

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI

PEDAGOGICKÁ FAKULTA

Ústav pedagogiky a sociálních studií

Bakalářská práce

EVA KAPROVÁ

Daň z přidané hodnoty a analýza daňových dopadů
v souvislosti s nesprávným vyměřením v důsledku nesprávného
uplatňování daně z přidané hodnoty

Olomouc 2012

Vedoucí práce: Ing. Alena Opletalová, Ph.D.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně a že jsem použila jen uvedených zdrojů.

V Olomouci dne 26.března 2012

Eva K a p r o v á

Poděkování

Děkuji Ing. Aleně Opletalové, Ph.D. za její podněty, názory a rady, které mi jako vedoucí mé bakalářské práce poskytovala při jejím zpracování.

Obsah

Úvod.....	6
-----------	---

TEORETICKÁ ČÁST

1 Charakteristika základních pojmů daňové teorie	8
1.1 Daň, její vlastnosti a funkce	8
1.2 Daně přímé	9
1.3 Daně nepřímé	10
1.4 Poplatník versus plátce	10
1.5 Daňový systém České republiky	11
1.6 Statní či veřejný rozpočet	11
2 Členění daňového systému České republiky	13
2.1 Oblast daní přímých	13
2.1.1 Daně z příjmů	14
2.1.2 Daně majetkové	14
2.2 Oblast daní nepřímých	15
2.2.1 Daň z přidané hodnoty	17
2.2.2 Daně spotřební	17
2.2.3 Daně ekologické	18
3 Předmět a základní zásady daně z přidané hodnoty	19
3.1 Osoby povinné k dani	19
3.2 Osoby identifikované k dani	21
3.3 Vymezení základních pojmů	21
3.3.1 Vymezení základních pojmů na úseku předmětu daně	22
3.3.2 Vymezení základních pojmů na úseku plnění a místa plnění	23
3.4 Datum uskutečnění zdanitelného plnění	25
3.5 Vystavování daňových dokladů	26
3.6 Základ daně	27
3.7 Výpočet a sazby daně u zdanitelného plnění	27
3.8 Osvobozená plnění	29
3.8.1 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	30
3.8.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně	31

3.9 Nárok na odpočet daně	33
3.9.1 Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši	34
3.9.2 Způsob výpočtu odpočtu daně v krácené výši	35
3.9.3 Vyrovnání a lhůta pro vyrovnání odpočtu daně	35
3.9.4 Úprava a lhůta pro úpravu odpočtu daně	36
3.9.5 Nárok na odpočet daně při registraci a při zrušení registrace	37
3.10 Vracení daně a prodej zboží za ceny bez daně	37
3.11 Zvláštní režimy	38
3.12 Zdaňovací období, evidence pro daňové účely	38
3.13 Daňové přiznání, splatnost daně, souhrnné hlášení	39
4 Daňová kontrola	40
4.1 Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole	40
4.2 Zahájení daňové kontroly	41
4.3 Průběh a ukončení daňové kontroly	41
 PRAKTICKÁ ČÁST	
5 Vymezení cíle a použité metody praktické části práce	43
5.1 Nesprávný postup vedoucí k poškození daňového subjektu.	43
5.2 Nesprávný postup vedoucí k poškození státního rozpočtu	47
5.2.1 Střední odborná škola a ubytovací a stravovací služby	47
5.2.2 Střední průmyslová škola a pronájem sportovišť	50
5.3 Závěr praktické části	52
 Závěr	54
 Seznam použitých zdrojů	55
Seznam použitých zkratk	56
Seznam schémat	57
Seznam příloh	57
Anotace	

Úvod

Daňovému systému České republiky, jeho členění nebo problematice konkrétních daní ve snaze objasnit čtenářům základní definici daní, jejich třídění, funkce, zásady, či ve snaze přiblížit čtenářům vývoj daňových teorií, se věnuje celá řada odborných statí, publikací i učebnic. Domnívám se, že na toto téma bylo napsáno i nemálo bakalářských či diplomových prací. Přesto i já se pustím do tohoto tématu, a to se záměrem soustředit se na daň z přidané hodnoty, která pro svou poměrnou obtížnost a nejasnost některých ustanovení přináší nejen daňovým subjektům, ale i správcům daně, účetním a daňovým poradcům problémy s jejím správným uplatňováním.

Daňová soustava České republiky se skládá z daní přímých a daní nepřímých. Mým záměrem je způsobem co nejsrozumitelnějším přiblížit laické veřejnosti základní terminologii vztahující se k daňové soustavě České republiky, její již zmíněné členění na daně přímé a nepřímé, objasnit, co toto třídění vlastně znamená, konkrétně se zaměřit na oblast daně z přidané hodnoty, její kontroly z pozice finančních úřadů a vyhodnotit dopady na této dani při jejím správném a na straně druhé nesprávném způsobu uplatňování.

Ve své bakalářské práci objasním lidem zabývajícím se i jinými oblastmi činností než jsou činnosti ekonomické základní pojmy, mezi něž patří daň (daně), z nich již avizované daně přímé a nepřímé, plátce, poplatník, státní či veřejný rozpočet a centrem zájmu bude zmiňovaná daň z přidané hodnoty. Mým záměrem je obsáhnout princip této daně, krátce zachytit rozdíl mezi touto daní a ostatními daněmi. Není snadné hovořit srozumitelnou řečí k laikům a přitom citovat paragrafová znění zákonných předpisů, přesto je mým cílem výše uvedené objasnit. Mou další velkou motivací pro napsání práce právě na toto téma je skutečnost, že studuji obor zaměřený na veřejnou správu a současně pracuji na státním úřadě, který se zabývá komplexní správou daní, což obnáší i kontrolu daňových povinností daňových subjektů a vymáhání jejich daňových nedoplatků. Výsledkem kontrolní činnosti v oblasti daní nejsou pouze represivní dopady na daňové subjekty, kontrolní činnost finančních úřadů je i preventivní opatření, které předchází nesprávnostem při uplatňování daňových zákonů a tím neúmyslnému zkracování státního rozpočtu. Navíc se domnívám, že právě daň z přidané hodnoty je daní, která je lidem

z neekonomických oblastí činnosti poměrně vzdálená. Přitom dle mého názoru právě tato daň je daní, se kterou se každý z nás denně setkává, na každého z nás má tato daň v běžném životě zásadní dopad. Ze své praxe berního úředníka vím, že i daňové subjekty, které jsou registrovány u finančních úřadů jako plátcí daně z přidané hodnoty mají s uplatňováním a aplikací tohoto daňového zákona časté problémy, dopouštějí se neúmyslných chyb, které mají dopad na celkovou daňovou povinnost. Dlužno podotknout, že legislativa upravující daň z přidané hodnoty se často mění, novely mívají i retrospektivní platnost a výkladová nejednotnost složitějších ustanovení komplikuje orientaci v zákoně nejen daňovým subjektům, ale i správcům daně.

Bakalářská práce je rozdělena do pěti kapitol. Cílem práce je vysvětlit a objasnit předmět a základní zásady daně z přidané hodnoty, následně aplikovat, srovnat a analyzovat některé nesprávné a správné postupy při uplatňování této daně. V teoretické části složené ze čtyř kapitol je cílem práce vymezení základních pojmů daňové teorie, objasnění členění daňového systému České republiky, předmětu a základních zásad daně z přidané hodnoty. Popíšu a vysvětlím správný postup finančních úřadů při zahájení daňové kontroly, v celém jejím průběhu až do jejího ukončení. Co nejjednodušeji vyložím ta ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, na jehož základě postupují finanční úřady při své správní činnosti. V praktické části (pátá kapitola) je mým cílem vyústění práce ve vyhodnocení správných a nesprávných postupů při uplatňování zákona o dani z přidané hodnoty za využití odborné literatury, konkrétních případů (kasuistiky), se kterými jsem se seznámila při vlastní praktické činnosti. Použitou metodou bude zmíněná kasuistika. Právě v praktické části práce na konkrétním případě popíši a interpretuji, s jakými problémy se potýkají např. i školy v případě, že se stanou plátcí daně z přidané hodnoty.

Tato bakalářská práce bude přínosem pro daňové subjekty, které jsou již dlouhodobě plátcí daně z přidané hodnoty, i pro daňové subjekty, pro které je registrace k dani z přidané hodnoty novou zkušeností. Současně je mým cílem, aby práce byla přínosem i pro běžného občana, který si již několikrát položil otázku, co všechno a ve kterém okamžiku podléhá dani z přidané hodnoty a kdo je povinen daň platit. Tato práce zároveň může sloužit jako metodický materiál využitelný pro školení v oblasti daně z přidané hodnoty plátců této daně i správců daně, kteří jsou na finančních úřadech určeni pro kontrolu daně z přidané hodnoty.

TEORETICKÁ ČÁST

1 Charakteristika základních pojmů daňové teorie

Tato kapitola je zaměřena na charakteristiku pojmů, které se k danému tématu vztahují a které jsou nedílnou součástí bakalářské práce. Je věnována pojmům daň, daň přímá, daň nepřímá, poplatník, plátce, daňový systém České republiky, státní či veřejný rozpočet. Jedná se o pojmový aparát, který je stavebním kamenem a základním pilířem práce.

1.1 Daň, její vlastnosti a funkce

Pojem „daň“ je definován ve všech odborných knihách i publikacích, nejčastěji se lze dočíst: *„Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž se stává součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož budou financovány různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost daně pro poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě“* (Kubátová, 2010, s. 15-16). Daňová povinnost je buď pravidelná nebo je založena vznikem určité okolnosti. Příkladem první možnosti je každoroční placení daně z příjmů, případně placení daně z přidané hodnoty po skončení zdaňovacího období, příkladem druhé možnosti je převod nemovitosti, přijetí daru či dědictví. Daně mají své důležité funkce, které zmíním jen okrajově, spíše pro úplnost charakteristiky pojmu „daň“. Jedná se o tyto funkce:

- alokační, spočívající buď ve vložení prostředků tam, kam jich trh vkládá málo (např. do školství) nebo v odejmutí prostředků z oblastí, kde je jich mnoho (ekologické daně);
- redistribuční, spočívající v přesunu části důchodů směrem od bohatších jedinců k těm chudším, stát prostřednictvím daní odebírá část důchodů jejich vlastníkům a za pomoci plateb různého druhu vyrovnává rozdíly;
- stabilizační, spočívající ve zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability;

- fiskální, spočívající v zajišťování dostatečného objemu finančních prostředků do veřejných rozpočtů za účelem financování veřejných výdajů, bezesporu nejdůležitější funkce daní (Kubátová, 2010).

Vančurová, Láchová (2010) spatřují v daních, které jsou nástrojem hospodářské politiky státu, mnohem víc než je jen jejich úkol naplnit veřejné rozpočty. Za významnou funkci daní mimo výše jmenované považují i funkci stimulační. Dle Vančurové a Láchové (2010) stimulační funkce daní využívá toho, že daně jsou daňovými subjekty zpravidla vnímány jako újma a jsou tudíž ochotny udělat hodně proto, aby svou daňovou povinnost omezily. Proto stát daňovým subjektům poskytuje různé formy daňových úspor nebo je naopak vystavuje vyššímu zdanění v případě nezodpovědného chování daňových subjektů. Příkladem pozitivní stimulace je možnost uplatňování ztráty z podnikání do daňových výdajů v následujících zdaňovacích obdobích, příkladem negativní stimulace je vysoké zdanění alkoholu a cigaret, kterým chce stát regulovat jejich spotřebu, která způsobuje poškození zdraví spotřebitelů. Fojtíková (2008) uvádí, že daňovými příjmy jsou také clo, poplatky, pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

1.2 Daně přímé

Z hlediska adresnosti daní, či jejich vazby na příjmovou situaci daňových subjektů, jsou daně členěny na daně přímé a daně nepřímé. Daně přímé jsou adresné, mají přímou vazbu na důchodovou či majetkovou situaci fyzických či právnických osob, jsou každému poplatníkovi přímo vyměřeny podle jeho „příjmové“ situace. Pojem fyzická osoba je laické veřejnosti snáz představitelný než pojem osoba právnická. Fyzickou osobou je „živý“ člověk a je jím myšlen zaměstnanec a osoba samostatně výdělečně činná, kterou je podnikatel provozující svou činnost na základě živnostenského či jiného oprávnění. Právnickou osobou je uměle vytvořený subjekt, který v právních vztazích vystupuje a jedná jako člověk. Podstatu právnické osoby tvoří buď lidé nebo věci. Podle toho právnické osoby členíme na:

- společenství osob - obchodní společnost (např. akciová společnost, společnost s ručením omezeným), družstvo, spolek;

- společenství věcí, majetku – pokud mají peněžní podstatu, nazývají se nadace nebo fondy, pokud mají podstatu majetkovou (příkladně nemovitosti), nazývají se podniky, ústavy apod.;
- společenství právnických osob - právnické osoby se mohou sdružovat a vytvářet k ochraně svých zájmů nebo k dosažení svých cílů další právnické osoby, které se nazývají sdružení.

Právnická osoba vznikne na základě písemné smlouvy, zakládací či zřizovací listiny či stanov zápisem do evidence. Tím je myšlen obchodní nebo jiný rejstřík. K zániku právnické osoby dojde výmazem z této evidence.

„Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Jedná se o daně z důchodů a daně majetkové, případně daně z hlavy“ (Kubátová, 2010, s. 20).

1.3 Daně nepřímé

Daně nepřímé nejsou adresné, jsou zahrnuty v cenách výrobků a služeb. Platby provádí spotřebitel, protože rozhodným momentem zdanění je „nákup“, tedy spotřeba. Dle Kubátové (2010) se u daní nepřímých předpokládá, že subjekt, který je odvádí, je neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší je na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Změny výše nepřímých daní zpravidla působí na změnu úrovně cenové hladiny.

1.4 Poplatník versus plátce

Daňové zákonodárství zohledňuje rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi co se týče daňových subjektů i terminologicky. *„Daňový subjekt je osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň“* (Vančurová, Láchová, 2010, s. 13). Daňový subjekt daní přímých je poplatníkem, daňový subjekt daní nepřímých je plátcem, ale může být i poplatníkem.

Ustanovení § 6, odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění právních předpisů účinných do 31.12.2010, definovalo poplatníka jako osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Ustanovení § 6, odst. 3

uvedeného zákona definovalo plátce jako osobu, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí daň vybranou od poplatníků nebo poplatníkům sraženou. V současnosti právně účinný procesní předpis upravující správu daní, a to zákon č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších právních předpisů v ustanovení § 20 definuje daňový subjekt jako osobu, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osobu, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Dle Kotlána a spol. (2005, s. 37) „je poplatníkem daně ten, kdo je povinen daň platit, tedy ten, komu daň snižuje příjem (daň přímá) nebo ten, komu daň zvyšuje cenu (daň nepřímá). Plátcem daně je ten daňový subjekt, který daň fyzicky odvádí do veřejného rozpočtu“.

1.5 Daňový systém České republiky

Daňový systém České republiky je souhrn všech daní, které se na území České republiky vybírají. „*Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům většiny vyspělých zemí, zejména evropských. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní*“ (<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0>).

1.6 Státní či veřejný rozpočet

Státní rozpočet je plán finančního hospodaření státu, obvykle na jeden rok, který má formu zákona. Navrhuje jej vláda a schvaluje poslanecká sněmovna. Státní rozpočet obsahuje odhad příjmů z různých zdrojů a rozdělení výdajů do různých kapitol.

„*Státní rozpočet je centralizovaný peněžní fond, který vytvářejí, rozdělují a používají ústřední orgány státní správy. Státní rozpočet tvoří příjmová stránka (daně, cla, poplatky, ale i příjmy z prodeje státního majetku) a výdajová stránka (nákup zboží a služeb, transferové platby). Státní rozpočet v České republice se sestavuje na jeden kalendářní rok a má podobu zákona*“ (Kotlán a spol., 2005, s. 43).

„*Státní rozpočet České republiky je utvářen v rámci rozpočtového procesu, který se skládá ze sestavování (Ministerstvem financí ČR), projednávání a schvalování (vládou, poté Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky). Schvalování*

státního rozpočtu České republiky probíhá pouze v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky, nikoli v Senátu Parlamentu České republiky, a to ve třech čteních. Od druhého čtení se již nesmí měnit celkový objem jeho příjmů a výdajů, pouze se může měnit velikost finančních prostředků v jednotlivých částech (kapitolách). Ideální státní rozpočet by měl být přibližně vyrovnaný (příjmy by se měly rovnat výdajům), ve skutečnosti se většina zemí potýká s jeho deficitem (výdaje jsou větší než příjmy), saldo státního rozpočtu je záporné“ (Kotlán a spol., 2005, s. 43).

Dle Kotlána a spol. (2005) je státní rozpočet nejdůležitějším, ne však jediným veřejným rozpočtem. Veřejnými rozpočty jsou dále rozpočty krajů a obcí a státní fondy. Rozpočty krajů a obcí – místní rozpočty patří mezi klíčové nástroje samosprávy. Jsou sestavovány obcí či krajem na kalendářní rok a schvalovány zastupitelstvem.

2 Členění daňového systému České republiky

Daňový systém České republiky, jak již bylo řečeno, tvoří daně přímé a daně nepřímé. Co tyto pojmy znamenají, bylo již definováno. Tato kapitola je zaměřena na stručnou charakteristiku konkrétních daní, ze kterých se daňový systém České republiky skládá.

2.1 Oblast daní přímých

Dle Stejskala (2008) v rámci daňového systému České republiky tvoří oblast daní přímých daně z příjmů, které jsou tvořeny specificky daněmi z příjmů fyzických a daněmi z příjmů právnických osob, a daně majetkové. Daně majetkové zahrnují daň z nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí (tzv. „trojdaň“) a daň silniční (viz schéma č. 1). Obecná specifika přímých daní byla již uvedena, nyní v krátkosti a srozumitelně budou vysvětleny základní principy konkrétně vyjmenovaných daní, protože cílem práce je věnovat se dani z přidané hodnoty.

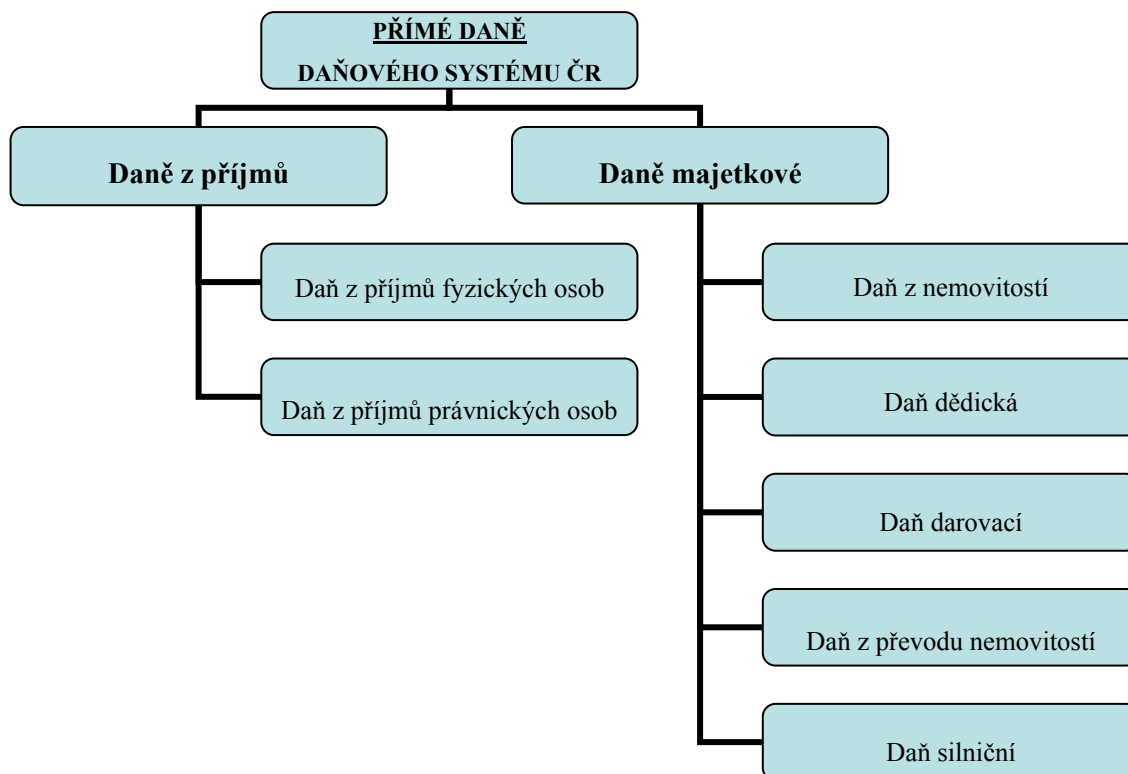


Schéma č.1 : System přímých daní, kterými je tvořen daňový systém ČR

Zdroj: autorka

2.1.1 Daně z příjmů

Zákonná ustanovení upravující daně z příjmů jsou v České republice zakotvena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů). Už z názvu plyne, že jde o zdaňování příjmů dosažených jak fyzickými osobami, a to za kalendářní rok, tak právníky osobami, u kterých může být zdaňovacím obdobím rok kalendářní i rok hospodářský. Pro názornost je možno uvést např. zemědělské družstvo, které si stanoví hospodářský rok od 1.dubna do 31.března v návaznosti na počátek, celý průběh a konec jeho prací (u rostlinné výroby od jarního osevu, přes sklizeň až k zimnímu zaorání).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků (zaměstnanecká mzda či plat), příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Ustanovení § 4 zákona o daních z příjmů vyjímá z povinnosti přiznat daň celou řadu příjmů, ve které se nalézá určitá logika. Např. dani z příjmů nepodléhá prodej rodinného domu či bytu, pokud v něm poplatník předtím bydlel alespoň dva roky, prodej jakékoli jiné nemovitosti, kterou předtím vlastnil alespoň pět let, nedaní se samozřejmě příjem ve formě nemocenských dávek či příjem přijatý v rámci vyživovací povinnosti nebo náhrada za tento příjem podle zákona o rodině. Co vše je osvobozeno od daně z příjmů definuje zmíněné ustanovení § 4 zákona o daních z příjmů, jde o ustanovení poměrně obsáhlé, není cílem této práce podrobněji se věnovat přímé dani. Jde o to, aby zde byl uveden odkaz, kde je možno nalézt taxativně vyjmenované příjmy, které jsou osvobozeny od daně, jelikož jde o informaci, která je předmětem zájmu široké veřejnosti.

2.1.2 Daně majetkové

Daňový systém České republiky začleňuje do majetkových daní daň z nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí (tzv. „trojdaň“) a daň silniční. Dle Kubátové (2010, s. 241) „*je předmětem majetkových daní stavová veličina – majetek – v movité nebo nemovité podobě. Z tohoto hlediska se jedná o daně kapitálové*“. Daň z nemovitostí je v České

republiky upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších právních předpisů a tvoří ji daň z pozemků a daň ze staveb. Předmět daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí, s výjimkou pozemků, které předmětem daně nejsou (taxativně vymezeno). Předmět daně ze staveb jsou stavby na území České republiky. Rovněž i zákon o dani z nemovitostí vymezuje osvobození od daně jak z pozemků, tak ze staveb.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších právních předpisů upravuje onu tzv. „trojdaň“. Konstrukce těchto tří daní je podobná, což je důvodem pro jejich zakotvení v jednom právním předpisu, který obsahuje společná ustanovení upravující všechny tři daně. Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním, přičemž majetkem se pro účely daně dědické rozumí věci nemovité - byty a nebytové prostory a věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty. Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou nemovitosti a movitý majetek či jiný majetkový prospěch. Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.

Poslední majetkovou daní daňového systému České republiky je daň silniční, kterou upravuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen zákon o dani silniční). Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. I zákon o dani silniční taxativně vymezuje osvobození od daně.

2.2 Oblast daní nepřímých

Daňový systém České republiky v oblasti daní nepřímých obsahuje daň z přidané hodnoty, daň spotřební a daň ekologické (viz schéma č. 2). Jak je již výše uvedeno, rozhodným momentem zdanění je okamžik spotřeby, říká se jim tedy daň ze spotřeby. Dle Kubátové (2010) mezi daň ze spotřeby řadíme především daň z přidané hodnoty a vlastní spotřební daň (akcízy).

„Předchůdci dnešních daní z prodejů a ze spotřeby – různé poplatky a daně placené obchodníky při vjezdu na určité území, při průjezdu určitým územím nebo při obchodování na trzích – představují historicky nejstarší daně vůbec (ty úplně nejstarší byla cla). Původně měly převážně naturální charakter a teprve s rozvojem peněžního hospodářství nabyly peněžní podoby. Tyto daně měly původně postihovat obraty a zisky obchodníků, avšak přesouvaly se do cen, tak se jejich faktickými plátcí stali spotřebitelé“ (Kubátová, 2010, s. 221).

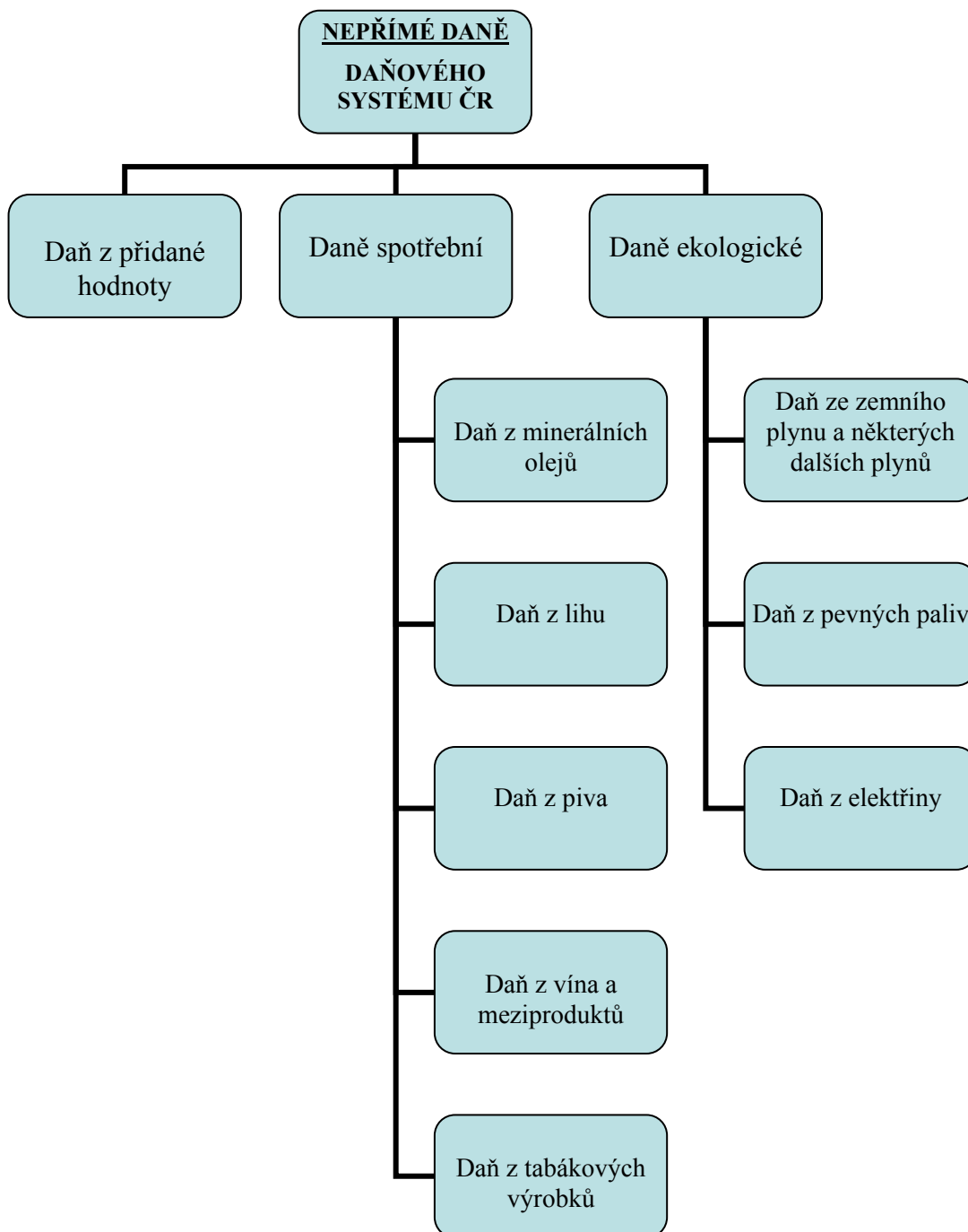


Schéma č.2 : Systém nepřímých daní, kterými je tvořen daňový systém ČR

Zdroj: autorka

2.2.1 Daň z přidané hodnoty

Ustanovení upravující tuto nepřímou daň jsou zakotvena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen zákon o DPH). Tento zákonný předpis České republiky vychází ze současně platné směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění změn provedených pozdějšími právními předpisy. Jedná se o směrnici, která zavádí společný systém daně z přidané hodnoty pro všechny členské státy Evropské unie.

Ze zákona o DPH vyplývá, že daň se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených zákonem o DPH. Předmětem daně dle ustanovení § 2 zákona o DPH je dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku; poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku; pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti; pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani; dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

2.2.2 Daně spotřební

Daně spotřební upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen zákon o spotřebních daních). Názorné schéma č. 2 zaznamenává, že zákon o spotřebních daních upravuje daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství. Povinnost daně ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného oběhu na daňovém území České republiky, přičemž daňové území České republiky je územím České republiky.

2.2.3 Daně ekologické

Daně ekologické jsou upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen zákon o veřejných rozpočtech). Schéma č. 2 ukazuje, že zákon o veřejných rozpočtech tedy řeší daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Část čtyřicátá pátá zákona o veřejných rozpočtech upravuje podmínky zdaňování zemního plynu a některých dalších plynů daní z plynu. Lze říci, že předmětem daně je plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů, pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla, pro stacionární motory, v souvislosti s provozem stavebních strojů nebo strojů či vozidel určených k používání mimo veřejné cesty. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká zjednodušeně řečeno dnem dodání plynu konečnému spotřebiteli na daňovém území nebo dnem spotřeby plynu provozovatelem distribuční soustavy či provozovatelem přepravní soustavy nebo podzemního zásobníku plynu.

Část čtyřicátá šestá zákona o veřejných rozpočtech upravuje zdaňování pevných paliv daní z pevných paliv. Předmětem daně je černé uhlí, brikety, hnědé uhlí, hnědouhelné brikety koks a polokoks z černého i hnědé uhlí nebo rašeliny a uhlovodíky, které určuje zákon o veřejných rozpočtech, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro výrobu tepla. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání pevných paliv konečnému spotřebiteli na daňovém území nebo dnem spotřeby nezdaněných či od daně osvobozených pevných paliv pro výrobu tepla.

Část čtyřicátá sedmá zákona o veřejných rozpočtech upravuje podmínky zdaňování elektřiny daní z elektřiny. Předmětem daně je elektřina uvedená pod kódem určité nomenklatury a povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání elektřiny konečnému spotřebiteli na daňovém území či dnem spotřeby elektřiny osvobozené od daně k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje.

Všechny výše uvedené části zákona o veřejných rozpočtech vymezují osvobození od daně, které je vždy taxativní, což znamená zcela přesně vymezené. Daňovým územím zákon o veřejných rozpočtech míní území České republiky.

3 Předmět a základní zásady daně z přidané hodnoty

Třetí kapitola nás již zavede do problematiky daně z přidané hodnoty, tedy daně, na jejíž přiblížení laické, ale i odbornější veřejnosti je zaměřena tato práce. Již v úvodu je naznačeno, že ač chceme nebo ne, daň z přidané hodnoty nás provází téměř na každém kroku. Daň z přidané hodnoty, jak již bylo několikrát uvedeno, řadíme mezi daně „ze spotřeby“, tudíž z toho vyplývá, že každý spotřebitel běžných statků, (samozřejmě těch, které vymezuje zákon o DPH), ačkoliv si to neuvědomuje, se s touto daní běžně setkává. „*Základní myšlenka fungování daně z přidané hodnoty je jednoduchá. Daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota*“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 257). Předmět daně, jak je výše uvedeno a citováno, definuje ustanovení § 2 zákona o DPH. Nutno upřesnit, že povinnost řídit se zákonem o DPH mají jen osoby povinné k dani, které zákon o DPH takovými osobami definuje. „*Zákon o DPH je poměrně rozsáhlou a také komplikovanou právní normou. Obsahuje celkem 113 ustanovení a 5 příloh, které jsou jeho nedílnou součástí. Některá ustanovení zákona o DPH díky nejednoznačné úpravě dávají prostor pro různé výklady, což plátcům ztěžuje situaci při praktické aplikaci zákona o DPH. Rovněž orientace v zákoně o DPH je poměrně složitá*“ (Musilová, Fitříková, 2010, s. 12). Je namístě ztotožnit se s názorem výše uvedeným, protože jednoduše a přesně vystihuje důvody nesprávného uplatňování daně z přidané hodnoty ze strany daňových subjektů, které často neúmyslně a „v dobré víře“ zkracují státní rozpočet.

3.1 Osoby povinné k dani

Ustanovení § 5 zákona o DPH vymezuje osoby povinné k dani jako fyzické nebo právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů. Tímto zákonem o DPH míní zejména nezávislou činnost vědeckou, literární, uměleckou, vychovatelskou nebo nezávislou činnost učitelů, lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních

znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

Na první pohled by mohlo vypadat, že daní z přidané hodnoty se musejí řídit všichni podnikatelé, ať jsou fyzickou nebo právnickou osobou. Není tomu tak, jelikož ustanovení § 6 zákona o DPH definuje osoby osvobozené od uplatňování daně, kterými jsou osoby se sídlem či místem podnikání v tuzemsku, pokud jejich obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Obratem se pro účely zákona o DPH rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku. Ustanovení § 94, odst. 1 zákona o DPH určuje, že osoba, která překročí daný obrat, se stává plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen plátcem) od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl obrat překročen. Tato osoba je dle ustanovení § 95, odst. 1 zákona o DPH povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl překročen stanovený limit (viz schéma č. 3). Dlužno však podotknout, že i osoby osvobozené od uplatňování daně, např. kvůli rovnocenným obchodním podmínkám s ostatními plátcem, jsou oprávněny podat dobrovolnou přihlášku k registraci plátcem, a to kdykoliv.

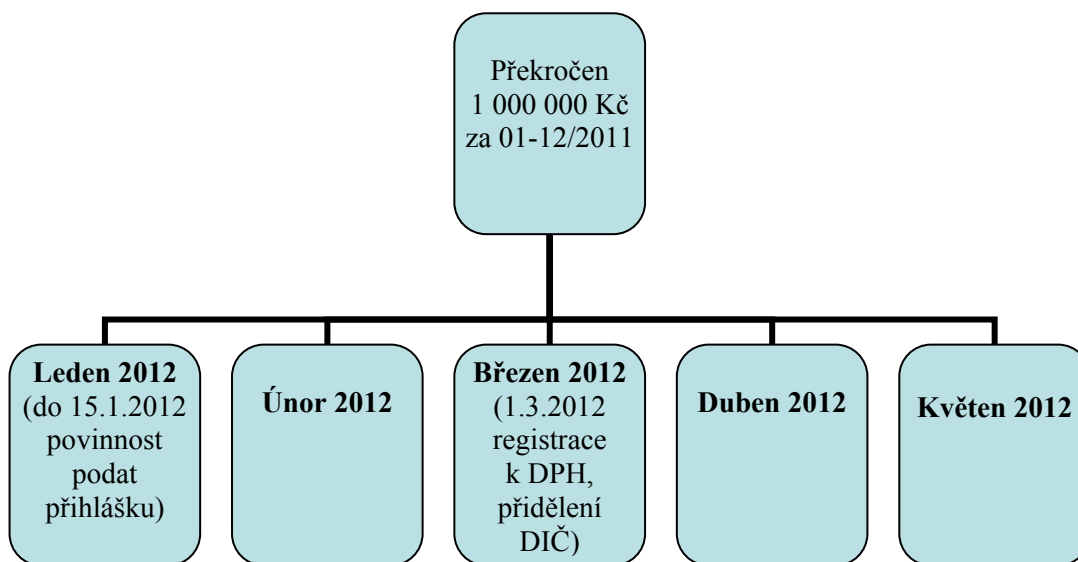


Schéma č. 3 : Lhůta pro plátce a jeho registraci k dani z přidané hodnoty

Zdroj: autorka

Schéma č. 3 je jen ukázkou pro ty podnikatele, kteří „klasicky“ překročí výši obratu. Ustanovení § 94 zákona o DPH definuje plátce i z jiných důvodů (např. vstup podnikatele do sdružení fyzických osob s plátcem, nabytí majetku pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci, pokračování v činnosti po zemřelém plátcí, pořízení zboží z jiného členského státu při překročení určité hodnoty pořízeného zboží, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu nebo zboží, které je předmětem spotřební daně atd.) a ustanovení § 95 zákona o DPH určuje, kdy jsou tyto osoby povinny se zaregistrovat.

3.2 Osoby identifikované k dani

Ustanovení § 96 zákona o DPH vymezuje osobami identifikovanými k dani právnické osoby nepovinné k dani (neuskutečňují ekonomické činnosti), které pořizují zboží z jiného členského státu a celková hodnota takto pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí částku 326 000 Kč. Tato osoba se stává osobou identifikovanou k dani dnem překročení této částky, do níž se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně. Při pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu nebo zboží, které je předmětem spotřební daně se tato osoba stává osobou identifikovanou k dani dnem prvního pořízení tohoto zboží. Dle ustanovení § 97 zákona o DPH je osoba identifikovaná k dani povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne překročení částky 326 000 Kč nebo do 15 dnů ode dne pořízení nového dopravního prostředku či zboží, které je předmětem spotřební daně.

3.3 Vymezení základních pojmů

Aby i „neodborník“ lépe a snadněji pochopil základní principy fungování daně z přidané hodnoty a lépe se zorientoval v její problematice, je nutno i poněkud jednodušším způsobem vysvětlit základní pojmy týkající se daně z přidané hodnoty. Jak bylo výše zmíněno, osobou povinnou k dani, je každá osoba provádějící ekonomickou činnost. Výrazně zjednodušeně řečeno za takovou činnost je považován prodej zboží (nakoupeného i vyrobeného) a prodej služeb. „*Tyto prodeje*

jsou v terminologii daně z přidané hodnoty **výstupy**. Daň z nich vybraná se nazývá **daní na výstupu**. Nákupy pro produkci se nazývají **vstupy** a daň v jejich ceně zaplacená je **daní na vstupu**. Daňový subjekt samozřejmě nebude odvádět daň z každého jednotlivého prodeje ani požadovat daň zaplacenou z jednotlivého nákupu. Daň z přidané hodnoty se vybírá za určitý časový úsek, za **zdaňovací období**. Za toto období na jedné straně subjekt načítá daň na výstupu a na druhé straně daň na vstupu. **Daňová povinnost** je rozdílem mezi sumou daně na výstupu a **odpočtem daně**, může to být číslo kladné i záporné. Je-li rozdíl kladný, potom se nazývá **vlastní daňovou povinností**. Tu je subjekt povinen odvést státu, je to dluh subjektu vůči státu. Když je rozdíl záporný, nazýváme ho **nadměrným odpočtem**, který vlastně představuje přeplatek na dani z přidané hodnoty, tj. nárok subjektu vůči státu“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 259). Nutno rovněž souhlasit s Vančurovou a Láchovou (2010), že důležité je ptát se, z čeho, kdo a kde je povinen odvést daň z přidané hodnoty. Důležité je tedy vymezit, co je předmětem daně, koho se daň z přidané hodnoty týká a jelikož se daň z přidané hodnoty aplikuje ve všech státech Evropské unie ve vzájemně provázaném systému, je důležité kde, ve kterém státě se má daň vybrat.

3.3.1 Vymezení základních pojmů na úseku předmětu daně

Přesná citace ustanovení § 2 zákona o DPH – Předmět daně byla již uvedena v podkapitole 2.2.1. Pro lepší pochopení tohoto poměrně složitě formulovaného ustanovení lze uvést, že předmětem daně je dodání zboží, převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného státu Evropské unie, to vše za úplatu osobou povinnou k dani (tj. osobou samostatně uskutečňující ekonomické činnosti), v rámci uskutečňování jejich ekonomických činností a s místem plnění v tuzemsku.

Ustanovení § 4, odst. 2 zákona o DPH **zboží** definuje jako věci movité, elektřinu, teplo, chlad, plyn a vodu. Za zboží zákon nepovažuje peníze a cenné papíry, s výjimkou bankovek nebo mincí při jejich dodání výrobcem České národní bance, příp. při jejich pořízení z jiného státu Evropské unie nebo v okamžiku jejich dovozu Českou národní bankou, s výjimkou bankovek, státovek nebo mincí prodávaných pro sběratelské účely za ceny vyšší než je jejich nominální hodnota. **Dodání zboží** pro účely zákona o DPH ustanovuje § 13 jako převod práva nakládat se zbožím jako

vlastník. **Nemovitost** zákon o DPH nespecifikuje, ale obecně vychází z toho, že se jedná po pozemek nebo stavbu, které jsou spojeny se zemí pevným základem (nelze je přemístit), přičemž **převodem nemovitosti** se rozumí takový převod, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření (ustanovení § 13, odst. 1 zákona o DPH). **Službou** zákon o DPH rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Ustanovení § 14 zákona o DPH považuje za **poskytnutí služby** i převod práv, poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene, příp. přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. „Vše, co by mohlo být předmětem daně, se obecně nazývá **plnění**, plněním je tedy především dodání zboží a poskytování služeb. Předmět daně pak zahrnuje plnění zdanitelná a osvobozená, ne všechna plnění jsou ale předmětem daně“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 260).

3.3.2 Vymezení základních pojmů na úseku plnění a místa plnění

Ustanovení § 2, odst. 3 zákona o DPH uvádí, že **plnění**, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. Předmět daně u plnění se odvíjí od **místa plnění** při splnění podmínky, že jsou realizována osobou uskutečňující ekonomické činnosti v rámci těchto činností (viz schéma č. 4).

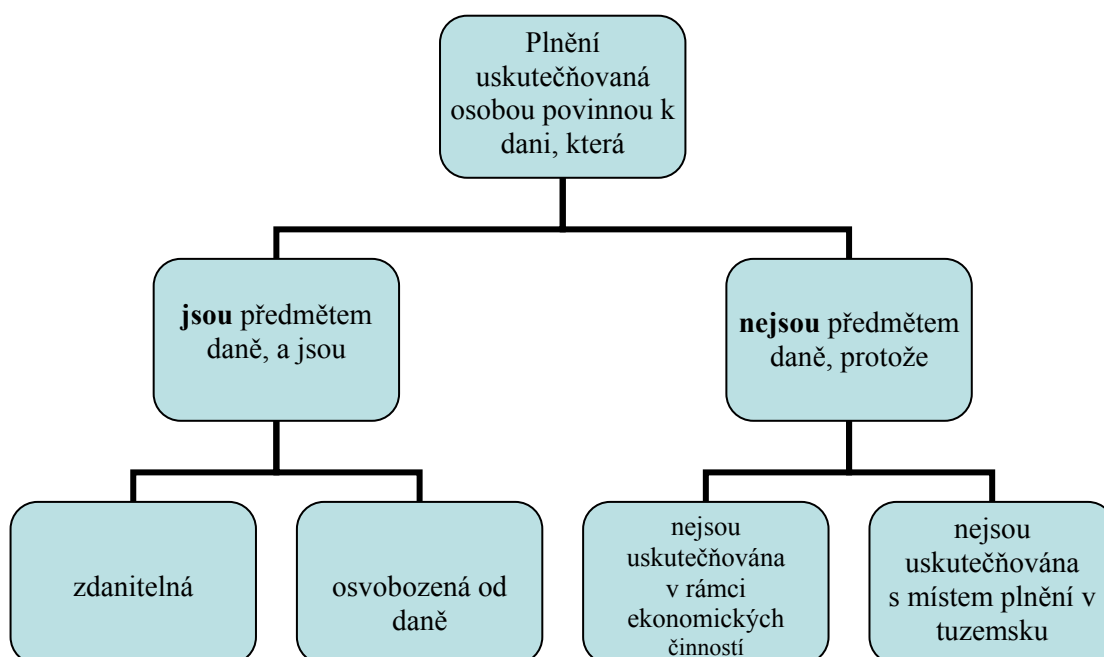


Schéma č. 4 : Plnění z pohledu předmětu daně

Zdroj: autorka

Místo plnění přesně stanovuje Díl 2 Hlavy II, tj. ustanovení § 7 - 12 zákona o DPH. S ohledem na snahu o srozumitelnost a snadné pochopení těchto zákonných ustanovení lze říct, že **místem plnění při dodání zboží** bez odeslání nebo přepravy je místo, kde se toto dodání uskutečňuje, při odesílání či přepravě zboží je to místo, kde se zboží nachází v době počátku odesílání či přepravy. Jsou zde výjimky, a to v případě dodání zboží spojeného s jeho instalací či montáží, potom je místo plnění tam, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Pokud je zboží dodáno na palubě lodi, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropského společenství, za místo plnění se považuje místo zahájení přepravy osob.

Místem plnění při převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází.

Základním pravidlem pro stanovení **místa plnění při poskytnutí služby** osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání, popř. provozovnu, pokud je služba poskytnuta této provozovně (ono „zdaňování v místě spotřeby“, ustanovení § 9, odst. 1 zákona o DPH). Pokud je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani je místo plnění místem sídla nebo podnikání, příp. provozovny osoby poskytující službu. Jde o základní pravidlo, které se použije, pokud zákon o DPH nestanoví jinak. Tento zákon stanoví jinak v ustanoveních § 10 - § 10k, pro přehlednost bude lépe všechny tyto výjimky sestavit do schématu (viz příloha č. 1 – schéma č. 5).

Za **místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu** se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Zpravidla se za místo plnění považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo pořizovateli zboží, a to i v případě, že ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než v tom, který vydal pořizovateli zboží daňové identifikační číslo. Bylo by tomu jinak, kdyby pořizovatel prokázal, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. krátkodobého nájmu dopravního prostředku

Místem plnění při dovozu zboží je členský stát na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství. Na tomto místě je dlužno podotknout, že ustanovení § 3 zákona o DPH definuje třetí zemí území mimo území Evropského společenství a tuzemskem samozřejmě území České republiky.

3.4 Datum uskutečnění zdanitelného plnění

Zásadním momentem pro povinnost přiznat daň na výstupu je den uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen DUZP) nebo den přijetí úplaty, a to ten den, který nastane dříve, opět pokud zákon nestanoví jinak (ustanovení § 21, odst. 1 zákona o DPH). Za DUZP při dodání zboží se považuje den dodání při prodeji dle kupní smlouvy, den převzetí v ostatních případech, den příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě, příp. den vzniku práva užívat zboží nájemcem při dodání zboží na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy.

Při převodu nemovitosti se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání nebo dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve (ustanovení § 21, odst. 4 zákona o DPH). Při převodu nemovitosti na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt nemovitost, která je předmětem smlouvy, se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem vzniku práva užívat nemovitost nájemcem.

Při poskytnutí služby je DUZP den jejího poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu, příp. den uvedený ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití.

Zákon o DPH definuje DUZP i v ostatních případech, z nichž mezi nejčastější patří dílčí plnění dle smlouvy o dílo (DUZP je den převzetí nebo předání díla nebo jeho dílčí části), dodání médií (DUZP je den odečtu z měřících zařízení, příp. den skutečné spotřeby), zdanitelné plnění uskutečňované prostřednictvím prodejních automatů (DUZP je den, kdy plátce vyjme peníze nebo prostředky nahrazující peníze z přístroje) nebo opakovaná plnění (DUZP je nejpozději poslední den zdaňovacího období).

Při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Pokud však byl daňový doklad vystaven před tímto dnem, je plátce povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni vystavení daňového dokladu.

Při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku vzniká povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před tímto dnem, vzniká povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu.

3.5 Vystavování daňových dokladů

V předchozí subkapitole bylo několikrát zmíněno, „pokud však byl daňový doklad vystaven“ nebo „dnem vystavení daňového dokladu“. Ustanovení § 26 zákona o DPH stanovuje plátcí povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně nebo do 15 dnů ode dne přijetí úplaty za zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Následující zákonná ustanovení ukládají plátcí povinnost uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro správné stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, na jím zvoleném místě (§ 27 zákona o DPH) a dále vyjmenovávají povinné náležitosti daňového dokladu (§ 28 - § 35 zákona o DPH). Náležitosti daňového dokladu při „nejčastějším“ zdanitelném plnění, a to dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby jsou:

- identifikace (obchodní firma, jméno, příjmení, sídlo nebo místo podnikání) plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, jeho daňové identifikační číslo,
- identifikace osoby, pro kterou se uskutečňuje zdanitelné plnění, její DIČ, pokud je tato osoba plátcem,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- datum vystavení daňového dokladu,
- DUZP nebo datum přijetí úplaty,
- jednotková cena, základ daně a výše daně.

Následná ustanovení zákona o DPH (§ 29 - § 35) definují podobu a vyjmenovávají náležitosti daňových dokladů při specifitějších plněních (např. při dovozu a vývozu zboží, při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, při poskytnutí služby zahraniční osobou, při poskytnutí služby

s místem plnění mimo tuzemsko, při dodání zboží do jiného členského státu, příp. při pořízení zboží z jiného členského státu).

3.6 Základ daně

„Základ daně je vymezen široce, avšak komplikovaně“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 269). **Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění** (ustanovení § 36 zákona o DPH). Základ daně zahrnuje i jiné daně, cla nebo poplatky, spotřební daň, ekologické daně, dotace k ceně, vedlejší výdaje, materiál přímo související s poskytovanou službou a konstrukce, materiál, stroje a zařízení zabudované nebo zamontované v rámci montážních a stavebních prací. Za vedlejší výdaje se považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize. Oproti tomu základ daně lze snížit o slevu z ceny, pokud je poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH v ustanovení § 13 mimo jiné uvádí, že za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. V tomto případě úplata za zdanitelné plnění není v penězích stanovena. Dle Vančurové, Láchové (2010) je základem daně zpravidla cena obvyklá, tj. cena podle zákona o oceňování. Pro výpočet daně je důležité a vychází se z toho, zda základem daně je cena bez daně z přidané hodnoty nebo již s daní z přidané hodnoty. *“Jestliže jde o dodání mezi plátcі daně, potom je otázkou smluvního ujednání, zda dohodnutá cena je cenou s daní či bez daně. Pokud je plnění uskutečňováno osobě, která není plátcem, sjednaná cena je vždy cenou konečnou, tedy cenou včetně daně. Když je základem daně cena zjištěná podle zákona o oceňování, jedná se vždy o cenu včetně daně. Je-li základem daně cena včetně daně, musí se tomu přizpůsobit algoritmus výpočtu daně“* (Vančurová, Láchová, 2010, s. 270).

3.7 Výpočet a sazby daně u zdanitelného plnění

Na tomto místě je dlužno podotknout, že doslovné znění ustanovení § 37 zákona o DPH o výpočtu daně je poměrně složité a pro laika nesnadno pochopitelné.

Zjednodušeně řečeno pro výpočet daně z ceny bez daně z přidané hodnoty platí vzorec: $DPH = \text{základ daně} \times \text{sazba daně}/100$ a pro výpočet daně z ceny včetně daně platí vzorec: $DPH = \text{základ daně} \times \text{koeficient}$, přičemž koeficient se vypočte jako podíl, v jehož čitateli je sazba daně a ve jmenovateli součet čísla 100 a výše sazby daně. Koeficient se zaokrouhlí se na čtyři desetinná místa.

Ustanovení § 47 zákona o DPH stanovuje základní sazbu daně ve výši 20 % a sníženou sazbu daně, která od 1. 1. 2012 činí 14 %.

U zboží se uplatňuje základní sazba daně, s výjimkou zboží uvedeného v příloze č. 1 zákona o DPH, tepla a chladu, u nichž se uplatňuje snížená sazba daně. Jen pro připomenutí, v subkapitole 3.3.1 bylo již řečeno, že zákon o DPH řadí ke zboží také teplo a chlad (mimo jiné plyn a vodu). Namísto je i podotknout, že voda je uvedena v příloze č. 1 zákona o DPH, je u ní tudíž uplatňována snížená sazba daně.

U služeb se uplatňuje základní sazba daně, s výjimkou služeb uvedených v příloze č. 2 zákona o DPH, u kterých se uplatňuje snížená sazba daně. Snížená sazba daně se dále uplatňuje u stavebních a montážních prací spojených se změnou již dokončené stavby bytového, rodinného domu či bytu včetně jejich příslušenství, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb. Současně se snížená sazba daně uplatňuje u nové výstavby, ale pouze staveb pro tzv. „sociální bydlení“ včetně jejich příslušenství a oprav těchto staveb. Ustanovení § 48a, odst. 4 zákona o DPH jednoznačně vymezuje stavby pro sociální bydlení. Patří mezi ně byty, rodinné a bytové domy pro sociální bydlení, ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů a pro ubytování státních zaměstnanců, zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona o sociálních službách, školská zařízení pro výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy a pro preventivně výchovnou péči, jakož i střediska výchovné péče, internáty škol samostatně zřízených pro žáky se zdravotním postižením podle školského zákona, zvláštní dětská zařízení, jako kojenecké ústavy a dětské domovy pro děti do 3 let věku, zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc, zařízení pro výkon pěstounské péče, speciální lůžková zařízení hospicového typu, domovy péče pro veterány, a to vše včetně jejich příslušenství. Bytem pro sociální bydlení zákon o DPH rozumí byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m² a rodinným domem pro sociální bydlení rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m². Bytovým domem pro sociální bydlení je bytový dům, v němž nejsou jiné byty než byty pro sociální bydlení.

3.8 Osvobozená plnění

I daň z přidané hodnoty využívá statut osvobození od daně. „*Osvobození znamená, že plátce není povinen (ani oprávněn) uplatnit daň na výstupu při uskutečnění plnění, jde o osvobozené plnění. Avšak osvobozená plnění se dělí do dvou skupin. U jedné z nich je plátcí zachován nárok na odpočet, pak pro plátce osvobození znamená zpravidla daňovou úsporu, ale u celé řady osvobozených plnění plátce nárok na odpočet ztrácí, a tak se často stává, že režim osvobození je pro něj nevýhodný*“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 274). Rozdělení osvobozených plnění na plnění s a bez nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, která se k daným osvobozeným plněním vztahují, znázorňuje schéma č. 6.

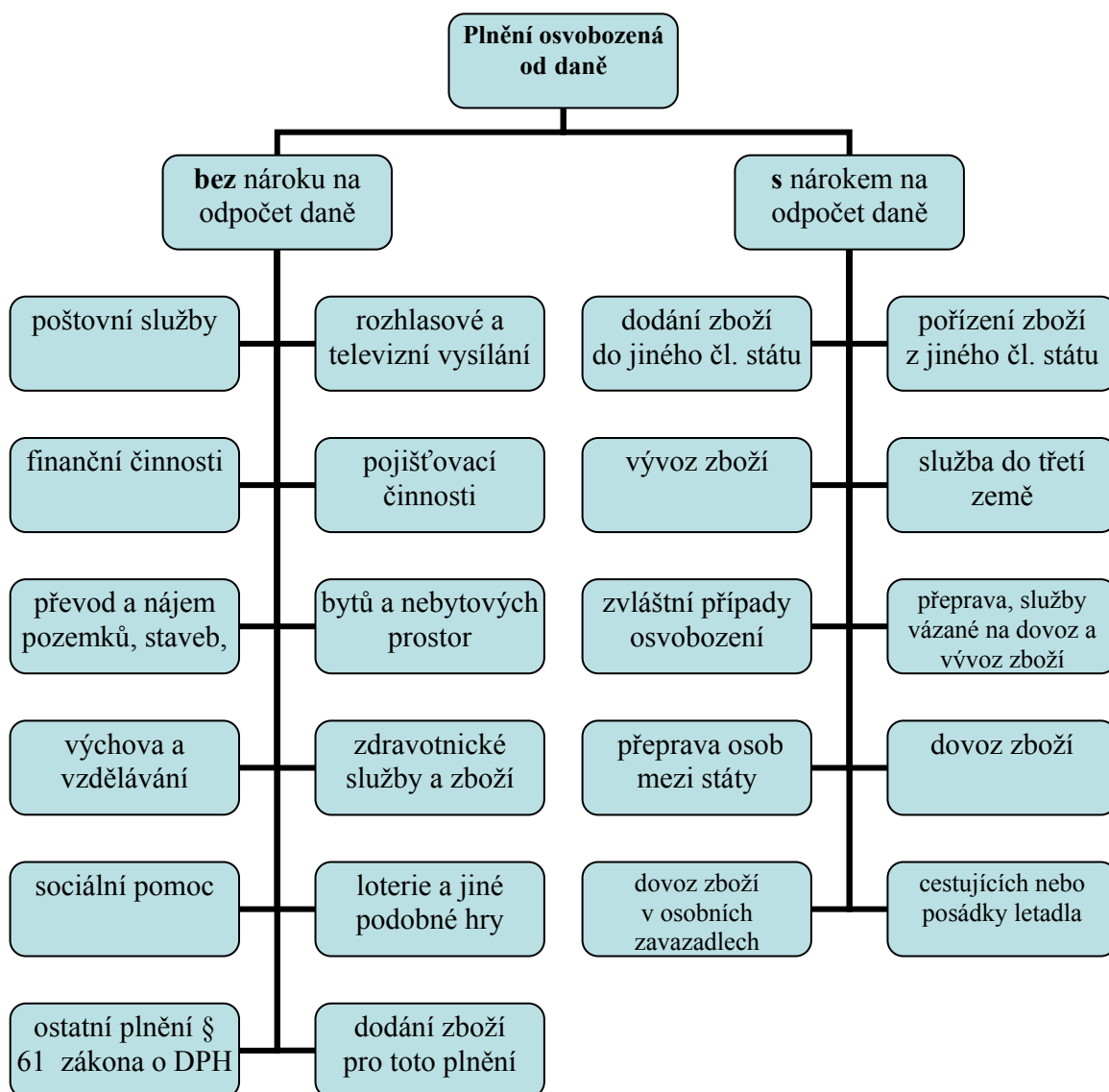


Schéma č. 6 : Plnění osvobozená od daně

Zdroj: autorka

3.8.1 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Jak ukazuje schéma č. 6 do plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně zákon o DPH začleňuje celou řadu plnění. Je snadné si představit, co spadá do poštovních služeb, co do rozhlasového a televizního vysílání, pojišťovacích činností, výchovy a vzdělávání, zdravotnických služeb a zboží, případně sociální pomoci, umíme si vybavit, co spadá do provozování loterií a jiných podobných her. Je nutno jen podotknout, že uvedená plnění jsou osvobozena od daně pouze v případě, že jsou provozována držiteli licencí nebo jinými oprávněnými osobami (např. držiteli poštovní licence nebo zvláštní poštovní licence v případě poštovních služeb, provozovateli rozhlasového a televizního vysílání ze zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů, samostatnými likvidátory pojistných událostí v případě pojišťovacích činností, oprávněnými osobami v případě výchovy a vzdělávání, oprávněnými subjekty dle zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění zákona č. 161/1993 Sb., případně dle zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, sociální pomocí se rozumí sociální služby dle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, provozováním loterií a jiných podobných her se pro účely zákona o DPH rozumí provozování loterií a jiných podobných her s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami). Co se týče zdravotnických služeb a zboží za zdravotnické služby se nepovažují zdanitelná plnění uskutečňována očními optiky a od daně není osvobozen výdej nebo prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu a zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu.

Bude přínosné zdržet se u finančních činností, převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájmu dalších zařízení a u ostatních plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Mezi finanční činnosti zákon o DPH řadí např. převod cenných papírů nebo obchodního podílu, příp. členství v družstvech, přijímání vkladů od veřejnosti, poskytování úvěrů a peněžních půjček (jen pro poskytovatele úvěru či půjčky), platební styk a zúčtování, vydávání platebních prostředků (karet, šeků), poskytování a převzetí peněžních záruk a převzetí peněžních závazků, směnárská činnost, operace týkající se peněz atd.

Převod pozemků je osvobozen vždy, pokud se nejedná o pozemek stavební. Takovým pozemkem se rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí s pevným základem. Nezastaveným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.

Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně až po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Nájem pozemků, staveb a nebytových prostor je osvobozen od daně, pokud se nejedná o krátkodobý pronájem (nejdéle na 48 hodin nepřetržitě, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání médií), nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných strojů či zařízení. V tomto jediném případě plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně se plátce může rozhodnout, že bude u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor uplatňovat daň, ale pouze v případě nájmu jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností (NELZE U NÁJMU NEPLÁTCŮM DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY!).

Mezi ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně zákon o DPH řadí např. poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran, hnutí, církví, příp. náboženských společností, poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související s ochranou a výchovou dětí a mládeže orgány sociálně-právní ochrany dětí, poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost apod. (dále vše, co taxativně vymezuje ustanovení § 61 zákona o DPH).

3.8.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

Dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně za podmínky, že zboží je dodáno osobě v jiném členském státě registrované a že toto zboží je z tuzemska skutečně odesláno nebo přepraveno. Plátcí daně podmínku odeslání či

přepravy zboží z tuzemska mohou prokázat i písemným prohlášením pořizovatele (samozřejmě i jinými důkazními prostředky).

Pořízení zboží z jiného členského státu je osvobozeno od daně, pokud dodání takového zboží plátcem v tuzemsku, případně dovoz takového zboží, je v každém případě osvobozen od daně.

„Jednou z výhod daně z přidané hodnoty je to, že jednoduše umožňuje podporu vývozu zboží. Proto se při vývozu zboží daň z přidané hodnoty nevybírá“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 291). Vývozem zboží se rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, podmínkou osvobození je odeslání nebo přeprava tohoto zboží z tuzemska do třetí země, které mohou uskutečnit prodávající i kupující nebo jimi zmocněné třetí osoby.

Službou osvobozenou při jejím poskytnutí do třetí země jsou jen práce na movité věci, která je pořízena nebo dovezena za účelem provedení těchto prací v tuzemsku a která je následně odeslána nebo přepravena do třetí země. Rovněž buď osobou, která práce provedla nebo osobou, pro kterou byly práce poskytnuty nebo jimi zmocněnou osobou. V ostatních případech platí pravidlo ustanovení § 9, odst. 1 zákona o DPH (viz subkapitola 3.3.2), *„Poskytnutí služby zahraniční osobě zpravidla nemá místo plnění ve státě provozovatele. Jde-li o poskytnutí služby zahraniční osobě povinné k dani, pak se o to, že místo plnění bude ve třetí zemi, postará základní pravidlo pro místo plnění u služeb. Bude se jednat o plnění, které není předmětem daně ve státě poskytovatele služby“* (Vančurová, Láchová, 2010, s. 294).

Osvobození s nárokem na odpočet daně přesně vymezuje ustanovení § 68 zákona o DPH. Jelikož nejde o „nejběžnější“ plnění, bude zmíněno jen okrajově, že se jedná o dodání zboží pro zásobení lodí používaných k plavbě po volném moři a přepravující osoby za úplatu nebo používaných k obchodní, průmyslové a rybářské činnosti, používaných k poskytnutí záchrany a pomoci na moři, lodí válečných, včetně dodání, úpravy, oprav, údržby a nájmu takovýchto lodí, příp. včetně posádky. Osvobození se týká i plnění stejného charakteru ve vztahu k letadlům, které jsou užívány leteckými společnostmi provozujícími zejména přepravu osob a zboží mezi jednotlivými členskými státy a třetími zeměmi. Ustanovení § 68 je obsáhlejší, je nutno ho důkladně prostudovat v případě potřeby (např. dodání zboží nebo poskytnutí služby diplomatické misi, konzulárnímu úřadu apod., dodání zlata

centrálním bankám jiných států, dodání zboží humanitárním a dobročinným organizacím, které zboží odešlou nebo přepraví do třetí země atd.).

Osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně je přeprava zboží při vývozu, a to v tuzemsku, a také služby přímo vázané na dovoz, včetně přepravy zboží při dovozu.

Přeprava osob a jejich zavazadel mezi jednotlivými členskými státy a dále mezi členskými státy a třetími zeměmi, včetně služeb přímo souvisejících s touto přepravou, je **v tuzemsku** osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Mezi služby přímo související s touto přepravou patří zejména služby zajištění přepravy osob jménem a na účet jiné osoby, prodej přepravních dokladů, vystavení dokladů, vytvoření rezervace, výměna přepravních dokladů.

Od daně s nárokem na odpočet daně je osvobozen dovoz zboží jen tehdy, že dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku by bylo v každém případě osvobozeno od daně.

Od daně je v tuzemsku osvobozen příležitostný dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího, pokud je toto zboží určeno k osobnímu užívání cestujícím, k užívání členy jeho rodiny nebo jako dar a z povahy ani z množství zboží nelze usuzovat, že je dováženo pro obchodní účely (ustanovení § 71a zákona o DPH).

3.9 Nárok na odpočet daně

Nárok na odpočet daně na vstupu je plátce (v subkapitole 3.3. bylo řečeno, že daní na vstupu je daň zaplacená v ceně nákupů pro produkci) oprávněn uplatnit pouze v případě, že vstupy (přijátá zdanitelná plnění) použije v rámci svých ekonomických činností a má daňový doklad vystavený jiným plátcem. Až fyzická existence přijatého daňového dokladu v podstatě opravňuje plátce k uplatnění odpočtu daně. Lhůta pro uplatnění odpočtu je tříletá a počíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Plátce nemá nárok na odpočet daně u vstupů použitých pro reprezentaci, pro osobní spotřebu a obecně pro účely nesouvisející s ekonomickou činností.

„V případě plnění nesouvisejících s ekonomickou činností plátce, včetně osobní spotřeby, se může také stát, že plátce daně uplatní odpočet a až následně zjistí, že použil přijátá zdanitelná plnění na dané účely. Potom je povinen do daně

na výstupu za zdaňovací období, ve kterém přijatá plnění použil, zahrnout daň z těchto přijatých zdanitelných plnění“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 301). Jednodušeji řečeno, pokud plátce zjistí, že uplatnil nárok na odpočet daně ze vstupů, které později použil pro účely, u kterých nemá nárok na odpočet, je povinen přiznat daň na výstupu z tohoto „použití“. V subkapitole 3.6. bylo řečeno, že základem daně u tohoto plnění je tzv. cena obvyklá. Zákon o DPH v ustanovení § 36 doslova uvádí, že základem daně v tomto případě je cena zboží nebo nemovitosti či cena obdobného zboží nebo nemovitosti, za kterou by bylo možno zboží nebo nemovitost pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (ke dni použití daného zboží pro účely nesouvisející s ekonomickými činnostmi plátce). Použije-li plátce vstupy jak pro účely zakládající nárok na odpočet daně, tak pro účely tento nárok nezakládající, je oprávněn tento nárok uplatnit jen v **částečné** výši.

Použije-li plátce vstupy jak pro účely uskutečňování svých ekonomických činností, tak pro účely s těmito činnostmi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v **poměrné** výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.

Použije-li plátce vstupy v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s plným nárokem na odpočet, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně v **krácené** výši.

3.9.1 Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši

Příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely ekonomických činností i pro účely s těmito činnostmi nesouvisejícími a „**poměrného koeficientu**“. Poměrný koeficient je procentní podíl použití těchto plnění pro ekonomické činnosti plátce. V případě, že není možno určit tento poměrný koeficient, stanoví ho plátce kvalifikovaným odhadem. Tento kvalifikovaný odhad se na konci kalendářního roku porovná se skutečným poměrem použití těchto plnění pro své ekonomické činnosti a pokud dojde k odchylce kvalifikovaného odhadu a skutečného poměrného koeficientu o více než 10 procentních bodů, výše uplatněného odpočtu se opraví, a to za poslední zdaňovací období daného kalendářního roku.

3.9.2 Způsob výpočtu odpočtu daně v krácené výši

Příslušná výše odpočtu daně v krácené výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, u kterých má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu. Tento koeficient se stanoví jako procentní podíl, v jehož čitateli je součet hodnot základů daně nebo hodnot plnění uskutečněných plátcem, u kterých je plný nárok na odpočet daně, a ve jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru. Je-li tento koeficient roven nebo vyšší než 95 %, považuje se za roven 100 %. *„Aby nedocházelo k nezamýšlené tvrdosti, do koeficientu se nezahrnuje nikdy prodej dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využíval pro své ekonomické činnosti a jsou-li pro plátce doplňkovou či příležitostnou činností finanční služby a převod nebo nájem nemovitostí. Když se plnění nezahrnuje do výpočtu koeficientu, znamená to, že taková plnění nekrátí nárok plátce na odpočet daně. Koeficient se vždy počítá z uskutečněných zdanitelných plnění za všechna zdaňovací období kalendářního roku, nazývá se vypořádací koeficient“* (Vančurová, Láchová, 2010, s. 305).

Po skončení běžného kalendářního roku plátce provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období vypořádávaného období. Vypořádání je rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za celé vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádávání. Protože v průběhu kalendářního roku nelze vypořádací koeficient stanovit, používá se vypořádací koeficient vždy předchozího roku jako krátcí koeficient pro výpočet kráceného nároku na odpočet ve zdaňovacích obdobích roku následujícího. Někdy se používá termín zálohový koeficient.

3.9.3 Vyrovnání a lhůta pro vyrovnání odpočtu daně

Pokud u obchodního majetku (nikoli u majetku dlouhodobého) dojde ve zmíněné tříleté lhůtě pro uplatnění odpočtu ke změně v účelu použití, původní výše odpočtu daně podléhá vyrovnání. Vyrovnání je rozdíl mezi výší nároku na odpočet

k okamžiku změny účelu použití majetku a výši původně uplatněného odpočtu daně. Je-li vypočtená částka vyrovnání kladná, je plátce oprávněn vyrovnání provést, je-li záporná, je vyrovnání povinen provést.

3.9.4 Úprava a lhůta pro úpravu odpočtu daně

Pokud u dlouhodobého majetku dojde v zákonem o DPH stanovené lhůtě ke změně v rozsahu použití tohoto majetku, původní výše odpočtu daně podléhá úpravě. Změnou v rozsahu použití dlouhodobého majetku zákon o DPH míní případy, kdy byl plátcem uplatněn odpočet daně v plné výši a následně byl tento majetek použit pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, příp. pro plnění, u nichž je nárok na odpočet daně jen v částečné výši nebo nárok vůbec není, dále se jedná o případ, kdy plátce uplatnil odpočet daně v částečné výši a následně použil majetek pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, příp. pro plnění s plným nebo žádným nárokem na odpočet daně, nebo se jedná o případ, kdy plátce neměl nárok na odpočet daně u nakoupeného dlouhodobého majetku a následně tento majetek použil pro plnění s nárokem plným nebo částečným. Posledním, poněkud složitějším případem je situace, kdy plátce uplatnil odpočet daně v částečné výši a ve sledovaném období mu vznikl rozdíl mezi poměrnými či vypořádacími koeficienty o více než deset procentních bodů.

Lhůta pro úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku činí pět let a počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen. V případě pozemků, bytů a nebytových prostor se lhůta pro úpravu odpočtu prodlužuje na deset let.

Částka úpravy odpočtu za příslušný kalendářní rok se vypočítá ve výši jedné pětiny (případně jedné desetiny) ze součinu částky daně na vstupu u příslušného majetku a rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně k okamžiku provedení úpravy odpočtu daně a ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, ve kterém byl odpočet uplatněn nebo ke kalendářnímu roku, v němž byl majetek pořízen, pokud plátce nárok na odpočet daně neměl. Složitě vypadající termín „ukazatel nároku na odpočet daně“ znamená 0 %, nemá-li plátce nárok na odpočet daně, 100 %, má-li plátce nárok na odpočet daně v plné výši, nebo poměrný či vypořádací koeficient, má-li plátce nárok na odpočet daně pouze v částečné výši.

Dlužno ještě podotknout, že dojde-li k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši a v poměrné výši, je ukazatelem nároku na odpočet daně součin obou koeficientů.

3.9.5 Nárok na odpočet daně při registraci a při zrušení registrace

Osoba povinná k dani, která se stala plátcem, má nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění pořízených před datem registrace za podmínek, že tato plnění jsou k datu registrace součástí obchodního majetku a nejsou pořízena před více než 12 měsíci před datem registrace. Platí zde samozřejmě výše uvedené základní požadavky, a to že přijatá zdanitelná plnění jsou použita v rámci ekonomických činností a nový plátec má daňové doklady. Nárok na odpočet daně lze uplatnit za první zdaňovací období po datu registrace. Při zrušení registrace je plátec povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je ke dni zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil odpočet daně nebo jeho část. Dnem zrušení registrace se rozumí den účinnosti rozhodnutí o zrušení registrace. Snížení odpočtu daně je plátec povinen provést za poslední zdaňovací období registrace.

3.10 Vracení daně a prodej zboží za ceny bez daně

Ustanovení § 80 - § 87 zákona o DPH řeší problematiku, která není pro běžného plátce daně z přidané hodnoty až tolik běžná, proto pro něj není ani tolik zajímavá. Přesto je nutno se jí dotknout, jelikož zákon o DPH se zabývá i touto oblastí a je to jeden z posledních kamíneků pro ucelený přehled o dani z přidané hodnoty a její úpravě v českém daňovém řádu. Výše uvedená ustanovení zákona o DPH upravují, kdy a za jakých podmínek se vrací daň osobám požívajícím výsad a imunit, přičemž je definováno, kdo se těmito osobami rozumí, dále jsou zde upraveny podmínky vracení daně v rámci zahraniční pomoci, podmínky pro vracení daně plátcům v jiných členských státech, podmínky vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, podmínky vracení daně zahraničním osobám povinným k dani, podmínky vracení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží, podmínky vracení daně osobám se zdravotním postižením,

podmínky vrácení daně ozbrojeným silám cizích států a nakonec podmínky pro prodej zboží za ceny bez daně. Jedná se specifické případy, na které nelze aplikovat postup pro uplatnění běžného nároku na odpočet daně popsany v subkapitole 3.9. *„Nárok na vrácení daně za přesně stanovených podmínek vzniká v řadě přesně definovaných případů nejčastěji osobám neregistrovaným k dani, například diplomatům, v rámci zahraniční pomoci, ozbrojeným silám NATO atd. Vrácení daně se také používá u plnění s místem plnění v jiném členském státu, pokud bylo plnění použito plátcem daně v rámci jeho ekonomické činnosti. V takovém případě vrácení daně nahrazuje nárok na odpočet, aby státy nemusely „doplácet“ na uplatnění odpočtu daně inkasované v jiném členském státu, raději se ustanovilo, že plátce daně může za přesně stanovených podmínek žádat o vrácení daně ten stát, ve kterém byla daň vybrána, ve kterém bylo místo plnění“* (Vančurová, Láchová, 2010, s. 308).

3.11 Zvláštní režimy

Zákon o DPH také zcela přesně definuje v ustanovení § 88 - § 92e podmínky použití tzv. zvláštních režimů. Zvláštní režim pro poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb mohou použít za dodržení přesně vymezených podmínek zahraniční osoby, zvláštní režim pro cestovní službu takový poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem. Zákon o DPH jasně vymezuje zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi. Dle ustanovení § 91 mohou plátcí, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu a nejsou prokazatelně schopni vykazovat daň na výstupu na základě kontrolovatelné denní evidence tržeb, požádat příslušného správce daně o stanovení individuálního způsobu stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 92 stanovuje podmínky pro zvláštní režim u investičního zlata a ustanovení §§ 92a – 92e určují, kdy dochází k režimu přenesení daňové povinnosti (na odběratele, tj. příjemce plnění).

3.12 Zdaňovací období, evidence pro daňové účely

V subkapitole 3.3. bylo řečeno, že daň se vybírá vždy za určitý časový úsek, kterým je tzv. zdaňovací období. Ustanovení § 99 zákona o DPH určuje,

že zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč a pokud obrat plátce dosáhl 10 000 000 Kč, je jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Plátce, jehož zdaňovací období je kalendářní čtvrtletí a jehož obrat za předchozí kalendářní rok přesáhl alespoň 2 000 000 Kč, je oprávněn si zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc (s povinností tuto změnu oznámit správci daně nejpozději do 31. ledna příslušného roku).

Ustanovení § 100 zákona o DPH stanovuje plátcovi povinnost vést evidenci pro daňové účely, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání a jestliže uskutečnil dodání zboží nebo poskytnutí služby do jiného členského státu osobě registrované k dani, aby sestavil souhrnné hlášení.

3.13 Daňové přiznání, splatnost daně, souhrnné hlášení

Dle ustanovení § 101 zákona o DPH je plátce povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Ustanovení § 102 určuje plátcovi povinnost podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo pokud poskytnul službu s místem plnění v jiném členském státě, s výjimkou služeb osvobozených od daně, osobě registrované v jiném členském státě, pokud je daň povinen přiznat a zaplatit příjemce služby. Souhrnné hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně. Údaje o hodnotě dodaného zboží nebo poskytnuté služby se uvádějí v české měně. Souhrnné hlášení podává plátce za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, pokud však uskutečňuje pouze služby (nikoli dodání zboží), podává souhrnné hlášení současně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro podání daňového přiznání (pokud je plátce plátcem čtvrtletním, tedy do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí).

4 Daňová kontrola

Jak bylo předesláno v úvodu, čtvrtá kapitola, i když jen krátce, se bude věnovat problematice daňové kontroly. Daňová kontrola je institut, postup správce daně, který nejspolehlivěji ověří, jak dobře (jak nedobře?) jsou na tom daňové subjekty s uplatňováním daňových zákonů. A právě závěry z daňových kontrol daně z přidané hodnoty jsou využity v praktické části této práce. Bakalářská práce je zaměřena především na daň z přidané hodnoty, ale objasnění postupů správců daně či vysvětlení pojmů souvisejících s daňovou kontrolou, jejímž předmětem jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení, je obecně využitelné nejen pro daňové subjekty registrované ke kterékoliv dani, ale také pro správce daně.

4.1 Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole

Základním procesním předpisem, který upravuje postup správců daně, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen daňový řád). A právě daňový řád v ustanovení § 86 definuje práva a povinnosti daňového subjektu při provádění daňové kontroly. Základní povinností daňového subjektu je umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly, mezi jeho základní práva při jejím provádění patří být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo i dalšími osobami, které pro něj vykonávají jakoukoli činnost, dále předkládat důkazní prostředky nebo navrhopat jejich provedení, v případě, že je sám nemá k dispozici, v neposlední řadě je to právo vyvracet pochybnosti správce daně. Důkazním prostředkem, který bývá nejčastěji navrhován daňovým subjektem v rámci dokazování svého tvrzení, je svědecká výpověď osoby, kterou si daňový subjekt navrhne. Speciální ustanovení § 96 daňového řádu hovoří o právu daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Toto právo není daňovému subjektu upřeno ani v případě, že je nutno provést výslech znalce. Stejně tak má daňový subjekt právo být výslechu znalce přítomen a klást mu otázky týkající se podávaného znaleckého posudku.

4.2 Zahájení daňové kontroly

Daňový řád ve svém ustanovení § 87 hovoří o tom, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu. V praxi to většinou znamená, že správce daně telefonicky s daňovým subjektem dojedná datum, místo a hodinu zahájení a provedení celé daňové kontroly. Následně se správce daně na sjednané místo dostaví a protokolem o ústním jednání zahájí s někým, kdo je oprávněn jednat za daňový subjekt, daňovou kontrolu. Předmětem jednání protokolu o zahájení daňové kontroly musí být vymezení předmětu daňové kontroly a její rozsah (např. zahájení daňové kontroly na úseku daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I.-IV.čtvrtletí 2010) a v průběhu jednání musí být mimo jiné uvedeno, které doklady, účetní a daňové evidence byly ke kontrole předloženy. Podpisem protokolu všech zúčastněných stran a faktickým zahájením kontroly předložených dokladů je daňová kontrola zahájena.

4.3 Průběh a ukončení daňové kontroly

Daňová kontrola po svém zahájení pokračuje fyzickou kontrolou předložených účetních a daňových dokladů, účetních sestav a daňových evidencí, vedou se protokolární jednání, v rámci dokazování může správce daně vyzvat kontrolovaný daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z jeho vlastní úřední evidence. Správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně o provedení úkonů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec (ustanovení § 17 daňového řádu). Správce daně dožádáním na jiného správce daně většinou ověřuje skutečnosti zjištěné u kontrolovaného daňového subjektu, a to skutečnosti týkající se dodavatelů, případně odběratelů kontrolovaného daňového subjektu, a to těch, kteří mají jinou místní příslušnost.

O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, hodnocení důkazů

zjištěných v průběhu daňové kontroly a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o zahájení daňové kontroly, o jednáních vedených v jejím průběhu, o skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, o vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění a stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt musí být správcem daně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a musí mu být předložen k vyjádření. Na žádost daňového subjektu mu musí být správcem daně stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k návrhu jeho doplnění. K tomuto vyjádření daňového subjektu a k jeho návrhům musí správce daně opět ještě před ukončením daňové kontroly zaujmout stanovisko.

Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (ustanovení § 88 daňového řádu).

PRAKTICKÁ ČÁST

5 Vymezení cíle a použité metody praktické části práce

Závěrečná kapitola naplní vymezený cíl, a to na několika konkrétních případech (případových studiích) aplikovat, srovnat a následně analyzovat dopady na dani z přidané hodnoty v případě správné a nesprávné aplikace zákona o DPH. Pro naplnění cíle poslouží jako nejúčinnější metoda, metoda kasuistiky. „*Označení kasuistika je v současné době používáno v medicíně, psychologii, pedagogice a sociologii k popisu jednotlivých (zajímavých, neobvyklých) případů*“ (Musilová, 2003, s.9). Nejlépe na konkrétních, jednotlivých případech lze provést komparaci a analýzu výše uvedeného. Na jednom z těchto případů bude demonstrováno, že nesprávné uplatnění daně z přidané hodnoty může ve svém konečném důsledku vést i k poškození daňového subjektu. Srovnání nesprávného a správného postupu povede k vyhodnocení, že daňový subjekt ve svém závěru přiznal vyšší vlastní daňovou povinnost než jakou by přiznal, kdyby postupoval v souladu se zákonem o DPH. Další případy nesprávného uplatnění daně z přidané hodnoty na kasuistikách škol ukážou a vysvětlí, jakým způsobem plátce DPH může zkrátit státní rozpočet v případě nesprávného pochopení a tím nesprávné aplikace některých zákonných ustanovení zákona o DPH. Případové studie č. 1 a 2 demonstrují, že i školy, jejichž hlavním posláním je výchova a vzdělávání, se potýkají se zákonem o DPH a ne vždy, jej dokážou správně aplikovat.

5.1 Nesprávný postup vedoucí k poškození daňového subjektu

Záměrem úvodní případové studie je popsat, objasnit, srovnat a vyhodnotit nesprávný postup plátce DPH, který v konečném důsledku vede k poškození daňového subjektu.

Případová studie č. 1:

Obchodní společnost DOMOVNÍK s. r. o. má do obchodního majetku zařazenu nemovitost s nebytovými prostory a předmětem její podnikatelské činnosti je jejich pronájem, a to plátcům i neplátcům daně z přidané hodnoty. Tato obchodní

společnost, čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty, u veškerých nájmu nebytových prostor, v rozporu s ustanovením § 56, odst. 4 zákona o DPH, uplatňuje daň. V důsledku tohoto postupu společnost DOMOVNÍK s. r. o. uplatňuje plný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, jelikož je dle svého názoru všechna používá pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.

Identifikace jevu a studium zkoumané problematiky v platné legislativě

Společnost DOMOVNÍK s. r. o. je právnickou osobou, zaregistrovanou k dani z přidané hodnoty od 1. 1. 2011, a to se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Nárok na odpočet daně při registraci za první zdaňovací období po datu registrace nebyl uplatněn.

Dle ustanovení § 56, odst. 3 zákona o DPH je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý pronájem stavby, bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě. Dle ustanovení § 56, odst. 4 zákona o DPH se plátce může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň.

Dle ustanovení § 76, odst. 1 zákona o DPH použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

Analýza zjištěných údajů a konfrontace s platnou legislativou

Společnost DOMOVNÍK s. r. o. přijala a uskutečnila v průběhu zdaňovacích období I. - IV.čtvrtletí 2011 zdanitelná plnění dle přílohy č. 2.

Nesprávný postup dle plátce je následující:

- zdaňovací období I. čtvrtletí 2011:

▪ přijatá zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	42 000,00
	základní sazba daně	Kč	8 400,00
	<i>nadměrný odpočet</i>	<i>Kč</i>	<i>8 400,00</i>

- zdaňovací období II. čtvrtletí 2011:

▪ přijatá zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	42 000,00
	základní sazba daně	Kč	8 400,00
	<i>nadměrný odpočet</i>	<i>Kč</i>	<i>8 400,00</i>

- zdaňovací období III. čtvrtletí 2011:

▪ přijatá zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	142 000,00
	základní sazba daně	Kč	28 400,00
	<i>nadměrný odpočet</i>	<i>Kč</i>	<i>28 400,00</i>

- zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011:

▪ přijatá zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	392 000,00
	základní sazba daně	Kč	78 400,00
	základ daně	Kč	50 000,00
	snížená sazba daně	Kč	5 000,00
▪ uskutečněná zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	1 068 000,00
	základní sazba daně	Kč	213 600,00
	<i>vlastní daňová povinnost</i>	<i>Kč</i>	<i>130 200,00</i>
	<i>Vlastní daňová povinnost za I. - IV. čtvrtletí 2011</i>	<i>Kč</i>	<i>85 000,00</i>

Správný postup v souladu se zákonem o DPH:

- zdaňovací období I. čtvrtletí 2011:

▪ přijatá zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	42 000,00
	základní sazba daně	Kč	8 400,00
	<i>nadměrný odpočet</i>	<i>Kč</i>	<i>8 400,00</i>

- zdaňovací období II. čtvrtletí 2011:

▪ přijatá zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	42 000,00
	základní sazba daně	Kč	8 400,00
	nadměrný odpočet	Kč	8 400,00

- zdaňovací období III. čtvrtletí 2011:

▪ přijatá zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	142 000,00
	základní sazba daně	Kč	28 400,00
	nadměrný odpočet	Kč	28 400,00

- zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011:

▪ přijatá zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	392 000,00
	základní sazba daně	Kč	78 400,00
	základ daně	Kč	50 000,00
	snížená sazba daně	Kč	5 000,00
▪ uskutečněná zdanitelná plnění:	základ daně	Kč	720 000,00
	základní sazba daně	Kč	144 000,00
osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně (vypočtený krátkí koeficient 68 %)		Kč	348 000,00
nárok na odpočet daně IV. Q 2011		Kč	56 712,00
vypořádání odpočtu daně I. - III. Q 2011		Kč	- 14 464,00
vlastní daňová povinnost		Kč	101 752,00
Vlastní daňová povinnost za I. - IV. čtvrtletí 2011		Kč	56 552,00

Komentář a zaujetí vlastního stanoviska:

Plátce daně z přidané hodnoty nesprávně aplikoval ustanovení § 56, odst. 4 zákona o DPH. Na základě tohoto ustanovení se plátce může rozhodnout, že u nájmu nebytových prostor *jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností* se uplatňuje daň. Jelikož hodnota nájmeného ve výši Kč 348 000,00 se vztahovala k nájmu nebytových prostor neplátcům daně z přidané hodnoty, nebylo možno aplikovat ustanovení § 56, odst. 4 zákona o DPH. Zde nebylo namíště ze strany společnosti DOMOVNÍK s.r.o. uplatnit tzv. „zásadu opatrnosti“ (uplatním daň na výstupu z uskutečněného plnění, nemusím krátit ani jinak sledovat nárok na odpočet daně), jelikož zákon o DPH tento postup ani nepřipouští. Bylo nutno

aplikovat ustanovení § 56, odst. 3 zákona o DPH, na jehož základě je nájem nebytových prostor osvobozen od daně. *V konečném důsledku byl daňový dopad v neprospěch daňového subjektu, jehož vlastní daňová povinnost za rok 2011 byla vyšší o Kč 28 448,00 než by tomu bylo při uplatnění postupu dle zákona o DPH.*

5.2 Nesprávný postup vedoucí k poškození státního rozpočtu

Záměrem dalších případových studií je srovnat a vyhodnotit nesprávný postup plátce DPH, který v konečném důsledku vede k poškození státního rozpočtu. Druhá a třetí případová studie se úmyslně zaměřují na školy, popíšu, objasní a upozorní na to, že daňová problematika se týká i škol, a to nejen problematika daně z příjmů, ale i problematika daně z přidané hodnoty. I školy se potýkají s vedením evidence pro daňové účely daně z přidané hodnoty, protože i školy jsou v souladu s ustanovením § 5 zákona o DPH osobami povinnými k dani, tj. osobami, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Osobami, které již nejsou dle ustanovení § 6 zákona o DPH osvobozené od uplatňování daně, jelikož jejich obrat překročil limitní hranici pro registraci k dani z přidané hodnoty. Následující dvě případové studie demonstrují existující problémy škol, ke kterým dochází v důsledku nesprávné aplikace zákona o DPH.

5.2.1 Střední odborná škola a ubytovací a stravovací služby

Případová studie č. 2:

Střední odborná škola zřízená Olomouckým krajem jako jeho příspěvková organizace má svůj hlavní účel zřízení výchovu a vzdělávání. Mimo jiné ve své doplňkové činnosti škola provozuje vlastní stravovací a ubytovací zařízení, ve kterých poskytuje služby stravování a ubytování nejen svým žákům a studentům, ale i svým současným a bývalým zaměstnancům a také cizím strážníkům a ubytovaným. Chybným výkladem ustanovení § 57 zákona o DPH tato škola, čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty, neuplatňuje daň na výstupu u stravovacích a ubytovacích služeb pro vlastní a bývalé zaměstnance a naopak uplatňuje daň na výstupu u poskytování těchto služeb žákům cizí školy. Střední odborná škola v důsledku používání přijatých zdanitelných plnění, jak pro plnění s nárokem

na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, má nárok na odpočet daně v krácené výši. Koeficient pro krácení činil v roce 2011 20 %.

Identifikace jevu a studium zkoumané problematiky v platné legislativě

Střední odborná škola je příspěvkovou organizací, zřízenou Olomouckým krajem, zaregistrovanou k dani z přidané hodnoty od 1.1.2010, se čtvrtletním zdaňovacím obdobím.

Dle ustanovení § 51, odst. 1, písm. f) zákona o DPH je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně výchova a vzdělávání. Dle ustanovení § 57, odst. 1, písm. b) zákona o DPH se výchovou a vzděláváním pro účely zákona o DPH rozumí školské služby poskytované ve školských zařízeních, které jsou zapsány ve školském rejstříku a které doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách nebo s ním přímo souvisejí.

Dle ustanovení § 7, odst. 1 zákona č. 561//2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon) vzdělávací soustavu tvoří školy a školská zařízení podle školského zákona. Dle ustanovení § 7, odst. 5 školského zákona mezi druhy školských zařízení školský zákon mimo jiné řadí i školská výchovná a ubytovací zařízení a zařízení školního stravování.

Dle ustanovení § 76, odst. 1 zákona o DPH použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

Analýza zjištěných údajů a konfrontace s platnou legislativou

Střední odborná škola nesprávným postupem, a to uplatňováním daně na výstupu u poskytování stravovacích a ubytovacích služeb cizím žákům a osvobozením od daně u těchto služeb poskytovaných vlastním zaměstnancům, vykazovala za I. - IV. čtvrtletí 2011 tyto údaje:

- zdaňovací období I. - IV. čtvrtletí 2011

- ubytování a stravování vlastních žáků a studentů
osvobozené plnění Kč 1 600 000,00
- ubytování a stravování vlastních zaměstnanců
osvobozené plnění Kč 480 000,00

ubytování a stravování cizích žáků	základ daně	Kč	320 000,00
	základní sazba daně	Kč	64 000,00
ubytování a stravování cizích osob	základ daně	Kč	180 000,00
	základní sazba daně	Kč	36 000,00
krácený nárok na odpočet daně	základ daně	Kč	1 500 000,00
	základní sazba daně	Kč	300 000,00
uplatněno kraticím koeficientem pro rok 2011 20 %		Kč	60 000,00
<i>Vlastní daňová povinnost za I. - IV. čtvrtletí 2011</i>		<i>Kč</i>	<i>40 000,00</i>

Postup v souladu se zákonem o DPH:

- zdaňovací období I. - IV. čtvrtletí 2011

▪ ubytování a stravování vlastních žáků a studentů	osvobozené plnění	Kč	1 600 000,00
ubytování a stravování vlastních zaměstnanců	základ daně	Kč	480 000,00
	základní sazba daně	Kč	96 000,00
ubytování a stravování cizích žáků	osvobozené plnění	Kč	320 000,00
ubytování a stravování cizích osob	základ daně	Kč	180 000,00
	základní sazba daně	Kč	36 000,00
krácený nárok na odpočet daně	základ daně	Kč	1 500 000,00
	základní sazba daně	Kč	300 000,00
uplatněno kraticím koeficientem pro rok 2011 26 %		Kč	78 000,00
<i>Vlastní daňová povinnost za I. - IV. čtvrtletí 2011</i>		<i>Kč</i>	<i>54 000,00</i>

Komentář a zaujetí vlastního stanoviska:

Plátce daně z přidané hodnoty nesprávně aplikoval ustanovení § 57, odst. 1, písm. b) zákona o DPH. Na základě tohoto ustanovení se plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně rozumí školské služby poskytované ve školských zařízeních zapsaných ve školském rejstříku a doplňující nebo podporující vzdělávání ve školách nebo s ním přímo související. Ubytování a stravování vlastních žáků a studentů, stejně jako ubytování a stravování žáků cizích škol jsou takovéto školské služby. Nepatří mezi ně však ubytování a stravování pedagogických pracovníků. Jelikož bylo nutno „dodanit“ částku Kč 480 000,00 a „oddanit“ částku Kč 320 000,00, a přestože došlo ke změně výše kraticího koeficientu směrem nahoru,

v konečném důsledku byl daňový dopad v neprospěch státního rozpočtu. *Vlastní daňová povinnost daňového subjektu (střední odborné školy) nesprávným uplatněním zákona o DPH za rok 2011 byla nižší o Kč 14 000,00, než by tomu bylo při uplatnění postupu dle zákona o DPH.*

5.2.2 Střední průmyslová škola a pronájem sportovišť

Případová studie č. 3:

Střední průmyslová škola zřízená Olomouckým krajem jako jeho příspěvková organizace má svůj hlavní účel zřízení výchovu a vzdělávání. Mimo jiné ve své doplňkové činnosti škola provozuje pronájem tělocvičny a tenisového kurtu, který je součástí jejich venkovních sportovišť. Chybným výkladem ustanovení § 61, písm. d) zákona o DPH tato škola, čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty, uplatňuje u těchto pronájmů daň na výstupu. Střední průmyslová škola uplatňuje plný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k pronájmům sportovišť, protože je dle svého názoru používá v rámci svých ekonomických činností pouze pro plnění s nárokem na odpočet daně.

Identifikace jevu a studium zkoumané problematiky v platné legislativě

Střední průmyslová škola je příspěvkovou organizací, zřízenou Olomouckým krajem, zaregistrovanou k dani z přidané hodnoty od 1.1.2010, se čtvrtletním zdaňovacím obdobím.

Dle ustanovení § 61, písm. d) zákona o DPH je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost. Střední průmyslová škola jako příspěvková organizace Olomouckého kraje je právníckou osobou nezřízenou za účelem podnikání. Jejím posláním je výchova a vzdělávání s doplňkovými činnostmi, jako např. pronájem pozemků a nebytových prostor.

Dle ustanovení § 72, odst. 5 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně v plné výši především u přijatého zdanitelného plnění, které použije pro uskutečnění plnění zdanitelných, osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, plnění

s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se plnění uskutečnilo v tuzemsku.

Analýza zjištěných údajů a konfrontace s platnou legislativou

Střední průmyslová škola nesprávným postupem, a to uplatňováním daně na výstupu u pronájmů sportovišť osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost (např. tělovýchovným jednotám, jiným školám) vykazovala za I. - IV. čtvrtletí 2011 tyto údaje:

- zdaňovací období I. - IV. čtvrtletí 2011

▪ pronájem tělocvičny	základ daně	Kč	120 000,00
	základní sazba daně	Kč	24 000,00
pronájem tenisového kurtu	základ daně	Kč	240 000,00
	základní sazba daně	Kč	48 000,00
daňová povinnost za I. – IV. čtvrtletí 2011			Kč 72 000,00
rekonstrukce tělocvičny	základ daně	Kč	300 000,00
(nárok na odpočet daně)	základní sazba daně	Kč	60 000,00
pravidelná údržba kurtu	základ daně	Kč	96 000,00
(nárok na odpočet daně)	základní sazba daně	Kč	19 200,00
rekonstrukce kurtu	základ daně	Kč	100 000,00
(nárok na odpočet daně)	základní sazba daně	Kč	20 000,00
nárok na odpočet daně za I. - IV. čtvrtletí 2011			Kč 99 200,00
Nadměrný odpočet	za I. - IV. čtvrtletí 2011	Kč	27 200,00

Postup v souladu se zákonem o DPH:

- zdaňovací období I. - IV. čtvrtletí 2011

▪ pronájem tělocvičny	osvobozené plnění	Kč	120 000,00
pronájem tenisového kurtu	osvobozené plnění	Kč	240 000,00
daňová povinnost za I. - IV. čtvrtletí 2011			Kč 0,00
rekonstrukce tělocvičny	základ daně	Kč	300 000,00
(nárok na odpočet daně)	základní sazba daně	Kč	60 000,00
pravidelná údržba kurtu	základ daně	Kč	96 000,00
(nárok na odpočet daně)	základní sazba daně	Kč	19 200,00

rekonstrukce kurtu	základ daně	Kč	100 000,00
(nárok na odpočet daně)	základní sazba daně	Kč	20 000,00
<i>nárok na odpočet daně za I. - IV. čtvrtletí 2011</i>		<i>Kč</i>	<i>0,00</i>

Komentář a zaujetí vlastního stanoviska:

Plátce daně z přidané hodnoty nesprávně aplikoval ustanovení § 61, písm. d) zákona o DPH. Na základě tohoto ustanovení je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně také poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, a to osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost. Střední průmyslová škola je na základě zřizovací listiny právníckou osobou, jejímž posláním je výchova a vzdělávání. Doplňkovými činnostmi vyplývajícími ze zřizovací listiny jsou např. hostinská činnost, pronájem nebytových prostor, ubytovací služby, realitní činnost. Osobami, kterým střední průmyslová škola pronajímala kurt i tělocvičnu, byly např. tělovýchovné jednoty nebo jiné školy. Jelikož bylo nutno „oddanit“ částku Kč 360 000,00 a neuznat za oprávněný uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu, ***v konečném důsledku byl daňový dopad v neprospěch státního rozpočtu. Střední průmyslové škole neměl být vrácen nadměrný odpočet ve výši Kč 27 200,00.***

5.3 Závěr praktické části

Praktická část práce naplnila vymezený cíl, kterým bylo především srovnat a analyzovat dopady na dani z přidané hodnoty v případě správné a nesprávné aplikace zákona o DPH. Tato část práce ukázala, že nesprávná aplikace některých ustanovení zákona o DPH může v končeném důsledku vést i k poškození daňového subjektu, což ukázala případová studie č. 1.

Především praktická část práce na konkrétních případech analyzovala některé problémy škol, případně školských zařízení, ke kterým dochází v důsledku nesprávného pochopení zákona o DPH (případové studie č. 2 a 3 a jejich komentáře). Školy se samozřejmě potýkají s mnoha dalšími problémy, které plynou z nesprávného či neúplného pochopení některých ustanovení zákona o DPH. Často se jedná o vyrovnání odpočtu daně, úpravu odpočtu daně, nárok na odpočet daně při

registraci a zrušení registrace. Jedná se o poměrně složitou problematiku, kterou se školy i školská zařízení musejí zabývat, a kterou objasňuje subkapitola 3.9 teoretické části práce. Případné uplatňování daně na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění či uplatnění osvobození od daně, i to jsou oblasti, které nejsou školám bezvýhradně jasné, jak vyplývá z případové studie č. 3 a jejího komentáře. Tuto oblast objasnila subkapitola 3.8 teoretické části práce. Problémů škol, případně školských zařízení, jako plátců daně z přidané hodnoty, je celá škála, postupně ji odhaluje právě kontrolní a vyhledávací činnost finančních úřadů.

Závěr

Jak jsem předeslala v úvodu, ve své práci jsem se věnovala daňové problematice se zaměřením na daň z přidané hodnoty. Já osobně tuto daň pokládám za obtížně pochopitelnou, a to zejména pro nově registrované plátce daně z přidané hodnoty a i pro všechny ty, kterých se registrace k dani netýká, ale kteří chtějí porozumět jejím základním principům. Nejednotnost výkladů a složitost některých ustanovení zákona o DPH způsobuje mnohé problémy, které odhaluje až daňová kontrola. Mým záměrem bylo, aby práce pomohla plátcům daně z přidané hodnoty lépe se v zákoně orientovat, aby práce vystihla základní principy fungování této daně a aby upozornila na neúmyslné chyby, ke kterým dochází nesprávným uplatněním zákona o DPH.

Cílem práce bylo vysvětlit a objasnit předmět a základní zásady daně z přidané hodnoty, následně aplikovat, srovnat a analyzovat některé nesprávné a správné postupy při uplatňování této daně. Cílem teoretické části práce složené ze čtyř kapitol bylo vymezení základních pojmů daňové teorie, objasnění členění daňového systému České republiky, předmětu a základních zásad daně z přidané hodnoty a správného postupu finančních úřadů při daňové kontrole, a tento cíl byl naplněn.

Cílem praktické části práce byla analýza správných a nesprávných postupů při uplatňování zákona o dani z přidané hodnoty za využití odborné literatury, syntézy teoretických a praktických poznatků a hlavně za využití konkrétních případů, se kterými jsem se seznámila při vlastní praktické činnosti. Za pomoci zmíněné metody (kasuistiky) byl naplněn cíl srovnat a následně analyzovat vybrané postupy při uplatňování daně z přidané hodnoty. Použitá metoda prokázala, jak uvádím v komentářích případových studií č. 2 a 3, že školy, případně školská zařízení, při své činnosti v případě nesprávného pochopení a následné nesprávné aplikace zákona o DPH kráží státní rozpočet.

Mým záměrem bylo, aby práce byla přínosem pro daňové subjekty, které jsou již dlouhodobě plátcí daně z přidané hodnoty i pro daňové subjekty, pro které je registrace k dani z přidané hodnoty novou zkušeností. Také pro několikrát zmíněné školy a školská zařízení, které jsou překročením limitního obrátu plátcí daně z přidané hodnoty, ale plnění všech zákonných povinností, které vyplývají z registrace k dani z přidané hodnoty, je pro ně při plnění jejich poslání, kterým musí zůstat výchova a vzdělávání, poměrně obtížnou záležitostí.

Seznam použitých zdrojů

1. FOJTÍKOVÁ, J. *Daňový systém*. 2., přepracované vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4687-0.
2. KOTLÁN, I., SKALKA, P., KOTLÁN, P. *Chcete se dostat na ekonomickou fakultu?* 1. vyd. Brno : SOKRATES, 2005. ISBN 80-86572-14-5.
3. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
4. MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ D. *DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací od roku 2010*. 2., aktualizované vyd. Karviná : Antonín Pavera – PARIS, 2010. ISBN 978-80-87173-10-7.
5. MUSILOVÁ, M. *Případová studie jako součást pedagogické praxe*. 2., upravené vyd. Olomouc : Vydavatelství UP, 2003. ISBN 80-244-0749-3.
6. STEJSKAL, J. *Daňová teorie a politika : pro kombinovanou formu studia, I.díl*. 1. vyd. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2008. ISBN 978-80-7395-097-2.
7. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10., aktualizované vyd. Praha : 1. VOX a.s., 2010. ISBN 978-80-86324-86-9.
8. *Česká daňová správa* [online]. 2011 [cit. 2011-01-10]. Daňový systém ČR. Dostupné z www: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0>>
9. ČESKO. *Daně z příjmů: podle stavu k 1. 1. 2012*. Ostrava : Sagit, 2012. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-891-1.
10. ČESKO. *Daň z nemovitostí: podle stavu k 16. 1. 2012*. Ostrava : Sagit, 2012. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-897-3.
11. ČESKO. *Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí: podle stavu k 16. 1. 2012*. Ostrava : Sagit, 2012. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-897-3.
12. ČESKO. *Daň silniční: podle stavu k 16. 1. 2012*. Ostrava : Sagit, 2012. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-897-3.
13. ČESKO. *Daň z přidané hodnoty: redakční uzávěrka 7. 12. 2011*. Ostrava : Sagit, 2011. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-884-3.
14. ČESKO. *Směrnice Rady EU o společném systému DPH: redakční uzávěrka 7. 12. 2011*. Ostrava : Sagit, 2011. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-884-3.

15. ČESKO. *Spotřební daně: podle stavu k 12. 10. 2009*. Ostrava : Sagit, 2009. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-719-8.
16. ČESKO. *Ekologické daně: podle stavu k 12. 10. 2009*. Ostrava : Sagit, 2009. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-719-8.
17. ČESKO. *Zákon o provozování rozhlasového a televizního vysílání. Zákon o audiovizuálních mediálních službách na vyžádání. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-628-8.
18. ČESKO. *Daňový řád: podle stavu k 1. 3. 2011*. Ostrava : Sagit, 2011. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-847-8.
19. ČESKO. *Správa daní a poplatků: podle stavu k 7. 9. 2009*. Ostrava : Sagit, 2009. ÚZ : úplné znění. ISBN 978-80-7208-757-0.
20. PEŠTÁLOVÁ, L., ZELENÁ, J., VOKÁČ, P. *Školský zákon s odborným výkladem. 2., přepracované vyd.* Třinec : RESK, 2010. ISBN 978-80-904324-1-3.

Seznam použitých zkratek

zákon o daních z příjmů –	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů
zákon o dani z nemovitostí -	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších právních předpisů
zákon o trojdani -	zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších právních předpisů
zákon o dani silniční -	zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších právních předpisů
zákon o DPH -	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších právních předpisů
zákon o spotřebních daních -	zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších právních předpisů
zákon o veřejných rozpočtech -	zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších právních předpisů
daňový řád -	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších právních předpisů

tj. -	to je
tzn. -	to znamená
např.-	například

Seznam schémat

Schéma č. 1 : Systém přímých daní, kterými je tvořen daňový systém ČR

Schéma č. 2 : Systém nepřímých daní, kterými je tvořen daňový systém ČR

Schéma č. 3 : Lhůta pro plátce a jeho registraci k dani z přidané hodnoty

Schéma č. 4 : Plnění z pohledu předmětu daně

Schéma č. 5 : Místo plnění ve zvláštních případech (příloha č. 1)

Schéma č. 6 : Plnění osvobozená od daně

Seznam příloh

Příloha č. 1 : Schéma č. 5

Příloha č. 2 : Zadání případové studie č. 1

Příloha č. 1

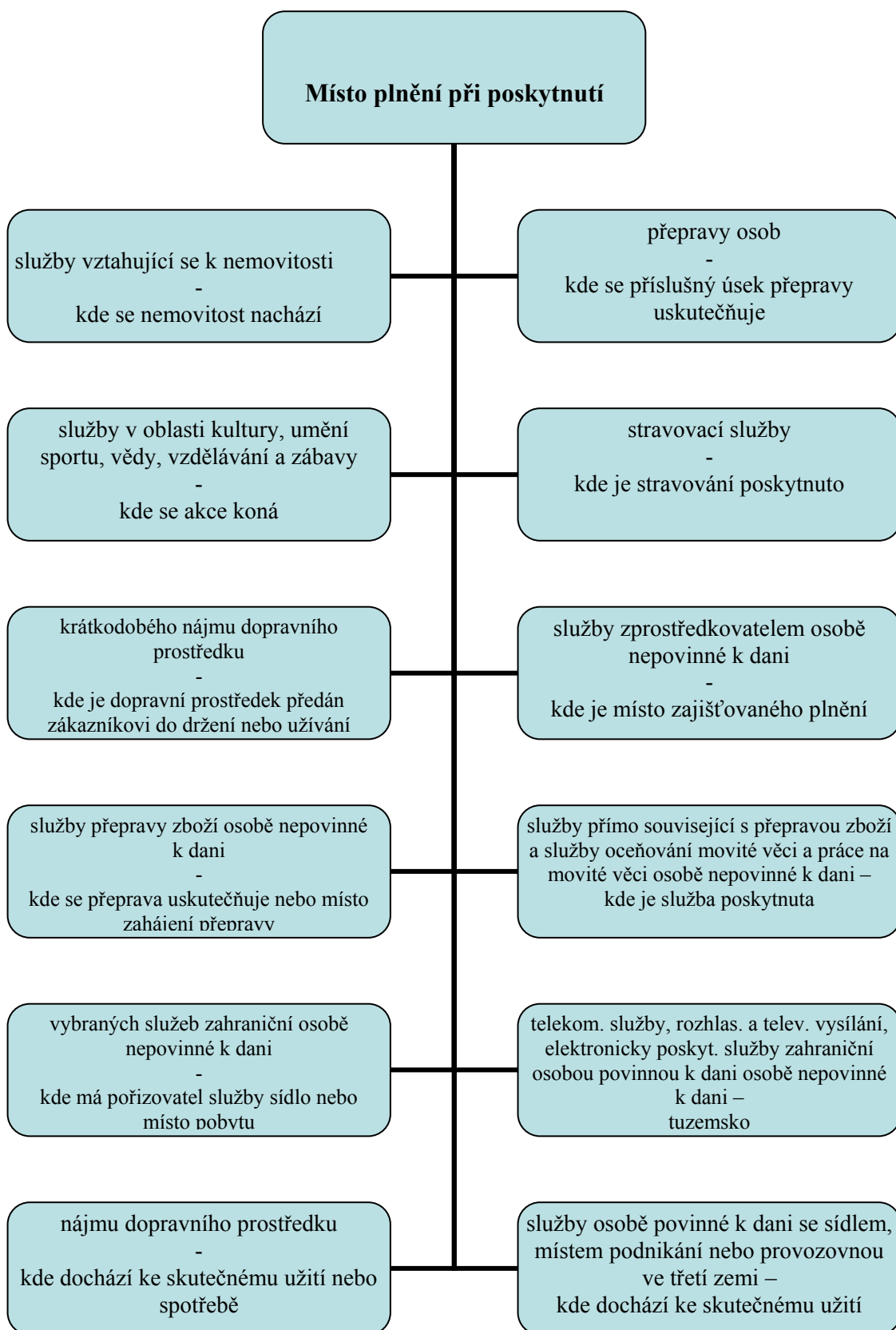


Schéma č. 5 : Místo plnění ve zvláštních případech

Zdroj: autorka

Příloha č. 2

Přijatá zdanitelná plnění společnosti DOMOVNÍK s. r. o.:

- ostraha a úklid objektu (DUZP 31. 3. 2011)
základ daně Kč 30 000,00 + 20 % DPH Kč 6 000,00
- vedení účetnictví a evidence pro daňové účely DPH (DUZP 31. 3. 2011)
základ daně Kč 9 000,00 + 20 % DPH Kč 1 800,00
- telefonní poplatky (DUZP 20. 3. 2011)
základ daně Kč 2 000,00 + 20 % DPH Kč 400,00
- nákup kancelářských potřeb (DUZP 20. 3. 2011)
základ daně Kč 1 000,00 + 20 % DPH Kč 200,00
- ostraha a úklid objektu (DUZP 30. 6. 2011)
základ daně Kč 30 000,00 + 20 % DPH Kč 6 000,00
- vedení účetnictví a evidence pro daňové účely DPH (DUZP 30. 6. 2011)
základ daně Kč 9 000,00 + 20 % DPH Kč 1 800,00
- telefonní poplatky (DUZP 20. 6. 2011)
základ daně Kč 2 000,00 + 20 % DPH Kč 400,00
- nákup kancelářských potřeb (DUZP 20. 6. 2011)
základ daně Kč 1 000,00 + 20 % DPH Kč 200,00
- ostraha a úklid objektu (DUZP 30. 9. 2011)
základ daně Kč 30 000,00 + 20 % DPH Kč 6 000,00
- vedení účetnictví a evidence pro daňové účely DPH (DUZP 30. 9. 2011)
základ daně Kč 9 000,00 + 20 % DPH Kč 1 800,00
- telefonní poplatky (DUZP 20. 9. 2011)
základ daně Kč 2 000,00 + 20 % DPH Kč 400,00
- nákup kancelářských potřeb (DUZP 20. 9. 2011)
základ daně Kč 1 000,00 + 20 % DPH Kč 200,00
- výměna oken (DUZP 30. 9. 2011)
základ daně Kč 100 000,00 + 20 % DPH Kč 20 000,00
- vyúčtování spotřeby elektrické energie od 1.12.2010 do 30. 11. 2011
základ daně Kč 100 000,00 + 20 % DPH Kč 20 000,00
- vyúčtování spotřeby vody od 1. 12. 2010 do 30. 11. 2011
základ daně Kč 50 000,00 + 10 % DPH Kč 5 000,00

- vyúčtování spotřeby plynu od 1. 12. 2010 do 30. 11. 2011
základ daně Kč 100 000,00 + 20 % DPH Kč 20 000,00
- oprava plynového kotle (DUZP 30. 11. 2011)
základ daně Kč 40 000,00 + 20 % DPH Kč 8 000,00
- výměna oken (DUZP 30. 11. 2011)
základ daně Kč 100 000,00 + 20 % DPH Kč 20 000,00
- ostraha a úklid objektu (DUZP 31. 12. 2011)
základ daně Kč 30 000,00 + 20 % DPH Kč 6 000,00
- vedení účetnictví a evidence pro daňové účely DPH (DUZP 31. 12. 2011)
základ daně Kč 9 000,00 + 20 % DPH Kč 1 800,00
- upgrade SW programu
základ daně Kč 10 000,00 + 20 % DPH Kč 2 000,00
- telefonní poplatky (DUZP 20. 12. 2011)
základ daně Kč 2 000,00 + 20 % DPH Kč 400,00
- nákup kancelářských potřeb (DUZP 20. 12. 2011)
základ daně Kč 1 000,00 + 20 % DPH Kč 200,00

Uskutečněná zdanitelná plnění společnosti DOMOVNÍK s.r.o.:

- roční nájemné nebytových prostor pro plátce DPH na základě šesti smluv
základ daně Kč 720 000,00 + 20 % DPH Kč 144 000,00
(6 x Kč 120 000,00 ročně + 20 % DPH Kč 144 000,00, účtováno k 31. 12. 2011)
- roční nájemné nebytových prostor pro neplátce DPH na základě čtyř smluv
základ daně Kč 348 000,00 + 20 % DPH Kč 69 600,00
(3 x Kč 96 000,00 + 20 % DPH Kč 57 600,00; 1 x Kč 60 000,00 + 20 % DPH
Kč 12 000,00, účtováno k 31. 12. 2011)

Do hodnoty nájemného společnost DOMOVNÍK s.r.o. zahrnuje i cenu spotřebovaných energií a vody.

ANOTACE

Jméno a příjmení:	Eva Kaprová
Katedra:	Ústav pedagogiky a sociálních studií
Vedoucí práce:	Ing. Alena Opletalová, Ph.D.
Rok obhajoby:	2012

Název práce:	Daň z přidané hodnoty a analýza daňových dopadů v souvislosti s nesprávným vyměřením v důsledku nesprávného uplatňování daně z přidané hodnoty
Název v angličtině:	Value added tax and analysis of tax impacts in connection with wrong assessment in consequence of wrong assertion of value added tax
Anotace práce:	Bakalářská práce je zaměřena na problematiku daně z přidané hodnoty, zabývá se analýzou správných a nesprávných postupů při aplikaci této daně. Cílem teoretické části je vymezit základní pojmy daňové teorie, základních zásad daně z přidané hodnoty a správního postupu finančních úřadů při daňové kontrole, cílem praktické části je analýza správných a nesprávných postupů za použití případových studií.
Klíčová slova:	daň, daňový systém, daň z přidané hodnoty
Anotace v angličtině:	The bachelor thesis is focused on the problems of value added tax, deals with the analysis of correct and incorrect procedures for the application of this tax. The theoretical part is to define the basic concepts of tax theory, the fundamental principles of value added tax and the administrative authorities in the procedure of tax audit, the goal of the practical part is the analysis of the correct and incorrect procedures for the use of case studies.
Klíčová slova v angličtině:	tax, tax system, value added tax
Přílohy vázané v práci:	---
Rozsah práce:	57
Jazyk práce:	český

