující osoba, ale také prostřední osoba. Právní úprava nestanoví žádná omezení při zajišťování přepravy. Přitom je zcela pravděpodobné, že ani jedna ze zúčastněných osob nedisponuje vlastním vozovým parkem a přepravu bude zajišťovat pomocí dalších spedičních firem. Daňový doklad vystavuje prodávající na prostřední osobu.

Kupující osoba

Je registrována k dani v členském státě, ve kterém je přeprava ukončena. Jedná se o poslední osobu ze zúčastněných, které také jako jediné vzniká povinnost přiznat daň. V podstatě je kupující osobou, která kupuje zboží od prostřední osoby. Kupující je osobou, která obdrží daňový doklad od prostřední osoby a na základě tohoto dokladu přizná daň ve svém členském státě.

Prostřední osoba

Je registrována k dani v jiném členském státě než prodávající a v jiném než kupující. **Prostřední osoba nesmí být registrována ve státě prodávajícího nebo kupujícího. Prostřední osoba kupuje zboží od prodávajícího a prodává zboží kupujícímu, přičemž zboží není přepraveno do sídla prostřední osoby. Prostřední osoba vystavuje daňový doklad na kupujícího.**

Zákonná úprava stanoví pro třístranný obchod podmínky prostřední osobě, která dodává zboží kupujícímu v tuzemsku.

Tyto podmínky se netýkají české osoby, ale registrované k dani v jiném členském státě, která dodává zboží české osobě, kupujícímu v tuzemsku. V takovém případě pořizuje tato prostřední osoba zboží v tuzemsku od prodávajícího v jiném členském státě.

Takové pořízení zboží prostřední osobou v tuzemsku je osvobozeno od daně, což znamená, že se prostřední osoba, která nesmí být plátcem daně ani osobou identifikovanou k dani podle § 96 ZDPH, nemusí v tuzemsku registrovat k dani a nepřiznává v tuzemsku daň.

Toto osvobození je možné při splnění těchto podmínek:

- Prostřední osoba nesmí být v tuzemsku plátcem ani osobou identifikovanou k dani, protože osoba identifikovaná k dani je také osobou registrovanou k dani, obdobně jako plátce daně. Musí být registrována k dani v jiném členském státě.
- Důvodem pořízení zboží prostřední osobou z jiného členského státu do tuzemska musí být následné dodání zboží v tuzemsku kupujícímu. Prostřední osoba tak nemůže zboží použít pro jiné, zejména své účely, ale osvobození do daně je jí v tuzemsku přiznáno pouze za předpokladu, že zboží je dodáno, resp. přepraveno ke kupující osobě v tuzemsku. Za dodání zboží prostřední osobou v tuzemsku se považuje prodej zboží prostřední osobou čili změna vlastnictví, nikoliv přeprava zboží, která je uskutečněna přímo mezi prodávající osobou a kupující osobou.
- Přeprava zboží musí být uskutečněna přímo mezi prodávající osobou z členského státu prodávajícího ke kupující osobě v tuzemsku.
- Kupující v tuzemsku musí být plátcem daně nebo osoba identifikovaná k dani podle § 96 ZDPH. Kupující osobou může být i osoba se sídlem v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, ale musí být plátcem daně nebo osobou identifikovanou k dani.
- Kupujícímu vzniká povinnost přiznat daň z pořízeného zboží od prostřední osoby, a to stejným způsobem jako při pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani v jiném členském státě.

- Prostřední osoba je povinna oznámit DIČ přidělené ve svém členském státě, kde je registrována k dani, prodávajícímu a stejné DIČ je povinna oznámit kupujícímu v tuzemsku. Tato stejná DIČ musí být uvedena na daňovém dokladu vystaveném prodávající osobou v členském státě při odeslání zboží a na daňovém dokladu vystaveném prostřední osobou kupujícímu v tuzemsku. Na daňovém dokladu vystaveném prostřední osobou na kupujícího do tuzemska musí být uvedeno, že se jedná o třístranný obchod.

2.5.2. Místo plnění při pořízení zboží formou třístranného obchodu

Místo plnění pro případ použití zjednodušeného postupu při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu podle § 17 je řešeno v § 11 odst. 4.

Místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je místo stanovené podle odst. 1 (tedy místo, kde se nachází zboží po ukončení odeslání nebo přepravy zboží), jestliže pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu s tím, že následně je zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží a osoba, které bylo zboží v tomto členském státě dodáno, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Povinností pořizovatele je také podat souhrnné hlášení.

Např.: Jedná se o uplatnění zjednodušeného způsobu dodání zboží formou třístranného obchodu, kdy např. plátce registrovaný v České republice jako prostřední osoba pořizuje zboží s cílem dodat toto zboží plátcí registrovanému v Itálii, a kdy je zboží dodáno přímo osobou registrovanou v Rakousku do Itálie. Podmínkou je přiznání daně kupujícím, osobou registrovanou k dani v Itálii, stejně jako kdyby se jednalo o běžné pořízení zboží z jiného členského státu.

2.5.3. Česká osoba, plátce daně, jako prodávající

Pokud třístranný obchod je započat v tuzemsku, může být prodávajícím, a tedy první osobou zúčastněnou na třístranném obchodě, pouze plátce daně nebo osoba identifikovaná k dani, která je také registrována v tuzemsku k dani, a je tudíž povinna plnit daňovou povinnost. Předprava zboží musí být zahájena v tuzemsku a musí směřovat přímo do členského státu, ve kterém je registrován kupující. Daňový doklad vystavený podle § 34 ZDPH vystavuje prodávající na prostřední osobu, která nesmí být plátcem daně nebo osobou identifikovanou k dani v tuzemsku a je registrována v jiném členském státě, než je registrován kupující. Na daňovém dokladu musí prodávající osoba uvést, že dodává zboží

formou třístranného obchodu s odvoláním na § 17 ZDPH. Dále musí být na daňovém dokladu uvedeno DIČ prostřední osoby. Prodávající osoba, protože dodává zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, kterou je prostřední osoba, uvede dodání zboží prostřední osobě do daňového přiznání v ř. 410,510 a ř. 520. Řádky 810 a 815 prodávající v daňovém přiznání nevyplňuje. Protože je zboží dodáno osvobozením od daně s nárokem na odpočet daně, musí prodávající osoba uvést takové dodání s DIČ prostřední osoby také v Souhrnném hlášení, a to jako při dodání zboží do jiného členského státu s kódem 0.

2.5.4. Česká osoba, plátce daně, jako kupující

Jestliže je česká osoba kupujícím ve třístranném obchodě, je poslední osobou, které vzniká v tuzemsku povinnost přiznat z pořízeného zboží daň. Kupující musí být plátcem daně nebo osobou identifikovanou k dani a pořizuje zboží od prostřední osoby, která nesmí být plátcem daně ani osobou identifikovanou k dani, ale musí být registrován k dani v jiném členském státě. Kupující je povinen sdělit prostřední osobě své tuzemské DIČ a na daňovém dokladu, který obdrží od prostřední osoby, je povinen doplnit základ daně, sazbu daně a daň, kterou je povinen v tuzemsku přiznat. Kupující, plátce daně, uvede v daňovém přiznání základ daně a vypočtenou částku daně do ř. 220 u základní sazby a do ř. 225 u snížené sazby daně. Kupujícímu vzniká nárok na uplatnění odpočtu daně, který uvede v tomtéž daňovém přiznání jako povinnost přiznat daň, a to v ř. 320 u základní sazby a v ř. 325 u snížené sazby daně. Souhrnné hlášení se při pořízení zboží z jiného členského státu nepodává.

2.5.5. Česká osoba, plátce daně, jako prostřední osoba

Jestliže je česká osoba prostřední osobou v třístranném obchodě, musí být plátcem daně nebo osobou identifikovanou k dani podle § 96 ZDPH. Plátce daně nesmí být registrován v členských státech prodávající ani kupující osoby. Může však být registrován v jiných členských státech, jejichž podnikatelské subjekty se konkrétního třístranného obchodu neúčastní. Prostřední osoba, plátce daně, pořizuje zboží od prodávajícího, přičemž přeprava nesmí směřovat do tuzemska, ale přímo do členského státu kupujícího. Prostřední osoba však může případně zajistit přepravu z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Jestliže jsou splněny podmínky pro třístranný obchod, je prostřední osobě, plátcem daně, přiznáno osvobození od daně v členském státě kupujícího, i když v tomto členském státě dochází plátcem daně k pořízení zboží. Plátce se tedy nemusí

registrovat k dani v členském státě kupujícího, kde dochází k jeho pořízení zboží. Při následném dodání zboží v členském státě kupujícího uplatní prostřední osoba osvobození od tamní daně na výstupu a daň přizná kupující osoba ve svém členském státě. Prostřední osoba, plátce daně, je povinna sdělit tuzemské DIČ prodávajícímu. Při pořízení zboží uvede prostřední osoba, cenu pořízeného zboží od prodávajícího do ř. 810 daňového přiznání. Souhrnné hlášení plátce při pořízení zboží nevystavuje. Následné dodání kupujícímu uvede plátce jako prostřední osoba do ř. 815 svého daňového přiznání. Řádek 410 daňového přiznání prostřední osoba nevyplňuje. Prostřední osoba je povinna uvést své dodání zboží ve svém Souhrnném hlášení a u tohoto plnění uvede kód 2. Na daňový doklad vystavený prostřední osobou uvede, že se jedná o osvobozené plnění podle § 17 ZDPH.

2.5.6. Dílčí závěr k třístrannému obchodu

Závěrem je nutné se zmínit o velmi podobném obchodním případě, ke kterému v praxi často dochází, ale nejedná se o třístranný obchod, i když by se tato forma obchodu mohla uskutečnit, ale buď nejsou některou ze zúčastněných osob splněny podmínky pro třístranný obchod, nebo se tyto osoby na třístranném obchodě nedohodly. Jedná se o obchodní případ, kdy prodávající je osoba registrovaná k dani v jednom členském státě, kupující je osoba registrovaná v dalším členském státě a další, poslední kupující je osobou registrovanou k dani ve třetím členském státě. Přeprava je uskutečněna z členského státu prvního prodávajícího přímo do členského státu posledního kupujícího. V takových případech, nejedná-li se o třístranný obchod, je každé plnění posouzeno jako samostatné plnění. První prodávající dodává zboží do jiného členského státu, ale osobě registrované v jiném členském státě, než v kterém je přeprava ukončena. Kupující pak následně prodává zboží poslednímu kupujícímu.

Obdobně se bude postupovat v případech, kdy plátce daně pořizuje zboží z jiného členského státu, ale zboží není přepraveno do tuzemska, ale do dalšího členského státu, protože plátce se zbožím v tomto členském státě bude uskutečňovat nějaké další plnění. Přeprava je uskutečněna do dalšího členského státu, kde však není žádná třetí osoba jako příjemce nebo kupující, ale kupujícím a příjemcem je plátce daně. Nelze tedy takové plnění považovat za třístranný obchod, protože obchodu se účastní pouze dvě osoby.

2.6. SOUHRNNÁ HLÁŠENÍ

Pro zajištění kontroly oprávněnosti uplatněného osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu jsou plátcí daně z přidané hodnoty ze zákona povinni podat místně příslušnému správci daně vedle daňového přiznání tzv. souhrnné hlášení.

Každý členský stát samostatně upravuje národní legislativou období, za které se souhrnné hlášení podává, a jeho formu. V některých členských státech se například údaje pro naplnění výměnného systému a tím i výměnu informací získávají z hlášení Intrastat a samostatná souhrnná hlášení na dodání zboží se nepodávají. V některých členských státech se hlášení podávají za kalendářní měsíc v návaznosti na měsíční zdaňovací období plátce.

Zákon o DPH č. 235/2004 Sb. platný na území České republiky upravuje podávání souhrnných hlášení a následných souhrnných hlášení v ustanovení § 102. Kromě souhrnného hlášení je však v České republice stanovena povinnost podávat hlášení Intrastat, které se podává celním orgánům.

Souhrnné hlášení je povinen svému místně příslušnému finančnímu úřadu podat plátce, který uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k DPH v jiném členském státě. Souhrnné hlášení se podává na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí pod číslem 25 5521 MFin 5521. Podává se **za každé kalendářní čtvrtletí do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí**, a to současně s daňovým přiznáním. Případně-li tento den na sobotu, neděli nebo svátek, podává se následující den. Podává-li souhrnné hlášení plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím, do souhrnného hlášení uvádí údaje za celé kalendářní čtvrtletí.

2.6.1. Dodání a údaje uváděné v souhrnném hlášení

Souhrnné hlášení je stručný a přehledný formulář, v němž plátce daně uvádí souhrnné informace o jím uskutečněných dodáních zboží do jiného členského státu osvobozených od DPH za předchozí kalendářní čtvrtletí. Pokud plátce neuskuteční v daném kalendářním čtvrtletí dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, souhrnné hlášení nepodává.

Uvádějí se odděleně tato intrakomunitární plnění:

- dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je osvobozeno od DPH podle § 64 ZDPH,
- přemístění obchodního majetku plátce pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností do jiného členského státu podle § 13 odst. 6 ZDPH,
- dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží dodáno prostřední osobou při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu dle § 17 ZDPH

Údaje uváděné v souhrnném hlášení:

Do souhrnného hlášení se uvádějí, vedle informací o plátcí, jeho DIČ, sídle a období, za které se souhrnné hlášení podává, následující údaje:

- kód země pořizovatele, v níž je pořizovatel registrován,
- DIČ pořizovatele zboží,
- kód plnění
- počet plnění
- celkovou hodnotu plnění v Kč danému pořizovateli za dané kalendářní čtvrtletí.

Tab.č.2: Ukázka jednotlivých sloupců souhrnného hlášení

| Číslo řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------------------------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | | | | | |
| 2 | | | | | |
| ... | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20: | | | | | |

Kód země a DIČ pořizovatele zboží

Kódy jednotlivých členských států jsou první dva znaky DIČ osob registrovaných v členských státech pro účely DPH.

Do části **DIČ pořizovatele zboží**, resp. kupujícího z jiného členského státu, se již uvádí zbývající část DIČ bez kódu země. (v anglickém překladu „VAT ID“). Formální struktura jednotlivých DIČ příslušných členských států je dána přepisy příslušných členských států. Jsou tvořena kombinací numerických a alfabetských znaků.

Údaje o jednom pořizovateli zboží mohou být v souhrnném hlášení uvedeny jen jednou s jedním kódem plnění. Např.:

Tab.č.3: Vzor vyplnění souhrnného hlášení jedním pořizovatelem u více plnění

| Číslo řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | AT | U12345678 | 0 | 10 | 150 000 Kč |
| 2 | AT | U12345678 | 2 | 1 | 25 000 Kč |

Plátce, který vykázal tyto údaje v podaném souhrnném hlášení, dodal desetkrát za příslušné kalendářní čtvrtletí jedné osobě registrované k dani v Rakousku zboží v celkové hodnotě 150 000 Kč. Zároveň této osobě v tomto kalendářním čtvrtletí dodal jako prostřední osoba v rámci třístranného obchodu zboží v hodnotě 25 000 Kč.

Kód plnění: Rozlišujeme tři kódy plnění:

- „0“ běžné obchody
- „1“ pro přemístění obchodního majetku
- „2“ pro prostřední osobu při třístranném obchodu

Běžné obchody

Kód plnění „0“ se vyplňuje u tzv. běžných obchodních dodávek zboží. Jedná se o situace, kdy **plátce dodává zboží cizí osobě registrované v jiném členském státě** na základě kupní smlouvy podle § 13 odst. 1 a odst. 2, je-li toto dodání zboží osvobozeno od daně podle § 64 odst. 1 ZDPH. Kromě toho, že plátce musí prokázat dodání zboží osobě, která je pro účely DPH registrována v jiném členském státě, prokazuje také tu skutečnost, že zboží je fakticky odesláno nebo přepraveno z tuzemska. Přepravu zboží může zajistit jak plátce, který zboží prodává, tak také pořizovatel (odběratel) nebo zmocněná třetí osoba.

Kód plnění „0“ uvede také prodávající, který **dodává zboží do jiného členského státu prostřední osobě z jiného členského státu v rámci třístranného obchodu**, kdy je zboží fyzicky přepraveno konečnému kupujícímu do jiného členského státu, než ve kterém je prostřední osoba registrována pro účely DPH. Plátce uvede DIČ pořizovatele – prostřední osoby.

Přemístění obchodního majetku

Kód plnění „1“ se vyplňuje při přemístění obchodního majetku podle § 13 odst. 6, je-li toto přemístění osvobozeno od daně podle § 64 odst. 4 ZDH. **Přemísťuje-li plátce obchodní majetek z tuzemska do jiného členského státu pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností v jiném členském státě**, považuje se také toto přemístění obchodního majetku za dodání zboží za úplatu. Prokáže-li plátce, že zboží (tj. obchodní majetek) byl do jiného členského státu skutečně přemístěn a v tomto jiném členském státě byl předmětem daně při pořízení zboží, neuplatňuje DPH na výstupu, neboť toto tzv. dodání zboží (přemístění) je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 odst. 4 ZDPH. Hodnotu takto přemístěného obchodního majetku pak plátce uvede do souhrnného hlášení. Aby byl plátce vůbec schopen prokázat zdanění takto přemístěného obchodního majetku daní při pořízení zboží v jiném členském státě, **musí mít v tomto jiném členském státě přiděleno DIČ** pro účely DPH, které také uvede v souhrnném hlášení v části pořizovatele zboží. Např.:

Tab.č.4: Vzor vyplnění souhrnného hlášení u přemístění obchodního majetku

| Číslo řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | SK | 1234567890 | 1 | 1 | 150 000 |

Český plátce, který má hlavní obchodní sklad na území tuzemska, má také obchodní sklad na území Slovenska. Na Slovensku je registrován k DPH a jemu přiděleno DIČ SK1234567890. Ve sledovaném čtvrtletí plátce přemístil zboží v hodnotě 150 000 Kč do svého skladu na Slovensku a v tomto skladu je zboží dále nabízeno k prodeji.

Prostřední osoba při třístranném obchodu

Jak již bylo zmíněno dříve, třístranným obchodem je podle § 17 ZPDH obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech, a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno prodávajícím, prostřední osobou, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Prostřední osoba je osobou, které je zboží fakturováno a která následně vystavuje fakturu (daňový doklad) konečnému kupujícímu.

V těchto případech **český plátce, který je prostřední osobou, uvádí v souhrnném hlášení při prodeji zboží konečnému kupujícímu**, kód plnění „2“, DIČ kupujícího a hodnotu dodaného zboží této osobě (např. 230 000 Kč), byť zboží není fyzicky odesláno z tuzemska.

Tab.č.5: Vzor vyplnění souhrnného hlášení prostřední osobou při třístranném obchodu

| Číslo řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------------------------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | SK | 4567890123 | 2 | 1 | 230 000 |
| 2 | | | | | |
| ... | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20: | | | | | 230 000 |

Počet plnění

Počet plnění odpovídá počtu uskutečněných dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované pro účely DPH v jednom kalendářním čtvrtletí; zjednodušeně lze uvést, že se uvede počet vystavených daňových dokladů. Číslo musí být z logiky věci vždy kladné a vykazovat hodnotu 1 a více.

Celková hodnota plnění

Celková hodnota plnění se uvádí v českých korunách a představuje **hodnotu dodaného zboží** do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě **za dané kalendářní čtvrtletí**, a to každému kupujícímu (pořizovateli) samostatně. Celková hodnota plnění za dané kalendářní čtvrtletí uskutečněná jednotlivým pořizovatelům se zaokrouhlí na celé koruny nahoru.

V případě běžných obchodů a v případě dodání zboží prostřední osobou v rámci třístranného obchodu (kód plnění „0“ a „2“) se uvádí hodnota, která odpovídá základu daně podle § 36 ZDPH, resp. hodnota zboží fakturovaná pořizovateli. V případě přemístění obchodního majetku (kód plnění „1“) se jako hodnota plnění uvádí částka, která je základem daně podle § 36 odst. 6, tj. cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

2.6.2. Vykazování hodnot v případě vystavení dobropisu nebo vrubopisu

Dojde-li k vystavení dobropisu nebo vrubopisu, považují se tyto skutečnosti za transakce, které ovlivňují intrakomunitární dodání nebo pořízení zboží, a proto se i tyto případy uvedou v souhrnném hlášení jako dodání zboží se zápornou hodnotou v případě dobropisu, nebo s kladnou i hodnotou v případě vrubopisu, a to v tom kalendářním čtvrtletí ve kterém byl dobropis nebo vrubopis vystaven. Kód plnění a DIČ pořizovatele se uvede shodné s kódem plnění a DIČ pořizovatele vztahujícím se k transakci uvedené v původním souhrnném hlášení.

Hodnota uvedená v dobropisu snižuje celkovou hodnotu dodaného zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, tzn. v souhrnném hlášení může být vykázána také záporná hodnota, převyšuje-li dobropisovaná hodnota v daném kalendářním čtvrtletí celkovou hodnotu plnění uskutečněného této osobě z jiného členského státu. V případě vystavení vrubopisu se celková hodnota dodaného zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě zvyšuje. Počet vystavených dobropisů a vrubopisů zvyšuje „počet plnění“ uskutečněných osobě registrované k dani v jiném členském státě v daném kalendářním čtvrtletí.

Např.: Plátce ve sledovaném čtvrtletí uskutečnil pro osobou registrovanou k dani v Rakousku (DIČ ATU23456789) 8 dodávek zboží v celkové hodnotě 130 000 Kč. Zároveň v tomto čtvrtletí vystavil této registrované osobě dobropis vztahující se k plnění uskutečněnému v září loňského roku, neboť u zboží v hodnotě 18 000 Kč byla uznána reklamace a zboží bylo vráceno zpět.

Tab.č.6: Vzor vyplnění souhrnného hlášení u dodání zboží včetně dobropisu

| Číslo řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------------------------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | AT | ATU23456789 | 0 | 9 | 112 000 |
| 2 | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20: | | | | | 112 000 |

2.6.3. Co se do souhrnného hlášení neuvádí

Existují určité situace, kdy buď dochází k ohybu zboží mezi členskými státy mezi osobami registrovanými v jednotlivých členských státech, pohyb tohoto zboží se v souhrnném hlášení neprojeví.

Jedná se například o tyto situace:

- Souhrnné hlášení nepodává neplátce, který prodává zboží osobám registrovaným v jiných členských státech.
- Do souhrnného hlášení se neuvádí hodnota zboží vyvezeného do třetích zemí (zboží bylo propuštěno do příslušného celního režimu).
- Hodnota pořízeného (nakoupeného) zboží z jiného členského státu ani hodnota dovezeného zboží ze třetích zemí se do souhrnného hlášení neuvádí.
- Do souhrnného hlášení se neuvádí hodnota služeb poskytnutých osobám registrovaným k dani v jiných členských státech.
- Do souhrnného hlášení se neuvádí hodnota dodaného zboží, které je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně (§51).
- Do souhrnného hlášení se neuvádí dodání zboží, při jehož prodeji byl použit zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi podle § 90 ZDPH (tzn. do souhrnného hlášení se neuvádí ani prodej ojetých automobilů, při jejichž prodeji bytů plátcem použit zvláštní režim pro zdanění přírážky).
- Do souhrnného hlášení se neuvádí dodání nového dopravního prostředku, které je osvobozeno podle § 64 odst. 2 ZDPH, osobám, které nejsou v jiném členském státě registrovány pro účely DPH, byť v tomto jiném členském státě mají při pořízení nového dopravního prostředku povinnost zaplatit daň při pořízení nového dopravního prostředku.
- Do souhrnného hlášení se neuvádí dodání zboží plátcem nebo jím zmocněnou třetí osobou, které je spojeno s instalací nebo montáží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. (§ 13 odst. 7 písm. a) ZDPH). Jde např. o situaci, kdy plátce na základě smlouvy o dílo dodává výrobní linku osobě registrované v Německu a v tomto státě bude také výrobní linku montovat. Místem plnění je v tomto případě Německo a zboží zde bude podléhat DPH, avšak do souhrnného hlášení se jeho hodnota neuvádí.
- Zasílání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží (§ 13 odst. 7 písm. b) ZDPH). Český plátce, který zasílá zboží ve smyslu § 18 např. do Rakouska pro osobu, pro kterou pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně v tomto státě (neregistrovaným osobám), neuvádí hodnotu takto zasláného zboží do souhrnného hlášení, byť by povinnost přiznat a zaplatit daň podle pravidel pro zasílání zboží byla v Rakousku.

- Poskytnutí služby ve smyslu práce na zboží (movité věci) fyzicky uskutečněné v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přeprav zboží, za podmínky, že zboží po provedení prací je vráceno zpět plátcí do tuzemska, ze kterého bylo původně odesláno nebo přepraveno (§ 13 odst. 7 písm. f) ZDPH). Tato situace je velmi častá. Plátce za účelem práce na movité věci (např. různé zušlechťovací práce, opravy movitých věcí apod.) přepraví movitou věc do jiného členského státu a tato se pop provedení prací vrací zpět do tuzemska. Daňový doklad tak plátce obdrží pouze za provedenou práci a hodnota takto „přemístěného“ zboží se do souhrnného hlášení neuvádí.

Situací, kdy se dodání zboží do souhrnného hlášení neuvádí, je více. Plátce proto musí vždy vycházet z konkrétní situace a z konkrétních ustanovení zákona o DPH.

2.6.4. Následné souhrnné hlášení

Zjistí-li plátce, že uvedl do souhrnného hlášení chybné údaje, je povinen podat následné souhrnné hlášení, a to ve lhůtě **do 15 dnů od data zjištění chybných údajů**, na tiskopise vydaném Ministerstvem financí vzor číslo 25 5521/a Mfin 5521/1a – vzor č. 1. Oprava chybných dat se provádí jiným způsobem než v případě oprav údajů v daňovém přiznání.

Souhrnné hlášení nezná institut „opravného“ nebo „dodatečného“ souhrnného hlášení. Jakmile tedy plátce podá souhrnné hlášení, **všechny následné opravy**, bez ohledu na to v jakém čase se opravy provádějí, **uvede do následného souhrnného hlášení**. Logika oprav spočívá v tom, že původní řádek, ve kterém jsou v souhrnném hlášení vykázány chybné údaje, se vystornuje a poté se uvede řádek nový se správnými hodnotami. Tímto způsobem se opravují jakékoliv chybné údaje, ať už jde o opravu DIČ nebo kódu země pořizovatele, hodnotu dodaného zboží, nebo o opravu kódu plnění či počtu plnění.

Tab.č. 7: Řádky následného souhrnného hlášení

| Číslo řádku | Storno řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------------------------------|--------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | | | | | | |
| 2 | | | | | | |
| ... | | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20: | | | | | | |

2.6.5. Oprava chybného údaje vykázaného v souhrnném hlášení

Plátce uvedl v souhrnném hlášení chybný údaj, např. chybnou hodnotu plnění pro pořizovatele, jeho DIČ nebo kód plnění.

Oprava se provede následujícím způsobem:

- do prvního řádku se uvedou hodnoty řádku, v němž je v podaném souhrnném hlášení uvedena chybná hodnota, a ve sloupci storno řádku se uvede „X“
- údaje se uvedou přesně tak, jak byly uvedeny v souhrnném hlášení, tzn. se stejným chybným údajem,
- do dalšího řádku se hodnoty vyplní nově, správně

Např.: Plátce podal dne 22.1.2007 souhrnné hlášení za 4. čtvrtletí 2006, ve kterém vykázal osobě registrované k dani v Belgii (DIČ BE5678901234) jednu dodávku zboží v celkové hodnotě 170 000 Kč s kódem plnění „0“. Následně plátce ujistil, že hodnota dodání zboží činí 210 000 Kč. Plátce podá následně souhrnné hlášení, ve kterém uvede tyto údaje:

Tab. č. 8: Příklad opravy řádku v souhrnném hlášení

| Číslo řádku | Storno řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------------------------------|--------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | X | BE | 5678901234 | 0 | 1 | 170 000 |
| 2 | | BE | 5678901234 | 0 | 1 | 210 000 |
| ... | | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20: | | | | | | 380 000 |

Zároveň má plátce povinnost opravit řádné daňové přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006, které podal místně příslušnému správci daně dne 22.1.2007

2.6.6. Oprava údaje, který neměl být vykázan vůbec

Plátce uvedl v souhrnném hlášení údaj (řádek), který v souhrnném hlášení neměl být uveden vůbec.

Oprava se provede následujícím způsobem:

- do prvního řádku se uvedou hodnoty řádku, v němž je v podaném souhrnném hlášení uvedena chybná hodnota, a ve sloupci storno řádku se uvede „X“
- údaje se uvedou přesně tak, jak byly uvedeny v souhrnném hlášení, tzn. se stejným chybným údajem,
- další řádek se již neuvádí

Např.: Plátce uvedl do souhrnného hlášení za 4. čtvrtletí 2006, dodání zboží osobě registrované k dani v Německu (DE890123456) v hodnotě 80 000 Kč, přičemž následně zjistil, že v době, kdy dodání zboží plátce uskuteční, byla této německé osobě zrušena registrace pro účely DPH. Plátce podá následné souhrnné hlášení za 4. čtvrtletí 2006, ve kterém uvede tyto údaje:

Tab.č. 9: Příklad opravy řádku při zrušení registrace pro DPH u pořizovatele

| Číslo řádku | Storno řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------------------------------|--------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | X | DE | 890123456 | 0 | 1 | 80 000 |
| 2 | | | | | | |
| ... | | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20: | | | | | | 80 000 |

Skutečnost, kterou plátce zjistil, má však vliv na poslední známou daňovou povinnost za zdaňovací období listopad 2006, neboť v tomto zdaňovacím období plátce vystavil daňový doklad německé osobě. V daňovém přiznání za zdaňovací období listopad 2006 vykázal nesprávně nižší daňovou povinnost, neboť neoprávněně uplatnil osvobození od daně podle § 64 odst.1, přičemž, zboží bylo dodáno osobě, která již nebyl registrována v tomto jiném členském státě pro účely DPH. Ve lhůtě stanovené zákonem o správě daní a poplatků podá plátce dodatečné daňové přiznání za listopad 2006, ve kterém uvede na řádku č. 410 hodnotu – 80 000 Kč, dále uvede na řádek č. 210 do základu daně hodnotu 80 000 Kč a daň na výstupu 15 200 Kč jako zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku. Na řádek č. 730 a řádek č. 780 uvede částku 15 200 Kč. Tuto částku je plátce povinen zaplatit na účet místně příslušnému správci daně nejpozději ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání.

Tab.č. 10: Vyplnění řádků dodatečného daňového přiznání v souvislosti s tab.č. 9

| | II. Povinnost přiznat daň za | Základ daně | Daň na výstupu |
|-----------|--|--------------------|-----------------------|
| ř. | 1. Uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku | | |
| 210 | se základní sazbou daně | 80 000 | 15 200 |

| | IV. Uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | | Částka za plnění |
|-----|---|---------------------|-------------------------|
| 410 | Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2) | | -80 000 |
| | VII. Výpočet daňové povinnosti | Odpočet daně | Daň na výstupu |
| 730 | Daň na výstupu | | 15 200 |
| 750 | Odpočet daně | | |
| 753 | Vlastní daňová povinnost (ř. 730 - ř. 750) | | |
| 754 | Nadměrný odpočet (ř. 750 - ř. 730) | | |
| 780 | Změna daňové povinnosti při podání dodatečného přiznání (ř. 730 - ř. 750) | | 15 200 |

2.6.7. Oprava v případě, že údaje v souhrnném hlášení nebyly uvedeny

Plátce po podání souhrnného hlášení zjistí, že v tomto podaném souhrnném hlášení neuvedl příslušné údaje vůbec.

Oprava se provede následujícím způsobem:

- řádek následného souhrnného hlášení se vyplní tak, že se do něj uvedou správné údaje, jako by se uvedly souhrnného hlášení,
- sloupec storno řádek se nevyplňuje

Např.: Plátce zjistil, že v souhrnném hlášení za 4. čtvrtletí 2006 neuvedl dodání zboží osobě registrované k dani v Německu (DE890123456) v hodnotě 850 000 Kč. Plátce podá následné souhrnné hlášení, ve kterém uvede tyto údaje:

Tab.č. 11: Vyplnění následného souhrnného hlášení – chybějící údaje

| Číslo řádku | Storno řádku | Kód země | DIČ pořizovatele zboží | Kód plnění | Počet plnění | Celková hodnota plnění v Kč |
|-------------------------------------|--------------|----------|------------------------|------------|--------------|-----------------------------|
| 1 | | DE | 890123456 | 0 | 1 | 850 000 |
| 2 | | | | | | |
| ... | | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20: | | | | | | 850 000 |

Ve lhůtě stanovené zákonem o správě daní a poplatků podá plátce dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2006, ve kterém na řádku č. 420 uvede hodnotu 850 000 Kč.

Tab.č. 12: Vyplnění řádků dodatečného daňového přiznání v návaznosti na tab.č. 11

| | IV. Uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | Částka za plnění |
|-----|---|-------------------------|
| 410 | Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2) | |
| 420 | Dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě registrované k dani v jiném členském státě | 850 000 |

2.6.8. Vykazování hodnot v následném souhrnném hlášení v návaznosti na opravy daňového přiznání

Změny údajů v souhrnném hlášení, které plátce provede formou následného souhrnného hlášení, mohou v některých případech vyvolat změnu údajů v podaném daňovém přiznání, resp. chybné údaje mohou být obsaženy také v řádném (či již dříve podaném opravném nebo dodatečném) daňovém přiznání.

Vždy je nutno situaci posuzovat z pohledu § 103 ZDPH, v němž jsou uvedeny důvody, kdy je plátce povinen podat dodatečné daňové přiznání:

- zvyšuje-li plátce souhrnem oprav daňovou povinnost,
- provádí-li plátce opravu, při které se nemění poslední známá daňová povinnost, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené,
- provádí-li plátce opravu sazby a výše daně podle § 49 ZDPH.

Mají-li opravy v souhrnných hlášeních za následek změny výše poslední známé daňové povinnosti či údajů na některých řádcích daňového přiznání, je plátce povinen podat dodatečné daňové přiznání, a to za zdaňovací období, kterého se opravy týkají.

2.6.9. Souhrnné hlášení a jeho návaznost na opravné a dodatečné daňové přiznání

Opravné daňové přiznání

Jeli podáno řádné daňové přiznání současně se souhrnným hlášením a lhůta pro podání řádného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období ještě neuplynula a zjistí-li současně plátce daně, že v souhrnném hlášení uvedl chybné údaje, tyto údaje opraví pomocí následného souhrnného hlášení; má-li tato oprava vliv také na změnu údajů uvedených v podaném řádném daňovém přiznání, podá opravné daňové přiznání, které vyplní celé znovu se správnými hodnotami.

Dodatečné daňové přiznání

Je-li za příslušné zdaňovací období podáno řádné daňové přiznání a za příslušné kalendářní čtvrtletí také souhrnné hlášení a daňová povinnost za příslušné zdaňovací období je již pravomocně vyměřena, při zjištění chybných údajů v souhrnném hlášení plátce tyto chyby opraví pomocí následného u souhrnného hlášení. Má-li oprava vliv také na změnu údajů uvedených v podaném řádném daňovém přiznání, podá dodatečné daňové přiznání, a to do konce měsíce následujícího po zjištění chybných údajů. V dodatečném daňovém přiznání plátce uvádí pouze rozdíly oproti již uvedeným hodnotám. Má-li současně tato změna vliv na poslední známou daňovou povinnost, tuto sníží (vnikne-li mu vratitelný přeplatek na dani, může místně příslušného správce daně požádat o jeho vrácení), nebo zvýší (rozdíl je povinen ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání uhradit na účet správce daně).

Je nutno vzít také v úvahu, že ne každý plátce má čtvrtletní zdaňovací období. Je-li zdaňovacím obdobím plátce kalendářní měsíc, údaje v souhrnném hlášení plátce opravuje následným souhrnným hlášením za celé kalendářní čtvrtletí, avšak dodatečné (či opravné) daňové přiznání se podává za jednotlivé kalendářní měsíce podle toho, kterých měsíců se opravy týkají. Může tak dojít k situaci, kdy např. plátce opravuje následným souhrnným hlášením údaje za 1. čtvrtletí 2007 a zároveň mu vznikne povinnost podat dodatečné daňové přiznání pouze za únor, nebo naopak za všechna tři zdaňovací období – leden, únor i březen 2007. Je-li následné souhrnné hlášení za 1. čtvrtletí 2007 podáno ještě v termínu pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období březen 2007 (do 25.4.2007) a plátce zároveň opravuje daňové přiznání za zdaňovací období leden a březen, za leden 2007 podá dodatečné daňové přiznání, kde uvede pouze rozdíly oproti předchozím údajům, a za březen 2007 podá opravné daňové přiznání, kde uvede znovu všechny údaje správně.

Je tedy důležité vždy správně určit, kterého zdaňovacího období se opravy týkají, zda je vůbec plátce povinen podat opravné daňové přiznání, nebo dodatečné daňové přiznání a eventuálně za které zdaňovací období.

2.6.10. Druhy podání souhrnného hlášení

Pro podání souhrnných hlášení si plátce DPH může vybrat jednu z možností, kterou daňová správa nabízí:

1. **na formuláři**

standardní způsob doručení správci daně v písemné podobě

2. **elektronicky**

Ministerstvo financí provozuje tzv. společné technické zařízení správců daně, jehož prostřednictvím je možno podávat souhrnné hlášení v elektronické podobě tak, aby mohlo být přijato správcem daně. Tento nový způsob doručení správci daně rozlišuje možnosti:

a) elektronický formulář

písemnost v elektronické podobě lze připravit pomocí "inteligentního" elektronického formuláře a následně datovou zprávu podat buď opatřenou zaručeným elektronickým podpisem nebo elektronicky nepodepsanou a potvrzenou podáním e-tiskopisu

b) datová zpráva

písemnost v datové zprávě, připravené ve stanovené struktuře (export z externího informačního systému plátce), lze načíst a podat opatřenou zaručeným elektronickým podpisem nebo elektronicky nepodepsanou a potvrzenou podáním e-tiskopisu

c) on-line ze software třetích stran

komunikační rozhraní společného technického zařízení správců daně je připraveno tak, aby mohlo být používáno k přímému podání souhrnného hlášení informačním systémem plátce, vždy musí být opatřené zaručeným elektronickým podpisem

Daňová správa v souladu s koncepcí státní informační politiky rozvíjí elektronické podávání písemností jako moderní způsob komunikace s daňovými subjekty. Podání Souhrnného hlášení elektronicky obsahuje řadu formálních kontrol a vazeb na číselníky. Tento způsob podání usnadňuje plátcům DPH sestavení souhrnného hlášení a zároveň je i přínosem pro Daňovou správu tím, že není opakovaně přepisováno, ale zpracování probíhá automaticky na základě podané datové zprávy.

2.7. CELNÍ REŽIMY

Celní režim je režim ve kterém se pohybuje zboží, které podléhá clo. V České republice definuje celní zákon celkem osm celních režimů, do kterých může být na návrh deklaranta propuštěno zboží dovážené nebo vyvážené k určitému účelu. Jsou to režimy:

- volný oběh (§ 128 a násl. celního zákona),
- tranzit (§ 139 a násl.),
- uskladňování v celním skladu (§ 145 a násl.),
- aktivní zušlechtovací styk (§ 163 a násl.),
- přepracování pod celním dohledem (§ 179 a násl.),
- dočasné použití (§ 187 a násl.),
- pasivní zušlechtovací styk (§ 197 a násl.),
- vývoz (§ 214 a násl.).

Deklarantem je vždy osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem anebo osoba, jejímž jménem bylo celní prohlášení učiněno (podáno). Jako tzv. režimy s podmíněným osvobozením označuje zákon režim tranzitu, uskladňování v celním skladu, aktivní zušlechtovací styk v podmíněném systému, přepracování pod celním dohledem a dočasné použití. Zmíněné ustanovení znamená, že při propouštění zboží do uvedených režimů se sice clo neplatí, ale toto osvobození je pouze podmíněné. Deklarant je povinen dodržovat podmínky, které mu celní úřad při propuštění zboží do příslušného režimu stanovil. Pokud by podmínky stanovené celním úřadem pro určitý režim porušil, vznikne deklarantovi dvojí odpovědnost. Jednak odpovědnost za úhradu vzniklého celního dluhu a současně také

odpovědnost za porušení celních předpisů (přestupek nebo celní delikt). Z uvedených důvodů celní orgány mohou podmínit propuštění zboží do takového režimu zajištěním celního dluhu, který by na zboží mohl vzniknout. Zajistit celní dluh je možno buď složením hotovosti na účet celního orgánu (celní jistota), nebo ručením. Ručitel se v záruční listině písemným prohlášením zaváže, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu. Ručitelem se může stát pouze osoba, které to na žádost dlužníka povolil příslušný celní orgán.

Za režimy s ekonomickým účinkem považuje celní zákon uskladňování v celních skladech, aktivní zušlechtovací styk, přepracování pod celním dohledem, dočasné použití a pasivní zušlechtovací styk. Podle ustanovení § 134 zákona lze zboží propustit do režimu s ekonomickým účinkem jen na základě povolení celních orgánů.

2.7.1. Volný oběh

Do volného oběhu propustí celní úřad na návrh deklaranta zahraniční zboží, které bylo pod celním dohledem dopraveno na české území a má zde být trvale ponecháno. Celní prohlášení na propuštění zboží do volného oběhu, jakož i do ostatních režimů, podává deklarant na jednotném tiskopisu. Jde o tiskopis unifikovaný, používaný dnes již téměř ve všech evropských státech. Přijetím celního prohlášení na propuštění zboží do volného oběhu vzniká celní dluh, tj. povinnost zaplatit příslušné dovozní clo, jakož i ostatní daně, vybírané při dovozu zboží společně se clem. V České republice se v souvislosti s dovozem zboží platí vždy také daň z přidané hodnoty a v některých případech spotřební daň (zákon č. 587/1992 Sb., v platném znění). Dlužníkem je deklarant, který podal celní prohlášení vlastním jménem, a který je také povinen vzniklý celní dluh uhradit. Clo je splatné do 10 dnů od doručení sdělení o jeho výši. Pokud není celní dluh zaplacen, nebo alespoň zajištěn, nemůže být zboží propuštěno a deklarant s ním nemůže nakládat. Ve kterých případech je možno propustit zboží do volného oběhu bez vybrání cla a dovozních daní, uvádí souhrnně vyhláška MF č. 93/1993 Sb., v platném znění. Propuštěním do volného oběhu získá dovezené zahraniční zboží tzv. statut českého zboží, a tímto zbožím může deklarant z hlediska celního zákona již nakládat zcela volně, jako s každým jiným českým zbožím.

2.7.2. Transit

Tranzitem se rozumí celní režim, kterému podléhá zboží dopravované pod celním dohledem od celního úřadu odesláním k celnímu úřadu určení. V režimu tranzitu je deklarant nazýván hlavním povinným. Na rozdíl od většiny ostatních režimů může být v režimu

tranzitu deklarantem (hlavním povinným) zahraniční osoba. Návrh na propuštění zboží do tohoto režimu podává hlavní povinný na stejném tiskopisu jako u jiných režimů tehdy, Podle ustanovení § 144 celního zákona musí hlavní povinný zajistit celní dluh dříve, než celní úřad zboží do navrhovaného režimu tranzitu propustí. Jestliže zboží v režimu tranzitu není řádně a včas dodáno celnímu úřadu určení, vzniká celní dluh. Dlužníkem je v takovém případě především osoba, která zboží odňala celnímu dohledu, ale také každá osoba, která se tohoto odnětí zúčastnila, která získala nebo držela zboží odňaté celnímu dohledu, nebo osoba, která neplní povinnosti vyplývající z režimu, do kterého bylo zboží propuštěno.

2.7.3 Uskladňování v celním skladu

Při propuštění zboží do tohoto režimu se neplatí clo ani jiné daně. Celní dluh, a tím i povinnost k jeho úhradě, vznikne teprve přijetím návrhu na propuštění zboží do volného oběhu, tj. do následujícího režimu, který na uskladnění může navazovat. V této skutečnosti také spočívá největší výhoda předmětného celního režimu. Skladovatel může dovézt zboží z ciziny, uložit je pod celním dohledem a vydat je ze skladu ve vhodnou chvíli a teprve tehdy uhradit státu clo a DPH.

Celní úřad může také povolit, aby zboží propuštěné do režimu uskladňování v celním skladu bylo převedeno z jednoho celního skladu do druhého. Během uskladnění zboží v celním skladu může dojít také k převodu nebo přechodu vlastnictví ke zboží. Tato skutečnost musí být sdělena a doložena celnímu úřadu bez zbytečného odkladu. Při převodu nebo přechodu vlastnictví se nebude platit clo ani DPH.

2.7.4. Aktivní zušlecht'ovací styk

Tento celní režim umožňuje, aby dovezené zahraniční zboží prošlo v tuzemsku jednou nebo více zpracovatelskými operacemi a poté bylo vyvezeno zpět z tuzemska do další země ve formě zušlechtěných výrobků. V tomto případě jde o tzv. podmíněný systém, kdy dovoz zboží sice nepodléhá placení dovozního cla, ale jen za určitých podmínek, které musí deklarant jako odpovědná osoba dodržet. Porušením stanovených podmínek vzniká celní dluh a samozřejmě i deklarantova povinnost k úhradě takového dluhu. Zákon vymezuje, co všechno se považuje za zpracovatelské operace, čili zušlechtění zboží. Patří sem zpracování zboží, včetně jeho instalace, smontování nebo kompletace nebo sdružování s jiným zbožím, nebo přizpůsobení jinému zboží. Celní orgány stanoví lhůtu, ve které musí být zušlechtěné výrobky vyvezeny zpět. V odůvodněných případech mohou povolit, aby byly tyto zušlechtěné výrobky propuštěny i do jiného celního režimu v tuzemsku. Pokud

byl režim aktivního zušlechťovacího styku ukončen propuštěním zušlechtěných výrobků do volného oběhu, vyměří a vybere celní úřad nejen clo a DPH, ale navíc také úrok ze cla a DPH. Režimu aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému se v současné době u nás využívá ve velkém měřítku. Dovozci hovoří o této formě výrobní spolupráce jako o tzv. práci ve mzdě. Důvodem, proč je tento režim tolik frekventovaný, jsou relativně nízké výrobní náklady (zejména mzdy) v České republice, na rozdíl od států Západní Evropy.

Deklarant zaplatí clo a daně, kterým dovezené zboží podléhá a je-li toto zboží potom alespoň zčásti vyvezeno zpět do ciziny ve formě zušlechtěných výrobků, odpovídající část dovozního cla a DPH se vrátí.

2.7.5. Přepřacování pod celním dohledem

Tento režim umožňuje přepřacování zahraničního zboží v tuzemsku při takových zpracovatelských operacích, které změní jeho sazební zařazení nebo stav, aniž by podléhalo placení cla a výrobky vzniklé v důsledku těchto operací (zpracované výrobky) propustí celní úřad do volného oběhu s použitím pro ně platných celních sazeb. Ministerstvo je oprávněno stanovit vyhláškou, jaké druhy zboží mohou být propuštěny do režimu přepřacování pod celním dohledem, a jaké zpracovatelské operace mohou být u tohoto zboží provedeny. Protože se jedná o zboží pod celním dohledem, ze kterého se při propuštění do uvedeného režimu clo neplatí, celní úřad stanoví podmínky, za jakých je možno dovezené zboží přepřacovat. Celní úřad je oprávněn požadovat také zajištění celního dluhu, který by na zpracovávaném zboží mohl vzniknout. Teprve přepřacované zboží (zpracované výrobky) propustí potom celní úřad do volného oběhu. Clo se vyměří z celní hodnoty dovezeného zboží, ale podle sazebního zařazení odpovídajícího zpracovaným výrobkům.

2.7.6. Dočasné použití

Tento celní režim umožňuje, aby zahraniční zboží bylo v tuzemsku dočasně užíváno k určitému účelu a po jeho splnění bylo v nezměněném stavu vyvezeno zpět. Během užívání je zboží buď úplně, nebo částečně osvobozeno od cla. Případy, kdy je dočasně užívané zboží úplně osvobozeno od cla, stanoví vyhláška MF č. 93/1993 Sb., v platném znění. Patří sem zejména zboží určené k vystavení nebo používání na výstavách a podobných akcích, zařízení k výkonu povolání, zboží dovážené v rámci obchodní operace (vratné obaly, kontejnery, palety, vzorky apod.), zboží dovážené v rámci výrobní operace (matrice, formy, modely apod.), dočasně používané zahraniční dopravní prostředky projíždějící

naším územím atd. Podmínky dočasného užívání s úplným osvobozením od cla jsou vyhláškou přesně vymezeny pro každou skupinu zboží.

2.7.7. Pasivní zušlecht'ovací styk

V tomto režimu se české zboží dočasně vyváží do zahraničí za účelem podrobení zpracovatelským operacím a zušlechtěné výrobky se při zpětném dovozu propustí do volného oběhu s úplným nebo částečným osvobozením od cla. Povolení k použití režimu může být uděleno pouze českým osobám. Celní orgány stanoví také lhůtu, ve které musí být zušlechtěné výrobky dovezeny zpět do tuzemska. Při zpětném dovozu zušlechtěných výrobků přizná celní úřad buď úplné, nebo částečné osvobození od dovozního cla tímto způsobem: Vyměří se clo z celkové celní hodnoty zpět dovážených zušlechtěných výrobků a od něj se odečte částka dovozního cla, které by se vyměřilo (fiktivně) ze zboží dočasně vyvezeného v případě, že by bylo dovezeno ze státu, kde bylo zušlechtěno. Pokud je účelem zpracovatelské operace v zahraničí oprava vyváženého zboží, při zpětném dovozu opraveného zboží jsou základem pro vyměření cla a DPH pouze náklady na provedenou opravu. Prokáže-li deklarant, že zboží bylo opraveno bezúplatně v důsledku odpovědnosti za vady (reklamace), bude opravené zboží při propuštění do volného oběhu úplně osvobozeno od cla.

Zvláštním případem pasivního zušlechtění je tzv. prostá výměna. Použití systému prosté výměny zboží podléhá ovšem povolení příslušného celního úřadu. Ten může povolit, aby se místo zušlechtěného výrobku dovezl zpět tzv. náhradní výrobek, který musí mít stejnou obchodní kvalitu a stejnou technickou charakteristiku, jakou by mělo dočasně vyvezené zboží po svém zušlechtění v cizině. Celní úřad může dokonce za určitých podmínek povolit dovoz náhradního zboží ještě před dočasným vývozem zboží. V takovém případě se musí zajistit celní dluh, který by mohl vzniknout z dovozu náhradního zboží.

2.7.8. Vývoz

Do tohoto režimu se propouští české zboží, které má být vyvezeno do zahraničí. Celní úřad propustí zboží k vývozu s podmínkou, že zboží vystoupí do zahraničí ve lhůtě jím stanovené, ve stejném stavu a za stejných podmínek, jaké platily v okamžiku přijetí celního prohlášení k vývozu. Celní úřad může stanovit lhůtu, ve které musí zboží vystoupit do zahraničí. Výstup zboží do zahraničí potvrdí v celním prohlášení pohraniční celní úřad.

3. Systém VIES

3.1. MEZINÁRODNÍ VÝMĚNA INFORMACÍ V OBLASTI DPH

Za účelem správy daně z přidané hodnoty se daňové správy členských států dohodly, že si budou v rámci mezinárodní výměny informací vyměňovat jak informace o osobách registrovaných pro účely DPH, tak informace o dodávkách zboží mezi členskými státy, které jsou v jednom členském státě osvobozeny a v jiném členském státě podléhají zdanění. Tuto výměnu informací umožňuje Nařízení Rady č. 1798/2003/ES, které vstoupilo v platnost od 1.1.2004. Informace získané v rámci mezinárodní výměny informací tak může správce daně použít jako důkazní prostředek v daňovém řízení.

Podle tohoto nařízení jsou členské státy povinny v určitých časových intervalech poskytovat jiným členským státům informace o hodnotách dodaného zboží do příslušného členského státu a také informace o osobě kupujícího, tzv. "pořizovatele" zboží.

3.2. SYSTÉM VIES

V rámci správy DPH u dodání zboží do jiného členského státu je nutné dokazování uplatněného osvobození od DPH. Do 30.4.2004 byla umožněna kontrola uplatňování osvobození od DPH při vývozu a zdanění DPH při dovozu prostřednictvím existence národních hranic a hraniční kontroly. Nárok na osvobození od DPH se prokazoval celními doklady obsahujícími potvrzení o vývozu.

Od okamžiku vstupu ČR do Evropské unie je naše země začleněna do **Jednotného vnitřního trhu** spojeného s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil, který byl mezi členskými státy Evropské unie vytvořen 1. ledna 1993. Odbouráním vnitřních hranic a hraničních kontrol za podmínek zmíněného režimu osvobození mohlo docházet k výraznému nárůstu daňových úniků. Z tohoto důvodu byly členské státy EU nuceny zavést nové postupy **umožňující kontrolu uplatňování nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.**

Za tímto účelem byl v rámci Evropské unie vytvořen komunitární systém výměny informací v oblasti DPH, který prostřednictvím elektronického systému VIES (VAT Information Exchange System) umožňuje správcům daně členských států Evropské unie zkontrolovat, zda dodavatel byl oprávněn osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení umožnil prověřit, zda pořizovatel nabyté zboží řádně přiznal a zdanil.

Z výše uvedeného vyplývá, že systém VIES slouží k zajištění výměny informací o uskutečněných intrakomunitárních plněních a identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v jednotlivých členských státech Evropské unie.

3.3. Daně kontrolují národní databáze

Každý stát EU musí vytvořit vlastní národní databázi VIES, v níž jsou shromážděna data z registru plátců DPH a údaje o intrakomunitárních plněních poskytnutých plátcem této země osobám registrovaným k dani v jiných členských státech. Tyto národní databáze jednotlivých členských států jsou vzájemně propojeny. Prostřednictvím systému VIES tak správci daně obdrží základní informace nezbytné pro kontrolu uskutečněných intrakomunitárních plnění. Následně pak mohou provádět detailní prověřování konkrétních transakcí v souladu s mezinárodní právní úpravou.

Národní registr plátců DPH

Je-li fyzická či právnická osoba registrována podle zákona o DPH také jako pláče daně z přidané hodnoty, její daňové identifikační číslo je zaneseno do národního registru plátců DPH, který je veřejně přístupný. Lze v něm vyhledávat podle DIČ, a je-li zadaná osoba nalezena, lze zjistit název plátce, jeho adresu, místně příslušný finanční úřad a od kterého data je osoba registrována. Pokud je plátcem registrace zrušena, zobrazuje se i tento údaj. Z tohoto národního registru plátců DPH jsou automaticky tyto údaje "přenášeny" v systému VIES, který je veřejně přístupný na webových stránkách Evropské komise

Fungující národní systém VIES a jeho efektivní využití při vlastní kontrolní činnosti české daňové správy je nezbytným předpokladem k zamezení daňových úniků u DPH jak z pohledu našeho státu, tak v rámci celé EU.

Příslušné národní zákony členských států v souladu s Šestou směrnicí, která upravuje pravidla DPH v rámci Evropské unie, zakotvují povinnost pro osoby registrované pro účely DPH (plátce) podávat **souhrnná hlášení**, která obsahují údaje potřebné pro výměnu informací. I v ČR, v souvislosti se zavedením systému VIES, došlo v okamžiku vstupu do EU ke změnám v povinnostech českých plátců DPH obchodujících s členskými státy EU.

3.4. OVĚŘOVÁNÍ DIČ

Jak již bylo uvedeno, jednou z podmínek při uplatnění osvobození od DPH v případě dodání zboží do jiného členského státu je skutečnost, že pořizovatel zboží je v jiném členském státě registrován k DPH, tj. bylo mu přiděleno **DIČ pro účely DPH**. Pro uplatnění osvobození je pak dodavatel povinen uvést a zkontrolovat platnost DIČ svého zákazníka vydaného v jiné členské zemi. Členské státy mohou mít registrační povinnosti upraveny rozdílně. Přehled formální struktury DIČ členských států se nachází v tiskopise Ministerstva financí ČR číslo 25 5525MFin 5525 – vzor č. 1.

Za tímto účelem musí každý členský stát zajistit osobám poskytujícím intrakomunitární plnění možnost ověření platnosti DIČ svého obchodního partnera registrovaného k DPH v jiné členské zemi spolu s kódem této země.

Pro ověření platnosti DIČ vydaného v jiné členské zemi se čeští plátcí daně z přidané hodnoty mohou obrátit v rámci osobní návštěvy, telefonicky, prostřednictvím poštovní zásilky, faxu nebo e-mailu **na finanční úřady nebo příslušný útvar Ministerstva financí ČR (Oddělení 492 - Mezinárodní spolupráce při správě DPH)**. Zodpovědný pracovník zajistí **ověření DIČ z národního systému VIES**, jehož prostřednictvím získá **přímý přístup do registrů osob registrovaných k DPH ve všech členských zemích**.

System přidělování DIČ v jiných členských státech může být různý. Plátcům je přiděleno tzv. "**národní DIČ**". Pokud však chce plátce obchodovat s osobami z jiných členských států, je mu přiděleno tzv. "**unijní DIČ**", které lze nalézt v systému VIES.

Proto je nezbytné, aby si plátce ověřil „unijní“ registraci k DPH. Nebude-li pořizovateli zboží přiděleno v jeho státě DIČ pro unijní obchody ve smyslu pravidel obchodování v Evropské unii podle Šesté směrnice, nemůže plátce dodání zboží osvobodit a je povinen při prodeji zboží této osobě přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

3.5. ZMĚNA DIČ U STÁVAJÍCÍCH PLÁTCŮ DPH PŘED VSTUPEM DO EU

V souvislosti se vstupem ČR do EU došlo ke změně ve struktuře DIČ přidělovaných zaregistrovaným daňovým subjektům v ČR. Změna formátu DIČ se týkala nejen plátců DPH uskutečňujících intrakomunitární plnění, nýbrž se vztahovala na všechny daňové subjekty zaregistrované v ČR v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní.

Daňové identifikační číslo je tvořeno kódem země "CZ" a kmenovou částí stávajících DIČ (tj. ve většině případů rodné číslo u fyzické osoby, IČO u právnické osoby). To znamená, že kód CZ se uvádí na začátku, namísto stávajícího kódu správce daně. Každý daňový subjekt je povinen na daňových dokladech uvádět DIČ v novém formátu bez ohledu na to, bude-li uskutečňovat intrakomunitární či pouze vnitrostátní obchodní transakce.

Pro užití DIČ v novém formátu nebylo podmínkou vystavení nového osvědčení o registraci daňového subjektu. Stávající osvědčení o registraci zůstávají v platnosti. Ke změně struktury DIČ došlo přímo ze zákona, na jehož základě provedly finanční úřady automatickou změnu ve vnitřních systémech. Jakýkoli daňový subjekt však může požádat svého správce daně o vyznačení změny daňového identifikačního čísla v osvědčení o registraci.

3.6. PŘIDĚLENÍ DIČ PŘI ZAHÁJENÍ PODNIKÁNÍ

V České republice je při zahájení podnikání přiděleno daňové identifikační číslo ve formátu CZ a obecného identifikátoru, který u fyzických osob tvoří rodné číslo a u právnických osob identifikační číslo. Je-li tato osoba registrována podle zákona o DPH také jako pláče daně z přidané hodnoty, daňové identifikační číslo této osobě zůstává, avšak je zaneseno do národního registru plátců DPH, který je veřejně přístupný.

3.7. JAK VYPADAJÍ INFORMACE O PLÁTCI DANĚ ZÍSKANÉ ZE SYSTÉMU VIES?

Na rozdíl od národního registru plátců v systému VIES lze zjistit po zadání DIČ pouze tu skutečnost, zda je registrace tohoto DIČ platná, či nikoliv. Údaje o názvu a sídle osoby registrované k dani z přidané hodnoty a datum zahájení registrace nejsou zveřejňovány.

Informaci, zda je zadané DIČ pořizovatele z členské země Evropské unie registrované v příslušném státě, je možno také získat na serveru Evropské komise. tj. http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/cs/vieshome.htm

Obr.č. 1: Ukázka ověřování DIČ ze serveru Evropské komise

The screenshot shows a web browser window displaying the VIES website. The browser's address bar shows the URL http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/cs/vieshome.htm. The page has a blue header with the European Union flag and the text 'Taxation and Customs Union'. Below the header is a navigation menu with 'EUROPA > Evropská komise > Daňová a celní unie > VIES'. The main content area is titled 'Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES'. It contains a paragraph explaining the purpose of the system: 'Zde si můžete si ověřit platnost daňového identifikačního čísla (DIČ) přiděleného pro účely DPH v nějakém členském státě EU. Ověření DIČ lze provést výběrem příslušného členského státu, který DIČ pro účely DPH vydal a vložení ověřovaného DIČ.' Below this is a form with three input fields: 'Členský stát' (Member State) with a dropdown menu, 'DIČ' (VAT ID) with a text box, and 'Dnešní datum' (Today's date) with a date field showing '10/03/2007 (den/měsíc/rok)'. A 'Ověřit' (Verify) button is located below the form. At the bottom of the page, there are links for 'těchto stránkách', 'Nápověda', and 'Vymezení odpovědnosti za tuto službu'.

3.8. DÍLČÍ ZÁVĚR K SYSTÉMU VIES

V mnohých případech se stává, že obchodní partner poskytne místo „unijního DIČ“ právě své národní DIČ. Proběhne-li však ověření platnosti „unijního“ DIČ s negativním výsledkem, plátce se vystavuje riziku, že pokud přesto osvobodí dodání zboží do jiného členského státu osobě z jiného členského státu, učiní tak neoprávněně a v rámci důkazního řízení vedeného správcem daně může dojít k doměření daně, což vedle úhrady samotné DPH přináší také sankci za pozdní úhradu daně.

Laicky řečeno, nevyplácí se podceňovat ověření registrace pro účely DPH osoby z jiného členského státu, neboť daňové důsledky z toho vyplývající mohou pro plátce znamenat negativní dopad. Stejně tak komunikace se svým obchodním partnerem o sdělení „správného – unijního“ DIČ může mnohdy usnadnit daňové řízení vedeného správcem daně za účelem ověření správnosti odvedení DPH.

4. Údaje konkrétního podnikatelského subjektu

Podnikatelským subjektem pro aplikaci základních pravidel daně z přidané hodnoty je společnost POBO s.r.o.

4.1. STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA SUBJEKTU

Podnikatelský subjekt se zabývá dovozem, prodejem a servisem měřicích přístrojů, dále je obchodním zástupcem výrobců technologických zařízení pro zpracování plastů.

Společnost POBO s.r.o. je fiktivní společností. Je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Jako plátce daně z přidané hodnoty je registrována pouze v České republice. Hlavní ekonomickou činností je velkoobchod. Jde o společnost, která zaměstnává 50 zaměstnanců. POBO s.r.o. nakupuje zboží z EU, ale také z Japonska, odkud pochází dodavatel měřicích přístrojů. Společnost obchoduje na tuzemském i evropském trhu. Prodává své zboží a zajišťuje k němu i servisní činnost. Při prodeji strojů na výrobu plastů poskytuje v rámci prodeje instalaci zboží v místě dodání.

4.2. ÚČETNICTVÍ A KURZY

Společnost POBO s.r.o. vede podvojný účetnictví. Využívá ekonomického softwaru k tomu určenému. Ve sledovaném období si společnost nekoupila dopravní prostředek z EU, neobchoduje se zlatem, elektřinou, plynem a vratnými obaly.

Vzhledem k obchodování se zeměmi Evropské unie, používá pro přepočítání cizích měn na české koruny, dle § 4 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro společnost POBO s.r.o., která provádí přepočítání ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně. Společnost tedy nemá pevně stanovený kurz dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Ve vzorovém příkladu zpracování daně z přidané hodnoty je zpracováván měsíc prosinec 2006, včetně souhrnného hlášení za 4. čtvrtletí roku 2006. Pro kontrolu správnosti zaúčtovaných údajů máme k dispozici výpis hlavní knihy účtu 343 – Daň z přidané hodnoty, rozpis evidence dokladů pro DPH, zaúčtované doklady, souhrnné hlášení za 4. čtvrtletí roku 2006 a daňové přiznání za říjen, listopad a prosinec 2006.

5. Problematika aplikace základních pravidel v konkrétním subjektu, doklady související s pohybem zboží mimo území ČR

5.1. POSOUZENÍ SPRÁVNOSTI VÝŠE DAŇOVÉ POVINNOSTI

Aby účetní, která zpracovává daňové přiznání daně z přidané hodnoty, musí v první řadě porovnávat evidenci dokladů pro DPH s položkami zaúčtovanými na analytikách účtu 343 – daň z přidané hodnoty. Pokud při porovnávání těchto sestav zjistí rozdíly, musí zjistit příčiny jejich vzniku a posoudit, zda jsou tyto rozdíly oprávněné, či nikoliv.

Tab.č. 13: Údaje daně z přidané hodnoty v hlavní knize:

| Hlavní kniha - celkem | | | | |
|----------------------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|
| Stav období: 1.12.06 až 31.12.06 | PS | | | KS |
| | 1.12.2006 | 1.12.2006 | 1.12.2006 | 1.12.2006 |
| 343,000 DPH | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 343,050 DPH 5% | 0,00 | 3 024,82 | 0,00 | 3 024,82 |
| 343,190 DPH základní 19% | 0,00 | 2 952 515,30 | 5 750 696,97 | - 2 798 181,67 |
| 343,909 DPH přiznání - září | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 343,910 DPH přiznání - říjen | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 343,911 DPH přiznání – listopad | - 1 921 695,00 | 1 921 695,00 | 0,00 | 0,00 |
| 343,912 DPH přiznání - prosinec | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 343,000 | - 1 921 695,00 | 4 877 235,12 | 5 750 696,97 | - 2 795 156,85 |

Tab.č. 14: Vybrané údaje z podrobné evidence pro DPH:

| Celkové součty | Základ DPH | DPH |
|--|--------------------|---------------------|
| Výstupy | | |
| ř: 210 uskutečněná plnění (tuzemsko) základní sazba | 16 983 318,83 | 3 226 832,62 |
| ř: 220 pořízení zboží (§16) základní sazba | 11 293 894,72 | 2 145 839,98 |
| ř: 230 poskytnutí služby (§15) základní sazba | 347 456,18 | 66 016,67 |
| ř: 260 dovoz zboží (§20) základní sazba | 1 642 145,00 | 312 007,70 |
| Celkem výstupy | | 5 750 696,97 |
| Vstupy | | |
| ř: 310 přijatá zdanitelná plnění (tuzemsko) základní sazba | 2 261 027,58 | 428 650,95 |
| ř: 315 přijatá zdanitelná plnění (tuzemsko) snížená sazba | 60 500,38 | 3 024,82 |
| ř: 320 pořízení zboží (§16 a §17 odst.6 písm.e) základní sazba | 11 293 894,72 | 2 145 839,98 |
| ř: 330 poskytnutí služby (§15 a §13 odst.8) základní sazba | 347 456,18 | 66 016,67 |
| ř: 340 dovoz zboží (§20) základní sazba | 1 642 145,00 | 312 007,70 |
| Celkem vstupy | | 2 955 540,12 |
| Výstupy - vstupy | (Povinnost) | 2 795 156,85 |

Jelikož nám při porovnání údajů v hlavní knize a evidence pro DPH nevznikl žádný rozdíl, můžeme v našem případě konstatovat, že výše daňové povinnosti daně z přidané hodnoty za sledovaný měsíc správná.

Musíme si však uvědomit, že nemusí nastat takto jednoznačný příklad, kdy máme vše správně zaúčtováno a odvedeno. Mohou vznikat rozdíly, které naznačují špatně zaúčtovaný doklad, či např. nepotvrzený dobropis (dle ZDPH nesmí dobropis být promítnut do daňového přiznání dříve, než dnem potvrzení obchodního partnera, či-li odběratele). Při vzniklých rozdílech mezi výše uvedenými sestavami bývá jako první krok právě kontrola potvrzení jednotlivých dobropisů. Pokud jsou i ty v pořádku, nezbyvá účetní nic jiného, než odsouhlasit si položky jednotlivých sestav navzájem mezi sebou a vzniklý rozdíl tak dohledat. V návaznosti na to pak doklad najít a zajistit nápravu. Mnohdy je chyba způsobena nastavením účetního programu, u kterého při zaúčtování musí účetní ručně zvolit číslo řádku daňového přiznání a zároveň analytický účet daně z přidané hodnoty. Lidský faktor je v těchto případech hlavní příčinou vzniklých chyb. Pokud společnost disponuje takovýmto účetním programem, měla by být při zpracování daňového přiznání obzvláště opatrná.

5.2. DOŠLÁ FAKTURA A SAMOVYMĚŘENÍ DANĚ

Samovyměření daně z přidané hodnoty je novým prvkem, který si vynutil přeshraniční obchod v rámci Evropské unie.

Dovozce zboží (v našem případě společnost POBO s.r.o.), který vyměřuje daň na výstupu, si sám vyměří daň na vstupu. Tu pak uplatní jako odpočet při vyúčtování s finančním úřadem.

Samovyměření daně přineslo do systému uplatňování DPH nový prvek, kdy daň na výstupu odvede a zaplatí příjemce zboží nebo služby (český plátce) a nikoliv dodavatel, resp. poskytovatel z jiného členského státu. Tento princip je spojen pouze s plněními mezi členskými státy EU, dodání zboží v rámci České republiky je standardně zdaněno na výstupu dodavatelem.

Příklad společnosti POBO s.r.o.:

Společnost obdržela ve 4. Q 2006 fakturu na dodávku zboží od plátce z Německa. Na faktuře bylo uvedeno správné DIČ, které si POBO s.r.o. ověřilo. Německý plátce na faktuře uvedl, že se jedná o případ intrakomunitárního plnění. Neuplatnil svoji německou DPH (16%). POBO s.r.o. přepočítala celkovou hodnotu dodávky z EUR na Kč a uplatnila si daň na výstupu s českou sazbou (19%) a zároveň si uplatnila nárok na odpočet na vstupu.

Celkový vliv na POBO s.r.o. je tedy z hlediska DPH nulový, protože samovyměření i nárok na odpočet uplatnila v jednom daňovém přiznání.

Je třeba zdůraznit, že samovyměření daně se užívá nejen při pořízení zboží či služby českým plátcem z jiného členského státu, ale též v opačném případě, kdy český plátec poskytuje zboží či služby firmám v jiných státech EU. Zde tedy český firma naopak na výstupu daň neuplatní (uskutečněné plnění s nárokem na odpočet) a příjemce v jiném státu si daň samovyměří.

5.3. DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ A SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

Při zpracovávání daňového přiznání však musíme zkontrolovat i položky týkající se pohybu zboží v rámci Evropského společenství a třetích zemí. V rámci posouzení správnosti zaúčtování dodání zboží do jiného státu Evropské unie a vykazování v daňovém přiznání, je pro nás velice důležité souhrnné hlášení a položky v něm obsažené.

5.3.1. Vykazování hodnot v souhrnném hlášení v návaznosti na daňové přiznání

Souhrnné hlášení se sice podává samostatně, avšak současně s daňovým přiznáním, proto také údaje vykázané v souhrnném hlášení musí navazovat na hodnoty, které jsou uvedeny v daňovém přiznání (resp. v součtu daňových přiznání za sledované čtvrtletí)

Dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 ZDPH, se uvádí v daňovém přiznání v části IV Uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, a to na řádku č. 410. Samostatně se pak v daňovém přiznání vykazuje dodání nového dopravního prostředku osobě registrované k dani v jiném členském státě na ř. 420 (v našem případě tento případ neexistuje). Tento případ je pro nás v tuto chvíli velice teoretický, může však nastat i situace dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě na řádku č. 425, **toto plnění je osvobozeno** podle § 64 odst. 2 ZDPH.

Hodnota zboží dodaného prostřední osobou při užití zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH se v daňovém přiznání uvádí v části VIII Doplňující údaje na řádku č. 815.

Dodávky zboží do jiného členského státu se tedy uvádí na těchto řádcích:

- ř. 410 – běžné dodávky zboží osvobozené podle § 64 odst. 1 a odst. 5 a hodnota přemístěného obchodního majetku podle § 13 odst. 6, které je osvobozeno podle § 64 odst. 4 ZDPH
 - v souhrnném hlášení kód plnění „0“ a „1“
- ř. 420 – hodnota nového dopravního prostředku dodaného osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je osvobozeno podle § 64 odst. 2 ZDPH
- ř. 815 – hodnota zboží dodaného prostřední osobou v rámci třístranného obchodu
 - v souhrnném hlášení kód plnění „2“

Z uvedeného je zřejmé, že mezi hodnotami vykazovanými v daňovém přiznání a v souhrnném hlášení existuje logická vazba:

| <u>řádky v daňovém přiznání</u> | | <u>kódy plnění v souhrnném hlášení</u> |
|---------------------------------|---|--|
| 410 + 420 | = | 0 + 1 |
| 815 | = | 2 |

Možné rozdíly mohou vzniknout pouze v případě zaokrouhlování hodnot vykazovaných v souhrnných hlášeních pro jednotlivé pořizovatele, kdy v souhrnném hlášení jsou hodnoty zaokrouhlovány na celé koruny nahoru u jednotlivých řádků (pořizovatelů), kdežto hodnoty v daňovém přiznání jsou zaokrouhleny v souhrnu za všechny dodávky do jiných členských států vykázané na jednotlivých řádcích za příslušná zdaňovací období.

Vzniknou-li nesoulady mezi hodnotami uvedenými v daňovém přiznání za kalendářní čtvrtletí nebo v souhrnu za 3 kalendářní měsíce a hodnotami v souhrnném hlášení za dané kalendářní čtvrtletí z jiných důvodů než v případě zaokrouhlování, pak jsou některé hodnoty vykázány chybně a je nutné tento nesoulad odstranit.

Obr.č. 2: Konkrétní údaje ze souhrnného hlášení společnosti POBO s.r.o. – 4.Q.2006:

| B. ODDÍL (SECTION B) | | | | | |
|--|-------------------------|--|----------------------------|-----------------------------------|--|
| Číslo řádku (Line number) | Kód země (Country code) | DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number) | Kód plnění (Supplies code) | Počet plnění (Number of supplies) | Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK) |
| 1 | SK | 2021805852 | 0 | 3 | 293 496 |
| 2 | SK | 2020312173 | 0 | 1 | 2 108 |
| 3 | SK | 2020133654 | 0 | 1 | 99 226 |
| 4 | SK | 2020241025 | 0 | 2 | 110 910 |
| 5 | SK | 2020206265 | 0 | 9 | 192 240 |
| 6 | SK | 2021991961 | 0 | 1 | 34 760 |
| 7 | DE | 114134408 | 0 | 5 | 75 614 |
| 8 | SK | 2020257679 | 0 | 1 | 2 338 002 |
| 9 | SK | 764252635 | 0 | 1 | 2 065 |
| 10 | SK | 2020080392 | 0 | 1 | 3 615 |
| 11 | SK | 2020477063 | 0 | 1 | 6 496 |
| 12 | SK | 2020106165 | 0 | 3 | 121 538 |
| 13 | SK | 2020501593 | 0 | 1 | 34 656 |
| 14 | SK | 2020024743 | 0 | 1 | 35 472 |
| 15 | SK | 2020386830 | 0 | 2 | 15 540 |
| 16 | SK | 2020141706 | 0 | 2 | 24 999 |
| 17 | SK | 2020459837 | 0 | 3 | 31 476 |
| 18 | SK | 2020191943 | 0 | 1 | 24 098 |
| 19 | SK | 2020472872 | 0 | 2 | 48 450 |
| 20 | SK | 2020185904 | 0 | 2 | 261 343 |
| Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20): | | | | | 3 756 104 |

25 5521 MFin 5521 - vzor č. 2 Vytvořeno v programu FORM studio - www.formstudio.cz

| DIČ: CZ12345678 Pořadové číslo strany / Celkový počet stran Sequential Number / Total number of pages 2 / 2 | | | | | |
|--|-------------------------|--|----------------------------|-----------------------------------|--|
| Číslo řádku (Line number) | Kód země (Country code) | DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number) | Kód plnění (Supplies code) | Počet plnění (Number of supplies) | Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK) |
| 1 | SK | 2020189248 | 0 | 3 | 97 022 |
| 2 | SK | 2020208157 | 0 | 5 | 107 708 |
| 3 | SK | 2020011829 | 0 | 1 | 13 815 |
| 4 | SK | 2021367040 | 0 | 4 | 1 556 889 |
| 5 | SK | 2020379834 | 0 | 4 | 26 149 |
| 6 | SK | 2020498854 | 0 | 1 | 2 175 |
| 7 | SK | 2020466734 | 0 | 4 | 129 095 |
| 8 | SK | 2020521382 | 0 | 1 | 12 420 |
| 9 | SK | 2020148757 | 0 | 7 | 102 479 |
| 10 | SK | 2020265049 | 0 | 5 | 45 871 |
| 11 | SK | 2020391714 | 0 | 7 | 744 290 |
| 12 | SK | 2020448331 | 0 | 1 | 9 726 |
| 13 | SK | 2020181966 | 0 | 4 | 32 877 |
| 14 | SK | 2021830074 | 0 | 1 | 387 731 |
| 15 | SK | 2021367040 | 2 | 1 | 24 719 829 |
| 16 | SK | 2020478856 | 0 | 12 | 215 517 |
| 17 | SK | 2020236372 | 0 | 1 | 22 147 |
| 18 | SK | 2020022906 | 0 | 1 | 392 179 |
| 19 | SK | 1020508852 | 0 | 1 | -14 999 |
| 20 | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20): | | | | | 28 602 920 |

Při kontrole souhrnného hlášení je nutné mít jistotu, že uvedená daňová čísla odběratelů jsou platná. Ověřování daňového identifikačního čísla musí proběhnout již před uskutečněním fakturace, aby bylo správně posouzeno, zda se jedná o dodání zboží do státu EU, či zda se jedná o zasílání zboží, které by v souhrnném hlášení uvedeno nebylo.

5.3.2. Ověřování DIČ – ze serveru Evropské komise:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/cs/vieshome.htm

Společnost POBO s.r.o. si ověřuje platná DIČ svých odběratelů uvedených v souhrnném hlášení. Výsledek tohoto ověření může mít tyto podoby:

Obr.č. 3: Ověření DIČ z řádku 1 souhrnného hlášení: SK 2021805852

The screenshot shows the 'Taxation and Customs Union' website. The main heading is 'Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES'. Below the heading, there is a paragraph explaining the service. The form contains the following fields:

| | |
|--------------|----------------------------|
| Členský stát | SK-Slovenská republika |
| DIČ | SK 2021805852 |
| Dnešní datum | 22/02/2007 (den/měsíc/rok) |

An 'Ověřit' button is located below the form. At the bottom, there are links for 'Nápověda' and 'Vymezení odpovědnosti za tuto službu'.

Obr.č. 4: Výsledek ověření z řádku 1 souhrnného hlášení: SK 2021805852

The screenshot shows the 'Taxation and Customs Union' website with the heading 'Ověřování DIČ – odpověď'. Below the heading, it states 'Ano, platné DIČ'. A yellow box contains the following information:

| | |
|-----------------------|--|
| DIČ | SK 2021805852 |
| Členský stát | SK |
| Jméno | Faurecia Slovakia s.r.o. |
| Adresa | Opletalova 73 84107 Bratislava 4 - Devín. Nová Ves Slovensko |
| Datum přijetí žádosti | 22/02/2007 (den/měsíc/rok) |

At the bottom, there are links for 'Home', 'Nápověda', and 'Vymezení odpovědnosti za tuto službu'.

V případě ověření DIČ z řádku 9 však vzniká jiný výsledek: SK 764252635

Obr.č. 5: Ověřování chybně zadaného DIČ pro účely DPH

The screenshot shows the VIES website interface. The browser address bar displays `http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/cs/vieshome.htm`. The page title is "Taxation and Customs Union" with a language dropdown set to "čeština (cs)". The navigation menu includes "EUROPA > Evropská komise > Daňová a celní unie > VIES". The main heading is "Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES". Below this, a paragraph explains the service: "Zde si můžete si ověřit platnost daňového identifikačního čísla (DIČ) přiděleného pro účely DPH v nějakém členském státě EU. Ověření DIČ lze provést výběrem příslušného členského státu, který DIČ pro účely DPH vydal a vložení ověřovaného DIČ." The form contains the following fields: "Členský stát" (Slovak Republic), "DIČ" (SK 764252635), and "Dnešní datum" (22/02/2007). An "Ověřit" button is present at the bottom of the form.

Obr.č. 6: Výsledek ověřování: neplatné DIČ

The screenshot shows the result page of the VIES verification. The browser address bar displays `http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/cgi-bin/viesquer`. The page title is "Taxation and Customs Union" with a language dropdown set to "čeština (cs)". The navigation menu is the same as in the previous screenshot. The main heading is "Ověřování DIČ – odpověď". Below this, a paragraph states: "Ne, neplatné číslo DPH (pro podrobnější informace se prosím podívejte do [rubriky Často kladených dotazů](#) na otázku 7, 11, 12 a 20)." A yellow highlighted box contains the following information: "DIČ" (SK 764252635), "Členský stát" (SK), "Jméno", "Adresa", and "Datum přijetí žádosti" (22/02/2007). At the bottom, there are links for "Home", "Nápověda", and "Vymezení odpovědnosti za tuto službu".

Při zjištění neplatného DIČ v souhrnném hlášení byly v našem případě zjištěna chyba lidského faktoru při zadávání údajů odběratele do účetního softwaru. Odběratel byl kontaktován s omluvou, chybně vystaveného dokladu a s ujištěním, že náhradní doklad s opraveným (správným a ověřeným) DIČ odběratele, byl již odeslán k jeho rukám.

5.3.3. Kontrola výše plnění uvedených v souhrnném hlášení:

Již dříve byla zmíněna logická vazba daňových příznání ve sledovaném kalendářním čtvrtletí a souhrnným hlášením:

| <u>řádky v daňovém příznání</u> | | <u>kódy plnění v souhrnném hlášení</u> |
|---------------------------------|---|--|
| 410 + 420 | = | 0 + 1 |
| 815 | = | 2 |

V případě společnosti POBO s.r.o. je součet souhrnného hlášení ve výši: 32 359 024,-- Kč

Z toho: a) plnění 0 + 1 ve výši: 7 639 195,-- Kč

b) plnění 2 ve výši: 24 719 829,-- Kč

Řádky daňových příznání za 4. čtvrtletí 2006 jsou (blíže přílohy)

Říjen 2006:

| IV. Uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | | Částka za plnění |
|---|--|------------------|
| 410 | dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2) | 1 760 355 |
| 810 | Pořízení zboží prostřední osobou | |
| 815 | Dodání zboží prostřední osobou | 24 719 829 |

Údaje v daňovém příznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

Listopad 2006:

| | | |
|-----|--|-------------|
| 410 | dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2) | 1 684 444 |
| 810 | Pořízení zboží prostřední osobou | -23 961 255 |
| 815 | Dodání zboží prostřední osobou | |

Prosinec 2006:

| | | |
|-----|--|-----------|
| 410 | dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2) | 4 194 382 |
|-----|--|-----------|

Součet řádků 410 a 420 období: říjen – prosinec 2006 je: 7 639 181,-- Kč

Plnění z řádku 815: dodání zboží prostřední osobou je: 24 719 829,-- Kč

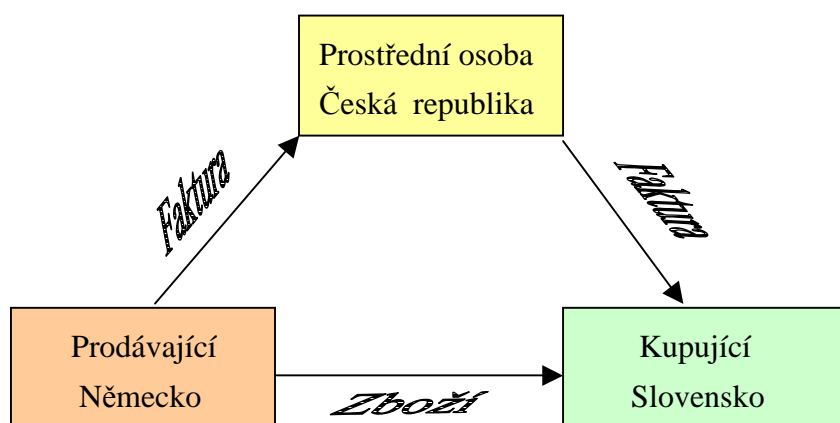
Kontrola: 7 639 195 – 7 639 181 = **14 Kč** a 24 719 829 – 24 719 829 = **0 Kč**

Vzniklý rozdíl ve výši 14,-- Kč vznikl zaokrouhlováním hodnot vykazovaných v souhrnných hlášeních pro jednotlivé pořizovatele, jelikož v souhrnném hlášení jsou hodnoty zaokrouhovány na celé koruny nahoru u jednotlivých řádků (pořizovatelů), kdežto hodnoty v daňovém přiznání jsou zaokrouhleny v souhrnu za všechny dodávky do jiných členských států vykázané na jednotlivých řádcích za příslušná zdaňovací období.

5.3.4. Souhrnné hlášení a třístranný obchod

Ze souhrnného hlášení a daňových přiznání je také patrný zjednodušený postup při použití třístranného obchodu.

Třístranný obchod, které se účastnila společnost POBO s.r.o. by v praxi měl vypadat takto:



Obr.č. 7

zdroj: Ministerstvo financí

Jak jsme si již vysvětlili dříve, zjednodušený postup spočívá v tom, že plátce prostřední osoba, v členském státu: Česká republika, nebude deklarovat tuto transakci v rámci daně na vstupu ani daně na výstupu ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu (tj. z Německa) a následně zboží dodal do jiného členského státu (tj. na Slovensko). **V praxi by postup měl být:**

Prodávající:

- zboží fyzicky přepraví nebo odešle kupujícímu na Slovensko
- vystaví prostřední osobě daňový doklad, na kterém uvede DIČ prostřední osoby spolu s kódem země prostřední osoby a sdělením, že se jedná o osvobozenou transakci
- osvobozenou transakci deklaruje ve svém daňovém přiznání
- tuto transakci také uvede do souhrnného hlášení (s kódem způsobu plnění – 0)

Prostřední osoba:

- vystaví kupujícímu daňový doklad, na který uvede DIČ s kódem země kupujícího, včetně sdělení, že se jedná o třístranný obchod
- uvede tuto transakci do souhrnného hlášení s označením kódu pro třístranné obchody (kód způsobu plnění – 2)
- uvede do svého daňového přiznání informativní údaj o pořízení zboží z jiného členského státu prostřední osobou a dodání zboží do jiného členského státu

Kupující:

- v rámci svého daňového přiznání přizná a zaplatí DPH za pořízení zboží z jiného členského státu. (Plátce bude mít nárok na odpočet takto zaplacené daně dle pravidel zákona o DPH)

6. Závěr

Daň z přidané hodnoty tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Předměty úpravy daně z přidané hodnoty jsou zboží, služby a nemovitosti, a to za podmínek stanovených zákonem. Jedná se o daň nepřímou, kterou platí zejména koneční spotřebitelé a podnikatelské subjekty nemající nárok na odpočet daně.

Mezi plátce se počítají právnické a fyzické osoby, které podnikají v tuzemsku. Plátcem daně z přidané hodnoty je každý subjekt se sídlem, provozovnou či místem podnikání v Česku registrovaný jako plátce DPH. V Česku se plátcem musí povinně stát subjekt, jehož obrat přesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Výjimky jsou stanovené zákonem.

Výjimkou je případ, kdy dodavatel - plátce DPH přesáhne při dodání zboží do jiného státu EU, osobám neregistrovaným k DPH hranici stanovenou státem, do kterého zboží dodává. Pak je povinen zaregistrovat se k dani z přidané hodnoty v tomto členském státě. Zaregistrováním se z titulu zaslání zboží se tato osoba nestává v dané zemi plátcem, ale pouze je povinna v tomto členském státě řádně přiznat a zaplatit daň z následných dodání formou zaslání zboží.

Za osvobozené plnění s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu je případ intrakomunitárního plnění. Jedná se obchodní vztah, kdy:

- kupující zboží musí být v jiném státě EU registrován k dani z přidané hodnoty (bylo mu přiděleno DIČ pro účely DPH)
- a zároveň bylo zboží doopravdy přepraveno nebo posláno do jiného státu EU kupujícím nebo prodávajícím či zmocněnou třetí osobou

V případě, že by zboží bylo dodáváno osobě, pro niž nebude předmětem daně, není možné osvobození uplatnit. Dodavatel je tedy povinen uvést a zkontrolovat platnost DIČ svého zákazníka. Zboží je tak dodáváno za cenu včetně DPH podle sazby v tuzemsku.

Jestliže se pořídí zboží z jiného členského státu, stává se předmětem daně v tuzemsku. Dochází zde k přiznání daně až v rámci daňového přiznání. Správcem daně se tak stává místně příslušný finanční úřad.

Naopak je tomu u dovozu zboží ze třetí země, kde dochází ke zdanění zboží při přechodu státní hranice a správcem daně je celní úřad.

Vývoz zboží je považován za osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně. Plátce, vývozce, má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění, která použije k uskutečnění vývozu zboží, a to v plné výši.

Vývozem zboží se podle § 66 odst. 1 zákona o DPH rozumí výstup zboží z území Evropského společenství. Vývoz zboží je podle § 66 odst. 3 a 4 zákona o DPH uskutečněn, pokud je zboží propuštěno do celního režimu vývoz nebo pasivní zušlechťovací styk, zboží vystoupilo do třetí země a výstup zboží je potvrzen na daňovém dokladu JSD nebo lze výstup prokázat jinými důkazními prostředky. Za vývoz zboží je považováno i umístění zboží do svobodného celního skladu nebo svobodného celního pásma nacházejícího se v tuzemsku, které bylo potvrzeno písemným rozhodnutím celního úřadu.

V rámci zásad při uplatňování DPH v Evropském společenství je 6. Směrnici upraven zjednodušený postup při oběhu zboží mezi členskými státy formou tzv. „třístranného obchodu“. Jak už z názvu vyplývá, jedná se o plnění, jehož předmětem je pro některou ze zúčastěných osob dodání zboží a pro některou pořízení zboží. Třístranného obchodu se účastní tři subjekty, které jsou registrovány ve třech různých členských státech. Využívá se ho zejména tam, kde je smluvně uzavřena exkluzivní smlouva mezi prodávajícím a prostřední osobou, která zaručuje prostřední osobě, že žádná třetí osoba nemůže zboží od prodávajícího nakoupit a prostřední osoba následně prodává zboží kupujícímu.

Společnost, která je plátcem daně z přidané hodnoty, obchodující na trhu by měla věnovat velkou pozornost ověřování „unijní“ DIČ svých obchodních partnerů. Nebude-li mít pořizovatel zboží přiděleno v jeho státě DIČ pro unijní obchody ve smyslu pravidel obchodování v Evropské unii podle Šesté směrnice, nemůže plátce dodání zboží osvobodit a je povinen při prodeji zboží této osobě přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

Hluboká znalost zákona o dani z přidané hodnoty je nutným předpokladem pro správné řešení obchodních případů z účetního hlediska v každé společnosti.

Pokud účetnictví společnosti vede jedna osoba (účetní), můžeme mít zaručeno, že tato má přehled, co se pod jednotlivými položkami skrývá. V mnoha případech je však účetnictví rozloženo na více účetních. Všechny osoby, které se přímo podílí na zpracovávání dokladů spojených se zákonem o dani z přidané hodnoty musí tento zákon znát a ovládat tak, aby doklady spojené nejen s pohybem zboží na mezinárodní úrovni byly správně vystavovány, zaevidovány a zaúčtovány.

Každá složka účtárny je v tomto smyslu důležitá a účetní, která zpracovává daňové přiznání daně z přidané hodnoty, musí mít absolutní důvěru v zaúčtování jednotlivých položek.

V ukázkovém příkladu byly znázorněny jednotlivé postupy při posuzování správnosti zaúčtování dokladů týkajících se daně z přidané hodnoty. Jako doporučení bych uvedla, že např. nutnost ověřování DIČ obchodních partnerů by měl být prvotní krok před uskutečněním obchodního vztahu, aby nedošlo v případě „neplátce“ k překročení limitu pro zasílání zboží ve státě odběratele a tím nutnost registrace k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě než v tuzemsku.

Velmi důslednými kontrolami může subjekt zabránit podezření z daňových úniků ze strany finančního úřadu. Pro přesnější kontrolu byla zavedena kontrola uplatňování nároku na osvobození od DPH při dodávání zboží do jiného členského státu EU. K tomuto účelu byl vyvinut elektronický systém pro výměnu informací v oblasti DPH „VIES“ (VAT Information Exchange System) umožňující správcům daně států EU ověřit, zda prodávající měl právo osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení zkontrolovat, zda kupující nabyté zboží řádně přiznal a zdanil. Systém VIES tedy slouží k zabezpečení výměny informací o pravdivém dodání zboží do jiného členského státu a identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v rámci EU.

Zákon o dani z přidané hodnoty je jeden z nejsložitějších. Jednoznačně nejdůležitější je jeho znalost. České podniky však často netuší, že jsou povinny při uplatňování DPH postupovat nejen podle českého zákona o DPH, ale také od 01.07.2006 přímo také podle předpisu, který schválili v Bruselu. Základním dokumentem, kterým je zabezpečována harmonizace právních předpisů členských států EU týkajících se daně z přidané hodnoty, je šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 ve znění pozdějších předpisů.

Důsledným dodržováním těchto předpisů a častými kontrolami svého účetnictví, náležitostí daňových dokladů, správnosti zaúčtování apod. může společnost kvalitně a správně zpracovávat a odevzdávat daňové přiznání. Tím se chrání před postihy ze strany státních orgánů. Účelně si tak i může rozhodovat o vývoji svých daňových povinností. Výše daňové povinnosti je vždy položkou ovlivňující „cash flow“ společnosti, kdy je plátce povinen každý měsíc (v případě měsíční povinnosti) zaplatit do 25. dne svou daňovou povinnost za předchozí kalendářní měsíc.

Jednoznačně můžeme říci, že v jednotlivých zemích světa, je daň z přidané hodnoty velmi rozdílná, neboť každý stát sleduje jinou sociální politiku a má tedy jinou představu o příjmech a výdajích ze státního rozpočtu. Členské země Evropské unie mohou v současné době uplatnit jednu nebo dvě zvýhodněné sazby na vybrané zboží či služby. Základní sazba nesmí být nižší než 15%. V České republice je základní sazba 19% a snížená 5% pro rok 2007. Zda pro rok 2008 bude změna DPH dle návrhu vlády 9% a 19% je v současné době zatím otázkou. Sbližování sazeb se jistě účelné, avšak doporučila bych spíše snížit základní sazbu, než-li zvýšit sazbu sníženou.

Zákon o dani z přidané hodnoty je labyrint předpisů, který je nutno probádat ze všech stran a kde je nutnost najít východisko, které je nejúčelnější a správné pro každého plátce daně. „Každodenní“ prozkoumávání této spleti předpisů dává záruku bezproblémového chodu společnosti z pohledu daně z přidané hodnoty.

7. SUMMARY

V souladu se vstupem do Evropské unie musela Česká republika jako členský stát přizpůsobit svůj daňový systém principům stanoveným právní úpravou Evropských společenství. Jednou z oblastí, které se tato změna dotkla je režim daně z přidané hodnoty uplatňovaný u obchodů uskutečňovaných uvnitř společného trhu EU i mimo tento trh.

Cílem mé bakalářské práce je aplikace základních pravidel pro pohyb zboží a poskytování služeb v rámci Evropské unie a v obchodním styku se zahraničními osobami ze třetích zemí na příkladu konkrétního podniku. Práce popisuje základní pravidla pro pohyb zboží v rámci Evropské unie a v obchodním styku se zahraničními osobami ze třetích zemí. Teoretická část obsahuje v každé kapitole řešení a příklady aplikace zákona o dani z přidané hodnoty a souvisejících předpisů.

With respect to joining the European Union, the Czech Republic as a member state had to modify its tax system in accordance with the principles set by the legal system of the European Community. One of these fields which this change has affected was the system of value added tax administered within the EU market and also outside of it.

The objective of my Bachelor Thesis is the application of basic rules for exchange of goods and providing services within the European Union in business relationship with foreigners from the third countries. All is shown on the example of a particular company. The thesis describes basic rules for exchange of goods within the European Union and in business relationship with foreigners from the third countries. Theoretical part shows solutions and examples of the application of the Act on Value Added Tax and relevant regulations

Key words:

EU – The European Union

Charge VAT

Sixth VAT Directive: uniform basis of assessment

VAT – Value - added tax

VIIES - VAT Information Exchange System

8. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. DUŠEK, J. *DPH 2006 zákon s přehledy*. Havlíčkův Brod: Grada, 2006. 207 s.
2. GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2006 výklad s příklady*. Havlíčkův Brod: Grada, 2006. 226 s. ISBN 80-247-1436-1
3. GALOČÍK, S. *Třístranný obchod a DPH*. Účetní a daně, 2006, č. 9, s. 24-30
4. GALOČÍK, S. *Souhrnné hlášení a následné souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty*. Účetní a daně, 2005, č. 6, s. 19-35
5. GALOČÍK, S. *Uplatnění DPH při dovozu zboží*. Účetní a daně, 2005, č. 4, s. 3-10
6. HOCHMANOVÁ, O. *Český zákon o DPH ve světle judikátů Evropského soudního dvora: Může se jedinec domoci jednání před Evropským soudním dvorem?*. Účetní a daně, 2006, č. 5, s. 4
7. HOCHMANOVÁ, O. *Český zákon o DPH ve světle judikátů Evropského soudního dvora: Význam judikátů Evropského soudního dvora*. Účetní a daně, 2006, č. 4, s. 10
8. HOVORKA, M. *Narřízení Rady Evropských společenství č. 1777/2005 je průlomem do daňového života českých firem*. [online]. [5.10.2006]. Dostupný z WWW: <http://www.dane24.cz/pages/prehrub.asp?id=1049&typ=c>
9. MINISTERSTVO FINANCÍ České republiky. *Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. [online]. 2006. Dostupný z WWW: <http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/147.html>
10. PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem podle právního stavu k 1.4.2006*. 2. vyd. Olomouc: Anag, 2006. 446 s. ISBN 80-7263-340-6

Seznam tabulek

1. Hranice pro zásilkový prodej v jednotlivých členských státech Evropské unie
2. Ukázka jednotlivých sloupců souhrnného hlášení
3. Vzor vyplnění souhrnného hlášení jedním pořizovatelem u více plnění
4. Vzor vyplnění souhrnného hlášení u přemístění obchodního majetku
5. Vzor vyplnění souhrnného hlášení prostřední osobou při třístranném obchodu
6. Vzor vyplnění souhrnného hlášení u dodání zboží včetně dobropisu
7. Řádky následného souhrnného hlášení
8. Příklad opravy řádku v souhrnném hlášení
9. Příklad opravy řádku při zrušení registrace pro DPH u pořizovatele
10. Vyplnění řádků dodatečného daňového přiznání v souvislosti s tab.č. 9
11. Vyplnění následného souhrnného hlášení – chybějící údaje
12. Vyplnění řádků dodatečného daňového přiznání v návaznosti na tab.č. 11
13. Údaje daně z přidané hodnoty v hlavní knize
14. Vybrané údaje z podrobné evidence pro DPH

Seznam obrázků

1. Ukázka ověřování DIČ ze serveru Evropské komise
2. Konkrétní údaje ze souhrnného hlášení společnosti POBO s.r.o. – 4.Q.2006
3. Ověření DIČ z řádku 1 souhrnného hlášení: SK 2021805852
4. Výsledek ověřování z řádku 1 souhrnného hlášení: SK 2021805852
5. Ověřování chybně zadaného DIČ pro účely DPH
6. Výsledek ověřování: neplatné DIČ
7. Grafické znázornění třístranného obchodu

Seznam příloh

1. Přiznání k dani z přidané hodnoty za období 10/2006 společnosti POBO s.r.o.
2. Přiznání k dani z přidané hodnoty za období 11/2006 společnosti POBO s.r.o.
3. Přiznání k dani z přidané hodnoty za období 12/2006 společnosti POBO s.r.o.
4. Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty za čtvrtletí 4/2006 společnosti POBO s.r.o.
5. Přehled základních daňových dokladů podle zákona o DPH a jejich náležitosti

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu v, ve, pro

České Budějovice

Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 5 6 7 8

řádné

X

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

otisk prezentačního razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc 10 čtvrtletí rok 2006

1 Plátce daně § 94

X

2 Osoba identifikovaná k dani § 96

3 Neplátce daně § 19/5, 6, § 108

Právníká osoba:

Obchodní firma

P O B O S . r . o .

Fyzická osoba:

Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

Č e s k é B u d ě j o v i c e

3 7 0 0 1

3 8 6 1 2 3 4 5 6

d) ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)

e) fax

P l a v s k á 1 9 7 0 / 3

3 8 6 1 2 3 4 5 6

f) kraj

g) stát

Česká republika

Další údaje:

Hlavní ekonomická činnost

V e l k o o b c h o d

B. ODDÍL - daň z přidané hodnoty

DIČ: CZ12345678

| I. Proškrtněte (X) nevznikla-li daňová povinnost | | | | |
|--|--|-------------|----------------------------|-------------------------------|
| II. Povinnost přiznat daň za | | Základ daně | Daň na výstupu | |
| ř. | 1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku | | | |
| 210 | se základní sazbou daně | 11 303 087 | 2 147 589 | |
| 215 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 2. pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); mimo § 19) | | | |
| 220 | se základní sazbou daně | 3 701 799 | 703 342 | |
| 225 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 3. poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 230 | se základní sazbou daně | | | |
| 235 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 4. zasílání zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku (§ 18) | | | |
| 240 | se základní sazbou daně | | | |
| 245 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 5. pořízení nového dopravního prostředku | | | |
| 250 | od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 3) | | | |
| 255 | od osob neregistrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4) | | | |
| | 6. dovoz zboží (§ 20) | | | |
| 260 | se základní sazbou daně | | | |
| 265 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 7. poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 270 | se základní sazbou daně | | | |
| 275 | se sníženou sazbou daně | | | |
| III. Nárok na odpočet daně z plnění za | | Základ daně | Daň na vstupu (plný nárok) | Daň na vstupu (krácený nárok) |
| | 1. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku | | | |
| 310 | se základní sazbou daně | 2 393 155 | 610 378 | |
| 315 | se sníženou sazbou daně | 428 940 | 14 247 | |
| | 2. pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); mimo § 19) | | | |
| 320 | se základní sazbou daně | 3 701 799 | 703 342 | |
| 325 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 3. poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 330 | se základní sazbou daně | | | |
| 335 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 4. dovoz zboží (§ 20) | | | |
| 340 | se základní sazbou daně | | | |
| 345 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 5. poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 350 | se základní sazbou daně | | | |
| 355 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 6. pořízení nového dopravního prostředku | | | |
| 360 | od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 3) | | | |
| 365 | od osob neregistrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4) | | | |
| 370 | 7. při změně režimu | | | |
| 380 | celková suma pro krácení nároku na odpočet daně (ř. 310 + 315 + 320 + 325 + 330 + 335 + 340 + 345 + 350 + 355 + 360 + 365 + 370) | | | |
| 390 | celková suma plného nároku na odpočet daně (ř. 310 + 315 + 320 + 325 + 330 + 335 + 340 + 345 + 350 + 355 + 360 + 365 + 370) | | 1 327 967 | |

| IV. Uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | | Částka za plnění | |
|---|---|-------------------------|---------------------------|
| 410 | dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2) | 1 760 355 | |
| 420 | dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě registrované k dani v členském státě | | |
| 425 | dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě neregistrované k dani v členském státě | | |
| 430 | vývoz zboží (§ 66) | | |
| 440 | ostatní plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | | |
| V. Uskutečněná plnění celkem | | Částka za plnění | |
| 510 | Celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 písm. a) až d) | 13 063 442 | |
| 520 | Uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3) z uvedených v ř. 510 | | |
| 530 | Celková částka uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51) | | |
| 540 | Uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3) z uvedených v ř. 530 | | |
| Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně | | Koeficient | Změna odpočtu daně |
| 550 | Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76) | | |
| 560 | Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7-10) | | |
| 570 | Úprava odpočtu daně (§ 78) | | |
| 580 | Vyrovnání odpočtu daně (§ 79) | | |
| VI. Vrácení daně (§ 84) | | Daň na výstupu | |
| 600 | Vrácení daně | | |
| VII. - Výpočet daňové povinnosti | | Odpočet daně | Daň na výstupu |
| 710 | Vypořádání daně na výstupu (§ 91) | | |
| 730 | Daň na výstupu (ř. 210 + 215 + 220 + 225 + 230 + 235 + 240 + 245 + 250 + 255 + + 260 + 265 + 270 + 275 – 600 + 710) | | 2 850 931 |
| 750 | Odpočet daně (ř. 390 + 550 + 560 + 570 + 580) | 1 327 967 | |
| 753 | Vlastní daňová povinnost (ř. 730 – 750) | | 1 522 964 |
| 754 | Nadměrný odpočet (ř. 750 – 730) | | |
| 780 | Změna daňové povinnosti při podání dodatečného přiznání (ř. 730 – 750) | | |
| VIII. Doplnující údaje: | | | |
| 1. Uvedení hodnoty při užití zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu (§ 17) | | | Hodnota |
| 810 | Pořízení zboží prostřední osobou | | |
| 815 | Dodání zboží prostřední osobou | | 24 719 829 |

Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

C. ODDÍL

DIČ: CZ12345678

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt:

Příjmení

P o b o r s k á

Jméno

M i r o s l a v a

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

J e d n a t e l k a

Datum

2, 4, 1, 1, 2, 0, 0, 6

Otisk
razítka

Podpis

Přiznání sestavil

Miroslava Poborská

Telefon

386123456

Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předeřpsal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne ke dni .

Podpis oprávněného pracovníka správce daně

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu v, ve, pro

České Budějovice

Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 5 6 7 8

řádné

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

otisk prezentačního razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

1 Plátce daně § 94

2 Osoba identifikovaná k dani § 96

3 Neplátce daně § 19/5, 6, § 108

Právníká osoba:

Obchodní firma

P O B O S . r . o .

Fyzická osoba:

Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

Č e s k é B u d ě j o v i c e

3 7 0 0 1

3 8 6 1 2 3 4 5 6

d) ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)

e) fax

P l a v s k á 1 9 7 0 / 3

3 8 6 1 2 3 4 5 6

f) kraj

g) stát

Česká republika

Další údaje:

Hlavní ekonomická činnost

V e l k o o b c h o d

B. ODDÍL - daň z přidané hodnoty

DIČ: CZ12345678

| I. Proškrtněte (X) nevznikla-li daňová povinnost | | | | |
|--|--|-------------|----------------------------|-------------------------------|
| II. Povinnost přiznat daň za | | Základ daně | Daň na výstupu | |
| ř. | 1. uskutečnění zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku | | | |
| 210 | se základní sazbou daně | 12 776 481 | 2 427 533 | |
| 215 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 2. pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); mimo § 19) | | | |
| 220 | se základní sazbou daně | 11 882 271 | 2 257 631 | |
| 225 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 3. poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 230 | se základní sazbou daně | | | |
| 235 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 4. zasílání zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku (§ 18) | | | |
| 240 | se základní sazbou daně | | | |
| 245 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 5. pořízení nového dopravního prostředku | | | |
| 250 | od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 3) | | | |
| 255 | od osob neregistrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4) | | | |
| | 6. dovoz zboží (§ 20) | | | |
| 260 | se základní sazbou daně | 836 966 | 159 024 | |
| 265 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 7. poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 270 | se základní sazbou daně | | | |
| 275 | se sníženou sazbou daně | | | |
| III. Nárok na odpočet daně z plnění za | | Základ daně | Daň na vstupu (plný nárok) | Daň na vstupu (krácený nárok) |
| | 1. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku | | | |
| 310 | se základní sazbou daně | 2 650 091 | 503 492 | |
| 315 | se sníženou sazbou daně | 46 990 | 2 349 | |
| | 2. pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); mimo § 19) | | | |
| 320 | se základní sazbou daně | 11 882 271 | 2 257 631 | |
| 325 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 3. poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 330 | se základní sazbou daně | | | |
| 335 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 4. dovoz zboží (§ 20) | | | |
| 340 | se základní sazbou daně | 836 966 | 159 024 | |
| 345 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 5. poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 350 | se základní sazbou daně | | | |
| 355 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 6. pořízení nového dopravního prostředku | | | |
| 360 | od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 3) | | | |
| 365 | od osob neregistrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4) | | | |
| 370 | 7. při změně režimu | | | |
| 380 | celková suma pro krácení nároku na odpočet daně (ř. 310 + 315 + 320 + 325 + 330 + 335 + 340 + 345 + 350 + 355 + 360 + 365 + 370) | | | |
| 390 | celková suma plného nároku na odpočet daně (ř. 310 + 315 + 320 + 325 + 330 + 335 + 340 + 345 + 350 + 355 + 360 + 365 + 370) | | 2 922 496 | |

| IV. Uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | | Částka za plnění | |
|---|---|-------------------------|---------------------------|
| 410 | dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2) | 1 684 444 | |
| 420 | dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě registrované k dani v členském státě | | |
| 425 | dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě neregistrované k dani v členském státě | | |
| 430 | vývoz zboží (§ 66) | | |
| 440 | ostatní plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | | |
| V. Uskutečněná plnění celkem | | Částka za plnění | |
| 510 | Celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 písm. a) až d) | 14 460 925 | |
| 520 | Uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3) z uvedených v ř. 510 | | |
| 530 | Celková částka uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51) | | |
| 540 | Uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3) z uvedených v ř. 530 | | |
| Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně | | Koeficient | Změna odpočtu daně |
| 550 | Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76) | | |
| 560 | Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7-10) | | |
| 570 | Úprava odpočtu daně (§ 78) | | |
| 580 | Vyrovnání odpočtu daně (§ 79) | | |
| VI. Vrácení daně (§ 84) | | Daň na výstupu | |
| 600 | Vrácení daně | | |
| VII. - Výpočet daňové povinnosti | | Odpočet daně | Daň na výstupu |
| 710 | Vypořádání daně na výstupu (§ 91) | | |
| 730 | Daň na výstupu (ř. 210 + 215 + 220 + 225 + 230 + 235 + 240 + 245 + 250 + 255 + + 260 + 265 + 270 + 275 – 600 + 710) | | 4 844 188 |
| 750 | Odpočet daně (ř. 390 + 550 + 560 + 570 + 580) | 2 922 496 | |
| 753 | Vlastní daňová povinnost (ř. 730 – 750) | | 1 921 692 |
| 754 | Nadměrný odpočet (ř. 750 – 730) | | |
| 780 | Změna daňové povinnosti při podání dodatečného přiznání (ř. 730 – 750) | | |
| VIII. Doplnující údaje: | | | |
| 1. Uvedení hodnoty při užití zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu (§ 17) | | | Hodnota |
| 810 | Pořízení zboží prostřední osobou | | -23 961 255 |
| 815 | Dodání zboží prostřední osobou | | |

Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

C. ODDÍL

DIČ: CZ12345678

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt:

Příjmení

P o b o r s k á

Jméno

M i r o s l a v a

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

J e d n a t e l k a

Datum

2 5 1 2 2 0 0 6

Otisk
razítka

Podpis

Přiznání sestavil

Miroslava Poborská

Telefon

386123456

Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předešal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne ke dni .

Podpis oprávněného pracovníka správce daně

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu v, ve, pro

České Budějovice

Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 5 6 7 8

řádné

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

otisk prezentačního razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

1 Plátce daně § 94

2 Osoba identifikovaná k dani § 96

3 Neplátce daně § 19/5, 6, § 108

Právníká osoba:

Obchodní firma

P O B O S . r . o .

Fyzická osoba:

Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

Č e s k é B u d ě j o v i c e

3 7 0 0 1

3 8 6 1 2 3 4 5 6

d) ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)

e) fax

P l a v s k á 1 9 7 0 / 3

3 8 6 1 2 3 4 5 6

f) kraj

g) stát

Česká republika

Další údaje:

Hlavní ekonomická činnost

V e l k o o b c h o d

B. ODDÍL - daň z přidané hodnoty

DIČ: CZ12345678

| I. Proškrtněte (X) nevznikla-li daňová povinnost | | | | |
|--|--|-------------|----------------------------|-------------------------------|
| II. Povinnost přiznat daň za | | Základ daně | Daň na výstupu | |
| ř. | 1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku | | | |
| 210 | se základní sazbou daně | 16 983 319 | 3 226 833 | |
| 215 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 2. pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); mimo § 19) | | | |
| 220 | se základní sazbou daně | 11 293 895 | 2 145 840 | |
| 225 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 3. poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 230 | se základní sazbou daně | 347 456 | 66 017 | |
| 235 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 4. zasílání zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku (§ 18) | | | |
| 240 | se základní sazbou daně | | | |
| 245 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 5. pořízení nového dopravního prostředku | | | |
| 250 | od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 3) | | | |
| 255 | od osob neregistrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4) | | | |
| | 6. dovoz zboží (§ 20) | | | |
| 260 | se základní sazbou daně | 1 642 145 | 312 008 | |
| 265 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 7. poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 270 | se základní sazbou daně | | | |
| 275 | se sníženou sazbou daně | | | |
| III. Nárok na odpočet daně z plnění za | | Základ daně | Daň na vstupu (plný nárok) | Daň na vstupu (krácený nárok) |
| | 1. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku | | | |
| 310 | se základní sazbou daně | 2 261 028 | 428 651 | |
| 315 | se sníženou sazbou daně | 60 500 | 3 025 | |
| | 2. pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); mimo § 19) | | | |
| 320 | se základní sazbou daně | 11 293 895 | 2 145 840 | |
| 325 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 3. poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 330 | se základní sazbou daně | 347 456 | 66 017 | |
| 335 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 4. dovoz zboží (§ 20) | | | |
| 340 | se základní sazbou daně | 1 642 145 | 312 008 | |
| 345 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 5. poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (§ 15 a § 13 odst. 8) | | | |
| 350 | se základní sazbou daně | | | |
| 355 | se sníženou sazbou daně | | | |
| | 6. pořízení nového dopravního prostředku | | | |
| 360 | od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 3) | | | |
| 365 | od osob neregistrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4) | | | |
| 370 | 7. při změně režimu | | | |
| 380 | celková suma pro krácení nároku na odpočet daně (ř. 310 + 315 + 320 + 325 + 330 + 335 + 340 + 345 + 350 + 355 + 360 + 365 + 370) | | | |
| 390 | celková suma plného nároku na odpočet daně (ř. 310 + 315 + 320 + 325 + 330 + 335 + 340 + 345 + 350 + 355 + 360 + 365 + 370) | | 2 955 541 | |

| IV. Uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | | Částka za plnění | |
|---|---|-------------------------|---------------------------|
| 410 | dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2) | 4 194 382 | |
| 420 | dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě registrované k dani v členském státě | | |
| 425 | dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě neregistrované k dani v členském státě | | |
| 430 | vývoz zboží (§ 66) | | |
| 440 | ostatní plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně | | |
| V. Uskutečněná plnění celkem | | Částka za plnění | |
| 510 | Celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 písm. a) až d) | 21 177 701 | |
| 520 | Uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3) z uvedených v ř. 510 | | |
| 530 | Celková částka uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51) | 157 127 | |
| 540 | Uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3) z uvedených v ř. 530 | | |
| Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně | | Koeficient | Změna odpočtu daně |
| 550 | Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76) | | |
| 560 | Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7-10) | | |
| 570 | Úprava odpočtu daně (§ 78) | | |
| 580 | Vyrovnání odpočtu daně (§ 79) | | |
| VI. Vrácení daně (§ 84) | | Daň na výstupu | |
| 600 | Vrácení daně | | |
| VII. - Výpočet daňové povinnosti | | Odpočet daně | Daň na výstupu |
| 710 | Vypořádání daně na výstupu (§ 91) | | |
| 730 | Daň na výstupu (ř. 210 + 215 + 220 + 225 + 230 + 235 + 240 + 245 + 250 + 255 + + 260 + 265 + 270 + 275 – 600 + 710) | | 5 750 698 |
| 750 | Odpočet daně (ř. 390 + 550 + 560 + 570 + 580) | 2 955 541 | |
| 753 | Vlastní daňová povinnost (ř. 730 – 750) | | 2 795 157 |
| 754 | Nadměrný odpočet (ř. 750 – 730) | | |
| 780 | Změna daňové povinnosti při podání dodatečného přiznání (ř. 730 – 750) | | |
| VIII. Doplnující údaje: | | | |
| 1. Uvedení hodnoty při užití zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu (§ 17) | | | Hodnota |
| 810 | Pořízení zboží prostřední osobou | | |
| 815 | Dodání zboží prostřední osobou | | |

Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

C. ODDÍL

DIČ: CZ12345678

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt:

Příjmení

P o b o r s k á

Jméno

M i r o s l a v a

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

J e d n a t e l k a

Datum

2, 5, 0, 1, 2, 0, 0, 7

Otisk
razítka

Podpis

Přiznání sestavil

Miroslava Poborská

Telefon

386123456

Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předešal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne ke dni .

Podpis oprávněného pracovníka správce daně

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny. Please read the instructions before filling in the required details.

A. ODDÍL (SECTION A)

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran
Sequential Number / Total number of pages 1 / 2

Finančnímu úřadu v, ve, pro
Local Tax Office in

České Budějovice

Daňové identifikační číslo
Tax identification number

c z 1 2 3 4 5 6 7 8

Příloha č. 4

otisk podacího razítka finančního úřadu
(box for official stamp of local tax office)

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty

podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

(RECAPITULATIVE STATEMENT to Value Added Tax according to Article 102 under Act of Value Added Tax No. 235/2004 Coll.)

za kalendářní čtvrtletí (Calendar Quarter) 4 rok (Year) 2006

Právníká osoba (Legal Entity):

Obchodní jméno (Trade Name):

P O B O s . r . o .

Fyzická osoba (Natural person):

Příjmení (Surname)

Jméno (First Name)

Titul (Titl.)

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby (Home Address of Natural person or Residence of Legal Entity):

Obec (City, Town, Village)

PSČ (Postal Code)

Č e s k é B u d ě j o v i c e

3 7 0 0 1

Ulice, část obce (číslo popisné/číslem orientačním) (Street, Municipality)

P l a v s k á 1 9 7 0 / 3

Stát (Country)

Č e s k á r e p u b l i k a

B. ODDÍL (SECTION B)

| Číslo řádku (Line number) | Kód země (Country code) | DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number) | Kód plnění (Supplies code) | Počet plnění (Number of supplies) | Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK) |
|--|-------------------------|--|----------------------------|-----------------------------------|--|
| 1 | SK | 2021805852 | 0 | 3 | 293 496 |
| 2 | SK | 2020312173 | 0 | 1 | 2 108 |
| 3 | SK | 2020133654 | 0 | 1 | 99 226 |
| 4 | SK | 2020241025 | 0 | 2 | 110 910 |
| 5 | SK | 2020206265 | 0 | 9 | 192 240 |
| 6 | SK | 2021991961 | 0 | 1 | 34 760 |
| 7 | DE | 114134408 | 0 | 5 | 75 614 |
| 8 | SK | 2020257679 | 0 | 1 | 2 338 002 |
| 9 | SK | 764252635 | 0 | 1 | 2 065 |
| 10 | SK | 2020080392 | 0 | 1 | 3 615 |
| 11 | SK | 2020477063 | 0 | 1 | 6 496 |
| 12 | SK | 2020106165 | 0 | 3 | 121 538 |
| 13 | SK | 2020501593 | 0 | 1 | 34 656 |
| 14 | SK | 2020024743 | 0 | 1 | 35 472 |
| 15 | SK | 2020386830 | 0 | 2 | 15 540 |
| 16 | SK | 2020141706 | 0 | 2 | 24 999 |
| 17 | SK | 2020459837 | 0 | 3 | 31 476 |
| 18 | SK | 2020191943 | 0 | 1 | 24 098 |
| 19 | SK | 2020472872 | 0 | 2 | 48 450 |
| 20 | SK | 2020185904 | 0 | 2 | 261 343 |
| Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20): | | | | | 3 756 104 |

| Číslo řádku (Line number) | Kód země (Country code) | DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number) | Kód plnění (Supplies code) | Počet plnění (Number of supplies) | Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK) |
|--|----------------------------|---|-------------------------------|--------------------------------------|---|
| 1 | SK | 2020189248 | 0 | 3 | 97 022 |
| 2 | SK | 2020208157 | 0 | 5 | 107 708 |
| 3 | SK | 2020011829 | 0 | 1 | 13 815 |
| 4 | SK | 2021367040 | 0 | 4 | 1 556 889 |
| 5 | SK | 2020379834 | 0 | 4 | 26 149 |
| 6 | SK | 2020498854 | 0 | 1 | 2 175 |
| 7 | SK | 2020466734 | 0 | 4 | 129 095 |
| 8 | SK | 2020521382 | 0 | 1 | 12 420 |
| 9 | SK | 2020148757 | 0 | 7 | 102 479 |
| 10 | SK | 2020265049 | 0 | 5 | 45 871 |
| 11 | SK | 2020391714 | 0 | 7 | 744 290 |
| 12 | SK | 2020448331 | 0 | 1 | 9 726 |
| 13 | SK | 2020181966 | 0 | 4 | 32 877 |
| 14 | SK | 2021830074 | 0 | 1 | 387 731 |
| 15 | SK | 2021367040 | 2 | 1 | 24 719 829 |
| 16 | SK | 2020478856 | 0 | 12 | 215 517 |
| 17 | SK | 2020236372 | 0 | 1 | 22 147 |
| 18 | SK | 2020022906 | 0 | 1 | 392 179 |
| 19 | SK | 1020508852 | 0 | 1 | -14 999 |
| 20 | | | | | |
| Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20): | | | | | 28 602 920 |

C. ODDÍL (SECTION C)

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO SOUHRNNÉM HLÁŠENÍ
JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

I DECLARE, THAT ALL FILLED INFORMATION IN THIS RECAPITULATIVE STATEMENT ARE TRUETHFUL AND COMPLETE.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt (Authorised Person):

Příjmení (Surname)

P o b o r s k á

Jméno (First Name)

M i r o s l a v a

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

In Case of Legal Entity: Statutory Authorization for Dealings (Acts)

J e d n a t e l k a

Datum
Date

2 5 0 1 2 0 0 7

Otisk
razítka
Stamp

Podpis
Signature

Hlášení sestavil
Filled by

Poborská Miroslava

Telefon
Phone

386123456

Záznamy finančního úřadu:
Notes of local tax office:

Podpis oprávněného pracovníka správce daně
Signature of Competent Tax Administrator

DAŇOVÉ DOKLADY

Přehled základních **daňových dokladů** podle zákona o DPH
a jejich náležitosti

| Ustanovení zákona | | § 28/2 | § 28/4 | § 28/5 | § 28/6 | § 28/7 | § 28/8 | § 28/9 | § 29 | § 31 | § 32 | § 33 | § 34 | § 35 | § 43 | § 50 |
|-------------------------------|---|---------------------|----------------------------|--------------------|---|------------------------------|------------------------------------|-------------------|------------------|---|---|---|---|--|----------------------------|-----------------------|
| Náležitosti daňového dokladu | | běžný daňový doklad | zjednodušený daňový doklad | splátkový kalendář | doklad o zaplacení při hromadné přepravě osob | doklad o zaplacení - ostatní | daňový doklad při platbě před DUZP | platební kalendář | doklad o použití | daňový doklad při poskytnutí služby osobě registrované v EU | daňový doklad při poskytnutí služby zahraniční osobou | daňový doklad při poskytnutí služby mimo tuzemsko | daňový doklad při dodání zboží do jiného členského státu EU | daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu EU | daňový dobropis / vrubopis | opravný daňový doklad |
| Dodavate | firma, název nebo jméno a příjmení adresa | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| | DIČ | + | + | + | | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| Odběratel | firma, název nebo jméno a příjmení adresa | + | | + | | + | + | + | | + | + | + | + | + | + | + |
| | DIČ | + | | + | | + | + | + | | + | + | + | + | + | + | + |
| evidenční číslo dokladu | | + | + | + | | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| rozsah plnění | | + | + | + | | + | | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| předmět plnění | | + | + | + | | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| datum vystavení | | + | | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| DUP nebo datum přijetí platby | | + | + | + | | + | + | | + | + | + | + | + | + | | |
| jednotková cena / sleva | | + | | + | | + | | + | + | + | + | | + | + | | |
| základ daně nebo výše platby | | + | | + | | + | + | + | + | + | + | + | + | + | | |
| sazba daně | | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | | | * | | + |
| osvobození vč. „§“ | | + | | + | + | + | + | + | | + | + | | + | | | |
| daň v české měně | | + | | + | | + | + | + | + | + | + | | | * | | |
| celkem včetně daně | | | + | | + | | | | | | | | | | | |
| další informace | | | | | | + | | | + | + | | + | | | + | + |

zdroj: www.seminarky.cz

+ povinná náležitost

* doplní odběratel

neuvádí se