

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Režim přenesení daňové povinnosti v ČR

Simona Kubíková

**Bakalářská práce
2020**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Simona Kubíková**
Osobní číslo: **E17326**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Režim přenesení daňové povinnosti v ČR**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Cílem práce bude analyzovat legislativní vývoj tohoto institutu v EU, důvody pro jeho zavedení, výhody, nevýhody a provedení komparace s vybraným státem.

Osnova:

- Základní pojmy a princip daně z přidané hodnoty.
- Přenesení daňové povinnosti v ČR, legislativní vývoj, výhody a nevýhody.
- Komparace přenesení daňové povinnosti v ČR s vybraným státem EU.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**

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

Seznam odborné literatury:

BENDA, Václav., HRŮŠOVÁ, Růžena. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Praha: Bova Polygon 2016. ISBN 978-8-7273-176-3.

BRANDEJS, Tomáš a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.). Komentář - 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4.

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. Daň z přidané hodnoty 2019. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2019. ISBN 978-80-7598-420-3.

KUNEŠ, Zdeněk., VONDRÁK, Zdeněk. Abeceda DPH 2019. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-214-4.

PITNER, Ladislav, BENDA, Václav. Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2019. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. František Sejkora, Ph.D.

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **2. září 2019**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2020**

L.S.

doc. Ing. Romana Provazníková, Ph.D.
děkanka

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

V Pardubicích dne 2. září 2019

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako Školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdější dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 31. 5. 2020

Simona Kubíková

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu bakalářské práce, Ing. Františkovi Sejkorovi, Ph.D., za cenné rady, připomínky a odborné vedení, které mi poskytl. Bez těchto komponentů bych bakalářskou práci jen stěží vypracovala. Dále mé poděkování patří také rodině, za její neustálou podporu a trpělivost.

ANOTACE

Tato bakalářská práce je zaměřena na režim přenesení daňové povinnosti v ČR. Její legislativní vývoj, důvody pro zavedení režimu, výhody a nevýhody a problematika tohoto režimu. Následně je provedena komparace s vybranými státy Evropské unie.

KLÍČOVÁ SLOVA

režim přenesení daňové povinnosti, daň z přidané hodnoty, Evropská unie

TITLE

Reverse charge mechanism in Czech Republic

ANNOTATION

This bachelor's thesis focuses on reverse charge mechanism in Czech Republic. Following it's legislative development, reasons for implementation of reverse charge mechanism, advantages, disadvantages and issues of this mechanism. Subsequently comparison with selected EU member states is performed.

KEYWORDS

Reverse charge mechanism, value add tax (VAT), European union

OBSAH

ÚVOD	9
1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE	10
1.1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČR PŘED VSTUPEM DO EU	10
1.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČR PO VSTUPU DO EU	11
1.3 ZÁKLADNÍ POJMY	13
1.3.1 Zdanitelné plnění	13
1.3.2 Daň na výstupu	13
1.3.3 Daň na vstupu	13
1.3.4 Odpočet	14
1.3.5 Plátce daně	14
2 PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	15
2.1 DŮVODY PRO ZAVEDENÍ REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	16
2.2 SUBJEKTY A PRAVIDLA POUŽITÍ REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	16
3 LEGISLATIVA REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	18
3.1 TRVALÉ POUŽITÍ REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	18
3.2 DOČASNÉ POUŽITÍ REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	19
4 VÝHODY A NEVÝHODY PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	21
5 PROBLEMATIKA PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	24
5.1 DAŇOVÝ DOKLAD V CIZÍ MĚNĚ	24
5.2 STANOVENÍ HRANIČNÍHO LIMITU 100 000 Kč	24
5.3 VÍCE DRUHŮ ZBOŽÍ NA JEDNOM DAŇOVÉM DOKLADU	25
5.4 ZÁLOHY NA ZDANITELNÉ PLNĚNÍ PŘED ZAVEDENÍM REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	26
5.5 ZÁLOHY NA ZDANITELNÉ PLNĚNÍ V REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	26
6 KOMPARACE PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI S JINÝMI STÁTY EU	28
6.1 SLOVENSKÁ REPUBLIKA	28
6.1.1 Legislativa DPH ve Slovenské republice	28
6.1.2 Legislativa PDP ve Slovenské republice.....	30
6.2 NĚMECKO	33
6.2.1 Legislativa DPH v Německu	33
6.2.2 Legislativa PDP v Německu	34
6.3 POLSKO	36
6.3.1 Legislativa DPH v Polsku.....	36
6.3.2 Legislativa PDP v Polsku	38
6.4 SROVNÁNÍ PDP VE VYBRANÝCH STÁTECH EU	39
ZÁVĚR	44
POUŽITÁ LITERATURA	45

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Tabulka 1: Vývoj daňových sazeb.....	12
Tabulka 2: Výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti.....	22
Tabulka 3: Trvalé použití režimu PDP ve vybraných státech EU.....	41
Tabulka 4: Dočasné použití režimu PDP ve vybraných státech EU.....	42
Obrázek 1: Výčet komodit patřící do skupiny 72.....	32
Obrázek 2: Výčet komodit patřící do oddílu 7301, 7308, 7314.....	32
Obrázek 3: Dodání zlata zařazené pod kódy 7108 a 7109.....	35

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

CZ-CPA	Klasifikace produkce
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
PDP	Přenesená daňová povinnost
PLN	Polský zlotý
Sb.	Sbírka zákonů

ÚVOD

Bakalářská práce je vypracovaná na téma „Přenesení daňové povinnosti v ČR“, které by se dalo nazvat jako podkapitola daně z přidané hodnoty. První zmínky o dani z přidané hodnoty jsou již z období Československé republiky a vstupem do Evropské unie si Česká republika do své národní legislativy implementovala režim přenesení daňové povinnosti.

Cílem práce je popsat v čem spočívá režim přenesení daňové povinnosti, na které komodity a služby se vztahuje a komparace s vybranými státy Evropské unie.

Celá bakalářská práce je rozdělena do šesti kapitol. První se zabývá daní z přidané hodnoty, jak to vypadalo v České republice před vstupem do Evropské unie, a naopak jak po vstupu, dále zde bude vypracována tabulka, která zobrazí vývoj daňových sazeb v České republice od roku 1993 do současnosti. V této kapitole budou také uvedeny základní pojmy související s DPH, jako je například vysvětlení, co se skrývá pod názvem zdanitelné plnění. Také zde bude vysvětlen rozdíl mezi daní na výstupu a na vstupu, pojem odpočet a kdo je plátcem daně a jaké musí být splněny podmínky. V této podkapitole bude dále vysvětlen i rozdíl mezi přímou a nepřímou daní. Druhá kapitola se zabývá přenesenou daňovou povinností, důvody pro zavedení, subjekty a pravidla použití režimu přenesení daňové povinnosti. Ve třetí kapitole se zaměřím na legislativu režimu přenesení daňové povinnosti, na které komodity a služby je trvalé použití a na které pouze dočasné. Ve čtvrté a páté kapitole budou vysvětleny výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti a problematika tohoto režimu. Jako jednotlivé problémy budou rozebrány daňové doklady v cizí měně, stanovení hraničního limitu 100 000 Kč, více druhů zboží na jednom daňovém dokladu, zálohy na zdanitelné plnění před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti a zálohy na zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Pro lepší přehlednost bude u některých bodů použit příklad z praxe. Poslední, šestá kapitola, bude vyhrazena komparaci s vybranými státy Evropské unie. Pro tuto část jsem si vybrala Slovenskou republiku, Německo a Polsko. Ve všech třech státech bude nejdříve zaměřeno na legislativu DPH a zjištění, jestli vůbec používají režim přenesení daňové povinnosti. Poté, co bude nastíněno, jak to v těchto státech funguje, bude zobrazeno srovnání režimu přenesení daňové povinnosti ve všech státech, včetně České republiky, dohromady. Budou zde zobrazeny tabulky, ve kterých bude srovnání trvalého a dočasného použití režimu přenesení daňové povinnosti na jednotlivé komodity a služby ve vybraných státech Evropské unie.

1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE

Do Evropské unie chtěla vstoupit již tehdejší Československá federativní republika po pádu komunistického režimu. Bylo více zemí bývalého sovětského bloku, které chtěly patřit do Evropské unie, a tak Evropská rada rozhodla, že budou přijaté po splnění všech povinností spojených s členstvím. Česká republika se zavázala, že ke dni svého vstupu do Evropské unie implementuje do národní legislativy základní právní předpis Evropské unie. Tímto předpisem byla Směrnice Rady 77/388/EHS o sladění zákonů členských států týkající se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění příslušných novelizací (dále „Šestá směrnice“). Oblast daně z přidané hodnoty byla sjednocena právě Šestou směrnicí. Pro všechny členské státy Evropské unie platí pravidlo, že Šestá směrnice má přednost před národní legislativou, pokud se stane, že národní právo je v rozporu s touto směrnicí.[21]

Z důvodu lepší přehlednosti a sjednocení několika platných směrnic byla zavedena již zmíněná Šestá směrnice. Žádná ze směrnic nebyla do té doby právně závazná. Šestá směrnice dále stanovila metodiku výpočtu základu daně, plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty a plnění, které jsou předmětem daně aj., a tím harmonizovala systém daně z přidané hodnoty. Tato směrnice byla však dne 1. ledna 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice o DPH“) ze dne 28. listopadu 2006. Ve Směrnici o DPH byla zavedena konkrétní jednotná pravidla DPH a odstraněna odlišná ustanovení národních legislativ, čímž dala členským státům menší prostor pro odlišnou národní úpravu DPH a zároveň zpřehlednila uspořádání jednotlivých článků.

Abyste nenastala situace, kdy by došlo k bránění volného pohybu zboží a služeb v rámci Evropské unie a narušení hospodářské soutěže, byl zaveden Společný systém daně z přidané hodnoty, jejímž cílem byla též podpora vnitřního trhu.

1.1 Daň z přidané hodnoty v ČR před vstupem do EU

Podle zákona č. 73/1952 Sb. se začala již v roce 1953 zdaňovat spotřeba, a to daní z obratu, kterou byla zdaněna prodejní cena zboží pro výrobní podniky, podniky vykupující zemědělské výrobky a obchodní a jiné podniky, které nevyvážely zboží do zahraničí. Tento zákon byl v Československé federativní republice až do roku 1990, kdy po změně režimu nabyt v platnost 1. května 1990 zákon č. 107/1990 Sb., o dani z obratu, ke kterému vydalo Federální ministerstvo financí vyhlášku č. 560/1990 Sb. Tato vyhláška stanovila podmínky pro odvod

a splatnost daně, co je předmětem daně, podmínky pro daňové přiznání, postup pro výpočet daně apod., platila v období od 1. ledna 1991 do 31. prosince 1992. U daně z obratu je v každém distribučním či výrobním stupni odvedeno procento z hodnoty produktu.[8]

Jednou z nevýhod tohoto systému je „výskyt tržních deformací“. K těmto deformacím dochází kvůli přímo úměrně rostoucímu daňovému zatížení s délkou produkčního či výrobního stupně a také u zdanění služeb, kde je obtížné rozlišení mezi konečným spotřebitelem a výrobcem, a je zde tak velký prostor k daňovým únikům.[8] Pokud si chce plátce u daně z přidané hodnoty uplatnit odpočet na dani, musí prokázat, že na něj má nárok, ale u daně z obratu odpočty na dani nejsou. Plátce nemusí přiznat všechny zdanitelné plnění daně z obratu, pokud se mu zdá, že ve zdaňovacím období má velikou daňovou povinnost, ale tím jedná protiprávně. Plátce může snížit svou daňovou povinnost tím, že uplatní daňový odpočet z předchozího stupně a z tohoto vyplývá, že státu přináší vyšší daňový výnos daně z obratu, než daň z přidané hodnoty.

Vícenásobné částečné zdanění daně z obratu je jejím největším problémem.[15] V porovnání s daní z přidané hodnoty je výhoda systému daně z obratu jeho menší administrativní náročnost jak pro plátce daně, tak i pro stát. Pokud srovnáme daň z přidané hodnoty se systémem daně z obratu, finanční správa vykonávala dohled nad méně plátcí daně z přidané hodnoty než v systému daně z obratu. Může to být zapříčiněno tím, že plátcí jsou povinni podat daňové přiznání častěji.

V roce 1992 byl schválen zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to z důvodu zavedení Šesté směrnice do české legislativy, která byla jednou z podmínek pro vstup do Evropské unie. Dne 1. ledna 1993, kdy se Československá federativní republika rozdělila na Českou republiku a Slovenskou republiku, vstoupil tento zákon v platnost. Jelikož v dani z přidané hodnoty jsou charakteristické odlišnosti osob plátce daně a poplatníka, řadíme tuto daň mezi nepřímé daně.

Daň z přidané hodnoty je rovna rozdílu mezi vstupem a výstupem vlastní produkce, nezávisí na jeho délce. Stejně velká daň je odvedena do státního rozpočtu v každém mezistupni produkčního řetězce.

1.2 Daň z přidané hodnoty v ČR po vstupu do EU

Změny týkající se daně z přidané hodnoty přinesl vstup České republiky do Evropské unie 1. května 2004. Tohoto dne začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jelikož

zákon platící do této doby nebyl v souladu s nařízením Šesté směrnice. Některé zboží a služby byly přeřazeny do sazby, která je stanovena Šestou směrnicí.

Zavedení pravidel pro místa plnění při poskytnutí služeb přinesla novelizace 1. ledna 2010.[11] Nová úprava místo plnění podrobně specifikovala, zatímco do této doby bylo místo plnění tam, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo provozovnu a rozdělila na poskytnutí služby osobě nepovinné k dani a na poskytnutí služby plátcí. Režim přenesení daňové povinnosti byl zaveden v roce 2011.[3] Pravidla pro uchování daňových dokladů a vystavování určila novela směrnice Rady 2010/45/EU v roce 2013.[1] V roce 2013 byla též provedena změna týkající se identifikovaných osob[4], kterou se do konce roku 2012 mohla stát pouze právnická osoba nepovinná k dani, překročila-li 326 000 Kč při pořízení zboží z jiného členského státu. Na fyzické a právnické osoby, které jsou povinné k dani z přidané hodnoty, se toto ustanovení rozšířilo od 1. ledna 2013.

Zákon o dani z přidané hodnoty musel být novelizován kvůli schválení Nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. Nové terminologie[22] a nová ustanovení u zdanění nemovitostí jsou zavedeny novelou z 1. ledna 2014. V zákoně o DPH přišla další změna v závislosti na Nový občanský zákoník, a to podání elektronické formy daňového přiznání, hlášení a jejich příloh, přihlášky k registraci.[3] V roce 2015 využila Česká republika možnosti zavedení druhé snížené sazby daně na zboží a služby uvedené v příloze č. III této směrnice. V České republice je druhá snížená sazba daně stanovena ve výši 10 %.

V následující tabulce je zobrazen vývoj daňových sazeb v České republice od roku 1993, kdy byla zavedena daň z přidané hodnoty.

Období	Základní sazba	První snížená sazba	Druhá snížená sazba
1. 1. 1993 až 31. 12. 1994	23 %	5 %	-
1. 1. 1995 až 30. 4. 2004	22 %	5 %	-
1. 5. 2004 až 31. 12. 2007	19 %	5 %	-
1. 1. 2008 až 31. 12. 2009	19 %	9 %	-
1. 1. 2010 až 31. 12. 2011	20 %	10 %	-
1. 1. 2012 až 31. 12. 2012	20 %	14 %	-
1. 1. 2013 až 31. 12. 2014	21 %	15 %	-

Od 2015	21 %	15 %	10 %
---------	------	------	------

Tabulka 1: Vývoj daňových sazeb

Zdroj: [24]

Povinně musí všichni plátcí daně podávat kontrolní hlášení od ledna 2016. Tato povinnost je stanovena § 101c až 101k zákonem o DPH. Právnícké osoby musí podávat kontrolní hlášení každý měsíc. Fyzické osoby podávají kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Plátcí vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši od 1 000 Kč do 50 000 Kč, pokud nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě.

1.3 Základní pojmy

K tomu, abychom pochopili DPH, je třeba si vymezit rozdíly oproti jiným daním, a to např. daním z příjmu nebo daním spotřebním. Týká se všech rezidentů i nerezidentů daného státu, ale v jiné míře pro každý subjekt.[22]

1.3.1 Zdanitelné plnění

U tohoto plnění vzniká povinnost plátcí daně přiznat a odvést daň na výstupu. Jedná se o poskytnutí služby a dodání zboží, ale také trvalé použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce, to je pro jeho osobní spotřebu anebo použití bez úplaty.[1]

1.3.2 Daň na výstupu

Jedná se o daň, kterou nám zákazník zaplatí za dodání zboží, poskytnutí služby. Nejčastějším podkladem k této dani je faktura vystavená. Vůči finančnímu úřadu je daň na výstupu jako závazek.[4]

1.3.3 Daň na vstupu

Jedná se o daň, kterou zaplatíme dodavateli zároveň s přijatým zbožím, službou, dlouhodobým majetkem. Nejčastějším podkladem k této dani je faktura přijatá. Vůči finančnímu úřadu je daň na vstupu jako pohledávka.[4]

1.3.4 Odpočet

Za dané období má subjekt jak daň na vstupu, tak daň na výstupu. Upravená suma daně na vstupu je odpočet daně. Tento odpočet za zdaňovací období je menší nebo roven souhrnu daně na vstupu.[22]

1.3.5 Plátce daně

Plátce daně je osoba povinná k dani, která je registrována k dani z přidané hodnoty v České republice.[22]

K tomu, aby se osoba stala plátcem daně, je potřeba překročit registrační limit. Tento limit je 1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. *“Osoba povinná k dani je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle zákona o DPH plátcem dříve“.*[13] Dokud osoba tento registrační limit nepřesáhne, považuje se za osobu osvobozenou od daně. Ovšem plátcem DPH se může osoba stát i dobrovolně, a to na zažádání, pokud pro ní bude výhodnější být plátcem.

Daň z příjmu se vztahuje pouze na ekonomickou činnost, ale DPH postihuje veškeré spotřebitele například tím, že při nákupu jakéhokoliv zboží nebo služby je na nich uvalena 21%, 15% nebo 10% sazba. Většina z nás je osobou nepovinnou k dani a plyne to z toho, že jsme jen bezejmennými a pasivními účastníky výběru DPH. Naopak každá osoba vykonávající ekonomickou činnost je osobou povinnou k dani.

Přímé daně

V tomto případě lze přesně určit daňový subjekt, který bude daň platit. Daň se obvykle odvádí přímo z jeho příjmu nebo majetku.

Nepřímé daně

Přímé a nepřímé daně jsou přesným opakem. U těchto daní není možné přesně určit osobu, která bude v konečné fázi platit daň. Lze pouze určit osobu, která nepřímou daň odvádí. Dá se říci, že tyto daně jsou stanovené jako přírážka k prodejní ceně zboží a služeb.

2 PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Přenesení daňové povinnosti nebo také reverse charge je proces, kdy daňová povinnost je přenesena z dodavatele zdanitelného plnění na odběratele. V režimu daně z přidané hodnoty je daň povinen priznat dodavatel plnění, přenesení daňové povinnosti je tedy opakem DPH. Místo plnění poskytnutí služeb či dodání zboží musí být v tuzemsku a dodavatel i odběratel musí být plátcí daně z DPH. Tento režim nemůže být použit v momentě, kdy se dodavatel nestihl zaregistrovat jako plátec.

Tento režim mohou používat členské státy EU na základě článku 199 Směrnice o DPH, ta z důvodu závažnosti daňových podvodů stanovila, že „*osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani*“, které je poskytnuta služba nebo dodáno vybraného zboží.[3] Směrnice o DPH se od Českého zákona o dani z přidané hodnoty liší pouze tím, že příjemce zdanitelného plnění má ke dni uskutečnění zdanitelného plnění povinnost priznat daň.

Dodavatel je povinen v režimu přenesení daňové povinnosti:

- Vystavit daňový doklad se všemi náležitostmi (podle § 26 a 28 odst. 2 zákona o DPH) do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění. Na daňovém dokladu nebude vyčíslena daň, místo toho zde dodavatel uvede sdělení: „daň odvede zákazník“.
- vést evidenci, kde za každé zdanitelné plnění uvede den uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění a výpis z této evidence předloží správci daně.
- Uvést poskytnutí plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti v daňovém přiznání.[5]

Odběratel má povinnost v režimu přenesení daňové povinnosti:

- Priznat daň v daňovém přiznání ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a zaplatit ji.
- Doplnit výši daně do daňového dokladu a za její správnost ručit. V praxi to znamená, že odběratel dostane od dodavatele daňový doklad podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, na kterém je sice uveden základ daně, ale nulová daň. Odběratel si výši daně musí vypočítat sám a uplatnit si odpočet daně. Pokud si dodavatel uplatní daň na výstupu a uvede výši daně na daňovém dokladu, nemůže si odběratel uplatnit nárok na odpočet a na toto zdanitelné plnění bude použit klasický režim DPH.
- vést evidenci o veškerých plněních podléhající daňové povinnosti, do které uvede za každé zdaňovací období daňové identifikační číslo dodavatele, základ daně, den

uskutečnění zdanitelného plnění, rozsah a předmět plnění a výpis z této evidence předložit správci daně.[5]

2.1 Důvody pro zavedení režimu přenesení daňové povinnosti

V souvislosti se splněním závazku České republiky vůči Evropské unii implementovat do svého právního řádu směrnici Rady EU v oblasti DPH byl zaveden novelou zákona o DPH č. 47/2011 Sb. s účinností od 1. 4. 2011 režim přenesení daňové povinnosti. Tato směrnice vstoupila v účinnost od 1. 1. 2011 nebo v průběhu roku 2011.[12]

Ostatní členské země EU režim přenesení daňové povinnosti již zavedly nebo se ho chystaly zavést a v tomto případě by byla Česká republika ohrožena extrémním přílivem podvodů u výrobků a služeb, kterých by se to týkalo. Toto bylo také jedním z důvodů pro zavedení tohoto opatření v České republice.[9]

Dalším důvodem pro zavedení přenesení daňové povinnosti byla situace, že se chtělo předejít bodu, kdy dodavatelé vznikala vysoká daňová povinnost a odběrateli nadměrný odpočet DPH. Tyto případy byly někdy vyvolány uměle s cílem dosažení odpočtu DPH a poté dodavatel z nejrůznějších důvodů DPH neodvedl nebo z nějakého důvodu zkrachoval.[13]

Ministerstvo financí původně navrhovalo zavedení režimu přenesení daňové povinnosti i na dodání pohonných hmot. Ovšem v tomto případě muselo Ministerstvo financí žádat o výjimku u Evropské komise, jelikož pohonné hmoty nejsou na seznamu zboží, u kterých by mohl být uplatňován režim přenesení daňové povinnosti. Tuto výjimku ale Evropská unie neudělila.

2.2 Subjekty a pravidla použití režimu přenesení daňové povinnosti

V České republice se režim přenesení daňové povinnosti uplatňuje pouze u plátců DPH. Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije v případě, že poskytovatel nebo příjemce nejsou plátcí DPH.

Pokud příjemce plnění pořizuje zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu nebo pro plnění, které není předmětem daně, režim přenesení daňové povinnosti se také neuplatní. V tomto případě plátce uplatní běžný způsob priznání a zaplacení DPH. Pokud plátce pořizuje plnění pro potřeby související výlučně s jeho činností při výkonu veřejné správy § 5 odst. 3 zákona o DPH, tak se v tomto případě režim přenesení daňové povinnosti neuplatní.

Plnění podléhající celkově režimu přenesení daňové povinnosti nelze jednoznačně určit v případě, kdy je plnění třeba jen z části přijímáno pro více účelů. Například pro ekonomickou

činnost plátce, ale i pro jeho soukromou potřebu. Ovšem Ministerstvo financí doporučuje použít celkově režim přenesení daňové povinnosti. Avšak s tímto vysvětlením nesouhlasí jak odborníci, tak daňový poradci.

„Základem 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, a to bez daně za toto zdanitelné období“.[25]

3 LEGISLATIVA REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Režim přenesení daňové povinnosti je specifikován v zákoně o DPH v Hlavě III. – Zvláštní režimy v paragrafech 92a – 92ea. Veškeré povinnosti a obecná pravidla plátce jsou vymezena v § 92a. Další paragrafy specifikují plnění, na které se režim při uskutečnění zdanitelného plnění v České republice vztahuje.[25]

V případě montážních a stavebních prací uvedených v Klasifikaci produkce CZ-CPA je plátce (dodavatel) neboli poskytovatel plnění povinen uskutečnit plnění za úplaty, ovšem bez daně a příjemce plnění (odběratel), pokud se jedná o plnění pro ekonomickou činnost, kterou příjemce vykonává, je povinen zaplatit daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Samostatná činnost podniku se považuje za ekonomickou činnost pro účely DPH nikoliv činnost zaměstnanců.[2]

3.1 Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti

Trvalé použití se používá na zákonem dané zdanitelné plnění zboží a služeb, kterými jsou dodání zlata, dodání zboží uvedených v příloze č. 5 k zákonu o DPH, dodání nemovité věci, poskytnutí stavebních nebo montážních prací a použití režimu přenesení daňové povinnosti v ostatních případech.

- § 92b Dodání zlata,
 - o *zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší, s výjimkou investičního zlata,*[25]
 - o *při dodání zlata České národní bance se režim nepoužije.*[25]
- § 92c Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH,
 - o *jedná se o seznam s 33 druhy dodání šrotu a odpadu včetně jeho zpracování podle Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží.*[25]
- § 92d Dodání nemovité věci,
 - o *při dodání nemovité věci plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti, pokud se uplatňuje daň podle § 56 odst. 5, tohoto zákona.*[25]
- § 92e Poskytnutí stavebních nebo montážních prací,
 - o *při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které odpovídají kódům 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA ve znění platném k 1. lednu 2015, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti.*[25]

- § 92ea Použití režimu přenesení daňové povinnosti v ostatních případech
 - o pokud je zboží poskytnuto jako záruka při realizaci této záruky.[25]

3.2 Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti

- § 92f Dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 k zákonu o DPH
 - o „převod povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,
 - o dodání mobilních telefonů, kterými se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí zařízení vyrobená nebo upravená pro použití ve spojení se sítí, která má licenci, a provozovaná na stanovených frekvencích, bez ohledu na to, zda mají další využití,
 - o dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele,
 - o dodání plynu a elektřiny obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2,
 - o dodání certifikátů plynu a elektřiny,
 - o poskytnutí telekomunikačních služeb,
 - o dodání herních konzolí, tabletů a laptopů,
 - o dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy,
 - o dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů, jiných než v příloze č. 5 a s výjimkou dodání, na která se vztahují zvláštní režimy podle § 90 nebo 92,
 - o dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých bylo České republice prováděcím Rady povoleno uplatňovat zvláštní opatření odchylná se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty“.[25]
- § 92g Mechanismus rychlé reakce
 - o „při dodání zboží nebo poskytnutí služby plátcí použije plátce režim přenesené daňové povinnosti, pokud v případě, kdy Evropská komise za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům potvrdila, že proti použití režimu přenesené daňové povinnosti při dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby nemá námitky, tak vláda stanoví nařízením.

- *Režim přenesené daňové povinnosti podle odstavce 1 se použije po dobu nepřesahující 9 měsíců.[25]*

4 VÝHODY A NEVÝHODY PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Na stránkách Ministerstva financí byl zveřejněn článek, který se tímto problémem zabývá. V zavedení přenesení daňové povinnosti prezentuje jako výhody: pokud se plátcem stane nevědomky členem karuselového podvodu, tak v posílení jistoty, pro účely rizikových analýz více informací pro správce daně, na dani z přidané hodnoty snížení karuselových podvodů a zlepšení cash flow obchodníků.[17] To, že tento institut má především vliv na peněžní toky plátců daně prezentují ve svém článku Grásgruber a Otavová.[17]

Dodavatel si fakturuje zdanitelné plnění bez daně a odběratel přizná daň ve stejném okamžiku, jako si uplatní odpočet na dani. Tímto je způsobeno, že obchodník má k dispozici finanční prostředky pro realizování své činnosti, které by při dani z přidané hodnoty neměl a tím zlepší své cash flow. Větší přehled o realizovaných obchodech mezi plátcem má správce daně díky evidenci sloužící k účelům režimu přenesení daňové povinnosti. Široká škála plnění, na které se používá tento režim, se dá považovat za další výhodu. Stát může zabránit podvodům tam, kde je to potřeba, jelikož může pružně reagovat na situaci, pokud by se u některých služeb nebo komodit zjistilo, že jsou náchylné k daňovým podvodům. Jednalo by se o situaci, kdy by byl zaveden režim přenesení daňové povinnosti na základě výjimek podle článků 193 nebo 395 Směrnice o DPH. Tato situace je spojena s poměrně dlouhým legislativním procesem. Jako první musí členský stát zažádat a odůvodnit výjimku, poté se do jednoho měsíce musí vyjádřit Rada, zda tuto výjimku schvaluje, či nikoliv. Pokud tuto výjimku Rada přijme, probíhá schvalování na úrovni samotného členského státu, kde se rozhodne, zda bude tato výjimka do zákona o DPH implementována Poslaneckou sněmovnou.

V článku na stránkách Ministerstva financí byly také zveřejněny nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti. Jedná se například o vyšší administrativní náročnost pro plátce i správce daně, zhoršení cash flow státního rozpočtu. Ministerstvo financí vidí také nevýhodu v riziku přesunu podvodu k poslednímu obchodníkovi karuselu. V tomto bodu vidí Ministerstvo financí nejvyšší riziko, ale rozhodlo se ho eliminovat zavedením elektronické evidence tržeb¹⁷. I Grásgruber a Otavová považují administrativní náročnost za jednu z nevýhod přenesení daňové povinnosti.[17]

Zhoršení cash flow spočívá v tom, že odběratel si přizná daň na výstupu společně s daňovým odpočtem na vstupu. V této situaci je příjem do státní kasy nulový. Do státní kasy se daň dostane až od konečného spotřebitele. V tomto případě tak stát přichází o pravidelný příjem, který by mohl využívat.

Od 1. ledna 2016 byl výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty nahrazen zavedením kontrolního hlášení, což je považováno za administrativní náročnost přenesení daňové povinnosti. Nově musí v rámci kontrolního hlášení rozlišovat plátcí druh plnění přenesení daňové povinnosti. V každém plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, je přiřazen tzv. kód plnění:

- kód 1 – dodání zlata podle § 92b,
- kód 3 – dodání nemovitých věcí podle § 92d,
- kód 4 – poskytnutí stavebních nebo montážních prací podle § 92e,
- kód 5 – zboží uvedené v příloze č. 5 k zákonu o DPH podle § 92c,
- kód 11 – převod povolenek na emise skleníkových plynů podle §92f,
- kód 12 – obiloviny a technické plodiny podle § 92f,
- kód 13 – kovy, včetně drahých kovů podle § 92f,
- kód 14 – mobilní telefony podle § 92f,
- kód 15 – integrované obvody a desky plošných spojů podle § 92f,
- kód 16 – zařízení na automatizované zpracování dat (tablety, laptopy) podle § 92f,
- kód 17 – videoherní konzole podle § 92f,
- kód 18 – dodání certifikátů elektřiny podle § 92f,
- kód 19 – dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi podle § 92f,
- kód 20 – dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi podle § 92f.[8]

Výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti, které jsem zmínila v této kapitole, zobrazím v následující tabulce pro lepší přehlednost.

Výhody	Nevýhody
Posílení jistoty, pokud se plátcí stane nevědomky členem karuselového podvodu.	Vyšší administrativní náročnost plátce i správce daně.
Více informací pro správce daně.	Zhoršení cash flow státního rozpočtu.
Snížení karuselových podvodů.	Riziko přenosu podvodu k poslednímu obchodníkovi karuselu.
Zlepšení cash flow obchodníků.	

Široká škála plnění.	
Je možné pružně reagovat na podvody výjimkami podle článků 193 a 395 Směrnice o DPH.	

Tabulka 2: Výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti

Zdroj: [23]

5 PROBLEMATIKA PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

S použitím přenesení daňové povinnosti mohou mít někteří plátcí daně problémy. V následujících podkapitolách uvedu nejčastější problémy, se kterými se může plátce setkat, jedná se například o daňový doklad v cizí měně, stanovení hraničního limitu 100 000 Kč na vybrané zboží, více druhů zboží na jednom daňovém dokladu a zálohy na zdanitelné plnění.

5.1 Daňový doklad v cizí měně

Otázka nastává v situaci, pokud za dodání zboží podléhající režimu přenesení daňové povinnosti dodavatel odběrateli, kteří jsou v tuzemsku plátcí daně, vystaví fakturu v zahraniční měně. Podle § 4 odst. 5 zákona o DPH se bude postupovat takto:

„pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočítání ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, a to:

- a) kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, nebo*
- b) poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou; přepočítání mezi měnami jinými, než euro se provede za použití směnného kurzu každé z těchto měn vůči euro“.*[13]

5.2 Stanovení hraničního limitu 100 000 Kč

V určitých případech si plátce nemusí být jist, jakou částku při dodání vybraného zboží má vybrat pro posouzení limitní hranice 100 000 Kč. Rozhodující je podle informací zveřejněných Generálním finančním ředitelstvím (GFŘ) *„celková částka základu daně uvedená na daňovém dokladu za zdanitelné plnění, a to v souhrnu za veškeré dodávané zboží splňující definici vybraného zboží“*. [6] V praxi ovšem na faktuře většinou není uvedeno pouze jedno zboží, vyskytují se zde například částečné či opakované dodávky na vybrané zboží, vedlejší výdaje spojené s dodávkou vybraného zboží nebo více druhů vybraného zboží. V této situaci je otázkou, zda použít PDP, či nepoužít.

1) Částečné dodávky

Problém může nastat v situaci, kdy celková cena objednávky je vyšší než hraniční limit 100 000 Kč, ale jednotlivé zboží je rozděleno do více dodávek a tato jedna dodávka poté nesplňuje hraniční limit. V této situaci se na určení použití režimu přenesení daňové povinnosti nepoužije celková cena objednávky, ale cena jednotlivých dodávek. Můžeme si ukázat příklad, kdy si objednáme materiál celkově za 240 000 Kč. Tento materiál bude ale rozdělen do 4 dodávek, kdy jedna bude stát 60 000 Kč. Jelikož jednotlivé dodávky nesplňují limit, nemůžeme použít režim přenesení daňové povinnosti. [7]

2) Opakované dodávky

Podobný problém může nastat, když od jednoho dodavatele uskutečnime během jednoho zdaňovacího období více dodávek. V této situaci je podle GŘ vystaven jeden daňový doklad na všechny dodávky uskutečněné v daném zdaňovacím období. Podle § 21 odst. 9 zákona o DPH je den uskutečnění zdanitelného plnění poslední den zdaňovacího období. V tomto případě pro posouzení hraničního limitu se sečtou jednotlivé základy daně.[7]

3) Vedlejší výdaje

Vedlejšími výdaji se mohou myslet například různé provize, pojištění, balení nebo doprava zboží. Pokud jsou tyto vedlejší výdaje účtovány osobě, pro kterou je uskutečněno zdanitelné plnění, pak se podle § 36 odst.3 písm. c) zákona o DPH zahrnují do základu daně. Pokud je vybrané zboží fakturováno společně s vedlejšími výdaji a celková částka základu daně překročí hraniční limit 100 000 Kč, pak se použije režim přenesení daňové povinnosti.[7]

4) Více druhů vybraného zboží

Pokud máme na jednom daňovém dokladu více druhů vybraného zboží, pak pro posouzení hraničního limitu základu daně budeme sčítat. V těchto situacích je pravděpodobné, že základ daně u jednoho vybraného zboží tento limit nepřekročí, ale sečtením všech základů daně se přes tento limit dostaneme, a proto použijeme režim přenesení daňové povinnosti.[7]

5.3 Více druhů zboží na jednom daňovém dokladu

Můžeme se dostat do situace, kdy na daňovém dokladu máme více druhů zboží či služeb. První druh zboží podléhá běžnému systému daně z přidané hodnoty, např. fotoaparát a druhé zboží podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, např. tablet. V této situaci je otázkou, zda na celý daňový doklad uplatníme HDP, PDP nebo budeme každou položku posuzovat samostatně. Jelikož fotoaparát se zdaní v běžném režimu HDP a daň přizná dodavatel, každá položka na daňovém dokladu se bude posuzovat samostatně. Pokud základ daně u tabletu bude větší, než je stanoven hraniční limit, použije se v tomto případě režim přenesení daňové povinnosti a u fotoaparátu se použije běžný režim DPH, kde daň přizná dodavatel. V takovéto situaci by bylo pro přehlednost lepší, kdyby dodavatel vystavil dva daňové doklady, jeden s režimem PDP a druhý s klasickým režimem DPH.[7]

5.4 Zálohy na zdanitelné plnění před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti

Může nastat situace, že odběratel zaplatil zálohu na zdanitelné plnění, kdy ještě neplatila PDP, ale vyfakturované plnění již PDP podléhá. V této situaci je možné, že plátcí nebudou vědět, jak se mají zachovat. Pro přiblížení této situace si ukážeme příklad: Plátce XY, a. s. podle domluvy zaplatí svému dodavateli ZETA, s. r. o., také plátcí, dne 15. září 2019 zálohu za dodávku obilí ve výši 66 550 Kč s daní (55 000 + 11 550 DPH = 66 550 Kč). Dodavatel má povinnost si na řádku č. 1 daňového přiznání uvést přiznanou daň ve výši 11 550 Kč, jestliže je úplata realizována dříve než uskutečnění zdanitelného plnění. Kvůli nepřízní počasí byla dodávka obilí společnosti XY, a. s. uskutečněna až 24. října 2019. Doplatek dodávky bude již podléhat režimu PDP, jelikož tato částka činí 150 000 Kč bez daně. Režim PDP se zpětně nebude aplikovat na přiznanou daň z přijaté platby, protože zálohová platba je již podle § 92a odst. 4 zákona o DPH zdaněna systémem DPH. Dodavatel ZETA, s. r. o. vystaví fakturu na zbývající částku, kde základ daně bude 150 000 Kč a daň 0 Kč. Odběratel si na řádek č. 1 přizná daň ve výši 31 500 Kč a odpočet ve stejné výši na řádek č. 10 daňového přiznání a dodavatel si uvede částku 150 000 Kč na řádek č. 25 daňového přiznání.[6]

Režim přenesení daňové povinnosti by se nepoužil v situaci, kdy by doplatek na vybrané zboží činil například 70 000 Kč (méně než 100 000 Kč). V případě, kdyby byla záloha na jiné komodity či služby než vybrané zboží, tak by se použil stejný postup jen s tím rozdílem, že by se neposuzovala hranice 100 000 Kč.

5.5 Zálohy na zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

Může nastat situace, kdy plátce nebude vědět, zda na zálohové platby použít režim přenesení daňové povinnosti. Ze zálohy nebude odvedena daň, pokud zboží, na které je poskytnuta záloha, podléhá režimu PDP. Najde se zde i výjimka v určení použití režimu PDP, a to v případě zboží, u kterých je určena limitní hranice 100 000 Kč. Obchodní partneři by se měli domluvit na celkové hodnotě základu daně, kterou by podle GFŘ měli znát. Pokud je základ daně u vybraného zboží menší než stanovená hranice, použije se klasický systém DPH. Je-li ovšem základ daně u vybraného zboží vyšší než stanovená hranice, v tomto případě nebude záloha předmětem daně.[6]

Tuto situaci si ukážeme na příkladu: Pokud se dodavatel s odběratelem domluví, že dodá mobilní telefony se základem daně 135 000 Kč a před uskutečněním zdanitelného plnění bude poskytnuta záloha, v této situaci nemá dodavatel povinnost přiznat daň z přijatých záloh,

protože základ daně přesahuje stanovenou limitní hranici. První záloha je zaplacená v únoru a druhá v březnu 2020. V den dodání zařízení (den uskutečnění zdanitelného plnění) 1. dubna 2020 je také vystaven daňový doklad, kde je vyčíslen základ daně 135 000 Kč a daň je 0 Kč s dodatkem: „Daň odvede zákazník“. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění si odběratel přizná daň 28 350 Kč zároveň s daňovým odpočtem ve stejné výši. Může nastat situace, kdy se dodavatel s odběratel domluví, že dodávka tabletů bude činit 102 500 Kč, ale ve skutečnosti bude levnější a bude stát pouze 92 000 Kč. Odběratel již měl zaplacenou zálohu ve výši 55 000 Kč. Dodavatel zálohu nezdanil, jelikož se domníval, že dodávka bude podléhat režimu PDP. V této situaci se použije klasický systém DPH, jelikož nová částka dodávky činí 92 000 Kč. Bude vystavena faktura na celkovou částku 111 320 Kč, kde základ daně bude celá částka dodávky 92 000 Kč a 21% daň 19 320 Kč. Fakturu může dodavatel ponížit o již zaplacenou zálohu tím, že uvede částku k úhradě 56 320 Kč (111 320 – 55 000). Dodavatel si ve svém daňovém přiznání přizná daň ve výši 19 320 Kč a odběratel si uplatní 19 320 Kč jako odpočet na dani.

Může ale nastat i opačná situace, kdy se obchodní partneři domluví, že celková dodávka zařízení s integrovanými obvody bude činit 75 000 Kč, ale ke dni uskutečnění zdanitelného plnění je dodávka navýšena a je tedy překročen limit 100 000 Kč. Odběratel již zaplatil zálohu ve výši 37 500 Kč. Podle § 92a odst. 4 se zpětně na tuto částku nebude používat režim PDP. Režim PDP bude uplatněn až na novou hodnotu dodávky.

6 KOMPARACE PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI S JINÝMI STÁTY EU

Aby nedocházelo k přesunu obchodů do zemí, které jsou pro daňové subjekty výhodnější, tak i ostatní členské státy Evropské unie, stejně jako Česká republika, museli do své národní legislativy zařadit Směrnici o DPH. Tato část bakalářské práce bude zaměřena na vybrané členské státy. Zejména se zaměřím na analýzu jejich legislativy, která upravuje daň z přidané hodnoty, zda do svého zákona o dani z přidané hodnoty zařadili režim přenesení daňové povinnosti, a pokud ano, tak na jaké služby a komodity se tento režim v daném státě uplatňuje. Vybrala jsem si státy, které sousedí s Českou republikou a významná část jejího zahraničního obchodu směřuje právě do těchto zemí, jedná se o Slovenskou republiku, Německo a Polsko.

6.1 Slovenská republika

Slovenská a Česká republika mají společné kořeny a několik staletí fungovali společně v rámci různých společenství. První zákon, týkající se daně z přidané hodnoty, byl na Slovensku zákon č. 222/1992 Z.z., o dani z pridanej hodnoty. Zákon č. 289/1995 Z.z. nahradil 1. ledna 1996 stávající zákon a pozměnil předmět daně. Ten ale nebyl plně v souladu s Šestou směrnicí. Vstupem Slovenské republiky do EU v roce 2004 byl zaveden současný zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty („dále slovenský zákon o DPH“), ve znění pozdějších předpisů.

6.1.1 Legislativa DPH ve Slovenské republice

Ve slovenském zákoně o dani z přidané hodnoty jsou obsaženy základní ustanovení, která je potřeba si uvést. Slovenský zákon o DPH si v § 2 stanovil, že předmětem daně je:

- dodání zboží do Slovenska,
- nabytí zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu ve Slovenské republice,
- dodání zboží a poskytnutí služeb za úplatu s místem plnění na Slovensku uskutečněné osoba povinná k dani (zdanitelná osoba).[18]

Zdanitelná osoba je podle § 3 slovenského zákona o DPH každá osoba, která vykonává nezávisle jakoukoliv ekonomickou činnost bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomickou činností (podnikáním) se myslí každá činnost, ze které se dosahuje příjem a která zahrnuje činnost výrobců, obchodníků a dodavatelů služeb včetně těžební, stavební a zemědělské činnosti, činnost vykonávaná jako svobodné povolání, duševní tvořivou činnost a

sportovní činnost. Používání hmotného a nehmotného majetku za účelem dosažení příjmu z tohoto majetku se také rozumí jako podnikání. Každá osoba, která příležitostně dodá nový dopravní prostředek ze Slovenské republiky do jiného členského státu, kde tento dopravní prostředek a jeho cena jsou dodány kupujícímu, je tato osoba osobou povinnou k dani.[18]

Pokud osoba povinná k dani přesáhla za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obrát 49 790 eur, má povinnost podat daňovému úřadu žádost k registraci k dani do 20. dne kalendářního měsíce následujícím po měsíci, ve kterém dosáhla obrát. Daňový úřad ji zaregistruje, vydá jí osvědčení o registraci k dani a přidělí daňové identifikační číslo. Daňový úřad vykoná registraci nejpozději do 21 dnů ode dne doručení žádosti registrace k dani. Dnem uvedeným na osvědčení o registraci k dani se osoba povinná k dani stává plátcem daně (platitelem dane) V slovenském zákoně o DPH najdeme toto ustanovení v § 4.[18]

Podle § 22 slovenského zákona o DPH je **základem daně** při dodání zboží nebo služby vše, co tvoří protihodnotu, kterou dodavatel přijal nebo má přijmout od příjemce plnění nebo od jiné osoby za dodání zboží či služby sníženou o daň. Do základu se zahrnuje i dotace nebo příspěvek, který dodavatel přijal nebo má přijmout k ceně zboží nebo služby. Dále se do základu daně zahrnují:

- jiné daně, cla a poplatky vztahující se ke zboží nebo službě,
- související náklady, jako například provize, náklady na balení, náklady na přepravu a náklady na pojištění požadované dodavatelem od kupujícího nebo zákazníka.[21]

Podle § 27 je **základní sazba** daně na zboží a služby 20 % ze základu daně. **Snížená sazba** daně 10 % ze základu daně se uplatňuje na zboží uvedené v příloze č. 7 slovenského zákona o DPH a služby uvedené v příloze č. 7a slovenského zákona o DPH.[18]

V jednotlivých paragrafech jsou upraveny situace, kdy se osoba stává identifikovatelnou osobou, ale pojem identifikované osoby ve slovenské zákoně není upraven.[18]

Zdanitelným obdobím je podle § 77 slovenského zákona o DPH kalendářní měsíc. Plátce se může rozhodnout pro čtvrtletní zdaňovací období, pokud uplynulo více než 12 kalendářních měsíců od konce měsíce, ve kterém se stal plátcem daně a zároveň za 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nedosáhl obrát 100 000 eur.[18]

Osvobozeny od slovenské daně z přidané hodnoty jsou například poštovní služby (§ 28), zdravotní péče (§ 29), služby sociální pomoci (§ 30), výchovné a vzdělávací služby (§ 31), služby související se sportem nebo tělesnou výchovou (§ 33), kulturní služby (§ 34), služby veřejnoprávní televize a veřejnoprávního rozhlasu (§ 36), pojišťovací služby (§ 37), dodání

a nájem nemovitosti (§ 38), finanční služby (§ 39), prodej poštovních cenin a kolků (§ 40), provozování loterií a jiných podobných her (§ 41).[18]

6.1.2 Legislativa PDP ve Slovenské republice

S účinností od 1. dubna 2009 implementovala Slovenská republika do své národní legislativy tuzemský reverse charge, který je upraven ve slovenském zákoně o dani z přidané hodnoty v § 69 odst. 10 až 12.

Dodání zlata

Podle § 69 odst. 10 a 11 se PDP na Slovensku vztahuje na dodání zlata ve formě suroviny nebo polotovaru o ryzosti 325 tisícín nebo více, kdy je povinen platit daň z tohoto zboží plátce, kterému je takovéto zlato dodáno. Pokud dodání zlata zprostředkuje zprostředkovatel, který jedná jménem a na účet jiné osoby, osobou povinnou odvést daň je plátce, který je příjemcem zprostředkovatelské služby. Ve zprostředkování dodání investičního zlata se použije stejný princip. Rozhodne-li se plátce, který vyrábí investiční zlato nebo přetváří zlato na investiční zlato, že zdaní dodání tohoto investičního zlata plátcí, je tento odběratel podle § 69 odst. 11 povinen přiznat a zaplatit daň.[18]

Komodity uvedené v § 69 odst. 12

Další komodity a služby, které podléhají na Slovensku režimu přenesení daňové povinnosti stanovuje § 69 odst. 12. Jedná se o:

- A. Dodání kovového odpadu a kovového šrotu.
- B. Převod emisních povolenek na skleníkové plyny.
- C. Dodání osvobozené nemovitosti nebo alespoň její části.
- D. Dodání nemovitosti prodané dlužníkem z rozhodnutí soudu.
- E. Dodání zboží poskytnuté jako záruka.
- F. Dodání technických plodin a obilovin.
- G. Dodání surových nebo polozpracovaných kovů.
- H. Dodání mobilních telefonů.
- I. Dodání integrovaných obvodů.
- J. Poskytnutí stavebních nebo montážních prací.[18]

ad. A. Dodání kovového odpadu a kovového šrotu

Jedná se o dodání kovového odpadu a šrotu z výroby či z mechanického opracování kovů nebo kovové předměty nepoužitelné kvůli zlomení, rozřezání nebo opotřebení s místem plnění na Slovensku.[18]

ad. B. Převod emisních povolenek na skleníkové plyny

Převod emisních povolenek na skleníkové plyny.

ad. C. Dodání nemovitostí nebo alespoň její části

Pokud se dodavatel rozhodl osvobozenou nemovitost podle § 38 odst. 1 slovenského zákona o DPH zdanit, pak je tato nemovitost předmětem PDP. Osvobozenou se nemovitost stává po 5 letech od první kolaudace nebo od prvního dne zařazení do užívání.[18]

ad. D. Dodání nemovitosti nebo alespoň její části

Jedná se o nemovitost prodanou dlužnou osobou, která byla uznána soudem nebo jiným státním orgánem v konání o nutném prodeji.[18]

ad. E. Dodání zboží poskytnutého jako záruku

Podle § 69 odst. 12 je při dodání zboží, které je předmětem záruky zabezpečující pohledávku věřitele, při výkonu práva z této záruky či zabezpečovacím převodu práva, je plátce, pro kterého je tato pohledávka zabezpečená nebo který nabyl předmět záruky, osobou povinnou přiznat daň a zaplatit ji.[18]

ad. F. Dodání obilovin a technických plodin

Dodání obilovin a technických plodin, které patří do kapitoly 10 nebo 12 Společného celního sazebníku a které v nezměněném stavu jsou určeny ke konečné spotřebě, jsou předmětem PDP, pokud základ daně na daňovém dokladu překročí částku 5 000 eur.[18]

ad. G. Dodání surových nebo polozpracovaných kovů

Režim PDP se v tomto případě použije na dodání zboží zařazené do kapitoly 72 Společného celního sazebníku a do položek 7301, 7308 a 7314 Společného celního sazebníku, pokud základ daně uvedený na daňovém dokladu je větší jak 5 000 eur.[18]

Následující obrázky slouží k ujasnění, jaké zboží je zařazeno pod těmito čísly.

TŘÍDA XV OBECNÉ KOVY A VÝROBKY Z OBECNÝCH KOVŮ

KAPITOLA 72 ŽELEZO A OCEL

(-)

I. ZÁKLADNÍ MATERIÁLY; VÝROBKY VE FORMĚ GRANULÍ NEBO PRÁŠKU :

II. ŽELEZO A NELEGOVANÁ OCEL :

III. NEREZAVĚJÍCÍ OCEL :

IV. OSTATNÍ LEGOVANÁ OCEL; DUTÉ VRTNÉ TYČE A PRUTY Z LEGOVANÉ NEBO NELEGOVANÉ OCELI :

Obrázek 1: Výčet komodit patřící do skupiny 72

Zdroj: [20]

TŘÍDA XV OBECNÉ KOVY A VÝROBKY Z OBECNÝCH KOVŮ

KAPITOLA 73 VÝROBKY ZE ŽELEZA NEBO OCELI

(-)

7301 Štětovnice ze železa nebo oceli, též vrtané, ražené nebo vyrobené ze sestavených prvků; svařované úhelníky, tvarovky a profily ze železa nebo oceli : (TN702) (TN701)

[7301 10](#) - Štětovnice

[7301 20](#) - Úhelníky, tvarovky a profily

7308 Konstrukce (kromě montovaných staveb čísla 9406) a části a součástí konstrukcí (například mosty a části mostů, vrata plavebních komor a propustí, věže, příhradové sloupy, střechy, střešní rámové konstrukce, dveře a okna a jejich rámy, zárubně a prahy, okenice, sloupková zábradlí, pilíře a sloupky), ze železa nebo oceli; desky, tyče, úhelníky, tvarovky, profily, trubky a podobné výrobky ze železa nebo oceli, připravené pro použití v konstrukcích : (TN701) (TN702)

[7308 10](#) - Mosty a části mostů

[7308 20](#) - Věže a příhradové sloupy

[7308 30](#) - Dveře, okna a jejich rámy, zárubně a prahy

[7308 40](#) - Zařízení pro lešení, bednění, vzpěry nebo dřílní vzpěry

7308 90 - Ostatní :

- - Výhradně nebo hlavně z plechu :

[7308 90 98](#) - - Ostatní

7314 Látky (včetně nekonečných pásů), mřížovina, síťovina a pletivo ze železného nebo ocelového drátu; plechová mřížovina ze železa nebo oceli : (TN702) (TN701)

- Tkané látky :

7314 20 - Mřížovina, síťovina a pletivo, svařované v místech křížení drátů, z drátů, jejichž největší rozměr příčného průřezu je 3 mm nebo větší, s velikostí ok 100 cm² nebo větší :

- Ostatní mřížovina, síťovina a pletivo, svařované v místech křížení drátů :

- Ostatní látky, mřížovina, síťovina a pletivo :

[7314 50](#) - Plechová mřížovina

Obrázek 2: Výčet komodit patřící do oddílů 7301, 7308, 7314

Zdroj: [20]

ad. H. Dodání mobilních telefonů

Jedná se o mobilní telefony, které jsou vyrobené nebo přizpůsobené na použití ve spojení s licencovanou sítí a fungují na stanovených frekvencích bez ohledu, jestli mají nebo nemají jiné využití. Pokud základ daně na daňovém dokladu za dodání mobilních telefonů je 5 000 eur a více, uplatní se režim PDP.[18]

ad. I. Dodání integrovaných obvodů

Na dodání integrovaných obvodů, což jsou mikroprocesory a centrálně zpracovatelské jednotky, se bude režim PDP vztahovat stejně jako u předchozích případů, bude-li základ daně na daňovém dokladu větší jak 5 000 eur.[18]

ad. J. Dodání stavebních a montážních prací

Včetně dodání stavby, která se zařídí do sekce F CZ - CPA, nebo dodání zboží s instalací či montáží, pokud tato montáž patří také do sekce F.[18]

6.2 Německo

Společně s Belgií, Francií, Nizozemskem, Itálií a Lucemburskem patří Německo (dříve SRN – Spolková republika Německo) k zakládajícím státům Evropského hospodářského společenství (nyní Evropská unie). Evropské hospodářské společenství bylo založeno roku 1958. Systém daně z přidané hodnoty byl v tehdejší Spolkové republice Německo zaveden v roce 1968, je upraven v Umsatzsteuergesetz (dále „německý zákon o DPH“). Tento zákon o DPH je založen na Směrnici o DPH. Ke sjednocení NDR (Německé demokratické republiky) a SRN došlo v roce 1990, a jelikož byla tehdejší německá Marka velmi silnou měnou, muselo se Německo zavázat k přijetí jednotné měny (Eura).

6.2.1 Legislativa DPH v Německu

Podle § 1 německého zákona o DPH jsou **předmětem daně**:

- pořízení zboží či nového dopravního prostředku z jiného členského státu,
- dodání zboží a služeb, které slouží obchodníkovi pro jeho ekonomickou činnost, s místem plnění v Německu,
- dovoz zboží ze zemí mimo Evropskou unii nebo do rakouských oblastí Jungholz či Mittelberg (daň z dovozu).[14]

V rámci německého zákona o DPH je **osobou povinnou k dani** (§ 2 německého zákona o DPH) podnikatel, který vykovává nezávisle obchodní či provozní činnost pro dosažení zisku. Jsou to činnosti osob provozující živnost, svobodné povolání, dovozci. Pokud kdokoliv dodá nové vozidlo do Německa a toto vozidlo je určeno pro majitele podniku, je v tomto případě podnikatelem podle § 2 a vystupuje pod touto společností.[14]

Právnícké osoby veřejného práva, které vykovávají činnost jako orgány veřejné správy nejsou považovány za podnikatele. Pokud jejich dosažený obrat za předcházející kalendářní rok

přesáhl 17 500 eur nebo očekávaný obrat dosáhne 50 000 eur toto ustanovení neplatí, neboť jednání nepodnikatele vede k významnému narušení hospodářské soutěže. Tento podnikatel se musí zaregistrovat k dani.[14]

Podle § 10 německého zákona o DPH se do **základu daně** z přidané hodnoty zahrnují, kromě dodání zboží a služeb za úplatu, náklady na toto zboží a služby a zaplacená spotřební daň, pokud zboží podléhá této dani. V případě dovozu se k základu daně přičítá dovozní clo, daně a další poplatky.[14]

V Německu se používají 2 sazby daně. **Základní sazba**, která činí **19 %** a **snížená sazba**, která činí **7 %**. Snížená sazba se uplatňuje především na zboží a služby denní potřeby, např. potraviny, noviny, veřejná doprava. Dále se vztahuje na vstupné do kin, divadel, na koncerty a cirkusové show.[14]

V Německu je **zdaňovacím obdobím** podle § 16 německého zákona o DPH kalendářní rok. Pokud podnikatel nemá sídlo v EU nebo je rezidentem, ale sídlo má v zahraničí v rámci Společenství, jeho zdaňovacím obdobím je čtvrtletí.[14]

6.2.2 Legislativa PDP v Německu

Německo zařadilo režim přenesení daňové povinnosti na příjemce v rámci boje proti daňovým únikům v souladu se Směrnicí o DPH. Tento režim je upraven v německém zákoně o DPH v § 13b, který se týká následujících komodit a služeb:

- A. Služby a obchodní dodávky v držení zahraničního podnikatele.
- B. Dodávky, které slouží k zabezpečení objektů mimo insolvenční řízení.
- C. Dodání osvobozené nemovitosti, kterou se rozhodl dodavatel zdanit.
- D. Stavební a montážní práce, např. oprava, údržba nebo úprava budov.
- E. Dodávky elektřiny, plynu, tepla nebo chladu.
- F. Převody povolenek pro obchodování s emisemi skleníkových plynů.
- G. Dodávky šrotu a použitého materiálu.
- H. Čištění budov a jejích částí úklidovou firmou.
- I. Dodání zlata s ryzostí 325 tisícín, v surové formě, ve formě polotovaru (kód 7108) a z kovů plátovaných zlatem s ryzostí 325 tisícín (kód 7109).

KAPITOLA 71 PŘÍRODNÍ NEBO UMĚLE PĚSTOVANÉ PERLY, DRAHOKAMY NEBO POLODRAHOKAMY, DRAHÉ KOVY, KOVY PLÁTOVANÉ DRAHÝMI KOVY A VÝROBKY Z NICH; BIŽUTERIE; MINCE

(-)

	I. PŘÍRODNÍ NEBO UMĚLE PĚSTOVANÉ PERLY A DRAHOKAMY NEBO POLODRAHOKAMY :
	II. DRAHÉ KOVY A KOVY PLÁTOVANÉ DRAHÝMI KOVY :
7108	Zlato (včetně zlata pokoveného platinou), netepané nebo ve formě polotovarů nebo prachu : (TN702) (TN701)
	- Jiné než měnové :
7108 20	- Měnové
7109	Obecné kovy nebo stříbro plátované zlatem, surové nebo opracované pouze do formy polotovarů (TN702)

Obrázek 3: Dodání zlata zařazené pod kódy 7108 a 7109

Zdroj: [20]

J. Dodávky mobilních telefonů, herních konzolí, tabletových počítačů, integrovaných obvodů, pokud jejich základ daně na daňovém dokladu překročí 5 000 eur.

K. Zásilky drahých kovů, pokud celková fakturovaná částka překročí 5 000 eur.[14]

V příloze č. 3 německého zákona o DPH, která slouží pro přenesení daňové povinnosti na odběratele u dodávek šrotu, najdeme tyto komodity:

- „granulovaná struska (struskový písek) z výroby železa a oceli (2618 00 00)
- strusky (kromě granulované strusky), okují a ostatní odpady z výroby železa a oceli (2619 00)
- strusky, popel a zbytky (s výjimkou těl z výroby železa a oceli), které obsahují kovy, arsen nebo jejich sloučeniny (2620)
- l odpad, štěpky a lámání plastů (3915)
- odpad, lámání a štěpky z měkké gumy, též drcené do prášku nebo granulátu (4004 00 00)
- rozbité sklo a jiný odpad a rozbité sklo (7001 00 10)
- odpad a šrot z drahých kovů nebo z drahých kovů; ostatní odpady a šrot obsahující drahé kovy nebo sloučeniny drahých kovů, používané hlavně k regeneraci drahých kovů (7112)
- odpad a šrot ze železa nebo oceli; Bloky na odpadky vyrobené ze železa nebo oceli (7204)
- odpad a šrot z mědi (7404)

- *odpad a šrot z niklu (7530)*
- *odpad a šrot z hliníku (7602)*
- *olověný odpad a šrot (7802)*
- *zinkový odpad a šrot (7902)*
- *cínový odpad a šrot (8002)*
- *odpad a šrot z ostatních obecných kovů (8101 až 8113)*
- *odpad a šrot z primárních elektrických prvků, primárních baterií a akumulátorů; použité elektrické primární prvky, primární baterie a akumulátory (8548 10).[14]*

Podobně jako u českého zákona o DPH mají v Německu náležitosti, které musí faktura na plnění v rámci PDP podle § 14 a § 14a německého zákona o DPH mít. Faktura tedy musí obsahovat adresu a jméno dodavatele a odběratele, jejich daňová identifikační čísla, datum vystavení faktury, datum zdanitelného plnění, pořadové číslo faktury, čas dodání nebo jiné služby, množství a typ dodaných věcí nebo rozsah a typ jiné služby, poplatků za dodávku nebo jinou službu, oznámení: „DPH je povinen odvést zákazník“ a podpis dodavatele. Pokud příjemce nemluví německy, je dodavatel povinen uvést na faktuře oznámení v angličtině: „VAT due to the recipient“.[14]

6.3 Polsko

V Polsku byl dříve systém daně z obrátu, ten byl ovšem v roce 1993 nahrazen systémem daně z přidané hodnoty. Vstupem do Evropské unie se Polsko, stejně jako Česká republika a Slovenská republika, zavázalo implementovat Směrnici o DPH do své národní legislativy. Dne 11. března 2004 byla schválena Ustawa o podatku od towarów i usług (dále „polský zákon o DPH“). Společně s Maďarskem, Lotyšskem, Estonskem, Litvou, Kypr, Maltou, Slovinskem, Českou republikou a Slovenskou republikou se Polsko stalo členskou zemí Evropské unie 1. května 2004.

6.3.1 Legislativa DPH v Polsku

Daň z přidané hodnoty je podle čl. 5 polského zákona o DPH uvalena na:

- placené služby a placené dodání zboží na území Polska,
- vývoz zboží,
- dovoz zboží na území Polska,

- pořízení zboží v rámci Společenství za úplatu na území Polska,
- dodání zboží v rámci Společenství.[16]

Podle čl. 15 polského zákona o DPH jsou **plátci** fyzické osoby, které samostatně vykonávají hospodářskou činnost (výrobci, zemědělci, obchodníci atd.), bez ohledu na účel nebo výsledek této činnosti, právnické osoby a organizační jednotky bez právní subjektivity.[16]

Podle čl. 29a polského zákona o DPH je **základem daně** vše, co představuje platbu, kterou dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb obdržel nebo má obdržet od kupujícího, včetně grantů, dotací či jiných plateb podobného charakteru, které mají vliv na cenu zboží či služeb. Pokud se jedná o obchod v rámci společenství, je základem daně kupní cena zboží nebo výrobní cena, která je stanovena k okamžiku dodání. Podle polského zákona o DPH se do základu daně zahrnují cla, poplatky, daně (kromě DPH) a dodatečné náklady jako jsou např. provize, náklady na balení, dopravu a pojištění. Daňový základ se může snížit o částku slev a bonusů, vráceného zboží a obalů.[16]

Od polské daně z přidané hodnoty jsou **osvobozeny** dodávky, jejichž hodnota v předchozím roce nepřekročila částku 200 000 PLN (Polský zlotý). Toto osvobození má ale nevýhodu, jelikož si plátce daně nemůže uplatnit daň na vstupu.[16]

Základní sazba DPH činí v Polsku 22 %. V Polsku existují dvě snížené sazby daně. U zboží a služeb uvedených v příloze č. 3 polského zákona o DPH se uplatňuje **snížená sazba daně ve výši 7 %**, jsou jimi např. časopisy a noviny, knihy, pekařské a cukrářské výrobky, mléčné výrobky, živé rostliny, hnojiva. V příloze č. 10 jsou uvedeny komodity, u kterých se používá **druhá snížená sazba daně ve výši 5 %**. Týká se to především zemědělských produktů, jako jsou brambory, ovoce, obiloviny a zelenina. Pro dodávky komodit uvnitř Společenství činí **sazba daně 0 %**.[16]

V Polsku se rozlišuje zdaňovací období měsíční nebo čtvrtletní. Plátce se může při podání přihlášky k registraci rozhodnout, jaké **zdaňovací období** bude používat.[16]

Na rozdíl od ostatních sledovaných států existují v Polsku různé typy daňového přiznání. Malý daňový poplatník daně z přidané hodnoty, jehož obrat za předchozí daňový rok nepřesáhl částku 1 200 000 euro, nebo poplatníci, u kterých částka provizí nebo jiných úplat nepřesáhla částku 45 000 eur, tzv. malí plátci, podávají daňové přiznání **DPH-7**. Čtvrtletní plátci podávají daňové přiznání typu **DPH-7D**. Daňové přiznání **DPH-8** podává plátce, který pořídil zboží z jiného členského státu EU a nemá povinnost podávat daňové přiznání typu DPH-7. Daňové přiznání **DPH-9** podává plátce, který dováží zboží či poskytuje služby s místem plnění v Polsku a nemá povinnost podávat daňové přiznání DPH-7, DPH-7D nebo DPH-8. Daňové přiznání

typu **DPH-10** podá plátce, který pořizuje nový dopravní prostředek z EU. Pokud však tento dopravní prostředek v rámci EU bude prodávat, podá daňové přiznání **DPH-11**. Služby osobních taxíků, kteří zdaňují paušálem, podají tzv. zkrácené daňové přiznání **DPH-12**.^[10]

Daňoví plátci mají povinnost podat daňové přiznání daňovému úřadu do 25. dne následujícího měsíce po každém měsíci, v případě měsíčního plátce. Malí plátci, kteří si vybrali možnost čtvrtletního zdaňovacího období, musí podat daňové přiznání do 25. dne následujícího měsíce po daném čtvrtletí.^[16]

6.3.2 Legislativa PDP v Polsku

Polsko si do svého zákona o DPH aplikovalo režim přenesení daňové povinnosti 1. dubna 2011 na převodky povolenek skleníkových plynů a dodávky recyklovaného šrotu (odpadu). Přenesená daňová povinnost na dodávky odpadu se nachází v čl. 17 odst. 7 a konkrétní výčet je uveden v příloze č. 11 polského zákona o DPH, převod povolenek skleníkových plynů je upraven v čl. 17 odst. 8. K rozšíření přílohy č. 11 o odpadní produkty s obsahem mědi a z oceli došlo 10. ledna 2016. Další rozšíření přílohy č. 11, které spočívalo v určení dalších produktů z oceli, zlata, neželezných kovů (např. zinek, olovo, hliník, nikl a cín), elektroniky (notebooky, herní konzole, mobilní telefony) a ve stanovení pravidel pro tento režim nabylo účinnosti 1. července 2015.

Zboží uvedené v příloze č. 11

Režim PDP se na dodání zboží uvedených v příloze č. 11 polského zákona o DPH uplatní pokud:

- a) kupující je plátcem,
- b) dodávky použitého zboží v případě pořízení, dovozu či výroby tohoto zboží a neslouží k odpočtu daně na vstupu nebo dodávky investičního zlata a zlata obchodovaného na zlatých účtech nejsou osvobozeny podle čl. 43 odst. 1 a 2 a čl. 122,
- c) prodávající neuskutečňuje dodávky, které jsou osvobozeny podle čl. 113 odst. 1 a 9 (jejich hodnota nepřekročí za předchozí rok 200 000 PLN).^[16]

V případě dodávek zboží u položek 28 až 28c přílohy č. 11 polského zákona o DPH se PDP použije v případě, pokud celková hodnota tohoto zboží v rámci jedné hospodářské transakce přesáhne částku 20 000 PLN.^[16]

Těmito položkami se myslí:

- 28 elektronické integrované obvody – pouze procesory

- 28a přenosné automaty na zpracování dat o hmotnosti ≤ 10 kg, například laptopy a notebooky, kapesní počítače (např. počítačové notebooky) a podobné – pouze přenosné počítače, jako jsou tablety, notebooky, laptopy
- 28b telefony pro celulární sítě nebo pro jiné bezdrátové sítě – pouze mobilní telefony, včetně smartphonů
- 28c videoherní konzole (používané s televizním přijímačem nebo samostatnou obrazovkou) a jiná arkádová nebo hazardní zařízení s elektronickým displejem – kromě částí a příslušenství[16]

Pokud dodavatel poskytne zboží uvedené v příloze č. 11 zákona o DPH u položek 28 až 28c, na které je uplatněn institut PDP a přijal veškeré nezbytná opatření k odvedení daně, nemá dodavatel povinnost odvést daň za odběratele, i když dodavatel později zjistí, že odběratel svou povinnost nesplnil. Tato skutečnost se použije za předpokladu, že platba za zboží byla provedena z odběratelova platebního účtu.[16]

Převod povolenek na skleníkové plyny

Podle polského zákona o DPH může být přenesení daňové povinnosti u převodu emisních povolenek a obchodování s nimi použito, pokud jsou splněny následující podmínky:

- a) hodnota dodávek, které realizuje dodavatel, nepřekročila 200 000 PLN za předcházející rok, a tak nejsou osvobozeny od daně podle čl. 113 odst. 1 a 9 polského zákona o DPH,
- b) příjemce plnění je plátce daně.[16]

6.4 Srovnání PDP ve vybraných státech EU

Za pomoci národního zákona o DPH v každém vybraném státě se předchozí části bakalářské práce zabývali institutem přenesení daňové povinnosti. Vybranými státy byly Česká republika, Slovenská republika, Německo a Polsko. Hlavním cílem bylo zjistit, zda si vybrané státy zapracovali institut PDP do svých zákonů o DPH daný Směrnicí o DPH. Pokud tak bylo státy učiněno, dále jsem se zaměřila na to, ve kterém paragrafu je institut PDP obsažen, jak je upraven, a především, na které komodity a služby se vztahuje.

V České republice upravuje přenesenou daňovou povinnost § 92a zákona o DPH. Dále tento paragraf také upravuje nutné podmínky, aby mohl být tento režim použit a povinnosti účastníků obchodu. Zboží a služby, které jsou předmětem přenesení daňové povinnosti upravují § 92b až 92g. Pod těmito paragrafy se skrývá „*dodání zlata (§ 92b), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH (§ 92c), dodání nemovité věci (§ 92d), poskytnutí stavebních nebo*

montážních prací (§ 92e) “[25], dále je to dodání zboží, které je uvedeno v příloze č. 6 zákona o DPH. Jedná se například o převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání zařízení s integrovanými obvody, herních konzolí, mobilních telefonů, tabletů a laptopů, dodání elektřiny a plynu obchodníkovi, poskytnutí certifikátů elektřiny a plynu, dodání obilovin a technických plodin, surových a polozpracovaných kovů a poskytnutí telekomunikačních služeb. Jasně rozdělení režimu přenesení daňové povinnosti na trvalé a dočasné použití má pouze Česká republika.

Ve Slovenském zákoně o DPH je druh zboží a služeb podléhající PDP určen v §69 odst. 10 až 12. V §69 ovšem nenajdeme pouze druh zboží a služeb podléhající PDP, ale také je zde určena osoba povinná k dani v rámci dodání zboží z jiného členského státu a z třetích zemí a jejich povinnosti. Slovenská republika má s Českou republikou velice podobný výčet komodit a služeb, které se týkají institutu PDP. Najdou se ovšem i rozdíly, a to například v trvalém použití PDP. Ve slovenském zákoně o DPH je zabudované dodání nemovitosti, kterou dlužník prodal z rozhodnutí soudu a dodání zboží, které bylo poskytnuté jako záruka. Větší rozdíl mezi Českou a Slovenskou republikou najdeme v dočasném použití PDP. Na Slovensku se používá pouze u převodu emisních povolenek, dodání mobilních telefonů a zařízení s integrovanými obvody, dodání obilovin a technických plodin, dodávky surových a polozpracovaných kovů.

Povinnosti plátců na komodity, které podléhají přenesení daňové povinnosti, nalezneme v německém zákoně o DPH v §13b. V tomto paragrafu také nalezneme prostor pro výjimku od Evropské unie dané články 193 a 395 Směrnice o DPH. V německém zákoně nalezneme například oproti České republice zavedení trvalého režimu přenesení daňové povinnosti na zboží, které je poskytnuto jako záruka pro dodání zboží v držení zahraničního podnikatele, ale také pro provedení úklidu a čištění budov úklidovou firmou. Režim dočasného použití přenesení daňové povinnosti je podobný jako v České republice, vztahuje se na dodání plynu a elektřiny obchodníkovi, dodání mobilních telefonů, herních konzolí, tabletů a laptopů, zařízení s integrovanými obvody, zásilky drahých kovů a dodání surových a polozpracovaných kovů, také je tento režim zaveden u převodu povolenek na emise skleníkových plynů.

Nejmenší počet zastoupení komodit podléhající režimu přenesení daňové povinnosti v porovnání se všemi vybranými státy je v Polsku. Tento režim je zaznamenán v polském zákoně o DPH v článku č. 17 v odstavcích 7 a 8. Podle polského zákona o DPH se režim přenesení daňové povinnosti týká převodu povolenek skleníkových plynů, dodání komodit uvedených v příloze č. 11 polského zákona o DPH, jako jsou například dodání použitého materiálu a šrotu, mobilních telefonů, herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání zlata, surových a polozpracovaných kovů.

Pro lepší zorientování komodit, u kterých je trvalé použití a dočasné použití přenesení daňové povinnosti slouží následující tabulky. Tyto tabulky jsou rozděleny podle vybraných států Evropské unie.

Režim přenesení daňové povinnosti				
Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti	Vybrané státy Evropské unie			
	Česká republika	Slovenská republika	Německo	Polsko
dodání zlata	✓	✓	✓	✓
dodání použitého materiálu, odpadu a šrotu	✓	✓	✓	✓
dodání nemovité věci	✓	✓	✓	
dodání nemovitosti prodané dlužníkem z rozhodnutí soudu		✓		
poskytnutí stavebních nebo montážních prací	✓	✓	✓	
provedení úklidu a čištění budov			✓	
dodání zboží poskytnuté jako záruka		✓	✓	

Tabulka 3: Trvalé použití režimu PDP ve vybraných státech EU

Zdroj: [23]

Limitní hranice pro stanovení přenesení daňové povinnosti u vybraných komodit je v České republice 100 000 Kč. Tato hranice je i v ostatních vybraných státech Evropské unie, v Německu a Slovenské republice tato hranice činí 5 000 eur a v Polsku činí 20 000 PLN. V Slovenské republice se tato hranice určuje jen u vybraných komodit, jako jsou zařízení s integrovanými obvody, mobilní telefony, technické plodiny a obiloviny a surové

a polozpracované kovy. Pro tablety, mobilní telefony, herní konzole, zařízení s integrovanými obvody a drahé kovy je tato hranice v Německu. V Polsku se tato limitní hranice používá pouze u dodání zlata v surovém nebo polozpracovaném stavu, dodání surových nebo polozpracovaných kovů plátované zlatem, stříbrem či platinou nebo u dodání investičního zlata.

Režim přenesení daňové povinnosti				
Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti	Vybrané státy Evropské unie			
	Česká republika	Slovenská republika	Německo	Polsko
převod povolenek na emise skleníkových plynů	✓	✓	✓	✓
dodání mobilních telefonů	✓	✓	✓	✓
dodání zařízení s integrovaným obvodem	✓	✓	✓	
dodání plynu a elektřiny obchodníkovi	✓		✓	
poskytnutí certifikátů plynu a elektřiny	✓			
dodání herních konzolí, tabletů a laptopů	✓		✓	✓
dodání obilovin a technických plodin	✓	✓		
dodání surových nebo polozpracovaných kovů	✓	✓	✓	✓
poskytnutí telekomunikačních služeb	✓			

Tabulka 4: Dočasné použití režimu PDP ve vybraných státech EU

Zdroj: [23]

Český a slovenský zákon o DPH mi, po provedení komparace všech vybraných států, přišel nejpřehlednější. Jedna jsem neměla takový problém s jazykovou bariérou a slovenský zákon o DPH je velmi podobný českému zákonu o DPH. Jediný rozdíl je v úpravě přenesení daňové

povinnosti, ve slovenském zákoně o DPH je upraven v § 69 odst. 10 až 12 společně s dodáním z jiného členského státu či z třetích zemí. Německý zákon o DPH má pro tento režim přímo vyčleněn § 13b. Ovšem režim přenesení daňové povinnosti je zaznamenán ve třech dlouhých odstavcích a dělalo mi velký problém se v nich vyznat a pochopit, co znamenají. Každopádně je otázkou, jestli je stejně nepřehledný i pro německé plátce. Ze všech vybraných států mi ovšem nejméně vyhovoval polský zákona o DPH, jelikož společně s režimem přenesení daňové povinnosti se v článku č. 17 objevují i věci, které s tímto tématem prakticky nesouvisí.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce byla vypracována na téma „Přenesení daňové povinnosti v ČR“. Je rozdělena celkem do šesti kapitol, z nichž prvních pět se zaměřuje na režim přenesení daňové povinnosti pouze v České republice. Šestá kapitola je věnována komparaci s vybranými státy v Evropské unii.

V první kapitole je vysvětlena celková daň z přidané hodnoty v České republice, jak tato daň vypadala před vstupem do EU, a naopak jak se změnila po vstupu do EU. Dále jsou zde vysvětleny základní pojmy, které se k tomuto tématu vztahují, jako například daň na vstupu a výstupu, anebo plátce daně. Druhá kapitola je již zaměřena na režim přenesení daňové povinnosti, jaké byly důvody pro její zavedení a dále subjekty a pravidla pro použití režimu PDP. Třetí kapitola byla věnována legislativě režimu přenesení daňové povinnosti a též je zde objasněno, na které komodity se vztahuje režim trvalého a dočasného použití režimu PDP. Komodity s trvalým použitím jsou zaznamenány v zákoně o DPH v § 92b - § 92ea a komodity s dočasným použitím v § 92f - § 92g. Ve čtvrté kapitole byly nastíněny některé výhody a nevýhody, které s tímto režimem souvisejí. Od toho se také odvíjí pátá kapitola, která se zabývá problematikou s režimem přenesení daňové povinnosti. Problémy nastávají například pokud je daňový doklad v cizí měně, dále určení částky podle, které určujeme hraniční limit 100 000 Kč a například pokud je na daňovém dokladu více druhů zboží.

Šestá kapitola je věnována komparaci ČR s vybranými státy EU, kterými byla Slovenská republika, Německo a Polsko. Po prostudování slovenského, německého a polského zákona o DPH jsem zjistila, že ve všech zemích je režim PDP. U všech států jsem se dozvěděla, které komodity podléhají trvalému, a které naopak dočasnému režimu přenesení daňové povinnosti. Poté jsem vytvořila tabulky, kde jsem uvedla komodity, kterých se to týká. Ve všech státech, včetně ČR je trvalé použití režimu PDP například na dodání zlata a dodání použitého materiálu, odpadu a šrotu. Naopak dočasné použití PDP je například u dodání mobilních telefonů či dodání surových nebo polozpracovaných kovů. Tzv. limitní hranice pro stanovení PDP je nejen v ČR, ale i ve všech vybraných státech. V České republice tato hranice činí 100 000 Kč, v Slovenské republice a v Německu činí 5 000 eur a v Polsku 20 000 PLN. Když nebudu brát v úvahu český zákon o DPH, tak mi nejsrozumitelnější přišel slovenský zákon o DPH. Bylo to jistě jednak z důvodu menší jazykové bariéry, s porozuměním slovenského zákona jsem neměla skoro žádný problém. Naopak nejméně mi vyhovoval polský zákon o DPH, společně s režimem PDP se v článku č. 17 objevují i věci, které s tímto tématem vůbec nesouvisí.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BENDA, Václav a Ladislav PITNER. Zákon o DPH v příkladech: včetně úplného znění zákona o DPH [online]. Vyd. 1. Praha: Ivana Hexnerová-Bova Polygon, 2006, 510 s. [cit. 2019-10-26]. ISBN 80-727-3136-X
- [2] BENDA, Václav; PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty komentářem k 1. 5. 2010. Olomouc: ANAG, 2010, s. 34
- [3] BERGER, W., KINDL C., WAKOUNIG M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. Vox, 2010, 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8
- [4] *DPH na vstupu a na výstupu* [online]. Praha: Bohdalová, 2016 [cit. 2020-04-17]. Dostupné z: <https://www.iucto.cz/dph-vstupu-vystupu/>
- [5] FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace k § 92a zákona o DPH (novela 2011) - Výpis z evidence k režimu daňové povinnosti*. [online]. 2012 [cit. 2019-12-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-k-92a-zakona-o-dph-novela-20-620>
- [6] FOJTÍK, J. Informace GRŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016. *Finanční správa.cz* [online]. 2016 [cit. 2020-04-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-2.pdf>
- [7] FOJTÍK, J. Nejčastější dotazy k aplikaci § 92f zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů - režim přenesení daňové povinnosti při dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6. *Finanční správa.cz* [online]. 2015 [cit. 2020-04-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Nejcastejsi-dotazy-k-uplatneni-par-92f-ZDPH.pdf>
- [8] GALOČÍK, S., PAIKERT O. *DPH 2016: výklad s příklady*. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2016, 416s. ISBN 978-80-271-0034-7
- [9] HANKOVÁ, Jaroslava. Boj proti daňovým únikům na DPH. In: *Firemní finance.cz* [online]. 2010 [cit. 2019-11-30]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/268937-boj-proti-danovym-unikum-na-dph/>

- [10] KAWULOK, O., KUBIK P. Daň z přidané hodnoty v Polsku. *Polpartner* [online]. 2016 [cit. 2020-04-11]. Dostupné z: <http://www.polpartner.pl/news/18/57/DAn-Z-PrIDANe-HODNOTY-DPH-V-POLSKU>
- [11] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY [on-line]. 2012 [cit. 2019-10-26]. B. Informace o pokladním plnění státního rozpočtu ČR za 1. až 3. čtvrtletí 2011. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/PPSR-CR_2011-Q1-3_cast-2_pdf.pdf
- [12] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY [on-line]. 2012 [cit. 2019-11-26]. Novela zákona o DPH od 1. 4. 2011. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html?year=2011
- [13] NEJEZCHLEB, Zdeněk. Novela DPH 2011 - tuzemský reverse charge. In: PO ÚČTUJE: Účetnictví příspěvkových organizací [on-line]. 2011 [cit. 2019-11-27]. Dostupné z: <http://www.pouctuje.cz/dokumenty.php?hledat=&kategorie=2&tridit=publikovano&smer=asc>
- [14] NĚMECKO. *Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 11 u. 12 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) geändert worden ist.* [online]. [cit. 2020-04-06] Dostupné také z: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf
- [15] _NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6
- [16] POLSKO. *Ustawa o podatku od towarów i usług Dz. U. z roku 2011. No. 177, poz. 1054, zmieniony.* [online]. [cit. 2020-04-11]. Dostupné z: <http://aktyprawne.poznajpodatki.pl/podatek-od-towarow-i-uslug-vat/ustawa-o-podatku-od-towarow-i-uslug-vat-2014-dz-u-2011-nr-177-poz-1054-wersja-aktualizowana/>
- [17] *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům: Sborník daňové konference Ministerstva financí za podpory International Fiscal Association* [online]. Praha, 2015 [cit. 2020-01-08]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material_2015-12-04_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge.pdf
- [18] SLOVENSKÁ REPUBLIKA. *Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.* [online]. [cit. 2020-04-06]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-222>
- [19] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie - s praktickou aplikací.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8

- [20] TARIC. *Evropská komise* [online]. [cit. 2020-04-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=cs
- [21] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka; VÍTKOVÁ, Jana. *Daňový systém ČR 2010*. Praha: 1. VOX, 2010, sv. *Ekonomie*. s. 257
- [22] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. *Ekonomie (1. VOX)*. ISBN 978-80-87480-05-2
- [23] *Vlastní zpracování*
- [24] *Vývoj sazeb DPH od roku 1993* [online]. Praha: Nováková, 2013 [cit. 2020-04-17]. Dostupné z: <https://www.rnovakova.cz/news/vyvoj-sazeb-dph-od-roku-1993/>
- [25] *Zákon č. 235/2004 Sb.: Zákon o dani z přidané hodnoty* [online]. Praha: AION CS, c2010-2020 [cit. 2020-04-17]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235?text=%C2%A792#f2550875>