



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

# Daň z přidané hodnoty u vybraného podnikatelského subjektu

Vypracovala: Bc. Šárka Bílá

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2020

# JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2018/2019

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Šárka BÍLÁ  
Osobní číslo: E17519  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku  
Téma práce: Daň z přidané hodnoty u vybraného podnikatelského subjektu  
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

### Zásady pro vypracování

Cíl: Zjistit dopad rozdílů mezi zvláštním režimem zdanění a běžným postupem výpočtu daně z přidané hodnoty u konkrétního plátce daně.

Osnova:

Úvod.

1. Daň z přidané hodnoty – právní předpisy, pojmy.
2. Základ daně a výpočet daně.
3. Zvláštní režimy.
4. Metodika výpočtu daně při zvláštním režimu, běžném stanovení daně a způsobu jejich porovnání.
5. Charakteristika vybraného plátce daně a jeho ekonomické činnosti.
6. Varianty výpočtu daně v konkrétních případech a jejich porovnání.

Závěr.

Rozsah pracovní zprávy: 50-60 stran formátu A4

Rozsah grafických prací: dle potřeby

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

Marková, H. (2020). *Daňové zákony – úplná znění platná k 1. 1. 2020*. Praha: Grada.

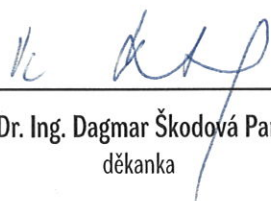
Brandejs, T., Drábová, M., Dušek, M., Holubová, O., Tomíček, M. (2019). *Zákon o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.). Komentář – 8. vydání*. Praha: Wolters Kluwer.

Evropská komise. Databáze on-line. Dostupné: [https://ec.europa.eu/info/index\\_cs](https://ec.europa.eu/info/index_cs)

Eurostat. Databáze on-line. Dostupné: [https://ec.europa.eu/eurostat/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/data/database](https://ec.europa.eu/eurostat/portal/page/portal/government_finance_statistics/data/database)

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 3. června 2019  
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2020



doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová  
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (B)  
370 05 České Budějovice  
IČ 600 76 658, DIČ CZ60076658



doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce.

Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích

.....  
podpis

Děkuji Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za odborné vedení mé práce a cenné rady, které mi během vypracovávání poskytla. Poděkování patří také mé rodině a blízkým přátelům za podporu a pomoc během mého studia.

# OBSAH

Úvod.....	3
1 Literární přehled .....	5
1.1 Daň z přidané hodnoty .....	5
1.1.1 Předmět daně z přidané hodnoty .....	7
1.1.2 Základ daně .....	8
1.1.3 Sazby daně.....	8
1.1.4 Místo plnění.....	9
1.2 Intrakomunitární zdanění .....	10
1.2.1 Vývoj harmonizace DPH v EU .....	10
1.2.2 Intrakomunitární dodání a pořízení zboží .....	12
1.2.3 Intrakomunitární poskytnutí a přijetí služeb .....	13
1.2.4 Nástroje pro zamezení podvodům s DPH v rámci EU .....	13
1.3 Zvláštní režim DPH.....	14
1.4 Daňová tvrzení .....	15
1.4.1 Přiznání k dani z přidané hodnoty.....	15
1.4.2 Kontrolní hlášení .....	16
1.4.3 Souhrnné hlášení .....	16
2 Metodika.....	18
3 Vlastní práce .....	21
3.1 Výkup automobilů.....	21
3.1.1 Výkup automobilu v ČR od neplátce .....	21
3.1.2 Výkup automobilu v ČR od plátce .....	22
3.1.3 Výkup automobilu ze zahraničí od neplátce .....	23
3.1.4 Výkup automobilu ze zahraničí od plátce .....	24

3.1.5	Shrnutí variant výkupu .....	26
3.2	Prodej automobilů .....	26
3.3	Varianta bez použití zvláštního režimu .....	27
3.3.1	Prodej červeného automobilu bez použití zvláštního režimu.....	27
3.3.2	Prodej zeleného automobilu bez použití zvláštního režimu .....	28
3.3.3	Prodej žlutého automobilu bez použití zvláštního režimu .....	30
3.3.4	Prodej modrého automobilu bez použití zvláštního režimu.....	31
3.3.5	Shrnutí variant prodeje bez použití zvláštního režimu .....	32
3.4	Varianta s použitím zvláštního režimu.....	34
3.4.1	Prodej červeného automobilu s využitím zvláštního režimu.....	34
3.4.2	Prodej zeleného automobilu s využitím zvláštního režimu.....	36
3.4.3	Prodej žlutého automobilu s využitím zvláštního režimu .....	36
3.4.4	Prodej modrého automobilu s využitím zvláštního režimu.....	38
3.4.5	Shrnutí variant prodeje s využitím zvláštního režimu.....	38
3.5	Vyhodnocení zkoumaných variant zdanění u vybraného subjektu.....	41
4	Závěr.....	45
I.	Summary.....	48
	Keywords.....	48
II.	Seznam použité literatury .....	49
III.	Seznam obrázků a tabulek .....	52
	Seznam obrázků .....	52
	Seznam tabulek.....	52

# Úvod

V této práci se věnuji dani z přidané hodnoty z hlediska jednoho vybraného podnikatelského subjektu. Cílem této práce bude zjištění rozdílů mezi využitím zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty a běžným postupem výpočtu daně. Dále v práci například uvedu princip fungování a administrativní zpracování daně z přidané hodnoty jak v obecné rovině, tak u jednoho specifického podnikatelského subjektu. Tímto podnikatelským subjektem bude smyšlená firma Autobazar s.r.o., která bude obchodovat s ojetými osobními automobily.

Toto téma jsem zvolila na základě reálných pracovních zkušeností s účtováním obdobné firmy. Protože si však majitel konkrétní firmy nepřál informace zveřejňovat, nebude zde zveřejněno jméno firmy, a i všechny uvedené transakce ve vlastní práci budou smyšlené. I přesto budou všechny informace obecně platné a přenositelné na libovolnou firmu podnikající s ojetými automobily, případně i s jiným použitým zbožím, na které se vztahuje zvláštní režim dle § 90 zákona o DPH.

V literárním přehledu práce jsou shrnuty obecné poznatky o daňovém systému ČR a zejména dani z přidané hodnoty. Současně je uvedeno, co je jejím předmětem, co je základem daně, jaké jsou její sazby, a jak se stanovuje místo plnění. Je zde přiblížen význam a princip fungování této daně, a jak je zajištěno fungování této daně při přeshraničním obchodování v rámci Evropské unie. Také je zde vysvětlen význam zvláštního režimu při obchodování s použitým zbožím podle § 90, vyhodnocení jeho aplikace v konkrétním podniku je hlavním cílem celé práce. V závěru teoretické části vysvětlím význam daňových tvrzení, konkrétně přiznání k dani z přidané hodnoty, kontrolního hlášení a souhrnného hlášení, jejichž znalost je důležitá pro kompletní administraci daně.

Předpoklady a obecné postupy výpočtů potřebné pro praktickou část jsou popsány v metodické kapitole práce. Ve vlastní praktické části práce se budu zabývat možnostmi obchodování s ojetými automobily v tuzemsku i v rámci Evropské unie již výše zmíněnou firmou Autobazar s.r.o. Na konkrétních příkladech se nejprve zaměřím na



nákup ojetých automobilů, jaké všechny možnosti mohou při tomto nákupu nastat s ohledem na DPH, jaká bude výše DPH a zda budou vznikat nároky na odpočet. Ke každému příkladu uvedu vliv na související daňová tvrzení.

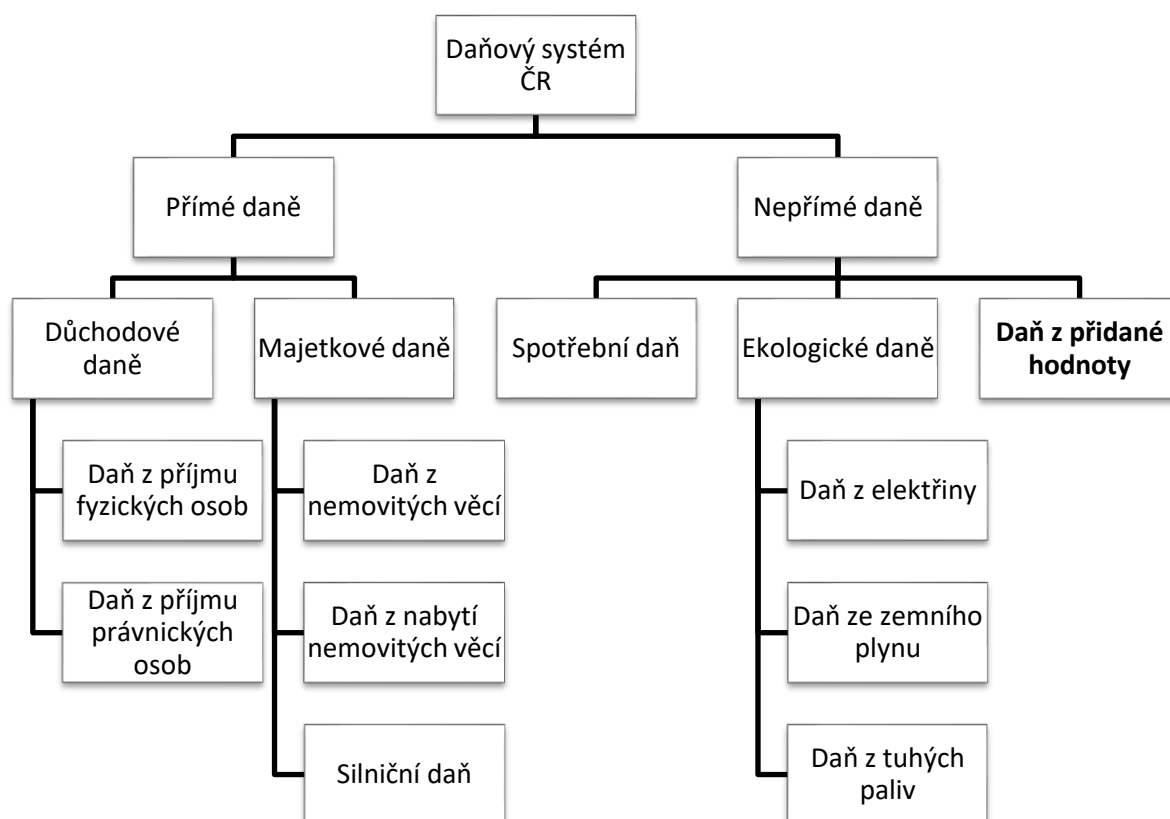
V dalším kroku přistoupím k možnostem prodeje těchto stejných ojetých automobilů opět jak v tuzemsku, tak do jiných členských států. V určitých případech prodeje navíc nachází využití zvláštní režim podle § 90, možnosti prodeje tak budou rozebrány jak s využitím tohoto režimu, tak bez něj. Pro všechny případy jsou opět uvedeny výpočty výše DPH, jaká vzniká daňová povinnost a co je třeba vyplnit v souvisejících daňových tvrzeních. Výsledným srovnáním možných variant nákupu a prodeje ojetých automobilů zjistím, jaký je rozdíl z hlediska DPH při obchodování v tuzemsku i přes hranice s plátcí i neplátcí DPH, jaké má využití zvláštní režim podle § 90 na výši DPH, a zda se ve všech případech jeho využití vyplatí.

# 1 Literární přehled

## 1.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty se řadí v rámci daňového systému České republiky mezi nepřímé daně, jak je zobrazeno na obrázku číslo 1. Nepřímé daně jsou daněmi na věc a neberou ohled na osobní příjmovou situaci spotřebitele, jako to umožňují důchodové daně formou úlev, slev a progresivních daňových sazeb. Všechny tyto daně se uvalují nepřímo na prodeje nebo obraty výrobců a obchodníků, kteří je započítávají do ceny pro spotřebitele. Mezi nepřímé daně v ČR patří dále například spotřební daně a ekologické daně. (Široký, 2008)

Obrázek 1: Daňový systém ČR



Zdroj: Müllerová & Šindelář (2016), vlastní zpracování

Daň z přidané hodnoty je daň charakterizovaná tím, že objektem zdanění je spotřeba. Spotřeba je zdaňovaná v řetězci plátců daně, kteří z jejich produkováných výstupů musí odvádět daň na výstupu. A naopak mají právo z hodnoty vstupů nárokovat daň na vstupu, tedy že daň obsažená v nakupovaných plněních se jim vrátí. Daň z přidané hodnoty je nejvíce harmonizovanou daní v rámci Evropské unie. Aby mohly fungovat přeshraniční obchody, byly jednotlivé daňové správy nuceny zavést co nejvíce stejný systém zdanění. (Ochrana, Pavel, & Vitek, 2010)

Oblast DPH je zcela zásadním nástrojem veřejných financí po celém světě. Celá řada ustanovení nachází svůj předobraz v unijní legislativě, která je pro členské státy Evropské unie závazná. V současné době je základním předpisem pro oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES. která platí od 1. ledna 2007 a která byla zpracována plně do novely účinné k 1. lednu 2009. (Galočík & Paikert 2019). V České republice je daň z přidané hodnoty popsána v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Podle Širokého (2008) patří k nevýhodám DPH především poměrně značná administrativní náročnost spojená se systémem její evidence, její přímá vazba na možnost ovlivnit cenovou hladinu a jednorázové problémy spojené s jejím zavedením. Způsob stanovení daně vyžaduje rovněž vedení přesného účetnictví. Široký dále uvádí, že pokud je daň z přidané hodnoty obsažena v cenách zboží a služeb, má velký vliv na cenu komodit na trhu. Pokud se sazba daně zvýší o jeden procentní bod, vyvolá tato změna zvýšení inflace v celé ekonomice o více než jedno procento. Vysvětlení tohoto jevu však spočívá spíše v rovině psychologické, neboť pro účinek daně na růst cen neexistují ekonomické důvody. I když je základní princip daně z přidané hodnoty ve své podstatě značně jednoduchý, bývá jeho pochopení i uplatnění v praxi dosti obtížné.

Z důvodu administrativní náročnosti daně z přidané hodnoty není daň uvalována na drobné podnikatele. Podle principu spravedlnosti a efektivnosti by náklady na výběr a správu daně a administrativní zatížení samotných plátců převýšilo výnos daně. Proto, s cílem snížení náročnosti a zvýšení efektivnosti, právní úprava umožňuje osvobodit podnikatelský subjekt od placení daně, pokud jeho roční obrat nedosáhne určité hranice. Tato hranice je momentálně v České republice jeden milion korun za 12 nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Současně však ve většině států existuje možnost, aby

se i tyto firmy dobrovolně jako plátcí zaregistrovaly, jestliže je to pro ně výhodné. Od daně jsou osvobozeny i některé služby, u nichž by vymáhání daně bylo v praxi velmi obtížné. Osvobozeny jsou rovněž činnosti, na které má stát monopol a tento monopol zabráňuje podobným aktivitám v soukromém sektoru. (Široký, 2008)

### *1.1.1 Předmět daně z přidané hodnoty*

Předmětem daně podle Duška & Sedláčka (2015) jsou ta plnění, u nichž je místo plnění v tuzemsku, plnění uskuteční osoba povinná k dani a jde-li o plnění za úplatu. Pokud plnění splní tyto tři podmínky, pak mohou být buď zdanitelná (osoba povinná k dani bude uplatňovat daň), nebo osvobozená od daně. Plnění osvobozená od daně mohou být s nárokem na odpočet daně, nebo bez nároku na odpočet daně. V § 2 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jsou za předmět daně považována následující plnění:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečnění osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Dušek & Sedláček (2015) dále popisují osvobozenou osobu povinnou k dani od uplatňování DPH. To jest taková osoba, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, a její obrat nepřesáhl za nejbližších 12 předcházejících kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč. Překročení uvedené částky je naopak důvodem k povinné registraci plátce daně bez ohledu na to, zda vede daňovou evidenci nebo účetnictví.

### 1.1.2 Základ daně

Základem daně z přidané hodnoty je peněžní částka snižená o daň, kterou jako úplatu obdržel, nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo případně od třetí osoby. Základ daně také zahrnuje clo, spotřební daň a některé dotace k ceně. Do základu daně také patří vedlejší výdaje, jako je například náklad na přepravu nebo balení zboží. (Ochrana, Pavel, & Vitek, 2010)

V praxi však nemusí být stanovení základu daně tak jednoduché, jak se může na první pohled zdát. Pokud není úplata za zdanitelné plnění stanovena v penězích, je základem daně cena podle zákona o oceňování, která se nazývá cenou obvyklou. Tato cena se používá i v některých případech se stanovenou peněžní úplatou. Například pokud je sjednaná cena nižší než obvyklá, příjemce nemá nárok na odpočet a jedná se o plnění mezi osobami spojenými. (Vančurová & Láchová, 2016)

### 1.1.3 Sazby daně

Nejméně administrativně náročný je systém s jednou sazbou daně, ale v praxi se téměř nepoužívá. Důvody pro existenci více sazeb jsou různé. Na jedné straně jsou jimi čistě praktické důvody, například služby, které dani často unikají, mívají nižší sazbu, ta je spíše tolerována a poskytovatelé služeb jsou ji ochotnější platit. Na straně druhé je snaha po snížení regresivnosti dopadu daně, proto jsou na předměty základní potřeby uvalovány nižší sazby. V některých neevropských zemích jsou uvalovány i vyšší sazby na luxusní statky, v Evropské unii tato možnost však není připuštěna. (Kubátová, 2018)

V naprosté většině zemí dochází k této diferenciaci sazeb, kdy jsou nižší sazbou daně zatěžovány výrobky a služby zajišťující základní životní potřeby, základní či vyšší sazbou pak výrobky a výkony relativně zbytečnější. Tento stav trvá do současnosti. Faktem však zůstává, že na spotřebě většiny daňově méně zatížených výrobků se stejnou měrou jako sociálně slabé skupiny podílejí i skupiny s vysokou úrovní příjmů. Má-li daň z přidané hodnoty zajistit pro státní rozpočet určitou sumu příjmů, přenáší snížená sazba

část daňové zátěže na ty komodity, které byly ze snížené sazby vyňaty. Širší rozptyl sazeb potom nutně vede k porušení zásady neutrality daně a k deformaci cenových relací, ke vzniku substitučních efektů a zvýšení distorzity. (Široký, 2008)

Dle § 47 zákona 235/2004, o dani z přidané hodnoty, se u zdanitelných plnění nebo přijaté úplaty uplatňují následující sazby daně:

- základní sazba ve výši 21 %,
- první snížená sazba ve výši 15 %,
- druhá snížená sazba ve výši 10 %.

Pokud zákon nestanoví jinak, uplatní se u zboží a služeb základní sazba daně. Snížené sazby daně se mohou uplatnit u zboží a služeb uvedených v přílohách číslo 2, 2a, 3, 3a zákona o dani z přidané hodnoty.

#### *1.1.4 Místo plnění*

Z hlediska aplikace DPH je velmi důležité určit místo plnění, kde má být daň přiznána a zaplácena, případně kde se plnění osvobozené od daně uskutečňuje.

Dle Vančurové a kol. (2018) se místo plnění může určit na základě dvou základních schémat:

- Princip země původu – na základě tohoto principu je daň vybrána ve státě, ze kterého je zboží dodáváno, nebo služba poskytována. Tento princip nejvíce vystihuje podstatu daně z přidané hodnoty a je z hlediska uplatnění nejjednodušší. Nevýhodou je nejen to, že stát neinkasuje výnos z daně, ale ještě by musel svůj výnos snížit o uplatněný odpočet daně vybrané v jiné zemi.
- Princip země spotřeby – dle tohoto principu je daň vybrána až ve státě, do kterého bude zboží dodáno, nebo kam je služba poskytnuta. V tomto státě bude rozhodnuto, zda se vybere daň, pokud se tedy jedná o zdanitelné plnění. Výhodou je, že nárok na odpočet vzniká ve státě, který měl nárok

si daň vybrat. Nevýhodou je obtížné nalezení osoby, která bude povinná daň odvést.

## 1.2 Intrakomunitární zdanění

Dle Širokého (2018) probíhá intrakomunitární obchod uvnitř jednoho „daňového“ území Evropského unie. Aby daňové předpisy nebránily tomuto volnému pohybu zboží a služeb po celém území, je zde výběr DPH zajišťován podle harmonizovaných pravidel.

Tato pravidla mimo jiné stanovují, ve kterém členském státě může být daň z přidané hodnoty vybrána. Daň nesmí být vybrána v žádném jiném státě mimo právě jednoho státu těmito pravidly stanoveného, aby se zabránilo dvojímu zdanění jednoho plnění. Určení státu, kde může být daň z přidané hodnoty vybrána, se provádí podle místa, kde se plnění považuje za uskutečněné. Proto je důležitou částí těchto unijních pravidel právě určení místa plnění. (Vančurová a kol., 2018)

### 1.2.1 Vývoj harmonizace DPH v EU

Původní návrh Evropské komise vycházel z principu země původu. Podle tohoto principu by si daně, které již byly vybrány v zemi původu z transakcí mezi členskými státy, mohli následně obchodníci odečíst jako daň odvedenou na vstupu. Navržen byl i clearingový systém, který by DPH přesměroval do zemí spotřeby. Návrh byl však pro členské státy nepřijatelný. Proto byl navržen jako alternativa princip místa spotřeby pro transakce mezi plátcí DPH. Byl tak vytvořen základ přechodného systému, jenž vstoupil v platnost v roce 1993. (European parliament, 2019)

Od zavedení jednotného trhu je administrativa daní vykonávána stejným úřadem jak v případě domácího plnění, tak v případě dovozu. Tímto úřadem je buď úřad daňový, nebo úřad celní. Kvůli zvláštnímu systému kontroly je každému podniku v Evropské unii přiděleno zvláštní daňové identifikační číslo, které je uváděno na dokumentech při realizované obchodní činnosti. I přes snahu Evropské unie o ještě větší harmonizaci je stále rozpětí DPH v členských státech Evropské unie značné, jak je zřejmé z tabulky 1.

Proto je stále používán přechodný režim a nemůže být zaveden původně předpokládaný cíl, kterým je zdanění zboží bez ohledu na místo konečné spotřeby. (Kubátová, 2018)

Tabulka 1: Rozpis sazeb DPH používaných ve státech EU

Členský stát	Kód země	Základní sazba	Snížená sazba	Supersnížená sazba	Tzv. parkovací sazba
Rakousko	AT	20	10/13	-	13
Belgie	BE	21	6/12	-	12
Bulharsko	BG	20	9	-	-
Kypr	CY	19	5/9	-	-
Česko	CZ	21	10/15	-	-
Německo	DE	19	7	-	-
Dánsko	DK	25	-	-	-
Estonsko	EE	20	9	-	-
Řecko	EL	24	6/13	-	-
Španělsko	ES	21	10	4	-
Finsko	FI	24	10/14	-	-
Francie	FR	20	5,5/10	2,1	-
Chorvatsko	HR	25	5/13	-	-
Maďarsko	HU	27	5/18	-	-
Irsko	IE	23	9/13,5	4,8	13,5
Itálie	IT	22	5/10	4	-
Litva	LT	21	5/9	-	-
Lucembursko	LU	17	8	3	14
Lotyšsko	LV	21	12/5	-	-
Malta	MT	18	5/7	-	-
Nizozemsko	NL	21	9	-	-
Polsko	PL	23	5/8	-	-
Portugalsko	PT	23	6/13	-	13
Rumunsko	RO	19	5/9	-	-
Švédsko	SE	25	6/12	-	-
Slovinsko	SI	22	9,5	-	-
Slovensko	SK	20	10	-	-
Velká Británie	UK	20	5	-	-

Zdroj: Official website of the European Union (2020)

V současnosti Evropská komise připravuje nový konečný systém DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy. Podle těchto připravovaných pravidel by se při přeshraničním plnění v rámci Evropské unie uplatňoval i nadále princip země spotřeby. Způsob výběru daně se však má stát odolnějším proti podvodům, a zároveň má vzniknout jednotný unijní internetový portál pro jednoduchý výběr DPH. (Evropská komise, 2016)



Dle Pitnera (2006) vyplývá z unijních pravidel při poskytování služeb, že osobou povinnou daň přiznat a zaplatit nemusí být vždy plátce daně poskytující službu, ale také příjemce služby.

V Evropské unii, jak bylo zmíněno výše, je využíván princip země spotřeby. Pokud je příjemce zboží či služby plátcem daně, pak vznikne povinnost přiznat daň jemu a situace je tak jednoduchá. Toto přenesení daňové povinnosti na příjemce je označováno také jako „Reverse charge“. Často je však povinnost přiznat a uhradit daň stanovena i identifikované osobě, pokud je příjemcem plnění. Identifikovaná osoba odvede daň, nikdy však nemá nárok na odpočet. (Vančurová a kol., 2018)

### *1.2.2 Intrakomunitární dodání a pořízení zboží*

Dle Vančurové a kol. (2018) nejsou pravidla pro vymezení místa plnění jednoduchá. Nejdůležitější z nich v případě dodání zboží jsou tato:

- místo, kde přeprava či odesílání zboží začíná, v případě když je dodání dle smlouvy spojeno s přepravou či odesláním,
- místo, kde je provedena instalace či montáž, pokud je ve smlouvě dodání zboží s instalací nebo montáží,
- místo, kde se nachází zboží v době dodání, pokud není součástí smlouvy přeprava, odesílání, instalace či montáž,
- místo, kde nemovitá věc leží, pokud se jedná o dodání nemovité věci.

Pokud je místo plnění v jednom státě stanoveno, nemusí se v tomto státě daň vybrat. Může se jednat pouze o osvobozené plnění s nárokem na odpočet. Daň se pak zpravidla vybere v jiném státě. Zdanitelným plněním je za určitých okolností i pořízení zboží z jiného státu, poté vznikne povinnost přiznat a odvést daň odběrateli. Bude tak uplatněn princip země spotřeby. (Vančurová a kol., 2018)

### *1.2.3 Intrakomunitární poskytnutí a přijetí služeb*

Pitner (2006) ve své knize uvádí, že z hlediska poskytování služeb jiným členským státům známe dle zákona o DPH dvě plnění, která se týkají tuzemských plátců daně:

- Poskytnutí služeb tuzemským plátcem s místem plnění v jiném členském státě – jde například o poskytnutí dopravy zboží českým plátcem daně z České republiky pro osobu registrovanou k dani v jiné členské zemi. Dalším příkladem je poskytnutí stavebních prací na nemovitosti nacházející se v jiné členské zemi.
- Poskytnutí služeb osobou registrovanou k dani v jiné členské zemi, nebo osobou z jiné členské země s místem plnění v tuzemsku – například služby vztahující se k tuzemské nemovitosti poskytnuté plátcem daně nebo osobou identifikovanou k dani v jiné členské zemi.

### *1.2.4 Nástroje pro zamezení podvodům s DPH v rámci EU*

Už od vzniku jednotného vnitřního trhu v rámci Evropské unie byla zavedena pro usnadnění kontroly i vzájemného obchodu tato povinná opatření:

- daňové identifikační číslo (DIČ),
- datový systém VIES,
- kontrolní statistický systém Intrastat.

Daňové identifikační číslo začíná dvěma písmeny označujícími zemi, kde je subjekt registrován k dani, poté následuje vlastní kód daňového subjektu (daňový identifikátor). Datovým systémem VIES („VAT Information Exchange system“) lze ověřit správnost údajů o registraci osoby k dani z přidané hodnoty. Tento systém dále umožňuje výměnu informací o intrakomunitárním dodání zboží a poskytnutí služeb mezi daňovými správami členských zemí. Tato data jsou získávána ze souhrnného hlášení, jehož význam je vysvětlen dále v práci. Kontrolní statistický systém Intrastat byl zaveden

pro potřeby dohledu nad pohybem zboží mezi uniijními státy, protože tento pohyb není monitorován celními orgány. Intrastat je založen na povinném vyplňování statistických měsíčních hlášení odběratelem i dodavatelem zboží. Tuto povinnost mají osoby registrované k DPH, pokud odeslaly zboží v hodnotě nad 8 milionů korun. (Široký, 2018)

### 1.3 Zvláštní režim DPH

Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi popisuje § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Tento zvláštní režim spočívá ve zdaňování přírážky a může být obchodníkem použit při prodeji použitého zboží, uměleckých děl a sběratelských předmětů. Použitým zbožím se rozumí hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu. Podmínkou pro použití zvláštního režimu je nákup použitého zboží od osoby, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, nebo jiným plátcem, pro kterého je dodání zboží osvobozeno od daně podle § 62 zákona o DPH. Základ daně se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou zboží. Pokud by byl tento rozdíl záporný, základem daně je nula. Prodejní cenou se rozumí úplata, která byla, nebo má být získána obchodníkem včetně cel, poplatků a vedlejších výdajů na balné a přepravné. (Pitner, 2006)

Dle Informace k uplatňování DPH při prodeji ojetého automobilu (Finanční správa, 2006) může být zvláštní režim podle § 90 obchodníkem použit v případě prodeje ojetého automobilu obchodníkem, který automobil za tímto účelem pořídil. Automobil v tomto případě musí být nakoupen od:

- neplátce DPH,
- osoby neregistrované k dani v jiném členském státě,
- obchodníka, který uplatnil zvláštní režim i při prodeji automobilu, zdanil jen přírážku a je uvedeno na daňovém dokladu, že je použit zvláštní režim,
- plátce, pro kterého je podle § 62 dodání ojetého automobilu osvobozeno od daně.

Podle § 90 je při použití zvláštního režimu základem daně přírážka snižená o daň z přírážky, kde přírážka je rozdíl mezi prodejní cenou a pořizovací cenou ojetého automobilu. Pro využití § 90 v případě prodeje ojetého automobilu pořízeného v jiném státě Evropské unie musí být prokázáno, že se jedná o ojetý automobil. Tím se rozumí automobil, kterému uplynulo více než 6 měsíců od uvedení do provozu a má najeto více než 6 000 km. Ke stanovení obratu pro povinnou registraci k plátcovství daně se postupuje podle § 6 odst. 2 zákona o DPH. Podle tohoto odstavce se do obratu počítají příjmy nebo výnosy za uskutečněná plnění. Při prodeji ojetých automobilů se tak do obratu započítává úplata, kterou má prodejce obdržet za realizovaný prodej, protože je příjmem nebo výnosem prodejce. Pokud by prodejce ojetých automobilů uskutečňoval prodej vlastním jménem a na cizí účet, započítá se do obratu pro povinnou registraci k plátcovství daně provize za poskytnutou službu, která je jeho výnosem či příjmem. (Finanční správa, 2006)

## 1.4 Daňová tvrzení

Dle § 135 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je řádné daňové tvrzení povinen podat daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo je k tomu správcem daně vyzván. Daňový subjekt musí v řádném daňovém tvrzení sám uvést předepsané údaje a daň vyčíslit. Splatnost daně je v poslední den lhůty pro podání příslušného daňového tvrzení.

Aktuálně platné formuláře jsou zveřejněny na webových stránkách finanční správy v Databázi daňových tiskopisů. (Finanční správa, 2020)

### 1.4.1 *Přiznání k dani z přidané hodnoty*

Dle Informace k novému přiznání k dani z přidané hodnoty (Finanční správa, 2010) je aktuální tiskopis pro přiznání k dani z přidané hodnoty platný již od 1. 1. 2011. Lhůta pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty je 25 dnů po skončení zdaňovacího období, které může být buď kalendářní měsíc, nebo čtvrtletí. Ve lhůtě pro podání daňového přiznání se podává řádné daňové přiznání. Před uplynutím lhůty k podání

daňového priznání může daňový subjekt nahradit řádné daňové priznání, které již podal, opravným daňovým priznáním. Po uplynutí lhůty může daňový subjekt podávat již jen dodatečné daňové priznání, plátce je povinen uvést důvody pro jeho podání.

### ***1.4.2 Kontrolní hlášení***

Z článku Kontrolní hlášení DPH (Finanční správa, 2020) plyne, že s účinností od 1. 1. 2016 plátcům daně z přidané hodnoty zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové priznání k DPH ani souhrnné hlášení. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti však kontrolní hlášení nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Kontrolní hlášení se podává pouze elektronicky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

Dle dokumentu Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH (Finanční správa, 2019) mají povinnost podat kontrolní hlášení plátci, kteří uskutečnili zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku nebo přijali úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění. A také plátci, kteří přijali zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku nebo poskytli úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění. Lhůta pro podání kontrolního hlášení může být pro právnickou a fyzickou osobu odlišná. Plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového priznání. Tato lhůta je opět 25 dnů po skončení zdaňovacího období, kterým může být měsíc nebo čtvrtletí.

### ***1.4.3 Souhrnné hlášení***

Podle článku Podávání souhrnného hlášení od roku 2010 a dále (Finanční správa, 2020) podávají souhrnné hlášení plátci:

- dodávající zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu,
- přemísťující obchodní majetek do jiného členského státu,
- a v dalších velmi specifických případech.

Souhrnné hlášení podávají také identifikované osoby poskytující služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. Výjimku tvoří pouze služby, které jsou v jiném členském státě osvobozeny od daně. Povinnost podat souhrnné hlášení má tak i identifikovaná osoba, která poskytuje služby s místem plnění v jiném členském státě, pokud povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká příjemci služby.

Z článku dále vyplývá, že plátce i identifikovaná osoba podávají souhrnná hlášení pouze v elektronické podobě. Souhrnné hlášení se při dodání zboží do jiného členského státu podává za kalendářní měsíc ve lhůtě do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Pokud plátce pouze poskytne intrakomunitární služby podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, má povinnost podávat souhrnné hlášení shodně jako daňová přiznání. To je ve lhůtě do 25 dní po skončení kalendářního měsíce či čtvrtletí. Při neuskutečnění plnění v daném období (kalendářním měsícem či čtvrtletím) se prázdné souhrnné hlášení nepodává.

## 2 Metodika

Cílem celé této práce je zjištění rozdílů mezi využitím zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH a běžným postupem výpočtu daně u vybraného podnikatelského subjektu. Vybraným podnikatelským subjektem je Autobazar s.r.o. Jedná se o smyšlený subjekt, i všechny uvedené transakce tak budou smyšlené. Konkrétní podnik s konkrétními transakcemi jsem nemohla v práci použít, protože si majitel mnou účtované skutečné firmy zveřejnění jakýchkoliv informací nepřál. Jeho druh činnosti je velmi specifický a on nechtěl takto zveřejňovat své know-how. Pro potřeby praktické části a naplnění cíle práce jsem zvolila předpoklady, že Autobazar s.r.o.:

- obchoduje pouze s ojetými automobily v tuzemsku a v rámci Evropské unie,
- je registrovaným plátcem DPH pouze v České republice,
- neprodává ojeté automobily osobám se zdravotním postižením,
- ojeté automobily prodává vždy s kladnou přírůžkou.

Tyto předpoklady lze vztáhnout na mnoho standardních tuzemských obchodníků s ojetými automobily, proto bude zachována dostatečná obecnost praktické části práce. Na nákup a prodej ojetých automobilů se vztahuje zvláštní režim daně z přidané hodnoty pro obchodníky s použitým zbožím, který je popsán v § 90 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Platnost práce tak lze rozšířit na další obchodníky s použitým zbožím, na které se tento zvláštní režim vztahuje. V případě prodeje ojetého automobilu osobě se zdravotním postižením se může postupovat podle § 85 zákona o DPH. Tato možnost je dále v práci zmíněna však pouze okrajově, proto se s ní v těchto obecných předpokladech nepočítá.

Na obchodování s ojetými automobily se podle § 47 zákona o DPH vztahuje základní sazba daně ve výši 21 %. Na ojeté automobily se nevztahuje žádná z výjimek pro použití snížené sazby DPH. Výši daně lze vypočítat ze základu daně a sazby daně podle tohoto vzorce:

$$\text{základ daně} \cdot \text{sazba daně} = \text{daň} \quad (1)$$

Při standardním postupu výpočtu daně bez uplatnění § 90 je výsledná cena s DPH vypočtena takto:

$$cena\ s\ daní = základ\ daně + daň \quad (2)$$

Při uplatnění § 90 je základem daně přírážka snižená o daň z přírážky (rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou). Pokud je přírážka záporná, je základem daně 0. Z toho vyplývá vzorec pro výpočet přírážky, pokud vycházíme z předpokladu, že není přírážka záporná:

$$přirážka = prodejní\ cena - pořizovací\ cena \quad (3)$$

Také lze z přechozích vět odvodit následující rovnici a základ daně vyjádřit jako podíl daně a sazby daně:

$$přirážka - daň = základ\ daně = \frac{daň}{sazba\ daně} \quad (4)$$

Úpravou tohoto vzorce je možné dojít k následujícímu vzorci, který je použitelný v případě známé sazby daně a přírážky. Tento vzorec se v praxi nazývá výpočet daně shora a zlomek ve vzorci se již dle platných předpisů nezaokrouhluje:

$$daň = \frac{sazba\ daně}{1 + sazba\ daně} \cdot přirážka \quad (5)$$

Dalším předpokladem je zjednodušený kurz používaný v praktické části při přeshraničním obchodování:

$$1\ EUR = 25\ Kč \quad (6)$$

V praktické části práce pro zjednodušení používám termín „zahraničí“ pro označení jiného členského státu Evropské unie. Stejně tak termín „zahraniční“ označuje přídatné jméno vztažené k jinému členskému státu. Obchodováním mimo hranice Evropské unie se v práci nezabývám, proto tyto termíny používám pouze v tomto zúženém významu. Dále je v praktické části pro skupinu osob zahrnující jak osoby nepovinné k dani, tak osoby povinné k dani, které nejsou plátcem daně z přidané hodnoty, používán souhrnný výraz „neplátce DPH“ či pouze „neplátce“.



Při vyplňování daňových tvrzení (daňového přiznání, kontrolního hlášení a souhrnného hlášení) v praktické části práce se řídím dle aktuálních pokynů finanční správy. Ty jsou uvedeny na webových stránkách finanční správy v Databázi daňových tiskopisů. (Finanční správa, 2020)

## 3 Vlastní práce

Nejdříve se praktická část zaměřuje na identifikaci postupu zdanění při výkupu automobilu a následně se věnuje prodeji automobilů jednak bez použití zvláštního režimu, poté s použitím tohoto režimu. Dále je vyčíslen a vyhodnocen vzniklý rozdíl na dani z přidané hodnoty. Pro zjednodušení jsou v práci rozlišovány nakoupené a prodané automobily jen barvou, ne konkrétními značkami. Vždy se vychází z předpokladů uvedených v předchozí kapitole, stejně tak i všechny výpočty vyplývají z obecných vzorců uvedených v kapitole 2 Metodika.

### 3.1 Výkup automobilů

V následujících kapitolách identifikuji postupy výkupu čtyř automobilů jak z České republiky, tak z jiného členského státu z pohledu daně z přidané hodnoty. Jednotlivé nákupy se od sebe odlišují místem nákupu a také subjektem, od kterého se automobil vykupoval. Odlišnost situací je důležitá především pro následný prodej těchto automobilů, který je vysvětlen v následující části této práce.

#### 3.1.1 Výkup automobilu v ČR od neplátce

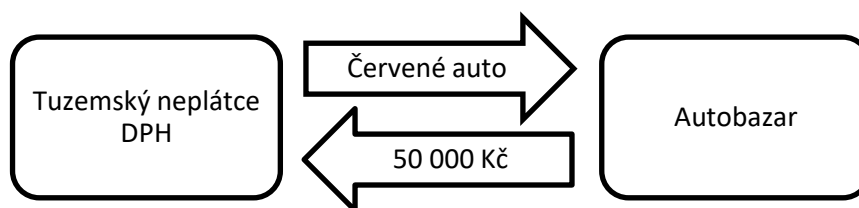
Začneme tím nejjednodušším případem, který může nastat. To je výkup automobilu v České republice od neplátce daně z přidané hodnoty, konkrétně od fyzické osoby nepovinné k dani. Autobazar vykupuje od fyzické osoby ojetý červený automobil za 50 000,- Kč. Nákup od neplátce není předmětem daně z přidané hodnoty. Autobazar si tedy nijak nesníží svou daňovou povinnost jako by to bylo, kdyby nakupoval od plátce. Tato transakce se neprojeví v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty ani v kontrolním hlášení.

Tento výkup červeného automobilu Autobazarem nevstupuje do odpočtu daně. Avšak tento nákup splňuje podmínky pro uplatnění §90 zákona č.235/2004 Sb., které jsou následující:

- nákup použitého hmotného movitého majetku, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě,
- zboží bylo dodáno od osoby nepovinné k dani.

Při následném prodeji bude moci Autobazar podle § 90 odstavce 3 stanovovat základ daně pomocí rozdílu mezi prodejní cenou a pořizovací cenou zboží. Tato přírážka bude tvořit jak základ daně, tak i daň z přidané hodnoty. Podrobnější popis situace i s výpočtem bude v kapitole popisující prodej červeného automobilu.

Obrázek 2: Výkup automobilu v ČR od neplátce



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.1.2 Výkup automobilu v ČR od plátce

Nyní bude Autobazar vykupovat automobil stále v České republice, ale od plátce daně z přidané hodnoty. Prodávajícím je společnost s ručením omezeným, která již v minulém roce překročila roční obrát 1 mil. Kč, a je tedy plátcem daně z přidané hodnoty. Společnost prodává ojetý a nepotřebný automobil zelené barvy za 100 000,- Kč bez DPH. U prodeje ojetého automobilu použijeme základní sazbu daně, která je momentálně ve výši 21 % a výpočet je podle rovnice (1) následující:

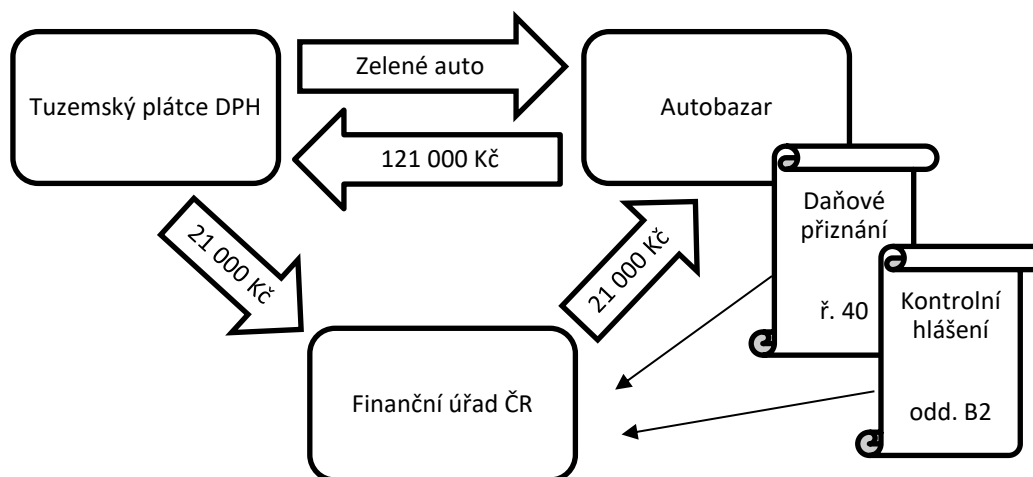
$$100\,000 \cdot 0,21 = 21\,000 \quad (7)$$

Celkovou cenou za automobil je základ daně navýšený o daň, což dohromady činí 121 000,- Kč. Tento nákup ale pro Autobazar není nijak nevýhodný, protože si

zaplacenou daň může nárokovat nazpět. Prodávajícímu zaplatí celých 121 000,- Kč, ale ve skutečnosti ho automobil stojí jen 100 000,- Kč, protože 21 000,- Kč mu vrátí finanční úřad jako takzvaný nárok na odpočet. Nevýhodou u nákupu od plátce daně je ale to, že v následném prodeji nemůže uplatnit zvláštní režim podle § 90. Není zde totiž splněna podmínka, která je uvedena v zákoně: pořízení zboží od osoby nepovinné k dani.

Tento nárok na odpočet, pohledávka za finančním úřadem společně se základem daně, se uvádí v daňovém přiznání na řádku 40, který se jmenuje „Z přijatých zdanitelných plnění od plátců“ v základní sazbě. V kontrolním hlášení se tato transakce projeví v Oddíle B2 „Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit“.

Obrázek 3: Výkup automobilu v ČR od plátce



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.1.3 Výkup automobilu ze zahraničí od neplátce

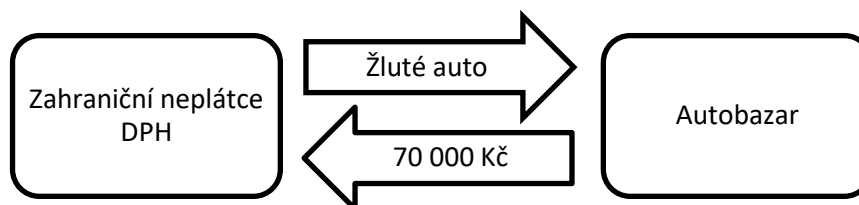
Teď se přesuneme za hranice České republiky a budeme nakupovat automobil v zahraničí. Zůstaneme v Evropské unii a budeme nakupovat například v Rakousku od neplátce daně. Tento případ nákupu ojetých automobilů se v popisovaném Autobazaru děje nejčastěji. Jelikož i zde, podobně jako u nákupu od české nepodnikající osoby, se v následného prodeje může použít zvláštní režim DPH podle § 90. V tomto případě se

zdaní jen rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou. Také je nákup v Rakousku výhodný proto, že se tam dají ojeté automobily koupit často výhodněji.

Autobazar tedy vykupuje od rakouské nepodnikající osoby automobil žluté barvy za 2 800 EUR. Zjednodušeně budu počítat s kurzem 25,- Kč/EUR, jak bylo popsáno v metodice. Kupní cena žlutého automobilu v korunách je 70 000,- Kč. Tato cena je pro Autobazar konečná. Žádné navyšování o daň z přidané hodnoty se konat nebude, jelikož prodávající je osobou nepovinnou k dani a tedy neplátce DPH.

Tento nákup se opět, stejně jako nákup od českého neplátce, neprojeví jak v přiznání k dani z přidané hodnoty, tak ani v kontrolním hlášení.

Obrázek 4: Výkup automobilu v zahraničí od neplátce



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.1.4 Výkup automobilu ze zahraničí od plátce

Jako poslední je uveden asi ten nejsložitější případ. Nyní bude Autobazar nakupovat automobil opět v Rakousku, ale s tím rozdílem, že to bude od podnikajícího subjektu. Prodávajícím bude rakouská společnost, která je v Rakousku zaregistrována k placení rakouské daně z přidané hodnoty. V Česku však tato firma k placení daně zaregistrována není, protože s Českou republikou obchoduje jen zřídka. Jelikož se automobil bude prodávat do České republiky, předpokládá se, že se tam bude i používat. Z toho důvodu se přenesou daňová povinnost na kupujícího, tuzemského plátce daně, kterým je zde Autobazar. Autobazar má v tomto případě povinnost přiznat a odvést daň svému příslušnému finančnímu úřadu. Tu si může následně nárokovat zpět ve formě odpočtu daně.

Rakouská firma prodává automobil modré barvy za 6 000 EUR. Pomocí kurzu 25 Kč/EUR přepočítáme cenu na české koruny. Prodejní cena automobilu je tedy 150 000,- Kč. To je cena bez DPH, jak bylo popsáno v předchozím odstavci. Rakouská firma z prodeje tohoto automobilu žádnou daň z přidané hodnoty neodvede. Místo toho na faktuře musí uvést pouze cenu bez DPH a také popis „Reverse charge“ nebo český ekvivalent „daň odvede zákazník“, jak by se toto heslo dalo volně přeložit do češtiny. Znamená to, že se DPH podle principu země spotřeby odvede v České republice.

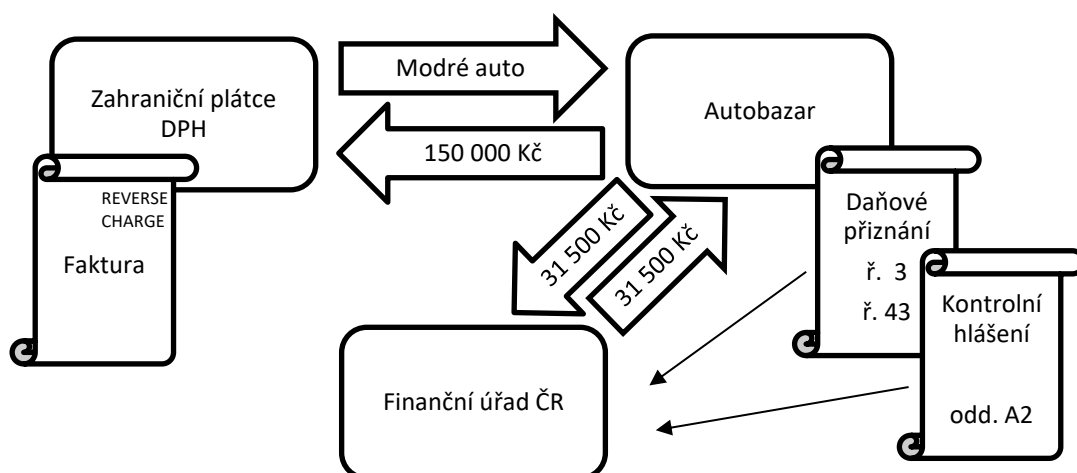
Autobazar si musí sám z částky 150 000,- Kč vypočítat částku daně, použije zde základní sazbu 21 % a výpočet bude dle rovnice (1) následující:

$$150\,000 \cdot 0,21 = 31\,500 \quad (8)$$

Daň z přidané hodnoty ve výši 31 500,- Kč musí Autobazar sám odvést finančnímu úřadu. Tuto částku si však může na druhé straně i nárokovat nazpět, jako nárok na odpočet daně. Kdyby v tomto případě nebyl použit princip země spotřeby a daňová povinnost se nepřenesla na českou firmu, Česká republika by na tomto obchodu příliš prodělala. Česká republika by musela české firmě vrátit částku DPH, jako nadměrný odpočet, kterou by ve skutečnosti ale vybralo Rakousko. V tomto případě by musel existovat nějaký složitý systém mezistátního vyrovnání. Pro zjednodušení je v Evropské unii daň z přidané hodnoty harmonizována, a proto existuje toto přenesení daňové povinnosti.

V daňovém přiznání se tato transakce promítne dvakrát. Jednou se promítne jako zdanitelné plnění na řádku 3 „Pořízení zboží z jiného členského státu“ v základní sazbě, kde se uvádí pořízení zboží z jiného členského státu. Podruhé se promítne na řádku 44 „Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12“, kde se zdanitelné plnění projeví jako nárok na odpočet daně. Kdyby v daném měsíci neproběhly žádné jiné transakce a do přiznání se už nic jiného neuvádělo, celková daňová povinnost by byla nulová. Nevznikl by žádný nadměrný odpočet. Tato situace je však velmi nepravděpodobná. V kontrolním hlášení se nákup modrého automobilu promítne v oddíle A2 „Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce ...“.

Obrázek 5: Výkup automobilu v zahraničí od plátce



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.1.5 Shrnutí variant výkupu

Při výkupu automobilu od tuzemského neplátce daně, stejně tak jako při výkupu od zahraničního neplátce daně, je situace poměrně jednoduchá. Tato transakce není v obou případech předmětem daně z přidané hodnoty, takže se daň z přidané hodnoty neplatí. Nemůže tak vzniknout žádný nárok na odpočet a ani se tato transakce nijak neprojeví v daňových tvrzeních. V případě výkupu od tuzemského plátce kupuje automobil za cenu včetně daně, jejíž odečet si může následně nárokovat zpět. Tato transakce se již projeví v daňovém přiznání i kontrolním hlášení. Při výkupu od zahraničního plátce se přenáší daňová povinnost na kupujícího, tedy Autobazar. Ten musí odvést DPH sám a zároveň si ji může nárokovat ve formě odpočtu zpět. Tato transakce se také projeví v daňovém přiznání a kontrolním hlášení.

## 3.2 Prodej automobilů

Nyní práce pokračuje vysvětlením možností prodeje nakoupených automobilů. Nejdříve vysvětlím prodej bez použití zvláštního režimu podle § 90, a poté s použitím

tohoto zvláštního režimu. V obou případech uvedu i přiznání k dani z přidané hodnoty, kde lze vidět rozdíl v daňové povinnosti.

Při prodeji automobilů je opět velmi důležité správně určit místo plnění, protože tam, kde je místo plnění, bude odvedena i daň z přidané hodnoty. Bude-li místo plnění v České republice, DPH se odvede tam. Pokud ale bude místo plnění v zahraničí, musí se daň odvést v zahraničí. Při určování místa plnění se opět může použít buď princip země spotřeby, nebo princip země původu. Pro zjednodušení se ve své práci budu zabývat prodejem opět jen v rámci Evropské unie.

### 3.3 Varianta bez použití zvláštního režimu

U této varianty se předpokládá, že zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neumožňuje zdaňovat pouze přírážku při prodeji použitého zboží. Autobazar bude tedy odvádět daň z celé prodejní ceny.

#### *3.3.1 Prodej červeného automobilu bez použití zvláštního režimu*

Jako první Autobazar prodá červený automobil, který vykoupil od českého neplátce za 50 000,- Kč. Tento automobil prodá české osobě nepovinné k dani. Při prodeji automobilu v rámci České republiky vyjde nastejno, zda Autobazar prodává automobil osobě povinné či nepovinné k dani, obě tyto varianty jsou pro Autobazar stejné. Je to díky tomu, že při obou těchto variantách je místo plnění v České republice. Zde se také musí odvést daň, kterou je Autobazar povinen odvést v obou případech.

Jelikož je Autobazar plátce daně z přidané hodnoty, bude muset k prodejní ceně přičíst DPH. Autobazar se rozhodne prodat červený automobil za 60 000,- Kč, z této ceny si vypočte pomocí základní sazby DPH 21 % částku daně, výpočet bude podle rovnice (1) následující:

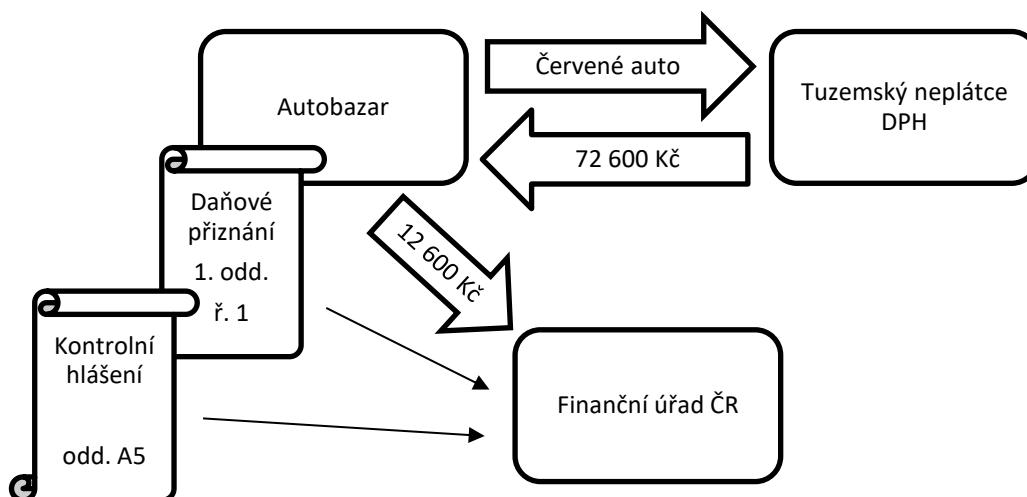
$$60\,000 \cdot 0,21 = 12\,600 \quad (9)$$



Kupující tedy za červený automobil zaplatí částku 72 600,- Kč, Autobazaru však reálně zůstane jen 60 000,- Kč a zbylých 12 600,- Kč musí odvést finančnímu úřadu.

V přiznání k dani z přidané hodnoty se tato transakce promítne na řádku „Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“ v základní sazbě na řádku 1. V kontrolním hlášení bude tato transakce uvedena v oddíle A5 „Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad“.

Obrázek 6: Prodej červeného automobilu bez použití zvláštního režimu



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3.2 Prodej zeleného automobilu bez použití zvláštního režimu

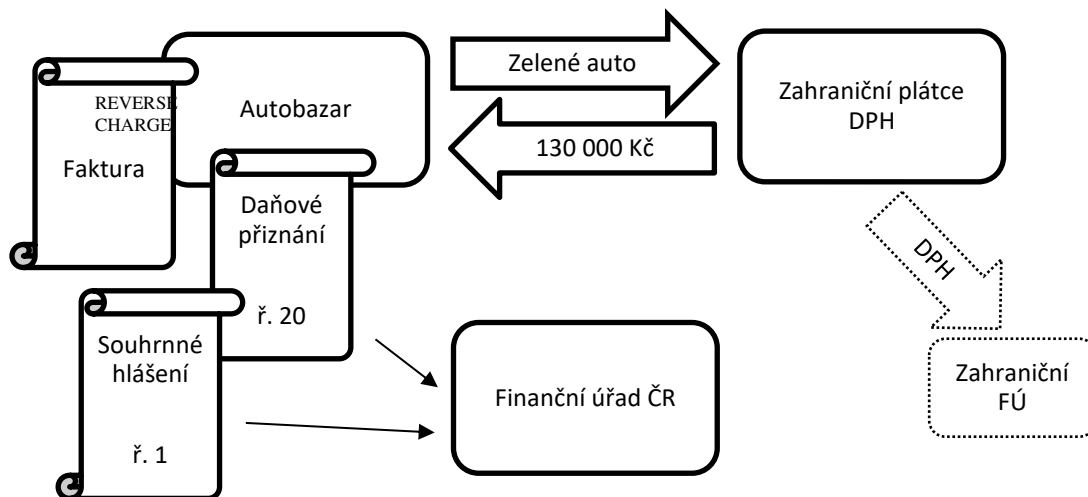
Dále Autobazar prodá zelený automobil, který koupil od českého plátce za 121 000,-Kč. Tento automobil však neprodá v rámci České republiky, jako to bylo u toho předchozího, ale automobil prodá slovenskému plátcovi daně z přidané hodnoty. Jelikož v tomto případě již není místem plnění Česká republika, ale Slovensko, musí se daň odvést tam. Zde se tedy bude opět jednat o přenesení daňové povinnosti, stejně jako tomu bylo, když Autobazar nakupoval modrý automobil od zahraničního plátce daně. V tomto případě je však situace opačná, Autobazar přenáší svou daňovou povinnost na slovenského plátce daně. Podmínkou pro tento postup je, že zahraniční subjekt, na který

chce Autobazar přenést svou daňovou povinnost, musí mít platné daňové identifikační číslo. To se ověřuje na webových stránkách Evropské komise jako „Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES“. Pokud je toto daňové identifikační číslo platné, může se na zahraniční subjekt vystavit faktura bez daně. Na faktuře je Autobazar povinen uvést, že jde o přenesení daňové povinnosti a že daň odvede zákazník. To je možné opět uvedením hesla „Reverse charge“.

Autobazar prodá zelený automobil za 130 000,- Kč, a pokud jsou splněny všechny povinnosti, které jsou uvedeny výše, tak k prodejní ceně nemusí připočítávat žádné DPH a českému finančnímu úřadu z tohoto prodeje nic neodvede.

V příznání se prodej automobilu na Slovensko promítne jako „Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně“ na řádku 20 „Dodání zboží do jiného členského státu“. Do kontrolního hlášení se tento prodej nebude uvádět vůbec, ale naopak se musí podat souhrnné hlášení, kde se v prvním řádku tento prodej uvede.

Obrázek 7: Prodej zeleného automobilu bez použití zvláštního režimu



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3.3 Prodej žlutého automobilu bez použití zvláštního režimu

Nyní Autobazar prodá žlutý automobil, který koupil za 70 000,- Kč od zahraničního neplátce. Tento automobil prodá také zahraničnímu neplátci, konkrétně slovenské fyzické osobě, neplátci daně z přidané hodnoty. V tomto případě, i když se automobil prodává do zahraničí, místo plnění je v České republice a daň se odvede zde. Místo plnění se určilo pomocí principu země původu, na základě tohoto principu je daň vybrána ve státě, ze kterého je zboží dodáváno. Postup bude tedy stejný, jako když se prodával červený automobil tuzemskému neplátci.

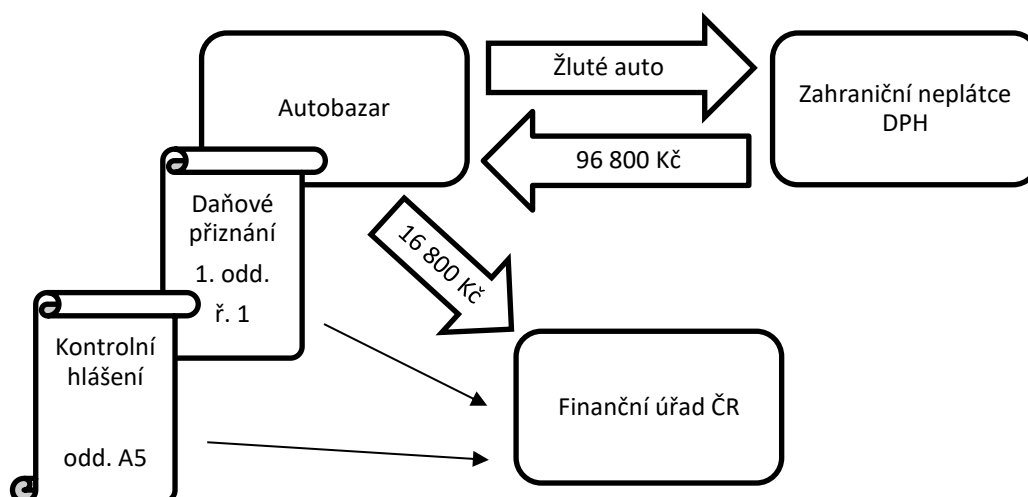
Tento automobil Autobazar prodá za 80 000,- Kč bez DPH, k této ceně tedy opět musí přičíst daň, která se vypočte podle rovnice (1) následujícím způsobem:

$$80\,000 \cdot 0,21 = 16\,800 \quad (10)$$

Celková prodejní cena i s DPH za žlutý automobil bude 96 800,- Kč, kterou zaplatí slovenská fyzická osoba. Autobazaru této částky reálně zůstane jen 80 000,- Kč a zbylých 16 800,- Kč odvede finančnímu úřadu.

V přiznání k dani z přidané hodnoty se tento prodej promítne jako „Zdanitelná plnění“ na řádku „Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“ v základní sazbě na řádku 1. V kontrolním hlášení bude tato transakce uvedena v oddíle A5 „Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad“.

Obrázek 8: Prodej žlutého automobilu bez použití zvláštního režimu



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3.4 Prodej modrého automobilu bez použití zvláštního režimu

Jako poslední Autobazar prodá modrý automobil, který koupil od zahraničního plátce za 150 000,- Kč. Tento automobil prodá české obchodní společnosti, plátcí daně z přidané hodnoty. Místem plnění je v tomto případně opět Česká republika a DPH se odvede zde.

Modrý automobil Autobazar prodá za 160 000,- bez DPH, k této ceně opět musíme přičíst daň, která se vypočte dle rovnice (1) následujícím způsobem:

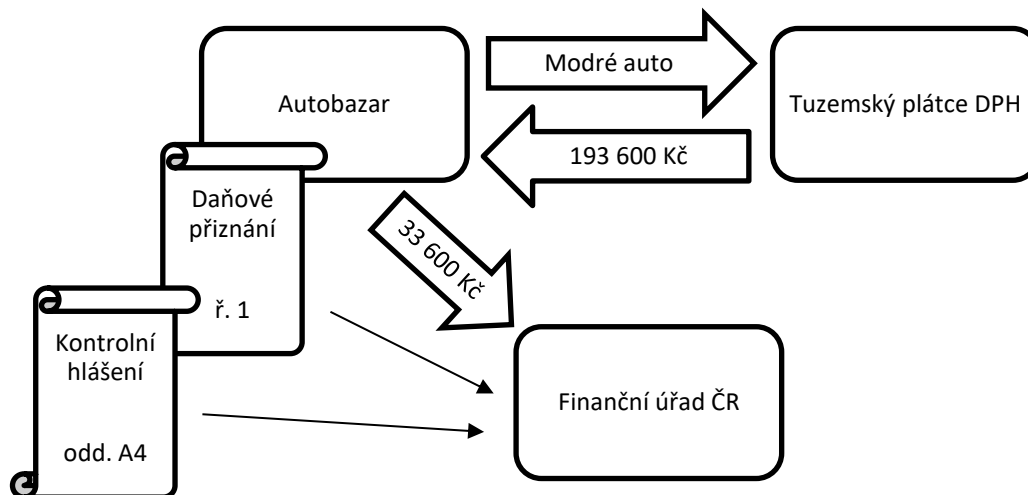
$$160\,000 \cdot 0,21 = 33\,600 \quad (11)$$

Celková prodejní cena i s DPH za modrý automobil bude 193 600,- Kč, kterou Autobazaru zaplatí tuzemská obchodní společnost. Autobazaru z této částky reálně zůstane jen 160 000,- Kč a zbylých 33 600,- Kč odvede finančnímu úřadu.

V přiznání k dani z přidané hodnoty se tento prodej promítne jako „Zdanitelná plnění“ v části „Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“ v základní sazbě na řádku 1. V kontrolním hlášení bude tato transakce uvedena v oddíle A4 „Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108

odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit“.

Obrázek 9: Prodej modrého automobilu bez použití zvláštního režimu



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3.5 Shrnutí variant prodeje bez použití zvláštního režimu

Při prodeji ojetého automobilu se výrazně liší varianta prodeje zahraničnímu plátcí daně. Dochází zde k přenesení daňové povinnosti na kupujícího, pouze zde tak neplatí Autobazar daň z přidané hodnoty finančnímu úřadu. Autobazar musí uvést na fakturu toto přenesení daňové povinnosti označením „Reverse charge“. Tato transakce se také projeví v daňovém přiznání a v souhrnném hlášení. V ostatních případech Autobazar prodává automobil včetně daně, kterou následně odvádí finančnímu úřadu. Tento prodej se promítne do daňového přiznání a kontrolního hlášení.

Na následujícím obrázku číslo 10 je druhá stránka přiznání k dani z přidané hodnoty. V tomto přiznání jsou uvedeny veškeré transakce z nákupu a následného prodeje všech čtyř automobilů, které byly v této práci popsány. Na řádce 64 „Vlastní daňová povinnost“ je uvedena částka, kterou musí Autobazar zaplatit finančnímu úřadu. Platbu musí Autobazar uskutečnit do 25. dne v měsíci, který následuje po období, za které se daňové přiznání podává.

Obrázek 10: Přiznání k dani z přidané hodnoty bez využití zvláštního režimu

### 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	základní	1	300 000	63 000	
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3	150 000	31 500	
	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)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	130 000	
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		
Zasílání 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		
<b>III. Doplnující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	100 000	21 000	
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad			42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	150 000	31 500	
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79d			45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)			46	52 500	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)			47		
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně			50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)			<b>S nárokem na odpočet</b>		<b>Bez nároku na odpočet</b>
Část odpočtu daně v krácené výši			52	Koeficient (%)	0,0000
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)			53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu
<b>VI. Výpočet daně</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)			62		94 500
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		52 500
Vlastní daň (62 – 63)			64		42 000
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		

Zdroj: Vlastní zpracování

## 3.4 Varianta s použitím zvláštního režimu

V této části práce Autobazar při prodeji automobilů opět postupuje podle platných legislativních úprav. Navíc zde využije daňovou optimalizaci, kterou zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, umožňuje. A to konkrétně zvláštní režim DPH podle § 90, který umožňuje odvést daň pouze z přírážky k ceně pořízení. Tento režim má samozřejmě své podmínky použití, které jsou podrobně popsány v literárním přehledu této práce.

Pro dobrou srovnatelnost daňové povinnosti jsou automobily prodány za stejnou cenu a stejným odběratelům, jako tomu bylo v předchozích příkladech. Tudíž u automobilů, u kterých nelze zvláštní režim použít, bude situace stejná jako v předchozí kapitole bez použití zvláštního režimu. Naopak u automobilů, kde tento zvláštní režim využít jde, bude situace zcela odlišná.

### *3.4.1 Prodej červeného automobilu s využitím zvláštního režimu*

Opět začneme prodejem červeného automobilu, který Autobazar vykoupil od českého neplátce za 50 000,- Kč. Jde o nákup použitého hmotného movitého majetku, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě a zboží bylo dodáno od osoby nepovinné k dani. Tím jsou splněny podmínky pro použití zvláštního režimu podle § 90 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Je tedy možné zdanit jen přírážku k prodejní ceně.

Autobazar chce stejně jako v předchozím případě obdržet za červený automobil částku 72 600,- Kč včetně DPH. Nyní však bude výpočet částky daně o něco složitější. V zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je postup výpočtu popsán v § 90, odstavci 3 takto: „Při použití zvláštního režimu je základem daně přírážka snížená o daň z přírážky. Tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Pokud je tento rozdíl záporný, základem daně je nula.“ Základ daně včetně DPH tedy zjistíme tak, že od prodejní ceny s DPH odečteme pořizovací cenu automobilu podle rovnice (3):

$$72\,600 - 50\,000 = 22\,600 \quad (12)$$

Vypočtená částka 22 600,- Kč v sobě obsahuje jak základ daně, tak i daň ve výši 21 %. Nyní už je jednoduché pomocí výpočtu shora vypočítat výši daně. Při výpočtu shora se od 1. 4. 2019 koeficient již nezaokrouhluje a částka daně se stanoví dle rovnice (5) následovně:

$$22\,600 \cdot \frac{21}{121} = 3\,922 \quad (13)$$

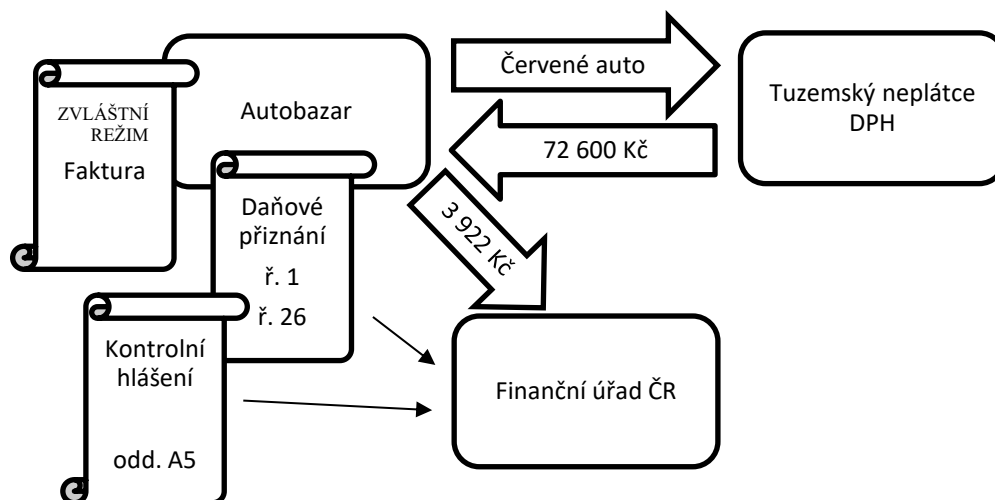
Daň ve výši 3 922,- Kč je v tomto případě výrazně nižší, než u předchozího případu bez využití zvláštního režimu.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále v § 90 odstavci 14 nařizuje, že při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, musí být na daňovém dokladu uveden údaj „zvláštní režim – použité zboží“. Dále nesmí být na daňovém dokladu samostatně uvedena daň týkající se přírážky, s výjimkou dokladu o prodeji motorového vozidla pro osobu se zdravotním postižením. Autobazar tedy musí na své vydané faktuře tento text uvést a naopak výši daně neuvádět.

V přiznání se tento prodej promítne jednak na řádku „Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“ v základní sazbě na řádku 1. Zde bude uveden základ daně ve výši 18 678,- Kč a částka daně 3 922,- Kč. Zbylých 50 000,- bude na řádku „Další uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)“, řádek číslo 26. V kontrolním hlášení bude opět jen základ daně 18 678,- Kč a daně 3 922,- Kč v oddíle A5 „Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijetí úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad“.



Obrázek 11: Prodej červeného automobilu s využitím zvláštního režimu



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.4.2 Prodej zeleného automobilu s využitím zvláštního režimu

U prodeje zeleného automobilu, bohužel nelze zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jelikož Autobazar nakoupil zelený automobil od českého plátce. Jednou z podmínek pro využití zvláštního režimu je nákup od osoby nepovinné k dani, což český plátce nesplňuje. Proto v případě tohoto prodeje je situace totožná s prodejem zeleného automobilu bez použití zvláštního režimu popsáním v kapitole 3.3.2 této práce.

### 3.4.3 Prodej žlutého automobilu s využitím zvláštního režimu

V případě prodeje žlutého automobilu, který Autobazar nakoupil od zahraniční osoby nepovinné k dani za 70 000,- Kč, zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty využít lze. Opět tu jsou splněny podmínky pro využití tohoto režimu. A to jednak nákup použitého hmotného movitého majetku, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě a také, že zboží bylo dodáno od osoby nepovinné k dani.

Autobazar tedy i v tomto případně může odvést daň pouze z přírážky k pořizovací ceně vozu. Prodejní cena žlutého automobilu je stejná jako u předchozího příkladu, tedy 96 800,- Kč včetně daně z přidané hodnoty. Postup výpočtu daně bude stejný jako u prodeje červeného automobilu. Nejdříve musíme stanovit základ daně s DPH, ten zjistíme tak, že od prodejní ceny s daní odečteme pořizovací cenu vozu, tedy dle rovnice (3) takto:

$$96\,800 - 70\,000 = 26\,800 \quad (14)$$

Vypočtená částka 26 800,- Kč je základem daně navýšeným o daň. Nyní opět pomocí výpočtu DPH shora získáme částku daně podle rovnice (5):

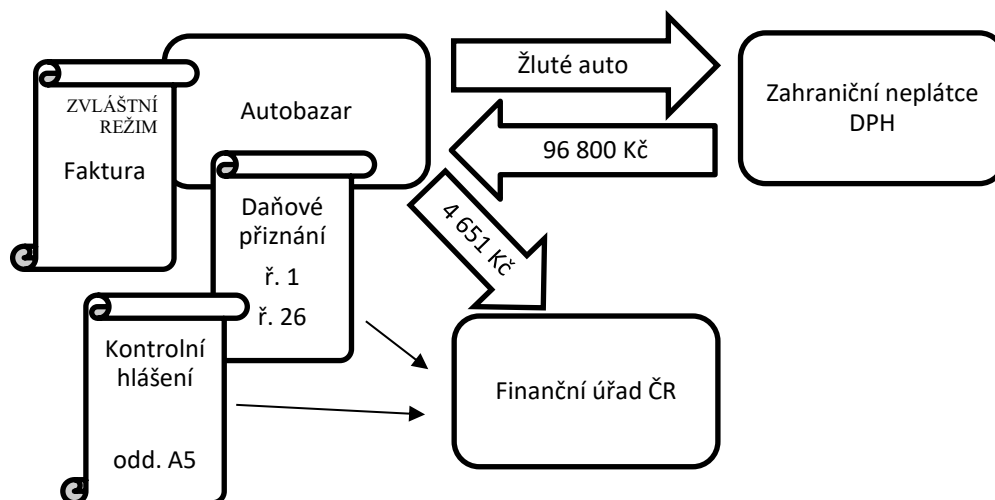
$$26\,800 \cdot \frac{21}{121} = 4\,651 \quad (15)$$

Vypočtená daň ve výši 4 651,- Kč je opět výrazně nižší než v příkladu bez použití zvláštního režimu.

Autobazar stejně jako u prodeje červeného automobilu musí na svém vystaveném daňovém dokladu uvést, že využil zvláštní režim. To provede například tak, že na daňový doklad napíše „zvláštní režim – použité zboží“. Dále na svém vystaveném daňovém dokladu nesmí uvést samostatně vyčíslenou daň týkající se přírážky.

V přiznání se tento prodej promítne jednak na řádku „Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“ v základní sazbě na řádku 1. Zde bude uveden základ daně ve výši 22 149,- Kč a částka daně 4 651,- Kč. Zbýlých 70 000,- bude na řádku „Další uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)“, řádek číslo 26. V kontrolním hlášení bude opět jen základ daně 22 149,- Kč a daně 4 651,- Kč v oddíle A5 „Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijetí úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad“.

Obrázek 12: Prodej žlutého automobilu s využitím zvláštního režimu



Zdroj: Vlastní zpracování

#### 3.4.4 Prodej modrého automobilu s využitím zvláštního režimu

Jako poslední Autobazar opět prodává modrý automobil, který koupil od zahraničního plátce daně z přidané hodnoty. U tohoto prodeje opět nelze zvláštní režim podle § 90 využít, jelikož automobil nebyl nakoupen od osoby nepovinné k dani. Popis této situace bude stejný jako u prodeje modrého automobilu bez požití zvláštního režimu, který je popsán v kapitole 3.3.4 této práce.

#### 3.4.5 Shrnutí variant prodeje s využitím zvláštního režimu

Zvláštní režim podle § 90 je možné využít pouze ve dvou uvedených případech, kdy byl ojetý automobil koupený od neplátce daně tuzemského a zahraničního. Oproti variantě bez použití zvláštního režimu zde odvede Autobazar daň finančnímu úřadu výrazně nižší. Autobazar musí využití tohoto zvláštního režimu uvést na faktuře. Vyjma prodeje zdravotně postiženému tuto daň na fakturu nesmí samostatně uvádět. Tento prodej se promítne opět v daňovém přiznání a kontrolním hlášení.

Na následujícím obrázku číslo 13 je opět druhá stránka přiznání k dani z přidané hodnoty. V tomto přiznání jsou uvedeny veškeré transakce z nákupu a následného prodeje všech čtyř automobilů, které byly v této části práce popsány. Na řádku 64 „Vlastní daňová povinnost“ je uvedena částka, kterou musí Autobazar zaplatit finančnímu úřadu a to do 25. dne v měsíci, který následuje po období, za které se daňové přiznání podává.

Obrázek 13: Přiznání k dani z přidané hodnoty s využitím zvláštního režimu

## C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

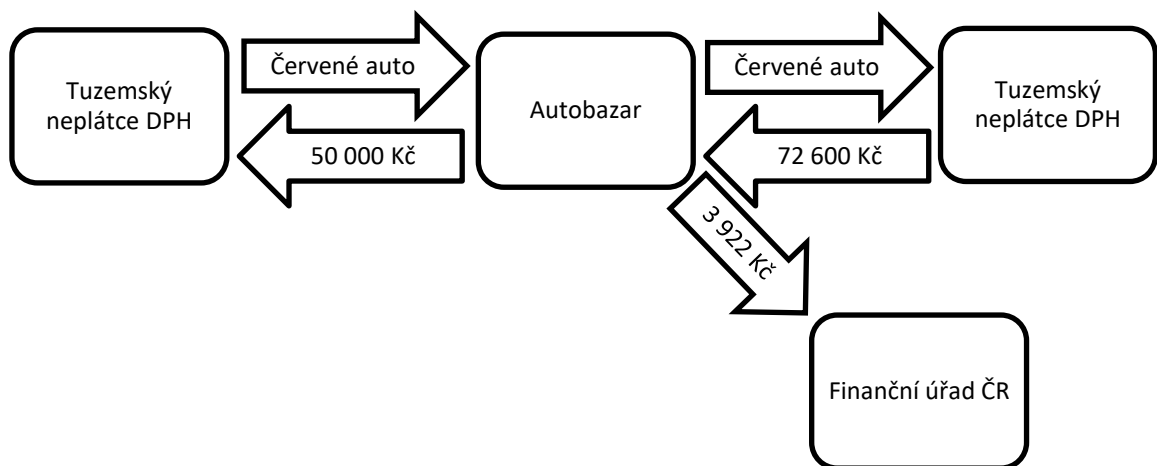
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	160 000	33 600	
	snižovaná	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3	150 000	31 500	
	snižovaná	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snižovaná	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snižovaná	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snižovaná	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snižovaná	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	130 000	
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		
Zasílání 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	120 000	
<b>III. Doplnující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou		Pořízení zboží	30		
		Dodání zboží	31		
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g			32		
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)		Věřitel	33		
		Dlužník	34		
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	100 000	21 000	
	snižovaná	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	150 000	31 500	
	snižovaná	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79d		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		52 500	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		<b>S nárokem na odpočet</b>		<b>Bez nároku na odpočet</b>	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	0,0000	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu
<b>VI. Výpočet daně</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)			62		65 100
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		52 500
Vlastní daň (62 – 63)			64		12 600
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.5 Vyhodnocení zkoumaných variant zdanění u vybraného subjektu

V prvním případě vykoupil Autobazar červený automobil od tuzemského neplátce DPH. Tím byly splněny podmínky pro možné uplatnění zvláštního režimu podle § 90, podle nichž musí jít o použité zboží, které bylo dodáno od osoby nepovinné k dani. Tento nákup od neplátce není předmětem daně z přidané hodnoty, Autobazaru tedy nevzniká žádný nárok na odpočet daně. Pokud Autobazar při prodeji nevyužije zvláštní režim podle § 90, bude muset k požadované prodejní ceně přičíst DPH určenou z celé této částky (pro 60 000,- Kč to je 12 600,- Kč). Jestliže však prodá zákazníkovi automobil za stejnou celkovou cenu a využije § 90, zaplatí DPH pouze z přírážky (v tomto případě 3 922,- Kč). Na DPH tak odvede státu výrazně méně. Toto DPH však nelze dále odečíst, což je nevýhodné při prodeji plátcí DPH. Při prodeji plátcí daně se tak spíše vyplatí odvést DPH vyšší, kterou si bude moci tento plátec celou nárokovat. Naopak při prodeji neplátcí daně je využití zvláštního režimu podle § 90 výhodnější. Protože se v mém případě automobil prodával zahraničnímu neplátcí DPH, je výhodnější zvláštní režim využít. Celý tento příklad s využitím zvláštního režimu podle § 90 je ilustrován na obrázku číslo 14.

Obrázek 14: Nákup a prodej červeného automobilu s využitím § 90

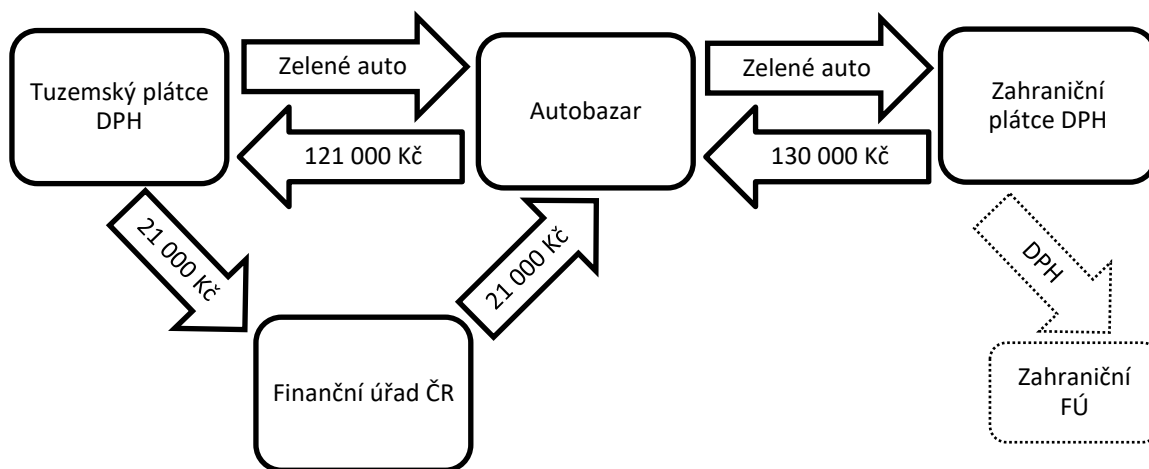


Zdroj: Vlastní zpracování

Druhý případ ukazoval nákup zeleného automobilu od tuzemského plátce DPH a jeho následný prodej zahraničnímu plátcí DPH. Při nákupu od tuzemského plátce DPH musí

Autobazar zaplatit požadovanou cenu za automobil navýšenou o DPH, kterou prodávající odvede finančnímu úřadu (zde 21 000 Kč). Autobazar si následně jako plátcе DPH může tuto daň od finančního úřadu nárokovat zpět. Jak bylo uvedeno v předchozím případě, pro možnost využití zvláštního režimu podle § 90 by musel být automobil koupený od neplátce. To v tomto případě není splněno a zvláštní režim tak nemůže být využit. Při prodeji zahraničnímu plátcі DPH se uplatňuje princip země spotřeby daný harmonizovanými pravidly Evropské unie. Daňová povinnost je tak v tomto případě přenesená na kupujícího. Ten má povinnost odvést DPH příslušnému zahraničnímu finančnímu úřadu a případně si nárokovat odpočet DPH dle místních pravidel. Pro toto přenesení povinnosti se používá označení „Reverse charge“, které musí být uvedeno i na faktuře vystavené Autobazarem. Celé schéma nákupu a prodeje zeleného automobilu je zobrazeno na obrázku číslo 15.

Obrázek 15: Nákup a prodej zeleného automobilu



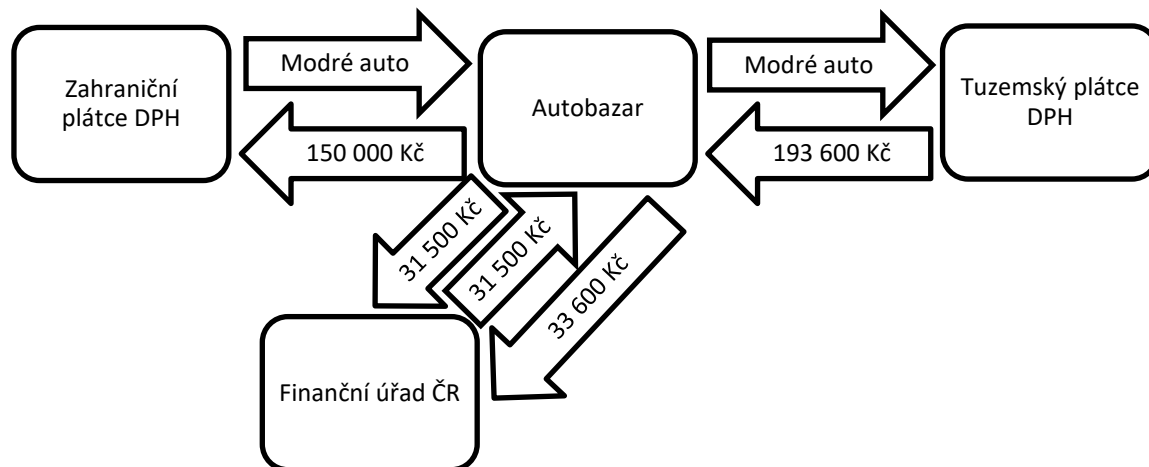
Zdroj: Vlastní zpracování

Ve třetím případě jsem popisovala nákup a prodej žlutého automobilu, který byl koupen od zahraničního neplátce DPH a prodán tuzemskému neplátcі DPH. Nákup od zahraničního neplátce je identický s nákupem od tuzemského neplátce. Je opět možnost využít zvláštního režimu podle § 90 při následném prodeji tohoto automobilu, což je stejně jako v prvním případě výhodnější. Protože při prodeji tuzemskému i zahraničnímu neplátcі DPH si následně tento neplátcе daň nemůže odečíst, vyplatí se mu zaplatit daň nižší. Celé schéma nákupu a prodeje žlutého automobilu tak bude obdobné, jako u nákupu

a prodeje červeného automobilu na obrázku číslo 14. Liší se pouze finanční částky a prohodí se slova tuzemský a zahraniční.

V posledním případě Autobazar koupil modrý automobil od zahraničního plátce DPH, který následně prodal tuzemskému plátcí DPH. Protože je Autobazar také plátcí DPH, uplatní se při nákupu princip země spotřeby a povinnost odvést DPH se přesune na Autobazar. Na faktuře vystavené zahraničním plátcem DPH musí být uvedeno přenesení daňové povinnosti označením „Reverse charge“. DPH odvedené Autobazarem si následně může nárokovat Autobazar zpět jako nárok na odpočet. Při prodeji nemůže být uplatněn zvláštní režim podle § 90, protože nebyla splněna podmínka nákupu automobilu od neplátce DPH. V tomto případě by se však využití tohoto paragrafu nevyplatilo, protože při prodeji plátcí daně se vyplatí odvést daň vyšší, kterou si pak bude moci plátcí daně nárokovat celou nazpět. Bez využití zvláštního režimu bude odvedena daň z celkové prodejní částky, kterou Autobazar obdrží. Celý proces nákupu a prodeje modrého automobilu je znázorněn na následujícím obrázku číslo 16.

Obrázek 16: Nákup a prodej modrého automobilu



Zdroj: Vlastní zpracování

Na konkrétním popisovaném případě nákupu a prodeje čtyř ojetých automobilů jsem došla k závěru, že celková daňová úspora pro Autobazar s využitím zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH je 29 400,- Kč. To je rozdíl mezi částkou na obrázku číslo 10 v daňovém přiznání, řádek 64, kde je daňová povinnost bez využití § 90 vyčíslena na 42 000,- Kč, a částkou na obrázku číslo 13 v daňovém přiznání na stejném řádku, kde je daňová povinnost s využitím § 90 rovna 12 600,- Kč.



Shrnutím všech těchto případů jsem dospěla k obecnému závěru, že při nákupu od zahraničního a prodeji zahraničnímu plátcí DPH v rámci Evropské unie je třeba dodržovat princip země spotřeby a přenášet daňovou povinnost na kupujícího. Zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH lze využít pouze při nákupu od neplátce DPH a pouze při obchodování s použitým zbožím daným tímto paragrafem. Využitím tohoto paragrafu je základem daně pouze přírůžka obchodníka, daň odvedená obchodníkem je tedy nižší. Tuto daň si však kupující nemůže dále odečíst. Proto se vyplatí tento paragraf využít zejména při prodeji neplátcí DPH, který nárok na odpočet DPH nemá nikdy a ve výsledku tak zaplatí daň nižší.

## 4 Závěr

Tato práce se zabývala daní z přidané hodnoty u vybraného podnikatelského subjektu. Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, u které je objektem zdanění spotřeba. V rámci řetězce plátců daně je daň placena z výstupů a ze vstupů může být nárokována zpět. Tím je zajištěno dodržení filozofie této daně, tedy že je vždy zdaněná pouze přidaná hodnota u každého článku řetězce plátců daně. Tato daň je díky svojí univerzálnosti významným nástrojem veřejných financí po celém světě. Mezi její nevýhody však patří velká administrativní náročnost a její přímá vazba na cenovou hladinu.

Kvůli administrativní náročnosti by náklady na správu a výběr daně u malých podnikatelů převýšily samotný výnos této daně, proto bývají zpravidla malí podnikatelé od platby daně osvobozeni. V České republice je v současnosti tímto limitem obrat za 12 po sobě jdoucích měsíců vyšší než 1 milion Kč. Firmy a podnikatelé s nižším obratem se mohou stát plátcí této daně dobrovolně, protože to pro ně v určitých případech může být výhodné.

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou plnění poskytnutá za úplatu, uskutečněná osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Tato plnění mohou být buď zdanitelná, nebo osvobozená od daně, a to s nárokem, nebo bez nároku na odpočet. Základem daně z přidané hodnoty je částka obdržená za uskutečněné zdanitelné plnění snížená o tuto daň.

Pro fungování přeshraničních obchodů v rámci jednotného obchodního trhu Evropské unie byly finanční správy jednotlivých členských států nuceny zavést co nejvíce podobný systém zdanění. Při intrakomunitárním plnění v rámci Evropské unie je velmi důležité určit místo plnění, protože je v současném stavu harmonizace DPH využíván ve většině případů princip země spotřeby. Ten říká, že by daň měla být odvedena ve státě, do kterého je zboží dodáno či služba poskytnuta. To je řešeno přenesením daňové odpovědnosti („Reverse charge“) na kupujícího plátce DPH či v určitých případech i na identifikovanou osobu. Ti jsou pak povinni odvést daň svému příslušnému daňovému

úřadu. Tím se vyrovná mezistátní bilance výběru DPH, odpočet DPH může být nárokován u finančního úřadu stejné země, která daň vybrala.

Vybraným podnikatelským subjektem, kterým jsem se zabývala ve vlastní práci, byl smyšlený obchodník s ojetými automobily Autobazar s.r.o., který je plátce daně z přidané hodnoty. Na obchodování s ojetými automobily se může vztahovat zvláštní režim daně podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Výhodnost a možnosti využití tohoto paragrafu jsem v praktické části ilustrovala na příkladech nákupu a prodeje čtyř automobilů jak s využitím tohoto režimu, tak bez něj. Využití tohoto paragrafu je totiž dobrovolné, a ne ve všech případech možné a výhodné.

Ojeté automobily Autobazar nakupoval od tuzemského neplátce DPH, tuzemského plátce DPH, neplátce DPH z jiné členské země a plátce DPH z jiné členské země. Při nákupu od neplátce DPH ať už tuzemského, či z jiné členské země, se daň na vstupu neplatí. Při nákupu od tuzemského plátce DPH musí tento plátce daň odvést, Autobazar si ji pak může nárokovat zpět. Při nákupu od plátce DPH z jiné členské země dochází k přenesení daňové povinnosti na Autobazar, ten musí daň odvést a následně si ji může nárokovat zpět.

Následně tyto ojeté automobily Autobazar prodával čtyřem obdobným subjektům. Při standardním prodeji automobilu bez využití zvláštního režimu odvede Autobazar daň, jejímž základem je celá prodejní cena snížená o tuto daň. Pouze v případě prodeje plátcí DPH z jiné členské země dochází k přenesení daňové povinnosti na něj a daň odvede tento plátce svému příslušnému správci daně. Tuzemský plátce i plátce z jiné členské země si může daň následně nárokovat zpět.

Při využití zvláštního režimu podle § 90 je základem daně pouze přírážka obchodníka snížená o daň, kde přírážkou je rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou. Jednou z podmínek využití tohoto režimu je prodej použitého zboží koupeného od neplátce DPH. Proto bylo možné využít tuto možnost pouze ve dvou případech prodeje. Výsledná daňová povinnost byla v těchto případech nižší, tato daň se však neuvádí na fakturu a kupující si ji nemůže nárokovat ve formě odpočtu zpět.

Shrnutím těchto variant jsem došla k tomuto závěru. Při obchodování s plátcem DPH registrovaným v jiné členské zemi se musí dodržovat princip přenesení daňové povinnosti na kupujícího označovaný jako „Reverse charge“. Zvláštní režim podle § 90, kdy je základem daně pouze přírážka snížená o daň, lze použít pouze při prodeji ojetého automobilu koupeného od neplátce DPH. Daň odvedenou v tomto zvláštním režimu si však kupující plátce DPH nemůže nárokovat zpět. Proto se využití tohoto zvláštního režimu vyplatí zejména při prodeji ojetého automobilu neplátcí DPH. Při stejné konečné ceně včetně DPH odvede obchodník daň nižší a výnos obchodníka bude vyšší.

Velkou výhodou zvláštního režimu podle § 90 je to, že o jeho využití se Autobazar může rozhodnout až při konečném prodeji automobilu. Pokud tedy automobil prodává neplátcí daně, rozhodne se tento paragraf využít. Pokud ale stejný automobil prodává plátcí daně, může se při jeho prodeji rozhodnout tento paragraf nevyužít. Tímto rozhodnutím bude v obou případech svou daňovou povinnost optimalizovat.

# I. Summary

This thesis deals with the Value-added Tax (VAT) of a legal entity. It is chosen to be a hypothetical professional used car dealership. Firstly, Czech VAT theory and laws are summarized together with EU rules for intra-community business including Reverse Charge rules. Then, usage of a special regime under the § 90 of the VAT Act for used car dealing is explained and its relation to VAT declaration and VAT statements is described. The presented theory is applied to the operation of the hypothetical used car dealership. Used cars are purchased either from a Czech / Non-Czech EU citizen or a Czech / Non-Czech EU legal entity at first. The cars are subsequently sold to similar entities with and without usage of the special regime. Finally, all described VAT possibilities are compared and optimal VAT options for used car dealerships as well as for their customers are recommended.

## Keywords

Value-added tax, VAT, used car dealership, intra-community business, special regime, § 90, VAT Act, Reverse charge

## II. Seznam použité literatury

Akční plán – Komise navrhuje zmodernizovat v Unii DPH, *Evropská komise* [online], 2016 [cit. 2020-09-08]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/IP\\_16\\_1022](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/IP_16_1022)

Databáze daňových tiskopisů, *Finanční správa* [online], 2020 [cit. 2020-03-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>

Dušek, J., & Dedláček, J. (2015). *Daňová evidence podnikatelů 2015*. Praha: Grada Publishing.

Galočík, S., & Paikert, O. (2019). *DPH 2019 - výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing.

Indirect taxation: Fact Sheets on the European Union, *European parliament* [online], 2019 [cit. 2020-01-05]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/81/indirect-taxation>

Informace k uplatňování DPH při prodeji ojetého automobilu, *Finanční správa* [online], 2006 [cit. 2020-01-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/dph-u-dopravnich-prostredku/informace-k-uplatnovani-dph-pri-prodeji-1598>

Informace k novému přiznání k dani z přidané hodnoty od 1. 1. 2011, *Finanční správa* [online], 2010 [cit. 2020-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/danove-priznani/2010/informace-k-novemu-priznani-k-dph-1071>

Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika* (7. vydání). Praha: Wolters Kluwer.

Kontrolní hlášení DPH, *Finanční správa* [online], 2020 [cit. 2020-02-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

Maaytová, A., Ochrana, F., & Pavel, J. (2015). *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing.

Müllerová, L., & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing.

Ochrana, F., Pavel, J., & Vitek, L. (2010). *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. Praha: Grada.

Pitner, L. (2006-). *Daň z přidané hodnoty*. Praha: ASPI.

Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH, *Finanční správa* [online], 2019 [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyny-KH-20190403.pdf>

Podávání souhrnného hlášení od roku 2010 a dále, *Finanční správa* [online], 2020 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/souhrnna-hlaseni/zmeny-v-oblasti-dph-pri-podavani-souhrnn-638>

Široký, J. (2008). *Daňové teorie: s praktickou aplikací* (2. vyd). V Praze: C.H. Beck.

Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru* (7. aktualizované a přepracované vydání). Praha: Leges.

Šulc, I. (2003). *Zákon o spotřebních daních s komentářem: k ... : správa spotřební daně, plátcí daně, vznik daňové povinnosti, vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, změny v předmětu daně u tabákových výrobků*. Olomouc: ANAG.G

Vančurová, A., & Láchová, L. (2016). *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX.

Vančurová, A., Zídková, H., & Láchová, L. (2018). *Daňový systém ČR: cvičebnice*. V Praze: 1. VOX.

VAT rules and rates, *Official website of the European Union* [online], 2020 [cit. 2020-01-11]. Dostupné z: [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_en.htm#shortcut-8](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm#shortcut-8)

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

Zákon č. 280/2009 Sb. – daňový řád



### III. Seznam obrázků a tabulek

#### Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňový systém ČR.....	5
Obrázek 2: Výkup automobilu v ČR od neplátce.....	22
Obrázek 3: Výkup automobilu v ČR od plátce.....	23
Obrázek 4: Výkup automobilu v zahraničí od neplátce.....	24
Obrázek 5: Výkup automobilu v zahraničí od plátce .....	26
Obrázek 6: Prodej červeného automobilu bez použití zvláštního režimu .....	28
Obrázek 7: Prodej zeleného automobilu bez použití zvláštního režimu.....	29
Obrázek 8: Prodej žlutého automobilu bez použití zvláštního režimu .....	31
Obrázek 9: Prodej modrého automobilu bez použití zvláštního režimu.....	32
Obrázek 10: Přiznání k dani z přidané hodnoty bez využití zvláštního režimu .....	33
Obrázek 11: Prodej červeného automobilu s využitím zvláštního režimu .....	36
Obrázek 12: Prodej žlutého automobilu s využitím zvláštního režimu .....	38
Obrázek 13: Přiznání k dani z přidané hodnoty s využitím zvláštního režimu .....	40
Obrázek 14: Nákup a prodej červeného automobilu s využitím § 90.....	41
Obrázek 15: Nákup a prodej zeleného automobilu.....	42
Obrázek 16: Nákup a prodej modrého automobilu.....	43

#### Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozpis sazeb DPH používaných ve státech EU.....	11
--	----