

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

Přenesení daňové povinnosti

Bc. Michaela ČAJANOVÁ

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Michaela Čajanová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Přenesení daňové povinnosti

Název anglicky

Reverse charge

Cíle práce

Cílem diplomové práce je provést analýzu právní úpravy v oblasti režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty u stavebních a montážních prací, identifikovat problémy vznikající v počátku uplatňování nového ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty v praxi. Zhodnotit pozitiva a negativa zavedení zvláštního režimu přenesení daňové povinnosti na konkrétní daňové subjekty a jejich dopady v podnikové ekonomice. Na základě vhodně zvolených přístupů a výpočtů vyvodit závěry a doporučení.

Metodika

Práce bude členěna do dvou částí. Teoretická část práce bude zaměřena na uvedení do problematiky daně z přidané hodnoty. Na základě odborné literatury budou vymezeny základní pojmy a rovněž dojde k objasnění principu daně z přidané hodnoty a principu zvláštního režimu – přenesení daňové povinnosti. Základním metodickým postupem bude komparační analýza současné právní úpravy režimu přenesení daňové povinnosti s klasickým odvodem platným před rokem 2012, dále principů fungování režimu přenesení daňové povinnosti, konkrétně pak ve stavebnictví.

Analytická část práce bude obsahovat charakteristiku analyzovaných podniků. Bude provedena analýza dopadu zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na vybraných podnicích, prostřednictvím zvolených metod. Výsledkem diplomové práce bude zhodnocení dopadu zavedení přenesení daňové povinnosti u vybraných daňových subjektů.

V závěru práce budou shrnuty nejdůležitější poznatky, vyvozeny závěry plynoucí z výpočtů a navržena doporučení.

Doporučený rozsah práce

dle pokynů vedoucího práce cca 50 – 80 stran

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, daňový subjekt, základ daně, sazba daně, daňová povinnost, přenesení daňové povinnosti,

Doporučené zdroje informací

BENDA, V.; Novela DPH a dotazy. Praha: Svaz účetních, 2011. ISBN 9788087367155.

BREALEY, R. A., MYERS, S. C.; Teorie a praxe firemních financí. Praha: Computer Press, 2000. ISBN 80-7226-189-4.

HOLUBOVÁ, O.; DPH-výklad vybraných pojmů. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-233-4.

KRAUSEOVÁ, J.; Finanční řízení firmy. 2.vydání. Praha: VŠE, 2004. ISBN 80-245-0800-1.

LANDA, M.; Jak číst finanční výkazy: analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivnosti investic. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1994-5.

LANDA, M.; Základy účetnictví. Ostrava: Key Publishing, 2008. ISBN 978-80-87071-86-1.

LEDVINKOVÁ, J.; Novela zákona o DPH 20104.vydání: 1.VOX a.s., 2010. ISBN 978-80-86324-84-5.

NOVÁKOVÁ, M., LANGEROVÁ, D.; DPH v kostce 2013: Uskutečněná zdanitelná plnění a povinnost přiznat daň u tuzemských plnění. Praha: Verlag Dashöfer, s.r.o. 2013. ISBN 978-80-86897-78-3.

STŘELEČEK, F.; Analýza podnikatelské činnosti. Praha: Vysoká škola zemědělská Praha, 1991. ISBN 80-213-0098-1.

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

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Předběžný termín obhajoby

2015/16 ZS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Renata Aulová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 27. 10. 2014

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 29. 10. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 26. 11. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "**Přenesení daňové povinnosti**" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 26.listopadu 2015

Bc. Michaela ČAJANOVÁ

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Renatě Aulové, Ph.D. za její vstřícný přístup, odborné rady a cenné připomínky při vedení mé práce. V neposlední řadě bych chtěla poděkovat mé rodině za neocenitelnou podporu, kterou mi během mého studia poskytla.

Přenesení daňové povinnosti

Reverse charge system

Souhrn

Tato diplomová práce se zabývá problematikou režimu daně z přidané hodnoty, a to přenesení daňové povinnosti konkrétně pak u stavebních a montážních prací.

V první části je poskytnut výklad hlavních vlastností a charakteristik daně z přidané hodnoty a v návaznosti na to je definován režim přenesení daňové povinnosti daně z přidané hodnoty. V praktické části jsou analyzovány dopady související s aplikací režimu přenesení daňové povinnosti na vybrané daňové subjekty v praxi.

Summary

This Master thesis is engaged in issue of reverse charge procedure in construction and assembly works.

The first part provides an interpretation of the main features and characteristics of value added tax. Along with this interpretation, the reverse charge is defined in the practice. The thesis looks into the impacts of reverse charge procedure to tax entities in the practice.

Klíčová slova:

daň z přidané hodnoty, daňová povinnost, daňový subjekt, přenesení daňové povinnosti, sazba daně, základ daně, plátce daně z přidané hodnoty

Key words:

value added tax, tax obligation, taxpayer, reverse - charge, tax rate, tax base, a payer of value added tax,

Obsah

1	ÚVOD	9
2	CÍL A METODIKA	11
3	TEORETICKÁ VÝCHODISKA	13
3.1.	DAŇOVÝ SYSTÉM	14
3.1.1	Klasifikace daní	15
3.2.	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A JEJÍ PRÁVNÍ VÝKLAD	17
3.2.1	Princip daně z přidané hodnoty	17
3.2.2	Vymezení základních pojmů	17
3.2.2.1	Daň obecně	18
3.2.2.2	Základ daně (§ 36 zákona o DPH)	18
3.2.2.3	Sazba daně (§ 47 zákona o DPH)	19
3.2.2.4	Předmět daně (§ 2 zákona o DPH)	20
3.2.2.5	Daňové subjekty	20
3.2.2.6	Místo plnění	21
3.2.2.7	Uskutečnění zdanitelného plnění	22
3.2.2.8	Daňové doklady (§ 26 zákona o DPH)	23
3.2.2.9	Daňová povinnost	23
3.2.3	Novela zákona o dani z přidané hodnoty účinná od 1.dubna 2011	24
3.3	ZVLÁŠTNÍ REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI (paragrafové znění)	26
3.3.1	Princip fungování přenesení daňové povinnosti	27
3.3.2	Povinná evidence pro účely daně z přidané hodnoty	28
3.3.3	Vystavování a náležitosti daňového dokladu	29
3.3.4	Zálohy v režimu přenesení daňové povinnosti	30
3.4.	PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI USKUTEČŇOVÁNÍ PLNĚNÍ VE STAVEBNICTVÍ	31
3.4.1	Klasifikace produkce dle číselných kódů CZ-CPA	31
3.4.2	Použití sazby daně ve stavebnictví	34
3.4.3	Aplikace přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví	35

3.4.4	Porovnání systému přenesení daňové povinnosti se standartním odvodem	39
3.4.4.1	Nevýhody a problémy	40
3.4.4.2	Výhody	41
4	PRAKTICKÁ ČÁST	43
4.1	ÚVOD K PRAKTICKÉ ČÁSTI	43
4.1.1	Trh stavebních a montážních činností a představení sledovaných subjektů	45
4.2	PROVEDENÍ DÍLČÍCH ANALÝZ VLIVU ZAVEDENÍ REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	51
4.2.1	Nutné vstupní náklady souvisejících se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti	51
4.2.2	Vliv na daňovou povinnost komparací skutečných a fiktivních údajů vykázaných v daňových přiznáních	53
4.2.3	Vliv režimu přenesení daňové povinnosti na cash flow	64
4.2.4	Vliv režimu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k časové hodnotě peněz	71
5	VÝSLEDKY A DISKUSE	75
6	ZÁVĚR	78
	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY A JINÝCH ZDROJŮ	80
	SEZNAMY	84

1 ÚVOD

Většina daňových systémů nejen evropských zemí obsahuje daň ze spotřeby, která vychází ze skutečnosti, že v ekonomice jsou vyráběny statky a poskytovány služby a ty jsou zdaňovány na každé úrovni. Na základě tohoto principu v daňovém systému České republiky fungovala dnes již neexistující daň z obratu, která s nástupem soukromého podnikání značně znevýhodňovala menší živnostníky. Tito prakticky zdaňovali každý svůj úkon, kdežto velké firmy platily daň pouze z konečné částky produktu, přestože se skládala z více operací. Z tohoto důvodu se nejen čeští zákonodárci rozhodli zdaňovat pouze to, co je přidanou hodnotou k produktu či ke službě a od roku 1993 není již daň z obratu vybírána, ale každý občan je zatížen novou daní a to daní z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty, legislativně zavedená a všeobecně známá pod zkratkou „DPH“, patří v daňové oblasti mezi jednu z nejmladších daní na světě a rovněž i v České republice, ale zároveň mezi daň nejvíce propracovanou a tudíž nejsložitější nejen v české právní úpravě. Orientace v zákoně je tudíž pro daňové subjekty velice náročná. Právě daň z přidané hodnoty je natolik významným zdrojem státního rozpočtu, že se stala, prozatím jako jediná, objektem daňové harmonizace v rámci Evropské unie. Současně je jedním z hlavních nástrojů fiskální politiky a také bohužel daní s největšími daňovými úniky.

Přestože daň z přidané hodnoty je relativně mladá daň, platí již druhý zákon a oba dva mají za sebou řadu velkých a významných novel. V současné době v České republice základní legislativní rámec tvoří zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Posléze vzniklé výkladové nejasnosti jsou řešeny v komentářích k jednotlivým ustanovením tohoto zákona a v dalších předpisech, vysvětleních, nařízeních a dalších pomůckách vydávaných zmocněnými orgány České republiky.

U daně z přidané hodnoty se kromě klasického způsobu uplatnění daně používá specifický režim výběru daně z přidané hodnoty, a to přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge. Principem tohoto zvláštního režimu je zjednodušeně řečeno „obrácené zdanění“, kdy daň z přidané hodnoty přizná a odvede příjemce zdanitelného plnění

(odběratel) namísto poskytovatele zdanitelného plnění (dodavatele). Tento zvláštní režim je v tuzemsku již uplatňován u dodávek zlata, při obchodování s emisními povolenkami, dodání šrotu a odpadu a od roku 2012 při poskytování stavebních a montážních prací. Od roku 2015 se tento režim uplatní i u dodání mobilních telefonů, herních konzolí, laptopů a další podobné elektrotechniky a dále dodání obilovin a technických plodin. Režim přenesení daňové povinnosti není v rámci Evropských zemí ojedinělý. Pomocí tohoto principu se evropské státy snaží zabránit daňovým únikům nebo alespoň podvody u daně z přidané hodnoty eliminovat.

Diplomová práce „Přenesení daňové povinnosti“ se zabývá problematikou tohoto zvláštního režimu konkrétně v oblasti poskytování stavebních a montážních prací. Tato práce by měla poskytnout informace, přiblížit a objasnit základní princip fungování tohoto zvláštního režimu. Daňových subjektů provozujících svou ekonomickou činnost právě ve stavebnictví je značné množství a aplikace přenesení daňové povinnosti v této oblasti, splnění podmínek pro její použití je velice složitá a doprovázená neustálými nejasnostmi a pochybnostmi.

Tato práce vychází z právního stavu ke dni 31. prosince 2014.

2 CÍL A METODIKA

Cílem diplomové práce je provedení komparační analýzy právní úpravy v oblasti zvláštního režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty, identifikovat problémy vznikající v počátku uplatňování nového ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty v praxi. Dále zhodnotit pozitiva a negativa zavedení zvláštního režimu přenesení daňové povinnosti na konkrétní daňové subjekty. Samozřejmě nelze postihnout celou problematiku zvláštního režimu přenesení daňové povinnosti v jejím kontextu, proto meritem této diplomové práce je právě oblast právní úpravy zaměřené pouze na jedno odvětví, a to poskytování stavebních a montážních prací, které je z pohledu provozování ekonomické činnosti nejrozsáhlejší.

Základním metodickým postupem je komparační analýza současné právní úpravy režimu přenesení daňové povinnosti s klasickým odvodem platným před rokem 2012. Pro zpracování teoretické části bude využita zejména metoda sběru sekundárních dat z odborné literatury, právních předpisů a dalších zdrojů a jejich syntéza a popis. Teoretická část je obsahově věnována vymezení základních pojmů souvisejících s daní z přidané hodnoty, kdy bude provedena komparace klasického odvodu této daně a principu režimu přenesení této daně a následná aplikace zjištěných informací na modelových případech koncipovaných tak, aby se co nejvíce přiblížily případům, se kterými se běžný subjekt může v praxi setkat. V praktické části metodou sběru dat a jejich syntézou budou provedeny jednotlivé komparační analýzy dopadu u vybraných subjektů z hlediska nutných nákladů souvisejících se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, vlivu na daňovou povinnost, na peněžní tok a časovou hodnotu peněz, které prostřednictvím modelů, ilustračních přehledů a tabulek, provedených výpočtů a logické dedukce vyústí k závěrům a zjištěním. Zdroje informací a dat budou čerpány z účetních výkazů v podobě rozvahy popřípadě výkazu o peněžních tocích. Dále budou použity především daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, daňové evidence a vybrané daňové doklady. Výsledné shrnutí a závěry budou vyvozeny z komplexního pohledu na danou problematiku, kterého bude docíleno podrobnou analýzou jak teoretických tak i praktických poznatků a zjištění, které budou podloženy relevantními daty.

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Diplomová práce je členěna na část teoretickou, která je pro přehlednost rozdělena do čtyř kapitol a na část praktickou.

Úvod teoretické části pojednává o daňovém systému používaném v České republice. Jsou zde zkráceně nastíněny vlastnosti a principy daňového systému a uvedeno členění daní podle různých kritérií užívané v České republice. Ve druhé kapitole teoretické části je již konkrétně popsán princip daně z přidané hodnoty, její použití a mechanismus fungování jako základního a významného prvku daňové soustavy České republiky. Dále jsou zde uvedeny a vysvětleny základní pojmy důležité pro pochopení mechanismu fungování daně z přidané hodnoty, jež jsou vymezené zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, konkrétně pak předmět daně, daňové subjekty, místo plnění, uskutečnění zdanitelného plnění apod. Závěr této kapitoly je věnován nejdůležitější legislativní změně daně z přidané hodnoty, a to již výše uvedené novele zákona o č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty¹. Samotné problematice institutu režimu přenesení daňové povinnosti, jeho paragrafovému znění, principu fungování a povinným náležitostem je věnována třetí kapitola teoretické části této diplomové práce. Kdy v poslední čtvrté kapitole teoretické části práce je pak konkrétně popsán mechanismus zvláštního režimu přenesení daňové povinnosti při uskutečňování plnění v tuzemsku a to především poskytnutí stavebních a montážních prací a jeho komparace se standardním odvodem platným před novelou daně z přidané hodnoty tj. před 1. lednem 2012, z teoretického pohledu.

Praktická část této diplomové práce je již věnována poznatkům a zjištěním, které jsou převedeny do praxe. Je zaměřena na charakteristiku konkrétních daňových subjektů, které navzájem spolupracují v oblasti stavebních a montážních činností a dále na provedení analýzy a zhodnocení dopadu zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty na jejich ekonomickou situaci, zejména pak z pohledu vlivu na daňovou povinnost, na peněžní tok a na časovou hodnotu peněz.

¹ Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, uveřejněna ve sbírce zákonů pod č. 47/2011

Jak výše uvedeno daň z přidané hodnoty je prakticky nová daň. Od svého vzniku roku 1993 prošla již několikerými změnami. Nejčastějších změn jsou dotčeny převážně sazby daně, kdy především snížená sazba má stále tendenci růst a přiblížit se hodnotě sazby základní. Velká dlouho očekávaná novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty², schválena Poslaneckou sněmovnou 17. prosince 2010 s účinností od 1. dubna 2011 přinesla celou řadu novinek. Změny spočívali opět nejen ve změně již zmíněné snížené sazby daně o čtyři procentní body platné od 1. ledna roku 2012, změny v uplatnění nároku na odpočet daně, změny při opravách základu a výše daně, změny při ručení příjemcem plnění za daň nezaplacenou plátcem a další, ale především v rozšíření již stávajícího mechanismu přenesení daňové povinnosti tzv. reverse charge s účinností od dubna 2011 v oblastech dodání zboží dle přílohy č.5³ k tomuto zákonu a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a s účinností od 1. ledna 2012 i o režim přenesení daňové povinnosti u poskytnutých stavebních a montážních prací. Protože tato novela se svým rozsahem dotkla široké množiny daňových subjektů a vytyčené téma této diplomové práce je analýza zavedení zvláštního režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví, je blíže popsána v kapitole číslo 3.2 *DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A JEJÍ PRÁVNÍ VÝKLAD*.

² Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty uveřejněna ve sbírce zákonů pod č. 47/2011

³ Příloha č. 5 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, obsahující seznam zboží, u kterého se při dodání zboží použije režim přenesení daňové povinnosti

3.1 DAŇOVÝ SYSTÉM

Současná podoba daňového systému České republiky vychází z daňové reformy provedené na počátku devadesátých let, která si jako hlavní cíle kladla harmonizaci a přizpůsobení daní novým tržním vztahům v tehdejší evropské ekonomice a z tohoto důvodu se dá říci, že daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům většiny vyspělých evropských zemí tak, aby se stal porovnatelným se systémy právě v západní Evropě. Nová daňová soustava se začala používat s účinností od 1. ledna 1993⁴ [5, s. 128].

Daňový systém má stanoveny základní principy a to *spravedlivost* - stejné podmínky pro různé typy subjektů, *všeobecnost* - zdanění podléhají všechny typy vlastnictví, *účinnost* – vhodným zdaněním stimulovat žádoucí aktivity a *harmonizace* – sbližování daňové soustavy České republiky se systémem Evropské unie.

Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je *neúčelová*, *neekvivalentní*, *nenávratná*. Typickým znakem daní je, že se pravidelně v určitých intervalech opakují. Ale v české daňové soustavě jsou ovšem výjimky a to daně, které tuto podmínku nesplňují. Ještě před rokem 2014 se jednalo o daň dědickou, daň darovací a daň z převodu z nemovitostí⁵. Ale nový občanský zákoník⁶ účinný od 1. ledna 2014 přinesl především věcné a terminologické změny soukromého práva, čímž nutně došlo k integraci daně dědické spolu s daní darovací do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a daň z převodu nemovitostí je nově upravena ve zvláštním zákoně č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.⁷

⁴ STRECKOVÁ, Y. a kol. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*, 1998.

⁵ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí platný do 31. prosince 2013

⁶ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3. února 2012

⁷ Zákonné opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí účinné od 1. ledna 2014

3.1.1 Klasifikace daní⁸

Daně lze klasifikovat dle různých kritérií, z nichž nejtypičtější je **dle dopadu daně**, kdy se daně dělí na:

- ❖ **přímé** - jsou většinou přímo vyměřeny daňovému subjektu bezprostředně podle jeho důchodové či majetkové situace, jsou adresné, daňový subjekt si je sám vypočítává a odvádí, zná tedy jejich hodnotu.
 - důchodové - daň z příjmů fyzických osob
 - daň z příjmů právnických osob
 - majetkové - daň z nemovitých věcí⁹
 - daň silniční
 - daň dědická a darovací
 - daň z nabytí nemovitých věcí

- ❖ **nepřímé** – jedná se o daně, které jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb apod., nezohledňují osobní situaci daňového subjektu, jedná se o „*přesun daně na jiný subjekt*“, jsou tedy neadresné.
 - všeobecné – daň z přidané hodnoty
 - selektivní – daně spotřební (z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproductů, z tabákových výrobků aj.)

Dalším zajímavým členěním daní je **dle objektu** daně:

- ❖ **kapitálové** – postihují stav k určitému datu, typickou daní je právě daň z nemovitých věcí, která je placena dle stavu k 1. lednu zdaňovacího období

- ❖ **tokové** – zjišťuje se změna množství předmětu zdanění za určité sledované období, typickou daní je daň z příjmů

⁸ Zdrojem pro vlastní zpracování „Klasifikace daní“ je komentář k ustanovení § 2 odst. 3 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, dostupný: Automatizovaný systém právních informací (ASPI)

⁹ Do 31.12.2013 se jednalo o daň z nemovitostí, kdy Novela zákonným opatřením č. 344/2013 Sb., přijatá v souvislosti s rekodifikací soukromého práva vnesla od 1. ledna 2014 do zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, několik především terminologických změn mj. i změnu názvu zákona.

Dalším možným členěním je dle **respektování osobní situace** daňového subjektu při ukládání daňové povinnosti na daně:

- ❖ **subjektové** – respektují důchodovou situaci
- ❖ **objektové** – důchodovou situaci ignorují tzv. „in rem“¹⁰

Každá jednotlivá daň má své specifické vlastnosti, které mají různý vliv na aktivity nejen ekonomických subjektů. Daň lze tedy dělit dle těchto rozdílných vlastností do dalších možných klasifikací.

¹⁰ Z latinského slova „in rem“ znamená „na věc“, platí se bez ohledu na platební schopnost daňového subjektu

3.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A JEJÍ PRÁVNÍ VÝKLAD

Daň z přidané hodnoty je základním, významným a často diskutovaným prvkem daňové soustavy nejen České republiky, ale je daní povinnou ve všech členských státech Evropské unie a podléhá přísné harmonizaci především z hlediska předmětu daně a sazby daně¹¹, která spočívá v dodržování společných pravidel a požadavků Evropské unie. Právě v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie dne 1. května 2004 byl původně platný zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty nahrazen novým schváleným *Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (dále jen zákon o DPH).

3.2.1 Princip daně z přidané hodnoty

Princip daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že u výroby zboží, dodávky zboží či distribuce zboží a z poskytnutých služeb se uplatňuje daň ze spotřeby na každém jednotlivém stupni zpracování, ale pouze z té části obratu, která byla na daném stupni zpracování přidána. Tuto daň má platit konečný spotřebitel. Systém daně z přidané hodnoty se tedy uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně. Konečným spotřebitelem se stává nejen fyzická osoba nepodnikající, ale také fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona, právnická osoba, stát a jím zřizované organizace a i další subjekty. Často je problémem zachytit, co tvoří nově vytvořenou hodnotu. Její vymezení je velmi nákladné a obtížné a proto se daňová povinnost stanovuje u daně z přidané hodnoty nepřímou a tudíž ji řadíme mezi daně nepřímé. Charakteristikou daně z přidané hodnoty je tedy fakt, že nezohledňuje osobní příjmovou situaci konkrétního daňového subjektu.

3.2.2 Vymezení základních pojmů

Základní pojmy jsou v zákoně o DPH vymezeny v § 4, ale mnoho pojmů, se kterými se ve znění zákona můžeme setkat, v tomto ustanovení nenalezneme. Je nutné pak

¹¹ Pojem „předmět daně a sazba“ daně jsou podrobně popsány níže v kapitole 3.2.2

vymezení takových pojmů hledat především ve Směrnici Rady 2006/112/ES¹² nebo po té v jiné příslušné judikatuře evropského práva.

Nelze se tedy zabývat úplným výčtem základních pojmů používaných v rámci daně z přidané hodnoty, ale budou uvedeny a vysvětleny pojmy důležité pro základní pochopení principu daně z přidané hodnoty a potřebné k pochopení problematiky přenesení daňové povinnosti, jež budou používány v textu této diplomové práce.

3.2.2.1 Daň obecně

Pojem daň není nijak přesně zákonem definován, a proto si musíme vypomoci finanční terminologií, která označuje daň jako „povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického systému ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.“¹³ [3, s. 23] Již zrušený zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, používal výraz *daň* jako zkratku, jež v sobě zahrnovala daně, různé odvody, zálohy, cla aj. Současná právní úprava postupu správce daně *daňový řád*¹⁴ pro účel správy daní vymezuje pojem *daň* jako peněžité plnění, a to v případě, že ho zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, pokud zákon (myšleno Daňový řád) stanoví, že se při správě postupuje dle tohoto zákona, tj. dle Daňového řádu, nebo jde o peněžité plnění v rámci dělené správy¹⁵.

3.2.2.2 Základ daně (§ 36 zákona o DPH)

Jedním z největších problémů pro plátce při uplatňování daně z přidané hodnoty je správné stanovení základu daně. Zákon o DPH obecně hovoří o tom, že základem daně je vše, co tvoří úplatu za plnění, kromě daně samotné, přičemž nezáleží na tom, zda úplatu za dané plnění poskytl sám příjemce plnění nebo třetí osoba. Zákon též uvádí výčet položek, které musí základ daně zahrnovat např. dotace k ceně, vedlejší výdaje účtované osobě, pro kterou je plnění uskutečněno (balné, přepravné, pojištění, provize), cena služby včetně souvisejícího materiálu. Veškeré uvedené a případně i jiné položky

¹² Směrnici Rady 2006/112/ES² ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

¹³ MRKÝVKA, P., RADVAN, M. In Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa – berní právo. Brno: Masarykova univerzita, 2008.

¹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, platný od 1. ledna 2011

¹⁵ Pojem *daň* je vymezen v § 2 odst. 3) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

podobné povahy mají být tedy zahrnuty do základu daně příslušného plnění, což znamená, že sdílejí jeho daňový režim (např. sazbu daně).

Pokud se jedná o stanovení základu daně specificky v oboru stavebnictví, zahrnují se do základu daně také stavební a montážní práce spojené s výstavbou, změnou či opravou stavby, jako například konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se zamontováním či zabudováním stávají součástí předmětné stavby.

3.2.2.3 Sazba daně (§ 47 zákona o DPH)

Sazba daně je procentní podíl ze základu daně. Základní sazba daně v České republice se pohybuje kolem průměru, snížená sazba daně je mírně nadprůměrná.¹⁶ [7] V České republice se v roce 2014 u zdanitelných plnění nebo přijaté úplaty uplatňuje sazba základní ve výši 21% a jedna sazba snížená ve výši 15%, přičemž snížené sazbě podléhají služby, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA, kterou vydává Český statistický úřad¹⁷. A dále seznam zboží, které podléhá snížené sazbě musí odpovídat současně číselnému kódu Harmonizovaného systému a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu¹⁸.

Jen na okraj lze uvést, že od 1. ledna 2015 je zavedena další snížená sazba daně ve výši 10%, kterou lze aplikovat pouze na konkrétně vyjmenované položky zařazené do celního sazebníku jako např. kojenecká výživa, potraviny pro malé děti, léky a knihy¹⁹.

V případě problematiky uplatňování přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví respektive u **stavebních a montážních prací**, o které pojednává tato diplomová práce, je nutné se zmínit o rozdílech v posouzení použití výše sazby daně. Při výstavbě spojené se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatňuje **snížená sazba**

¹⁶ VANČUROVÁ, Alena a kol.. *Daňový systém ČR 2010*. Praha, 2010.

¹⁷ Klasifikace produkce CZ-CPA je dostupná na stránkách Českého statistického úřadu [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_\(cz_cpa\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_(cz_cpa))

¹⁸ Číselné kódy Harmonizovaného systému jsou uvedeny v celním sazebníku, který je upraven nařízením Rady č. 2658/1987, o celní a statistické nomenklatuře a o celním sazebníku

¹⁹ Ustanovení § 47 odst. 1 písm. c) zákona o DPH platné od 1.ledna 2015

daně²⁰. Snížená sazba daně se uplatní i v případě staveb pro sociální bydlení a jejich změně či opravě. Stavbami pro sociální bydlení se rozumí zejména byt, jehož podlahová plocha nepřesahuje 120 m², bytový dům, v němž jsou výhradně byty pro sociální bydlení a rodinný dům, jehož podlahová plocha nepřesáhne 350 m².²¹ Pokud se však bude jednat o výstavbu, změnu či opravu jiné stavby než těch, které jsou uvedeny výše, uplatní se již **základní sazba daně**.

O výši sazby uplatněné u konkrétních stavebních a montážních činnostech blíže pojednává kapitola níže číslo 3.4.2 *Použití sazby daně z přidané hodnoty ve stavebnictví*.

3.2.2.4 Předmět daně (§ 2 zákona o DPH)

Předmětem daně je zjednodušeně dodání zboží²² a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku, dále pak pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právníčkou a dovoz zboží ze třetích zemí²³ s místem plnění v tuzemsku.

3.2.2.5 Daňové subjekty

Daňové subjekty jsou definovány v Díle 1 zákona o DPH, kde v § 5 citovaného zákona jsou vymezeny osoby povinné k dani. Osoba povinná k dani je *fyzická* nebo *právnícká osoba*, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobovou povinnou k dani je však i právnícká osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost. Dle ustanovení § 5a se za samostatnou osobou povinnou k dani pro účely tohoto zákona rozumí i *skupina* spojených osob (spojené kapitálově i jinak) se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku a je registrována k dani jako plátce podle § 95a zákona o DPH.²⁴

²⁰ Ustanovení § 48 zákona o DPH

²¹ Ustanovení § 48a zákona o DPH

²² Za zboží se dle § 4 odst. 2 zákona o DPH rozumí hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů, právo stavby, živé zvíře, lidské tělo a části lidského těla, plyn, elektřina, teplo a chlad.

²³ Země, které nejsou členy Evropské unie.

²⁴ Ustanovení § 95a zákona o dani z přidané hodnoty řeší *Skupinovou registraci*

Důležitým pojmem používaným v textu této práce je *plátce*. Ustanovení § 6 citovaného zákona říká, že plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč a to k prvnímu dni druhého měsíce po měsíci, v němž obrat překročila.

3.2.2.6 Místo plnění

Pravidla pro určení místa plnění u dodání zboží, u pořízení zboží a místa poskytnutí služby vycházejí ze Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006.²⁵ Kdy předmětem daně jsou pouze dodání, jejichž místo plnění se nachází na území České republiky, přičemž nemusí souhlasit s místem fyzického dodání zboží. Dále určení místa plnění při dodání zboží se odvíjí od toho, zda dodání zboží je či není spojeno s přepravou či odesláním zboží, popřípadě s montáží zboží (toto je důležité rozpoznat s ohledem na uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti). Vedle těchto základních pravidel obsahuje zákon o dani z přidané hodnoty ještě další ustanovení, ve kterých je vymezeno místo plnění u vybraných konkrétních případech dodání zboží. Do konce roku 2009 platilo základní pravidlo pro určení místa plnění u služeb, dle něhož se místo plnění obecně řídilo sídlem poskytovatele, resp. místem jeho podnikání či jeho provozovny. Pravidla pro stanovení místa plnění byla výrazným způsobem modifikována novelou zákona o dani z přidané hodnoty k 1. lednu 2010, kdy je nutné identifikovat osobu příjemce služby a o jakou službu se jedná. Na základě vyhodnocení těchto základních podmínek mohou prakticky nastat dvě možnosti:

- „*Business-to-Business*“ *B2B* – služby jsou poskytovány mezi osobami povinnými k dani z přidané hodnoty a díky zavedení režimu přenesení daňové povinnosti přiznává daň příjemce plnění (služby) dochází ke snížení administrativní zátěže daňových subjektů.
- „*Business-to-Customer*“ *B2C* - služby jsou poskytnuty osobám nepovinným k dani z přidané hodnoty a budou tedy zdaňovány dle původního pravidla tj. dle sídla poskytovatele nebo sídla jeho provozovny, kde byla služba poskytnuta.

²⁵ Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

S ohledem na hlavní jádro této práce a pro správné pochopení mechanismu uplatňování daně z přidané hodnoty režimem přenesení daňové povinnosti je nutné předeslat, že tato obecná pravidla pro určení místa poskytnutí služby, ustanovena v § 9 zákona o DPH, se však v případě právě stavebních prací nepoužijí, neboť před tímto základním vymezením pro stanovení místa plnění mají přednost odchylky, ke kterým patří **poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci** uvedené v ustanovení § 10 téhož zákona. Tedy pro vysvětlení místo plnění v případě služeb, vztahujících se k nemovitosti, je tam, kde se uvedená nemovitost nachází (platí i mimo tuzemsko), bez ohledu, kde se nachází osoba příjemce, kterému je služba poskytnuta. Mezi tyto služby patří veškeré stavební a montážní práce, jejich příprava a koordinace, ale též služby odhadců, architektů a realitních kancelářů.

3.2.2.7 Uskutečnění zdanitelného plnění

Určení data uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti daň přiznat tzn. uvést ji v přiznání k dani z přidané hodnoty, je uveden v ustanovení § 21 zákona o DPH. V souladu s tímto ustanovením vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty (platí nejen k úhradě v penězích, ale i formou nepeněžního plnění), a to k tomu dni, který nastane dříve a plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

V ustanovení § 21 odst. 5) zákona o DPH jsou opět stanoveny zvláštní případy, u nichž se den uskutečnění zdanitelného plnění stanoví odchýlně, a protože jedním z nich jsou plnění poskytovaná na základě sepsané smlouvy o dílo či jiné obdobné smlouvy, je nutné toto uvést. Právě stavební a montážní práce jsou zpravidla dle takových smluv prováděny a v tomto případě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání a převzetí díla nebo jeho dílčí části. Pokud však plnění je dle uzavřené smlouvy o dílo sjednáno na dílčí plnění²⁶, nastalo by zdanitelné plnění buď ke dni uskutečnění dílčího plnění dle smlouvy nebo ke dni předání a převzetí díla a to k tomu dni, který nastane dříve.

²⁶ Dílčím plněním se dle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o DPH rozumí zdanitelné plnění, které se dle smlouvy uskutečňuje ve sjednaném rozsahu a ve sjednaných lhůtách a nejedná se přitom o celkové plnění, na které je uzavřena smlouva.

3.2.2.8 Daňové doklady (§ 26 zákona o DPH)

Zákon o DPH definuje daňovým dokladem tu písemnost, která splňuje podmínky stanovené tímto zákonem²⁷ např. musí obsahovat všechny náležitosti stanovené v ustanovení § 29 téhož zákona a to označení osoby uskutečňující plnění a osoby přijímající plnění a jejich DIČ, rozsah a předmět plnění, datum uskutečnění předmětného plnění, základ daně nebo výši platby v Kč, sazbu daně či sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně apod. Daňový subjekt jako plátce je povinen vystavit daňový doklad vždy do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo v případě přijetí úplaty, pokud k přijetí úplaty došlo před uskutečněním zdanitelného plnění a z této transakce vzniká daňovému subjektu povinnost přiznat daň. Důležité je též uvést, že daňové doklady je daňový subjekt povinen uchovávat nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se předmětné zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty uskutečnilo²⁸. Po tuto dobu daňový subjekt odpovídá za věrohodnost původních dokladů, neporušitelnost jejich obsahu a jejich čitelnosti. Daňové doklady mohou mít listinnou nebo elektronickou podobu. Nejmenší změny v náležitostech zaznamenaly daňové doklady vystavované za běžná plnění s místem plnění v České republice, zejména pak: běžný nebo zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, opravný daňový doklad, daňový dobropis nebo daňový vrubopis, doklad o použití.

Významné změny v porovnání s náležitostmi u výše uvedených daňových dokladů za běžná plnění nastaly u vystavování daňových dokladů při transakcích se subjekty z jiných členských států nebo ve vztahu k zahraničním osobám a zejména pak v případě poskytnutí služeb podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti. O náležitostech daňového dokladu požadovaných zákonem o DPH bude blíže pojednáno níže v podkapitole č. 3.3.3 *Vystavování a náležitosti daňového dokladu*.

²⁷ Ustanovení § 26 zákona o DPH

²⁸ Ustanovení § 35 zákona o DPH

3.2.2.9 Daňová povinnost

Na místě je i zmínit se o pojmu *daňová povinnost*. Ustanovení § 3 daňového řádu²⁹ říká, že daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou dle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Pojem daňové povinnosti je velmi důležitým odrazovým můstkem pro celé daňové řízení. Zobecněním pojetí daňové povinnosti, lze uvést, že se jí rozumí zejména částka daně za určité zdaňovací období anebo vztahující se k jednomu výběru daně vyjádřená v peněžních jednotkách.³⁰ [7]

3.2.3 Novela zákona o dani z přidané hodnoty účinná od 1. dubna 2011

Po velké novele zákona o DPH platné od 1. ledna 2009 přišla po roce další velká novela platná od 1. ledna 2010. V roce 2011 následovaly pak dvě menší novely a jedna zcela zásadní, novela schválená Poslaneckou sněmovnou již 17. prosince 2010, Novela zákonem č. 47/2011 Sb., přinesla celou řadu zásadních změn. Dá se říci, že svým rozsahem se jednalo o jednu nejvýznamnějších novel předmětného zákona a svým významem ji lze zařadit k tzv. silným novelám, která představovala 119 novelizačních bodů a 7 bodů přechodných ustanovení, které procházely napříč celým zákonem.

Změny spočívaly opět ve změně již výše zmíněné snížené sazby daně o čtyři procentní body, tj. zvýšení snížené sazby 10% platné do 31. prosince 2011 na sníženou sazbu 14% platné od 1. ledna roku 2012, dále pak změny korekčních mechanismů v případě uplatnění nároků na odpočet daně, možnost opravy daně u neuhrazených pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, změny při opravách základu a výše daně, změny při osvobození od daně při dovozu zboží. Novela též přinesla změny za účelem boje proti daňovým únikům, jako na příklad ručení příjemce plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění³¹ a dále zvláštní způsob zajištění daně³².

²⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

³⁰ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka: *Daňový systém ČR 2010*. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9

³¹ Ustanovení § 109 zákona o DPH

³² Ustanovení § 109a zákona o DPH

Významné změny však nastaly především v rozšíření již stávajícího mechanismu **přenesení daňové povinnosti tzv. reverse charge**, jenž byl doposud plátcí využíván pouze v jediné oblasti a to v obchodu se zlatem. Česká republika využila možnosti dané směrnicí Rady 2006/112/ES³³, která připouští volitelné a dočasné používání mechanismů reverse charge při poskytování některých služeb a dodání některých zboží s vysokým rizikem podvodů. Touto novelou zákona o DPH byl tedy rozšířen stávající systém reverse charge s účinností od 1. dubna 2011 v oblastech: dodání zboží dle přílohy č.5 k tomuto zákonu a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a další změny, které tato novela s sebou přinesla, však daňové subjekty pocítili v určitých odvětvích až později, konkrétně pak pro institut přenesení daňové povinnosti v případě poskytnutí stavebních a montážních prací začala ostrá praxe až od 1. ledna 2012.

³³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006

3.3 ZVLÁŠTNÍ REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI (paragrafové znění)

Institut přenesení daňové povinnosti není nijak v evropském kontextu výjimečný a Česká republika tak pouze následovala příkladu dalších evropských zemí, které tímto způsobem zjednodušují jak pro správce daně, tak i pro daňové subjekty jako plátce daně z přidané hodnoty výběr této daně. Například Rakousko zavedlo režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví již od října 2002 a v rámci obchodu se šrotem od 1. července 2007.

Institut režimu přenesení daňové povinnosti se v zákoně o DPH řadí mezi tzv. zvláštní režimy (HLAVA III uvedeného zákona). Postup spočívající v možnosti uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti není v tuzemsku zcela nový. Česká republika uvalila tento režim pouze na jednu oblast a to na **obchod se zlatem** (§ 92b zákona o DPH). Od 1. dubna 2011 i v případě **dobání** zboží uvedeného v příloze č. 5 – **šrotu a odpadu**³⁴ (§ 92c zákona o DPH) a dále na obchodování s povolenkami **na emise skleníkových plynů** (§ 92d zákona o DPH)³⁵. Okruh daňových subjektů, kteří se těmito obchody věnovali na tuzemském trhu, byl velice úzký a tak drtivá většina běžných podnikajících osob o tomto režimu ani nevěděla.

S účinností od 1. ledna 2012 se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje i **na stavební a montážní práce** (§ 92e zákona o DPH), které dle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA)³⁶ uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008.

Pro přehlednost typy zdanitelných plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti do současné doby tj. k 31.12.2015 jsou též přehledně shrnuty níže v **Tabulce č. 1** s uvedením několika příkladů konkrétních plnění.

³⁴ Příloha č. 5 k zákonu o DPH

³⁵ Dle směrnice Rady 2013/43/EU bude nově s účinností od **1.1.2016** obchodování s emisními povolenkami zařazeno pod ustanovením § 92f zákona o DPH, Dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedené v příloze č. 6

³⁶ Klasifikace produkce CZ-CPA je dostupná na stránkách Českého statistického úřadu [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_\(cz_cpa\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_(cz_cpa)), též **Přílohou č. 3**

Tabulka č. 1: Zdanitelná plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti.

Typ plnění	Ustanovení zákona o DPH	Platnost od	Klasifikace	Příklad plnění
Dodání zlata	§ 92b	1.4.2011		v podobě neopracované – slitky, cihly, pruty zrna, dráty
Dodání šrotu a odpadu	§ 92c	1.4.2011	Společný celní sazebník EU	struska, odpad z plastů, z vlny, odpad z různých kovů, šrot, zbytky baterií a el. akumulátorů
Obchod s povolenkami na emise	§ 92d	1.4.2011		emise skleníkových plynů
Stavební a montážní práce	§ 92e	1.1.2012	Klasifikace produkce CZ-CPA	dodání materiálu včetně montáže, dodání lešení s montáží, pokládka podlahových krytin

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona o DPH v platném znění pro rok 2014

3.3.1 Princip fungování režimu přenesení daňové povinnosti

Nutno předeslat, že přenesení daňové povinnosti není volitelným a alternativním režimem, naplňovat jej musí všichni plátcí, kteří uskutečňují svou ekonomickou činnost ve výše jmenovaných oblastech.

Základní podmínkou použití režimu přenesení daňové povinnosti je uskutečnění zdanitelných plnění **mezi dvěma plátcí daně z přidané hodnoty** a to při poskytnutí plnění s místem plnění v tuzemsku³⁷ a pro uskutečňování ekonomické činnosti. Základním principem uplatnění tohoto režimu je tedy, že **povinnost přiznat a zaplatit** daň z přidané hodnoty na výstupu je přenesena na **příjemce** plnění.

Pokud však dojde k uskutečnění zdanitelného plnění ve shora uvedených oblastech pro **neplátce** nebo k přijetí plnění výlučně **pro soukromou potřebu**, režim přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty **nelze** použít.

³⁷ Dle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o DPH, se *tuzemskem* rozumí území České republiky

Lze tedy uzavřít, že uvedený režim je povinen použít plátce (poskytovatel plnění), který poskytne stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátcí (příjemci plnění) **výhradně** pro jeho ekonomickou činnost. V takovém případě pak z logiky věci vyplývá, že plátce (příjemce plnění) má též povinnost daný režim použít.

Povinností poskytovatele i příjemce plnění je vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty o všech přijatých či uskutečněných plněních podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti a výpis z této evidence předložit správci daně ve lhůtě pro podání přiznání k této dani.

3.3.2 Povinná evidence pro účely daně z přidané hodnoty

Ustanovení § 92a zákona o DPH ukládá plátcí, který uskutečňuje zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti a zároveň plátcí, pro kterého je zdanitelné plnění v daném režimu uskutečněno, povinnost analogicky vést **evidenci pro účely daně z přidané hodnoty** za každé zdaňovací období, což bylo zmiňováno výše v principu fungování režimu přenesení daňové povinnosti. Informace GFŘ a MF přímo pak hovoří o povinnosti vést evidenci o plněních v režimu přenesení daňové povinnosti a povinnosti vyhotovovat výpis z této evidence, který následně každý plátce předloží správci daně ve lhůtě pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty³⁸.

Evidence pro daňové účely musí povinně „minimálně“ obsahovat DIČ³⁹ obchodního partnera, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a přesný popis předmětu plnění.

Výpis⁴⁰ z této evidence pro účely daně z přidané hodnoty pak oba plátcí (myšleno poskytovatel i příjemce) jsou povinni podat správci daně elektronicky⁴¹, v předepsaném

³⁸ SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH. In: *cds.mfcr.cz* [online]. 2011-11-09 [cit. 2013-06-24]. Dostupné z: http://cgs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html

³⁹ Daňové identifikační číslo – ustanovení § 130 zákona č. 280/2209 Sb., daňový řád

⁴⁰ Viz. **Příloha č. 1**: vzor Výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH

⁴¹ Stanoveno pokynem GFŘ D-4 (čj. 7353/11-3210-011021) účinným od 1. dubna 2011 Viz. **Příloha č. 2**

formátu XML a struktuře⁴² na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně. Účelem uložení této povinnosti je kontrola údajů plátcem uvedených ve výpise z evidence tzv. systémem křížové kontroly, kdy správce daně pomocí analytického softwaru spáruje jednotlivá vykázaná plnění a prověří, zda se poskytovatel a příjemce v uvedených údajích shodli. Výpis musí povinně obsahovat DIČ dodavatele/odběratele, kód předmětu plnění⁴³, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně. Důležité je i na první straně výpisu vyplnit kolonku, zda plátce, který tento výpis z evidence podává, je v postavení dodavatele či odběratele.

3.3.3 Vystavování a náležitosti daňového dokladu

Poskytovatel zdanitelného plnění uskutečněného v režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění předmětného zdanitelného plnění se všemi náležitostmi běžného daňového dokladu ovšem s jedinou výjimkou a to, že **nesmí** uvést údaj o **výši daně**. Místo toho může uvést informaci o tom, že se jedná o plnění uskutečněné v režimu přenesení daňové povinnosti a dále **musí** uvést sdělení, že výši daně je povinen vypočítat, na doklad doplnit a přiznat příjemce plnění. V tomto případě za správnost uvedené daně odpovídá příjemce plnění. V praxi to znamená, že bez ohledu na to, jakou výši sazby daně na daňový doklad uvedl poskytovatel plnění, musí příjemce tohoto plnění při výpočtu výše daně vycházet ze správné zákonu odpovídající sazby daně.

Pokud by poskytovatel nepostupoval podle pravidel režimu přenesení daňové povinnosti a daň by přiznal na výstupu a výši daně uplatnil na daňovém dokladu, pak by příjemce plnění **nemohl** uplatnit nárok na odpočet daně, protože nárok na odpočet daně nelze uplatnit v případě, že daň na výstupu byla účtována neoprávněně. V tomto případě pro opravu výše daně použijí opravný daňový doklad.⁴⁴ [1]

⁴² formát XML - odpovídající XSD schémata jsou definována a zveřejněna na adrese http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces

⁴³ kód předmětu plnění (jednomístné číslo), v případě stavebních a montážních prací je č. 4

⁴⁴ BENDA, Václav et al. Změny ve stavebnictví: Přenesení daňové povinnosti u stavebních prací. Metodické aktuality: Daň z přidané hodnoty v roce 2012. Praha: Svaz účetních, 2012, č. 4, ISSN 1211-4138

3.3.4 Zálohy v režimu přenesení daňové povinnosti

Dle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o DPH v „klasickém“ režimu zdanění jako zásada platí, že pokud zákon nestanoví jinak, plátce je povinen daň přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty (zálohy), pokud ji přijme dříve, než je uskutečněno zdanitelné plnění. V případě zdanitelného plnění podléhajícího režimu přenesení daňové povinnosti se tato povinnost **neuplatní** neboť plátcí v tomto režimu vzniká povinnost přiznat daň na výstupu **až okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění**, tj. povinnost se neváže ke dni přijetí zálohy⁴⁵.

Ve stavebnictví je častá praxe přijetí zálohy na materiál nebo přípravné práce, dle pojetí zákona se jedná o poskytnutí a přijetí úplaty. S účinností zavedení režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví tj. od 1. ledna 2012, mohla dočasně nastat situace, kdy poskytovatel plnění obdržel úplatu **před** 1. lednem 2012 na sjednané stavební a montážní práce, které byly ale uskutečněny až **po** 1. lednu 2012. V tomto případě mu z titulu takto přijaté úplaty vznikla povinnost přiznat daň na výstupu k datu přijetí této úplaty a to platnou sazbou daného zdaňovacího období podle ustanovení § 37 odst. 3 zákona o DPH v platném znění pro rok 2011. Tehdy plátcí uplatnili přechodné ustanovení zákona č. 370/2011 Sb. čl. II bod 10⁴⁶, ze kterého vyplývalo, že v těchto případech se základ daně stanovil z rozdílu mezi základem daně podle ustanovení § 36 odst. 1 zákona o DPH a souhrnem základů daně podle ustanovení § 36 odst. 2 téhož zákona, který následně zdaní příjemce plnění sazbou daně platnou v daný okamžik.⁴⁷

⁴⁵ Pojem „záloha“ používaný v účetních předpisech, zákon o DPH nepoužívá, namísto toho používá formulaci „úplata přijatá před uskutečněním zdanitelného plnění“.

⁴⁶ V současné době je toto ustanovení přeneseno do § 37a zákona o DPH

⁴⁷ Zákony I/2012: sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících předpisů k 1. 1. 2012. Český Těšín: PORADCE, s. r. o., 2012, s. 220. ISSN 1802-8268.

3.4 PŘENENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI USKUTEČŇOVÁNÍ PLNĚNÍ VE STAVEBNICTVÍ

Než se ponoříme do problematiky zdanění konkrétně stavebních a montážních prací uskutečněných v tuzemsku, není od věci stručně shrnout dosud uvedené v textu této práce. Zvláštní režim přenesení daňové povinnosti - reverse charge ve smyslu ustanovení § 92a zákona o DPH uplatněný při uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku tedy znamená, že daň z poskytnutých plnění již nepřiznává a neodvádí poskytovatel plnění (dodavatel, prodávající), ale plátce, kterému byla tato plnění poskytnuta (odběratel, kupující).

V tuzemsku se do 31. prosince 2014 reverse charge týkal poskytovatelů plnění v těchto oblastech:

- dodání zlata (§ 92b zákona o DPH),
- dodání šrotu a odpadu (§ 92c zákona o DPH),
- obchodování s emisními povolenkami (§ 92d zákona o DPH),
- poskytnutí stavebních a montážních prací (§ 92e zákona o DPH).

Povinností poskytovatele plnění podléhajícího režimu reverse charge je vystavit do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění daňový doklad se všemi náležitostmi, kromě výjimky a to údaje o výši daně ovšem s uvedením sdělení, že „daň odvede zákazník“. Příjemce zdanitelného plnění na svou zodpovědnost výši daně vypočítá a na daňový doklad doplní. Poskytovatel i příjemce plnění jsou povinni vést analogicky evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a výpis z této evidence předložit správci daně ve lhůtě pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období.

3.4.1 Klasifikace produkce dle číselných kódů CZ-CPA

Pro získávání statistických údajů a informací nejen pro makro a mikroekonomické analýzy, pro komerční marketing a jiné ekonomické statistiky byl postupně vybudován systém mezinárodních klasifikací za pomoci velkého výčtu zúčastněných stran např. Evropská centrální banka, Evropská komise, Eurostat a další evropské obchodní asociace,

nejen na evropské, ale rovněž na mezinárodní úrovni. Klasifikace CPA⁴⁸ byla vypracována v roce 1993, aktualizována v letech 1996 až 2002 a nová revidovaná verze byla zavedena v roce 2008 nařízením Evropského parlamentu a Rady EU.

Předmětem klasifikace CPA je produkce, tedy výsledek ekonomických činností tzv. výrobky a služby. Ekonomické činnosti jsou tříděny v klasifikaci Evropské unie NACE⁴⁹, tudíž tyto dvě klasifikace jsou zásadní a na sebe navazující. Klasifikace CPA je konstruována tak aby umožňovala členění produkce dle společných charakteristik. Tato klasifikace CPA je v Evropské unii právně závazná a od ní se musí jiné národní klasifikace jednotlivých členských států odvíjet.

Klasifikace produkce CPA má hierarchickou strukturu, je tvořena šesti úrovněmi:⁵⁰

1. je označena alfabetickým kódem – 21 sekcí,
2. je označena dvojmístným numerickým kódem – 88 oddílů,
3. je označena trojmístným numerickým kódem – 261 skupin,
4. je označena čtyřmístným numerickým kódem – 575 tříd,
5. je označena pětimístným numerickým kódem – 1342 kategorií,
6. je označena šestimístným numerickým kódem – 3142 subkategorií.

Z hlediska vymezení dané zákonem o dani z přidané hodnoty dle ustanovení § 92e je plátce povinen použít režim přenesení daňové povinnosti, pokud poskytne zdanitelné plnění a to stavební nebo montážní práce bez ohledu na to, zda se jedná o službu nebo dodání zboží s montáží, které podle sdělení Českého statistického úřadu odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA **41 až 43** platnému od 1. ledna 2008⁵¹.

⁴⁸ CPA (Atatistical Classification of products by Activity in the European Economic Community)

⁴⁹ NACE odvozeno z francouzského názvu „Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes“. Viz. seznam zkratk

⁵⁰ „Metodická příručka ke Klasifikaci produkce CPA“ dostupná na stránkách Českého statistického úřadu

⁵¹ Klasifikace produkce CZ-CPA je dostupná na stránkách Českého statistického úřadu [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_\(cz_cpa\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_(cz_cpa)) a je též jako **Příloha č. 3**

Konkrétně se jedná o stavební a montážní práce uvedené pod následujícími kódy:

- **Kód CZ-CPA 41 Budovy a jejich výstavba** – Zahrnuje výstavbu nových staveb, přístavby, přestavby a renovace. Pod tento kód také patří služby developerských subjektů poskytované v oblasti bytových i nebytových stavebních projektů.
- **Kód CZ-CPA 42 Inženýrské stavby a jejich výstavba** – Zahrnuje výstavbu velkých převážně státem zaštiťovaných projektů (silnice, dálnice, železnice, mosty, tunely, pobřežní a přístavní stavby, vodní díla-přehrady a hráze, elektrárny). Dále jsou zde zahrnuty výstavby inženýrských sítí a potrubí pro kapaliny, plyny, elektřinu a telekomunikace. Do této kategorie spadá i výstavba důlních a výrobních staveb a staveb pro sport a rekreaci.
- **Kód CZ-CPA 43 Specializované stavební práce** – zahrnuje demoliční, průzkumné, elektroinstalační, izolační a asanační práce, taktéž přípravu staveniště a instalace rozvodů vody, kanalizace, topení, plynu a také instalace výtahů, klimatizace zdravotně hygienická tj. vytváří optimální stav mikroklimatu pro pobyt lidí a chladících zařízení apod. Pod tento kód spadají i specializované činnosti jako např. truhlářské, omítkářské, obkladačské, malířské, natěračské, lešenářské, pokrývačské, betonářské, zednické, sklenářské práce a ostatní kompletační a dokončovací stavební práce, dále pak montáž ocelových konstrukčních prvků a montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí.

Při poskytování služeb v souvislosti se stavebními činnostmi se často setkáme i s činnostmi, které nelze pod kódy CZ-CPA 41 až 43 zařadit a nelze tak na tyto činnosti uplatnit režim přenesení daňové povinnosti, což často vede k problémům a nejasnostem. Mezi tyto činnosti, se kterými se běžný plátce podnikající ve stavebnictví může nejčastěji setkat patří např. opravy a údržba kotlů pokud se jedná o kotle výhradně průmyslové, pravidelné revize a prohlídky výtahů, klimatizace a chladící zařízení pokud jde opět o průmyslové zařízení, dodání samostatně stojícího nábytku, pronájem stavebního lešení bez jeho instalace či demontáže, půjčení stavebních strojů a vybavení bez obsluhy, služby související s úpravou krajiny aj.

Pro správnou aplikaci zákona o DPH, resp. uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti je tedy třeba důkladně posoudit, zda se jedná o průmyslové či neprůmyslové zařízení, zda předmět plnění - produkt či výrobek je pevně spojen se stavbou nebo je jen volně stojící a zda je pouze dodán nebo je s jeho dodáním spojena i jeho instalace či montáž.

3.4.2 Použití sazby daně ve stavebnictví

Snížená sazba se uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací:

- spojených s opravou bytového domu nebo rodinného domu, včetně jejich společných částí nebo oprav bytu
- spojených se změnou dokončeného bytu, bytového domu a rodinného domu – nástavby, přístavby a stavební úpravy, které zachovávají vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby, pokud tak nevznikne bytová jednotka přesahující podlahovou plochou nad 120 m² nebo nebytový prostor
- související s opravou bytového domu a rodinného domu, včetně jejich společných částí, nebo oprav bytu
- dodáním prací s pevným zabudováním materiálů nebo zařízení do stavby, která je bytovým či rodinným domem nebo bytem – kuchyňské linky, bojler, kotle, radiátory, podlahové krytiny apod. pokud se ovšem jedná o stavební objekt, na který se vztahuje snížená sazba daně
- opravy a rekonstrukce společných částí nebo prostor bytových domů – střechy, chodby
- opravy zabudovaných technologií v bytovém či rodinném domě – výtahy, centrální vysavače, centrální klimatizace
- subdodávky stavebních a montážních prací provedené na stavbě pro bydlení
- spojených s výstavbou staveb pro sociální bydlení – domovy důchodců, dětské domovy, ústavy sociální péče, azylové domy, hospici a podobná zařízení
- spojených s rekonstrukcí, modernizací a opravami staveb pro sociální bydlení, včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení do nich zabudovaných, které se stanou jejich součástí

- subdodávky stavebních a montážních prací provedených na stavbách pro sociální bydlení

Základní sazba daně se uplatní při poskytnutí ostatních staveb a stavebních prací:

- dopravní stavby, výstavba průmyslových objektů
- administrativních budov
- objektů občanské vybavenosti – školy, mateřské školy, nemocnice či zdravotnická střediska apod.
- výstavby inženýrských sítí
- stavební a montážní práce spojené s rekonstrukcí, modernizací a opravou výhradně nebytových prostor
- činnosti související s bytovou výstavbou, ale nejsou stavebními nebo montážními pracemi – projektové, geodetické práce, stavební dozor apod.

3.4.3 Aplikace přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví

V úvodu je vhodné uvést klasický případ - *příklad A.*, když plátce daně z přidané hodnoty poskytne plnění osobě jiné než plátcí tj. neplátcí daně z přidané hodnoty nebo typicky pro soukromě jednající fyzickou osobu zpravidla ohledně její bytové potřeby nebo se jedná o plnění mimo tuzemsko, pak poskytovatel plnění vždy vystaví daňový doklad s uvedením základu daně a výše daně, v daňovém přiznání uvede odpovídající výši daně a odvede na výstupu běžným postupem. Zde tedy platí zcela standartní a zaběhlý režim přiznání daně z přidané hodnoty k datu uskutečnění zdanitelného plnění tzn. **nelze** tedy uplatnit režim přenesení daňové povinnosti.

➤ Příklad A:

Manželé Petrovi si objednali od stavební firmy ABC s.r.o. provedení půdní vestavby na jejich rodinném domě v Klatovech na 1. duben 2012. Firma ABC s.r.o. je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Konečná sjednaná cena díla byla ve výši 350.000,- Kč a 49.000,- Kč DPH. Hotové dílo bylo předáno dne 5. června 2012.

Poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou rodinného domu v souladu s ustanovením § 48 zákona o DPH podléhá snížené sazbě daně (pro rok 2012

se jednalo o 14%). Předmětné dílo bylo poskytnuto plátcem daně fyzickým osobám, ovšem pro soukromé účely, proto **nelze** použít režim přenesení daňové povinnosti.

Firma ABC s.r.o. provede výpočet daně standartním způsobem a uvede ji na daňovém dokladu - faktuře. Údaj o základu daně a daň na výstupu dle sazby daně z předmětného uskutečněného plnění pak uvede na řádku 2 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012. Příjemce zdanitelného plnění není plátcem daně z přidané hodnoty, a proto nemá nárok na odpočet daně.

Další případ - *příklad B*: prezentuje nejčastější případ, se kterým se setkají plátcí podnikající v oboru stavebnictví. Příklad je uveden v obecné rovině resp. pro pochopení mechanismu a fungování daného režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty. V řešení příkladu není vyčíslena konečná výše daně, ač je v zadání příkladu uvedena hodnota poskytnutých služeb, a to z důvodu pouhé prezentace toho, v jaké fázi dodání celého díla lze daný režim uplatnit a v jaké fázi jej již uplatnit nelze.

➤ *Příklad B:*

Fyzická osoba pan Novák je čtvrtletním plátcem DPH. Dne 12.05.2012 poskytl výkopové práce pro základy rodinného domu v základu daně 300.000,- Kč. Odběratelem těchto prací je společnost ABA s.r.o. (měsíční plátce), která tyto práce panu Novákovi zaplatila 20.06.2012.

Společnost ABA s.r.o. staví rodinné domy pro plátce CB s.r.o., developera, který dále hotové domy prodává dále jednotlivým fyzickým osobám pro účely bydlení.

Společnost ABA s.r.o. poskytla další související práce na dostavbě předmětného domu a za tyto dostala zapláceno od developera 2.000.000,- Kč dne 15.10.2012.

Developer společnost CB s.r.o. předmětný dokončený dům dodala fyzické osobě dne 30.10.2012 v hodnotě 2.500.000,- Kč.

Pan Novák vystaví daňový doklad na odběratele výkopových prací společnost ABA s.r.o. v základu daně 300.000,- Kč ke dni předání a převzetí prací např. dle předávacího protokolu, na kterém však neuvede údaj o výši daně. Místo toho uvede sdělení např. „Výši daně je povinen dle § 92a zákona o DPH doplnit a přiznat příjemce plnění“. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 vykáže plnění v základu daně 300.000,- Kč (v přiznání nazýváno „hodnota“) na řádku 25 a zároveň

k tomuto daňovému přiznání správci daně připojí výpis z evidence pro účely DPH s uvedením tohoto zdanitelného plnění a jeho příjemce. V tomto případě úplata přijatá panem Novákem dne 20.06.2012 za předmětné výkopové práce se daňově nijak neprojeví.

Společnost ABA s.r.o. na přijatém daňovém dokladu od pana Nováka doplní výši daně a v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 vykáže daňovou povinnost na řádku 10 daňového přiznání a zároveň též připojí pro správce daně výpis z evidence pro účely DPH – odběratel plnění. Společnost ABA s.r.o. přijala plnění pro účely uskutečnění své ekonomické činnosti a proto zároveň v tomto daňovém přiznání uplatní nárok na odpočet daně a to na řádku 43. Tímto způsobem se bude plátce ABA s.r.o. chovat i k dalším svým subdodavatelům – plátcům daně z přidané hodnoty, kteří se budou na uvedené stavbě podílet, pokud se ovšem jednalo o stavební nebo montážní činnosti.

Při finálním dokončení a fyzickém předání domu developerovi společnosti CB s.r.o. plátce ABA s.r.o. rovněž bude postupovat stejným způsobem jako pan Novák, tedy vystaví daňový doklad bez daně a s uvedením sdělení, že daň uvede příjemce plnění. Hodnotu uskutečněného zdanitelného plnění vykáže na řádku 25 daňového přiznání za předmětné zdaňovací období ke dni faktického předání díla a přiloží výpis z evidence pro účely DPH - dodavatel.

Developer tedy pořídil od plátce společnosti ABC s.r.o. stavební dílo – stavební práce, na přijatém daňovém dokladu doplní výši daně a tuto vykáže na řádku 10 daňového přiznání a uplatní si zároveň nárok na odpočet daně na řádku 43 předmětného přiznání.

Developer však zároveň uskutečnil zdanitelné plnění – dodání hotového rodinného domu fyzické nepodnikající osobě jako konečnému odběrateli. V tomto případě developer nemůže již použít režim přenesení daňové povinnosti a vystaví tudíž klasický daňový doklad s vyčíslenou výší daně a tuto přizná ve svém daňovém přiznání ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve a je povinen ji i zaplatit. Zde již developer není povinen výpisem z evidence pro účely DPH sdělovat správci daně komu předmětné plnění poskytl. Tuto informaci v případě nejasností či nesprávností údajů uvedených v daňovém přiznání podaném developerem, zjišťuje správce daně nejčastěji při místním šetření nebo výzvou k odstranění pochybností a v krajním případě daňovou kontrolou.

Další příklad prezentuje nutnost splnění podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti a to poskytnutí stavebních prací s místem plnění výhradně v tuzemsku.

➤ Příklad C:

Pan Novotný poskytne stavební práce panu Pokornému, též plátcí daně. Předmětné stavební práce byly poskytnuty na domě ve Freistadtu v Rakousku, kterého je pan Pokorný vlastníkem.

V tomto případě nebude použit režim přenesení daňové povinnosti a to i přesto, že se jedná o zdanitelné plnění uskutečněné mezi plátcí daně z přidané hodnoty, bylo však poskytnuto na opravu nemovitosti, která se nachází v jiném státě tj. místo plnění je mimo tuzemsko. Doplňující informace, že majitelem nemovitosti je český plátcí pan Pokorný, pak na tomto též nic nemění.

➤ Příklad D:

Firma ABC pronajme na stavbu svému odběrateli firmě XY stavební lešení a zároveň jako plátcí zabývající se prodejem a montáží plastových oken dodá 20 kusů těchto plastových oken s montáží témuž plátcí tj. firmě XY.

V tomto modelovém ač velmi častém příkladu musí firma ABC rozdělit základ daně za pronájem lešení a za dodání a montáž zmíněných plastových oken. Pronájem lešení je plnění uskutečněné ve standardním režimu, kdy jeho pouhé dodání či půjčení (pronájem) nelze považovat za plnění uskutečněné v režimu přenesení daňové povinnosti. Oproti tomu dodání plastových oken a zároveň provedení jejich montáže je klasický případ poskytnutí stavebních prací v režimu přenesení daňové povinnosti.

Dle shora uvedených a nejčastěji možných příkladů lze shrnout a popsat postup, jaká fakta nutno posuzovat při rozhodování, zda předmětná zdanitelná plnění spadají do režimu přenesení daňové povinnosti či ne a to z pohledu daňového subjektu jako příjemce, tak i následného dodavatele stavebních prací.

- Základní otázkou je, zda se jedná o stavební či montážní činnosti a lze je zařadit do příslušné klasifikace produkce CZ-CPA 41 - 43.
- Poskytovatel plnění: zda zdanitelné plnění je uskutečněno plátcí DPH.
- Příjemce plnění: zda předmětné plnění bude dále použito pro ekonomickou činnost.

Jak bylo již v předchozí kapitole *6.1 Klasifikace produkce dle číselných kódů CZ-CPA* zmíněno, při poskytování služeb v souvislosti se stavebními činnostmi se často setkáme i s činnostmi, které nelze pod kódy CZ-CPA 41 až 43 zařadit. Po seznámení s nejčastějšími variantami poskytování plnění ve stavebnictví je tedy na místě zmínit i další běžně se vyskytující zdanitelná plnění, která se ke stavebním činnostem přímo vztahují, ale jejich poskytnutí nebo pořízení tomuto zvláštnímu režimu **nepodléhají**. Takovým příkladem je **prodej stavebního materiálu**, dále pak **činnosti architektů** či **inženýrské činnosti ve výstavbě**, které se sice týkají nemovitosti, ale stavebními pracemi dle klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 nejsou. Předmětem tuzemského reverse charge systému proto tedy nebudou.

3.4.4 Porovnání systému přenesení daňové povinnosti se standardním odvodem

Před rokem 2012 byl ve stavebnictví používán běžný mechanismus uplatnění DPH, kdy přiznat daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění za stavební a montážní práce s místem plnění v tuzemsku a tuto daň též i zaplatit, by byl povinen poskytovatel plnění tzn. plátce, který předmětné zdanitelné plnění uskutečnil. Výši základu daně a výši daně z přidané hodnoty na výstupu byl povinen uvést na řádek 1 nebo řádek 2 daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo, nebo ve kterém přijal platbu, a to k tomu dni, který nastal dříve, pokud zákon nestanovil jinak. Poskytovatel plnění vystavil pro odběratele daňový doklad s uvedením základu daně a výše daně, včetně dalších povinných náležitostí daňového dokladu. Tímto zákonná povinnost poskytovatele skončila. Obdobně příjemce plnění se o správnost výpočtu daně a její řádné odvedení správci daně „nestaral“. Dále s uplatňováním DPH nebyla pro poskytovatele ani pro příjemce zdanitelného plnění

spojena povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a za každé zdaňovací období předkládat správci daně k daňovému přiznání výpis z této evidence.

3.4.4.1 Nevýhody a problémy

Nevýhodou režimu přenesení daňové povinnosti lze spatřovat především v tom, že do doby jeho zavedení v tuzemsku se jednalo o prakticky nepoužívaný systém, který se nyní týká velkého množství daňových subjektů podnikajících právě ve stavebnictví, což je velmi rozšířená oblast ekonomických činností. Protože režim přenesení daňové povinnosti není volitelným či alternativním režimem, naplňovat jej musí všichni plátcí a ti si musí na něj zvykat, přizpůsobit mu své postupy a především pochopit jej. Plátcí daně, jak odběratelé, tak i dodavatelé, nesou větší odpovědnost za správné vystavování daňových dokladů a za výpočet a v neposlední řadě za správné, přehledné a úplné vedení povinné evidence. Převážně z počátku zavedení režimu přenesení daňové povinnosti bylo mimořádným, avšak jednorázovým nákladem pořízení softwaru, což se týkalo převážně větších podniků, které si účetnictví provádějí interně. Pro drobné živnostníky zavedení režimu představovalo administrativní a nákladové zatížení v podobě povinného užívání zaručeného elektronického podpisu nebo zřízení datové schránky.

Nejčastějším problémem se stále jeví nesprávné vystavení daňového dokladu poskytovatelem plnění, který vystaví včetně vypočtené daně a s takto vystaveným dokladem odběratele mate.

Nejvíce problematické se dále jeví přiřazování číselných kódů CZ-CPA k jednotlivým ekonomickým činnostem dle tříd v klasifikaci produkce. Z praxe je například zřejmé, že je velice snadné zaměnit činnosti spadající do oddílu 43, tj. Specializované stavební práce s činnostmi spadajícími do oddílu 33, tj. Opravy a instalace strojů a zařízení, do kterých spadají pouze údržbářské práce a servis výrobků. V praxi se též často setkáme se situací, kdy stejné plnění je jednou stranou zařazeno do režimu přenesení daňové povinnosti a druhým subjektem, ač chtěl postupovat v dobré víře, k použití tohoto režimu nedošlo.

Za nevýhodu lze přeci jen považovat zvýšení administrativní náročnosti v podobě dalších povinných evidencí, jak pro poskytovatele a příjemce zdanitelných plnění, tak i pro správce daně. Ten v četných případech musí zjišťovat skutečný stav a „párovat“

daňový subjekt jako poskytovatele plnění s daňovým subjektem jako příjemcem stejného plnění v tzv. křížových vazbách. K rozdílům či odchýlkám dochází tehdy, když oba plátcí mají rozdílné zdaňovací období (měsíční či čtvrtletní) nebo jeden z nich včas nesplní svou povinnost a přiznání k dani z přidané hodnoty včetně povinné evidence za zdaňovací období, ve kterém k předmětnému plnění došlo, nepodá včas či dokonce vůbec. Správce daně v případě vzniklých nesrovnalostí zadržuje příjemci plnění výplatu uplatněného nároku na odpočet daně a je nucen zjišťovat fakticitu předmětného zdanitelného plnění.

Právě dle zkušeností z praxe je velký problém v případě podání dodatečného daňového přiznání a opravy výpisu z evidence pro daňové účely, které se právě v oblasti stavebnictví vyskytují poměrně často. Právě pro případné opravy výpisu z evidence neexistuje tzv. opravný formulář a oprava je stále řešena formou podání nového výpisu s tím, že ten původní bude v evidenci správce daně odstraněn.

3.4.4.2 Výhody

Ovšem k uvedenému v předchozím odstavci je nutno uvést, že většina nesrovnalostí je právě díky tomuto systému včas a rychle objasněna a to provedením pouhého místního šetření či telefonicky u zainteresovaných daňových subjektů. Což tedy přináší úsporu na nákladech správce daně i daňových subjektů a zejména i snížení úsilí daňových subjektů k prokázání skutečného stavu předmětného plnění. Již jen méně prokazování fakticity uskutečněného plnění je postupem k odstranění pochybností, popřípadě zahájením daňové kontroly.

Lze říci, že nesporným přínosem režimu přenesení daňové povinnosti je, že sankce ze strany správce daně za neuhrazení přiznané daně včas nebo vůbec vzniknou jen výjimečně. A to z toho důvodu, že poskytovatel plnění fakturuje bez daně a dále, že u odběratele téhož plnění, ovšem za předpokladu, že předmětné plnění je využito pro uskutečnění ekonomické činnosti a nevzniká povinnost krácení daně, je ve stejném zdaňovacím období uplatněna daň na vstupu a zároveň i daň na výstupu. Toto se tedy významně pozitivně dotklo především menších subdodavatelů stavebních prací, kteří se soustředí především na získávání zakázek a jejich včasné a kvalitní provedení. Právě

menší subdodavatelské firmy se často potýkaly s druhotnou platební neschopností. Zavedením systému přenesení daňové povinnosti do oblasti stavebních a montážních prací, jedné z nejrozšířenějších ekonomických činností, tak došlo k poklesu daňových závazků daňových subjektů vůči správci daně. Toto je dle mého názoru nesporná výhoda a především specifická podpora malého a středního podnikání.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 ÚVOD K PRAKTICKÉ ČÁSTI

Přestože jsou již modelové příklady (uvedena fiktivní jména a smyšlené číselné údaje) zakomponovány v teoretické části této práce, budou rovněž využity v praktické části, která na tuto navazuje. Z tohoto důvodu je důležité uvést, že získané údaje a informace pro následné provedení analýzy byly získány se souhlasem vybraných daňových subjektů, čerpány především z účetních popřípadě jiných dokladů a písemností jimi poskytnutých. Dále poznatky a zkušenosti autorka nabyla praxí na kontrolním oddělení Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích. Velká část znalostí je též výsledkem uskutečněných školení a vzdělávacích akcí vedených zaměstnavatelem. V neposlední řadě osobním jednáním s daňovými subjekty v průběhu daňového řízení.

V úvodu analytické části bude provedeno krátké představení trhu stavebních a montážních činností a po té seznámení s charakteristikou analyzovaných subjektů z hlediska jejich právní formy, řídicí a organizační struktury a rovněž struktury výrobní, uskutečňující svou ekonomickou činnost v oblasti stavebních a montážních prací. Pro získání dostatečně vypovídajících dat k formulaci závěrů a doporučení, bude vybrána jednak fyzická samostatně výdělečně činná osoba poskytující jako svou hlavní ekonomickou činnost stavební a montážní práce a jednak obchodní společnost, podnikající též zejména ve stavebnictví.

Ze získaných podkladů a dat bude provedena analýza vlivu režimu přenesení daňové povinnosti na ekonomickou situaci sledovaných subjektů. Nejdříve bude proveden výčet prvotních nákladů nutných v souvislosti se zavedením daného režimu. Dále na základě propočtů hodnot uvedených sledovanými daňovými subjekty v přiznáních k dani z přidané hodnoty bude provedeno posouzení výhodnosti režimu přenesení daňové povinnosti z pohledu vlivu na vývoj daňové povinnosti. Komparace bude provedena dle legislativy platné do roku 2012 tj. s klasickým odvodem daně z přidané hodnoty a následně se situací v průběhu současné platné právní úpravy režimu přenesení daňové povinnosti platné po roce 2012.

Následně bude provedena analýza dopadu zavedeného režimu z pohledu cash – flow porovnáním již konkrétních účetních případů a zhodnocení, pro kterého ze sledovaných subjektů je režim výhodnější. Poslední analýzou pro posouzení výhodnosti režimu přenesení daňové povinnosti a to ve vztahu k časové hodnotě peněz, bude též dle vybraných účetních případů provedena modelace okamžiků zúčtování se správcem daně a výpočet možného úroku.

Výsledkem bude zhodnocení pozitivních a negativních dopadů zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na sledované daňové subjekty a popřípadě vyčíslení finančního efektu, jenž zavedený zvláštní režim přenesení daňové povinnosti těmto konkrétním subjektům přinesl.

V závěru práce budou na základě takto získaných informací vyvozeny závěry a navržena případná doporučení.

K provedení správné analýzy vlivu režimu přenesení daňové povinnosti u vybraných daňových subjektů podnikajících ve stavebnictví, zavedeného s účinností od 1. ledna 2012, jsou použity daňové doklady z různých zdaňovacích období a to let 2011 - 2014. Z tohoto důvodu je pro přehlednost uveden výčet platných sazeb daně z přidané hodnoty za jednotlivé sledované roky.

Tabulka č. 2: Výše % sazby daně z přidané hodnoty uplatněné v letech 2011 - 2014⁵²

Sledované roky	Základní sazba	Snížená sazba
2011	20	10
2012	20	14
2013	21	15
2014	21	15

Zdroj: vlastní zpracování

⁵² Údaje o % výši daně platné za jednotlivé roky zjištěny ze zákona o DPH ve znění platném pro vybraná období.

Protože nebyl získán souhlas se zveřejněním jména fyzické osoby a jejích identifikačních údajů, nebudou tyto údaje použity ani u druhého posuzovaného subjektu – právnické osoby. Budou tedy používány fiktivní názvy a identifikační údaje. Identifikační údaje nebudou použity též z důvodu povinnosti zachování mlčenlivosti, kterou je autorka práce jako úřední osoba vázána dle ustanovení § 52 až § 55 daňového řádu.

4.1.1 Trh stavebních a montážních činností a představení sledovaných subjektů

Stavební práce jsou odjakživa součástí lidských činností. Uvolněním režimu po roce 1989 došlo k velkému rozmachu podnikání a právě stavebnictví zaznamenalo velké oživení a růst. Stalo se jedním z vyhledávaných oborů ekonomické činnosti, ve kterém se dnes pohybuje široké spektrum daňových subjektů. Podobně jako ve většině ekonomicky vyspělých zemí, tak i v České republice, stavebnictví patří mezi jedno z nejvýznamnějších národohospodářských odvětví.

V průběhu transformace stavebnictví se projevila schopnost, v něm pohybujících se subjektů, vyrovnat se změnami poptávky, s nároky na vyšší kvalitu a úroveň stavebních děl. Především ve stavebnictví se vytvořila nová tržní struktura, ve které můžeme najít jak všechny typy právnických osob od nadnárodních společností typu Skanska a.s. IČ 26171303 se základním jměním 1.100.000.000 Kč či Metrostav a.s. IČ 00014915 se základním jměním 790.666.800 Kč⁵³, přes regionální⁵⁴ společnosti typu Šandera CB s.r.o. IČ 28118201 či ProTeren s.r.o. IČ 28095103⁵⁵ až po fyzické osoby „zedníky“ podnikající dle živnostenského zákona převážně v místní působnosti. Vytvořila se struktura, nejen s klasickými dodavatelsko-subdodavatelsko-odběratelskými vztahy, ale i sítě developerských firem s vazbami na činnosti architektů, projektantů a aktivit v oblasti trhu

⁵³ Údaje o výši základního jmění zjištěny z veřejného rejstříku Obchodní rejstřík na stránkách <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=415404&typ=PLATNY> a <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=537706&typ=PLATNY>.

⁵⁴ Myšleno v regionu Jihočeského kraje.

⁵⁵ Údaje IČ zjištěny na stránkách Obchodního rejstříku <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=82293&typ=PLATNY>, <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=184538&typ=PLATNY> a <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=82393&typ=PLATNY>

s pozemky a nemovitostmi. Ovšem v době rozmachu a růstu stavebnictví se projevila i slabá stránka, kterou lze pociťovat při realizaci téměř každého stavebního díla a to především úbytek kvalifikovaných řemeslníků a klesající počty učňů, zejména některých oborů. V uplynulých pěti letech však český stavební sektor mírně stagnoval a stavební firmy musely částečně zredukovat počet zaměstnanců a některé firmy dokonce stavební trh opustily. Dle specializované analýzy českého stavitelství, která zahrnuje názory více jak 100 ředitelů stavebních firem, a která je pravidelně publikována analytickou společností CEEC Research ve spolupráci s poradenskou společností KPMG Česká republika, se objevují i pesimistické prognózy, ve kterých je mj. očekáván další mírný pokles produkce a to o 0,5 %.⁵⁶

Ze zkušeností z uplynulých let se i v této oblasti podnikání objevovaly též i podvodné praktiky s destruktivními dopady nejen na státní rozpočet, ale především na drobné a střední podnikatele podnikající ve stavebnictví, kteří se na těchto praktikách přímo nepodíleli. Přitom museli před správcem daně prokazovat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo a bylo řádně přijato, přičemž úplata za předmětné zdanitelné plnění jim nebyla často odběratelem včas hrazena, mnohdy vůbec a ti se pak potýkali s druhotnou platební neschopností dostát svým povinnostem vůči svým dodavatelům a často i vůči státu. Částečně i z tohoto důvodu Česká republika přistoupila k rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti také na tuto oblast, oblast poskytování stavebních a montážních prací. V tak širokém spektru subjektů podnikajících ve stejném oboru je zřejmé, že s problematikou přenesení daňové povinnosti se vypořádává jinak malý živnostník a jinak velká obchodní společnost.

Pro úplnost přesnou definici *Podniku* přináší Příloha I Nařízení Komise Evropského společenství č. 800/2008⁵⁷, kde je *podnik* označován jako subjekt, který vykonává *hospodářskou činnost* a to bez ohledu na jeho právní formu. Přičemž k těmto subjektům patří též osoby samostatně výdělečně činné a rodinné podniky vykonávající řemeslné či jiné činnosti. Pro představu lze tedy dle doporučení Evropského Komise dělit podniky

⁵⁶ Čerpáno z internetového článku. Dostupné z:

<http://www.stavebni-forum.cz/cs/article/22813/ceske-stavebnictvi-zmenu-k-lepsimu-nepronese-ani-rok-2014/>

⁵⁷ dle Přílohy 1 Nařízení Komise ES (Evropské společenství) č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008.

do čtyř základních skupin tak, jak znázorňuje následující **Tabulka č. 3**, kde jsou použity parametry počet zaměstnanců a roční obrat. Příloha I Nařízení č. 800/2008 dále používá i bilanční sumu roční rozvahy.

Tabulka č. 3: Klasifikace podniků dle doporučení Evropské Komise

Kategorie podniku	Počet zaměstnanců	Roční obrat
mikro podnik	< 10	≤ 2 mil. EUR
malý podnik	< 50	≤ 10 mil. EUR
střední podnik	< 250	≤ 50 mil. EUR
velký podnik	> 250	> 50 mil. EUR

Zdroj: vlastní zpracování

Základní údaje o analyzovaných daňových subjektech:

Jak již bylo v kapitole výše zmíněno, pro potřeby této práce jsou vybrány dva daňové subjekty, které svými parametry zastupují jednu skupinu podnikajících subjektů na trhu se stavebními a montážními pracemi. Výběr se však úplně neshoduje s rozdělením doporučovaným Evropskou komisí (viz. **Tabulka č. 3**). Pro analýzu je laicky řečeno vybrána obchodní společnost (daňový subjekt A), kterou lze klasifikovat jako mikropodnik a živnostník podnikající dle živnostenského oprávnění (daňový subjekt B).

Jak již v úvodu praktické části uvedeno, údaje o jménu fyzické osoby a názvu společnosti jsou pozměněné a neshodují se s analyzovanými daňovými subjekty. Dále nejsou uvedena DIČ ani IČ analyzovaných subjektů.

A) Daňový subjekt - obchodní společnost

IČO: 28111111

název osoby: DASTAV, s.r.o.

právní forma: 112 – Společnost s ručením omezeným

sídlo: Olšová 13, 373 16 Dobrá Voda u Českých Budějovic

datum vzniku oprávnění: 23.02.2010

Obchodní společnost DASTAV, s.r.o. (dále jen firma DASTAV, s.r.o.) vznikla na základě ujednání tří bratří, kteří mají dlouholetou praxi v jednotlivých v oborech stavebních činností, kdy podnikali jako drobní živnostníci již od roku 1998. Z důvodu rozšiřování svých služeb, zlepšení postavení na trhu se stavebními činnostmi, dále pak, jak sami uvedli, především z důvodu orientace na získávání menších státních zakázek, které by jako jednotlivci neměli šanci získat, se spojili a založili za účelem společného podnikání „rodinný podnik“ s právní podobou, jakou známe dnes. Firma DASTAV, s.r.o. vznikla dne 23.02.2010 zápisem do Obchodního rejstříku jako společnost s ručením omezeným, ve které statutárním orgánem jsou zmiňovaní bratři. V současné době se jedná o stabilizovanou stavební firmu působící převážně na trhu v Jižních Čechách. Přímému vedení firmy se věnuje především prostřední z bratří, i když na základě vzájemné důvěry, každý z nich může jednat samostatně bez omezení. Společnost zaměstnává stavebního technika, manažera projektů, rozpočtářku a účetní a dále specializované stavební dělníky. Základní kapitál ve výši 210.000 Kč je tvořen peněžitými vklady rovným dílem všech tří zakladatelů.⁵⁸ Další parametry vypovídající o společnosti jsou uvedeny v **Tabulce č. 4.**

Tabulka č. 4: Vybrané údaje z účetních výkazů (v celých tisících Kč)

	Rok 2011	Rok 2012	Rok 2013	Rok 2014
Oběžná aktiva	1338	1451	2317	2345
Aktiva celkem	1545	2267	3184	3342
Cizí zdroje	184	1205	1863	1335
Pasiva celkem	1545	2267	3184	3342
Výsledek hospodaření *	+ 792	- 178	+ 259	+ 686
* + zisk; - ztráta				

Zdroj: vlastní zpracování.

⁵⁸ Obchodní podíl každého jednatele činí 1/3, peněžité vklady ve výši 70.000 Kč

Společnost zaměstnává 13 zaměstnanců. V období zvýšených požadavků na pracovní sílu a dle množství zakázek jsou uzavírány s drobnými živnostníky dohody o provedení práce, jako například s panem Pavlíčkem a dále jsou najímáni brigádníci.

Předmětem ekonomické činnosti firmy DASTAV, s.r.o. je mimo výroby, obchodu a služeb neuvedených v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, též provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Dále pak evidované obory činnosti Z01045 - Přípravné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti, Z01076 – Poskytování technických služeb. Firma DASTAV, s.r.o. byl od 16.03.2010 registrována u správce daně jako čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty, od zdaňovacího období leden 2013 již jako plátce s **měsíčním zdaňovacím obdobím**.

B) Daňový subjekt - fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona

IČO: 74555555

název osoby: Jan Pavlíček

právní forma: 100 – Podnikající tuzemská

sídlo: Krčínova 1096/16, 370 11 České Budějovice

datum vzniku oprávnění: 23.05.2007

Předmětem podnikání daňového subjektu Jana Pavlíčka (dále též pan Pavlíček) dle živnostenského rejstříku je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a oborem činnosti jsou přípravné práce pro stavby. Pan Pavlíček je slovenské národnosti a na českém trhu působí již od roku 2001, kdy odešel do České republiky za prací a po té zde založil rodinu a začal samostatně podnikat. Jeho výhodou je odbornost ve svém oboru a hlavně materiálové zázemí, jako například konstrukční lešenářské komponenty, drobné pracovní stroje a nářadí. Pan Pavlíček je **čtvrtletním plátcem** daně z přidané hodnoty a to s účinností již od 20.01.2009. Pan Pavlíček vede daňovou evidenci dle ustanovení § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

ve znění pozdějších předpisů⁵⁹. Jako plátce DPH je povinen dle ustanovení § 100 zákona o DPH vést i evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.

Na místě je zmínit se i o tom, že uvedená fyzická osoba Jan Pavlíček dlouhodobě se společností DASTAV, s.r.o. spolupracuje formou poskytování přípravných stavebních činností při zahajování akcí na stavbách nebo akcí týkající se oprav a údržby staveb a to především dodávek, montáží a demontáží lešení, přípravných a výkopových prací ke stavbám, úpravami terénu apod. Dle zjištění z daňové evidence pana Pavlíčka a účetnictví společnosti DASTAV, s.r.o. téměř veškeré finanční transakce (myšleno platby za poskytnutá plnění) mezi ním a společností DASTAV, s.r.o. probíhají v hotovosti.

⁵⁹ Rozumí se evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Obsahuje údaje o příjmech a výdajích, majetku a závazcích.

4.2 PROVEDENÍ DÍLČÍCH ANALÝZ VLIVU ZAVEDENÍ REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Pro zhodnocení přínosu zavedení institutu přenesení daňové povinnosti byla provedena zkoumání přímo u vybraných daňových subjektů. Ze zjištěných údajů a na základě podaných informací budou nyní provedeny jednotlivé analýzy a to v oblasti vlivu tohoto institutu na potřebné vstupní náklady, na vývoj daňové povinnosti, na peněžní tok a faktory jej ovlivňující.

4.2.1 Nutné vstupní náklady související se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti

Bude provedena jednoduchá analýza pouze vstupních nákladů, které byly zapotřebí v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti. Komparace bude provedena slovní úvahou a jednoduchým vyčíslením vynaložených nákladů v peněžních jednotkách sdělených daňovými subjekty a vyvozením závěru této analýzy.

A) Daňový subjekt – společnost DASTAV, s.r.o.

Společnost DASTAV, s.r.o. zaměstnává účetní, která působí i jako sekretářka. Pro zpracování účetnictví používá účetní software „Pohoda“, který každoročně a při novelizacích daňových zákonů nechává projít upgradem. Upgrade z důvodu zavedení režimu přenesení daňové povinnosti nebyl tak pro společnost DASTAV, s.r.o. žádným velkým nákladem. **Každoroční náklad** na upgrade softwaru dle sdělení jednatele je cca **8.000 Kč**. Mzdový náklad za zaměstnance – účetní je stále stejný. Zjištění konkrétní částky pro potřebu komparace vstupních nákladů není nutný.

B) Daňový subjekt - Jan Pavlíček

Pan Pavlíček přesto, že je odborník ve svém oboru, patří však ke generaci, kterou výpočetní technika a internet zasáhly jen okrajově, proto daňové doklady zpracovával pouze v jednoduchém programu a s pomocí své družky. Daňová přiznání posílal prostřednictvím pošty nebo nosil osobně na podatelnu správce daně. Se zavedením přenesení daňové povinnosti a povinností podávat přiznání a příslušné evidence elektronicky by musel provést upgrade tohoto programu a to vyvstala otázka, zda by byl upgrade stávajícího programu vůbec možný. Pan Pavlíček usoudil, že v jeho případě by se jednalo o značnou nejen finanční zátěž, ale i zátěž administrativní a časovou, taktéž i problém znalostní. Proto rezignoval a pro administrativní daňové povinnosti byl nucen vyhledat externí účetní, které přidělil i plnou moc ke všem úkonům nejen před správcem daně. Platba za vedení daňové evidence činí v průměru 1.200 Kč za čtvrtletí, **ročně tedy 4.800 Kč**. Rozdíl je samozřejmě v období podání daňových přiznání a příslušných evidencí nejen daně z přidané hodnoty. Cena za vedení účetní agendy je i přesto nízká a to z důvodu, že účetní je z rodinné přízně.

Zjištění této analýzy:

Zavedený režim přenesení daňové povinnosti přinesl z počátku nemalé problémy ať technické či finanční, zejména panu Pavlíčkovi potažmo zřejmě i dalším drobným podnikatelům. Velké společnosti, které mají mezi svými stálými zaměstnanci i účetní, tuto změnu téměř nezaznamenaly a náklad spojený s jejím zavedením byl zanedbatelný. Oba srovnávané subjekty v současné době veškeré záznamní povinnosti delegují na jiné osoby – účetní, které v účetní agendě dlouhodobě pracují a lze říci, že se tak předejde i mnoha pochybením, které by byly příčinou ověřování správnosti a úplnosti údajů uvedených v daňových přiznáních a v nejhorším případě i daňovým kontrolám prováděných správcem daně.

4.2.2 Vliv na daňovou povinnost komparací skutečných a fiktivních údajů vykázaných v daňových přiznáních

V této části bude provedena komparační analýza skutečných hodnot uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2013 tak, jak je sledované subjekty vykázaly dle platného zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění předpisů platných od 1. ledna 2012, tedy již v období platnosti přenesení daňové povinnosti. Následně tyto hodnoty budou fiktivně přeneseny a přepočítány do daňových přiznání tak, jak by byly sledovanými subjekty vykázány dle zákona o dani z přidané hodnoty platného do 31.12.2011, tedy v období před povinností uplatňování přenesení daňové povinnosti.

Ke zjištění vlivu režimu přenesení daňové povinnosti na vlastní daňovou povinnost stačí sledovat pouze řádky přiznání k dani z přidané hodnoty⁶⁰ č.10 a č.11 (režim přenesení daňové povinnosti § 92a – odběratel) a řádky 25 (režim přenesení daňové povinnosti § 92a – dodavatel) neboť sledované subjekty vykazují v tomto režimu pouze plnění - stavební a montážní práce dle ustanovení § 92e zákona o dani z přidané hodnoty. Není tedy nutné hlouběji rozlišit plnění poskytovaná ve stavebnictví od ostatních plnění dle ustanovení § 92a např. dodání zlata, obchodování s emisními povolenkami, s odpady či šrotem aj.

⁶⁰ Úplný tiskopis přiznání k DPH č. 25 5401 MFin 5401-vzor. č. 18 je **Přílohou č. 4**

Obrázek 1: Přiznání k DPH – řádky pro zdanitelná plnění na výstupu

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1		
	snižovaná	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snižovaná	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snižovaná	6		
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7		
	snižovaná	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10		
	snižovaná	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12		
	snižovaná	13		
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně			Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zaslání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26	

Zdroj: vlastní zpracování ; část z tiskopisu Ministerstva financí 25 5401 MFin 5401- vzor č. 18

Řádky 43 a 44 – nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 daňového přiznání jsou v tomto případě nevýznamné, neboť v nich nedochází k žádné změně. A to z toho důvodu, že je sice daňová povinnost přenesena na příjemce (odběratele) plnění, ale zároveň platí, že za splnění zákonem daných podmínek má tento příjemce i nárok uplatnit si odpočet daně z těchto plnění. V daňovém přiznání se pouze hodnota základu daně a výše daně těchto plnění, přijatých v režimu přenesení daňové povinnosti, přesouvá z řádků 40 a 41. Celková hodnota odpočtu daně na řádku 46 zůstává stejná.

Obrázek 2: Přiznání k DPH – řádky nároku na odpočet daně a výpočtu daňové povinnosti

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snižovaná	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snižovaná	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			

Zdroj: vlastní zpracování; část z tiskopisu Ministerstva financí 25 5401 MFin 5401- vzor č. 18

Hodnoty jsou použity z údajů vykázaných daňovými subjekty v přiznáních k dani z přidané hodnoty a to za zdaňovací období roku 2013 a z údajů v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty⁶¹ za tytéž zdaňovací období roku 2013.

Důvodem použití údajů vykázaných v přiznáních k dani z přidané hodnoty konkrétně za zdaňovací období roku 2013, je probíhající daňová kontrola u jednoho z posuzovaných daňových subjektů, zahájená správcem daně v rozsahu všech údajů uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2012. Na základě zjištění v průběhu této daňové kontroly je zcela důvodné předpokládat, že bude ukončena s fiskálním efektem ve prospěch správce daně. Zjištění získaná autorem této práce a to provedením analýz z údajů vykázaných v přiznáních k dani z přidané hodnoty za rok 2012 by byla tudíž zkreslená a neměla by vypovídající hodnotu.

Posuzovaným obdobím jsou tedy zdaňovací období roku 2013, kdy byla u uskutečněných zdanitelných plnění nebo u přijatých úplat uplatňována základní sazba daně ve výši 21 % nebo snížená sazba daně ve výši 15 %.⁶²

⁶¹ Dle ustanovení § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

⁶² Ustanovení § 47 zákona o dani z přidané hodnoty v platném znění v roce 2013

A) Daňový subjekt - DASTAV, s.r.o.

Tabulka č. 5: Skutečné hodnoty vykázané daňovým subjektem A) v daňových příznacích za rok 2013 (v Kč)

	Daň na výstupu* (ř. 1 a 2)	Daň na výstupu – § 92a odběratel (ř. 10 a 11)	Daň na výstupu celkem	Hodnota výstupu – § 92a dodavatel (ř.25)	Odpočet daně celkem (ř. 46)	Vlastní daňová povinnost (ř. 64)	Nadměrný odpočet (ř. 65)
leden	0	0	0	0	8877	0	8877
únor	0	0	0	167220	11064	0	11064
březen	0	52573	52573	283034	64393	0	11820
duben	0	0	0	186339	23418	0	23418
květen	596	0	596	575081	44753	0	44157
červen	104948	0	104948	333831	35546	69402	0
červenec	175225	6542	181767	388380	144520	37247	0
srpen	26940	153245	180185	1414197	312202	0	132017
září	370454	98499	468953	1122914	300269	168684	0
říjen	215936	162702	378638	1437187	491451	0	112813
listopad	89697	13488	103185	697946	115043	0	11858
prosinec	495667	167681	663348	778579	414184	249164	0
celkem	1479463	654730	2134193	7384708	1965720	524497	356024
* ze základu daně za ZD: květen 3.970,00 Kč, červen 521.580,00 Kč, červenec 834.403,00 Kč, srpen 178.000,00 Kč, září 1.834.608,00 Kč, říjen 1.106.453,00 Kč, listopad 500.522,00 Kč, prosinec 2.421.640,00 Kč <i>/jedná se o součet hodnoty základu daně v základní sazbě DPH a hodnoty daně v sazbě DPH snížené/</i>							

Zdroj: Vlastní zpracování

V **Tabulce č. 5** sloupec označen „Daň na výstupu (ř.1 a 2)“ je součet hodnot daně na výstupu v základní a ve snížené sazbě a to za dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku uskutečněné daňový subjekt, na které se nevztahuje režim přenesení daňové povinnosti. Dále do zdanitelných plnění, ze kterých plyne povinnost přiznat a zaplatit daň, daňový subjekt musí zahrnout plnění, která přijal jako odběratel zboží nebo příjemce služby a na která se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti. Zároveň však z těchto přijatých plnění má nárok na odpočet daně. Součet daně na výstupu za všechna zdaňovací období roku 2013 tedy je hodnota **2.134.193 Kč**.

Daňový subjekt ale ve skutečnosti v daném období poskytl práce za téměř dvojnásobnou částku tj. 14.785.884 Kč, když dle hodnot základu daně na řádcích 1 a 2 daňových přiznání vykázal celkem na základu daně 7.401.176 Kč daň na výstupu celkem ve výši 1.479.463 Kč a poskytl plnění v režimu přenesení daňové povinnosti v základu daně 7.384.708 Kč, kdy přenesl povinnost daň vypočítat, přiznat a správci daně uhradit, na odběratele.

Vlastní daňová povinnost za všechna zdaňovací období roku 2013 činila celkem **524.497 Kč**. Tuto částku daňový subjekt musel skutečně správci daně odvést. Hodnota uplatněného nadměrného odpočtu, který si daňový subjekt oprávněně nárokoval, za předmětná zdaňovací období činila celkem **356.024 Kč**.

Rozdíl mezi celkovou hodnotou daně na výstupu a celkovou hodnotou daně na vstupu ve zdaňovacích obdobích roku 2013, kdy byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti činí 168.473 Kč. Tento rozdíl představuje výslednou hodnotu daně, kterou musel daňový subjekt skutečně správci daně uhradit.

Následným krokem bude převedení všech hodnot uvedených v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období roku 2013 z řádku 25 - § 92a dodavatel do řádku 1 – dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. **Pouze řádek 1 (základ daně a daň v základní sazbě)** daňového přiznání bude použit z důvodu, že při uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti určení sazby daně z přidané hodnoty, výpočet daně a její odvod je povinen odběratel plnění a není z poskytnutých daňových dokladů zcela zřejmé, v jaké sazbě byla skutečně daň odvedena, bude tedy pro potřebu provedení komparační analýzy u hodnoty výstupu – dodavatel (§ 92a) použita základní sazba daně platná pro dané období roku 2013 tj. 21%. Základní sazba daně bude použita zejména i proto, že do snížené sazby daně spadají plnění poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu a bytu včetně jejich příslušenství nebo v souvislosti s jejich opravami⁶³ a dále do snížené sazby jsou též zahrnuta plnění stavební a montážní práce spojených

⁶³ Ustanovení § 48 zákona o DPH v platném znění v roce 2013 – Sazby daně u bytové výstavby

s výstavbou stavby pro sociální bydlení, včetně jejich příslušenství nebo opravou takovéto stavby⁶⁴. Společnost DASTAV, s.r.o. se dle zjištění z předložených smluv a dohod na takovýchto stavbách nepodílí.

Fiktivní vypočtená daň bude zaokrouhlena na celé koruny nahoru⁶⁵. Základ daně a daň na výstupu, uvedené daňovým subjektem na řádku 1 a řádku 2 daňových přiznání tj. plnění bez uplatnění přenesení daňové povinnosti, jsou použity ve skutečných hodnotách dle příslušné sazby daně.

Takto získané a přepočtené hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2013 jsou uvedeny v **Tabulce č. 6**, která nabízí pohled se stejnými údaji, ale bez použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Tabulka č. 6: Fiktivní hodnoty dosažené do daňových přiznání za rok 2013 bez použití režimu přenesení daňové povinnosti (v Kč)

	Uskutečněná plnění – základ daně	Daň na výstupu	Nárok na odpočet daně	Vlastní daňová povinnost	Nadměrný odpočet
leden	0	0	8877	0	8877
únor	167220	35117	11064	24053	0
březen	283034	59438	64393	0	4955
duben	186339	39132	23418	15714	0
květen	579051	121364	44753	76611	0
červen	855411	175053	35546	139507	0
červenec	1222783	256785	144520	112265	0
srpen	1592197	323922	312202	11720	0
září	2957522	606266	300269	305997	0
říjen	2543640	517746	491451	26295	0
listopad	1198468	236266	115043	121223	0
prosinec	3200219	659169	414184	244985	0
celkem	14785884	3030258	1965720	1078370	13832

Zdroj: Vlastní zpracování

⁶⁴ Ustanovení § 48a zákona o DPH v platném znění v roce 2013 - Sazby daně u staveb pro sociální bydlení

⁶⁵ Ustanovení § 146 daňového řádu, dle kterého se daň tímto způsobem zaokrouhluje jak v řádném tak i dodatečném daňovém tvrzení, tak i při stanovení daně správcem daně.

Z jednoduchého postupu přepočtu údajů z daňových přiznání, zobrazených v **Tabulce č. 6**, je na první pohled zřejmé značné navýšení výsledné vlastní **daňové povinnosti** na hodnotu **1.078.370 Kč**. Při klasickém odvodu DPH, tedy při **nepoužití** přenesení daňové povinnosti, by společností DASTAV, s.r.o. vznikla tuto daňovou povinnost přiznat ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve a tuto daň správci daně i zaplatit. Naopak nepatrná výsledná hodnota nadměrného odpočtu ve výši 13.832 Kč, který by byl správcem daně vrácen.

Rozdíl mezi celkovou hodnotou daně na výstupu a celkovou hodnotou daně na vstupu před rokem 2012 tj. při použití klasického odvodu DPH, by tak činil 1.064.538 Kč. Tuto částku by společnost DASTAV, s.r.o. byla povinna správcem daně odvést.

U poskytování stavebních a montážních činností ve stavebnictví není výjimkou, že faktury jsou hrazeny po splatnosti i včetně státních zakázek. Před účinností režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví výslednou daňovou povinnost ze všech uskutečněných zdanitelných plnění společnost DASTAV, s.r.o. musela správci daně odvést v řádném termínu. V několika předchozích zdaňovacích obdobích se společnost DASTAV, s.r.o. dostala do druhotné platební neschopnosti, kdy byla za opožděné úhrady daňových povinností na DPH správcem daně sankcionována předpisem úroku z prodlení. Přesto se společnost DASTAV, s.r.o. podařilo závazek na dani i úroku z prodlení správcem daně včas uhradit a předejít tak následné exekuci bankovních účtů či majetku společnosti, což by mělo jistě větší dopad na její krátkodobou finanční likviditu v průběhu daného období.

Po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví vznikají společnosti DASTAV, s.r.o. převážně jen nadměrné odpočty, jak je prezentováno v **Tabulce č. 5** nevzniká tedy společnosti DASTAV, s.r.o., vyjma několika zdaňovacích období, závazek úhrady daně z přidané hodnoty a tím případného předpisu úroku z prodlení úhrady. Odpadá tím tedy především finanční a též i administrativní zátěž v případě řešení těchto problémů.

Tabulka č. 7: Porovnání rozdílů zjištěných hodnot vlastní daňové povinnosti při uplatnění a bez uplatnění reverse charge (v Kč)

	Uplatnění reverse charge		Bez uplatnění reverse charge		Výsledný rozdíl
	Vlastní daňová povinnost	Nadměrný odpočet	Vlastní daňová povinnost	Nadměrný odpočet	
leden	0	8877	0	8877	0
únor	0	11064	24053	0	+ 35117
březen	0	11820	0	4955	+ 6865
duben	0	23418	15714	0	+ 39132
květen	0	44157	76611	0	+ 120768
červen	69402	0	139507	0	+ 70105
červenec	37247	0	112265	0	+ 75018
srpen	0	132017	11720	0	+ 143737
září	168684	0	305997	0	+ 137313
říjen	0	112813	26295	0	+ 139108
listopad	0	11858	121223	0	+ 133081
prosinec	249164	0	244985	0	- 4179
celkem	524497	356024	1078370	13832	+ 896065

Zdroj: Vlastní zpracování

Porovnáním hodnot vlastní daňové povinnosti vzniklé *při použití* režimu přenesení daňové povinnosti k hodnotě vlastní daňové povinnosti *bez použití* režimu je zřejmý její pokles o 553.873 Kč. Při použití režimu přenesení daňové povinnosti ve zdaňovacích obdobích roku 2013 se nárok na odpočet daně zvýšil o 342.192 Kč oproti nároku na odpočet v případě, že by režim použit nebyl. Výsledná hodnota 896.065 Kč svědčí tedy o výhodnosti použití režimu přenesení daňové povinnosti. Tento výsledek lze odvodit i z předchozího zjištění a to odečtem rozdílů ve výši 1.064.538 Kč a rozdílů ve výši 168.473 Kč.

Stejně porovnání bude provedeno i u daňového subjektu Jan Pavlíček.

B) Daňový subjekt - Jan Pavlíček

Tabulka č. 8: Skutečné hodnoty vykázané daňovým subjektem B) v daňových přiznáních za rok 2013 (v Kč)

čtvrtletí	Daň na výstupu (ř. 1 a 2)	Daň na výstupu – § 92a odběratel (ř. 10 a 11)	Daň na výstupu celkem	Hodnota výstupu – § 92a dodavatel (ř.25)	Odpočet daně celkem (ř. 46)	Vlastní daňová povinnost (ř. 64)	Nadměrný odpočet (ř. 65)
1.	0	403822	403822	250350	407986	0	4164
2.	0	0	0	398383	108570	0	108570
3.	*9632	0	9632	763932	10344	0	712
4.	**24880	0	24880	822626	9090	15790	0
celkem	34512	403822	438334	2235291	535990	15790	113446
* ze základu daně ve výši 45.868,00 Kč							
** ze základu daně ve výši 118.476,00 Kč							

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 9: Fiktivní hodnoty dosažené do daňových přiznání za rok 2013 bez použití režimu přenesení daňové povinnosti (v Kč)

	Uskutečněná plnění – základ daně	Daň na výstupu	Nárok na odpočet daně	Vlastní daňová povinnost	Nadměrný odpočet
1.čtvrtletí	250350	52574	407986	0	355412
2.čtvrtletí	398383	83661	108570	0	24909
3.čtvrtletí	809800	170058	10344	159714	0
4.čtvrtletí	941102	197631	9090	188541	0
celkem	2399635	503924	535990	348255	380321

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňový subjekt B) – Jan Pavlíček dle údajů v **Tabulce č. 8** v roce 2013 uskutečnil zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti celkem ve výši základu daně 2.235.291 Kč (cca ¾ všech uskutečněných plnění), kdy měl vůči správci daně pouze povinnost předložit výpis z evidence pro účely DPH s uvedením údajů o všech

odběratelích a to ve lhůtě pro podání jednotlivých přiznání. Celková vlastní daňová povinnost za zdaňovací období roku 2013 činila pouze částku 15.790 Kč a výše nadměrného odpočtu činila 113.446 Kč.

Rozdíl mezi celkovou hodnotou daně na výstupu a celkovou hodnotou daně na vstupu ve zdaňovacích obdobích roku 2013, kdy byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti činí 97.656 Kč. Tento rozdíl byl správcem daně daňovému subjektu skutečně vyplacen.

Pan Pavlíček ve zdaňovacích obdobích roku 2013 poskytl plnění **mimo** režim přenesení daňové povinnosti v hodnotě základu daně celkem za 164.344 Kč a plnění **v rámci** režimu v hodnotě základu daně 2.235.291 Kč, kdy daňovou povinnost přenesl na odběratele. Celkem tedy uskutečnil zdanitelná plnění v základu daně 2.399.635 Kč. Při klasickém zdanění (viz. údaje v **Tabulce č. 9**) by byl pan Pavlíček povinen přiznat daň (při použití sazby daně 21%) z této částky základu daně na výstupu ve výši 503.924 Kč. Z přijatých plnění vykázal nárok na odpočet daně ve výši 535.990 Kč, na jehož výši režim přenesení daňové povinnosti v tomto případě vliv nemá.

Rozdíl mezi celkovou hodnotou daně na výstupu a celkovou hodnotou daně na vstupu před rokem 2012 tj. při použití klasického odvodu DPH, by tak činil pouze 32.066 Kč. Tento rozdíl by byl vykázán jako nadměrný odpočet na ř. 66⁶⁶ a byl by daňovému subjektu správcem daně vyplacen.

V níže uvedené **Tabulce č. 10** jsou pro přehlednost porovnány již jen hodnoty vlastní daňové povinnosti jednak při uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti a zjištěné hodnoty vlastní daňové povinnosti bez uplatnění režimu.

⁶⁶ Tiskopis vzor č. 16 – 25 5401 MFin 5401 pro přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2011 je **Přílohou č. 5**

Tabulka č. 10: Porovnání rozdílů zjištěných hodnot vlastní daňové povinnosti při uplatnění a bez uplatnění reverse charge (v Kč)

	Uplatnění reverse charge		Bez uplatnění reverse charge		Výsledný rozdíl
	Vlastní daňová povinnost	Nadměrný odpočet	Vlastní daňová povinnost	Nadměrný odpočet	
1.čtvrtletí	0	4164	0	355412	- 351248
2.čtvrtletí	0	108570	0	24909	+ 83661
3.čtvrtletí	0	712	159714	0	+ 160426
4.čtvrtletí	15790	0	188541	0	+ 172751
celkem	15790	113446	348255	380321	+ 65590

Zdroj: vlastní zpracování

Dle přehledu v **Tabulce č. 10** se pan Pavlíček v celkovém součtu za všechna čtyři zdaňovací období pohyboval v nadměrném odpočtu daně jak při použití režimu, tak i kdyby režim použit nebyl. Porovnáním hodnot vlastní daňové povinnosti vzniklé *při použití* režimu přenesení daňové povinnosti k hodnotě vlastní daňové povinnosti *bez použití* režimu je zřejmé její celkové snížení o 332.465 Kč v úhrnu za všechna čtyři zdaňovací období. Dále při použití režimu přenesení daňové povinnosti ve zdaňovacích obdobích roku 2013 se nárok na nadměrný odpočet daně sice snížil o 266.875 Kč oproti nároku na odpočet v případě, že by režim použit nebyl. Přesto rozdíl ve výši 65.590 Kč hovoří o výhodnosti použití režimu přenesení daňové povinnosti. Tento výsledek lze odvodit i z předchozího zjištění a to odečtem rozdílu ve výši 97656 a rozdílu ve výši 32066.

Zjištění této analýzy:

Z pohledu vlivu režimu přenesení daňové povinnosti na daňovou povinnost či na výši nadměrného odpočtu lze uzavřít, že zavedený režim je pro oba posuzované daňové subjekty výhodný. Pro oba daňové subjekty, kdy oba poskytují plnění převážně plátcům daně, je nově zavedený institut přenesení daňové povinnosti přínosem především v tom, že se jim o tato plnění snižuje základ daně na výstupu a tedy i samotná výsledná daň. Dále je nesporným přínosem v případě, že jejich odběratel neuhradí včas fakturovanou

částku, nemusí tedy odvádět správci daně daň z tohoto plnění. Jinak řečeno nejsou povinni odvádět daň z neuhrazených pohledávek za odběrateli.

Jak ukázal výše provedený propočet, u analyzovaného subjektu A) společnosti DASTAV, s.r.o. je rozdíl výše daňové povinnosti značný. Při použití režimu přenesení daňové povinnosti společnost odvedla správci daně daň za celý rok 2013 celkem ve výši 168.473 Kč a v případě klasického zdanění by správci daně společnost byla povinna uhradit daň ve výši 1.064.538 Kč bez ohledu na to, zda společnosti byly včas vystavené faktury hrazeny či nikoli. Společnost tak může tyto finanční prostředky použít na včasné uhrazení svých závazků, stává se pro zákazníky důvěryhodnějším partnerem a zvýšila se i její stabilita.

Daňový subjekt B) pan Pavlíček sice i před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti vykazoval převážně nadměrné odpočty a zavedením režimu se situace nezměnila. Přesto je pro něj tento režim výhodný, neboť více jak 98 % své ekonomické činnosti poskytuje převážně plátcům, fakturuje tak v režimu přenesení daňové povinnosti a není tudíž zatížen povinností výpočtu daně a jejího odvodu na účet správce daně.

4.2.3 Vliv režimu přenesení daňové povinnosti na cash - flow

Institut režimu přenesení daňové povinnosti neznamená jen změnu v daňových povinnostech plátců daně z přidané hodnoty, ale promítne se i do dalších oblastí a to zejména v cash - flow, tedy v oblasti peněžního toku. Tok neboli pohyb peněz je spojen hlavně se zabezpečením cílů podniku a plnění jeho funkcí. Ovlivňuje zejména vztahy podniku k dodavatelům, poskytovatelům kapitálu (bankovní ústavy apod.). Výkaz o peněžních tocích není sice povinnou součástí účetní závěrky, ale přesto je účetními jednotkami často sestavován. Je přehledem příjmů a výdajů, tedy skutečného toku finančních prostředků firmy.⁶⁷[2] Důvěryhodnost podniku pro jeho partnery spočívá především v hodnocení likvidity – schopnosti hradit splatné závazky. Kapitál podniku lze vymezit jako souhrn všech peněz vložených do celkového majetku podniku vlastníky i věřiteli. Tyto prostředky jsou z pohledu stavebních činností vázány v dlouhodobém

⁶⁷ LANDA, M., *Jak číst finanční výkazy*. Brno: Computer Press, a.s., 2008, ISBN 978-80-251-1994-5

hmotném a nehmotném majetku, v zásobách, ve zboží a v peněžních prostředcích. Zmíněné peněžní prostředky mají především podobu hotovosti či různou formu krátkodobých vkladů. Prostředky v hotovosti a na běžném účtu představují nejlikvidnější složku celkového majetku podniku a to z toho důvodu, že jsou k dispozici k okamžitému použití a tím zabezpečují likviditu podniku.⁶⁸ [6]

Je tedy velký rozdíl zda dodavatel stavebních a montážních činností přijme úplatu ve 100% výši nebo ve výši 100% + DPH. Je nutné si především uvědomit, že ve vztahu k peněžnímu toku je důležitý **časový okamžik**. Jednak kdy je příjemcem plnění provedena úhrada DPH ve prospěch správce daně, která se váže na zdaňovací období a jednak okamžik, kdy tímž příjemcem je provedena úhrada poskytovateli plnění dle přijaté faktury, který je ovlivněn splatností této faktury. Dalším ovlivňujícím faktorem je samozřejmě platební morálka příjemců plnění.

Pro dílčí část této analýzy je použit daňový doklad vystavený daňovým subjektem A) – panem Pavlíčkem právě pro daňový subjekt B) – DASTAV, s.r.o. a to z toho důvodu, aby bylo možné porovnat dle konkrétního případu, pro kterého z posuzovaných subjektů je tento režim výhodnější.

Konkrétní případ:

Plátce pan Pavlíček jako poskytovatel (čtvrtletní zdaňovací období) plnění dne 2.04.2012 vystavil fakturu - daňový doklad č. 2012005⁶⁹ s předmětem zdanitelného plnění montáž a demontáž lešení s datem uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen DUZP⁷⁰) 02.04.2012 se splatností 16.04.2012 pro odběratele DASTAV, s.r.o. (v roce 2012 čtvrtletní zdaňovací období) v základu daně 114.726,00 Kč a s uvedením informace, že zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti a pro něj nepovinného údaje o výši sazby daně 20%. K předmětné faktuře byl v daňové evidenci přiložen příjmový doklad o přijetí platby v hotovosti dne 02.04.2012. Dle zjištění, předmětné plnění bylo odběratelem

⁶⁸ VALACH, J. a kol. – Finanční řízení podniku, Ekopress, 1997, ISBN 80-901991-6-X

⁶⁹ Faktura – daňový doklad č. 2012005 je **Přílohou č. 6**

⁷⁰ Datum uskutečnění zdanitelného plnění dále již uváděn pod standardně používanou zkratkou DUZP; viz seznam zkratek

následně použito na omítkové a štukatérské práce na akci: stavba kapličky v Horní Stropnici, tedy v rámci své ekonomické činnosti, kterou již prováděl on sám.

Tabulka č. 11: Ilustrační přehled časové posloupnosti při použití reverse charge

ÚKONY	Jan Pavlíček	DASTAV, s.r.o.
Vystavení Faktury	2.4.2012	---
Přijetí Faktury	---	2.4.2012
Splatnost Faktury	16.4.2012	16.4.2012
DUZP (datum uskutečnění zdanit. plnění)	2.04.2012	2.04.2012
Přijetí platby od odběratele	2.04.2012	–
Úhrada faktury odběratelem	–	2.04.2012
Odvedení DPH správci daně	není povinen	25.07.2012
Vyplacení odpočtu DPH správcem daně	–	8.08.2012

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 12: Ilustrační přehled časové posloupnosti při klasickém odvodu

ÚKONY	Jan Pavlíček	DASTAV, s.r.o.
Vystavení Faktury	2.4.2012	---
Přijetí Faktury	---	2.4.2012
Splatnost Faktury	16.4.2012	16.4.2012
DUZP (datum uskutečnění zdanitelného plnění)	2.04.2012	2.04.2012
Přijetí platby od odběratele	2.04.2012	–
Úhrada faktury odběratelem	–	2.04.2012
Odvedení DPH správci daně	25.07.2012	není povinen
Vyplacení odpočtu DPH správcem daně	–	po lhůtě k podání příznání k DPH tj. po 25.07.2012

Zdroj: vlastní zpracování

Přehled časové posloupnosti v **Tabulce č. 11** a **Tabulce č. 12** v tomto konkrétním případě ukazuje rozdíl v časovém intervalu od okamžiku vystavení faktury poskytovatelem až do okamžiku úhrady daně z přidané hodnoty správci daně a uplatnění si nároku na odpočet DPH, jednak v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti a v případě použití klasického odvodu DPH.

➤ **Posouzení výhodnosti u daňového subjektu B) – pana Pavlíčka:**

Pan Pavlíček jako poskytovatel v tomto konkrétním případě vystavil dne 2.4.2012 fakturu v režimu přenesení daňové povinnosti se dnem splatnosti 16.4.2012. Za toto plnění přijal úplatu v hotovosti též dne 2.4.2012, tj. přede dnem splatnosti. Při použití režimu přenesení daňové povinnosti DPH odvést není povinen. Tudíž neeviduje žádnou pohledávku vůči odběrateli ani závazek vůči správci daně. *Režim přenesení daňové povinnosti je tedy pro pana Pavlíčka s ohledem na evidenci pohledávky za odběratelem a závazku ke správci daně výhodný.*

Při klasickém odvodu by pan Pavlíček jako poskytovatel plnění, přijal úplatu včetně daně, tj. 100% + 20% DPH.

$$20\% \text{ DPH} \dots\dots\dots 114.726,00 \text{ Kč} * 0,2 = 22.945,20 \text{ Kč}$$

Byl by povinen daň na výstupu ve výši 22.945,00 Kč přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění⁷¹ tj. v tomto případě ke 2.4.2012, ale plnění by vykázal až v daňovém přiznání za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012, které je povinen správci daně podat vždy do 25. dne následujícího měsíce po skončení daného zdaňovacího období, tedy nejpozději do 25.7.2012. V tomto konkrétním případě by pan Pavlíček mohl získané prostředky od odběratele v podobě 20% DPH ze základu daně, tedy v částce 22.945,20 Kč po dobu 114 dnů (od 3.4. do 25.7.) využít dle svého uvážení. Samozřejmě pouze do doby, kdy mu nastává povinnost daň správci daně uhradit. *Z pohledu možnosti krátkodobého využití*

⁷¹ Ustanovení § 21 odst. 2 zákona o DPH v platném znění v roce 2012.

volných prostředků v podobě DPH uhrazených odběratelem je tedy režim přenesení daňové povinnosti pro pana Pavlíčka nevýhodný.

➤ **Posouzení výhodnosti u daňového subjektu B) – DASTAV, s.r.o.**

Společnost DASTAV, s.r.o. přijala dne 2.4.2012 plnění, které poskytovateli týž den uhradila v základu daně hotovostní platbou. Předmětné plnění však vykáže a správci daně bude povinen daň uhradit až v termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2012, tedy rovněž až 25.7.2012. Pouze eviduje výši DPH na syntetickém účtu 343 na straně má dáti, ale povinnost fakticky daň z předmětného plnění uhradit nastane rovněž za 114 dní. Po tuto dobu prostředky ve výši daně může též použít dle svého uvážení. *Pro společnost DASTAV, s.r.o. je v tomto případě režim výhodný, neboť poskytovateli uhradila pouze cenu plnění, tedy v základu daně a částku samotné daně sice eviduje jako závazek vůči správci daně, ale ten jednoduše řečeno o její existenci ještě neví.*

V případě tohoto konkrétního plnění je zřejmé, že bylo společností DASTAV, s.r.o. použito v rámci své ekonomické činnosti a tudíž v okamžiku odvodu DPH správci daně si současně vykáže nárok na odpočet daně v téže výši. Dle údajů z daňového přiznání za předmětné zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 společnosti DASTAV, s.r.o. vznikl nadměrný odpočet ve výši 134.794,00 Kč, který byl však správcem daně v částečné výši vyplacen až cca za měsíc⁷².

Pro zhodnocení přínosu režimu přenesení daňové povinnosti jak pro poskytovatele (plátce měsíčního či čtvrtletního) tak i pro příjemce plnění (plátce měsíčního či čtvrtletního) je možné sestavit jednoduchý ilustrační model srovnáním **doby přijetí platby a úhrady DPH**, který je zobrazen v **Tabulce č. 13** a v **Tabulce č. 14** níže, kdy je brán v úvahu měsíc o délce pouze 30 dnů. Datum uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP) je shodný s datem vystavení daňového dokladu. Odvedení správci daně probíhá

⁷² Daňový subjekt DASTAV, s.r.o. byl v prodlení s úhradou daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období, z tohoto důvodu nadměrný odpočet nebyl vyplacen v plné výši.

vždy 25. den po skončení zdaňovacího období. A dále příjemce plnění uhradí fakturu vždy v den splatnosti a ne jinak.

Tabulka č. 13: Výhodnost režimu pro poskytovatele plnění dle doby splatnosti faktury a zdaňovacího období

DOBA SPLATNOSTI FAKTURY	ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ POSKYTOVATELE	
	měsíční	čtvrtletní
< 0; 55* – DUZP)	NE	NE
< 55 – DUZP; 115** – DUZP >	ANO	NE
(115 – DUZP; ∞)	ANO	ANO
* 55 30 dnů + 25 dnů do odvodu DPH ** 115 čtvrtletí , tj. 90 dnů + 25 dnů do odvodu DPH		

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 14: Výhodnost režimu pro příjemce plnění dle doby splatnosti faktury a zdaňovacího období

DOBA SPLATNOSTI FAKTURY	ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ PŘÍJEMCE	
	měsíční	čtvrtletní
< 0; 55* – DUZP)	ANO	ANO
< 55 – DUZP; 115** – DUZP >	NE	ANO
(115 – DUZP; ∞)	NE	NE
* 55 30 dnů + 25 dnů do odvodu DPH ** 115 čtvrtletí , tj. 90 dnů + 25 dnů do odvodu DPH		

Zdroj: vlastní zpracování

Je zřejmé, že režim přenesení daňové povinnosti u zdanitelného plnění na základě vystavené faktury se splatností kratší než 30 dnů je pro poskytovatele nevýhodný a to bez ohledu zda je měsíčním či čtvrtletním plátcem. U plnění se splatností faktury v rozmezí více jak 30 dnů až do 60 dnů je výhodný spíše pro měsíčního plátce.

Z uvedeného vyplývá, že režim přenesení daňové povinnosti se stává výhodným pro pana Pavlíčka jako poskytovatele plnění a plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím, až s více

jak tříměsíční splatností jím vystavených faktur. Neboť úhrada od odběratele jím vystavené faktury v kratším časovém horizontu ho omezuje v možnosti prostředky v podobě DPH využít jiným způsobem do doby její úhrady správci daně.

Pro společnost DASTAV, s.r.o. jako příjemce plnění a od roku 2013 plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím, jsou výhodné přijaté faktury od dodavatelů spíše s maximálně měsíční splatností.

U stavebních činností jsou zakázky zpravidla prováděny v delším časovém horizontu a faktury za tato zdanitelná plnění se vyznačují převážně delší dobou splatnosti. Stavební společnosti jsou v převážné míře plátcí daně se zdaňovacím obdobím měsíčním. *Z tohoto lze usoudit, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti je přínosem spíše pro POSKYTOVATELE stavebních činností.*

Zjištění této analýzy:

Dle uvedeného je zřejmé, že režim přenesení daňové povinnosti je z hlediska peněžního toku výhodný především pro poskytovatele zdanitelného plnění, neboť jemu nevzniká povinnost DPH správci daně odvést a neviduje tudíž závazek vůči správci daně od okamžiku přijetí platby do okamžiku odvedení DPH. Pro příjemce plnění je tento režim též výhodný jednak, že poskytovateli uhradí pouze hodnotu plnění bez DPH a výši DPH může též dočasně použít dle svého uvážení tj. do okamžiku povinnosti daň správci daně přiznat a uhradit. Zároveň si v přiznání k DPH za dané zdaňovací období uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu ve stejné výši. Samozřejmě pokud toto plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění v tuzemsku, což v tomto případě je prokazatelné.

Z předchozích schémat též vyplývá, že čím je delší doba splatnosti faktur, tím je režim přenesení daňové povinnosti výhodnější pro poskytovatele a naopak pro příjemce nevýhodný. Lze posoudit výhodnost režimu i z pohledu délky zdaňovacího období. Čím delší zdaňovací období má poskytovatel, tím méně výhod mu přináší režim přenesení daňové povinnosti. Pro příjemce naopak delší zdaňovací období je výhodou.

Mimo výše uvedené lze také konstatovat, že z pohledu rozdílné délky zdaňovacího období sledovaných subjektů je režim přenesení daňové povinnosti výhodný i pro správce daně, neboť příjemcem – měsíčním plátcem je daň převážně odvedena dříve (každý měsíc), než by byla při klasickém zdanění odvedena poskytovatelem – čtvrtletním plátcem (pouze v dubnu, v červenci, v říjnu a v lednu následujícího roku).

4.2.4 Vliv režimu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k časové hodnotě peněz

Z pohledu statického se zjišťuje stav peněžních prostředků k určitému datu a z dynamického pohledu se hodnotí pohyb peněžních prostředků a jejich vývoj v čase. Čím lépe umí firma zhodnotit své volné peněžní prostředky, tím větší dopad bude mít zajiště režim přenesení daňové povinnosti na výši odměny plynoucí z možných investic. V tomto případě je určující okamžik úplaty od příjemce plnění a okamžik zúčtování DPH se správcem daně. Teoreticky vzato, pokud okamžik zúčtování DPH se správcem daně předchází okamžiku úplaty od příjemce plnění, byla by aplikace režimu přenesení daňové povinnosti pro firmu výhodná, neboť daňovou povinnost přenesla na příjemce plnění. Budeme-li brát v úvahu možný úrok z volných peněžních prostředků jako odměnu, lze získat další odpověď na otázku výhodnosti režimu přenesení daňové povinnosti.

Úroku jako takový však nelze odvodit pouze od rozdílnosti doby úplaty příjemcem za poskytnuté plnění a doby úhrady DPH správci daně, ale je nutné vzít v potaz i další ovlivňující veličiny a to především úrokovou sazbu na bankovním účtu firmy, aktuální sazbu DPH a výše hodnoty zdanitelného plnění. Na základě těchto důležitých veličin lze pouze dle principu jednoduchého úročení⁷³ zkonstruovat vzorec pro výpočet tohoto úroku. Pokud se bude vycházet z anglického standardu ACT/365 (anglická metoda)⁷⁴ platí, že každý měsíc má skutečný počet dní a rok má tedy počet dní shodný s rokem kalendářním, tedy 365 dní (v případě přestupného roku 366 dní).[4] Nejbližší přestupný rok byl v roce 2012 a následný bude v roce 2016.

⁷³ O jednoduchém úročení hovoříme tehdy, jestliže se úroky počítají stále z původního kapitálu. Složené úročení nastává, pokud se úroky připisují k peněžní částce a spolu s ní se dále úročí.

⁷⁴ ODVÁRKO, O.; – *Úlohy z finanční matematiky pro střední školy*. Praha: nakladatelství Prométheus, spol. s r.o., 2005. ISBN 80-7196-303-8

Konstrukce vzorce: vlastní zpracování

$$I = \frac{p.a.}{365} * ZD_i * SDPH_i * t_i$$

I - úrokový výnos v peněžních jednotkách

p.a. - roční úroková míra (v %)

Zd_i - hodnota základu daně i-tého zdanitelného plnění (v Kč)

SDPH_i - sazba DPH i-tého zdanitelného plnění

t_i - rozdíl mezi okamžikem úhrady daně a okamžikem úplaty příjemcem plnění (ve dnech)

Dále z důvodu dvojí možnosti daňové povinnosti (vlastní daňová povinnost/nadměrný odpočet daně) je nutné zavést předpoklad, že okamžik zúčtování se správcem daně nastává též ve dvou možných datech a to:

- v případě vlastní daňové povinnosti vždy 25. den po skončení zdaňovacího období,
- v případě nadměrného odpočtu vždy 25. den a jeden měsíc po skončení zdaňovacího období,

neboť převod režimu přenesení daňové povinnosti do klasického režimu typ daňové povinnosti též mění.⁷⁵

Nyní bude provedena modelace okamžiků a výpočet možného úroku u vybraných zdanitelných plnění, která byla uskutečněna v průběhu roku 2013⁷⁶ mezi posuzovanými daňovými subjekty tj. mezi panem Pavlíčkem (čtvrtletní plátce) a společností DASTAV, s.r.o. (v roce 2013 již měsíční plátce). Základní sazba daně platná pro zdaňovací období roku 2013 je 21%. Pro výpočet je brán v úvahu nejběžnější roční úrok ve výši 0,01 % poskytovaný bankou na běžném účtu.

⁷⁵ uskutečněná zdanitelná plnění zvyšují daňovou povinnost a naopak přijatá plnění ji snižují. Viz kapitola 4.2.2 *Vliv na daňovou povinnost komparací skutečných a fiktivních údajů vykázaných v daňových příznacích.*

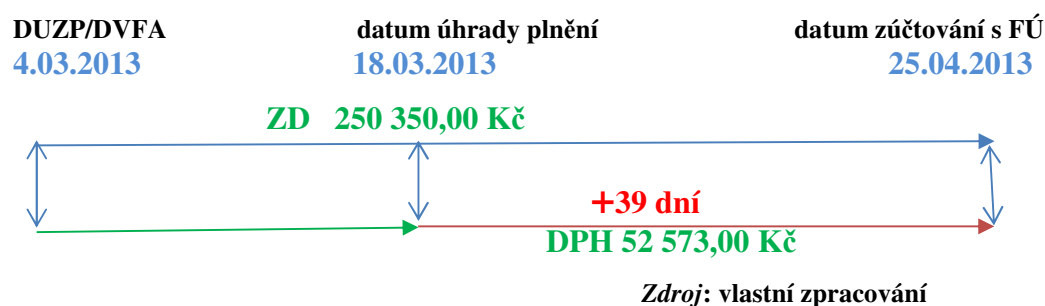
⁷⁶ Podklad k modelaci okamžiků zúčtování se správcem daně viz. **Příloha č. 7.**

1. Zdanitelné plnění uskutečněné dne 4.3.2013 se splatností 18.3.2013 na základě faktury č. FA-20130001⁷⁷ v základu daně 250.350,00 Kč, sazba daně 21%.

Daň vyčíslená ve výši 50.070,00 Kč.

Den úhrady je zároveň dnem splatnosti tj. dne 18.03.2013.

Poskytovatel pan Pavlíček, příjemce plnění společnost DASTAV, s.r.o.



$$I = \frac{0,01}{365} * 250350 * 0,21 * 39$$

$$I = 56,1744 = 56 \text{ Kč} \dots \text{výnos příjemce plnění}$$

V tomto případě je okamžik zúčtování se správcem daně pro oba subjekty stejný, ovšem režim přenesení daňové povinnosti je výhodný pro *příjemce plnění*, který by v běžném zdanění zaplatil poskytovateli DPH dříve. Použitím režimu přenesení daňové povinnosti by příjemce plnění z volných prostředků v podobě neuhrazené daně mohl získat úrok ve výši 56,00 Kč. Výhodnost režimu lze spatřovat i v tom, že společnosti DASTAV, s.r.o. v daném zdaňovacím období vznikl nadměrný odpočet a při použití klasického zdanění rovněž, jak bylo již zjištěno v předchozí části této práce v kapitole 4.2.2 (též viz. Tabulka č. 5).⁷⁸ Na vyplacení výsledného nadměrného odpočtu by tak příjemce plnění čekal v každém případě.

⁷⁷ Daňový doklad -faktura číslo: FA-20130001 je **Přílohou č. 8**

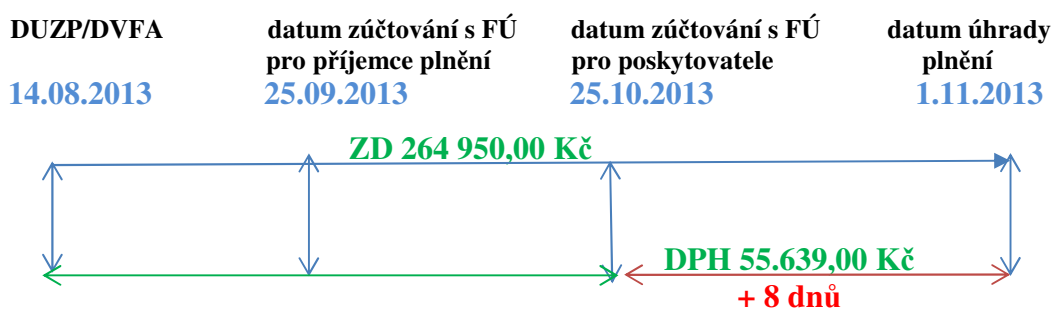
⁷⁸ Kapitola č. 4.2.2 Vliv na daňovou povinnost komparací skutečných a fiktivních údajů vykázaných v daňových přiznáních

2. Zdanitelné plnění uskutečněné dne 14.08.2013 se splatností 28.8.2013 na základě faktury číslo: FA-20130007⁷⁹ v základu daně 264.950,00 Kč, sazba daně 21%.

Daň vyčíslená ve výši 55.639,00 Kč.

Datum úhrady dne 1.11.2013.

Poskytovatel pan Pavlíček, příjemce plnění společnost DASTAV, s.r.o.



Zdroj: vlastní zpracování

$$I = \frac{0,01}{365} * 264950 * 0,21 * 8$$

$$I = 12,1356 = 12 \text{ Kč} \dots\dots \text{výnos poskytovatele plnění}$$

V tomto případě je režim přenesení daňové povinnosti výhodný pro *poskytovatele plnění*, neboť k úhradě DPH nemusí jednak použít vlastní peněžní prostředky a výpočtem výnosu v podobě úroku z hodnoty ve výši daně, by získal úrok v částce ve výši 12,00 Kč.

Zjištění této analýzy:

Na základě těchto ilustračních modelů okamžiku mezi úplatou za zdanitelné plnění a okamžikem zúčtování se správcem daně a výpočtu možného úroku u vybraných zdanitelných plnění lze opět potvrdit výhodnost zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro oba vybrané daňové subjekty. Přestože výnosy jsou nepatrné, potvrzují pozitivní vliv režimu na časovou hodnotu peněz.

⁷⁹ Daňový doklad - faktura číslo: FA-20130007 je Přílohou č. 9

5 VÝSLEDKY A DISKUSE

Dle zjištěných skutečností sledované daňové subjekty mají dlouhodobý dodavatelsko-odběratelský vztah. Podnikatel – živnostník pan Pavlíček vystupuje jako poskytovatel zdanitelných plnění uskutečněných v režimu přenesení daňové povinnosti převážně pro společnost DASTAV, s.r.o. Ta naopak vystupuje jako odběratel těchto plnění a v menší míře jako subdodavatel. Domněnka výhodnosti režimu přenesení daňové povinnosti byla potvrzena provedením několika komparačních analýz zaměřených na vybrané podnikové oblasti.

Prvotní nutné náklady související se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti v podobě technické a znalostní vybavenosti zaskočily především daňový subjekt B) - pana Pavlíčka. Ten z tohoto důvodu začal raději využívat služeb externí účetní, což mu každé čtvrtletí přináší nutný náklad v hodnotě cca 1.200,00 Kč. Naopak daňový subjekt A) – společnost DASTAV, s.r.o. zavedení režimu a s ním spojenou zvýšenou administrativní náročností téměř nezaznamenal. *Lze tedy uzavřít, že zavedený režim je náročný jednak časově a finančně, tak i administrativně především pro drobné živnostníky.*

Prvotním modelem pro zjištění výhodnosti režimu přenesení daňové povinnosti bylo posouzení **vlivu na daňovou povinnost** provedením komparační analýzy skutečných údajů vykázaných oběma posuzovanými daňovými subjekty v daňových přiznáních za všechna zdaňovací období roku 2013, kdy byl režim přenesení daňové povinnosti uplatněn a jejich přenesením do fiktivních daňových přiznání tak, jako kdyby daný režim uplatněn nebyl. Porovnáním těchto hodnot byl zřejmý nárůst daňové povinnosti v případě **neuplatnění** daného režimu, kdy společnosti DASTAV, s.r.o. daňová povinnost vzrostla o 896.065,00 Kč a panu Pavlíčkovi o 65.590,00 Kč. *Výsledek této analýzy jednoznačně potvrdil, že uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti je pro oba sledované subjekty bezesporu přínosem.*

Dalším modelem pro posouzení výhodnosti režimu přenesení daňové povinnosti bylo zjištění **vlivu v oblasti peněžního toku**. Pro tuto analýzu byl vybrán konkrétní účetní případ uskutečněný v režimu přenesení daňové povinnosti, kde pan Pavlíček vystupuje jako poskytovatel plnění a společnost DASTAV, s.r.o. jako příjemce předmětného plnění.

Pro pana Pavlíčka je režim z pohledu evidence závazku ke správci daně v podobě dlužné daně z přidané hodnoty výhodný, neboť není povinen daň správci daně odvést. Ale zároveň i nevýhodný, neboť ztrácí možnost prostředky v podobě této daně, dle modelového případu v částce 22.945,20 Kč, využít po dobu 114 dnů dle svého uvážení. Pro společnost DASTAV, s.r.o. je v tomto konkrétním účetním případě zavedený režim nespornou výhodou a to hned ze dvou důvodů: poskytovateli uhradí pouze hodnotu plnění v základu daně, prostředky v podobě daně může po určitou dobu (do doby podání daňového přiznání) využít dle své potřeby a zároveň je oprávněn z tohoto plnění při splnění zákonem daných podmínek nárokovat odpočet daně na vstupu.

Z důvodu odlišného zdaňovacího období u posuzovaných subjektů (pan Pavlíček – čtvrtletní plátce, společnost DASTAV, s.r.o. – měsíční plátce) a prezentující vzájemný vztah dodavatel - odběratel, bylo následně sestaveno názorné schéma, kde byla zhodnocena výhodnost režimu přenesení daňové povinnosti dle doby splatnosti faktur a zdaňovacího období. *Toto schéma opět potvrzuje odlišnost ve výhodnosti režimu pro dané subjekty s ohledem na tyto hlediska. Je tedy možné obecně konstatovat, že čím je delší doba splatnosti faktur, tím je režim přenesení daňové povinnosti výhodnější pro poskytovatele a naopak pro příjemce nevýhodný. Z pohledu délky zdaňovacího období, čím delší zdaňovací období má poskytovatel, tím méně výhod mu přináší režim přenesení daňové povinnosti. Pro příjemce naopak delší zdaňovací období je výhodou.*

Posledním modelem pro posouzení výhodnosti režimu přenesení daňové povinnosti bylo posouzení jeho **vlivu ve vztahu k časové hodnotě peněz**. Výsledek tohoto modelu je ovšem vždy závislý na konkrétní situaci a kombinaci faktorů, které na předmětné plnění působí. Pro tento model byl zkonstruován vzorec, který zahrnoval veličiny jako roční úrokovou míru, sazbu DPH, hodnotu základu daně zdanitelného plnění a rozdíl mezi okamžikem úhrady daně a okamžikem úplaty příjemcem plnění. Díky tomuto modelu lze vyčíslit přínos režimu přenesení daňové povinnosti prostřednictvím úroku nebo jiného výnosu. Byla provedena modelace okamžiků a výpočet možného úroku u dvou vybraných zdanitelných plnění uskutečněných mezi posuzovanými daňovými subjekty v průběhu roku 2013. V prvním případě byl okamžik zúčtování se správcem daně pro oba subjekty stejný, ovšem režim přenesení daňové povinnosti byl výhodný pro příjemce plnění, neboť při klasickém zdanění by zaplatil poskytovateli DPH dříve.

Použitím režimu měl tak příjemce volné prostředky v podobě neuhrazené daně, z nichž mohl získat úrok ve výši 56,00 Kč. Ve druhém případě režim přenesení daňové povinnosti byl výhodný pro poskytovatele plnění, neboť k úhradě DPH nemusel použít vlastní peněžní prostředky a vznikl mu tak výnos ve výši 12,00 Kč. *Přestože výnosy zjištěné u těchto modelových případů byly nepatrné, byla opět potvrzena domněnka o výhodnosti aplikace režimu přenesení daňové povinnosti pro oba vybrané daňové subjekty.*

Lze tak na základě provedených analýz zavedení institutu přenesení daňové povinnosti i do oblasti stavebních činností zhodnotit jako přínosné a pohlížet na něj jako na prospěšný nástroj pro oba sledované daňové subjekty, tedy pro obě strany figuruující v dodavatelsko-odběratelském vztahu.

6 ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce bylo provést analýzu právní úpravy v oblasti zvláštního režimu zdanění daně přidané hodnoty a to režimu přenesení daňové povinnosti. Identifikovat problémy a zhodnotit pozitiva a negativa zavedení zvláštního režimu přenesení daňové povinnosti dle ustanovení § 92e zákona o DPH konkrétně v oblasti poskytování stavebních a montážních činností a posoudit vliv daného režimu na konkrétní daňové subjekty.

Režim přenesení daňové povinnosti byl zaveden z důvodu zabránění daňovým únikům. Hlavním účelem bylo narušit řetězce podvodných aktivit, kdy jeden subjekt fakturoval uskutečněné plnění, ale daň neodvedl a další subjekt - příjemce předmětného plnění si na vstupu nárokoval odpočet daně. Tento záměr se bezesporu splnil a zavedení režimu přenesení daňové povinnosti lze v tomto ohledu považovat za přínos. Na rozdíl od klasického odvodu daně z přidané hodnoty, kde není téměř souvislost nároku na odpočet daně na vstupu a odvedené daně na výstupu.

Princip přenesení daňové povinnosti je ve své podstatě velmi jednoduchý. Nejčastějším a stále přetrvávajícím problémem pro daňové subjekty je obtížné zařazení konkrétní stavební nebo montážní činnosti do příslušné třídy Klasifikace produkce CZ-CPA. Další nevýhodou je bezesporu i zvýšená administrativní zátěž pro daňové subjekty v podobě vedení povinné evidence o všech plněních spadajících do tohoto režimu a povinné pravidelné podávání výpisu z této evidence. Lze ale říci, že většina daňových subjektů se s tímto problémem poměrně rychle vyrovnala, ovšem stále se objevují nesrovnalosti zejména u drobných živnostníků plynoucí stále z jejich neinformovanosti.

Provedením analýz vzniká též diskutabilní otázka, zda zavedený režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví právě z hlediska na její pokles je skutečnou výhodou. Na jedné straně je výhoda snížení daňové povinnosti a tím i snížení rizik postihů ze strany správce daně vyplývajících z jejího včasného nezaplacení nebo nepřiznání daně vůbec a to v podobě doměření daně a úroků z prodlení, v nejhorším případě zvýšením o exekuční náklady v nařízené daňové exekuci. Na druhé straně častý vznik nadměrného odpočtu, který vznikne převýšením odpočtů daně oproti dani na výstupu. Daňový subjekt

sice nehradí daň z přidané hodnoty vždy k 25. dni následujícího měsíce po skončení jeho zdaňovacího období, ale v případě vzniku nadměrného odpočtu čeká na jeho vrácení správcem daně ještě minimálně další měsíc. Lze tedy konstatovat, že pro daňové subjekty – plátce je zřejmě nejvýhodnější daňová povinnost takřka rovnající se nule nebo vznik nepatrného nadměrného odpočtu.

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti i do oblasti stavebnictví bylo pro sledované daňové subjekty přínosem z pohledu vlivu na daňovou povinnost, na zlepšení peněžního toku z hlediska úhrad pouze základu daně a tím i časovou hodnotu peněz. Na základě výsledků a zjištění provedených analýz je zřejmé, že záleží „na jaké straně“ dodavatelsko-odběratelského vztahu se daný subjekt nachází a také na konkrétních faktorech např. na délce zdaňovacího období, na délce splatnosti faktur a v neposlední řadě určitě i na platební morálce plátců. Neboť situace za určitých podmínek výhodná pro poskytovatele plnění nemusí být výhodná pro odběratele a naopak.

Dále na základě několika rozhovorů s panem Pavlíčkem a jednatelem společnosti DASTAV, s.r.o. na téma „režim přenesení daňové povinnosti ano či ne“, lze říci, že přes počáteční obavy, nejasnosti a nedostatek informací se danému režimu přizpůsobili a zavedení tohoto režimu přivítali.

Na závěr lze dodat, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti i do oblasti stavebních činností, která je velice rozšířená, je přínosem i pro správce daně. Tento systém vede k výraznému snížení daňových kontrol, kdy nejasnosti v daňových přiznáních a povinné evidenci jsou ve většině případů objasněny pouze postupem k odstranění pochybností.

PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY A JINÝCH ZDROJŮ

Monografie

- [1] BENDA, Václav a kol. *Změny ve stavebnictví: Přenesení daňové povinnosti u Stavebních prací*. Metodické aktuality: daň z přidané hodnoty v roce 2012. Praha: Svaz účetních, 2012, č. 4, ISSN 1211-7293.
- [2] LANDA, M *Jak číst finanční výkazy*. Brno: Computer Press, a.s., 2008, 176 s. ISBN 978-80-251-1994-5.
- [3] MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, 510 s. ISBN 978-807239-230-8.
- [4] ODVÁRKO, Oldřich. *Úlohy z finanční matematiky pro střední školy*. Praha: nakladatelství Prométheus, spol. s r.o., 2005. ISBN 80-7196-303-8
- [5] STRECKOVÁ, Yvonne, MALÝ Ivan a kol. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1.vyd. Praha: Computer Press, 1998. 214 s. ISBN 80-7223-112-6.
- [6] VALACH, Josef a kol. *Finanční řízení podniku*. Praha: Ekopress, s.r.o. 1999, 324 s. ISBN 80-86119-21-1
- [7] VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 355s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Doplňující literatura

- BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. Wolters Kluwer Česká republika, Praha, 2011. 1880 s. ISBN 978-80- 7357-564-9
- BONĚK, Václav a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-720-8265-5

- BREALEY, A. Richard a kol.; *Teorie a praxe firemních financí*. Praha: Computer Press, 2000. 1064 s. ISBN 80-7226-189-4
- FRIEBERG František. *Cash-flow: řízení likvidity podniku*. Praha: Management Press, 1993, 150 s. ISBN 80-85603-30-6
- HIGGINS, Robert C. *Analýza pro finanční management*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 1997, 399 s. ISBN 80-7169-404-5.
- SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*, 3. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7
- *Zákony 1/2012: sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících předpisů k 1.1.2012*. Český Těšín: PORADCE, s.r.o., 2012, s. 220. ISSN 1802-8268.

Zákonné prameny

- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí platný do 31.prosince 2013
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád platný od 1. ledna 2011
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník účinný od 1. ledna 2014
- Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Články a internetové zdroje

- FITŘÍKOVÁ, Dagmar, PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Systém ASPI - stav k 2.2.2015 do částky 11/2015 Sb. a 4/2015 Sb.m.s.- RA671: *Stavební a montážní práce v roce 2012* – LIT40097CZ - poslední stav textu.

- MASNÁ, Dagmar. Systém ASPI - stav k 2.2.2015 do částky 11/2015 Sb. a 4/2015 Sb.m.s.- RA671: *Dodání materiálu včetně montáže* – LIT39806CZ - poslední stav textu.
- PŠENČÍK, Jiří. Přenesení daňové povinnosti. In: *Účetní kavárna.cz* [online]. 2011-04-01 [cit. 2013-02-24]. Dostupné z:
<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33451v42895-prenesení-danove-povinnosti/?#hading2>
- PŠENČÍK, Jiří. Přenesení daňové povinnosti. In: *Daně a právo v praxi*. 7.4.2011. 4/2011, s. 15-19
- PŠENČÍK, Jiří. Systém ASPI - stav k 6.10.2011 do částky 102/2011 Sb. a 47/2011 Sb.m.s.: *Přenesení daňové povinnosti* – Obsah a text LIT38372CZ - stav k 4.11.2011
- SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH. In: *cds.mfcr.cz* [online]. 2011-11-09 [cit. 2013-06-24]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html
- Český statistický úřad [online]. *Klasifikace produkce CZ-CPA. 2013*. [cit. 2013-10-01]. Dostupné z:
[http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_\(cz_cpa\)_systematicka_cast/\\$File/CZ-CPA](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_(cz_cpa)_systematicka_cast/$File/CZ-CPA).
- Finanční správa [online]. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH*. 2011. [cit. 2012-10-12]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html?year=0
- Finanční správa [online]. *Informace k přenesení daňové povinnosti*. 2011,2012. [cit. 2013-10-01]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_15152.html
- Finanční správa [online]. *Výpis evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH – průvodce*. 2012. [cit. 2013-10-01]. Dostupné z:

https://adisdpr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/form/form_uvod.faces

- Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *eur-lex.europa.eu*. [online]. 2010-12-07 [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do>
- Systém ASPI - stav k 2.2.2015 do částky 11/2015 Sb. a 4/2015 Sb.m.s.- RA671: *Metodický výklad k uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě č.j.18/54516/2006 - 181 - LIT26341CZ - poslední stav textu.*
- Systém ASPI - stav k 2.2.2015 do částky 11/2015 Sb. a 4/2015 Sb.m.s.- RA671: *Uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě - LIT28671CZ - poslední stav textu.*
- Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Ministerstvo financí České republiky.cz* [online]. 2011-02-09 [cit. 2013-02-21]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zákon_2001-47_Novela_zakona_o_DPH_08032011.pdf
- *Zákony 1/2012: sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících předpisů k 1.1.2012. Český Těšín*
- www.mfcr.cz
- *Automatizovaný systém právních informací (ASPI), verze 11+ pro Windows, Copyright Aspi a.s. 2008*

SEZNAMY

Seznam tabulek:

- Tabulka č. 1:** Zdanitelná plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti.
- Tabulka č. 2:** Výše % sazby daně z přidané hodnoty za roky 2011 – 2014.
- Tabulka č. 3:** Klasifikace podniků dle doporučení Evropské Komise.
- Tabulka č. 4:** Vybrané údaje z účetních výkazů (v celých tisících Kč)
- Tabulka č. 5:** Skutečné hodnoty vykázané v daňových přiznáních za rok 2013. (v Kč)
- Tabulka č. 6:** Fiktivní hodnoty dosažené do daňových přiznání za rok 2013 bez použití režimu přenesení daňové povinnosti. (v Kč)
- Tabulka č. 7:** Porovnání vlastní daňové povinnosti při uplatnění a bez uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. (v Kč)
- Tabulka č. 8:** Skutečné hodnoty vykázané v daňových přiznáních za rok 2013. (v Kč)
- Tabulka č. 9:** Fiktivní hodnoty dosažené do daňových přiznání za rok 2013 bez použití režimu přenesení daňové povinnosti. (v Kč)
- Tabulka č. 10:** Porovnání vlastní daňové povinnosti při uplatnění a bez uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. (v Kč)
- Tabulka č. 11:** Ilustrační přehled časové posloupnosti při použití reverse charge.
- Tabulka č. 12:** Ilustrační přehled časové posloupnosti při klasickém odvodu.
- Tabulka č. 13:** Výhodnost režimu pro poskytovatele plnění dle doby splatnosti faktury a zdaňovacího období.
- Tabulka č. 14:** Výhodnost režimu pro příjemce plnění dle doby splatnosti faktury a zdaňovacího období.

Seznam obrázků:

- Obrázek 1:** Přiznání k DPH – řádky pro zdanitelná plnění na výstupu
- Obrázek 2:** Přiznání k DPH – řádky nároku na odpočet daně a výpočtu daňové povinnosti

Seznam příloh:

- Příloha č. 1:** Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 92a zákona o DPH
- Příloha č. 2:** Pokyn GFŘ D-4 čj. 7353/11-3210-011021 účinný od 1. dubna 2011
- Příloha č. 3:** Klasifikace produkce CZ-CPA
- Příloha č. 4:** Tiskopis přiznání k DPH č. 25 5401 MFin 5401 - vzor č. 18
- Příloha č. 5:** Tiskopis přiznání k DPH č. 25 5401 MFin 5401 - vzor č. 16
- Příloha č. 6:** Faktura – daňový doklad č. 2012005
- Příloha č. 7:** Podklad pro modelaci okamžiků zúčtování se správcem daně
- Příloha č. 8:** Daňový doklad – faktura číslo FA – 20130001
- Příloha č. 9:** Daňový doklad – faktura číslo FA - 20130007

Seznam zkratk:

ASPI	Automatizovaný systém právních informací
CZ-CPA	klasifikace produkce
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
DS	daňový subjekt
DUZP	datum uskutečnění zdanitelného plnění
ES	Evropské společenství
FAP	faktura přijatá
FAV	faktura vydaná
FO	fyzická osoba
IČ	identifikační číslo
NACE	statistická klasifikace ekonomických činností používaná EU od roku 1970
PO	právnícká osoba
EU	Evropská unie
ZD	základ daně

ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
č.	číslo
např.	například
ř.	řádek
tj.	to je

Příloha č. 1: Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 92a zákona o DPH

KONTROLNÍ OPIS		Vytisknuto aplikací EPO
A. ODDÍL		
Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu		
<input type="text"/>		
Územní pracoviště v, ve, pro		
<input type="text"/>		
Daňové identifikační číslo		
<input type="text" value="C"/> <input type="text" value="Z"/>		
dodavatel <input checked="" type="checkbox"/> odběratel <input type="checkbox"/>		
VÝPIS Z EVIDENCE		
pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH		
za zdaňovací období: měsíc <input type="text"/> čtvrtletí <input type="text"/> rok <input type="text"/>		
za období od <input type="text"/> do <input type="text"/>		
Celková částka základů daně <input type="text" value="0"/>		
Právnícká osoba: Název právnické osoby		
<input type="text"/>		
<input type="text"/>		
Fyzická osoba: Příjmení		
<input type="text"/>		
Jméno		
<input type="text"/>		
Titul		
<input type="text"/>		
Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:		
a) obec	b) PSČ	c) telefon
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
d) ulice (nebo část obce)	e) číslo popisné / orientační	
<input type="text"/>	<input type="text"/>	
f) e-mail	g) stát	
<input type="text"/>	<input type="text"/>	
B. ODDÍL		
Údaje o zástupci:		
Kód zástupce: <input type="text"/>		
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby		
<input type="text"/>		
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby		
<input type="text"/>		
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)		
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě		
<input type="text"/>		
Datum		
<input type="text" value="02112015"/>		
Sestavil	<input type="text"/>	Telefon
	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Příloha č. 2: Pokyn GFŘ D-4 čj. 7353/11-3210-011021 účinný od 1. dubna 2011

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 7, Praha 1, PSČ 117 22
Sekce metodiky a výkonu daní
Odbor nepřímých daní

Č.j.: 7353/11-3210-011021

Pokyn GFŘ - D – 4

kterým se stanovuje formát a struktura výpisu z evidence pro daňové účely podle dle §92a odst.6 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“)

Výpis z evidence pro daňové účely je podle §92a odst.6 zákona o dani z přidané hodnoty povinen správci daně předložit plátce, který v daném zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti a v evidenci povinně vedené podle odst. 4 § 92a zákona o dani z přidané hodnoty tak v daném období vykazuje příslušný zápis (zápisy). Obdobně je výpis z evidence pro daňové účely povinen předložit plátce, pro kterého bylo v daném zdaňovacím období uskutečněno zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti (potom jde o výpis z evidence vedené dle odst. 5 § 92a zákona o dani z přidané hodnoty).

Pokud je plátce v postavení, kdy v daném zdaňovacím období jednak sám pro jiného plátce uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, ale i přijal resp. pro něj bylo uskutečněno zdanitelné plnění v tomto režimu, předkládá správci daně dva samostatné výpisy, tj. jak výpis z evidence vedené dle odst. 4, tak z evidence podle odst. 5 § 92a zákona o dani z přidané hodnoty.

Výpis z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty musí plátce předložit ve lhůtě pro podání daňového přiznání k DPH za dané zdaňovací období.

Generální finanční ředitelství v souladu s ustanovením § 92a odst.6 zákona o dani z přidané hodnoty, zveřejňuje formát a strukturu výpisu z evidence pro daňové účely.

Uvedený výpis musí být podán na formuláři „Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle §92a odst.4 zákona o dani z přidané hodnoty“ resp. na formuláři „Výpis z evidence pro daňové účely vedené podle §92a odst.5 zákona o dani z přidané hodnoty“ .

Tato podání musí být ve formátu a struktuře .XML, odpovídající XSD schémata jsou definována a zveřejněna na adrese:

http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces

K vytvoření souboru v předepsaném formátu a struktuře .XML pro odeslání do datové schránky správce daně lze využít službu Elektronická podání pro daňovou správu (EPO) na adrese: <http://eds.mfcr.cz>

Aplikace umožňuje vytvořit a uložit soubor v předepsaném formátu a struktuře pro následné odeslání správci daně datovou schránkou.

Bližší informace jsou k dispozici na internetové stránce <http://eds.mfcr.cz> volba Daně elektronicky ~ Informace k elektronickému podávání ~ Informace pro uživatele.

Zmíněné formuláře lze podat pouze elektronicky a to:

- datovou zprávou prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy; datová zpráva musí být opatřena uznávaným elektronickým podpisem nebo
- datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu podanou, prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy, pokud je toto podání správci daně do 5 dnů potvrzeno nebo opakováno písemně a nebo
- datovou zprávou prostřednictvím datové schránky

Tento pokyn nabývá účinnosti dne 1.4.2011.

Zdroj: Dostupné na stránkách Finanční správy

http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_a_poplatky_dph_info_stan_sdeleni_dph.html

Příloha č. 3: Klasifikace produkce CZ – CPA

SEKCE	STAVBY A STAVEBNÍ PRÁCE
F	
41	Budovy a jejich výstavba
41.0	Budovy a jejich výstavba
41.00	Budovy a jejich výstavba
41.00.1	Bytové budovy
41.00.10	Bytové budovy
41.00.2	Nebytové budovy
41.00.20	Nebytové budovy
41.00.3	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.30	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.4	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.40	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
42	Inženýrské stavby a jejich výstavba
42.1	Silnice a železnice a jejich výstavba
42.11	Silnice a dálnice a jejich výstavba
42.11.1	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.10	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.2	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.11.20	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.12	Železnice a podzemní dráhy a jejich výstavba
42.12.1	Železnice a podzemní dráhy
42.12.10	Železnice a podzemní dráhy
42.12.2	Výstavba železnic a podzemních drah
42.12.20	Výstavba železnic a podzemních drah
42.13	Mosty a tunely a jejich výstavba
42.13.1	Mosty a tunely
42.13.10	Mosty a tunely
42.13.2	Výstavba mostů a tunelů
42.13.20	Výstavba mostů a tunelů
42.2	Inženýrské sítě a jejich výstavba
42.21	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny a jejich výstavba
42.21.1	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny
42.21.11	Dálková potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.12	Místní potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.13	Zavlažovací systémy (kanály); vodovodní řady a potrubí; úpravní vod, čistírny odpadních vod a přečerpávací stanice
42.21.2	Výstavba inženýrských sítí pro kapaliny a plyny
42.21.21	Výstavba dálkových potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.22	Výstavba místních potrubí (vč. pomocných prací) pro kapaliny a plyny
42.21.23	Výstavba zavlažovacích systémů (kanálů), vodovodních řadů a potrubí, úpraven vod, čistíren odpadních vod a přečerpávacích stanic
42.21.24	Vrtání studní a výstavba septiků
42.22	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace a jejich výstavba
42.22.1	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace
42.22.11	Dálkové elektrické a komunikační sítě
42.22.12	Místní elektrické a komunikační sítě
42.22.13	Elektrárny
42.22.2	Výstavba inženýrských sítí pro elektřinu a telekomunikace

- 42.22.21 Výstavba dálkových elektrických a komunikačních sítí
- 42.22.22 Výstavba místních elektrických a komunikačních sítí
- 42.22.23 Výstavba elektráren
- 42.9 Ostatní inženýrské stavby a jejich výstavba
- 42.91 Vodní díla a jejich výstavba
- 42.91.1 Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
- 42.91.10 Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
- 42.91.2 Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
- 42.91.20 Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
- 42.99 Ostatní inženýrské stavby j. n. a jejich výstavba
- 42.99.1 Ostatní inženýrské stavby j. n.
- 42.99.11 Důlní a výrobní stavby
- 42.99.12 Stavby pro sport a rekreaci
- 42.99.19 Další inženýrské stavby j. n.
- 42.99.2 Výstavba ostatních inženýrských staveb j. n.
- 42.99.21 Výstavba důlních a výrobních staveb
- 42.99.22 Výstavba staveb pro sport a rekreaci
- 42.99.29 Výstavba dalších inženýrských staveb j. n.
- 43 Specializované stavební práce**
- 43.1 Demoliční práce, příprava stavenišť a průzkumné vrtné práce
- 43.11 Demoliční práce
- 43.11.1 Demoliční práce
- 43.11.10 Demoliční práce
- 43.12 Příprava stavenišť
- 43.12.1 Příprava stavenišť
- 43.12.11 Příprava půdy a pozemku; asanační práce
- 43.12.12 Výkopové zemní práce a přesun zeminy
- 43.13 Průzkumné vrtné práce
- 43.13.1 Průzkumné vrtné práce
- 43.13.10 Průzkumné vrtné práce
- 43.2 Elektroinstalační, instalatérské a ostatní stavebně instalační práce
- 43.21 Elektroinstalační práce
- 43.21.1 Elektroinstalační práce
- 43.21.10 Elektroinstalační práce
- 43.22 Instalatérské, topenářské a plynářské práce
- 43.22.1 Instalace rozvodů vody a kanalizace, topení, ventilace a klimatizace
- 43.22.11 Instalace rozvodů vody a kanalizace
- 43.22.12 Instalace topení, ventilace a klimatizace
- 43.22.2 Instalace rozvodů plynu
- 43.22.20 Instalace rozvodů plynu
- 43.29 Ostatní stavebně instalační práce
- 43.29.1 Ostatní stavebně instalační práce
- 43.29.11 Izolační práce
- 43.29.12 Montáž (osazení) plotů, zábradlí, mříží
- 43.29.19 Ostatní instalační práce j. n.
- 43.3 Kompletační a dokončovací práce
- 43.31 Omítkářské práce
- 43.31.1 Omítkářské práce
- 43.31.10 Omítkářské práce
- 43.32 Truhlářské práce

- 43.32.1 Truhlářské práce
- 43.32.10 Truhlářské práce
- 43.33 Obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
- 43.33.1 Obkladačské práce
- 43.33.10 Obkladačské práce
- 43.33.2 Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
- 43.33.21 Práce s teracem, mramorem, žulou a břidlicí
- 43.33.29 Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin j. n.
- 43.34 Malířské, natěračské a sklenářské práce
- 43.34.1 Malířské a natěračské práce
- 43.34.10 Malířské a natěračské práce
- 43.34.2 Sklenářské práce
- 43.34.20 Sklenářské práce
- 43.39 Ostatní kompletační a dokončovací práce
- 43.39.1 Ostatní kompletační a dokončovací práce
- 43.39.11 Ozdobné práce
- 43.39.19 Ostatní kompletační a dokončovací práce j. n.
- 43.9 Ostatní specializované stavební práce
- 43.91 Pokrývačské práce
- 43.91.1 Pokrývačské práce
- 43.91.11 Práce na střešních konstrukcích
- 43.91.19 Ostatní pokrývačské práce
- 43.99 Ostatní specializované stavební práce j. n.
- 43.99.1 Izolační práce proti vodě
- 43.99.10 Izolační práce proti vodě
- 43.99.2 Lešenářské práce
- 43.99.20 Lešenářské práce
- 43.99.3 Beranění pilot; základové práce
- 43.99.30 Beranění pilot; základové práce
- 43.99.4 Betonářské práce
- 43.99.40 Betonářské práce
- 43.99.5 Montáž ocelových konstrukčních prvků
- 43.99.50 Montáž ocelových konstrukčních prvků
- 43.99.6 Zednické práce
- 43.99.60 Zednické práce
- 43.99.7 Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
- 43.99.70 Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
- 43.99.9 Ostatní specializované stavební práce j. n.
- 43.99.90 Ostatní specializované stavební práce j. n.

Zdroj: vlastní zpracování, dostupné na stránkách Českého statistického úřadu
[http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_\(cz_cpa\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_(cz_cpa))

Příloha č. 4: Tiskopis pro přiznání k DPH č. 25 5401 MFin – vzor č. 18

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

A. ODDÍL

Finanční úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

C, Z

Rodné číslo / IČ

Nědné dodatečné opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

za období od do

Plátce daně § 6 až § 8f	Identifikovaná osoba § 6g až § 8i	Neexistující údaje pro stranu 2, prokličte (X)
Skupina § 5a	Neplátce daně § 10 nebo § 10b	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právníká osoba: Název právnické osoby

Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul

Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec b) PSČ c) telefon

d) ulice (nebo část obce) e) číslo poplaché / orientační

f) e-mail g) stát

Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A ŠTVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci: Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou, s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatelem, pověřeným pracovníkem apod.))

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Datum Otisk razítka

Přiznání sestává z Telefon

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 18

1

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		?	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Řádné přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátců při jejich přijetí (§ 106)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ocelitní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezovaných v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2				21	
Vývoz zboží (§ 66)				22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 6)				24	
Řádné přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodávatel zboží nebo poskytovatel služeb				25	
Ostatní ucelkové plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 81, § 90, § 92)				26	
III. Doplnění údajů					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou vnitřního obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava výše daně u pohledávek ze dlužníků v insolvenčním řízení (§ 44)			Větní	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plně výši	Kráčející odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádkách 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtu daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezaného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			
V. Kráčení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v kráčené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypočítání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypočítací koeficient (%)	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)				60	
Vlození daně (§ 84)				61	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. g)				62	
Odpočet daně (46 V plně výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)				63	
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)				64	
Nadměrný odpočet (63 – 62)				65	
Rozdíl oproti poslední známé dani při pořízení dodatečného daňového přiznání (62 – 63)				66	

Příloha č. 5: Tiskopis přiznání k DPH č. 25 5401 MFin – vzor č. 16

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

A. ODDÍL
Finančnímu úřadu v, ve, pro

Daňové identifikační číslo
C, Z

Rodné číslo / IČ

Národné opravné dodatečné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc _____ čtvrtletí _____ rok _____
za období od _____ do _____

Plátce daně § 94	Osoba identifikovaná k dani § 96	Neexistují-li údaje pro stranu 2, prokřtiňte (X)
Skupina § 95a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právníká osoba: Obchodní firma

Fyzická osoba: Příjmení _____ **Jméno** _____ **Titul** _____

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec _____ b) PSČ _____ c) telefon _____

d) ulice (nebo část obce) _____ e) číslo popisné / orientační _____

f) e-mail _____ g) síň _____

Hlavní ekonomická činnost _____

B. ODDÍL
PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci: _____ Kód zástupce: _____

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby _____

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového porádce / IČ právnické osoby _____

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
a uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě _____

Datum _____ Otisk razítka _____ Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu _____

Přiznání sestává z _____ Telefon _____

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 16

1

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby a místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	určená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 18; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	určená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 106)	základní	5		
	určená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	určená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátců při jejich přijetí (§ 105)	základní	11		
	určená	12		
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 54)				20
Poskytnutí služeb a místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24e)				21
Vývoz zboží (§ 65)				22
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)				24
Ostatní uskutečněná plnění a nárokem na odpočet daně (např. § 24e, § 67, § 68, § 69, § 70, § 81, § 90, § 92, § 92a)				25
III. Doplnující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou vnitřního obchodu (§ 17) prostřední osobou			30	Pořízení zboží
				Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně				
			Základ daně	V jiné výši
				Krátcený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	určená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42		
	určená	43		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44		
	určená	45		
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	Odpočet
Vypočtení odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypočtení koeficient	Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78)		60		
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)		61		
Všechny daně (§ 84)		62		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)		63		
Odpočet daně (47 V jiné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)		64		
Všechní daňové povinnosti (63 – 64)		65		
Nadměrný odpočet (64 – 63)		66		
Rozdílní proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)		67		

Záznamy finančního úřadu:
 Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předepsal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

Zdroj: Dostupné na stránkách Finanční správy – daňové tiskopisy. <http://www.financnisprava.cz/>

Příloha č. 6: Faktura - daňový doklad č. 2012005

Dodavatel: [redacted] Krčínova 1096/16 370 11 České Budějovice IČO: [redacted] 7 DIČ: [redacted] Tel. [redacted] email: [redacted].email.cz	Odběratel: IČO: [redacted] DIČ: [redacted] [redacted] Olšová 2065/13 Dobrá voda u Č. Budějovic			
Účet: HOTOVĚ				
Datum vystavení:	02.04.2012			
Datum splatnosti:	16.04.2012			
Datum zdan. plnění:	02.04.2012			
Faktura – danový doklad č. 2012005				
Označení výrobku, popis služby	Množství	DPH %	Jedn. cena	Celkem bez DPH
Fakturuji Vám za mon. a dem. lešení s celkovou částkou				114 726 Kč
				Celková částka bez DPH 114 726kč
				DPH 20 % 0kč
				Částka k úhradě 114 726kč
Zdanitelné plnění podléhá režimu prenasení daňové povinnosti ve znění pozdějších předpisu. Výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce pro které ho je plnění uskutečněno.				

Zdroj: Daňová evidence daňového subjektu Jana Pavlíčka

Příloha č. 7: Podklad pro modelaci okamžiků zúčtování se správcem daně

DUZP	Základ daně (v Kč) *	sazba DPH (v %)	Datum úhrady dodavateli	Odvedení DPH správci daně	Datum vyplacení výsledného NO za daně ZD
4.3.2013	250350	21	18.3.2013		15.5.2013
1.7.2013	4152	21	29.7.2013		
1.7.2013	27000	21	29.7.2013	21.8.2013	
1.8.2013	230434	21	15.8.2013		
1.8.2013	190444	21	29.8.2013		
14.8.2013	264950	21	1.11.2013		
29.8.2013	44000	21	1.11.2013		12.10.2013
1.9.2013	135842	21	25.10.2013		
1.9.2013	157300	21	25.10.2013		
10.9.2013	175900	21	30.10.2013	16.10.2013	
1.10.2013	159902	21	30.10.2013		
1.10.2013	159159	21	30.10.2013		
1.10.2013	225800	21	15.12.2013		
1.10.2013	35328	21	31.12.2013		
10.10.2013	58884	21	31.12.2013		
14.10.2013	135700	21	31.12.2013		13.12.2013
1.11.2013	64229	21	4.12.2013		11.1.2014
1.12.2013	217492	21	31.12.2013		
1.12.2013	40797	21	31.12.2013		
1.12.2013	39533	21	16.12.2013		
2.12.2013	234680	21	2.12.2013		
5.12.2013	29312	21	31.12.2013		
10.12.2013	71344	21	31.12.2013		
20.12.2013	18602	21	31.12.2013		
20.12.2013	12087	21	31.12.2013		
29.12.2013	134634	21	29.1.2014	28.1.2014	

Vysvětlivky použitých zkratk. Též viz seznam zkratk


DS - daňový subjekt
 DUZP - datum uskutečnění zdanitelného plnění
 NO - nadměrný odpočet DPH
 ZD - základ daně

* Hodnoty základů daně vyznačené **červeně** jsou hodnoty zdanitelných plnění přijatých od pana Pavlíčka.

Zdroj: Vlastní zpracování dle poskytnutých údajů z účetnictví společnosti DASTAV, s.r.o.

Příloha č. 8: Daňový doklad – faktura číslo FA - 20130001

Faktura Číslo: FA-20130001

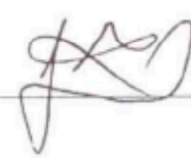
<p>Dodavatel</p>  <p>Telefon: [redacted] www: [redacted] e-mail: [redacted].cz</p> <p>Název firmy: [redacted] Sídlo firmy: Krcinova 1096/16 Ceske Budejovice, 37011</p> <p>IČ: [redacted] DIČ: [redacted] Číslo účtu: [redacted]</p>	<p>Odběratel</p> <p>Adresa: [redacted] Olšová 2065/13 Dobrá voda u Č. Budějovic PSČ: ---</p> <p>IČ: [redacted] DIČ: [redacted] Telefon: ---</p>																								
<p>Variabilní symbol: 20130001 Konstantní symbol: [redacted] Dodací list číslo: [redacted] Č. objednávky: [redacted]</p>	<p>Způsob odběru: osobně Způsob platby: hotově Číslo zář. faktury: [redacted] Výše zálohy: [redacted]</p> <p>Datum splatnosti: 18.3.2013 14 dní Datum vystavení: 4.3.2013 Datum zdanitelného plnění: [redacted]</p>																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>Č. Položky</th> <th>Název položky (s označením dodávky)</th> <th>Počet</th> <th>M.J.</th> <th>Cena bez DPH</th> <th>Celkem</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>Fakturuji Vám za přípravné stavební práce dle rozpočtu</td> <td>1</td> <td></td> <td>250 350,00 Kč</td> <td>250 350,00 Kč</td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>		Č. Položky	Název položky (s označením dodávky)	Počet	M.J.	Cena bez DPH	Celkem	1	Fakturuji Vám za přípravné stavební práce dle rozpočtu	1		250 350,00 Kč	250 350,00 Kč												
Č. Položky	Název položky (s označením dodávky)	Počet	M.J.	Cena bez DPH	Celkem																				
1	Fakturuji Vám za přípravné stavební práce dle rozpočtu	1		250 350,00 Kč	250 350,00 Kč																				
<p>Cena: 250 350,00 Kč</p> <p>Odpočetná záloha: 0,00 Kč</p> <p>CELKEM k úhradě: 250 350,00 Kč</p>																									

Zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti ve znění pozdějších předpisů.

Datum: 5.3.2013

Zdroj: Daňová evidence daňového subjektu Jana Pavlíčka

Příloha č. 9: Daňový doklad – faktura číslo FA - 20130007

Faktura		Číslo: FA-20130007				
Dodavatel Telefon: [redacted] www: [redacted] e-mail: [redacted] Název firmy: [redacted] Sídlo firmy: Krcinova 1096/16 Ceske Budejovice, 37011 IČ: [redacted] DIČ: [redacted] Číslo účtu: [redacted]		Odběratel Adresa: [redacted] Olšová 2065/13 Dobrá voda 6 Č. Bělářovic Jméno: [redacted] IČ: [redacted] DIČ: [redacted] Telefon: ---				
Variabilní symbol: 20130007 Konstantní symbol: [redacted] Dodací list číslo: [redacted] Č. objednávky: [redacted]		Způsob odběru: osobně Způsob platby: hotově Číslo záhl. faktury: [redacted] Výše zálohy: [redacted]				
		Datum splatnosti: 28.8.2013 14 dní Datum vystavení: 14.8.2013 Datum zdanitelného plnění: 14.8.2013				
Č. Položky	Název položky (osobní dotazy)	Počet	ML	Cena bez DPH	DPH	Celkem
1	Fakturuji Vám za stavební práce na akci Lasenice MS. dle obj.	1		264 950,00 Kč	21	264 950,00 Kč
				Cena :		264 950,00 Kč
				Odpočtená záloha :		0,00 Kč
				CELKEM k úhradě :		264 950,00 Kč
Vyhotovil	Peril	Dan odvede zákazník				
Datum		14.8.2013		Vystavil		
						

Zdroj: Daňová evidence daňového subjektu Jana Pavlíčka