

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Režim přenesení daňové povinnosti v České republice

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Markéta Plašilová**
Osobní číslo: **E20871**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Režim přenesení daňové povinnosti v České republice**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce bude popsat legislativní vývoj tohoto režimu na úrovni Evropské unie a jeho implementaci do české legislativy. Zhodnotit výhody, nevýhody a problémy tohoto režimu a aplikovat problematiku v oboru stavebnictví.

Osnova:

- Princip a systém daně z přidané hodnoty.
- Charakteristika režimu přenesené daňové povinnosti.
- Výhody a nevýhody režimu přenesené daňové povinnosti.
- Aplikace režimu PDP ve stavebnictví.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Bova Polygon, 2016. ISBN: 978-8-7273-176-3.
KUNEŠ, Zdeněk a Pavla POLANSKÁ. Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů. Grada Publishing, 2021. ISBN: 978-80-271-1227-2.
MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony k 1.1.2022. Grada Publishing, 2022. ISBN: 978-80-2713-551-6.
SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Nakladatelství Leges, 2017. ISBN: 978-80-7502-226-4.
ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. Nakladatelství Leges, 2018. ISBN: 978-80-7502-274-5.

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

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2023**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2024**

L.S.

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D. v.r.
garant studijního programu

Prohlašuji:

Práci s názvem Režim přenesení daňové povinnosti v České republice jsem 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 pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích 15.1.2024

Markéta Plašilová v.r.

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Františkovi Sejkorovi, Ph.D., vedoucímu mé bakalářské práce, za odborné vedení, konzultace, cenné rady, věcné připomínky, ochotu a čas, který mi věnoval při zpracování této bakalářské práce. Také bych chtěla poděkovat své rodině za podporu, kterou jsem měla po celou dobu mého studia.

ANOTACE

Bakalářská práce se zabývá režimem přenesení daňové povinnosti jako jedním z možných nástrojů proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty, legislativním vývojem tohoto režimu na evropské úrovni a implementací do české legislativy. Praktická část se věnuje výhodám, nevýhodám a problémům tohoto režimu a aplikaci v oboru stavebnictví.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň z přidané hodnoty, základ daně, sazba daně, režim přenesení daňové povinnosti, stavební práce, montážní práce

TITLE

Reverse charge in Czech Republic

ANNOTATION

The bachelor's thesis deals with the reverse charge as one of the possible tools against tax evasion in the area of value added tax, the legislative development of this regime at the European level and its implementation into Czech legislation. The practical part is devoted to the advantages, disadvantages and problems of this regime and its application in the field of construction.

KEYWORDS

Value added tax, tax base, tax rate, reverse charge, construction work, assembly work

OBSAH

ÚVOD	11
1 Princip a systém daně z přidané hodnoty	12
1.1 Daňová soustava v České republice	12
1.1.1 Daně přímé	12
1.1.2 Daně nepřímé	13
1.2 Daň z přidané hodnoty	14
1.2.1 Princip a systém DPH	14
1.2.2 Předmět DPH a zdanitelné plnění	14
1.2.3 Osoba povinná k dani, plátce DPH	15
1.2.4 Sazby daně	16
1.2.5 Zdaňovací období	16
1.3 Povinnosti plátce DPH	17
1.3.1 Daňové doklady	17
1.3.2 Přiznání k DPH a splatnost daně	17
1.3.3 Kontrolní hlášení	18
2 Režim přenesení daňové povinnosti	19
2.1 Charakteristika	19
2.1.1 Princip režimu přenesení daňové povinnosti v ČR	19
2.1.2 Trvalé použití režimu PDP	19
2.1.3 Dočasné použití režimu PDP	19
2.2 Plátce DPH v režimu PDP – poskytovatel plnění	20
2.3 Plátce DPH v režimu PDP – příjemce plnění	20
2.4 Kontrolní hlášení a přiznání k DPH v režimu PDP	20
2.4.1 Vykazování – poskytovatel zdanitelného plnění	21
2.4.2 Vykazování – příjemce plnění	22
3 Legislativní vývoj režimu PDP	23

3.1	Evropská unie a její smlouvy	23
3.2	Evropské směrnice.....	24
3.2.1	Směrnice v období 1967–2006.....	24
3.2.2	Směrnice v období 2006–2023.....	24
3.3	Implementace do české legislativy	28
4	Výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti	31
4.1	Výhody	31
4.1.1	Boj proti daňovým podvodům a únikům	31
4.1.2	Vývoj inkasa – DPH.....	31
4.1.3	Vývoj daňové mezery na DPH.....	32
4.1.4	Cash flow plátců DPH u režimu PDP	34
4.1.5	Přijaté zálohové platby	34
4.2	Nevýhody	35
5	Aplikace režimu ve stavebnictví.....	36
5.1	Zatřídění stavebních prací	36
5.1.1	Klasifikace produkce CZ-CPA	36
5.1.2	Číselné zatřídění 41–43 CZ-CPA.....	37
5.2	Sazba daně	38
5.3	Den uskutečnění zdanitelného plnění	39
5.4	Více druhů prací v rámci jednoho plnění	39
5.5	Problematika při určení režimu PDP	39
5.6	Časový nesoulad	40
5.7	Poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce	40
6	Soudní rozhodnutí v problematice režimu PDP	41
	ZÁVĚR	45
	POUŽITÉ ZDROJE.....	47
	SEZNAM PŘÍLOH.....	51

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1 Daňová soustava.	13
Obrázek 2 Předmět daně.....	14
Obrázek 3 Druhy plnění z hlediska DPH.....	15
Tabulka 1 Kódy předmětu plnění v režimu PDP.....	21
Tabulka 2 Hlavy – Směrnice Rady 2006/112/ES.....	25
Tabulka 3 Klasifikace produkce – úrovně.....	36
Tabulka 4 Sekce F – Stavby a stavební práce.....	37

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Vývoj inkasa DPH.....	32
Graf 2 Vývoj daňové mezery na DPH.....	33

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
JČS	Jiný členský stát
RCH	Reverse charge
Režim PDP	Režim přenesení daňové povinnosti
Zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších přepisů

ÚVOD

Tato bakalářská práce se zaměřuje na oblast daně z přidané hodnoty. Konkrétně se zabývá režimem přenesení daňové povinnosti. Tento specifický daňový režim byl zaveden jako jeden z možných nástrojů v boji proti daňovým podvodům a daňovým únikům.

Cílem bakalářské práce je popsat legislativní vývoj režimu přenesení daňové povinnosti na úrovni Evropské unie a jeho implementaci do české legislativy. Zhodnotit výhody, nevýhody a problémy tohoto režimu a aplikovat problematiku v oboru stavebnictví.

V první kapitole je popsána daňová soustava České republiky. Je charakterizován princip a systém daně z přidané hodnoty. Jsou vysvětleny pojmy týkající se této daně a popsány povinnosti plátců DPH.

Druhá kapitola je zaměřena na charakteristiku a popis režimu přenesení daňové povinnosti. Je zde vysvětlen rozdíl mezi běžným daňovým režimem a režimem PDP. Je popsáno členění na trvalé a dočasné použití režimu a jsou vypsány služby a zboží, kterých se režim týká.

Legislativní vývoj režimu PDP na úrovni Evropské unie a jeho implementace do české legislativy je popsán ve třetí kapitole. První část kapitoly je zaměřena na evropské smlouvy a směrnice. Je popsán postupný vývoj tohoto režimu v letech 1967-2006 a v další části od roku 2006 do roku 2023. Poslední část kapitoly je zaměřena na implementaci režimu do české legislativy, jeho postupné zavádění a rozšiřování.

Čtvrtá kapitola se zaměřuje na výhody a nevýhody tohoto režimu. Největší výhodou je úspěšné potírání daňových podvodů. Jsou zde popsány kontrolní mechanismy, které mají těmto podvodům zabránit. Je analyzován vývoj inkasa a daňové mezery. Dále je popsán cash flow daňových subjektů jak u běžného režimu, tak u režimu přenesení daňové povinnosti. Mezi nevýhody je řazena hlavně administrativní zátěž a právní nejistota daňových subjektů.

Pátá kapitola se zabývá aplikací problematiky režimu PDP ve stavebnictví. Zde je popsána Klasifikace produkce CZ-CPA a zařazení stavebních a montážních prací do této klasifikace. Toto zařazení je zásadní pro určení daňového režimu, proto se tato kapitola blíže zabývá problematikou režimu ve stavebnictví a důsledky v případě špatného zařazení stavebních a montážních prací.

V poslední šesté kapitole jsou analyzovány příklady soudních rozhodnutí. Jedná se buď o konkrétní případy zapojení do karuselových podvodů nebo o případy špatného zařazení do daňového režimu a následků z toho vyplývajících.

1 Princip a systém daně z přidané hodnoty

1.1 Daňová soustava v České republice

Daňový systém je soubor všech daní, které se se vybírají na určitém území. Daň je povinná, zákonem uložená platba, která se odvádí do veřejného rozpočtu. Je to platba nenávratná, neekvivalentní, zpravidla neúčelová a většinou pravidelná.

Mezi jednotlivými daněmi existují různé vazby a jsou nastavena pravidla, která výběr daní určují. Daně jsou nejvýznamnější položkou veřejných příjmů. Týkají se každého subjektu, který je povinen přispívat veřejnoprávní soustavě, většinou více daněmi současně.

Daňová soustava a systém v České republice (dále jen „ČR“) je podobný většině zemí v Evropské unii (dále jen „EU“). Skládá se z daní přímých a nepřímých.

1.1.1 Daně přímé

Přímé daně tvoří významnou část veřejných příjmů. Jsou to daně adresné, plátcem je konkrétní osoba. Jsou tedy viditelnější a velmi sledované. Patří mezi ně hlavně daně z příjmů, nazývané také důchodové daně, a daně majetkové.

Daň z příjmů fyzických osob je daň univerzální a týká se všech zdanitelných příjmů jednotlivců. Základ daně tvoří pět dílčích základů daně. Jsou to příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy. Sazby daně jsou 15 a 23 %.

Daň z příjmů právnických osob se týká všech právnických osob, které uskutečňují své činnosti za účelem dosažení zisku. Pro výpočet daně se vychází z účetních výkazů –z výsledku hospodaření před zdaněním, který se ještě před samotným zdaněním upravuje. Sazba daně se v roce 2024 zvýšila z 19 % na 21 %. Zdaňování právnických osob je v podnikatelském prostředí velmi sledováno, neboť je to jeden z ukazatelů při rozhodování zahraničních investorů.

Majetkové daně jsou daně z nemovitých věcí, do kterých patří daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Daň z pozemků se počítá z výměry pozemků v m² a příslušné sazby daně podle typu pozemku. Daň ze staveb a jednotek vychází ze skutečně zastavěné plochy v m² a příslušné sazby daně. (Vančurová, Zídková, 2022)

1.1.2 Daně nepřímé

Nepřímé daně, nazývané též daně ze spotřeby, jsou součástí ceny zboží nebo služeb. Je to daň z přidané hodnoty, daň spotřební, silniční, clo a energetické daně.

Daň z přidané hodnoty je nejvýznamnější daní ze spotřeby. Týká se dodání zboží a poskytování služeb v tuzemsku, ale také zboží z dovozu ze zemí mimo Evropskou unii.

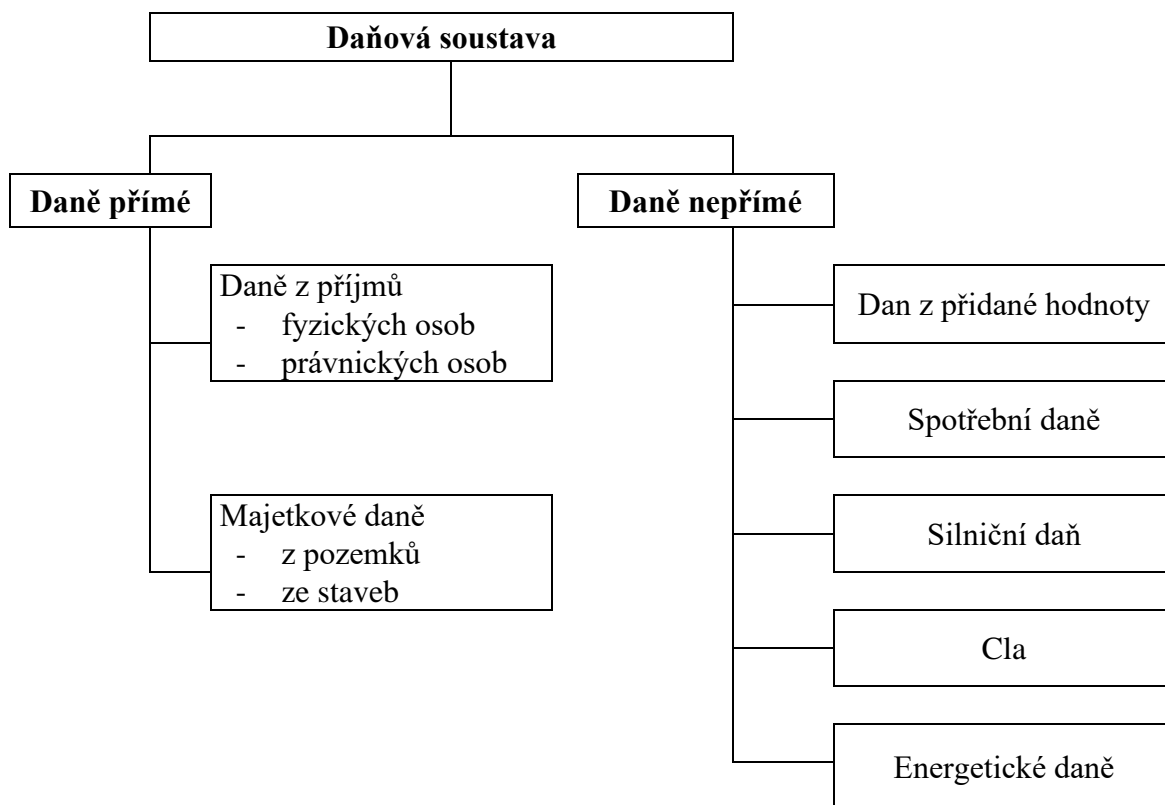
Spotřební daně se týkají pěti komodit – daň z minerálních olejů, z lihu, z vína a meziproductů, z piva a z tabákových výrobků.

Silniční daň se týká užívání motorových vozidel. Tato daň je použita na výstavbu a údržbu silnic a dálnic.

Clo jsou specifické daně ze spotřeby, která se vybírají při dovozu zboží ze států mimo Evropskou unii.

Energetické daně jsou daně ze zemního plynu, z pevných paliv, z elektřiny a souvisí s ochranou životního prostředí. Jsou promítnuty v dodávkách konečným spotřebitelům. Jejich význam bude v následujících letech stoupat. (Vančurová, Zídková, 2022)

Obrázek 1 – Daňová soustava



Zdroj: Vlastní zpracování dle (prof. Ing. Alena Vančurová Ph.D., Ing. Hana Zídková Ph.D., 2022)

1.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) patří mezi daně nepřímé a řídí se zákonem č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), který vešel v platnost dnem vstupu ČR do EU - 1.5.2004. Správa této daně patří pod Finanční správu ČR, v případě dovozu zboží pod Celní správu ČR.

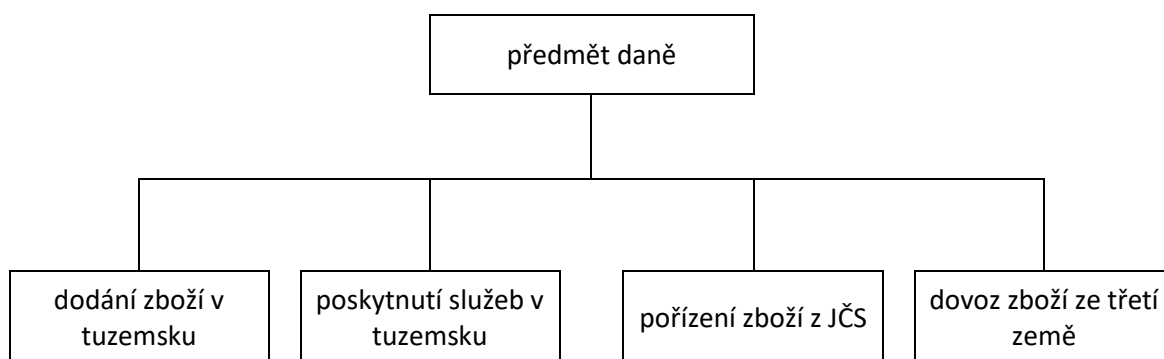
1.2.1 Princip a systém DPH

DPH je univerzální daň ze spotřeby. Dopadá na konečného spotřebitele a do státního rozpočtu se dostává přes plátce, který funguje jako prostředník pro výběr daně. Jedná se o systém nepřímého výběru daně, kdy plátce vybere daň od jiných osob v rámci svých prodejů – výstupů. Tato daň se nazývá daň na výstupu. Nákupy pro svoji činnost se nazývají vstupy a daň z ceny nákupů se nazývá daň na vstupu. Za určité časové období, nazývané zdaňovací období, se DPH určí jako rozdíl mezi souhrnnou částkou všech daní na výstupu a souhrnnou částkou všech daní na vstupu. V případě kladné hodnoty, kdy souhrnná částka všech daní na výstupu je vyšší než souhrnná částka všech daní na vstupu, jde o vlastní daň. Tato daň je závazek plátce vůči státu a plátce je povinen ji odvést. V opačném případě, kdy je souhrnná částka všech daní na výstupu nižší než souhrnná částka všech daní na vstupu, jde o nadměrný odpočet. Jedná se o přeplatek na dani a je to pohledávka plátce vůči státu. (Vančurová, Zídková, 2022)

1.2.2 Předmět DPH a zdanitelné plnění

Předmětem daně je dodání zboží v tuzemsku, poskytnutí služby v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu (dále „JČS“), dovoz zboží ze třetí země. Dodání zboží v tuzemsku a poskytnutí služby v tuzemsku je nazýváno jako uskutečněné plnění. Je poskytováno za úplatu, s místem plnění v tuzemsku a osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani je osoba, která vykonává samostatnou ekonomickou činnost za účelem dosažení zisku.

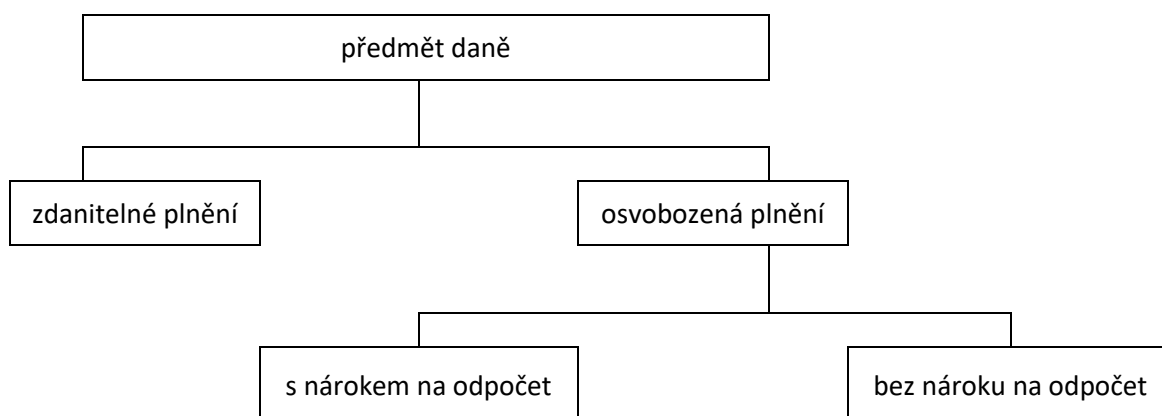
Obrázek 2 – Předmět daně



Zdroj: Vlastní zpracování dle (prof. Ing. Alena Vančurová Ph.D., Ing. Hana Zídková Ph.D., 2022)

Předmětem daně jsou buď zdanitelná plnění nebo osvobozená plnění viz obrázek 3. Zdanitelná plnění podléhají odvodu DPH v příslušné sazbě daně. Osvobozená plnění mají znaky předmětu DPH, přesto u nich není povinnost odvádět daň. Tato plnění se dělí na osvobozená plnění bez nároku na odpočet a s nárokem na odpočet. Plnění bez nároku na odpočet u přijatých plnění jsou např. různé vzdělávací, zdravotní, sociální služby nebo finanční a pojišťovací služby. Osvobozená plnění s nárokem na odpočet se týká hlavně osob z JČS (nebo třetích zemí), kdy daň bude odvedena v jiném státě EU, aby byl naplněn princip přednostního zdanění v zemi spotřeby. (Vančurová, Zídková, 2022)

Obrázek 3 – Druhy plnění z hlediska DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle (prof. Ing. Alena Vančurová Ph.D., Ing. Hana Zídková Ph.D., 2022)

1.2.3 Osoba povinná k dani, plátce DPH

Plátcem daně se stává osoba povinná k dani. To je fyzická nebo právnická osoba, která provádí samostatně ekonomickou činnost. Ekonomická činnost je různé nezávislé podnikání nebo ostatní samostatná výdělečná činnost. Není to činnost zaměstnanců v rámci pracovněprávního vztahu. Plátcem daně se může stát osoba povinná k dani dobrovolně nebo ze zákona. (Benda, Hrušová, 2016)

V zákoně o DPH jsou přesně uvedeny podmínky, za jakých se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku stává plátcem DPH. Tato osoba si musí v rámci své ekonomické činnosti hlídat výši svého obrátu. Za obrát je z hlediska DPH považován souhrn úplat bez daně za tuzemská uskutečněná zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet. Hodnota obrátu je rozhodující kritérium pro registraci k DPH danou zákonem. Pokud obrát za posledních 12 měsíců přesáhne částku 2 000 000 Kč, stává se osoba povinná k dani plátcem DPH. Plátcem se stává od prvního dne druhého měsíce, který následuje za měsícem překročení daného limitu.

Další kritéria, která určují, kdy se osoba povinná k dani stává plátcem DPH, je například uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která nemá sídlo v tuzemsku. Nebo uskutečnění prodeje zboží na dálku a prodej dovezeného zboží na dálku s místem plnění v tuzemsku prostřednictvím své provozovny mimo tuzemsko. V §6 -§6fa zákona o DPH jsou uvedena všechna kritéria, která určují povinnost stát se plátcem DPH. (Zákon č. 235/2004 Sb.)

1.2.4 Sazby daně

V roce 2023 byly platné tři sazby daně. Základní sazba daně byla ve výši 21 %, první snížená sazba daně ve výši 15 % a druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Pro rok 2024 jsou platné pouze dvě sazby daně – základní 21 % a snížená 12 %. U zboží a služeb je nastavena základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. V příloze č. 2 a v příloze č. 3 zákona o DPH je vypsán přehled služeb a zboží, které spadají do snížené sazby DPH. Sazba daně se určí ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. U přijaté úplaty se určí sazba daně ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z této úplaty. (Zákon č. 235/2004 Sb.)

1.2.5 Zdaňovací období

Daň z přidané hodnoty, stejně jako jiné daně, se musí stanovit za určité časové období, nazývané zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím je buď kalendářní měsíc, nebo kalendářní čtvrtletí.

Měsíční zdaňovací období se vztahuje na:

- Plátce s obratem nad 10 000 000 Kč
- Nově registrované plátce – toto období zůstává až do konce následujícího kalendářního roku po registraci. Poté si plátci s obratem nižším jak 10 000 000 Kč mohou vybrat, zda budou mít měsíční nebo čtvrtletní zdaňovací období.

Čtvrtletní zdaňovací období se vztahuje na:

- Plátce s obratem do 10 000 000 Kč

Za každé zdaňovací období je plátce povinen podat daňové přiznání k DPH, a to ve lhůtě stanové zákonem. (Vančurová, Zídková, 2022)

1.3 Povinnosti plátce DPH

1.3.1 Daňové doklady

Plátce je povinen vystavit daňový doklad. Povinnost vystavit daňový doklad je ve lhůtě do 15 dnů ode dne, kdy se musí přiznat daň nebo přiznat plnění. Daňový doklad může být vystaven v listinné formě nebo elektronické podobě a musí mít určité náležitosti. Tyto náležitosti jsou specifikovány v §29 zákona o DPH a jsou jím:

- Označení osoby, která uskutečňuje plnění, daňové identifikační číslo této osoby
- Označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje a její daňové identifikační číslo
- Předmět plnění
- Den vystavení daňového dokladu, datum uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty
- Jednotková cena bez daně, základ daně, sazba daně, výše daně uvedená v české měně
- Příslušný odkaz na zákon nebo ustanovení předpisu EU
- „daň odvede zákazník“ v případě přenesené daňové povinnosti

Pokud hodnota plnění není vyšší jak 10 000 Kč, může se vystavit zjednodušený daňový doklad, který nemusí obsahovat osobu, pro kterou je plnění uskutečněno, její identifikační číslo, jednotkovou cenu, základ daně a výši daně. (Zákon č. 235/2004 Sb.)

1.3.2 Přiznání k DPH a splatnost daně

Daňové přiznání se podává za každé zdaňovací období. Termín je do 25. dne následujícího kalendářního měsíce. V tento den je také splatná daň.

Povinnost podat přiznání řeší §101 odst. 1 zákona o DPH a má jej:

- Plátce
- Identifikovaná osoba
- Osoby, které nejsou plátce, ale vznikla jim za určitých podmínek povinnost přiznat daň

Daňové přiznání se podává elektronicky, a to pouze datovou zprávou, ve formátu a struktuře XML. Přiznání podané elektronicky, které vyžaduje dodatečné potvrzení, se musí doručit na příslušný finanční úřad dle §71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. A to ve lhůtě do 5 dnů ode dne doručení datovou zprávou a opatřené vlastnoručním podpisem, jinak se na něj bude nahlížet, jako by nebylo vůbec podáno. Jsou to například vyplněné formuláře odeslané přes aplikaci EPO bez uznávaného elektronického podpisu. (Zákon č. 235/2004 Sb.)

Pro měsíční plátce je tato administrativa náročnější, neboť musí přiznání odevzdávat 12x do roka. Proto často podnikatelé, kteří nedosáhnou obrátu 10 000 000 Kč, volí zdaňovací období kalendářní čtvrtletí. (Vančurová, Zídková, 2022)

1.3.3 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení bylo zavedeno od 1.1.2016. Hlášení bylo zavedeno jako nové opatření, které má pomoci v boji proti daňovým únikům. Jedná se o speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje přiznání k DPH a které musí podávat všichni plátcí DPH.

V zákoně o DPH je tato povinnost zakotvena v §101c a vztahuje se na plátce, který:

- Uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku
- Přijal úplatu, ze které vznikla povinnost přiznat daň
- Přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo poskytl úplatu
 - o má povinnost přiznat daň podle §108 zákona o DPH
 - o uplatňuje nárok na odpočet daně
- Ve zvláštním režimu pro investiční zlato

Kontrolní hlášení musí podávat plátcí se sídlem v tuzemsku, ale také se sídlem v jiném členském státě nebo třetí zemi. Tato povinnost se nevztahuje na osoby povinné k dani, které nejsou plátcí DPH, ani na identifikované osoby, přestože musí za určitých podmínek podle §101 podávat přiznání k DPH. Dále nemusí kontrolní hlášení podávat osoby, které neuskutečnily ani nepřijaly výše uvedená plnění (§101c), neuplatnily nárok na odpočet nebo mají pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle §51 zákona o DPH.

Stejně jako přiznání k DPH se kontrolní hlášení podává pouze elektronicky. Kontrolní hlášení podané elektronicky, které vyžaduje dodatečné potvrzení, se musí doručit na příslušný finanční úřad ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení. Na rozdíl od přiznání k DPH se zde lhůta řídí §101e zákona o DPH. Pokud je plátce právnická osoba, musí podávat hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů následujícího měsíce. V případě, že tyto osoby jsou čtvrtletní plátcí DPH, přesto musí kontrolní hlášení podávat měsíčně. Jiné to je u plátců – fyzických osob. Tito plátcí podávají kontrolní hlášení zároveň s daňovým přiznáním. Tedy měsíční plátce DPH podává kontrolní hlášení měsíčně, čtvrtletní plátce DPH podává kontrolní hlášení čtvrtletně. V případě, že termín připadne na sobotu, neděli nebo svátek, stává se posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. (Benda, Hrušová, 2016)

2 Režim přenesení daňové povinnosti

2.1 Charakteristika

2.1.1 Princip režimu přenesení daňové povinnosti v ČR

V běžném režimu daně z přidané hodnoty je povinnost přiznat a odvést DPH na straně dodavatele, tedy na straně plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění. Režim přenesení daňové povinnosti (dále jen „režim PDP“), nazývaný také reverse charge (dále jen „RCH“), je ale jiný. V tomto režimu je povinnost na straně odběratele, tedy příjemce zdanitelného plnění. Podmínkou použití tohoto režimu je, že místo plnění je v tuzemsku a dodavatel i odběratel musí být plátcí DPH. Potom může dojít k přenesení daňové povinnosti. V případě, že odběratel nemá platnou registraci a není plátcem DPH, použije se běžný režim a za zdanitelná plnění odvede daň z přidané hodnoty dodavatel. (Kuneš, Polanská, 2021)

V zákoně o DPH je tento režim řešen v §92a až §92i. Ode dne 1.1.2015 je rozlišováno členění na trvalé a dočasné použití.

2.1.2 Trvalé použití režimu PDP

- Dodání zlata - §92b
- Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k tomuto zákonu - §92c
- Dodání nemovité věci - §92d
- Poskytnutí stavebních nebo montážních prací - §92e
- Použití režimu přenesené daňové povinnosti v ostatních případech - §92ea

2.1.3 Dočasné použití režimu PDP

- Dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 k tomuto zákonu - §92f
U vybraného zboží z této přílohy je nutné hlídat hranici 100 000 Kč. Pokud celková částka základu daně přesáhne tuto částku, použije se režim PDP. Jedná se například o obiloviny a technické plodiny, kovy, mobilní telefony, integrované obvody, videoherní konzole.
- Mechanismus rychlé reakce - §92g (Zákon č. 235/2004 Sb.)

2.2 Plátce DPH v režimu PDP – poskytovatel plnění

Plátce, který poskytuje zdanitelné plnění, má povinnost vystavit daňový doklad a stanovit základ daně. Poskytovatel zdanitelného plnění v režimu PDP má podle §29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH také povinnost sdělit na daňový doklad informaci, že „daň odvede zákazník“, tedy příjemce, pro kterého je plnění uskutečněno. Pak nemusí daňový doklad obsahovat údaje o sazbě daně a výši daně. (Sejkora, 2017)

Poskytovatel plnění musí stanovit základ daně. V §36 odst. 1 zákona o DPH je uvedeno, že do základu daně patří vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno. Do tohoto základu daně se musí zahrnout také vedlejší výdaje. Jedná se o náklady za balení, přepravu, pojištění, provizi. Pokud plátce při vyúčtování tyto vedlejší náklady nezahrne do základu daně v rámci režimu PDP, pak jsou tato plnění samostatná zdanitelná plnění, režim PDP se na ně nevztahuje. Pokud ale tyto náklady souvisí s uskutečněným plněním v rámci tohoto režimu, není tento postup správný. (Kuneš, Polanská, 2021)

2.3 Plátce DPH v režimu PDP – příjemce plnění

V režimu PDP je veškerá odpovědnost týkající se správně odvedené DPH na straně odběratele – příjemce plnění. Na něj je odpovědnost přenesena a ten je povinen podle §92a odst. 4 zákona o DPH přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Musí tedy stanovit a odvést daň. Na daňovém dokladu nemusí být uvedena informace o sazbě a výši daně. Pokud ale na daňovém dokladu sazba a výše daně uvedena je, přesto nese odpovědnost za správně vypočtenou a odvedenou daň příjemce zdanitelného plnění. V rámci tohoto režimu příjemce plnění daň přizná, ale zároveň uplatní daň na vstupu, aby byla dodržena neutralita daně. V případě plného nároku na odpočet nedojde k reálné platbě daně, čímž se minimalizuje možnost daňových podvodů. (Sejkora, 2017)

2.4 Kontrolní hlášení a přiznání k DPH v režimu PDP

V kontrolním hlášení musí poskytovatelé i příjemci zdanitelného plnění uskutečněného v režimu PDP vykazovat jednotlivá zdanitelná plnění samostatně pod příslušnými kódy. Tabulka č. 1 zobrazuje přehled jednotlivých kódů. V případě, že k jednomu daňovému dokladu patří více druhů plnění, musí se každý kód plnění uvést na samostatný řádek se stejným evidenčním číslem daňového dokladu.

Tabulka 1 – Kódy předmětu plnění v režimu PDP

Kód	Popis
1	Zlato
1a	Zlato – zprostředkování dodání investičního zlata
3	Dodání nemovité věci
3a	Dodání nemovité věci v nuceném prodeji
4	Stavební a montážní práce
4a	Stavební a montážní práce – poskytnutí pracovníků
5	Zboží uvedené v příloze č. 5
6	Dodání zboží poskytnutého původně jako záruka
7	Dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví
11	Povolenky na emise skleníkových plynů
12	Obiloviny a technické plodiny
13	Kovy
14	Mobilní telefony
15	Integrované obvody
16	Přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat
17	Videoherní konzole
18	Dodání certifikátů elektřiny
19	Dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi
20	Dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi
21	Poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Ing. Zdeněk Kuneš, Ing. Pavla Polanská, 2021)

2.4.1 Vykazování – poskytovatel zdanitelného plnění

V přiznání k DPH uvádí plátce svá uskutečněná zdanitelná plnění v režimu PDP na řádku 25 a to v celkové částce za dané zdaňovací období. V kontrolním hlášení se tato plnění uvádí v oddílu A.1. a to nikoli v celkové částce, ale dle jednotlivých plnění. Ke každému plnění se musí povinně uvést daňové identifikační číslo odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění a základ daně. Poslední položkou je kód předmětu plnění.

Pokud plátce podává daňové přiznání měsíčně, pak se hodnota oddílu A.1. musí rovnat řádku 25 daňového přiznání. Pokud plátce podává daňové přiznání kvartálně, řádek 25 daňového přiznání se rovná součtu měsíčních hodnot oddílu A.1. za dané kvartální období. (Kuneš, Polanská, 2021)

2.4.2 Vykazování – příjemce plnění

V přiznání k DPH uvádí příjemce přijatá zdanitelná plnění v režimu PDP na řádku 10 a 11. Řádek 10 je určen pro plnění v základní sazbě daně, řádek 11 je určen pro plnění ve snížené sazbě daně. Částky se uvádí v celkové hodnotě za dané zdaňovací období. Nárok na odpočet se uvádí v řádcích 43 a 44, podle příslušné sazby daně. V kontrolním hlášení se tato plnění uvádí v oddílu B.1. a to nikoli v celkové částce, ale opět dle jednotlivých plnění. Ke každému plnění se musí povinně uvést daňové identifikační číslo dodavatele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, příslušný základ daně a daň. Stejně jako dodavatel i odběratel musí uvést kód předmětu plnění.

Pokud plátce podává daňové přiznání měsíčně, pak se hodnota oddílu B.1. v základní sazbě daně musí rovnat řádku 10 daňového přiznání, hodnota oddílu B.1. ve snížené sazbě daně řádku 11 daňového přiznání. Pokud plátce podává daňové přiznání kvartálně, řádek 10 a 11 daňového přiznání se rovná součtu měsíčních hodnot oddílu B.1. příslušné sazby daně za dané kvartální období. (Kuneš, Polanská, 2021)

3 Legislativní vývoj režimu PDP

Česká republika vstoupila dne 1.5.2004 do Evropské unie. EU je společenství 27 států, které se snaží navzájem spolupracovat v oblasti politické, hospodářské, bezpečnostní, ale také právní a ekonomické. Všechny státy mají za cíl zlepšení života a životních podmínek, proto musí navzájem spolupracovat a dodržovat společné právní dokumenty.

V oblasti DPH je v současné době platná Směrnice Rady 2006/112/ES, která nastavuje společný systém DPH. Problematika režimu PDP je uvedena v článku 198 a 199 Směrnice. Na základě těchto článků mohou členské státy režim PDP používat. V následujících odstavcích je popsán vývoj DPH a režimu PDP na úrovni EU. (Směrnice Rady 2006/112/ES)

3.1 Evropská unie a její smlouvy

První základní dokument o fungování EU je Smlouva o Evropské unii, který byl dán Maastrichtskou smlouvou. Tato smlouva byla podepsána v roce 1992 a účinná byla od 1.11.1993. Zde jsou zavedeny jasné formy spolupráce. Tato smlouva byla několikrát novelizována. Poslední základní smlouva o EU je Lisabonská smlouva z roku 2009.

Jednotlivé členské státy ale již spolupracovaly od 50.let minulého století, kdy byly podepsány první smlouvy, které nastavovaly vzájemnou spolupráci. Kromě základních Římských dohod byla jednou z důležitých podepsaných smluv Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (dále jen „EHS“) z roku 1957. S platností od 1.11.1993 došlo ke změně názvu na Evropské společenství (dále jen „ES“).

V období podepsání prvních smluv, tedy v druhé polovině minulého století, dochází k nástupu globalizace a k nástupu celosvětového trhu. Postupně se začíná přecházet od regionálního trhu k celosvětovému a dochází k masivnímu rozvoji mezinárodního obchodu. S tím souvisí vznik různých nadnárodních společností. A právě v mezinárodním obchodu začínají problémy s daňovými zákony jednotlivých evropských zemí. Proto musí dojít k nastavení pevných pravidel, která povedou ke sblížení daňových systémů jednotlivých zemí.

Zásadním rokem se stává rok 1967, kdy musí všechny členské státy EHS nastavit jednotný systém DPH. Do této doby má pouze Francie zavedenou DPH, jiné státy mají kaskádovitý systém daně z obratu. Noví členové musí také přejít na tento systém, mají ale určenou přechodnou dobu. (Široký, 2018)

3.2 Evropské směrnice

3.2.1 Směrnice v období 1967–2006

V roce 1967 je zavedena První směrnice k DPH 67/227/EHS. První fáze je zaměřena na zavedení a nastavení DPH jako takové. Další fáze se zaměřuje na vytvoření společného trhu, používání stejných právních předpisů, nastavení stejných podmínek hospodářské soutěže, přiblížení sazeb.

Druhá směrnice č. 67/228/EHS se zaměřuje na sazby daně a na jednotlivé pojmy týkající se DPH – předmět daně, místo zdanitelného plnění, dodání zboží, poskytnutí služby, osoba podléhající dani. Platnost této směrnice končí v roce 1977, kdy ji nahradí Šestá směrnice.

Po několika dalších směrnicích je zavedena Šestá směrnice č. 77/388/EHS. Tato směrnice vstupuje v platnost v roce 1977 a je zásadní a přelomová. Výrazně se zaměřuje na odchylky v legislativě jednotlivých členských zemí a dává jim minimální prostor pro případné legislativní rozdíly. Země jsou povinny veškerá ustanovení zavádět do svých zákonných předpisů. Předmětem DPH jsou – pořízení zboží mezi jednotlivými členy, poskytnutí služby, dovoz zboží. Do základu daně se musí započíst cla, poplatky, energetické daně, dotace k ceně, vedlejší výdaje související s přepravou, provize. Tato směrnice také zavádí systém financování Společenství z případných výnosů DPH. Šestá směrnice byla několikrát novelizována a změněna, v roce 2006 ji nahradila Směrnice Rady 2006/112/ES.

Do roku 2006 bylo vydáno ještě několik směrnic, z nichž další důležitá je Směrnice 91/680/EHS, která ruší vnitřní daňové hranice mezi jednotlivými členskými státy a zavádí jednotný vnitřní trh. Dále je to Směrnice 92/77/EHS, která se zaměřuje na daňové sazby a zavádí základní a sníženou sazbu. Zavedení těchto sazeb bylo velmi problematické a od roku 1993 byla finálně nastavena dvě pásma – pro základní sazbu minimální hranice 15 % a pro sníženou minimální hranice 5 %. (Široký, 2018)

V roce 1998 je vydána Směrnice Rady 98/80/ES, která upravuje současný systém DPH a zavádí zvláštní režim pro investiční zlato. Vzhledem k tomu, že zlato neslouží pouze jako surovina a polotovar, ale také jako investiční zlato, zavádí se tento zvláštní režim a postup přenesení daňové povinnosti. Ustanovení z této směrnice se přeneslo do článku 198 současné směrnice. (Směrnice Rady 98/80/ES)

3.2.2 Směrnice v období 2006–2023

Důležitým okamžikem je zavedení jednotného vnitřního trhu v roce 1993. Tento trh je definován jako prostor pro volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. V tomto prostoru

neexistují vnitřní hranice. V roce 2004, při vstupu dalších deseti zemí do EU, dochází k výraznému rozšíření území, pro který bude tento jednotný vnitřní trh platit. Dochází k nárůstu podnikatelských subjektů a jejich vzájemných vztahů. Proto musí dojít k výrazným změnám, které se týkají legislativy v daňové oblasti, aby došlo ke sblížení daňových systémů s původními členskými zeměmi. (Široký, 2018)

V roce 2006 je zavedena Směrnice Rady 2006/112/ES jako nový dokument pro harmonizaci DPH, který má zjednodušit celý systém mezi jednotlivými členskými zeměmi EU. Směrnicí tvoří 15 hlav (přehled viz níže) a 12 příloh, ve kterých jsou zveřejněny například seznamy různých činností, elektronicky poskytovaných služeb, seznamy týkající se dodání zboží, poskytnutí služeb, zemědělské výroby a služeb, ale také uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností. Jsou zde také položky, které se mohou zdanit sníženou sazbou daně nebo seznam plnění, na které se vztahují odchylky.

Tabulka 2 – Hlavy – Směrnice Rady 2006/112/ES

Obsah	Popis
HLAVA I	Účel a oblast působnosti
HLAVA II	Územní působnost
HLAVA III	Osoby povinné k dani
HLAVA IV	Zdanitelné plnění
HLAVA V	Místo zdanitelného plnění
HLAVA VI	Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti
HLAVA VII	Základ daně
HLAVA VIII	Sazby
HLAVA IX	Osvobození od daně
HLAVA X	Odpočet daně
HLAVA XI	Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani
HLAVA XII	Zvláštní režimy
HLAVA XIII	Odchylky
HLAVA XIV	Různá ustanovení
HLAVA XV	Závěrečná ustanovení

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Směrnice Rady 2006/112/ES)

Tato směrnice se více zaměřuje na oblast intrakomunitárního plnění, což je dodání zboží a poskytnutí služby v rámci jednotného vnitřního trhu EU. Země, které jsou mimo hranice EU, jsou považovány za třetí země a platí pro ně jiná pravidla. Veškeré dodání zboží mimo hranice EU se považuje za dovoz a vývoz v rámci třetích zemí.

V rámci intrakomunitárního plnění dochází k zesílení principu RCH. U dodání zboží je místo zdanitelného plnění tam, kde zboží končí při dodání (princip země spotřeby). U dodavatele se

jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet. Podmínkou je poskytnutí daňového identifikačního čísla odběratele. Dodavatel musí toto plnění vykázat nejen v daňovém přiznání, ale současně ho musí také vykázat v souhrnném hlášení, případně v Intrastatu. Souhrnné hlášení se podává, pokud dochází k dodání zboží nebo poskytnutí služby do JČS. Je to hlášení, podle kterého se kontroluje, zda v rámci obchodů mezi státy EU je DPH správně odvedena. A to v té zemi, kde je určeno místo plnění. Intrastat je statistický výkaz, který sleduje pohyb zboží v zemích EU. Pokud dojde k překročení limitu pro vykazování, je dodavatel povinen plnění vykázat v Intrastatu. Odběratel je povinen DPH vypočítat podle platných sazeb ve své zemi a vypočtenou daň v této zemi také odvést. Pokud splní určité zákonné předpoklady, má nárok na odpočet daně. Tím na straně odběratele nastane daňová neutralita, což je hlavní princip obchodů v rámci intrakomunitárního plnění.

Jiné je to u dodání zboží s přepravou. Pokud je zboží objednáno i s dopravou, ať na straně dodavatele nebo odběratele, je místo plnění tam, kde začíná doprava (princip země původu).

Při dodání zboží, které je v rámci dodávky nainstalováno nebo zamontováno, je místo zdanitelného plnění tam, kde je toto zboží nainstalováno nebo zamontováno.

Směrnice Rady 2006/112/ES byla několikrát novelizována. Směrnice Rady 2008/8/ES mění pohled na stanovení místa plnění u poskytnutí služby. Pokud je služba poskytnuta osobě povinné k dani, bude určeno místo zdanitelného plnění podle sídla nebo provozovny odběratele, tedy příjemce služby. V případě, že je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, bude určeno místo zdanitelného plnění ve státě, kde má sídlo nebo provozovnu dodavatel, tedy poskytovatel služby.

Zavedením Směrnice Rady 2008/117/ES dochází u služeb k zesílení a rozšíření principu RCH. Zde nastupuje princip země spotřeby, ve které bude určeno místo plnění dané služby a ve které bude na základě principu RCH odvedena DPH. Povinnost bude přenesena na příjemce plnění a ke zdanění dojde v zemi příjemce plnění. (Široký, 2018)

Směrnice Rady 2010/23/EU reaguje na poskytování některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Do stávající směrnice se zavádí článek 199a, ve kterém se definuje použití režimu RCH u převodu povolenek na emise skleníkových plynů a u převodu jiných jednotek, které mohou provozovatelé používat pro plnění požadavků téže směrnice. (Směrnice Rady 2010/23/EU)

V roce 2013 dochází Směrnici Rady 2013/42/EU k zavedení mechanismu rychlé reakce, která jej definuje v článku 199b. Tento mechanismus je dalším z faktorů v boji proti daňovým

únikům. V této směrnici je ustanovena možnost v některých případech u dodání zboží a poskytnutí služby rozšířit princip RCH. Toto rozšíření musí být schváleno Evropskou komisí a je pouze na určité časové období nepřesahující devět měsíců. (Směrnice Rady 2013/42/EU)

V rámci boje proti daňovým únikům se princip RCH osvědčil. Směrnice Rady 2013/43/EU rozšiřuje jeho použití u zboží a služeb s vysokým rizikem daňových podvodů. Použití režimu se rozšiřuje o dodání mobilních telefonů, dodání zařízení s integrovanými obvody, dodání plynu a elektřiny obchodníkovi povinnému k dani, dodání certifikátů plynu a elektřiny, poskytnutí telekomunikačních služeb, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů. (Směrnice Rady 2013/43/EU)

Další důležitou směrnicí je Směrnice 2020/1756, která reaguje na odchod Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku z EU k datu 1.1.2021. V důsledku tohoto odchodu se z pohledu DPH bude na tyto země hledět jako na třetí země, v rámci pohybu zboží se bude jednat o dovoz a vývoz. Pro Severní Irsko budou ale dočasně platit zvláštní pravidla, která na tuto zemi budou hledět jako na JČS a při pohybu zboží bude platit legislativa pro pohyb zboží uvnitř EU. Pro potřeby vykazování v daňovém přiznání a kontrolním hlášení byla pro Severní Irsko zavedena speciální předpona pro daňové identifikační číslo „XI“. (Směrnice Rady 2020/1756)

Směrnice 2022/542 aktualizuje seznam zboží a služeb, pro která bude nastavena snížená sazba. Dochází ale k určitému omezení, neboť je snaha minimalizovat počet položek se sníženou sazbou. Zvláště u produktů, které mají negativní dopad na životní prostředí, je snaha na ukončení této sazby. Naopak je podpořena snížená sazba u solárních panelů, elektrických kol a různých služeb týkajících se recyklace odpadu, neboť se jedná o výrobky a služby, které mají za cíl šetřit životnímu prostředí. Dále je také podpořena snížená sazba u výrobků a služeb v sociální a kulturní oblasti. (Směrnice Rady 2022/542)

DPH a její výběr se týká všech zemí EU. Jsou nastavena harmonizovaná pravidla, která mají zabezpečit, aby došlo k bezproblémovému volnému pohybu zboží a služeb a aby na území EU tomuto pohybu nebránily žádné daňové předpisy. Jednotlivé členské státy mají zavedeny své daňové zákony, ty ale musí být v souladu se směrnicemi EU. V rámci volného pohybu zboží a služeb a následného odvodu DPH je důležité určení místa plnění. Jsou daná pravidla, ve kterém státě bude dané plnění předmětem daně a kde dojde k výběru DPH. Nemůže se tedy stát, aby z jednoho plnění byla DPH odvedena dvakrát. (Vančurová, Zídková, 2022)

3.3 Implementace do české legislativy

Se vstupem ČR do EU dne 1.5.2004 byla nutnost nastavit a sladit daňový systém s evropskou legislativou. Jednou z hlavních daní, které se to týkalo, byla DPH. Pro intrakomunitární plnění mezi JČS platil režim RCH. Do české legislativy byl režim přenesení daňové povinnosti poprvé zaveden s účinností od 1.1.2006 novelou zákona o DPH č. 545/05 Sb. Prvním druhem pro zavedení tohoto režimu bylo dodání zlata. Tento režim je určen pro uskutečněná zdanitelná plnění mezi tuzemskými plátcí DPH. Dodavatel fakturuje v ceně bez DPH a přenesení daňovou povinnost na odběratele. Odběratel musí z ceny bez daně vypočítat a odvést DPH.

K většímu zavedení režimu PDP dochází v roce 2011. Novela zákona o DPH č. 47/2011 Sb. rozšiřuje okruh druhů, které budou spadat pod tento speciální režim. S účinností od 1.4.2011 se kromě dodání zlata režim rozšiřuje o dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH a o převod povolenek na emise skleníkových plynů. V zákoně o DPH je to specifikováno v § 92a - § 92d. S tímto rozšířením je také zavedena povinnost upozornit na vystaveném daňovém dokladu na informaci, že plnění spadá pod režim PDP. Dodavatel musí na daňovém dokladu sdělit informaci, že výši daně je povinen doplnit a přiznat příjemce plnění.

Od 1.1.2012 byl režim PDP rozšířen o §92e – stavební a montážní práce.

S rozšířením režimu v roce 2011 byla zavedena povinnost vést evidenci pro daňové účely. Tato povinnost byla zanesena v §92a a týkala se jak dodavatelů, tak odběratelů, kteří uskutečňovali plnění v tomto speciálním režimu. Výpis z evidence pro daňové účely se musel dodržet ve formátu a struktuře určené správcem daně. Termín na jeho odevzdání byl stejný jako termín pro odevzdání přiznání k DPH. Zasilal se ve formátu XML buď posláním datovou schránkou nebo přes portál EPO. Výpis měl určité povinné náležitosti, které se musely uvádět. Každé zdanitelné plnění se vykazovalo na samostatný řádek, a kromě DIČ svého partnera se uvedlo datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění. Předmět plnění se určil podle kódů:

- Kód 1 – pro dodání zlata dle §92b platného zákona o DPH
- Kód 2 – pro povolenky dle §92d
- Kód 4 – stavební a montážní práce dle §92e
- Kód 5 – pro zboží uvedené v příloze č. 5

U kódů 1,2,5 se musí zároveň uvádět rozsah plnění, což jsou informace ohledně množství. U kódu 4 se rozsah plnění neuvádí. (Finanční správa, 2012)

S účinností od 1.1.2013 dochází ke změně povinných náležitostí uváděných na daňových dokladech. Z důvodu prokázání nároku na DPH musí být doklad čitelný, musí být zaručena věrohodnost a neporušenost obsahu tohoto dokladu. Od tohoto data musí daňové doklady vykázané v režimu PDP obsahovat text „*daň odvede zákazník*“. Na těchto dokladech nemusí být údaje o sazbě a výši daně, neboť povinnost je přenesena na odběratele a ten je zodpovědný za správně vypočtenou a odvedenou daň. Náležitosti daňových dokladů jsou specifikovány v § 29 zákona o DPH. (Finanční správa, 2013)

V rámci boje proti daňovým únikům s ohledem na Směrnici Rady 2006/112/ES se ČR rozhodla pro možnost rozšířit režim PDP. Ke změně tohoto režimu dochází novelou zákona o DPH č. 360/2014 Sb. Režim zůstává platný pro stávající položky, ale rozšiřuje se o další nové komodity, které budou spadat do oblasti dočasného použití režimu PDP. Jedná se o obiloviny a technické plodiny. Dalšími rozšířenými položkami jsou kovy, mobilní telefony, integrované obvody, přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat. Poslední položkou jsou videoherní konzole. Tyto komodity spadají pod režim PDP s platností od 1.4.2015. U těchto položek je ale nastavena hranice ve výši 100 tis. Kč pro celkovou částku základu daně. Ode dne 1.9.2015 se režim rozšiřuje také o cukrovou řepu.

Vlivem zařazení těchto nových položek se upravují kódy uváděné ve výpisu z evidence pro daňové účely. Od 1.1.2015 se ruší kód 2 pro povolenky na emise a zavádí se nový kód 11. Pro ostatní položky se od 1.4.2015 zavádí tyto nové kódy:

- 12 – obiloviny a technické plodiny
- 13 – kovy
- 14 – mobilní telefony
- 15 – integrované obvody
- 16 – přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat
- 17 – videoherní konzole.

V následujícím roce s platností od 1.1.2016 se nově režim PDP rozšiřuje také při dodání nemovité věci. Konkrétně tuto položku řeší § 92d zákona o DPH. Tento režim se použije v případě, že plátce uplatní daň podle § 56. Při použití režimu PDP se bude uvádět kód 3.

Při zavedení režimu PDP není vždy jednoznačně jasné, zda u některých zdanitelných plnění režim použít či nikoli. Vzhledem k těmto skutečnostem vydává GFŘ informace ohledně použití režimu PDP. Z těchto informací vyplývá, že pokud se při sporném posouzení zařazení zdanitelného plnění do režimu PDP dodavatel i odběratel dohodnou a oba shodně použijí režim

PDP, bude se mít za to, že došlo ke splnění všech zákonných podmínek a plnění bude považováno za správně zatříděné do režimu PDP. (Finanční správa, 2015)

Jelikož se režim PDP v rámci boje proti daňovým únikům osvědčil, dochází k dalšímu rozšíření od 1.2.2016. V tomto roce dochází k dalším změnám v oblasti dočasného použití režimu. Nově bude režim PDP uplatněn u dodání certifikátů elektřiny, dodání elektřiny a plynu. U dodávek elektřiny a plynu musí jít o dodání soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, který je vymezen v § 7a zákona o DPH. Je to osoba, jejímž předmětem podnikání jsou dodávky elektřiny a plynu, tedy že nakupuje tyto komodity za účelem dalšího prodeje. Pro tento specifický obchod musí mít platnou licenci od Energetického regulačního úřadu (Finanční správa, 2016). Ode dne 1.10.2016 se režim PDP zavádí také na poskytování služeb elektronických komunikací, které musí být v souladu se zákonem č. 127/2005 Sb. o elektronických komunikacích. Konkrétní položky zboží a poskytnutí služeb v rámci dočasného použití režimu PDP jsou specifikovány v Příloze č. 6 zákona o DPH, která je přiložena jako Příloha č. B této bakalářské práce. (Finanční správa, 2022)

S účinností od 1.7.2017 se rozšiřuje režim PDP také v oblasti trvalého použití, a to u těchto zdanitelných plnění:

- Poskytnutí zprostředkovatelské služby, které je uvedeno v §92 odst. 5 zákona o DPH
- Dodání nemovité věci, kterou prodává dlužník z rozhodnutí soudu
- Poskytnutí pracovníků při stavebních nebo montážních pracích
- Dodání zboží, které je poskytováno jako záruka při realizaci této záruky
- Dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem.

Povinností dodavatelů i odběratelů, kteří fakturují v režimu PDP, byla evidence pro daňové účely. Výpis z této evidence se musel odevzdat v termínech zároveň s daňovým přiznáním k DPH. Od 1.1.2016 dochází ke změně povinnosti ohledně tohoto výpisu. Tato povinnost se ruší a zavádí se nový formulář – Kontrolní hlášení. V podstatě ale tento formulář obsahuje stejné údaje jako dosavadní výpis z evidence. V zákoně o DPH je evidence pro daňové účely a kontrolní hlášení specifikováno v §100, § 100a, § 100b. Kontrolní hlášení musí být podáno v souladu s přiznáním k DPH za dané zdaňovací období. Údaje, které se vykazují v těchto daňových tvrzeních, vychází z evidence jednotlivých daňových subjektů. Důkazní břemeno ohledně správně vypočtené, vykázané a odvedené DPH je na straně jednotlivých plátců. (Finanční správa, 2016)

4 Výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti

Režim PDP je jedním z hlavních a velmi důležitých nástrojů v boji proti organizovanému zločinu v oblasti DPH – proti daňovým podvodům a daňovým únikům. Zavedení režimu má zabránit, aby v rámci jednoho zdanitelného plnění dodavatel neodvedl DPH, zatímco odběratel si uplatní nárok DPH.

4.1 Výhody

4.1.1 Boj proti daňovým podvodům a únikům

Režim se osvědčil v EU v rámci jednotného vnitřního trhu a postupně byl zaváděn a rozšiřován v ČR. Jelikož se díky tomuto režimu daří potírat trestnou činnost a odhalovat daňové úniky, jsou výhody hlavně na straně státu – tedy výběrčího daní.

V boji proto daňovým únikům jsou nastaveny kontrolní mechanismy, které mají včas odhalit nekalé podvody v této oblasti. Jedním z těchto mechanismů je povinnost na straně plátců vyplňovat a odevzdávat v souladu se zákonem daňové přiznání, kontrolní hlášení a souhrnné hlášení. Všechna tato daňová tvrzení jsou provázána a pečlivě sledována. Jakákoli nesrovnalost v nesouladu těchto daňových tvrzení je okamžitě odhalena. Důkazní břemeno je pak na straně plátců DPH, kteří musí prokázat, že jejich evidence a odvod DPH je správný.

Dalším z nastavených mechanismů je institut „Nespolehlivý plátce“. Nespolehlivý plátce je takový plátce DPH, který nejedná v souladu se zákonem o DPH a neplní své povinnosti vůči správci daně. Obchodování s nespolehlivým plátcem je pro podnikatele velmi nebezpečné. V takovém případě dochází k ručení za daň a podnikatelé jsou zodpovědní za odvod daně za své obchodní partnery. Proto je doporučováno pravidelně sledovat registr plátců DPH a ověřovat své obchodní partnery. (Finanční správa, 2015)

Jedním z nastavených opatření je také zveřejnění všech bankovních účtů plátců DPH. Jedná se o ty bankovní účty, na které chodí přijaté úhrady za ekonomickou činnost, za uskutečněná zdanitelná plnění. Odběratel si tedy může z veřejně dostupných rejstříků ověřit, zda při platbě dodavateli platí na zveřejněný účet dodavatele. (Finanční správa, 2023)

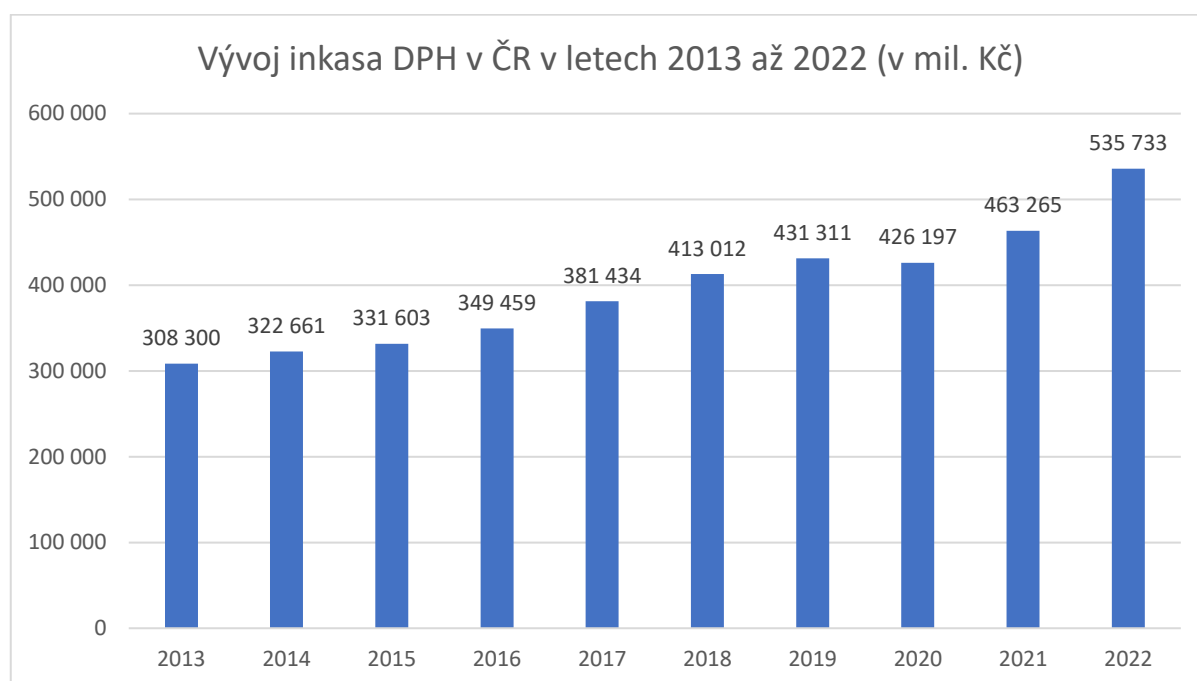
4.1.2 Vývoj inkasa – DPH

Vliv zavedení režimu PDP a správné nastavení kontrolních mechanismů můžeme sledovat na vývoji inkasa DPH, které má za posledních deset let vzestupnou tendenci. Vývoj inkasa DPH je údaj, který je sledován k 31.12. každého roku. Jedná se o zůstatek na bankovním účtu této daně. Je to rozdíl mezi vybranou daní a vrácenými nadměrnými odpočty. Boj proti

organizovanému zločinu, daňovým podvodům a únikům je jedním z hlavních faktorů, které mají vliv na výběr DPH. Na výběr této daně má ale vliv spousta dalších faktorů. Jedním z nich je postupné zvyšování cen všech výrobních produktů a služeb, ale také spotřeba domácností. Pokud je spotřeba domácností vysoká, ekonomika je v dobré kondici, tak lidé více utrácejí. Pak dochází k vyššímu výběru DPH. V letech 2013–2019 měl vývoj inkasa vzestupnou tendenci. Mechanismy jsou tedy nastaveny správně. V roce 2020 dochází k prvnímu poklesu, který je způsoben pandemií COVID-19. V tomto období dochází k útlumu veškeré hospodářské a ekonomické činnosti, což ovlivňuje výběr DPH. Roky 2021 a 2022 už mají opět vzestupnou tendenci. (Statistiky finanční správy, 2023)

Vývoj inkasa můžeme sledovat v následujícím grafu.

Graf 1 – Vývoj inkasa DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle (Statistiky Finanční správy, Vývoj inkasa za vybrané druhy daní)

4.1.3 Vývoj daňové mezery na DPH

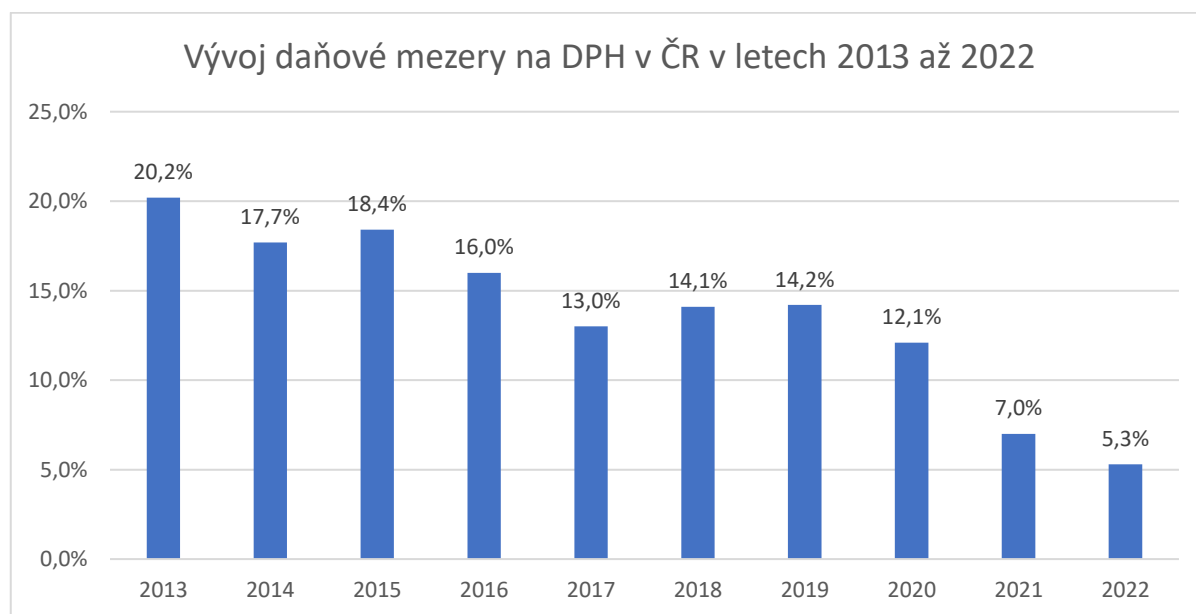
Daňová mezera je termín, který se používá při určení rozdílu mezi částkou DPH, která se teoreticky na základě daňové legislativy odhaduje jako položka výběru DPH, a částkou, která je skutečně vybrána. Rozdíl daňové mezery je způsoben různým nedodržováním daňových povinností, daňovými podvody, daňovými úniky, chybnými údaji v daňových tvrzeních, ale také různými insolventcemi a bankroty firem.

Ve sledovaném období roků 2013–2022 byla do roku 2020 daňová mezera velmi vysoká. Přestože vývoj inkasa DPH v tomto období neustále rostl, v rámci snižování daňové mezery se nedařilo. Předpokládalo se daleko vyšší výběr daně a teoretické odhady se od skutečně vybraných částek DPH výrazně lišily. V roce 2013 činila daňová mezera nejvyšší hodnotu ve výši 20,2 %. Poté se sice v dalším roce 2014 dostala na úroveň 17,7 %, ale hned následující rok 2015 stoupla na 18,4 %. Poté v letech 2016 a 2017 dochází k poklesu na 16 % a 13 %. Tento klesající trend se ale nepodařilo udržet a v letech 2018–2019 dochází opět k nárůstu. V roce 2018 na hodnotu 14,1 % a v roce 2019 na hodnotu 14,2 %. Následující rok byl zlomový a od něj dochází již jen k poklesu. V roce 2020 byl pokles o 2,1 % na hodnotu 12,1 %, ale v roce 2021 je to už pokles o 5,1 % na hodnotu 7 %, v roce 2022 pokles pokračuje, a to na hodnotu 5,3 %.

EU se ve svých statistikách zabývá daňovou mezerou každý rok a zjišťuje příčiny, ať už snížení nebo zvýšení. K nejvýraznějšímu poklesu dochází v roce 2021. Ve srovnání roku 2021 a 2019 dochází v EU ke snížení o 5 %. Z uvedených údajů je patrné, že v ČR došlo v roce 2021 v porovnání s rokem 2019 ke snížení dokonce o 7 %. EU ve studii dospěla k závěru, že to bylo způsobeno pandemií COVID-19, kdy se přesunula spotřeba do jiných oblastí a výrazně se omezila platba v hotovosti. (Ministerstvo financí, 2023)

Vývoj daňové mezery v letech 2013–2022 v ČR je znázorněn v následujícím grafu.

Graf 2 – Vývoj daňové mezery na DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle (Ministerstvo financí, Vývoj daňové mezery na DPH)

4.1.4 Cash flow plátců DPH u režimu PDP

Jedna z výhod režimu PDP je i na straně plátců DPH, a to hlavně na straně odběratele, příjemce zdanitelného plnění. Při běžném daňovém systému, kdy dodavatel fakturuje dodávky v celkové částce včetně DPH, zaplatí odběratel dodavateli částku včetně položky za DPH. Dodavatel poté do svého daňového přiznání započítá položku DPH a odvede státu. Na straně odběratele dochází k časovému posunu. Odběratel musí čekat, až mu stát nárok na DPH vrátí. Pokud je to měsíční plátec, tak je lhůta nejpozději do 30 dní od nejzazšího termínu pro odevzdání přiznání za daný měsíc. Pokud je to čtvrtletní plátec, musí čekat až 30 dní od podání daňového přiznání za dané čtvrtletí.

V režimu PDP je to ale jiné. Dodavatel přenesse povinnost na odběratele a ten nemusí žádnou položku DPH dodavateli platit. Odběratel při přenosu daň vypočítá a musí ji odvést státu. Pokud má plný nárok na odpočet, výsledná daň je u toho plnění nulová a ke skutečné platbě DPH vůči státu nedojde. Pro odběratele je tedy z hlediska cash-flow tento systém výhodný.

Na straně dodavatele to úplně výhodné není, neboť při platbě faktury včetně DPH mu je zaplacen i položka DPH. V období mezi přijatou platbou od odběratele a odvodem DPH má určité časové období, kdy má k dispozici peníze v hodnotě vybraných položek za DPH. Jiný je případ, kdy odběratel neplatí včas a dodavatel musí DPH odvést, přestože mu odběratel stále nezaplatil. V tomto případě je pro dodavatele výhodnější režim PDP, neboť z pohledu DPH nemusí řešit, zda platbu od odběratele již obdržel či nikoli a nemá povinnost státu DPH odvést.

4.1.5 Přijaté zálohové platby

Další výhodou je u přijatých záloh. V případě běžného režimu se při přijetí zálohové úhrady musí vystavit daňový doklad a odvést daň. V případě režimu PDP tato povinnost odpadá. Při přijetí zálohové platby není povinnost vystavit daňový doklad a z této přijaté úhrady není povinnost odvést DPH. Vše se řeší až při konečné faktuře, kdy jsou zálohy součástí celkového základu daně a zdaněny až při předání celého plnění. Důležité je tedy správné určení daňového režimu, což je pro daňové subjekty někdy velmi náročné a stresující, neboť v případě špatného zařazení jsou pro ně důsledky fatální. (Finanční správa, 2016)

4.2 Nevýhody

Jednou z největších nevýhod u režimu PDP je nadměrná administrativní náročnost a zátěž na straně daňových subjektů. Tyto subjekty musí vést evidenci pro daňové účely, a kromě daňového přiznání odevzdávat také kontrolní hlášení. Daňové subjekty musí mít určitou odbornou znalost, aby mohly určit a uplatnit správný daňový režim. Jsou v neustálé právní nejistotě, protože při použití špatného daňového režimu jsou ze strany správce daně vystaveny sankcím ve formě penále, doměřené daně nebo úroku z prodlení.

Na straně dodavatele musí dojít před samotným plněním k prověření obchodního partnera. Dodavatel musí zjistit, zda je odběratel plátce DPH, nespadá mezi nespolehlivé plátce a plnění je určeno pro ekonomické činnosti. Poté musí správně vyhodnotit a nastavit daňový režim. Musí určit, zda plnění bude v běžném režimu, kdy musí určit správnou sazbu a odvést DPH. Nebo zda plnění bude spadat do režimu PDP. Pak je ale vystaven riziku, že pokud odběratel neplní své povinnosti, neodvede DPH nebo je dokonce nespolehlivým plátcem, stává se ručitelem za daň.

K prověření obchodních partnerů dochází i na straně odběratele. Odběratel musí ověřit, zda přijaté plnění má správně nastaven daňový režim. V případě fakturace v běžném režimu musí prověřit, zda je jeho nárok DPH v souladu se zákonem a může si nárok uplatnit. Pokud ale dojde k tomu, že doklady jsou vystaveny v běžném režimu, ale měl být uplatněn režim PDP, nemůže si odběratel z chybně vystaveného dokladu nárokovat DPH. V případě správného použití režimu PDP je daňová povinnost na jeho straně. Musí určit správnou sazbu daně, daň vypočítat, odvést a plnění správně zařadit pod příslušný kód.

V případě právní nejistoty mohou daňové subjekty požádat GFŘ o závazné posouzení plnění, u kterého si nejsou jisti správným zařazením do daňového režimu. Mohou zažádat a nechat si posoudit, zda dané plnění spadá do režimu PDP či nikoli. Žádost ale musí být správně formulována a popsána, aby došlo ke správnému posouzení. Bohužel je to spojeno s náklady ve formě správního poplatku, který činí 10.000,- Kč za jedno zdanitelné plnění. Takže kromě nadměrné administrativní zátěže jsou to i nadměrné finanční výdaje spojené s případnou žádostí o posouzení. (Finanční správa, 2016)

5 Aplikace režimu ve stavebnictví

Od 1.1.2012 byl režim PDP zaveden pro stavební a montážní práce. V zákoně o DPH je to zaneseno v §92e. Z tohoto paragrafu vyplývá, že se musí jednat o stavební a montážní práce, které jsou zaříděné podle Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“) v kódech 41 až 43 Klasifikace produkce CZ-CPA. Při zavedení těchto prací do režimu PDP v roce 2012 byl platný číselník kódů z roku 2008, který platil do roku 2014. Od roku 2015 je zaveden nový číselník, který platí dodnes. Přehled těchto kódů platný od 1.1.2015 je uveden v příloze č. C.

5.1 Zatřídění stavebních prací

5.1.1 Klasifikace produkce CZ-CPA

Klasifikace produkce CZ-CPA je číselník, který je důležitý pro různá statistická hledání a zjišťování, která jsou povinná a nastavená v souladu se zákonem č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů. Klasifikace se týká všeho, co je výsledkem jakékoli ekonomické činnosti. Jedná se tedy o výrobky nebo služby. Těmto výrobkům nebo službám je přiřazen v každé úrovni určitý kód z číselníku. Klasifikace začíná na nejvyšší úrovni a poté přechází na nižší úrovně. Pro danou položku existuje pouze jeden kód. Nemůže se stát, že jedné položce se přiřadí kódy dva. Klasifikaci tvoří šest úrovní a obsahuje celkem 5522 položek.

Tabulka 3 – Klasifikace produkce – úrovně

Úroveň	Specifikace
první	sekce, položka s jednomístným písmenem
druhá	oddíl, položka s dvojmístným číslem
třetí	skupina, položka s trojmístným číslem
čtvrtá	třída, položka s čtyřmístným číslem
pátá	kategorie, položka s pětimístným číslem
šestá	subkategorie, položka s šestimístným číslem

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Český statistický úřad, Klasifikace Produkce CZ-CPA)

Zatřídění do číselníku klasifikace má vliv na výši DPH, na režim PDP, na zařazení do odpisových skupin. Správné či nesprávné zatřídění do číselníku klasifikace má tedy nejen dopad na správné či nesprávné zařazení do režimu PDP, ale také na správně stanovenou, vypočtenou a odvedenou DPH. Klasifikace CZ-CPA je tedy důležitým nástrojem v daňové oblasti. (ČSÚ – Klasifikace produkce)

5.1.2 Číselné zatřídění 41–43 CZ-CPA

Pro stavby a stavební práce je v klasifikaci určena sekce F, která má tři oddíly 41, 42, 43.

Tabulka 4 – Sekce F – Stavby a stavební práce

F		STAVBY A STAVEBNÍ PRÁCE
41		Budovy a výstavba budov
	41.0	Budovy a jejich výstavba
	41.00	Budovy a výstavba budov
42		Inženýrské stavby a jejich výstavba
	42.1	Silnice a železnice a jejich výstavba
	42.11	Silnice a dálnice a jejich výstavba
	42.12	Železnice a podzemní dráhy a jejich výstavba
	42.13	Mosty a tunely a jejich výstavba
	42.2	Inženýrské sítě a jejich výstavba
	42.21	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny a jejich výstavba
	42.22	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace a jejich výstavba
	42.9	Ostatní inženýrské stavby a jejich výstavba
	42.91	Vodní díla a jejich výstavba
	42.99	Ostatní inženýrské stavby j. n. a jejich výstavba
43		Specializované stavební práce
	43.1	Demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce
	43.11	Demoliční práce
	43.12	Příprava staveniště
	43.13	Průzkumné vrtné práce
	43.2	Elektroinstalační, instalátérské a ostatní stavebně instalační práce
	43.21	Elektroinstalační práce
	43.22	Instalatérské, topenářské a plynářské práce
	43.29	Ostatní stavebně instalační práce
	43.3	Kompletační a dokončovací práce
	43.31	Omítkářské práce
	43.32	Truhlářské práce
	43.33	Obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
	43.34	Malířské, natěračské a sklenářské práce
	43.39	Ostatní kompletační a dokončovací práce
	43.9	Ostatní specializované stavební práce
	43.91	Pokrývačské práce
	43.99	Ostatní specializované stavební práce j. n.

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Český statistický úřad, Klasifikace Produkce CZ-CPA)

Pokud plátce DPH dodává a fakturuje plátcí DPH stavby a stavební práce, které spadají pod kódy 41-43, vztahuje se na ně režim PDP. U některých stavebních prací není ale jasně zřetelné, zda pod kódy 41–43 spadají a patří do režimu PDP. U těchto stavebních prací se totiž zdá, že svým základem a charakterem spadají do oddílu 43, ale ve skutečnosti patří do oddílu 33. Jedná se hlavně o různé instalace, opravy a údržbové práce na zařízeních, která jsou pevně spojená s budovami. Pokud práce patří do oddílu 33, nevztahuje se na ně režim PDP a použije se běžný režim DPH. Proto je velmi důležité správné zařazení do číselníku klasifikace. V případě špatného zařazení se použije špatný režim pro DPH, a to může mít jak pro dodavatele, tak pro odběratele fatální důsledky, jelikož v případě stavebních prací se jedná o vysoké částky. (Finanční správa, 2012)

5.2 Sazba daně

Stavební práce zahrnují v dodávce také materiál, stroje a zařízení, které se v rámci montážních prací stávají součástí stavby. Všechny tyto položky vstupují do základu daně. Pokud není v zákoně o DPH uvedeno jinak, použije se základní sazba ve výši 21 %. Pokud ale stavební práce nebo montážní práce budou spadat a řídit se podle §48 a §49, použije se snížená sazba daně ve výši 12 %. V §48 se určuje použití snížené sazby u dokončené stavby pro bydlení a dokončené stavby pro sociální bydlení. Jedná se tedy o stavební práce při opravách a rekonstrukcích u již dokončených staveb. V §49 je řešena nová výstavba. Pro použití sazby ve výši 12 % jsou přesně dané podmínky, které určují, že se musí jednat o sociální bydlení. Nejvíce se tato oblast týká výstavby rodinných a bytových domů.

Parametry sociálního bydlení u těchto domů jsou nastaveny takto:

- Rodinný dům, který má podlahovou plochu maximálně do 350 m²
- Bytová jednotka, která má podlahovou plochu maximálně do 120 m²
- Bytový dům pro sociální bydlení, u kterého je více než 50 % plochy určené pro bydlení a jsou v něm jen obytné prostory pro sociální bydlení

V §48 zákona o DPH jsou ještě specifikovány další parametry, které určují použití snížené sazby daně ve výši 12 %. Jedná se například o ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů, stavby určené pro zařízení sociálních služeb, školská zařízení pro výkon ústavní výchovy, internáty škol nebo dětské domovy, zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc, domovy péče o válečné veterány. (Zákon č. 235/2004 Sb.)

5.3 Den uskutečnění zdanitelného plnění

Určení data uskutečnění zdanitelného plnění musí být v souladu s § 21 zákona o DPH. Příjemce zdanitelného plnění v režimu PDP je ke dni uskutečnění zdanitelného plnění povinen správně vypočítat o odvést DPH. Odpovědnost za správný výpočet a odvod daně je na jeho straně. V rámci poskytování stavebních a montážních prací jsou mezi dodavatelem a odběratelem ve většině případů uzavírány smlouvy. Den uskutečnění zdanitelného plnění se určuje podle dne předání díla, v písemné podobě formou předávacího protokolu. Dílo může být předáno v souladu se smlouvou buď celé nebo pouze dílčí část. Pokud dochází k předání dílčích částí, je to považováno za uskutečněné zdanitelné plnění.

Na rozdíl od běžného režimu DPH se v režimu PDP nepřiznává daň ze záloh, tedy z přijaté úplaty. Dodavateli nevzniká povinnost přiznat daň z přijaté zálohové platby, ani vystavit daňový doklad k této platbě. Všechny přijaté úplaty jsou vyčísleny a zahrnuty v celkové částce základu daně při uskutečnění zdanitelného plnění. (Kuneš, Polanská, 2021)

5.4 Více druhů prací v rámci jednoho plnění

Problematické je správné určení daňového režimu v případech, kdy dodávky stavebních a montážních prací obsahují několik různých druhů prací, které jsou v rámci jednoho plnění. Zde je důležité správně určit skutečný obsah těchto prací a určit, která práce je hlavní a která je vedlejší. Vedlejší služba je ta, která je pouze prostředkem k zajištění služby hlavní, která je dominantní a v rámci celé dodávky převažuje. Pokud je hlavní služba stavební nebo montážní práce patřící do kódu 41-43, pak celé plnění včetně služby vedlejší bude patřit také pod kódy 41-43 a tedy do režimu PDP. Pokud ale hlavní činnost nebude patřit do těchto kódů, bude celé plnění v běžném režimu DPH a režim PDP se na něj nebude vztahovat. V případě, že bude smlouva uzavřena na několik hlavních služeb, musí být každá tato služba posuzována samostatně, a ne jako jedno celkové plnění. (Portál Pohoda)

5.5 Problematika při určení režimu PDP

V případech dodávek stavebních nebo montážních prací veřejnoprávním subjektům nastává problém se správným určením daňového režimu. Tyto subjekty vedle své hlavní činnosti, kterou je výkon veřejnoprávní služby, vykonávají také různé vedlejší ekonomické činnosti, ve kterých mohou vystupovat jako plátcí DPH. Pak nastává problém při dodávkách stavebních prací nebo montážních prací, kdy je nutné přesně určit, zda je plnění určeno pro veřejnoprávní službu nebo vedlejší ekonomickou službu. Což je v praxi velmi obtížné.

Pokud bude veřejnoprávní subjekt nakupovat stavební práce pro veřejnoprávní služby, měl by dodavateli dát prohlášení, ve kterém uvede, že nevystupuje v pozici plátce DPH a dodavatel zdaní plnění v běžném režimu DPH. Pokud ale žádné prohlášení neobdrží, není zcela jasné, v jaké pozici odběratel stojí. Pokud odběratel, respektive veřejnoprávní subjekt, poskytne dodavateli své DIČ, považuje dodavatel postavení odběratele jako plátce DPH a plnění zařadí do režimu PDP.

5.6 Časový nesoulad

V praxi dochází k případům, kdy příjemce plnění v režimu PDP obdrží daňový doklad s časovým posunem. Tento doklad již nestihne zahrnout do daňového přiznání a kontrolního hlášení do období, do kterého podle uskutečnění zdanitelného plnění spadá. Tento časový nesoulad je řešen v § 104, odst. 7 zákona o DPH, kdy v případě, že přizná daň v jiném zdaňovacím období a zároveň uplatní plný nárok na odpočet, není povinen podávat dodatečné daňové přiznání ani následné kontrolní hlášení. Plnění uvede do pozdějšího zdaňovacího období podle obdržení daňového dokladu a nevzniká mu povinnost zaplatit úrok z prodlení. Jiný případ je, když neuplatní plný nárok na odpočet, ale pouze v částečné výši nebo v žádné výši, pak mu sice nebude doměřena daň, ale bude muset zaplatit úrok z prodlení. (Zákon č. 235/2004 Sb.)

5.7 Poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce

V případě, že právnická nebo fyzická osoba poskytuje jiné právnické nebo fyzické osobě pracovníky pro stavební a montážní práce, bude za přesně daných podmínek plnění zařazeno do režimu PDP. Jedná se o poskytnutí pracovníků pouze pracovní agenturou, která k tomu má příslušná právní povolení, nikoli Úřadem práce. Další podmínkou je, že se musí jednat o pracovníky, kteří budou provádět stavební a montážní práce dle §92e, odst. 1 zákona o DPH. Tedy práce zařazené podle Klasifikace produkce CZ-CPA v kódech 41-43. V případě poskytování více druhů prací je důležité, zda alespoň část těchto prací spadá do kódů 41-43. Pak bude při dodávce těchto pracovníků celé plnění zařazeno do režimu PDP. Do základu daně budou také započítány veškeré vedlejší náklady spojené s výkonem práce těchto pracovníků. Režim PDP se nepoužije u přeshraničního poskytnutí pracovní síly, u jiných forem zprostředkování jako například vyhledávání zaměstnanců pro zaměstnavatele, poradenská a informační činnost nebo dočasné přiřazení zaměstnance jinému zaměstnavateli s následnou refundací nákladů. (Finanční správa, 2017)

6 Soudní rozhodnutí v problematice režimu PDP

V následující kapitole jsou popsány příklady soudních rozhodnutí, která se zabývají problematikou režimu PDP. V některých případech se jedná o cílené daňové podvody a účast v kolotočových řetězcích, v některých případech se jedná o špatné zařazení plnění do daňového režimu.

Rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 41 T 14/2019-940

Městský soud v Praze vydal rozsudek a uznal daňový subjekt vinným. Rozsudek se týkal daňového podvodu, kdy jednatel společnosti úmyslně krátil daň. V přiznání k DPH vykazoval vystavené faktury v režimu PDP, ve skutečnosti měla být tato zdanitelná plnění vykázána v běžném režimu a měla z nich být odvedena daň. Jednatel sice správně vystavoval faktury včetně DPH, tuto daň si nechal od odběratele zaplatit, ale v přiznání vše vykazoval v režimu PDP. Daň tedy státu neodvedl a vykazoval přenesení daňové povinnosti na odběratele. Jelikož odběratel nevykázal plnění v režimu PDP, neboť obdržel faktury v běžném daňovém režimu, nedošlo k souladu tvrzení na straně dodavatele a odběratele. V případě tohoto rozsudku můžeme sledovat, jak účinný je nástroj režimu PDP. Pokud při vyplnění daňových tvrzení dodavatelů a odběratelů nedojde k souladu daňových režimů a shodě vykázaných údajů, je v rámci kontrolních mechanismů tento nesoulad odhalen. Poté je povinnost daňových subjektů prokázat, že jejich tvrzení jsou správná (41 T 14/2019-940).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 302/2018–44

V tomto případě podává daňový subjekt kasační stížnost a domáhá se zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové a zrušení šesti zajišťovacích příkazů. I zde se ale jedná o úmyslný daňový podvod, kdy je daňový subjekt účastníkem podvodného řetězce, na jehož konci nedojde k odvedení DPH. Konkrétně se jedná o obchodování s drahými kovy – nejdříve s granulátem stříbra a poté s investičním stříbrem. Podnikatelka nakupovala tyto drahé kovy a poté je dodávala do JČS. Tyto činnosti ale nepatří do běžné činnosti podnikatelky, nebyly uzavřeny žádné smlouvy a ani nebyla provedena registrace u Puncovního úřadu. Podnikatelka neprováděla kontrolu zboží a neprověřovala své obchodní partnery, neboť zde existovaly blízké osobní vazby. Nejdříve se jednalo o nákupy a dodávky granulátu stříbra. Z těchto nákupů si uplatňovala odpočet DPH. Poté zboží prodala německému odběrateli, který ale jako poslední článek v řetězci neodvedl DPH. Od data 1.4.2015 se na dodávky granulátu stříbra začal vztahovat režim PDP. Podnikatelka by musela DPH z přijatého plnění také odvést, proto se přeorientovala na dodávky investičního stříbra, které do tohoto režimu nepatří. Odvolací

finanční ředitelství a poté NSS došli k závěru, že toto jednání bylo podvodné s cílem krátit daňovou povinnost. Správně bylo odhaleno, že jednání podnikatelky bylo vědomě součástí karuselového odvodu. NSS kasační stížnost zamítl a zajišťovací příkazy nezrušil. I v tomto případě je jasně zřetelné, jak díky režimu PDP dochází k odhalování daňových podvodů. Podnikatelka nejdříve podvodně obchodovala s granulátem stříbra a poté, co se na tuto komoditu začal vztahovat režim PDP, přešla na obchodování s investičním stříbrem (9 Afs 302/2018–44).

Rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j. 30 Af 40/2018–38

Příkladem špatného posouzení daňového režimu je rozsudek Krajského soudu v Plzni, který se nezabývá cíleným daňovým podvodem, ale špatným zařazením plnění do daňového režimu. V rozsudku se jedná o DPH v rámci dodávky automobilu. Daňový subjekt uzavřel s odběratelem smlouvu o dílo na modernizaci minimlékárny, tedy dodání stavebních a montážních prací. V rámci tohoto díla je uplatněn režim PDP. Do smlouvy o dílo byla také zahrnuta dodávka automobilu, který je nezbytný pro fungování minimlékárny. Daňový subjekt se mylně domníval, že vše tvoří jeden funkční celek a jelikož vše bylo zahrnuto v jedné smlouvě o dílo, bude se na celé plnění vztahovat režim PDP, tedy i na dodávku automobilu. Argumentoval tím, že dodaný vůz je součástí minimlékárny a bez něj by to nesplnilo stanovený účel a nebylo by funkční. Správce daně došel k závěru, že smlouva je uzavřena na dodání více hlavních plnění, pro která musí být použit různý daňový režim. Jedno plnění je dodávka stavebních a montážních prací, u kterého je správně použit režim PDP. Druhé plnění je dodávka movité věci, u kterého musí být uplatněn běžný režim a odvedeno DPH. Tvrzení, že se jedná o dvě různé samostatné plnění, potvrdil také Krajský soud v Plzni, žalobu daňového subjektu proti Odvolacímu finančnímu ředitelství zamítl a potvrdil dodatečný platební výměr. Tento případ je ukázkou toho, jak je pro daňové subjekty obtížné správně nastavit daňový režim a v případě špatného určení jsou důsledky ve formě dodatečných výměrů a s tím spojených sankcí obrovské (30 Af 40/2018–38).

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č.j. 15 Af 64/2016-32

V tomto případě se také jedná o posouzení dodávek zboží a služeb, zda spadají do oddílu 41–43 klasifikace CZ-CPA a vztahuje se na ně režim PDP. Žalobkyně uzavřela s dodavatelem smlouvu o dílo, kde mělo dojít k dodání zboží a stavebních prací. Dále mělo být toto plnění dodáno odběrateli žalobkyně. V příloze smlouvy byl pouze nabídkový rozpočet. Dle tohoto rozpočtu mělo dojít k dodání stavebních prací – rekonstrukce zdí, oprav podlah, úpravy topení a elektroinstalace a dalších prací. Zároveň bylo v posledním bodě rozpočtu uvedeno vybavení

kavárny. Jednalo se o dodávky různých chladících vitrín, chladících skříní, vinotéky, výrobníků ledu a tříště a jiného vybavení. U tohoto zboží se v nabídkovém rozpočtu neuvedla žádná částka za jakékoli montážní práce. Stejně tak v předávacím protokolu. Přesto byly tyto dodávky zahrnuty kompletně jako jedno dílo do oddílu 41-43 klasifikace CZ-CPA. Byl na ně uplatněn režim PDP. Toto napadl správce daně během daňové kontroly a doměřil žalobkyni DPH z dodávky zboží pro vybavení kavárny. Žalobkyně se domáhá zrušení rozhodnutí, neboť správce daně nevyslechl svědka, který byl odpovědný za dodávky stavebních prací. Správce daně nerozporoval, že k dodávkám stavebních prací došlo, ale napadl zařazení vybavení kavárny do režimu PDP. Soud shodně se správcem daně došel k závěru, že výpověď svědka nemění nic na věci, že došlo ke špatnému určení daňového režimu u dodávek vybavení a že došlo k neodvedení DPH. Žalobu zamítl. (15 Af 64/2016–32).

Rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 29 Af 81/2018-63

Dalším příkladem špatného zařazení do režimu PDP je rozsudek Krajského soudu v Brně. Zde žalobce napadá rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj a domáhá se zrušení platebních výměrů. Tento případ se skládá z několika částí. Jedná o neuznání odpočtu na DPH, neuznání poskytnutí plnění v režimu PDP, nezákonné přenesení důkazního břemene na žalobce, doměření DPH z dalších uskutečněných zdanitelných plnění. V konkrétním případě neuznání poskytnutí plnění v režimu PDP se jedná o to, že při daňové kontrole žalobce vykazoval v účetnictví dodání truhlářských prací svému odběrateli, tyto práce zařadil do oddílu 41-43 a uplatnil režim PDP. Jednalo se o vybavení kanceláří, ale žalobce nedoložil žádné smlouvy, objednávky, protokoly, soupisy prací a materiálu. Jelikož nebylo nic doloženo, měl správce daně pochybnosti o použití režimu PDP. Žalobce byl vyzván, aby pochybnosti odstranil a doložil doklady, které by prokázaly zařazení do tohoto režimu. Žalobce ale nic nedoložil a správce daně z předmětného zdanitelného plnění doměřil DPH. K tomuto závěru dospěl i Krajský soud v Brně a žalobu zamítl (29 Af 81/2018-63).

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 75/2019-110

Žalobce napadá rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina. Ten po provedení daňové kontroly doměřil DPH. Tento rozsudek má několik částí, ohledně režimu PDP se jedná o část, kdy správce daně zkoumal charakter dodávky montážních prací – montáž hasícího zabezpečení. Žalobce zdanitelné plnění od dodavatele obdržel a použil k ekonomické činnosti. Od dodavatele obdržel daňový doklad v běžném režimu, tedy včetně DPH. Tuto daň si v rámci svého daňového přiznání nárokoval zpět. Při kontrole ale správce daně došel k závěru, že se jedná o montážní práce a má být aplikován režim PDP. Plnění zařadil pod kód 43.22.11 Klasifikace

produkce – Instalace rozvodů vody a kanalizace, konkrétně instalace trubních rozvodů teplé a studené vody, včetně instalace požárních sprinklerů. Žalobce ale tvrdí, že se jedná o svářečské práce a prefabrikaci potrubí. V tomto případě by se nejednalo o režim PDP, ale o běžný daňový režim. Na základě výpovědí svědků, zejména subdodavatelů dodavatelské firmy, bylo prokázáno, že došlo k montáži a uchycení trubek a sprinklerových zařízení pod strop haly, tedy k montáži již vyrobených trubek. Skutečnosti, které předkládal žalobce, se nepotvrdily. Dále bylo přihlédnuto také ke skutečnosti, že subdodavatelé dodavatelské firmy fakturovali plnění v režimu PDP. V případě neplátce DPH bylo fakturováno bez daně, ale jako zámečnické práce. Samotný dodavatel fakturoval prefabrikaci v běžném daňovém režimu. Správce daně na základě zjištěných skutečností vyhodnotil práce jako montážní práce v režimu PDP. Daňová přiznání za jednotlivá zdaňovací období upravil a nárok na DPH na řádku 40 pokrátíl. Žalovaný došel k závěru, že v případě aplikace režimu PDP musí být odvedena daň na výstupu. Upravil tedy v daňovém přiznání také řádek 10. Protože podle zákona o DPH byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, došlo zároveň k úpravě řádku 43 daňového přiznání. S tímto závěrem se také ztotožnil Krajský soud v Brně a žalobu zamítl (31Af 75/2019-110).

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo popsat legislativní vývoj režimu PDP na úrovni Evropské unie a jeho implementaci do české legislativy. Zhodnotit výhody, nevýhody a problémy tohoto režimu a aplikovat problematiku v oboru stavebnictví.

Daň z přidané hodnoty je nepřímá, univerzální daň. Je to jedna z nejvýznamnějších daní, která tvoří důležitou položku na straně příjmů státního rozpočtu. Na výběr této daně je zaměřena největší pozornost ze strany správce daně, protože u této daně dochází nejčastěji k organizovanému zločinu, k různým karuselovým podvodům a daňovým únikům. Státní rozpočet díky těmto podvodům přichází ročně o několik desítek miliard Kč. V rámci boje proti daňovým únikům byly zavedeny a nastaveny různé mechanismy a opatření, které mají tuto trestnou činnost odhalovat.

Jedním z úspěšných nástrojů je zavedení režimu PDP. Nejdříve byl tento režim zaveden na evropské úrovni, kde se osvědčil v rámci jednotného vnitřního trhu. Postupně byly zaváděny a aktualizovány směrnice, které se problematikou DPH a režimu PDP zabývaly. Do české legislativy byl režim PDP postupně implementován od roku 2006. Jelikož je to velmi účinný nástroj, je neustále rozšiřován okruh komodit a služeb, kterých se týká.

Zavedení režimu PDP má hlavně výhody, a to převážně na straně výběrčího daní, tedy státu. Je to velmi účinný nástroj v boji proti daňovým únikům a díky tomuto režimu dochází k vyššímu výběru DPH. To můžeme sledovat na vývoji inkasa DPH za posledních deset let. Rozdíl mezi vybranou daní a vrácenými nadměrnými odpočty má vzestupnou tendenci. Na výběr daně má vliv spousta faktorů, ale největší je správné nastavení kontrolních mechanismů i díky zavedení režimu PDP.

Jednou z největších nevýhod je nadměrná administrativní náročnost a zátěž na straně daňových subjektů. Ať je to z důvodu náročnosti různých daňových přiznání, kontrolních hlášení nebo z důvodu náročnosti při prověřování svých obchodních partnerů. Daňové subjekty musí mít určitou odbornou znalost, aby mohly správně určit daňový režim. Při špatném zařazení, ať do běžného režimu, nebo do režimu PDP, jsou vystaveni sankcím ve formě penále, doměřené daně nebo úroku z prodlení.

Režim PDP byl od roku 2012 také zaveden pro stavební a montážní práce. Konkrétně se týká prací, které jsou zatříděné podle Klasifikace produkce CZ-CPA v kódech 41-43. Právě u zavedení tohoto režimu ve stavebnictví docházelo k největším nejasnostem při nastavení správného daňového režimu. Je spousta prací, které svým charakterem spadají pod výše

uvedené kódy, přesto patří do oddílu 33 a režim PDP se na ně nevztahuje. Při špatném zařazení do kódu klasifikace dojde ke špatnému zařazení do daňového režimu a daňový subjekt je opět vystaven možným sankcím s tím souvisejících.

Při uplatňování režimu PDP ve stavebnictví je také důležitá správně určená sazba daně. Pokud v zákoně o DPH není uvedeno jinak, použije se základní sazba daně ve výši 21 %. Pokud se ale bude jednat o stavební a montážní práce u staveb pro bydlení nebo u staveb pro sociální bydlení, bude nastavena snížená sazba daně ve výši 12 %. Určení sazby daně se musí řídit zákonem o DPH. Právě tato problematika určení správného zařazení do daňového režimu a určení správné sazby daně je pro daňové subjekty velmi náročná a stresující, neboť jsou v neustálé právní nejistotě a v obavách z možných sankcí.

V závěrečné části jsou uvedeny příklady soudních rozhodnutí, které popisují praktiky daňových subjektů zapojených do daňových podvodů. Daňové subjekty se cíleně stávají součástí různých kolotočových řetězců, ve kterých jednotlivé články uplatňují nárok DPH a na konci řetězce nedojde k odvodu DPH. Postupným zaváděním režimu PDP, který nahrazuje běžný daňový režim, dochází k odhalování těchto podvodů a zamezení daňových úniků. Další soudní rozhodnutí popisují špatné zařazení plnění do daňového režimu. Podnikatelé vykazují plnění v režimu PDP a daňovou povinnost přenáší na odběratele, ale na plnění má být uplatněn běžný režim a DPH má být odvedeno u dodavatele. Nebo naopak uplatní běžný režim a má být uplatněn režim PDP.

Při výběru DPH je nejdůležitější správné nastavení mechanismů, které budou minimalizovat možnost organizovaného zločinu v této oblasti a které budou minimalizovat daňové úniky. V tomto boji se zavedení režimu PDP velmi osvědčilo a tento režim se stal velmi účinným nástrojem.

POUŽITÉ ZDROJE

1. BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3.
2. KUNEŠ, Zdeněk a Pavla POLANSKÁ. *Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů*. GRADA Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-1227-2.
3. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2023*. GRADA Publishing, 2023. ISBN 978-80-271-0023-1.
4. SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Nakladatelství Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.
5. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Nakladatelství Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.
6. VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2022*. Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-362-3.
7. Český statistický úřad. *Klasifikace Produkce CZ-CPA* [online]. 2023 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa-platna-od-1-1-2015->
8. EUR-Lex. *Směrnice Rady 98/80/ES* [online]. [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A31998L0080&qid=1710091842766>
9. EUR-Lex. *Směrnice Rady 2006/112/ES* [online]. 2006 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
10. EUR-Lex. *Směrnice Rady 2010/23/EU* [online]. 2010 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32010L0023>
11. EUR-Lex. *Směrnice Rady 2013/42/EU* [online]. 2013 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=celex:32013L0042>
12. EUR-Lex. *Směrnice Rady 2013/43/EU* [online]. 2013 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0043&qid=1710091626069>
13. EUR-Lex. *Směrnice Rady 2020/1756* [online]. 2020 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32020L1756&qid=1710091299577>
14. EUR-Lex. *Směrnice Rady 2022/542* [online]. 2022 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32022L0542&qid=1710091403992>

15. Finanční správa. *DODATEK č. 3 k Informaci GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016* [online]. 2022 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Dodatek_c3_k_cj_2552_15_7100-20116-011073.pdf
16. Finanční správa. *Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016* [online]. 2016 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-201.pdf>
17. Finanční správa. *Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ* [online]. 2012 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/info_GFR_a_CSU.pdf
18. Finanční správa. *Informace GFŘ k režimu přenesení daňové povinnosti u vybraných plnění s účinností od 1. 7. 2017* [online]. 2017 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/RPDP_2017.pdf
19. Finanční správa. *Informace k § 92a zákona o DPH (novela 2011) – Výpis z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti* [online]. 2012 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-k-92a-zakona-o-dph-novela-2011>
20. Finanční správa. *Kontrolní hlášení DPH* [online]. 2016 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph>
21. Finanční správa. *Nejčastější dotazy k pravidlům fakturace* [online]. 2013 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Fakturace-dotazy_na_web.PDF
22. Finanční správa. *Nespolehlivý plátce DPH* [online]. 2015 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce/nespolehlivy-platce-dph>
23. Finanční správa. *Registr DPH* [online]. 2023 [cit. 2023-12-14]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane-elektronicky/danovy-portal/registr-dph>
24. Finanční správa. *Režim přenesení daňové povinnosti – změny kódů předmětu plnění ve Výpisu z evidence podle § 92a zákona o DPH od 1.1.2015 a od 1.4.2015* [online]. 2015

- [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/rezim-prenesení-danove-povinnosti-zmeny>
25. Ministerstvo financí ČR. *Studie Evropské komise: Česko se zlepšuje ve výběru DPH* [online]. 2023 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2023/studie-evropske-komise-cesko-se-zlepsuje-ve-vyberu-53349>
26. Portál Pohoda. *Režim přenesení daňové povinnosti u stavebních prací* [online]. 2013 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/rezim-prenesení-danove-povinnosti-u-stavebnich-pra/>
27. Statistika Finanční správy. *Vývoj inkasa za vybrané druhy daní a dalších příjmů za ČR* [online]. 2023 [cit. 2023-11-10]. Dostupné z: <https://statistiky.financnisprava.cz/cs/evidence-dani/vyvoj-inkasa-vybranych-dani/>
28. Zákony pro lidi. *Zákon č.235/2004 Sb.*, [online]. [cit. 2024-01-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>
29. 41 T 14/2019-940. Justice. *Rozsudek Městského soudu v Praze 41 T 14/2019-940* [online]. [cit. 2023-11-15]. Dostupné z: https://justice.cz/documents/14569/1865916/41T_14_2019_68/6bb8c05d-f920-40be-8a76-d969453ebd35
30. 9 Afs 302/2018-44. Zákony pro lidi. *Rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 302/2018-44* [online]. [cit. 2023-11-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/9-afs-302-2018-44?text=9+afs+302%2F2018-44&sit=1>
31. 30 Af 40/2018-38. Zákony pro lidi. *Rozsudek Krajského soudu v Plzni 30 Af 40/2018-38* [online]. [cit. 2023-11-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/kspl/30-af-40-2018-38?text=30+af+40%2F2018-38&sit=1>
32. 15 Af 64/2016-32. Zákony pro lidi. *Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem 15 Af 64/2016-32* [online]. [cit. 2023-11-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksul/15-af-64-2016-32?text=15+af+64%2F2016-32&sit=1>
33. 29 Af 81/2018-63. Zákony pro lidi. *Rozsudek Krajského soudu v Brně 29 Af 81/2018-63* [online]. [cit. 2023-11-15]. Dostupné z:

<https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksbr/29-af-81-2018-63>

34. 31 Af 75/2019-110. Zákony pro lidi. *Rozsudek Krajského soudu v Brně 31 Af 75/2019–110* [online]. [cit. 2023-11-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksbr/31-af-75-2019-110?text=31af+75%2F2019-110&sit=1>

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti

Příloha B: Seznam dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením

Příloha C: Klasifikace produkce (CZ-CPA platná od 1.1.2015)

PŘÍLOHA A: Seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti (Zákon č. 235/2004 Sb., Příloha č.5, 2023)

Kód nomenklatury celního sazebníku	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)
5003 00 00	Hedvábný odpad (včetně zámotků nevhodných ke smotávání, nitřového odpadu a rozvlákněného materiálu)
5103 00 00	Odpad z vlny nebo z jemných nebo hrubých zvířecích chlupů (včetně nitřového odpadu, avšak kromě rozvlákněného materiálu)
5103 20 00	Ostatní odpad z vlny nebo jemných zvířecích chlupů
5103 30 00	Odpad z hrubých zvířecích chlupů
5202 00 00	Bavlněný odpad (včetně nitřového odpadu a rozvlákněného materiálu)
5202 10 00	Nitřový odpad
5505	Odpad z chemických vláken (včetně výčesků, nitřového odpadu a rozvlákněného materiálu)
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
811100 19	Odpad a šrot z manganu

8112 13 00	Odpad a šrot z beryllia
8112 22 00	Odpad a šrot z chrómu
8112 52 00	Odpad a šrot z thallia
8112 92 10	Odpad a šrot hafnia
8112 92 21	Odpad a šrot z niobu (columbia); rhenia; galia; 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.

Kódem nomenklatury celního sazebníku se rozumí kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním

sazebníku ve znění platném k 1. lednu 2018.

Je-li před kódem nomenklatury celního sazebníku uvedeno „ex“, vztahuje se příloha na zboží označené současně kódem nomenklatury celního sazebníku a výslovně uvedeným slovním popisem k tomuto kódu v části přílohy.

PŘÍLOHA B: Seznam dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením (Zákon č. 235/2004 Sb., Příloha č.6, 2023)

1. Převod povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.
2. 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.
3. Dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele.
4. Dodání plynu a elektřiny obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2.
5. Dodání certifikátů plynu a elektřiny.
6. Poskytnutí telekomunikačních služeb.
7. Dodání herních konzolí, tabletů a laptopů.
8. Dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy.
9. 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.
10. Dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých bylo České republice prováděcím rozhodnutím Rady povoleno uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

PŘÍLOHA C: Klasifikace produkce (CZ-CPA platná od 1.1.2015)*(Český statistický úřad, Klasifikace produkce, 2017)*

F	STAVBY A STAVEBNÍ PRÁCE
41	Budovy a výstavba budov
41.0	Budovy a výstavba budov
41.00	Budovy a výstavba budov
41.00.1	Budovy bytové
41.00.11	Budovy jednobytové
41.00.12	Budovy dvoubytové
41.00.13	Budovy tří a vícebytové
41.00.14	Budovy bytové ostatní
41.00.2	Budovy nebytové
41.00.21	Budovy pro průmysl
41.00.22	Budovy pro zemědělství
41.00.23	Budovy administrativní
41.00.24	Budovy pro obchod
41.00.25	Budovy pro dopravu a telekomunikace
41.00.26	Budovy skladů, nádrže a sila
41.00.27	Hotely a podobné budovy
41.00.28	Budovy určené pro společenské a kulturní účely, sport, vzdělávání, zdravotnictví, ústavní péči nebo církevní účely
41.00.29	Budovy nebytové ostatní
41.00.3	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.31	Výstavba jednobytových budov
41.00.32	Výstavba dvoubytových budov
41.00.33	Výstavba tří a vícebytových budov
41.00.34	Výstavba ostatních bytových budov
41.00.4	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.41	Výstavba budov pro průmysl
41.00.42	Výstavba budov pro zemědělství
41.00.43	Výstavba administrativních budov
41.00.44	Výstavba budov pro obchod
41.00.45	Výstavba budov pro dopravu a telekomunikace
41.00.46	Výstavba skladů, nádrží a sil
41.00.47	Výstavba hotelů a podobných budov
41.00.48	Výstavba budov určených pro společenské a kulturní účely, sport, vzdělávání, zdravotnictví, ústavní péči nebo církevní účely
41.00.49	Výstavba ostatních nebytových budov
42	Inženýrské stavby a jejich výstavba
42.1	Silnice a železnice a jejich výstavba
42.11	Silnice a dálnice a jejich výstavba
42.11.1	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.10	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy

42.11.2	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.11.20	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.12	Železnice a podzemní dráhy a jejich výstavba
42.12.1	Železnice a podzemní dráhy
42.12.10	Železnice a podzemní dráhy
42.12.2	Výstavba železnic a podzemních drah
42.12.20	Výstavba železnic a podzemních drah
42.13	Mosty a tunely a jejich výstavba
42.13.1	Mosty a tunely
42.13.10	Mosty a tunely
42.13.2	Výstavba mostů a tunelů
42.13.20	Výstavba mostů a tunelů
42.2	Inženýrské sítě a jejich výstavba
42.21	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny a jejich výstavba
42.21.1	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny
42.21.11	Dálková potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.12	Místní potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.13	Zavlažovací systémy (kanály); vodovodní řady a potrubí; úpravný vod, čistírny odpadních vod a přečerpávací stanice
42.21.2	Výstavba inženýrských sítí pro kapaliny a plyny
42.21.21	Výstavba dálkových potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.22	Výstavba místních potrubí (vč. pomocných prací) pro kapaliny a plyny
42.21.23	Výstavba zavlažovacích systémů (kanálů), vodovodních řadů a potrubí, úpraven vod, čistíren odpadních vod a přečerpávacích stanic
42.21.24	Vrtání studní a výstavba septiků
42.22	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace a jejich výstavba
42.22.1	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace
42.22.11	Dálkové elektrické a komunikační sítě
42.22.12	Místní elektrické a komunikační sítě
42.22.13	Elektrárny
42.22.2	Výstavba inženýrských sítí pro elektřinu a telekomunikace
42.22.21	Výstavba dálkových elektrických a komunikačních sítí
42.22.22	Výstavba místních elektrických a komunikačních sítí
42.22.23	Výstavba elektráren
42.9	Ostatní inženýrské stavby a jejich výstavba
42.91	Vodní díla a jejich výstavba
42.91.1	Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.91.10	Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.91.2	Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
42.91.20	Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
42.99	Ostatní inženýrské stavby j. n. a jejich výstavba
42.99.1	Ostatní inženýrské stavby j. n.
42.99.11	Důlní a výrobní stavby

42.99.12	Stavby pro sport a rekreaci
42.99.19	Jiné inženýrské stavby j. n.
42.99.2	Výstavba ostatních inženýrských staveb j. n.
42.99.21	Výstavba důlních a výrobních staveb
42.99.22	Výstavba staveb pro sport a rekreaci
42.99.29	Výstavba jiných inženýrských staveb j. n.
43	Specializované stavební práce
43.1	Demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce
43.11	Demoliční práce
43.11.1	Demoliční práce
43.11.10	Demoliční práce
43.12	Příprava staveniště
43.12.1	Příprava staveniště
43.12.11	Příprava půdy a pozemku; asanační práce
43.12.12	Výkopové zemní práce a přesun zeminy
43.13	Průzkumné vrtné práce
43.13.1	Průzkumné vrtné práce
43.13.10	Průzkumné vrtné práce
43.2	Elektroinstalační, instalátérské a ostatní stavebně instalační práce
43.21	Elektroinstalační práce
43.21.1	Elektroinstalační práce
43.21.10	Elektroinstalační práce
43.22	Instalatérské, topenářské a plynářské práce
43.22.1	Instalace rozvodů vody a kanalizace, topení, ventilace a klimatizace
43.22.11	Instalace rozvodů vody a kanalizace
43.22.12	Instalace topení, ventilace a klimatizace
43.22.2	Instalace rozvodů plynu
43.22.20	Instalace rozvodů plynu
43.29	Ostatní stavebně instalační práce
43.29.1	Ostatní stavebně instalační práce
43.29.11	Izolační práce
43.29.12	Montáž (osazení) plotů, zábradlí, mříží
43.29.19	Ostatní instalační práce j. n.
43.3	Kompletační a dokončovací práce
43.31	Omítkářské práce
43.31.1	Omítkářské práce
43.31.10	Omítkářské práce
43.32	Truhlářské práce
43.32.1	Truhlářské práce
43.32.10	Truhlářské práce
43.33	Obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.1	Obkladačské práce
43.33.10	Obkladačské práce
43.33.2	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin

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