Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Režim přenesení daňové povinnosti v DPH

Jaroslava Kubištová

Bakalářská práce
2013

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: **2012/2013**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Jaroslava Kubištová**
Osobní číslo:	**E10486**
Studijní program:	**B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu:	**Režim přenesení daňové povinnosti v DPH**
Zadávající katedra:	**Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování:

Cílem práce bude popsat metodiku tohoto režimu a s tím spojenou evidenční a oznamovací povinnost. Zhodnotit přínos zavedení tohoto opatření ve smyslu omezení daňových úniků.

Stanovení cíle práce
1. Systém daně z přidané hodnoty - výklad, pojmy, vývoj legislativy
2. DPH a trestná činnost
3. Popis metodiky režimu přenesení daňové povinnosti v DPH
4. Evidenční a oznamovací povinnost
5. Formulace závěru

Rozsah grafických prací: -

Rozsah pracovní zprávy: **cca 30 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

1. Benda V., Pitner L., Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.4.2012, Olomouc: ANAG, 2012, 512 s., ISBN 978-80-7263-741-6
2. Dušek J., DPH 2012, Praha: Grada Publishing, 2012, 256 s., ISBN 978-80-247-4080-5
3. Kubátová V., Daňová teorie a politika, Praha: Wolters Kluwer, 2010, 276 s., ISBN 978-80-7357-574-8
4. Ledvinková J., DPH v příkladech, Olomouc: ANAG, 2012, 632 s., ISBN 978-80-7263-740-9
5. Machková,H., Černohlávková E., Sato A.a kol., Mezinárodní obchodní operace, Praha: Grada Publishing, 2010, 240 s. ISBN 978-80-247-3237-4
6. Nerudová D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, Praha: Wolters Kluwer, 2010, 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **27. června 2012**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2013**

doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 12. října 2012

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které byly v práci využity, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že jsou na moji práci vztažena práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorského zákona a zejména skutečnost, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona. Pokud by byla práce užita mnou, nebo poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly vynaloženy na vytvoření díla, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích, dne 9. 7. 2013

Jaroslava Kubištová

PODĚKOVÁNÍ:

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu bakalářské práce Ing. Františku Sejkorovi za jeho odborné vedení, cenné rady a připomínky, které přispěly k dokončení této práce. Moje poděkování také patří mým nejbližším za jejich podporu a trpělivost.

Jaroslava Kubištová

ANOTACE

Práce je věnována režimu přenesení daňové povinnosti v dani z přidané hodnoty. Popisuje vývoj legislativy DPH v České republice, zaměřuje se na trestnou činnost v souvislosti s DPH. Zabývá se samotným opatřením reverse charge mechanismu, popisuje danou metodiku včetně evidenční a oznamovací povinnosti, věnuje se vybraným oblastem režimu přenesení daňové povinnosti a zamýšlí se nad smyslem tohoto opatření ve vztahu k daňovým únikům.

KLÍČOVÁ SLOVA

režim přenesení daně, daň z přidané hodnoty, daňové úniky, boj proti daňovým únikům

TITLE

VAT Reverse Charge Mechanism

ANNOTATION

This thesis is devoted to the tax liability transfer in VAT. It describes the development of Value Added Tax legislation in the Czech Republic, focused on criminal activity in connection with VAT. It deals with the action of reverse charge mechanism itself, it describes the methodology including the obligation to notify and to report, pursues selected fields of tax liability transfer regime and ponders the meaning of this measure in relation to tax evasion.

KEYWORDS

reverse charge, value added tax, tax evasion, the fight against tax evasion

OBSAH

ÚVOD **10**

1 SYSTÉM DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY **11**

1.1 VYSVĚTLENÍ SYSTÉMU DPH 11

1.2 LEGISLATIVA A METODIKA DPH 11

1.2.1 Základní pojmy - výklad dle Zákona č. 235/2004 Sb. *12*

1.2.2 Vývoj legislativy DPH v ČR *17*

1.2.3 Registry plátců DPH - informační systémy *18*

1.3 DPH VE VZTAHU KE STÁTNÍMU ROZPOČTU 20

2 DPH A TRESTNÁ ČINNOST **23**

2.1 DRUHY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ A PODVODŮ 23

2.1.1 Karuselové podvody *23*

2.2 DRUHY TRESTNÝCH ČINNOSTÍ DLE TRESTNÍHO ZÁKONÍKU 25

2.3 BOJ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM 26

2.3.1 Boj proti daňovým únikům na DPH v rámci EU *26*

2.3.2 Boj proti daňovým únikům na DPH v ČR *27*

2.3.1 Finanční analytický útvar *27*

3 POPIS METODIKY REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI V DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY **29**

3.1 PRINCIP REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI 29

3.2 VYBRANÉ OBLASTI REŽIMU PŘENESENÍ DANĚ 30

3.2.1 Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 - § 92c zák. č. 235/2004 Sb. *30*

3.2.2 Dodání zlata *30*

3.2.3 Povolení na emise skleníkových plynů - § 92d zák. č. 235/2004 Sb. *31*

3.2.4 Poskytování stavebních nebo montážních prací *31*

3.3 POROVNÁNÍ DAŇOVÝCH PŘIZNÁNÍ U STAVEBNÍCH SPOLEČNOSTÍ 32

3.3.1 Představení firem a zachycených údajů o DPH *33*

3.3.2 Analýza údajů *43*

4 EVIDENČNÍ A OZNAMOVACÍ POVINNOST **45**

4.1 EVIDENCE PRO DAŇOVÉ ÚČELY 45

4.2 PŘEDLOŽENÍ VÝPISU Z EVIDENCE SPRÁVCI DANĚ 45

5 ZHODNOCENÍ **47**

ZÁVĚR **49**

POUŽITÁ LITERATURA **50**

SEZNAM PŘÍLOH **52**

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1 - Daňové přiznání k DPH 16
Obrázek 2- Ověření DIČ plátce v systému ARES 19
Obrázek 3 - Ověření DIČ plátce v systému VIES 20
Obrázek 4 - Daňové příjmy ČR za rok 2011 22
Obrázek 5 - Zjednodušené schéma karuselového podvodu 24
Obrázek 6 - Statistický metainformační systém - ukázka zatřídění CZ-CPA 32
Obrázek 7 - Elektronické podání výpisu z evidence pro daňové účely 46

Tabulka 1 - Daňové subjekty 12
Tabulka 2 - Druh plnění DPH 13
Tabulka 3 - Vývoj sazeb DPH v ČR 17
Tabulka 4 - Údaje o počtu plátců DPH v ČR 20
Tabulka 5 - Celostátní inkaso DPH v ČR v letech 2005-2011 (údaje v mld. Kč) 21
Tabulka 6 - Plátce č. 1: údaje z roku 2011 34
Tabulka 7 - Plátce č. 1: údaje z roku 2012 34
Tabulka 8 - Plátce č. 2: údaje z roku 2011 35
Tabulka 9 - Plátce č. 2: údaje z roku 2012 35
Tabulka 10 - Plátce č. 3: údaje z roku 2011 36
Tabulka 11 - Plátce č. 3: údaje z roku 2012 36
Tabulka 12 - Plátce č. 4: údaje z roku 2011 37
Tabulka 13 - Plátce č. 4: údaje z roku 2012 37
Tabulka 14 - Plátce č. 5: údaje z roku 2011 38
Tabulka 15 - Plátce č. 5: údaje z roku 2012 38
Tabulka 16 - Plátce č. 6: údaje z roku 2011 39
Tabulka 17 - Plátce č. 6: údaje z roku 2012 40
Tabulka 18 - Plátce č. 7: údaje z roku 2011 41
Tabulka 19 - Plátce č. 7: údaje z roku 2012 41
Tabulka 20 - Plátce č. 8: údaje z roku 2011 42
Tabulka 21 - Plátce č. 8: údaje z roku 2012 42
Tabulka 22 - Přehled uskutečněných plnění za roky 2011 a 2012 43
Tabulka 23 - Přehled přijatých plnění za rok 2012 44
Tabulka 24 - Odvod DPH za roky 2011 a 2012 44

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ARES	Administrativní registr ekonomických subjektů
CZ-CPA	Klasifikace produkce
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DP	Daňová povinnost
DPH	Daň z přidané hodnoty
EPO	Elektronická podání pro daňovou správu
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FAÚ	Finanční analytický útvar
FÚ	Finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IČO	Identifikační číslo
KES	Komise Evropských Společenství
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
MT	Missing trader
mld.	Miliarda
NO	Nadměrný odpočet daně
Sb.	Sbírka zákonů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

ÚVOD

Daňové podvody na dani z přidané hodnoty jsou v posledních letech velmi sledovaným tématem pro všechny členské státy EU. Podvody na DPH mají mnoho forem a proto je velmi důležitá vzájemná spolupráce členských států EU v oblasti správy daní a potírání daňových úniků.

Cílem práce bude popsat metodiku režimu přenesení daňové povinnosti v dani z přidané hodnoty a s tím spojenou evidenční a oznamovací povinnost plátců DPH. Zhodnotit přínos zavedení tohoto opatření ve smyslu zamezení daňových úniků.

Tato bakalářská práce se dělí na čtyři části. První část se věnuje popisu systému DPH, vysvětluje základní pojmy ze zákona o dani z přidané hodnoty při běžných vnitrostátních obchodech. Následuje ohlédnutí se za několika důležitými okamžiky ve vývoji legislativy DPH od vstupu České republiky do Evropské unie. Neustálé zapracovávání změn plynoucí z novel daňových zákonů je velmi náročné i z pohledu informatiky, proto se v této části vyskytuje také popis aplikačně technické podpory daňové správy, alespoň v rámci poskytování informací o plátcích DPH. Pro zdůraznění fiskální důležitosti této nepřímé daně je závěr první části věnován náhledu na celkové daňové příjmy z DPH do státního rozpočtu ČR. Druhá část se zaměřuje na informace o trestné činnosti v oblasti DPH, možnosti daňových úniků a represivních opatření. Je zde nastíněna problematika karuselových podvodů a poté jsou vyjmenována některá opatření přijatá v rámci boje proti daňovým únikům v ČR. Třetí kapitola pojednává a podrobněji se věnuje metodice přenesení daňové povinnosti a jednotlivým oblastem, do kterých byl tento režim aplikován. Poté je představen výběr osmi daňových poplatníků z Pardubického kraje působících v oblasti stavebnictví a jsou zde analyzována data z jejich daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za roky 2011 a 2012. Jsou porovnávána uskutečněná plnění, přijatá plnění a výše odvodu DPH do státního rozpočtu. Čtvrtá kapitola doplňuje rozbor uvedené problematiky o popis evidenční a oznamovací povinnosti. Všechny kapitoly jsou doplňovány názornými příklady z praxe pro přehlednější výklad určitých specifik.

Závěr práce zmiňuje některé problémy související se zavedením této metodiky a vyhodnocuje přínos zavedení režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu omezení daňových úniků.

1 SYSTÉM DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

1.1 Vysvětlení systému DPH

Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní. DPH je všeobecná daň ze spotřeby uplatněná na obchodní činnosti zahrnující výrobu a distribuci zboží a poskytování služeb. [11]

Podstatou daně z přidané hodnoty je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží, jež se jako polotovar stává součástí tohoto nového výrobku. [15]

Daň z přidané hodnoty zatěžuje konečné spotřebitele ve formě přirážky ke konečné ceně, protože obsahuje součet přidaných hodnot ze všech fází výroby a distribuce. Tato daň se vybírá tak, že plátce DPH si uplatní nárok na odečet DPH na vstupu ze všech nákupů od jiných plátců; tedy je to částka, kterou již uhradil svému dodavateli. Své tržby zase zatěžuje touto daní, tedy připočítá si ke své tržbě DPH v příslušné sazbě, tuto daň vyinkasuje od svého odběratele. Při sestavování přiznání k DPH pak sečte povinnost odvést vyinkasovanou daň na výstupu, proti ní uplatní nárok z DPH ze svých vstupů a výsledkem je buď vlastní daňová povinnost, kterou následně uhradí na účet finančního úřadu, nebo tzv. nadměrný odpočet, tedy situace, kdy daň z výstupů je nižší než daň ze vstupů a plátci vzniká nárok na vrácení rozdílu.

1.2 Legislativa a metodika DPH

Daň z přidané hodnoty byla v posledních desetiletích masově zaváděna v zemích s vyspělou tržní ekonomikou a v 90. letech také v postkomunistických zemích. Komise EU stanovila DPH jako jednu z podmínek členství. Od roku 1967, kdy Francie přijala daň z přidané hodnoty, zvítězila tato forma všeobecné daně ze spotřeby již ve více než 100 zemích světa. [3]

V České republice byla DPH zavedena od 1. 1. 1993, kdy nahradila tehdejší daň z obratu.

Současná legislativa DPH se v ČR se řídí především Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Existuje zde ale celá řada dalších legislativních dokumentů i informačních zdrojů, jako je Směrnice Rady 2006/112/ES, Nařízení rady EU č. 282/2011, mnoho pokynů Generálního finančního ředitelství, sdělení a informací MF, zápisů z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců, judikatur Evropského soudního dvora k DPH.

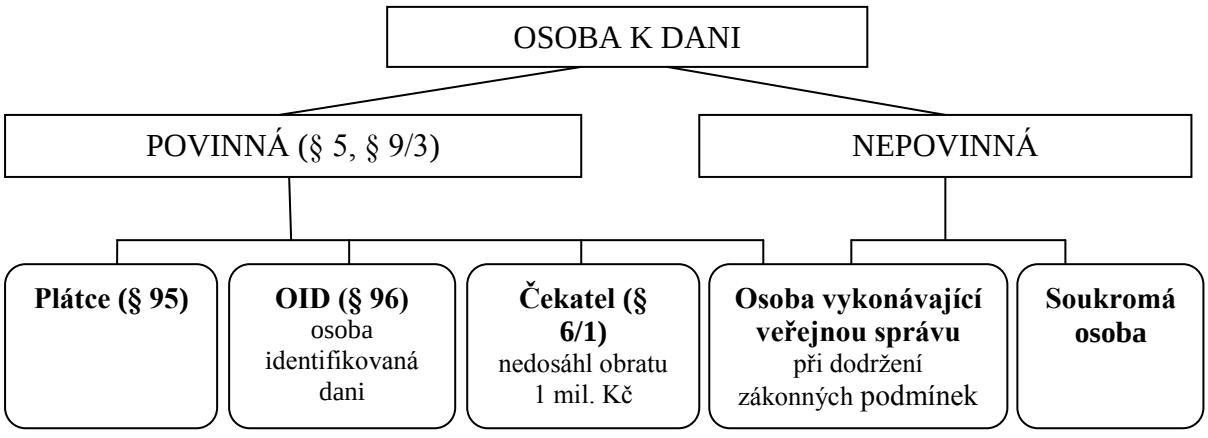
1.2.1 Základní pojmy - výklad dle Zákona č. 235/2004 Sb.

Předmětem daně je dodání zboží či převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Zbožím jsou věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží či převodem nemovitosti, tedy například i převod práv, vznik a zánik věcného břemene apod. Dovozem zboží se rozumí vstup zboží z třetí země na území ES.

Daňové subjekty lze rozdělit na osoby k dani povinné a osoby k dani nepovinné. **Osoba povinná k dani** je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. **Plátcem** je osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1,000.000 Kč (pozn. od 1. 1. 2016 byl tento limit stanoven na částku 750.000 Kč). Plátcem daně z přidané hodnoty se pak tato osoba stává prvního dne třetího měsíce následujícího po překročení zákonem daného limitu. I daňové subjekty, které nedosáhly výše uvedeného obratu, se mohou stát plátci dobrovolně na základě dobrovolné registrace.

Druhy daňových subjektů popisuje následující tabulka č. 1 – Daňové subjekty.

Tabulka 1 - Daňové subjekty



zdroj: Dušek Jiří, DPH 2012

Zvláštním typem daňového subjektu je pak osoba identifikovaná k dani. Nejčastěji jsou to právnické osoby uskutečňující plnění osvobozená od daně bez nároku na odečet daně na vstupu, která neuskutečňují zdanitelná plnění. Plátci daně se stanou zpravidla v těchto případech:

- pořízením nového dopravního prostředku nebo zboží podléhající spotřební dani z jiného členského státu (povinnost podat přihlášku k registraci do 15-ti dnů ode dne prvního pořízení tohoto zboží)
- pořízením zboží z jiného členského státu EU v hodnotě překračující 326.000 Kč (povinnost podat přihlášku k registraci do 15-ti dnů od překročení uvedeného limitu)
- dobrovolná přihláška k registraci.

Zdanitelné plnění je jakékoliv plnění, které je předmětem daně z přidané hodnoty a není od daně osvobozeno.

Datum uskutečnění zdanitelného plnění je buď datum dodání při prodeji podle kupní smlouvy, dnem převzetí v ostatních případech, dnem příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě nebo dnem vzniku práva užívat zboží nájemcem. Při převodu nemovitosti se za zdanitelné plnění považuje den doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitosti nebo dnem zápisu změny vlastnického právu, a to ten den, který nastane dříve. Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné buď dnem poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve.

Základ daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté platby snížená o daň. Jednotlivá plnění DPH, která jsou předmětem daně, lze rozdělit na plnění zdanitelná a plnění osvobozená - viz následující schéma.

Tabulka 2 - Druh plnění DPH

<table>
<tr><td colspan="5">PLNĚNÍ</td></tr>
<tr><td colspan="4">Předmětem DPH jsou (§2/1)</td><td rowspan="3">Předmětem DPH nejsou (§2/2)</td></tr>
<tr><td colspan="2">ZDANITELNÁ (§13, §14)</td><td colspan="2">OSVOBOZENÁ</td></tr>
<tr><td>Základní sazba (§ 47/1/a)</td><td>Snížená sazba (§ 47/1/b)</td><td>Bez nároku na odpočet (§51 - §62)</td><td>S nárokem na odpočet (§63 - §71)</td></tr>
</table>

zdroj:Dušek Jiří, DPH 2012

Daní na vstupu rozumíme DPH z přijatých zdanitelných plnění - například daň při pořízení zboží a služeb. **Daň na výstupu** je daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně ze svých uskutečněných plnění - například z přijaté úplaty, z poskytnutí služeb či prodeje zboží.

Zdaňovací období se zpravidla rozděluje podle výše obratu povinné osoby za předchozí kalendářní rok. O měsíční zdaňovací období se jedná při překročení obratu 10,000.000 Kč, nebo pokud plátcem daně je skupina, nebo pokud jde o nově zaregistrovaného poplatníka po datu 1. 1. 2013. Měsíční zdaňovací období si můžou plátci zvolit i dobrovolně sami, pokud jejich obrat za předchozí kalendářní rok překročil částku 2,000.000 Kč a rozhodnutí o změně období doručí svému správci daně nejpozději do 31. 1. příslušného kalendářního roku. Pokud obrat nepřesáhl částku 10,000.000 Kč, zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí.

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou taková plnění, která při výstupu nezatěžujeme sazbou daně, a zároveň zde není možnost uplatnit DPH na vstupu z přijatých plnění, která s poskytováním těchto plnění na výstupu přímo souvisí. Jde například o poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, sociální pomoc.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně jsou taková plnění, která při výstupu sice nezatěžujeme sazbou daně, ale je zde možnost uplatnit DPH na vstupu z přijatých plnění souvisejících s uskutečňováním těchto plnění. Jako příklad lze uvést dodání zboží do jiného členského státu EU, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země. Plátci DPH, kteří dodávají zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani či poskytují služby s místem plnění v jiném členském státě, pak mají zákonnou povinnost sestavovat a správci daně předkládat tzv. Souhrnné hlášení, na kterém uvedou objem uskutečněných plnění jednotlivým odběratelům, plátcům DPH v jiném členském státě EU. Souhrnné hlášení se podává měsíčně do 25. dne měsíce následujícího, anebo čtvrtletně, spolu s podáním daňového přiznání, pokud plátce poskytuje pouze služby do jiného členského státu EU.

Nárok na odpočet daně na vstupu je plátce oprávněn uplatnit u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících zdanitelná plnění, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké,

vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.

Povinnost přiznat daň u daně na výstupu má plátce ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Příklad: Obchodní společnost má v období leden 2013 ve své evidenci zahrnuty tyto daňové doklady: faktura přijatá za nákup zboží v hodnotě 121 tis. Kč vč. DPH, faktura přijatá za elektrickou energii v hodnotě 36,3 tis. Kč vč. DPH a vodné v hodnotě 11,5 tis. vč. DPH. V tomto období společnost prodala stejné zboží konečným spotřebitelům v úhrnné hodnotě 242 tis. Kč.

Pokud by se jednalo o neplátce DPH, výnosy společnosti jsou 242 tis. Kč, náklady jsou celkem 168,7 tis. Kč, čistý zisk je 73,3 tis. Kč. Při použití sazby daně z příjmů ve výši 19% a zaokrouhlení na celé tisíce dolů pak firma odvede do státního rozpočtu 13.870 Kč.

Pokud totožná situace ale nastane v případě plátce DPH, musí dojít k vyúčtování daně:

Nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých plnění v celkové hodnotě 28.800 Kč:

- nákup zboží základ daně 100.000 Kč + 21.000 Kč DPH 21%

- elektrická energie základ daně 30.000 Kč + 6.300 Kč DPH 21%

- vodné základ daně 10.000 Kč + 1.500 Kč DPH 15%

Povinnost přiznat daň na vstupu z uskutečněných plnění celkem 42.000 Kč

- faktury vydané základ daně 200.000 Kč + 42.000 Kč DPH 21%.

V této modelové situaci je výsledná daňová povinnost 13.200 Kč, celkové výnosy 200.000 Kč, celkové výdaje 140.000 Kč, zisk společnosti je 60.000 Kč. Při použití sazby daně z příjmů ve výši 19% firma odvádí do státního rozpočtu daň 11.400 Kč. Celkový odvod do státního rozpočtu na DPH a dani z příjmů je 24.600 Kč.

V zákonném termínu pak společnost sestaví daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, veškeré údaje zahrne do příslušných řádků přiznání, vypočte si svoji vlastní daňovou povinnost, vyplněné daňové přiznání předloží správci daně a svoji daňovou povinnost uhradí - následující obrázek zachycuje výpočet daňové povinnosti z předchozího příkladu. Termíny pro podání přiznání k DPH i úhradu daňové povinnosti jsou vždy do 25. dne následujícího po ukončení zdaňovacího období. Například měsíční plátce daně předkládá daňové přiznání i hradí svoji daňovou povinnost za leden do 25. února, čtvrtletní plátce zase dodrží termín pro podání i úhradu za 1. kalendářní čtvrtletí do 25. dubna.

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, § 18)	základní	1	200 000	42 000
	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		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10		
	snížená	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12		
	snížená	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	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 (§ 18)	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	

III. Doplňující údaje			
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30	
	Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71 g		32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)	Věřitel	33	
	Dlužník	34	

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	130 000	27 300	
	snížená	41	10 000	1 500	
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42+ 43 + 44 + 45)		46		28 800	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			

V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	51	**S nárokem na**		**Bez nároku na**	
Část odpočtu v krácené výši	52	**Koeficient (%)**		**Odpočet**	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	**Vypořádací koeficient (%)**		**Změna**	

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78c) + úprava odpočtu podle §78 a vyrovnání podle § 79 zákona platného do konce	60	
Vrácení 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. k)	62	42 000
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63	28 800
Vlastní daňová povinnost (62 - 63)	64	13 200
Nadměrný odpočet (63 - 62)	65	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (62 - 63)	66	

Obrázek 1 - Daňové přiznání k DPH

Zdroj: vlastní zpracování

1.2.2 Vývoj legislativy DPH v ČR

Od 1. 1. 1993 vešel v platnost zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a tento byl zrušen zákonem č. 235/2004 Sb. s účinností od 1. 5. 2004. Nový zákon o DPH tehdy přinesl velké množství změn odvíjejících se od vstupu ČR do Evropské unie. V rámci přístupu do EU si ČR v oblasti DPH dojednala výjimky týkající se zejména uplatňování snížené sazby daně v určitých oblastech, osvobození od daně při mezinárodní přepravě osob nebo osvobození od registrace k dani při nepřekročení obratu 35.000 EUR.

V rámci legislativních úprav bylo nutné postupně zákonem stanovit *místo plnění,* od kterého se odvíjí zařazení plnění do předmětu daně. Nový zákon vymezoval i okruh osob povinných k dani, stanovení plátců daně, osob osvobozených od uplatňování daně. V rámci vnitrostátního obchodu došlo také k důležité změně, a to k *povinnosti přiznat daň na výstupu při přijetí zálohy*. Zároveň byla stanovena základní sazba daně ve stavebnictví u výstavby mimo bytové účely. Od té doby prošel zákon o DPH mnoha dalšími změnami ve smyslu obecného záměru zákonodárce dlouhodobé stabilizace a vyšší efektivity daňového systému. Co se týče vývoje sazeb DPH - z dlouhodobého pohledu převažuje snaha základní sazbu DPH snižovat a sníženou sazbu sbližovat se základní sazbou, protože příliš velké rozpětí mezi základní a sníženou sazbou podporuje daňové úniky.

Tabulka 3 - Vývoj sazeb DPH v ČR

Období	Snížená sazba DPH	Základní sazba DPH
01. 01. 1993 - 31. 12. 1994	5 %	23 %
01. 01. 1995 - 30. 04. 2004	5 %	22 %
01. 05. 2004 - 31. 12. 2007	5 %	19 %
01. 01. 2008 - 31. 12. 2009	9 %	19 %
01. 01. 2010 - 31. 12. 2011	10 %	20 %
01. 01. 2012 - 31. 12. 2012	14 %	20 %
od 01. 01. 2013	15 %	21 %

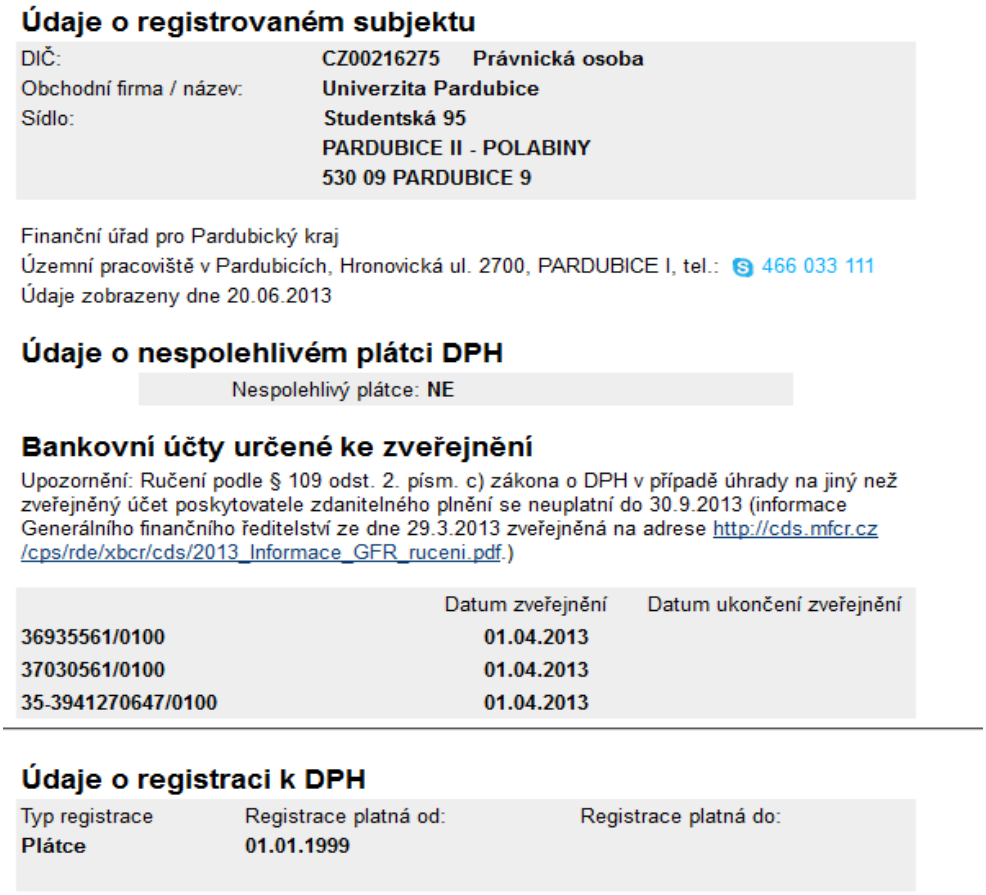
Zdroj: autor podle MF ČR

Datem 1. 1. 2009 vešla v platnost rozsáhlá novela přinášející více než 300 změn. Nově byl upraven pojem obrat, definovány podmínky uplatnění systému reverse charge u služeb, změnilo se zdanění u finančního leasingu, změnily se podmínky pro osvobození převodu

staveb, bytů a nebytových prostor. V platnost vstoupil nový institut skupinové registrace k DPH. Od 1. 4. 2009 platí možnost odpočtu DPH při pořízení automobilu a osvobození od daně při dodání osobního automobilu, při jehož pořízení neměl plátce daně nárok na odpočet daně. S účinností od 1. 4. 2011 bylo zavedeno poměrně zásadní ručení odběratele za daň, změnila se pravidla pro odpočet DPH (uplatnění nároku až po obdržení daňového dokladu) a vstoupila v platnost možnost odpisu DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenci. Nejvýznamnější změnou pro rok 2011 bylo zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro dodání zlata a dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 (odpady a šroty) zákona č. 235/2004 Sb., převod povolenek na emise skleníkových plynů. Od 1. 1. 2012 se tento režim rozšířil i na stavební a montážní práce. Novela zákona od 1. 1. 2013 se více zaměřuje na boj proti daňovým únikům - zavádí povinné zveřejnění čísel bankovních účtů, zavádí terminologii "nespolehlivý plátce", upřesňuje a doplňuje režim ručení za nezaplacenou daň.

1.2.3 Registry plátců DPH - informační systémy

Každému plátci DPH je správcem daně přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ). V České republice je DIČ tvořeno prefixem CZ a kmenovým kódem, kterým je u fyzických osob rodné číslo (bez lomítka) a u právnických osob je to IČO. Informace o plátcích DPH obsahuje celostátní registr plátců vedený státní správou. Ministerstvo financí ČR souhrnně zpřístupňuje údaje z informačních systémů pro vedení registru a evidencí veřejné správy o ekonomických subjektech. Provozuje interaktivní informační systém Administrativní registr ekonomických subjektů (ARES). Tento systém přehledně zpřístupňuje údaje, umožňuje přímé přepnutí do www aplikací orgánů veřejné správy a umožňuje vyhledávání nad všemi ekonomickými subjekty registrovanými v České republice. Od 1. 4. 2013 tento systém také nabízí informace o bankovních účtech určených ke zveřejnění v souladu s novým institutem ručení za daň a zároveň i údaje o nespolehlivých plátcích. Veřejnosti je tento informační systém dostupný na http://info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz. Neveřejná část informací je využívána především orgány veřejné správy.



Údaje o registrovaném subjektu

DIČ:	**CZ00216275 Právnická osoba**
Obchodní firma / název:	**Univerzita Pardubice**
Sídlo:	**Studentská 95** **PARDUBICE II - POLABINY** **530 09 PARDUBICE 9**

Finanční úřad pro Pardubický kraj
Územní pracoviště v Pardubicích, Hronovická ul. 2700, PARDUBICE I, tel.: 466 033 111
Údaje zobrazeny dne 20.06.2013

Údaje o nespolehlivém plátci DPH

Nespolehlivý plátce: **NE**

Bankovní účty určené ke zveřejnění

Upozornění: Ručení podle § 109 odst. 2. písm. c) zákona o DPH v případě úhrady na jiný než zveřejněný účet poskytovatele zdanitelného plnění se neuplatní do 30.9.2013 (informace Generálního finančního ředitelství ze dne 29.3.2013 zveřejněná na adrese http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Informace_GFR_ruceni.pdf.)

	Datum zveřejnění	Datum ukončení zveřejnění
36935561/0100	**01.04.2013**	
37030561/0100	**01.04.2013**	
35-3941270647/0100	**01.04.2013**	

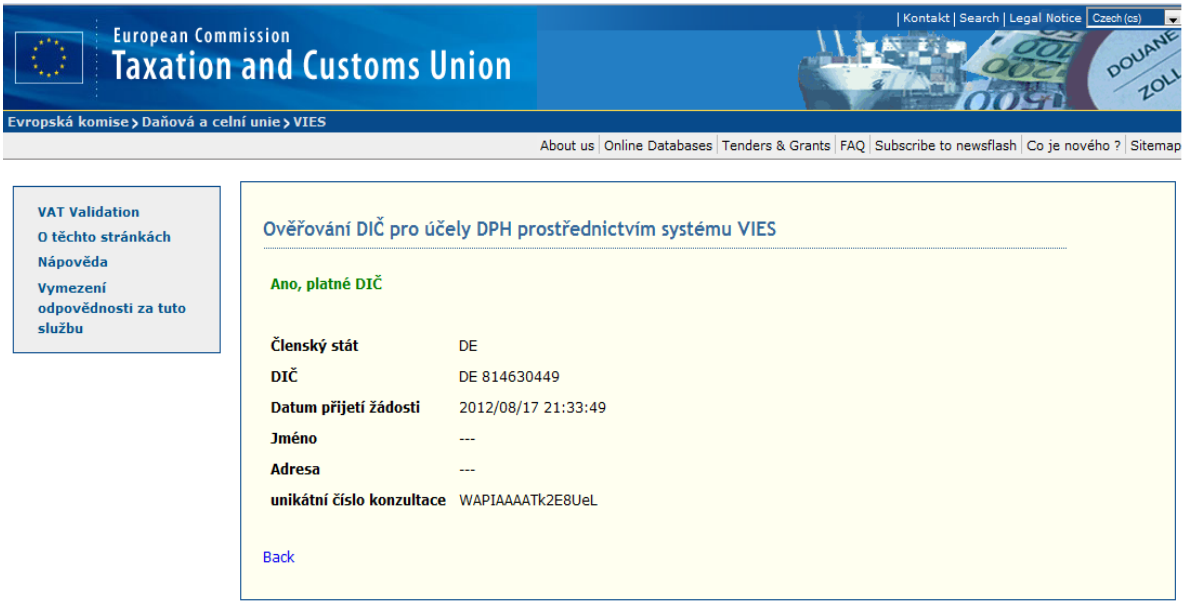
Údaje o registraci k DPH

Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátce	**01.01.1999**	

Obrázek 2- Ověření DIČ plátce v systému ARES

Zdroj: vlastní zpracování, systém ARES

Pro plátce DPH platí povinnost prověřování platnosti DIČ všech svých obchodních partnerů, pod nímž jsou registrováni k DPH i v jiném členském státě EU. Každá členská země EU má svoji předepsanou strukturu DIČ - prefixem je vždy kód země (např. DE-Německo, GB-Velká Británie) a předepsaný počet číslic v předem určeném formátu (např. v Maďarsku je to osmimístné číslo, ve Švédsku je to dvanáctimístné číslo). Elektronický systém VIES (VAT Information Exchange System) shromažďuje informace jednotlivých daňových správ a národních databází. Zároveň slouží k přenášení informací o intrakomunitárních dodání zboží mezi jednotlivými členskými zeměmi. Je přístupný na adrese http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/. Hlavním smyslem tohoto systému je zamezit daňovým únikům a podvodům v rámci jednotného vnitřního trhu Evropské unie díky přesné výměně informací.



Obrázek 3 - Ověření DIČ plátce v systému VIES

Zdroj: vlastní zpracování, systém VIES

Počet registrovaných plátců DPH v České republice neustále stoupá. Následující tabulka vykazuje počet daňových poplatníků ČR ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Metodika zavedená od roku 2005 vykazuje i novou kategorii "ekonomicky aktivních" plátců, což je počet osobních daňových účtů u ekonomicky aktivně činných subjektů.

Tabulka 4 - Údaje o počtu plátců DPH v ČR

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Počet plátců DPH	647 568	671 709	699 038	725 593	741 911	757 549
z toho ekonomicky aktivní	497 294	504 691	518 389	531 750	532 055	534 904

Zdroj: vlastní zpracování, MF ČR, Informace o činnosti daňové správy ČR

1.3 DPH ve vztahu ke státnímu rozpočtu

V současné době je DPH v České republice fiskálně nejvýznamnější daní. Na DPH bylo za rok 2011 dosaženo inkasa ve výši 275,39 mld. Kč (z toho celní úřady 0,2 mld. Kč). Všeobecně známým trendem EU v oblasti daňové politiky je postupné zvyšování váhy nepřímých daní, doprovázené poklesem přímého zdanění. Vize spočívá v soustředění

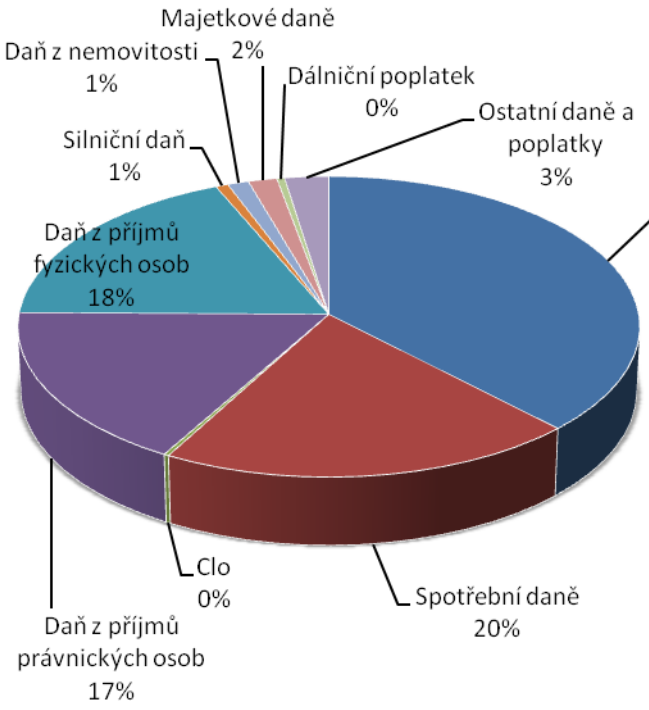
daňového zatížení subjektů až do fáze spotřeby (prostřednictvím DPH, selektivních spotřebních daní), nikoliv v neúměrném zatížení důchodů a následném opětném zdanění v okamžiku spotřeby. [3]

Tabulka 5 - Celostátní inkaso DPH v ČR v letech 2005-2011 (údaje v mld. Kč)

	2005	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**
Inkaso DPH (daň. povinnost)	379,83	428,5	476,28	516,81	470,39	500,41	531,60
Nadměrné odpočty	-171,42	-210,71	-239,9	-261,62	-216,78	-230,86	-257,25
Čisté inkaso	**208,41**	**217,79**	**236,38**	**255,19**	**253,61**	**269,55**	**274,35**

Zdroj: vlastní zpracování, MF ČR, Roční zprávy MF ČR o jeho činnosti

Další výhodou DPH je její význam v mezinárodním obchodě. S rostoucí intenzitou mezinárodního obchodování stoupá význam omezení daňových distorzí, a pokud technika daně umožňuje vývoz nezatížený sazbou DPH, jsou distorze odstraněny v maximální možné míře. V systému daní z obratu je díky kurzovým pohybům prakticky nemožné určit přesnou částku budoucího obchodu. Lze tedy předpokládat, že v blízké budoucnosti se DPH bude dál těšit přízni politiků i ekonomů.



Daňové příjmy ČR za rok 2011	mld. Kč
Daň z přidané hodnoty	274,35
Spotřební daně	146,57
Clo	1,73
Daň z příjmů právnických osob	123,32
Daň z příjmů fyzických osob	133,70
Silniční daň	5,07
Daň z nemovitosti	8,61
Majetkové daně	11,72
Dálniční poplatek	3,17
Ostatní daně a poplatky	17,95
C e l k e m	**726,19**

Obrázek 4 - Daňové příjmy ČR za rok 2011

Zdroj: Návrh státního závěrečného účtu ČR za rok 2011

Právě pro svůj vysoký podíl na celkových příjmech státního rozpočtu je DPH velmi důležitým a stabilním zdrojem příjmů státu. Právě proto je boji proti podvodům na DPH věnována stále větší pozornost a jsou přijímána různá opatření na zamezení daňových úniků.

2 DPH A TRESTNÁ ČINNOST

2.1 Druhy daňových úniků a podvodů

Ze strany daňových subjektů existuje velké množství nejrůznějších pokusů a snah k obcházení DPH, k pozměňování výkladů či k naprosté ignoraci daně. Dokonce vznikají různé mechanismy k vyhýbání se dani - forem daňových úniků a podvodů zaměřených na oblast DPH je mnoho, nejčastější druhy jsou zejména:

- Nezaregistrování se k DPH - daňový subjekt se úmyslně vyhýbá registraci k DPH, ačkoliv již překročil zákonem stanovený obrat pro registraci nebo daňový subjekt v evidenci uměle snižuje svůj dosažený obrat.
- Podvody týkající se zkreslování údajů v účetnictví - plátce vystavuje daňové doklady, které nezahrnuje do účetnictví, plátce vyměňuje vystavené doklady v účetnictví za doklady s nižšími částkami, plátce nevystaví daňový doklad při poskytnutí služby či prodeji zboží, plátce si úmyslně uplatní odpočet z přijatých plnění dvakrát ve dvou různých zdaňovacích obdobích.
- Neplacení daní - plátce vyinkasuje od svého odběratele částku DPH, kterou úmyslně neodvede do státního rozpočtu.
- Podvody týkající se přeshraničních transakcí - fiktivní vývozy zboží a následné uplatňování nadměrných odpočtů DPH, podvody při dovozu zboží z třetích států a následného dodání zboží do jiného členského státu EU, nelegální dovoz zboží a jeho následný prodej v tuzemsku bez DPH, karuselové podvody apod.

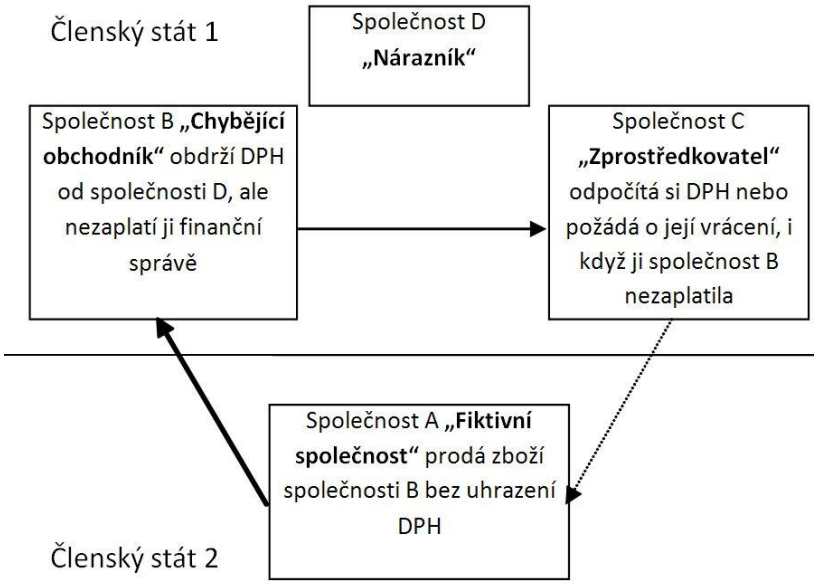
2.1.1 Karuselové podvody

U karuselových podvodů (někdy též *kolotočové podvody, řetězové podvody*) daňové subjekty vytvoří řetězec obchodních transakcí, přičemž předem mají stanoveno, že jeden ze subjektů (tzv. Missing trader) neuhradí svoji daňovou povinnost. Majetkové poměry u MT společnosti jsou často takové, že uspokojení daňové pohledávky vůči státu není možné a pohledávka se stává nedobytnou.

Jak může v praxi karuselový podvod vypadat? Společnost A dodá zboží společnosti B, plátci DPH v jiném členském státě. Toto plnění je plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu. Společnost B přizná daň na výstupu a současně uplatní i nárok na odpočet daně na vstupu. Poté společnost B prodá zboží společnosti C ve stejném státě

(jako zdanitelné plnění podléhající DPH), ale daňovou povinnost do státního rozpočtu neodvede. Společnost C ale nárok na odpočet daně na vstupu z daňového dokladu od společnosti B uplatní. Společnost C pak následně prodává zboží společnosti D, která má sídlo ve stejném státě jako společnost A a tento prodej zboží je opět uskutečněn v režimu osvobození od DPH. Kolotočový podvod se uzavírá, když společnost D prodá zboží společnosti A, svoji daňovou povinnost nedovede, ale společnost A uplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Postupně společnosti B a D z kolotoče zmizí, pro státní orgány se často stanou nekontaktními.

Karuselové podvody lze vypozorovat v mnoha podobách, vždy se ovšem jedná o nelegální daňový únik spojený s mezinárodním plněním, jako například v následujícím schématu.



Obrázek 5 - Zjednodušené schéma karuselového podvodu

Zdroj: Komise Evropských společenství

V praxi dochází k situacím, kdy se jedním z účastníků karuselového podvodu nevědomky stává i zavedená fungující společnost. Dodavatelskou společností je doporučen zákazník a takový subjekt se pak stává mezičlánkem mezi dvěma subjekty, které spolu už dříve v karuselovém spojení obchodovaly. Bohužel pokud se společnost stane účastníkem řetězce a uplatňuje si nárok na odpočet daně na vstupu, z pohledu správce daně se má za prokázané, že uskutečněná plnění proběhla, zatímco přijatá plnění prokázána nejsou. Příkladem může být rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, sp. zn. 9 Afs 61/2010.

„V daném případě je tedy nepochybné, že na stěžovatelku nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že operace, kterou provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu. Pokud stěžovatelka sama o sobě svým jednáním vytvořila obraz, že je v obchodních stycích důvěřivá, přičemž současně neměla vytvořené interní kontrolní mechanismy za účelem ověření totožnosti či důvěryhodnosti svých obchodních partnerů (což sama výslovně připustila), tím spíše lze přisvědčit závěru, že stěžovatelce jde k tíži, pokud si v projednávané věci neověřila, od koho předmětné zdanitelné plnění přijala.“ [13]

Řetězové podvody s daní z přidané hodnoty postihují každý členský stát EU ve větší či menší míře. Je zajímavé, že každý členský stát má jiný sortiment zboží náchylného k podvodům. V Británii bylo nejvíce daňových úniků prováděno se spotřební elektronikou, v České republice jsou to pohonné hmoty, průmyslový šrot a emisní povolenky. Všechny druhy ekonomické kriminality působí velmi destabilizačně na ekonomiku. Odhalování a dokumentování ze strany státní správy je obtížné, trestní stíhání mívají vleklý průběh a pravomocně odsouzených případů je nízké procento.

2.2 Druhy trestných činností dle trestního zákoníku

Většinu daňových úniků finanční úřad postihuje peněžitou sankcí a malé množství daňových úniků spadá pod trestné činy s hrozbou odnětí svobody. V této kapitole budou přesto zmíněny nejzákladnější trestné činy dle trestního zákoníku.

Na rozvoj podnikání navazují neustálé změny právních norem upravujících podnikání. Objevují se i nové formy a typy ekonomické kriminality. Trestní zákoník, tedy zákon č. 40/2009 Sb. rozlišuje několik druhů hospodářských trestních činností v souvislosti s daňovou problematikou. Jedná se například o:

Trestné činy daňové, poplatkové a devizové

§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,

§ 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby,

§ 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou

§ 251 Neoprávněné podnikání

§ 254 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.

2.3 Boj proti daňovým únikům

2.3.1 Boj proti daňovým únikům na DPH v rámci EU

Daně představují hlavní zdroj veřejných příjmů. V případě podvodů na DPH je v EU každoročně odhadována ztráta v rozsahu více než 12% příjmů z DPH. [7]

Z tohoto důvodu je boji proti daňovým únikům a podvodům věnováno stále více pozornosti a jsou přijímána opatření k zamezení daňových úniků.

Komise 29. září 2009 uveřejnila návrh, jehož cílem je omezení tzv. karuselových podvodů s DPH. Evropská komise navrhla již během roku 2008 některá opatření, která by mohla daňové úniky z karuselových obchodních operací výrazně eliminovat. Opatření byla založena na širokém použití principu reverse charge s tím, že by bylo daňové břemeno úplně nebo ze značné části přeneseno na konečného příjemce. Navrhovaná opatření však nebyla členskými zeměmi přijata a z toho důvodu navrhla Evropská komise v září 2009 dobrovolné a dočasné zavedení tzv. reverse charge mechanismu alespoň u dodávek "zboží a služeb náchylných k podvodu". Dne 16. března 2010 byla přijata směrnice Rady 2010/23/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. V oblasti DPH bylo členským státům povoleno dočasně používat mechanismus, kterým se povinnost odvést daň přesouvá na příjemce.

Dne 7. října 2010 bylo přijato nařízení Rady EU č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH. Toto nařízení stanovuje postupy a pravidla umožňující členským státům spolupráci a vzájemnou výměnu informací napomáhající vyměřování a kontrole DPH u plnění v rámci EU. Při práci s informacemi je kladen důraz na využívání elektronických prostředků - byly upraveny podmínky a způsoby sdělování informací, stanovena pravidla pro provádění souběžných kontrol, byla zřízena elektronická síť EUROFISC.

Systém EUROFISC byl vytvořen v roce 2010 za účelem zavedení rychlejšího a účinnějšího mechanismu výměny informací mezi členskými státy EU. Členské státy ukládají ve svých elektronických systémech informace z daňových přiznání, ze souhrnných hlášení a další údaje a všem členským státům je umožněn přístup k informacím o hodnotě dodaného zboží a služeb za podmínky, že data jsou vyžadovány v souvislosti s šetřením podvodu.

2.3.2 Boj proti daňovým únikům na DPH v ČR

Novelou ZDPH č. 47/2011 Sb. účinnou od 1. dubna 2011 vešlo v platnost mnoho změn napomáhajících k zamezení daňových úniků na DPH, mezi zásadní změny patří:

- možnost uplatnění odpočtu DPH nejdříve v období obdržení daňového dokladu
- ručení za daň - pokud odběratel věděl, měl vědět nebo mohl vědět, že DPH nebude dodavatelem uhrazena, bude za odvod DPH ručit
- změna metody odpočtu DPH při změně užití majetku
- zavedení režimu přenesení daňové povinnosti týkající se dodání zlata, emisních povolenek, kovového šrotu.
- od 1. 1. 2012 byl režim přenesení daňové povinnosti rozšířen ještě pro některé druhy stavebních a montážních prací.

Novelizace platná od 1. ledna 2013 přinesla povinnost plátců nahlásit správci daně čísla účtů používaných pro ekonomickou činnost za účelem zveřejnění, zavedla pojem ***nespolehlivý plátce*** a rozšiřuje režim přenesení daňové povinnosti o další zboží.

Další rizikovou oblastí pro podvody na DPH je obchod s pohonnými hmotami, kde se roční hodnota podvodů odhaduje na pět a osm miliard korun. [17]

Zde je situace komplikována harmonizací nepřímých daní na úrovni EU, protože ostatní členské státy se staví proti návrhu ČR na zavedení reverse-charge u pohonných hmot. ČR tedy situaci řeší přijímáním jiných opatření jako je zpřísnění podmínek registrace distributorů, rozšíření záznamní povinnosti pro sklady, distributory i čerpací stanice způsobem umožňujícím využívání finančními i celními orgány.

2.3.1 Finanční analytický útvar

Finanční analytický útvar vznikl v roce 1996 jako organizační složka Ministerstva financí. Finanční analytický útvar je součástí celosvětové sítě Finančních zpravodajských jednotek, jejichž úkolem je v duchu mezinárodních standardů zajistit uplatňování opatření proti praní špinavých peněz a financování terorismu vnitrostátně i v rámci mezinárodní spolupráce.

Svoji činnost zaměřuje na analýzu a následné šetření podezřelých obchodů, soustředí se na boj proti praní špinavých peněz a financování terorismu. Při vyšetřování FAÚ spolupracuje s různými orgány státní správy, disponuje také zákonným oprávněním k dočasné blokaci transferových finančních prostředků. Výstupem vyšetřování bývá zjištění faktů nasvědčujících podezření ze spáchání trestné činnosti a následné podání trestního oznámení

orgánům činným v trestním řízení. "V roce 2011 bylo podáno celkem 256 trestních oznámení a zajištěná částka dosáhla cca 808,12 mil. Kč. Z pohledu typologie detekované trestné činnosti lze konstatovat narůstající podíl případů daňové trestné činnosti, trestné činnosti obecně podvodného charakteru a dále trestné činnosti korupční povahy, vždy za současné snahy o legalizaci takto získaných finančních prostředků. " [17]

3 POPIS METODIKY REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI V DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

V návrhu směrnice Rady EU č. 2009/0139 (CNS) bylo vzhledem k závažnosti podvodů s DPH předloženo dočasné použití mechanismu přenesení daňové povinnosti. Předem byl stanoven seznam zboží a služeb, u kterého existuje vysoké riziko podvodu. Členské státy tedy měly omezenou možnost výběru právě proto, aby zavedení tohoto mechanismu bylo možno později účinně posoudit a sledovat dopady zavedení nových opatření. Před koncem doby použitelnosti tohoto mechanismu by měly členské státy předložit hodnotící zprávu a zároveň by měly být vyhodnoceny také náklady na dodržování předpisů vznikající osobám povinným k dani a náklady na provádění vznikající jednotlivým členským státům, včetně nákladů spojených s kontrolními opatřeními a audity.

3.1 Princip režimu přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge), je specifickým režimem v rámci mechanismu uplatňování DPH. V režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Plátce tedy vystavuje daňový doklad, na kterém neuvádí DPH a ani částku DPH od svého dodavatele neinkasuje.

Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely DPH. Oba tito plátci jsou pak povinni vést za každé zdaňovací období evidenci pro daňové účely a předkládat správci daně výpis z evidence pro daňové účely. Tento režim se použije jen tehdy, když příjemce plnění je plátce.

Příklad: Plátce DPH přijme od svého dodavatele, také plátce DPH, doklad za vyúčtování přijatých plnění ve výši 1,000 tis. Kč + DPH 200 tis. Kč. Toto plnění celé použije ke své ekonomické činnosti. Přijatý doklad zahrne do vyúčtování DPH a nárok na odpočet daně uplatní. Dodavatel také tento doklad zahrne do vyúčtování DPH v rámci svých uskutečněných plnění, ale kvůli platební neschopnosti a následné likvidaci podniku není schopen dostát svým závazkům vůči správci daně. Státní rozpočet byl tedy připraven o 200 tis. Kč.

Pokud by totožná situace nastala v režimu přenesení daňové povinnosti, doklad na vyúčtování je ve výši 1,000 tis. Kč, příjemce plnění doplní částku 200 tis. Kč na doklad, zahrne ji do svého daňového přiznání v rámci přijatých plnění, ale i do uskutečněných plnění

v rámci tzv. samovyměření. Zjednodušeně řečeno - DPH dodavateli nehradí, tudíž si nenárokuje navrácení daně. Dodavatel stejnou částku uvede do svého daňového přiznání a oba poplatníci předloží správci daně výpis z evidence pro daňové účely, ve kterém je uvedeno DIČ protistrany a datum zdanitelného plnění.

3.2 Vybrané oblasti režimu přenesení daně

3.2.1 Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 - § 92c zák. č. 235/2004 Sb.

Při dodání kovového šrotu a některých druhů separovaných odpadů (např. plasty, papír, sklo, textil, baterie, akumulátory) uvedených v příloze č. 5 ZDPH se použije režim přenesení daně, a to včetně dodání tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování nebo odlévání do ingotů.

V období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2011 byli plátci DPH povinni číselný kód odpadu uvádět na daňové doklady a evidovat ve svých evidencích pro daňové účely, tedy i vyplňovat na hlášení správci daně. Tento poměrně náročný administrativní postup byl ale od 1. 1. 2012 nahrazen povinností uvádět pouze jednomístný kód, a tím je odkaz na přílohu č. 5.

3.2.2 Dodání zlata

Také pro dodání zlata byl zaveden režim přenesení daňové povinnosti, a to především s cílem podpořit využívání zlata jako finančního nástroje. V minulosti se na investiční zlato vztahoval běžný daňový režim. [10]

Investičním zlatem se rozumí:

- zlato ve tvaru uzančních slitků zpracovaných v certifikované afinerii, ve tvaru cihly, s vlastním číslem a s označením výrobce, ryzosti a hmotnosti, o hmotnosti připouštěné na trhy zlata a ryzosti nejméně 995 tisícin

- zlaté mince, které buď mají ryzost nejméně 900 tisícin, nebo byly vyraženy po roce 1800, nebo jsou či byly v zemi svého původu zákonným platidlem, anebo jsou obvykle prodávány za cenu, která nepřevyšuje volnou tržní hodnotu jejich zlatého obsahu o více než 80%.

Tento režim musí být použit při dodání zlata plátci, s výjimkou České národní banky. Pro obchodníky se zlatem pak jsou předepsány zvláštní povinnosti tak, aby bylo zabráněno daňovým únikům v důsledku dvojího užití zlata (průmyslové a investiční užití). [10]

3.2.3 Povolení na emise skleníkových plynů - § 92d zák. č. 235/2004 Sb.

Režim přenesení daně se používá i při převodu povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Toto ustanovení pozbývá platnosti dnem 1. ledna 2015.

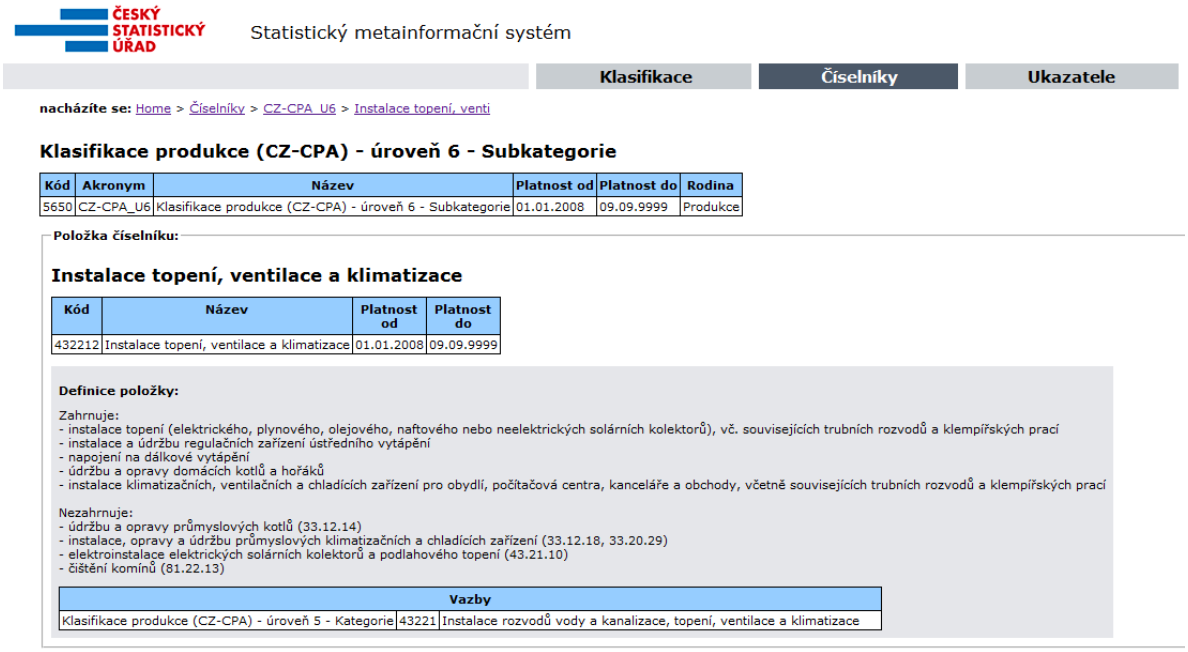
3.2.4 Poskytování stavebních nebo montážních prací

Od data 1. 1. 2012 došlo k zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro poskytování stavebních nebo montážních prací. Ke správnému posouzení a zatřídění jednotlivých stavebních či montážních prací se plátci řídí sdělením Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídající číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008.

Kód CZ-CPA 41 zahrnuje budovy a jejich výstavbu (patří sem služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů). Kód CZ-CPA 42 zahrnuje inženýrské stavby a jejich výstavbu. Kód CZ-CPA 43 zahrnuje specializované stavební práce (např. demoliční, průzkumné, elektroinstalační, instalatérské, topenářské, plynařské, truhlářské, malířské, obkladačské, sklenářské, pokrývačské, izolační, betonářské, zednické, instalaci topení, výtahů, klimatizačních, ventilačních a chladících zařízení). [2]

Samotný Český statistický úřad neposkytuje služby zatřídění produkce pro daňové poplatníky, pouze poskytuje metodické rady. Formální zatřiďování produkce provádějí specializované společnosti, běžné podnikatelské subjekty, které za svoje stanovisko nesou zodpovědnost.

Na webových stránkách Českého statistického úřadu je dostupná kompletní klasifikace produkce CZ-CPA s označením kódu a podrobnou definicí položky.



Obrázek 6 - Statistický metainformační systém - ukázka zatřídění CZ-CPA

Zdroj: vlastní zpracování, Český statistický úřad

Ke specifické situaci při poskytování stavebních prací v režimu přenesení daňové povinnosti dochází v případě, že příjemcem plnění je osoba povinná k dani, která uskutečňuje zároveň i plnění, jež nejsou předmětem daně (obce, města apod.). Zákon stanovuje, že režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní, pokud příjemce plnění je v postavení osoby nepovinné k dani. Informace GFŘ a MV doporučují poskytovatelům služeb získat písemné prohlášení příjemce služby, že plnění použije výlučně pro účely, které nejsou předmětem daně anebo, že ve vztahu k danému plnění nevystupuje jako osoba povinná k dani.

Příklad: Stavební firma provedla pro obec stavební práce pro potřeby související výlučně s výkonem veřejné správy ve výši 100 tis. Kč bez DPH. Režim přenesení daně se neuplatní a tuto skutečnost uvede obec i ve smlouvě o dílo v cenových ujednáních. Stavební firma účtuje konečnou částku složenou ze základu daně 100 tis. Kč a příslušné sazby DPH.

3.3 Porovnání daňových přiznání u stavebních společností

Pro porovnání hodnot konkrétních firem byly vybrány převážně drobné stavební společnosti z Pardubického kraje, fyzické i právnické osoby. Byly nashromážděny údaje ze všech jednotlivých daňových přiznání k DPH za roky 2011 a 2012 a tyto údaje byly zaneseny do souhrnných ročních tabulek takto: každý řádek daňového přiznání představuje řádek v souhrnné tabulce, je označen číslem řádku shodným s číslováním řádků v daňovém přiznání.

Sloupce představují jednotlivá zdaňovací období, kterým je buď kalendářní čtvrtletí, nebo kalendářní měsíc. V prvním sloupci je pak vždy uveden základ daně, ve sloupci druhém je uváděna daň z přidané hodnoty. Poslední dva sloupce jsou součtem údajů za celý kalendářní rok. Vzniklo tak 16 souhrnných tabulek osmi vybraných daňových poplatníků. S přihlédnutím k množství tabulek je v příloze č. 2 a 3 přiložena pouze ukázka souhrnné tabulky jednoho daňového poplatníka za roky 2011 a 2012 a nejsou zde dále přikládány veškeré souhrnné tabulky. Pro další práci byly roční údaje všech firem zpřehledněny, rozděleny a ve zjednodušené verzi tabulek zaneseny takto:

1/ Uskutečněná zdanitelná plnění v základní i snížené sazbě

- řádky č. 1 až 2 daňového přiznání

2/ Uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění mimo tuzemsko

- řádky č. 20 až 24 daňového přiznání

3/ Uskutečněná zdanitelná plnění v rámci režimu přenesení daňové povinnosti

- řádek č. 25 daňového přiznání

4/ Přijatá zdanitelná plnění v základní i snížené sazbě

- řádky č. 40 až 41 daňového přiznání

5/ Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění mimo tuzemsko

- řádky č. 3 až 9 daňového přiznání

6/ Přijatá zdanitelná plnění v rámci režimu přenesení daňové povinnosti

- řádky č. 10 až 11 daňového přiznání.

3.3.1 Představení firem a zachycených údajů o DPH

Plátce č. 1

Tato drobná akciová společnost působí v oboru stavebnictví, zaměstnává 5 osob a specializuje se na výstavbu rodinných domů. V roce 2011 byla čtvrtletním plátcem daně, v následujícím období se stala měsíčním plátcem DPH. V rámci režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2012 prováděla zejména tyto činnosti zatříděné v klasifikaci produkce CZ-CPA: 410030 - Výstavba bytových budov, 432110 - Elektroinstalační práce, 439960 - Zednické práce, 433110 - Omítkářské práce, 433410 - Malířské a natěračské práce, 433310 - Obkladačské práce, 433919 - Ostatní kompletační a dokončovací práce apod.

Tabulka 6 - Plátce č. 1: údaje z roku 2011

Plátce 1 - rok 2011, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	6,939.897	1,387.980
- snížená sazba	5,621.323	562.132
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	7,717.689	1,543.566
- snížená sazba	227.565	22.756
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**12,561.220**	**1,950.112**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**7,945.254**	**1,566.322**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	-383.790

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 7 - Plátce č. 1: údaje z roku 2012

Plátce 1 - rok 2012, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	739.379	147.876
- snížená sazba	4,587.903	642.267
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	7,901.419	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	7,792.504	1,558.521
- snížená sazba	647	90
Režim přenesení daň. povinnosti - základní sazba	1,542.400	----------
- snížená sazba	2,084.113	----------
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**13,228.701**	**790.143**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**11,419.664**	**1,558.611**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	-768.468

Zdroj: vlastní zpracování

Uvedená společnost vykázala ve svých daňových přiznáních za rok 2011 celkový obrat 12,561.220 Kč, zároveň uplatnila nárok na odpočet daně celkem 383.790 Kč. V roce 2011 předložila svému správci daně 4 daňová přiznání, z toho 1x vykázala vlastní daňovou povinnost a 3x nadměrný odpočet daně. V roce následujícím svůj obrat zvýšila na částku 13,228.701 Kč, z toho plnění v režimu přenesení daňové povinnosti byly 7,901.419 Kč a na odpočtu daně bylo uplatněno celkově 768.468 Kč. Za rok 2012 pak vykázala v rámci měsíčních daňových přiznání 2x daňovou povinnost a 10x nadměrný odpočet daně. V roce 2011 neprováděl správce daně žádná místní šetření na DPH, v roce 2012 pak celkem třikrát správce daně prověřoval nadměrný odpočet daně při místním šetření.

Plátce č. 2

Jedná se o společnost s ručením omezeným, převažujícím předmětem podnikání je dodávka a montáž oken, dveří, garážových vrat, žaluzií a parapetů. Společnost sídlí v Pardubicích, v roce 2012 zaměstnávala 3 zaměstnance. Výrobní materiál nakupuje

v tuzemsku i jiných členských státech EU, jejím zdaňovacím obdobím bylo po oba roky kalendářní čtvrtletí.

Převažující činnosti v režimu přenesení daňové povinnosti byly zatříděny takto: 433210 - Truhlářské práce, 433110 - Omítkářské práce, 433420 - Sklenářské práce.

Tabulka 8 - Plátce č. 2: údaje z roku 2011

Plátce 2 - rok 2011, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	3,872.986	774.599
- snížená sazba	3,768.843	376.865
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	5,929.588	1,185.953
- snížená sazba	371.697	37.170
Přijatá plnění mimo tuzemsko	22.580	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**7,641.829**	**1,151.464**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**6,323.865**	**1,223.123**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	-71.659

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 9 - Plátce č. 2: údaje z roku 2012

Plátce 2 - rok 2012, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	548.345	109.673
- snížená sazba	2,712.279	379.709
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	2,401.035	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	2,691.307	538.285
- snížená sazba	3.692	517
Režim přenesení daň. povinnosti - základní sazba	573.424	----------
- snížená sazba	0	----------
Přijatá plnění mimo tuzemsko	1,613.903	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**5,661.659**	**489.382**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**4,882.326**	**538.802**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	-49.420

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost v roce 2011 vykázala ve svých daňových přiznáních obrat 7,641.829 Kč a celkem na odpočtu DPH od správce daně získala 71.659 Kč. V roce 2011 byla 1x vykázána vlastní daňová povinnost a 3x nadměrný odpočet daně. V roce 2012 obrat klesl na částku 5,661.659 Kč, z toho 2,401.035 Kč bylo uskutečněno v rámci režimu přenesení daňové povinnosti a celkový odpočet daně byl ve výši 49.420 Kč, 2x z toho bylo v rámci vyúčtování DPH podáno přiznání s vlastní daňovou povinností a 2x s nadměrným odpočtem daně. Správce daně neprováděl žádné místní šetření daně z přidané hodnoty.

Plátce č. 3

Dalším poplatníkem daně je fyzická osoba nezapsaná do obchodního rejstříku podnikající na základě živnostenského oprávnění v oboru provádění výkopových a zemních prací, v zimním období pak příležitostně provádí úklid sněhu na pozemních komunikacích. Tento poplatník byl po obě období čtvrtletním plátcem DPH, jedná se o firmu bez zaměstnanců.

V režimu přenesení daňové povinnosti byly prováděny zejména tyto práce: 431212 - Výkopové zemní práce a přesun zeminy, 431211 - Příprava půdy a pozemku; asanační práce. Doplňková činnost 812912 - Zametání a odklízení sněhu nespadá do režimu přenesení daně.

Tabulka 10 - Plátce č. 3: údaje z roku 2011

Plátce 3 - rok 2011, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	2,938.390	587.679
- snížená sazba	0	0
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	2,651.617	530.333
- snížená sazba	0	0
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**2,938.390**	**587.679**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**2,651.617**	**530.333**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	57.346

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 11 - Plátce č. 3: údaje z roku 2012

Plátce 3 - rok 2012, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	2,676.628	535.326
- snížená sazba	0	0
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	17.985	----------
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	779.590	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	3,188.392	637,680
- snížená sazba	1,802	252
Režim přenesení daň. povinnosti - základní sazba	360.599	----------
- snížená sazba	0	----------
Přijatá plnění mimo tuzemsko	2.520	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**3,474.203**	**535.326**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**3,553.313**	**637,932**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	-102.606

Zdroj: vlastní zpracování

Tento podnikatel dosáhl v roce 2011 obratu 2,938.390 Kč, celkem do státního rozpočtu odvedl na dani z přidané hodnoty 57.346 Kč, ve všech čtyřech daňových přiznáních byla vykázána daňová povinnost, žádná místní šetření na DPH nebyla provedena. V roce 2012 zvýšil obrat na 3,474.203 Kč, z toho v režimu přenesení daně bylo uskutečněno 779.590 Kč a

jeho nárok na odpočet daně za celý rok činil 102.606 Kč. Všechna čtyři daňová přiznání vykazovala nadměrný odpočet daně, z toho jednou správce daně prověřoval nárok na odečet.

Plátce č. 4

Čtvrtým plátcem je pardubická společnost s ručením omezeným, která zaměstnává tři zaměstnance. Předmětem podnikání jsou inženýrské činnosti spojené s výstavbou silnic a dálnic, poskytování nákladní přepravy a provádění zemních prací. Po obě období byla tato společnost čtvrtletním plátcem DPH.

Do režimu přenesení daňové povinnosti společnost zatřídila tyto své činnosti: 421120 - Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah, 431212 - Výkopové zemní práce a přesun zeminy. Inženýrské služby týkající se dopravních projektů mají kód 711214 a nevztahuje se na ně režim přenesení daňové povinnosti, stejně jako na silniční nákladní přepravu.

Tabulka 12 - Plátce č. 4: údaje z roku 2011

Plátce 4 - rok 2011, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	4,101.626	820.325
- snížená sazba	0	0
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	3,326.389	665.287
- snížená sazba	0	0
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**4,101.626**	**820.325**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**3,326.389**	**665.287**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	155.038

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 13 - Plátce č. 4: údaje z roku 2012

Plátce 4 - rok 2012, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	6,344.464	1,266.848
- snížená sazba	0	0
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	796.736	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	3,363.041	672.628
- snížená sazba	2.412	338
Režim přenesení daň. povinnosti - základní sazba	462.099	----------
- snížená sazba	0	----------
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**7,141.200**	**1,266.848**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**3,827.552**	**672.966**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	593.882

Zdroj: vlastní zpracování

Uvedená společnost dosáhla v roce 2011 obratu 4,101.626 Kč a na daňové povinnosti odvedla celkem 155.038 Kč, ve svých daňových přiznáních vykázala 4x vlastní daňovou povinnost. V roce 2012 svůj obrat zvýšila na 7,141.200 Kč, z toho poskytla služby za 796.736 Kč v režimu přenesení daňové povinnosti a na dani z přidané hodnoty celkem do státního rozpočtu odvedla 593.882 Kč. I v roce 2012 byla 4x vykázána na daňových přiznáních vlastní daňová povinnost. Místní šetření na DPH proběhlo jedenkrát v roce 2011.

Plátce č. 5

Tento daňový poplatník je fyzická osoba nezapsaná v obchodním rejstříku, zaměstnávající dva zaměstnance. Působí v Pardubicích v oboru poskytování stavebních a demoličních prací a přípravných a dokončovacích prací pro stavby. V režimu přenesení daně převažují tyto činnosti: 431110 - Demoliční práce, 433919 - Ostatní kompletační a dokončovací práce. Kovový odpad získaný při demoličních pracích a úklidu staveniště pak tento poplatník prodal v režimu přenesení daňové povinnosti dle přílohy č. 5 Zákona o DPH.

Tabulka 14 - Plátce č. 5: údaje z roku 2011

Plátce 5 - rok 2011, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	4,456.424	891.286
- snížená sazba	0	0
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	52.388	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	3,541.644	708.355
- snížená sazba	1.852	186
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**4,508.812**	**891.286**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**3,543.496**	**708.521**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	182.765

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 15 - Plátce č. 5: údaje z roku 2012

Plátce 5 - rok 2012, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	886.528	177.305
- snížená sazba	1.343	188
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	3,254.816	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	1,996.122	399.234
- snížená sazba	5,358	744
Režim přenesení daň. povinnosti - základní sazba	0	----------
- snížená sazba	1,306.824	----------
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**4,142.687**	**177.493**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**3,308.304**	**399.978**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	-222.485

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedená fyzická osoba dosáhla v roce 2011 obratu 4,508.812 Kč, z toho utržila v rámci režimu přenesení daňové povinnosti 52.388 Kč z prodeje odpadů a do státního rozpočtu odvedla na DPH částku 182.765 Kč. V roce 2011 tento plátce 2x předložil daňové přiznání s vlastní daňovou povinností a 2x s nadměrným odpočtem daně, místní šetření žádné neproběhlo. V následujícím roce obrat klesl na částku 4,142.687 Kč, z toho bylo 3,254.816 Kč poskytnuto v rámci režimu přenesení daňové povinnosti a na nadměrném odpočtu daně bylo uplatněno 222.485 Kč. V roce 2012 bylo 4x podáno daňové přiznání s nadměrným odpočtem daně, z toho jednou správce daně provedl místní šetření na DPH.

Plátce č. 6

V pořadí šestým daňovým poplatníkem je akciová společnost zaměstnávající 13 osob. Předmětem podnikání je poskytování stavebních prací, výstavba bytových i nebytových domů, rekonstrukce fasád, zateplování domů, nátěry konstrukcí i střech. Tato společnost byla po oba kalendářní roky měsíčním plátcem DPH.

Převažující činnosti v režimu přenesení daňové povinnosti byly zatříděny takto: 410030 - Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace), 410040 - Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace), 432911 - Izolační práce, 433110 - Omítkářské práce, 433410 - Malířské a natěračské práce.

Tabulka 16 - Plátce č. 6: údaje z roku 2011

Plátce 6 - rok 2011, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	2,402.510	480.502
- snížená sazba	7,188.132	718.813
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	5,418.684	1,083.826
- snížená sazba	5.808	587
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**9,590.642**	**1,199.315**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**5,424.492**	**1,084.413**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	114.902

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 17 - Plátce č. 6: údaje z roku 2012

Plátce 6 - rok 2012, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	363.808	72.769
- snížená sazba	0	0
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	9,704.087	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	5,314.105	1,062.963
- snížená sazba	1,380	193
Režim přenesení daň. povinnosti - základní sazba	0	----------
- snížená sazba	51,631	----------
Přijatá plnění mimo tuzemsko	39,413	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**10,067.895**	**72.769**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**5,406.529**	**1,063.156**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	-990.387

Zdroj: vlastní zpracování

Sledovaná společnost v roce 2011 vykázala uskutečněná plnění ve výši 9,590.642 Kč, na daňové povinnosti celkem za rok odvedla 114.902 Kč (8x vykázala vlastní daňovou povinnost a 4x uplatňovala nadměrný odpočet daně). V roce 2012 se obrat na uskutečněných plněních zvýšil na 10,067.895 Kč, z toho v rámci režimu přenesení daňové povinnosti bylo vykázáno 9,704.087 Kč a na odpočtu daně bylo nárokováno celkem 990.387 Kč. Ve všech dvanácti daňových přiznáních byl vykázán nadměrný odpočet daně. V roce 2011 správce daně prověřoval místním šetřením nárok na DPH jednou a v roce 2012 dvakrát.

Plátce č. 7

Sedmým plátcem je drobná stavební společnost s ručením omezeným z Pardubic, v letech 2011 i 2012 byla měsíčním plátcem DPH. Provádí zejména výstavbu rodinných domů na klíč a úpravy bytových jader. Jako subdodavatel poskytuje služby stavební povahy při výstavbě velkých bytových i nebytových projektů. V roce 2012 zaměstnávala 3 zaměstnance.

Převažující činnosti v rámci režimu přenesení daňové povinnosti byly zatříděny do těchto kódů CZ-CPA: 410030 - Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace), 432211 - Instalace rozvodů vody a kanalizace, 433110 - Omítkářské práce, 433310 - Obkladačské práce, 433919 - Ostatní kompletační a dokončovací práce apod.

Tabulka 18 - Plátce č. 7: údaje z roku 2011

Plátce 7 - rok 2011, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	18,545.057	3,709.012
- snížená sazba	2,935.410	293.541
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	18,531.788	3,706.366
- snížená sazba	1,919.407	191.936
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**21,480.467**	**4,002.553**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**20,451.195**	**3,898.302**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	104.251

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 19 - Plátce č. 7: údaje z roku 2012

Plátce 7 - rok 2012, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	570.000	114.000
- snížená sazba	1,036.240	145.074
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	25,662.547	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	14,303.214	2,860.667
- snížená sazba	0	0
Přijatá plnění osvobozená od daně	0	----------
Režim přenesení daň. povinnosti - základní sazba	3,744.470	----------
- snížená sazba	0	----------
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**27,268.787**	**259.074**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**18,047.684**	**2,860.667**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	- 2,601.593

Zdroj: vlastní zpracování

Dosažený obrat této společnosti v roce 2011 byl 21,480.467 Kč, daňová povinnost pak celkem 104.251 Kč. Celkem 8x byla v roce 2011 vykázána vlastní daňová povinnost a 4x nadměrný odpočet daně. V roce 2012 obrat vzrostl na 27,628.787 Kč, z toho bylo celkem 25,662.547 Kč uskutečněno v režimu přenesení daňové povinnosti a za celý rok společnost vyinkasovala na nadměrných odpočtech daně částku 2,601.593 Kč, celkem 12x vyúčtovala na daňových přiznáních nadměrný odpočet DPH. V roce 2011 společnost neměla žádné místní šetření ze strany správce daně, v roce 2012 bylo místní šetření na DPH provedeno celkem čtyřikrát.

Plátce č. 8

Sledovaný daňový poplatník je fyzická osoba nezapsaná v obchodním rejstříku podnikající v oboru poskytování instalatérských, topenářských a plynařských prací. Zároveň provádí projektování a technologické poradenství v oblasti stavební výstavby. Zaměstnáni jsou zde dva stálí zaměstnanci. V režimu přenesení daně v roce 2012 převládaly tyto činnosti:

432211 - Instalace rozvodů vody a kanalizace a 432212 - Instalace topení, ventilace a klimatizace.

Tabulka 20 - Plátce č. 8: údaje z roku 2011

Plátce 8 - rok 2011, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	2,961.476	592.217
- snížená sazba	965.237	96.506
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	0	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	978.260	194.976
- snížená sazba	0	0
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**3,296.713**	**688.723**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**978.260**	**194.976**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	493.747

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 21 - Plátce č. 8: údaje z roku 2012

Plátce 8 - rok 2012, údaje v Kč	Základ daně	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění - základní sazba	492.711	98.548
- snížená sazba	21.989	2.563
Uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko	0	----------
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daň.povinnosti	5,629.834	----------
Přijatá zdanitelná plnění - základní sazba	4,347.174	869.452
- snížená sazba	0	0
Režim přenesení daň. povinnosti - základní sazba	0	----------
- snížená sazba	421.124	----------
Přijatá plnění mimo tuzemsko	0	----------
Celkem na výstupu - uskutečněná plnění	**6,144.534**	**101.111**
Celkem na vstupu - přijatá plnění	**4,768.298**	**869.452**
+ daňová povinnost / - nadměrný odpočet daně	----------	-768.341

Zdroj: vlastní zpracování

Sledovaná společnost dosáhla v roce 2011 obratu 3,296.713 Kč, její celkový odvod DPH za rok do státního rozpočtu byl 493.747 Kč. Za rok 2011 společnost předložila svému správci daně 3x daňové přiznání s vlastní daňovou povinností a 1x s nadměrným odpočtem daně. V roce 2012 se obrat zvýšil na 6,144.534 Kč, z toho bylo vykázáno v režimu přenesení daňové povinnosti 5,629.834 Kč a v rámci nároku na uplatnění DPH bylo státem společnosti navráceno 768.341 Kč. Nadměrné odpočty daně byly v roce 2012 nárokovány 4x, správce daně nárok na odpočet místním šetřením neprověřoval ani v roce 2011, ani v roce 2012.

3.3.2 Analýza údajů

Uskutečněná plnění

Dosažené obraty osmi vybraných daňových poplatníků byly zaneseny do souhrnné tabulky (tabulka č. 22) a byl určen podíl celkových uskutečněných plnění a plnění uskutečněných v rámci přenesení daňové povinnosti v procentuálním vyjádření.

Tabulka 22 - Přehled uskutečněných plnění za roky 2011 a 2012

	Obrat 2011	Z toho §92	Podíl v %	Obrat 2012	Z toho §92	Podíl v %
Plátce č. 1	12,561.220	0	0	13,228.701	7,901.419	59,7
Plátce č. 2	7,641.829	0	0	5,661.659	2,401.035	42,4
Plátce č. 3	2,938.390	0	0	3,474.203	779.590	22,4
Plátce č. 4	4,101.626	0	0	7,141.200	796.736	11,2
Plátce č. 5	4,508.812	52.388	1,2	4,142.687	3,254.816	78,6
Plátce č. 6	9,590.642	0	0	10,067.895	9,704.087	96,4
Plátce č. 7	21,480.467	0	0	27,628.787	25,662.547	92,9
Plátce č. 8	3,296.713	0	0	6,144.534	5,629.834	91,6
Celkem	**66,119.699**	**52.388**	- - - - - - - -	**77,489.666**	**56,130.064**	- - - - - - - -

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že u některých společností se podíl plnění spadajících do režimu přenesení daně a celkových plnění pohybuje až na úrovni 96,4 % a u jiných společností je podíl pouhých 11,2 %. Konečný výsledek ovlivňuje předmět podnikání společnosti a také příjemce plnění. Pokud příjemcem plnění jsou převážně plátci DPH, pak je podíl výraznější, jako například u plátce č. 7, který v roce 2012 poskytoval stavební práce zejména velkým stavebním společnostem a samostatným podnikům. Naopak stavební společnosti, které poskytují stavební práce konečnému zákazníkovi (neplátci DPH), pak poskytují plnění zatížené sazbou DPH, příkladem je plátce č. 2 s podílem plnění v režimu přenesení daně ve výši 42,6 %.

Přijatá plnění

V tabulce č. 23 jsou uvedena veškerá přijatá plnění sledovaných společností v celkové hodnotě 55,213.670 Kč. Z toho plnění v režimu přenesení daňové povinnosti činily 10,546.684 Kč, což je 19,1 % z celkových přijatých plnění. Z uvedených údajů je patrné, že stavební společnosti pořizují svá zdanitelná plnění především v tuzemsku (jedná se zejména o nákupy zboží, materiálu a služeb mimo režim přenesení daně).

Tabulka 23 - Přehled přijatých plnění za rok 2012

	Přijatá plnění 2012	Z toho plnění:			
		Zdanitelná	Mimo ČR	Přenes.daně	Údaj v %
Plátce č. 1	11,419.664	7,793.151	0	3,626.513	31,8
Plátce č. 2	4,882.326	2,694.999	1,613.903	573.424	11,7
Plátce č. 3	3,553.313	3,190.194	2.520	360.599	10,1
Plátce č. 4	3,827.552	3,365.453	0	462.099	12,1
Plátce č. 5	3,308.304	2,001.480	0	1,306.824	39,5
Plátce č. 6	5,406.529	5,315.485	39.413	51.631	0,01
Plátce č. 7	18,047.684	14,303.214	0	3,744.470	20,7
Plátce č. 8	4,768,298	4,347.174	0	421.124	0,09
Celkem	**55,213.670**	**43,011.150**	**1,655.836**	**10,546.684**	----------

Zdroj: vlastní zpracování

Odvod DPH

Porovnáním údajů jednotlivých daňových poplatníků lze vypozorovat výraznou změnu v inkasu DPH ve vztahu ke státnímu rozpočtu u stavebních společností. Před zavedením metodiky režimu přenesení daňové povinnosti se v roce 2011 daňové povinnosti střídaly s nadměrnými odpočty tak, jak se pohyboval stav rozpracované výroby, povaha poskytovaných služeb (u stavebních prací v rodinných domech a bytech převažovala snížená sazba daně) a případně pořízení majetku. Poté, co byl zaveden režim přenesení daně v roce 2012, stoupl výrazně počet nadměrných odpočtů a celkový odvod do státního rozpočtu klesl.

Tabulka 24 - Odvod DPH za roky 2011 a 2012

	Odvod DPH 2011	DP/NO	Odvod DPH 2012	DP/NO
Plátce č. 1	-383.790	1 / 3	-768.468	2 / 10
Plátce č. 2	-71.659	1 / 3	-49.420	2 / 2
Plátce č. 3	57.346	4 / 0	-102.606	0 / 4
Plátce č. 4	155.038	4 / 0	593.882	4 / 0
Plátce č. 5	182.765	2 / 2	-222.485	0 / 4
Plátce č. 6	114.902	8 / 4	-990.387	0 / 12
Plátce č. 7	104.251	8 / 4	-2,601.593	0 / 12
Plátce č. 8	493.747	3 / 1	-768.341	0 / 4
Celkem	**652.600**	**31 / 17**	**-4,909.418**	**8 / 48**

Zdroj: vlastní zpracování

Se zvýšeným počtem podaných daňových přiznání vykazujících nadměrný odpočet DPH stoupl i počet provedených místních šetření na DPH správcem daně. Zatímco v roce 2011 správce daně prověřoval správnost údajů vykázaných na daňových přiznáních u těchto daňových poplatníků celkem dvakrát, v roce 2012 tento údaj vzrostl na 11 provedených místních šetření, většinou za účelem prověření nadměrného odpočtu daně.

4 EVIDENČNÍ A OZNAMOVACÍ POVINNOST

4.1 Evidence pro daňové účely

Zákon č. 234/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v § 92a odst. 3 až 5 je plátcům DPH stanovena povinnost vést za každé zdaňovací období evidenci pro daňové účely, a to evidenci o uskutečněných i přijatých zdanitelných plněních v režimu přenesení daňové povinnosti.

V obou evidencích pro daňové účely jsou pak zákonem předepsány tyto údaje:

1/ číslo řádku

2/ DIČ - DIČ odběratele/příjemce se vyplňuje při podání výpisu z evidence pro daňové účely u typu výpisu "dodavatel" a DIČ dodavatele/poskytovatele se vyplňuje u typu výpisu "odběratel"

3/ kód předmětu plnění:

- 1 - plnění dle §92b Zákona o DPH – dodání zlata
- 2 - plnění dle §92d Zákona o DPH – obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů
- 4 - plnění dle §92e Zákona o DPH – poskytnutí stavebních nebo montážních prací
- 5 - plnění dle §92c Zákona o DPH – zboží uvedené v příloze č. 5 zákona

4/ datum uskutečnění zdanitelného plnění

5/ rozsah plnění - gram/kus/kilogram - nevyplňuje se u poskytnutí stavebních a montážních prací

4.2 Předložení výpisu z evidence správci daně

Povinnost předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely ukládá ustanovení §92a odst. 6 zákona č. 234/2004 Sb. Pokynem Generálního finančního ředitelství D-4 účinným od 1. 4. 2011 byla stanovena povinnost podávat tento výpis správci daně elektronicky. Tato podání musí být učiněna ve formátu a struktuře XML, a to buď:

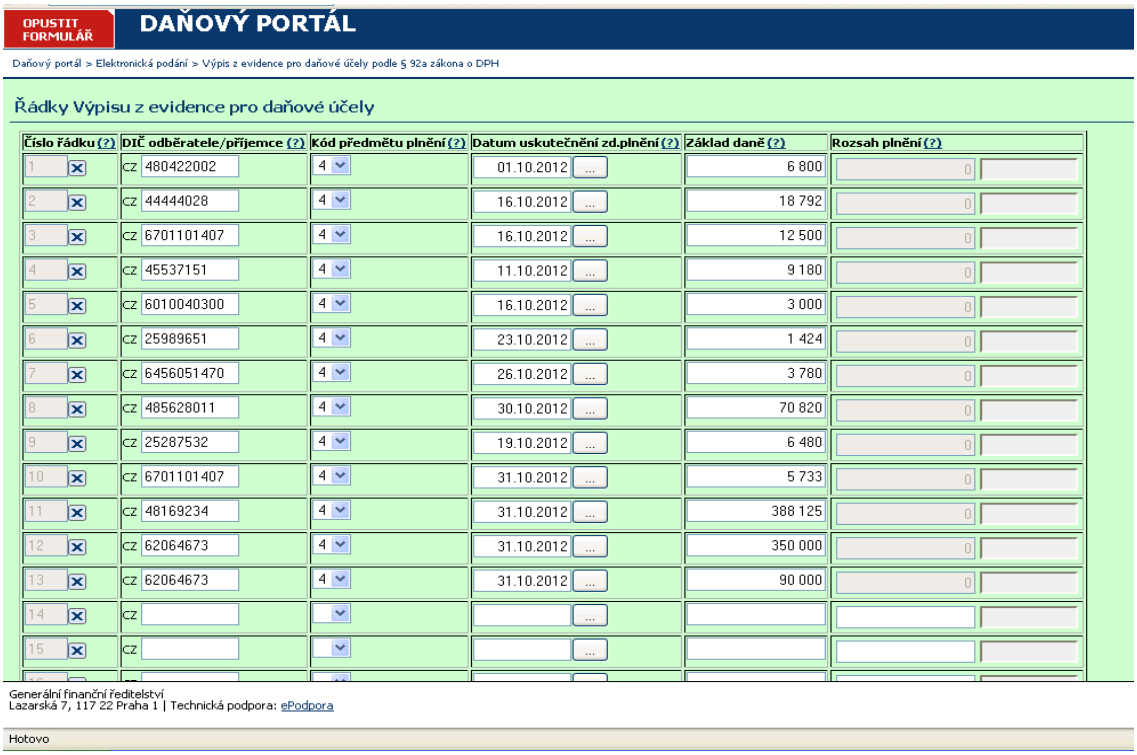
- bez elektronického podpisu odesláním souboru přes datovou schránku
- přes aplikaci daňového portálu České daňové Elektronická podání pro daňovou správu (EPO) s elektronickým podpisem
- přes aplikaci daňového portálu EPO bez elektronického podpisu a následně musí být písemné podání doručeno správci daně do 5 dnů.

Aplikace EPO je přístupná na daňovém portálu adrese http://eds.mfcr.cz .

Tato aplikace umožňuje:

- vytvořit a uložit soubor pro následné odeslání správci daně datovou schránkou, nebo
- vytvořit, uložit a odeslat správci daně soubor opatřený uznávaným elektronickým podpisem, nebo
- vytvořit, uložit a odeslat správci daně soubor bez uznávaného elektronického podpisu; v tomto případě je plátce povinen toto podání doručit správci daně ještě písemně, a to do 5-ti dnů od elektronického podání.

Obrázek 7 - Elektronické podání výpisu z evidence pro daňové účely



Zdroj: vlastní zpracování, EPO aplikace

5 ZHODNOCENÍ

Zavedení specifického režimu přenesení daňové povinnosti bylo jistě jedním z důležitých mezníků ve vývoji legislativy daně z přidané hodnoty. Rozšíření tohoto režimu z prvotní oblasti dodání zlata také na oblasti dodání šrotu a dopadu, obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a hlavně na poskytování stavebních prací postihlo značnou část podnikatelské i nepodnikatelské sféry. Při procesu zavádění vznikalo mnoho nejasností a daňoví poplatníci byli nuceni vyhledávat a zjišťovat další podpůrné informace v jiných dokumentech, příkladem je upřesnění ve Zprávě MF ČR pro finanční orgány obcí a krajů ze dne 18. listopadu 2011, nebo Informace k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví ze dne 16. 12. 2011 zveřejněných Českou daňovou správou nebo stanovisko GFŘ k dopadu režimu přenesení daňové povinnosti u DPH na příjemce dotací ze dne 22. 12. 2011 a řada dalších dokumentů. Značné potíže nastaly i při zatřiďování některých stavebních prací dle oddílů 41 až 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daně, kdy GFŘ publikovalo upřesňující informace ve spolupráci s ČSÚ dnem 31. 8. 2012.

Zavedení tohoto opatření značně zatížilo administrativu zejména drobným podnikatelským subjektům, které si zajišťují daňovou evidenci ve vlastní režii, ti se často neinformovali s dostatečným předstihem a počátkem roku 2012 se tím velmi zkomplikovalo předávání běžných daňových dokladů k vyúčtování.

V průběhu zavádění toho režimu také vznikaly další komplikace – potíže technického charakteru při elektronickém podávání výpisu z evidence způsobené při přenosu dat, přetížení či nedostupnost centrálního serveru. Zaměstnanci státní správy nedokázali jednoznačně odpovědět na otázku, zda v případě, kdy plátce obdrží od svého dodavatele daňový doklad v režimu přenesení daňové povinnosti se zpožděním, existuje možnost ponechání dokladu v pozdějším období bez nutnosti podání opravného daňového přiznání a opravného hlášení.

V původním návrhu novely zákona o DPH byl zakotven i návrh na zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u dodání benzínu nebo nafty plátci od limitu 1.500 litrů na jednu dodávku, ale bohužel České republice dosud nebyla Evropskou komisí udělena výjimka na možnost použití režimu reverse-charge v této oblasti, přestože udělení výjimky by uvítala jak Česká daňová správa, tak většina petrolejářských firem.

Přes všechna tato negativa toto opatření splňuje svůj účel, kterým je především prevence proti daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti. Domnívám se, že režim přenesení daňové povinnosti je velmi cílené opatření a pomůže České republice zmírnit dlouhotrvající potíže s daňovými úniky. Oznamovací povinnost v rámci režimu přenesení daně pak

zefektivňuje kontrolu i postihování daňové trestné činnosti. Přesné vyčíslení úspor plynoucích ze zavedení tohoto režimu je jistě v praxi nereálné, protože odhady šedé ekonomiky se velmi liší a bývají vyčísleny v rámci makroekonomických teorií. Odhady české daňové správy se pohybují v rámci miliard Kč ročně na daňových únicích, což potvrzuje nutnost zavádění takovýchto opatření, která významně omezí prostor pro podvody s DPH.

ZÁVĚR

Režim přenesení daňové povinnosti v DPH byl zaveden jako nástroj v boji proti daňovým únikům. Rozšíření tohoto režimu z prvotní oblasti dodání zlata také na oblasti dodání šrotu a dopadu, obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a hlavně na poskytování stavebních prací postihlo většinu daňových poplatníků. Zavádění tohoto režimu sebou přineslo určitou administrativní i finanční zátěž sestavenou z nákladů na zaškolení personálu, z nákladů na zavedení změn v administrativě, upgrade účetního a daňového software apod. Vznikaly komplikace s přesným výkladem zákona i technické obtíže. Po několika měsících od zavedení tohoto opatření se situace zklidnila a daňoví poplatníci vnímají zvýšenou administrativní zátěž spíše jako nutnou rutinu. Společnosti, u kterých převažují činnosti uskutečňované v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, hodnotí kladně snížení daňových povinností vůči správci daně. Nemusejí už správci daně hradit DPH z nezaplacených pohledávek z obchodního styku a plátce daně a nejsou vystaveni riziku nezaplacení či pozdní úhrady výsledné daňové povinnosti.

Zvýšené administrativní náklady vznikly i ve veřejném sektoru: jednalo se o náklady spojené se zavedením daně od projednávání návrhu zákona, zveřejnění, zavádění, vydávání metodických pokynů až po správu daní. Na druhou stranu bylo ale zabráněno mnoha daňovým únikům, protože režim přenesení daně narušil fungování řetězců společností, kdy první společnost DPH vyúčtovala, ale neodvedla a druhá společnost nárokovala na správci vracení nadměrného odpočtu. Až ministerstvo financí bude předkládat hodnotící zprávu o dopadu mechanismu přenesení daňové povinnosti, bude jistě velmi zajímavé zhodnotit úspěšnost zavedení tohoto institutu a porovnat celkový dopad na inkaso daně z přidané hodnoty.

V původním návrhu novely zákona o DPH byl zakotven i návrh na zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u dodání benzínu nebo nafty, ale bohužel České republice dosud nebyla Evropskou komisí udělena výjimka na možnost použití režimu reverse-charge v této oblasti.

Domnívám se, že režim přenesení daňové povinnosti je velmi cílené opatření, které napomáhá zmírnit dlouhotrvající potíže s daňovými úniky. Oznamovací povinnost v rámci režimu přenesení daně pak zefektivňuje kontrolu i postihování daňové trestné činnosti. Po prozkoumání dané problematiky jsem přesvědčená, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti splňuje svůj účel.

POUŽITÁ LITERATURA

[1] DUŠEK, Jiří. *DPH 2012*. Praha: Grada, 200--, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4080-5.

[2] Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví z 9. 11. 2011. In: [online]. [cit. 2013-06-03]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html?year=0

[3] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

[4] KUBÁTOVÁ, Květa. *Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu a měnícího se ekonomického, sociálního a právního prostředí*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 179 s. ISBN 80-868-6105-8.

[5] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech: praktické příklady včetně zaúčtování, výklad zákona o DPH v oblastech služeb a zboží, nový režim u poskytnutí stavebních prací v příkladech, přechod na 14% sazbu DPH, informace GFŘ k §92e - režim přenesení daňové povinnosti : k 1. 4. 2012*. 9. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012, 631 s. Daně (ANAG). ISBN 978-807-2637-409.

[6] MACHKOVÁ, Hana. *Mezinárodní obchodní operace: Hana Machková, Eva Černohlávková, Alexej Sato a kolektiv*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 240 s. ISBN 978-80-247-3237-4.

[7] Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) č. 1081/2010, kterým se mění nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství, pokud jde o Evropskou službu pro vnější činnost.

[8] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3576-950.

[9] PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. Olomouc: ANAG, 2003, sv. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-741-6.

[10] Přehledy právních předpisů EU: DPH: Zvláštní režim pro zlato. [online]. [cit. 2012-10-14]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31012_cs.htm

[11] Přehled právních předpisů EU: Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) (směrnice o DPH). In: [online]. [cit. 2013-04-18]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_cs.htm

[12] PUDIL, Pavel, Václav VYBÍHAL, Leoš VÍTEK a Jan PAVEL. *Zdanění a efektivnost*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 158 s. ISBN 80-868-6107-4.

[13] Rozsudek Nejvyššího správního soudu. [online]. [cit. 2013-06-19]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0061_9Afs_100_20101223090056_prevedeno.pdf

[14] SCHEINOST, Miroslav a Vladimír BALOUN. *Výzkum ekonomické kriminality*. Vyd. 1. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2004, 169 s. Studie (Institut pro kriminologii a sociální prevenci). ISBN 80-733-8031-5.

[15] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací,* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s., ISBN 978-80-7400-005-8.

[16] Tisková zpráva MFČR ze dne 5.11.2012: Ministerstva průmyslu a financí představila opatření proti daňovým únikům na trhu s pohonnými hmotami. In: [online]. [cit. 2013-06-19]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2012/ministerstva-prumyslu-a-financi-predstav-7182

[17] Výroční zpráva Finančního analytického útvaru za rok 2011

[18] Výroční zprávy a související dokumenty. *Česká daňová správa* [online]. [cit. 2012-10-13]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0

[19] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v pozdějším znění.

[20] Zákon č. 218/2000 Sb. ze dne 27. června 2000, o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 65, s. 3104-3128.

[21] Zpráva o činnosti Finančního analytického úvaru za rok 2011, http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/analit_cinn_kontr.html

[22] Zpráva o finančním řízení prostředků Evropské unie v ČR, http://www.nku.cz/assets/publikace/eu-report-2011-cz.pdf

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 Seznam zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona č. 235/2004 Sb

Příloha 2 Plátce č. 1 - údaje za rok 2011

Příloha 3 Plátce č. 1 - údaje za rok 2012

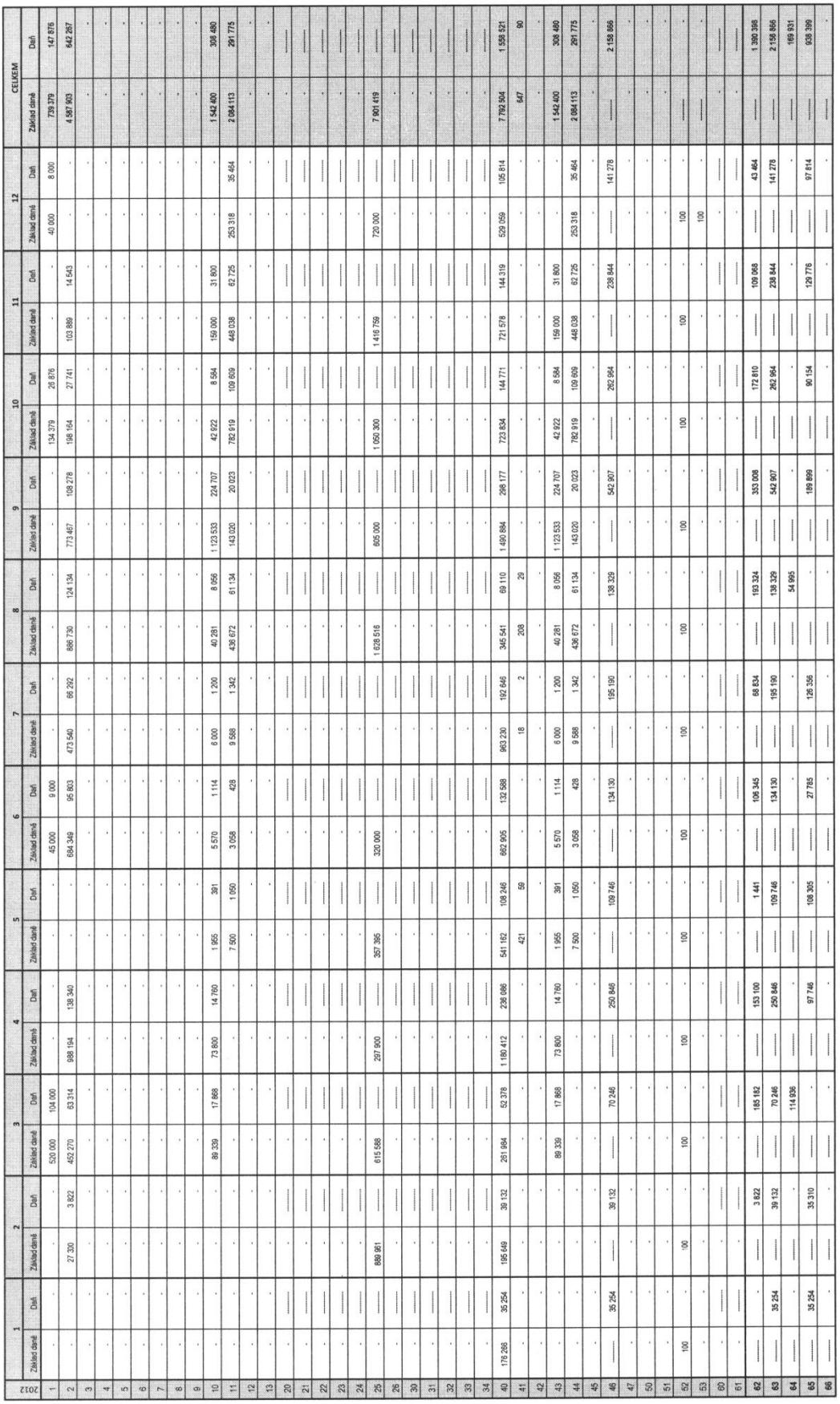
Příloha 1 - Seznam zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona č. 235/2004 Sb

Číselný kód	Název zboží
2618 00 00	Granulovaná struska (struskový písek) z výroby železa nebo oceli
2619 00	Struska, zpěněná struska (jiná než granulovaná struska), okuje a jiné odpady z výroby železa nebo oceli
2620	Struska, popel a zbytky (jiné než z výroby železa nebo oceli), obsahující kovy, arsen, nebo jejich sloučeniny
3915	Odpady, úlomky a odřezky z plastů
4004 00 00	Odpady, úlomky a odřezky z kaučuku (jiné než z tvrdého kaučuku) a prášky a zrna z nich
4707	Sběrový papír, kartón nebo lepenka (odpad a výmět)
6310	Použité nebo nové hadry, motouzy, šňůry, provazy a lana z textilních materiálů ve formě zbytků nebo výrobků vyřazených z používání
7001 00 10	Skleněné střepy a jiné skleněné odpady
7112	Odpad a šrot z drahých kovů nebo z kovů plátovaných drahými kovy; ostatní odpad a šrot obsahující drahé kovy nebo sloučeniny drahých kovů, používaný hlavně pro rekuperaci drahých kovů
7204	Odpad a šrot ze železa nebo oceli; přetavený odpad ze železa nebo oceli v ingotech
7404 00	Měděný odpad a šrot
7503 00	Niklový odpad a šrot
7602 00	Hliníkový odpad a šrot
7802 00 00	Olověný odpad a šrot
7902 00 00	Zinkový odpad a šrot
8002 00 00	Cínový odpad a šrot
8101 97 00	Odpad a šrot z wolframu
8102 97 00	Odpad a šrot z molybdenu
8103 30 00	Odpad a šrot z tantalu
8104 20 00	Odpad a šrot z hořčíku
8105 30 00	Odpad a šrot z kobaltu
ex 8106 00 10	Odpad a šrot z bismutu
8107 30 00	Odpad a šrot z kadmia
8108 30 00	Odpad a šrot z titanu
8109 30 00	Odpad a šrot ze zirkonia
8110 20 00	Odpad a šrot z antimonu
8111 00 19	Odpad a šrot z manganu
8112 13 00	Odpad a šrot z berylia
8112 22 00	Odpad a šrot z chromu
8112 52 00	Odpad a šrot z thallia
8112 92 21	Odpad a šrot z niobu (columbia); rhenia; gallia; india; vanadu a germania
8113 00 40	Odpad a šrot z cermetů
8548 10	Odpad a zbytky galvanických článků, baterií a elektrických akumulátorů; nepoužitelné galvanické články, baterie a elektrické akumulátory

Příloha 2 Plátce č. 1 - údaje za rok 2011

2011	1		2		3		4		CELKEM	
	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
1	236 136	47 227	450 173	90 035	335 005	67 001	5 918 583	1 183 717	6 939 897	1 387 980
2	-	-	3 260 873	326 087	2 118 727	211 873	241 723	24 172	5 621 323	562 132
3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
12	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
21	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
22	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
23	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
24	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
25	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
26	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
30	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
31	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
32	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
33	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
34	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
40	805 937	161 188	857 844	171 574	784 406	156 890	5 269 502	1 053 914	7 717 689	1 543 566
41	5 163	516	172 626	17 263	47 713	4 771	2 063	206	227 565	22 756
42	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
43	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
44	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
45	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
46	----------	161 704	----------	188 837	----------	161 661	----------	1 054 120	----------	1 566 322
47	167 000	33 400	132 800	13 280	-	-	265 000	53 000	564 800	99 680
50	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
51	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
52	1,00	-	100	-	100	-	100	-	----------	-
53	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
60	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
61	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------
62	----------	47 227	----------	416 122	----------	278 874	----------	1 207 889	----------	1 950 112
63	----------	161 704	----------	188 837	----------	161 661	----------	1 054 120	----------	1 566 322
64	----------	-	----------	227 285	----------	117 213	----------	153 769	----------	498 267
65	----------	114 477	----------	-	----------	-	----------	-	----------	114 477
66	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-	----------	-

Příloha 3 Plátce č. 1 - údaje za rok 2012



2012	1		2		3		4		5		6		7		8		9		10		11		12		CELKEM	
	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
1	-	-	-	-	520 000	104 000	-	-	-	-	45 000	9 000	-	-	-	-	-	-	134 379	26 876	-	-	40 000	8 000	739 379	147 876
2	-	-	27 300	3 822	452 270	63 314	988 194	138 340	-	-	684 349	95 803	473 540	66 292	886 730	124 134	773 467	108 278	198 164	27 741	103 889	14 543	-	-	4 587 903	642 267
3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10	-	-	-	-	89 339	17 868	73 800	14 760	1 955	391	5 570	1 114	6 000	1 200	40 281	8 056	1 123 533	224 707	42 922	8 584	159 000	31 800	-	-	1 542 400	308 480
11	-	-	-	-	-	-	-	-	7 500	1 050	3 058	428	9 588	1 342	436 672	61 134	143 020	20 023	782 919	109 609	448 038	62 725	253 318	35 464	2 084 113	291 775
12	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
21	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
22	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
23	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
24	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
25	-	------	889 981	------	615 588	------	297 900	------	357 395	------	320 000	------	------	------	1 628 518	------	805 000	------	1 050 300	------	1 416 759	------	720 000	------	7 901 419	------
26	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
30	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
31	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
32	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
33	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
34	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
40	179 266	35 254	195 649	39 132	261 984	52 378	1 180 412	236 086	541 162	108 246	662 905	132 588	963 230	192 646	345 541	69 110	1 490 884	298 177	723 634	144 771	721 578	144 319	529 059	105 814	7 792 904	1 558 521
41	-	-	-	-	-	-	-	-	421	59	-	-	18	2	208	29	-	-	-	-	-	-	-	-	647	90
42	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
43	-	-	-	-	89 339	17 868	73 800	14 760	1 955	391	5 570	1 114	6 000	1 200	40 281	8 056	1 123 533	224 707	42 922	8 584	159 000	31 800	-	-	1 542 400	308 480
44	-	-	-	-	-	-	-	-	7 500	1 050	3 058	428	9 588	1 342	436 672	61 134	143 020	20 023	782 919	109 609	448 038	62 725	253 318	35 464	2 084 113	291 775
45	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
46	-	35 254	------	39 132	------	70 246	------	250 846	------	109 746	------	134 130	------	195 190	------	138 329	------	542 907	------	262 964	------	238 844	------	141 278	------	2 159 866
47	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
50	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
51	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
52	100	-	100	-	100	-	100	-	100	-	100	-	100	-	100	-	100	-	100	-	100	-	100	-	------	-
53	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-	------	-
60	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
61	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------
62	------	-	------	3 822	------	185 182	------	153 100	------	1 441	------	106 345	------	68 834	------	193 324	------	353 008	------	172 810	------	109 968	------	43 464	------	1 390 398
63	------	35 254	------	39 132	------	70 246	------	250 846	------	109 746	------	134 130	------	195 190	------	138 329	------	542 907	------	262 964	------	238 844	------	141 278	------	2 150 866
64	------	-	------	-	------	114 936	------	-	------	-	------	-	------	-	------	54 995	------	-	------	-	------	-	------	-	------	169 931
65	------	35 254	------	35 310	------	-	------	97 746	------	108 305	------	27 785	------	126 356	------	-	------	189 899	------	90 154	------	129 776	------	97 814	------	938 399
66	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-	------	-