

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Vliv daně z přidané hodnoty na hospodaření vybraného podnikatelského subjektu

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jarmila Rybová

Autor práce:

Jana Vrkočová

2010

Vložit zadání práce

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma
„Vliv daně z přidané hodnoty na hospodaření vybraného podnikatelského
subjektu“
vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které
uvádím v seznamu použité literatury.

V Českých Budějovicích dne 1. května 2010

Poděkování

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Jarmile Rybové za čas a energii, které věnovala mé bakalářské práci a mé rodině za trpělivost.

Obsah:

1. Úvod.....	6
2. Novelizace daňové soustavy	7
2.1.1 Důvody změn	7
2.1.2 Daňový systém v České republice	9
2.1.3 Nepřímé daně	10
3. Daň z přidané hodnoty	13
3.1 Charakteristika daně z přidané hodnoty, důvody jejího zavedení	13
3.2 Základní pojmy	14
3.3 Mechanismus fungování daně z přidané hodnoty.....	15
3.3.1 Všechny subjekty jsou plátcí daně z přidané hodnoty	15
3.3.2 Subjekt B není plátcem daně z přidané hodnoty.....	16
3.3.3 Subjekt D není plátcem daně z přidané hodnoty	16
3.3.4 Subjekt E není plátcem daně z přidané hodnoty	17
3.4 Plnění od daně z přidané hodnoty osvobozená.....	17
4. Dopad legislativní změny na vybraný podnikatelský subjekt	22
4.1 Popis vybraného podnikatelského subjektu	22
4.2 Rok 2000.....	23
4.3 Rok 2001	24
4.4 Návrh řešení	27
4.4.1 Varianta 1	27
4.4.2 Varianta 2.....	30
4.4.3 Varianta 3.....	32
5. Vliv DPH na hospodářský výsledek Společnosti	33
5.1 Účtování o dani z přidané hodnoty	33
5.2 Vliv daně z přidané hodnoty na celkové daňové zatížení subjektu	35
5.2.1 Model 1 – koeficient roku 2000.....	36
5.2.2 Model 2 – koeficient roku 2001	37
5.2.3 Model 3 - § 30, nájem zatížen daní z přidané hodnoty, původní výše nájmů již obsahuje 5% DPH.....	38
5.2.4 Model 4 - § 30, nájem zatížen daní z přidané hodnoty, původní výši nájmů zatížíme 5% DPH.....	39
5.2.5 Model 5 - neplátce daně z přidané hodnoty	40
6. Shrnutí.....	41
7. Závěr	43
Summary	46
Přehled použité literatury:.....	47

1. Úvod

Výběr tématu byl, stejně jako u většiny mých kolegyně a kolegů z kombinovaného studia, ovlivněn mou prací. Od roku 1998 pracuji jako účetní a tak jsem si „prožila“ několik novelizací v naší daňové soustavě a měla jsem možnost sledovat jejich vliv na hospodaření podnikatelských subjektů. Část těchto svých zkušeností jsem zapracovala do této práce. Nejzásadnější změnou bylo zavedení DPH, a proto se budu této dani věnovat podrobněji.

Cílem této práce je analýza vlivu daně z přidané hodnoty na hospodaření konkrétního podnikatelského subjektu, který je plátcem daně, včetně aplikace zvláštních režimů.

Práce je rozdělena do dvou hlavních částí. První část práce se zabývá problematikou novelizace daňové soustavy v roce 1993, zavedením daně z přidané hodnoty do daňového systému České republiky. Dále je pak v první části rozvedena problematika zdanitelných plnění osvobozených od daně se zaměřením na změny ve znění zákona roku 2001 oproti roku 2000.

Cílem druhé části je popsat dopad této legislativní změny na konkrétní podnikatelský subjekt a to nejen v kontextu daně z přidané hodnoty, ale i celkového daňového zatížení a hospodářského výsledku.

Pro zpracování této práce je používáno názvosloví, pojmy a sazby dle zákona č. 588/92 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném v době rozhodování vybraného podnikatelského subjektu, tj. z let 2000-2001. Toto rozhodnutí bylo učiněno z důvodu zachování a věrného popsání stavu a skutečností platných v době, kdy k promítnutí vlivu daně z přidané hodnoty do hospodaření tohoto subjektu a k tomuto rozhodování a skutečně došlo.

2. Novelizace daňové soustavy

2.1.1 Důvody změn

1. 1. 1993 vstoupil v platnost soubor daňových zákonů, které měly přiblížit podnikání v tehdejší ČSFR západoevropským podmínkám, umožnit lepší fungování tržního mechanismu a mimo jiné i zlepšit srozumitelnosti našeho daňového systému pro západní investory.

Nová daňová soustava se v mnoha ohledech výrazně lišila od té předešlé, která byla jen narychlo uzpůsobenou soustavou státních rozpočtových příjmů socialistického státu. Byl to hluboký zásah do přerozdělovacích procesů v naší republice a dotýkal se prakticky každého obyvatele, bez ohledu na to, zda šlo o podnikatele, zaměstnance, důchodce či školáka. Nejvíce však, pochopitelně, ovlivňovala chování ekonomicky aktivních subjektů. Změny, ke kterým došlo, odrážely především zásadní změny v přístupu státu k ekonomice a k vlastnímu hospodaření (vznik a rozvoj soukromého sektoru, odklon od centrálně plánované ekonomiky, minimalizace zásahů státu do ekonomiky, apod.).

Cílem této novelizace bylo:

- Dosáhnout základních parametrů daňové spravedlnosti – stejný přístup ke všem poplatníkům bez ohledu na jejich právní formu, bez ohledu na odvětví, ve kterém poplatník vykonává svou činnost, a částečně i bez ohledu na to, zda se jedná o právnickou, či fyzickou osobu.
- Postupně zvyšovat (v souladu s celoevropským trendem) podíl daní ze spotřeby, tzv. nepřímých daní, mimo jiné i rozšířením okruhu poplatníků.
- Zvýšit váhu zdanění příjmů fyzických osob při současném sjednocení zdanění převážné většiny zdanitelných příjmů.
- Do budoucna zajistit snížení podílu daní na hrubém domácím produktu, především snižováním objemu finančních zdrojů přerozdělovaných přes státní rozpočet. Důsledkem této strategie bylo snížení míry zdanění podniků. U obyvatelstva bylo snížení daňového zatížení kompenzováno snížením výdajů státu na veřejné statky, čímž se zvýšil podíl placených služeb ve veřejném sektoru.

- Majetkové daně měly zvýšit zájem o efektivní využití půdy a veškerého nemovitého majetku.
- Silniční daň měla na uživatele silnic přesunout část nákladů spojených s budováním a údržbou silniční sítě a také by měla vytvořit srovnatelné podmínky pro ostatní druhy dopravy.
- Vytvořit prostor pro využívání fiskální soustavy jako nástroje makroekonomické regulace.
- Nová daňová soustava měla být navržena tak, aby umožnila integraci v rámci evropských států, následně pak vstup České republiky do Evropské unie.
- Vyčlenit z daňové soustavy pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, pojistné na sociální pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a příspěvky do dalších státních fondů. To proto, aby si jednotlivci uvědomovali svou zodpovědnost a svůj podíl na zajištění svých sociálních jistot.

Všechny výše uvedené body měly společnou jednu myšlenku a tou byla snaha snížit objem státem přerozdělovaných finančních prostředků a snaha zvýšit ekonomickou samostatnost a zodpovědnost členů společnosti ².

Otázkou zůstává úloha státu, neboť nelze opomenout objektivní příčiny, které si vynucují zachování této úlohy i v tržní ekonomice – jedná se o tzv. „selhání trhu“.

Pro plánované budoucí zapojení naší ekonomiky do rámce ekonomiky Evropské unie bylo nutno daňovou soustavu harmonizovat, a proto byla nová daňová soustava navržena s přihlédnutím ke zkušenostem zemí s vyspělou tržní ekonomikou a měla co nejvíce odpovídat vývoji v evropských zemích.

Přibližování a koordinace daňových soustav a politik různých států je vždy složitý a dlouhodobý proces, protože daňová soustava každého státu odráží specifika jeho předchozího vývoje a je ovlivňována i tradicí. Koordinace nepřímých daní probíhá snáze než koordinace daní přímých.

V této novelizované daňové soustavě byla přikládána velká váha nepřímým daním, dokonce byla zavedena pro naši republiku nová daň, daň z přidané hodnoty.

2.1.2 Daňový systém v České republice

Základní právní normou naší daňové soustavy se stal zákon č. 212/1992 Sb. o soustavě daní ze dne 15. dubna 1992 (účinnost od 1. 1. 1993)⁵. Tento zákon taxativně určuje, které daně lze uvalit v České republice. Jsou to:

1) přímé daně

Přímé daně jsou ty daně, u kterých je znám poplatník, který bezprostředně ze svého příjmu hradí daňovou povinnost, bez ohledu na to, zda má možnost část daňového břemene přenést na jiný subjekt.

a) daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb.)

b) majetkové daně - z nemovitostí /daň ze staveb a pozemků/

- silniční
- dědická a darovací
- z převodu nemovitostí

2) nepřímé daně

Nepřímé daně jsou ty daně, u kterých není znám poplatník daně a jediným daňovým subjektem je plátcе daně, tzv. daně ze spotřeby.

a) všeobecné - daň z přidané hodnoty

b) výběrové - spotřební (daň z minerálních olejů, daň z alkoholu, daň z tabákových výrobků

- energetické (ekologické) daně (daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv, daň z elektřiny

Vzhledem k tomu, že tato práce se snaží osvětlit problematiku a vliv DPH na chod ekonomického subjektu, budeme se dále podrobněji věnovat tématu nepřímých daní.

2.1.3 Nepřímé daně

Nepřímé daně se vybírají v cenách výrobků a služeb. Vybírají se tedy ve výrobě (nejen na úrovni výroby, ale též u prodávajících), postihují ovšem spotřebu zboží a služeb. Poplatníkem je spotřebitel a plátcem daně, tedy tím, kdo odvádí daň do státního rozpočtu, je podnikatel. Odtud tedy jejich označení „nepřímé“.

Oproti přímým daním, jejichž zvýšení vždy vyvolá odpor poplatníků, protože v případě přímých daní je poplatník i plátcem a dovede si velmi dobře a rychle uvědomit a spočítat dopad tohoto kroku na jeho ekonomickou situaci, je zvýšení sazeb nepřímých daní zprostředkováno pohybem cen a důsledky tohoto kroku jsou tak méně zřejmé.

Spotřebitelé, v tomto případě především obyvatelstvo (soukromý sektor), ale také sem můžeme zařadit firmy a veřejný sektor, se teoreticky může působení nepřímých daní bránit tím, že omezí spotřebu těch výrobků, kde je daň vysoká. Stát ovšem těmito daněmi postihuje produkty s nízkou elasticitou poptávky a tak, přestože může dojít po zvýšení sazeb nepřímých daní krátkodobě k poklesu spotřeby zdaňovaných výrobků, empirické výzkumy prokazují, že z dlouhodobého pohledu se spotřeba zdaňovaných výrobků mění pouze nepatrně, nebo je ustálena.

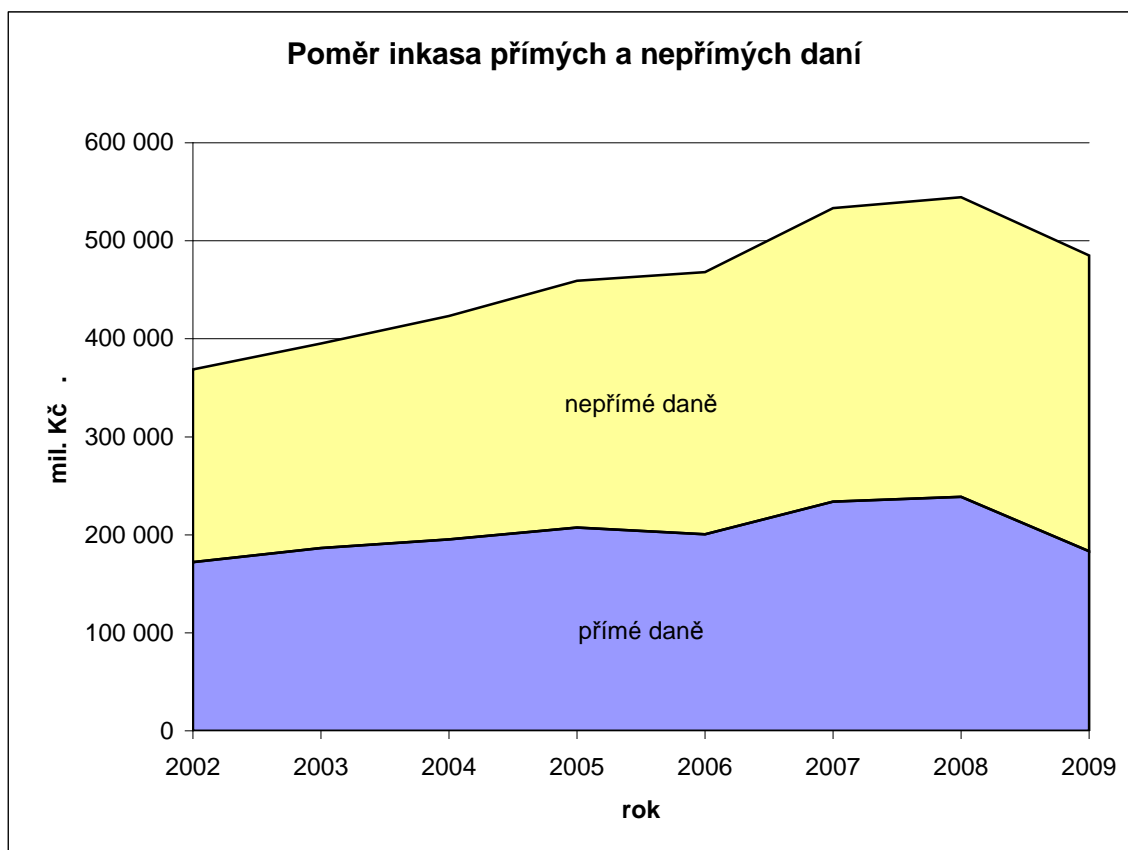
Nepřímé daně je také možné ukládat na výrobky s velkým obratem, což by i při nízké sazbě přinášelo státu velké příjmy. Tato praxe je však v dnešní době nahrazena univerzálním zdaněním téměř všeho zboží, což je zajišťováno daní z přidané hodnoty. Pouze vybrané komodity jsou dále zatěžovány dodatečnou spotřební daní, která zvyšuje míru jejich zdanění. Obě tyto daně jsou pochopitelně v maximálním možném rozsahu, v souladu se zákonem nabídky a poptávky, výrobcem zboží či poskytovatelem služeb zahrnovány do cen a přenášeny tak na spotřebitele.

Kromě fiskálního přínosu nepřímých daní je třeba zmínit i jejich úlohu společenskou a sociální. Pomocí daní, daňových sazeb a jejich kombinací lze ovlivňovat rozhodování všech ekonomických subjektů.

Podíl nepřímých daní na daňových příjmech státu roste. Důvodem zvyšování podílu nepřímých daní na celkových daňových příjmech státu může být i demografický vývoj – roste podíl osob v důchodovém věku, které daň z příjmů neplatí a naopak, v souvislosti s růstem podílu těchto osob se zvyšují nároky na sociální platby těmito osobám. Zvýšení nepřímých daní zasáhne i tuto část obyvatelstva, stejně tak jako ostatní

osoby, které nejsou výdělečně činné a lze proto předpokládat i zvýšení příjmů do veřejných rozpočtů.

Graf 1



Zdroj: ČNB, Vládní finanční statistika ¹³

Jak je výše uvedeno, nepřímé daně postihují spotřebu. Z toho ovšem plyne, že tyto daně dopadají tvrději na ty vrstvy obyvatelstva, které mají nízké příjmy, především nízké příjmy na jednoho člena rodiny, neboť náklady na základní životní potřeby zaujímají v rozpočtech rodin s nižšími příjmy větší podíl než u majetné vrstvy obyvatel.

Snaha nerozevírat ještě více sociální nůžky vedla k tomu, že pro účely daně z přidané hodnoty byl vytvořen seznam zboží podléhajícího snížené sazbě daně, který obsahuje převážně výrobky běžné a nezbytné spotřeby (např. maso, mléko, mléčné výrobky, pečivo, voda, farmaceutické výrobky, materiály používané ve zdravotnictví a pomůcky pro tělesně postižené a dále zařízení, jejichž užívání je přínosem z hlediska ochrany životního prostředí, apod.) a že od této daně jsou zcela osvobozeny např. poštovní služby, výchova a vzdělávání či zdravotnické služby a sociální pomoc.

Není náhodou, že spotřební daň se platí z uhlovodíkových paliv a maziv, z lihu a destilátů, z piva, z vína, z tabáku a tabákových výrobků – tedy z výrobků, jejichž spotřebu se společnost snaží z různých důvodů regulovat.

Stát výběrem předmětů zdanění takto omezuje vznik a dopad tzv. záporných externalit, které vznikají spotřebou některých statků, a také tím plní svou sociální úlohu.

Ministerstvo financí České republiky vypracovalo v roce 2008 materiál „Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi teze pro veřejnou diskusi“. Tento materiál obsahuje návrh první komplexní reformy daňového systému České republiky od roku 1993. Hlavním cílem této reformy má být snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu a to díky maximálnímu zjednodušení legislativy a zjednodušení správy daní ¹⁴.

3. Daň z přidané hodnoty

3.1 Charakteristika daně z přidané hodnoty, důvody jejího zavedení

Zavedení daně z přidané hodnoty bylo nejvýznamnější změnou, kterou přinesla nová daňová soustava.

Tato daň má nahradit předchozí jednorázovou všeobecnou daň ze spotřeby – daň z obratu. Daň z obratu ve své podstatě nebyla neutrální, neboť daňové zatížení stoupalo s každým subjektem, který se podílel na zpracování statku. Čím delší cesta mezi výrobcem a spotřebitelem, tím vyšší konečná cena, aniž by se zvýšily náklady výroby a oběhu. Tomu se konstrukce daně z přidané hodnoty snaží zabránit tím, že dani na každém stupni zpracování podléhá pouze nově vytvořená („přidaná“) hodnota.

Dalším nedostatkem daně z obratu bylo i to, že znevýhodňovala nově vzniklou sféru soukromých podnikatelů. Pokud by se totiž tito podnikatelé nezapsali do obchodního rejstříku, pak by neměli nárok na nákup zboží za ceny bez této daně^{2,3,6}.

Od daně z přidané hodnoty se očekává, že:

- Bude neutrální – zdanění bude stejné bez ohledu na typ ekonomického subjektu. Daň z přidané hodnoty bude neutrální i vůči zahraničnímu obchodu, protože dovoz zboží je zdaňován ve stejné výši jako tuzemské zboží a export zdaňován není.
- Bude „transparentní“ – bude uplatňována na všech stupních výroby.
- Nebude docházet k „nabalování daně“, tj. k uplatňování daně z daně.
- Bude „čistá“ – plátce odvede vždy jen tu část daně, která připadne na jím přidanou hodnotu statku nebo služby.
- Bude bránit daňovým únikům a bude nutit k daňové disciplíně, mimo jiné i tím, že systém odpočtů, který bude provázán s vedením účetních dokladů přiměje plátce k pečlivému vedení daňových záznamů.

3.2 Základní pojmy

Zákon⁷ používal několik v té době nových pojmů, které budou připomenuty, neboť některé z nich se v nyní platném zákoně o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.) již nepoužívají, nebo je jejich formulace odlišná:

- Zdanitelné plnění je speciální označení předmětu daně z přidané hodnoty. Zdanitelným plněním je „*dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření*, (§ 2 odst. 1a) a *poskytování služeb*. (§2 odst. 1b).
- Plnění, která nejsou zdanitelná specifikuje § 8, plnění, která jsou od daně osvobozena jsou určena v § 25.
- Osobou podléhající dani se rozumí každý subjekt, který vytváří zdanitelné plnění (§ 4). Pozor, ne každá osoba podléhající dani se stane plátcem daně!
- Plátce daně je ta osoba podléhající dani z přidané hodnoty, která je povinna hradit daň z přidané hodnoty ze svého předmětu daně (§ 5). Každá osoba podléhající dani může být teoreticky plátcem daně z přidané hodnoty, avšak některé subjekty jsou povinny být plátcem daně ze zákona.
- Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplaty i bez úplaty včetně nepeněžitých plnění v tuzemsku, pokud zákon nestanoví jinak (§ 7).
- Daň na vstupu je daň, kterou plátce zaplatí jinému plátcem v ceně přijatých (nakoupených) zdanitelných plnění.
- Daň na výstupu je daň, kterou je plátce povinen zahrnout do ceny svého zdanitelného plnění.
- Zdaňovací období je období, za které je plátce daně povinen určit velikost své daňové povinnosti.
- Základní sazbou daně se rozumí sazba daně 22%, sníženou sazbou daně pak sazba daně 5%.
- Odpočtem daně rozumíme souhrn zaúčtované daně na vstupu za zdaňovací období. Je třeba mít na zřeteli fakt, že plátce má nárok na odpočet daně na vstupu pouze tehdy, pokud tyto vstupy použije na svá zdanitelná plnění, která podrobuje dani z přidané hodnoty na výstupu. To znamená, že plátce daně, který produkuje zdanitelné plnění osvobozené od daně, nemá nárok na odpočet daně na vstupu u zdanitelných plnění, která takto použije. U takovýchto plátců daně se pak vypočítává koeficient nároku na odpočet, s jehož pomocí se určuje, jak

velkou část si smí plátce daně odečíst. Tato problematika je obsahem praktické části této práce.

- Vlastní daňovou povinností rozumíme kladný rozdíl mezi souhrnem daně z přidané hodnoty zaúčtované na vstupu za zdaňovací období a nárokem na odpočet daně za příslušné zdaňovací období.
- Nadměrný odpočet vzniká v situaci, kdy odpočet daně za zdaňovací období převyšuje souhrn daně na výstupu za zdaňovací období. Je to vlastně dluh státu vůči plátcovi daně.

3.3 Mechanismus fungování daně z přidané hodnoty

Pro pochopení mechanismu fungování daně z přidané hodnoty budou dále uvažovány modely, které představují velmi zjednodušený stav, kdy u prvního podnikatele v řetězci neuvažujeme náklady a odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu a u dalších podnikatelů neuvažujeme jiné náklady a odpočet daně z přidané hodnoty než nákup zboží od předchozího podnikatele ⁴.

Používá se základní sazba daně – 22%.

Ceny jsou uvedeny v Kč.

Subjekty A, B, C jsou podnikatelé – výrobci.

Subjekt D je velkoobchodce.

Subjekt E je maloobchodce, který prodává koncovým spotřebitelům.

3.3.1 Všechny subjekty jsou plátcí daně z přidané hodnoty

Tabulka 1: Všechny subjekty jsou plátcí DPH

Subjekt	Nákupní cena bez DPH	DPH zaplacená při nákupu	Přidaná hodnota	Základ pro výpočet DPH	DPH 22%	Daňová povinnost vůči státu	Prodejní cena vč. DPH
A	0	0	100 000	100 000	22 000	22 000	122 000
B	100 000	22 000	100 000	200 000	44 000	22 000	244 000
C	200 000	44 000	100 000	300 000	66 000	22 000	366 000
D	300 000	66 000	100 000	400 000	88 000	22 000	488 000
E	400 000	88 000	100 000	500 000	110 000	22 000	610 000
Součty	0	220 000	500 000	0	330 000	110 000	

Jak je z tabulky vidět, daň zaplacená konečným spotřebitelem v ceně výrobku je shodná s daní, kterou od podnikatelů vybral stát.

3.3.2 Subjekt B není plátcem daně z přidané hodnoty

Tabulka 2: Subjekt B není plátcem DPH

Subjekt	Nákupní cena bez DPH	DPH zaplacená při nákupu	Přidaná hodnota	Základ pro výpočet DPH	DPH 22%	Daňová povinnost vůči státu	Prodejní cena vč. DPH
A	0	0	100 000	100 000	22 000	22 000	122 000
B	100 000	22 000	100 000	222 000	0	0	222 000
C	222 000	0	100 000	322 000	70 840	70 840	392 840
D	322 000	70 840	100 000	422 000	92 840	22 000	514 840
E	422 000	92 840	100 000	522 000	114 840	22 000	636 840
Součty	0	185 680	500 000	0	300 520	136 840	0

Kvůli tomu, že podnikatel B není plátcem daně z přidané hodnoty se konečná cena pro spotřebitele zvýšila o 26 840 Kč.

3.3.3 Subjekt D není plátcem daně z přidané hodnoty

Tabulka 3: Subjekt D není plátcem DPH

Subjekt	Nákupní cena bez DPH	DPH zaplacená při nákupu	Přidaná hodnota	Základ pro výpočet DPH	DPH 22%	Daňová povinnost vůči státu	Prodejní cena vč. DPH
A	0	0	100 000	100 000	22 000	22 000	122 000
B	100 000	22 000	100 000	200 000	44 000	22 000	244 000
C	200 000	44 000	100 000	300 000	66 000	22 000	366 000
D	366 000	0	100 000	466 000	0	0	466 000
E	466 000	0	100 000	566 000	124 520	124 520	690 520
Součty	0	66 000	500 000	0	256 520	190 520	0

Bude-li velkoobchodce neplátcem daně z přidané hodnoty, zvýší se cena pro koncového spotřebitele o 80 520 Kč. Z této varianty je patrné, že zvýšení ceny roste také s postupem neplátcem v řetězci směrem ke koncovému spotřebiteli.

3.3.4 Subjekt E není plátcem daně z přidané hodnoty

Tabulka 4: Subjekt E není plátcem DPH

Subjekt	Nákupní cena bez DPH	DPH zaplacená při nákupu	Přidaná hodnota	Základ pro výpočet DPH	DPH 22%	Daňová povinnost vůči státu	Prodejní cena vč. DPH
A	0	0	100 000	100 000	22 000	22 000	122 000
B	100 000	22 000	100 000	200 000	44 000	22 000	244 000
C	200 000	44 000	100 000	300 000	66 000	22 000	366 000
D	300 000	66 000	100 000	400 000	88 000	22 000	488 000
E	488 000	0	100 000	588 000	0	0	588 000
Součty	0	132 000	500 000	0	220 000	88 000	0

Cena pro konečného spotřebitele bude o 22 000 Kč nižší, což je přesně daňová povinnost posledního článku v řetězci.

Z výše uvedených tabulek vyplývá vliv existence a postavení neplátců daně z přidané hodnoty ve výrobně obchodním řetězci na konečnou cenu produktu a jejich vliv na výtěžnost této daně. Čím blíže je neplátce daně z přidané hodnoty konečnému spotřebiteli, tím vyšší je cena pro konečného spotřebitele a tím vyšší je i částka, která je z titulu daně z přidané hodnoty odvedena do státního rozpočtu.

Je-li neplátcem poslední v řetězci, pak je cena pro konečného spotřebitele i výtěžnost daně nejnižší.

Proto lze říci, že pro obchodníka, který prodává pouze konečnému spotřebiteli je nejvýhodnější nebyť plátcem daně z přidané hodnoty.

Na druhou stranu, pro výrobce, či obchodníka na pozici B až D je nevýhodné nakupovat zboží či služby od neplátce, neboť vyloučením možnosti odpočtu daně na vstupu stoupá cena jejich vlastní produkce, která se tím stává méně konkurenceschopnou.

3.4 Plnění od daně z přidané hodnoty osvobozená

Při vysvětlování mechanismu fungování daně z přidané hodnoty bylo na velmi zjednodušených příkladech ukázáno odlišné postavení plátců a neplátců DPH a jejich vzájemné obchodní vztahy. Jedním ze základních předpokladů již zmiňovaných

schémat byl ovšem fakt, že oni plátcí „použijí přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, k uskutečnění zdanitelných plnění podléhajících dani na výstupu...“⁷. Skutečná ekonomická realita je však jiná.

Kromě zdanitelných plnění, která jsou předmětem daně, a tudíž podléhají dani na výstupu (dodání zboží a převod nemovitosti a poskytování služeb), existují i plnění, která nejsou zdanitelná a plnění, a která jsou od daně osvobozená.

Co se považuje za zdanitelné plnění stanovil zákon č. 588/1992 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, v §2, plnění, která nejsou zdanitelná specifikoval zákon v §8 a zdanitelná plnění, která jsou osvobozena od daně byla taxativně vyjmenována v §25 zákona č. 588/1992 Sb.

Pro praktickou část této práce je podstatný obsah §25 Osvobození od daně^{7, 8}:

(1) Od daně jsou osvobozena tato zdanitelná plnění:

- a) poštovní služby,*
- b) rozhlasové a televizní vysílání,*
- c) finanční činnosti,*
- d) pojišťovnictví,*
- e) převod staveb a pronájem pozemků a staveb,*
- f) výchova a vzdělávání,*
- g) zdravotnické služby a zboží,*
- h) sociální pomoc,*
- i) loterie a podobné hry,*
- j) prodej podniku.*

(2) Od daně jsou osvobozena zdanitelná plnění prováděná subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, v rámci hlavní činnosti (§35a).

(3) Má-li plátcé příjmy a výnosy za zdanitelná plnění podle tohoto paragrafu, nemá za tato plnění nárok na odpočet daně na vstupu, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Situaci, kdy plátcé uskutečňují některé z těchto zdanitelných plnění, zákon o dani z přidané hodnoty tedy řešil zcela v souladu s daňovou teorií. Osvobození od daně znamená, že daňový subjekt nemůže k těmto částem předmětu daně uplatnit položky, které se k těmto částem předmětu daně vztahují a jinak by vstupovaly do základu daně – nelze uplatnit patřičný výdaj či náklad.

Podnikatelský subjekt proto nemá nárok na odpočet daně u jím přijatých zdanitelných plnění, která použil k uskutečnění zdanitelných plnění osvobozených od daně dle § 25.

Praktické uplatnění odst. (3) § 25 řešil do 1. 1. 2001 § 19-20 zákona o dani z přidané hodnoty a je zajímavé, že právě v těchto částech zákona došlo s účinností od 1. 1. 2001 ke změnám.

Platné znění zákona o dani z přidané hodnoty v § 20 odst. 1 pro rok 2000:

„Má-li plátce příjmy nebo výnosy nejen za svá uskutečněná zdanitelná plnění, u nichž má nárok na odpočet daně, ale i za zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25, u nichž nárok na odpočet daně nemá, je povinen zkracovat nárok na odpočet daně, pokud zákon nestanoví jinak. Poměrná část odpočtu daně se určí jako součin celkové daně na vstupu za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Koeficient se stanoví jako podíl, v jehož čitateli je součet cen bez daně za uskutečněná zdanitelná plnění, u nichž vzniká nárok na odpočet a ve jmenovateli celkový součet cen bez daně za všechna uskutečněná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně a za zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 zákona ...“⁷.

Zákonodárce vycházel do roku 2000 z předpokladu, že veškerá nakoupená plnění jsou použita v poměru odpovídajícím poskytnutým plněním a proto poměrnou část odpočtu daně si plátce vypočetl jako poměrnou část **celkové** daně na vstupu za příslušné zdaňovací období a koeficientu.

Že tento stav není zcela spravedlivý, je zřejmé z toho, že částečný odpočet byl počítán z celkové daně na vstupu, tudíž do něj byly započítány i vstupy použité na uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od daně podle §25 zákona. Tímto stavem byly znevýhodňovány osoby, které uskutečňovaly pouze zdanitelná plnění osvobozená od daně, neboť ty neměly nárok na žádný odpočet.

Ke korekci tohoto stavu došlo novelou platnou od 1.1 2001⁸. Tato novela zrušila v § 25 odst. (3) a byl zaveden nový paragraf – § 19a Uplatnění odpočtu daně. Tento paragraf rozdělil přijatá zdanitelná plnění dle jejich použití.:

„Nárok na odpočet daně v plné výši má plátce pouze u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem, která použije k uskutečnění zdanitelných plnění podléhajících dani na výstupu...“, odstavec 1.

„Nárok na odpočet daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k dosažení příjmů nebo výnosů za svá uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25...“, odstavec 2.

„Plátce je povinen zkracovat nárok na odpočet daně na vstupu způsobem uvedeným v § 20

a) u přijatých zdanitelných plnění, která použije k dosažení obratu za jím uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v odstavci 1, tak i k dosažení příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění uvedená v odstavci 2,

b) u přijatých zdanitelných plnění, u nichž není zřejmé, zda je použije k dosažení obratu za svá uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v odstavci 1 nebo k dosažení příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění uvedená v odstavci 2.“, odst. 3.

Krácení odpočtu daně na vstupu koeficientem se od roku 2001 tedy neprovádí z **celkové** daně na vstupu, ale pouze v případech, kdy přijatá zdanitelná plnění jsou využívána pro obě činnosti současně, tj. jak pro osvobozené činnosti, tak i pro zdaňovaná plnění, případně není-li v době jejich pořízení zřejmé pro kterou z těchto činností budou použita.

Teoretické důvody této změny jsou zřejmé a zákonodárci byli vedeni snahou o narovnání podmínek všech subjektů.

V Evropské unii upravovala oblast daně z přidané hodnoty především Šestá směrnice rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně¹¹, která byla několikrát podstatně změněna. Proto byla přijata nová Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty¹².

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie bylo nutné implementovat tyto Směrnice do našeho právního řádu a sladit tak plně legislativní úpravu platnou pro Českou republiku s předpisy Evropské unie. Rozsah těchto změn si vyžádal přijetí nové právní normy, která nahradila zákon č. 588/1992 Sb. jako celek. S účinností od 1. 4. 2004 vstoupil v platnost zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Tento zákon nově definoval mnohé pojmy, zavedl definici osoby povinné k dani, vznikla pro plátce přijetím jakékoliv platby, včetně záloh a dotace k ceně plnění povinnost přiznat daň z této přijaté platby.

Situaci při poskytování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně řeší zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty z pohledu této práce obdobně jako původní zákon č. 588/1992 Sb.

4. Dopad legislativní změny na vybraný podnikatelský subjekt

V této kapitole si klademe za cíl odpovědět na tyto otázky:

- Jaké jsou skutečné důsledky těchto změn pro podnikatelské subjekty?
- Qui bono?

4.1 Popis vybraného podnikatelského subjektu

Pro praktickou aplikaci v rámci zvoleného tématu byla vybrána společnost s ručením omezeným, která se stala plátcem daně z přidané hodnoty dle §5, odst. 8 zákona č. 588/1992 Sb., byla nucena se s nastalou situací vyrovnat a zhodnotit vliv daně z přidané hodnoty na svou činnost. Společnost poskytla skutečné údaje o svém hospodaření, ale nesouhlasí s uvedením svých identifikačních údajů v této práci.

- Společnost je plátcem daně z přidané hodnoty.
- Společnost vlastní nemovitost, ve které pronajímá nebytové prostory dalším subjektům pro účely podnikání.
- Společnost se rozhodla, že pronájem nebytových prostor nebude podléhat dani z přidané hodnoty. Důvodem tohoto rozhodnutí byla skutečnost, že naprostá většina nájemníků není plátce DPH.
- Společnost plně zajišťuje provoz budovy. Spotřebovanou el. energii, náklady na teplo a ohřev teplé užitkové vody, vodné a stočné, úklid pronajatých prostor a náklady na telekomunikační služby Společnost přefakturovává nájemníkům buďto dle skutečné spotřeby, nebo poměrnou částkou.
- Malou část nebytových prostor si Společnost ponechává pro vlastní potřebu.

Předpokládejme takovouto strukturu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění firmy během zdaňovacího období:

Tabulka 5a: Struktura přijatých zdanitelných plnění

Přijatá zdanitelná plnění	Částka bez DPH	Daň na vstupu	
		DPH 5%	DPH 22%
el. energie	50 000,00	0,00	11 000,00
vodné, stočné	25 000,00	1 250,00	0,00
teplo	130 000,00	6 500,00	0,00
telekomunikační služby	60 000,00	3 000,00	0,00
úklid	120 000,00	6 000,00	0,00
materiál na údržbu budovy	40 000,00	0,00	8 800,00
služby nakoupené k údržbě budovy	80 000,00	4 000,00	0,00
služby nakoupené dle požadavků	0	0	0,00
nájemníků - přefakturace v nezměněné výši	10 000,00	500,00	0

Tabulka 5b: Struktura uskutečněných zdanitelných plnění

Uskutečněná zdanitelná plnění	Částka bez DPH	Daň na výstupu	
		DPH 5%	DPH 22%
přefakturace el. energie	45 000,00		9 900,00
přefakturace vodného a stočného	22 500,00	1 125,00	
přefakturace tepla a ohřevu TUV	117 000,00	5 850,00	
přefakturace telekom. služeb	54 000,00	2 700,00	
přefakturace úklidu	102 000,00	5 100,00	
přefakturace služeb v nezměněné výši	10 000,00	500,00	
nájemné	1 250 000,00		

4.2 Rok 2000

Protože modelová firma má výnosy za zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 (1 250 000 Kč za nájemné), je povinna zkracovat nárok na odpočet daně pomocí koeficientu.

Výpočet koeficientu:

$$k = \frac{(45\,000 + 22\,500 + 117\,000 + 54\,000 + 102\,000 + 10\,000)}{(45\,000 + 22\,500 + 117\,000 + 54\,000 + 102\,000 + 10\,000 + 1\,250\,000)}$$

$$k = 0,2190$$

Tabulka 6: Přiznání k dani z přidané hodnoty – rok 2000

I. Jestliže v období nedošlo k žádnému zdanitelnému plnění PROŠKRTNĚTE (X)				UDAJE PRO VÝPOČET DANĚ				
				1		Daň na vstupu		Daň na výstupu
II. ODPOČET DANĚ PŘI ZMĚNĚ REŽIMU				2				
III. PŘIJATÁ ZDANITELNÁ PLNĚNÍ				0				
z dovozu - režim dočasného použití				11				
z dovozu	se sníženou sazbou daně	12		16				
	se základní sazbou daně	13		17				
z tuzemska	se sníženou sazbou daně	14	425 000	18	21 250			
	se základní sazbou daně	15	90 000	19	19 800			
Odpočet včetně promítnutí § 20				20	8 990			
IV. USKUTEČNĚNÁ ZDANITELNÁ PLNĚNÍ								
osvobozená		31	1 250 000					
vývoz zboží se změnou vlast. práva		32						
vývoz zboží beze změny vlast. práva		32a						
vývoz služeb		33						
Mezinárodní přeprava		34						
základ daně se sníženou sazbou daně		35	305 500		37	15 275		
základ vrácené daně (snížená sazba)		35a			37			
základ daně se základní sazbou daně		36	45 000		38	9 900		
základ vrácené daně (základní sazba)		36a			38a			
V. VYPOŘÁDÁNÍ				41		42		
VI. CELKOVÝ SOUČET				51	8 990	52	25 175	
VII. VLASTNÍ DAŇOVÁ POVINNOST ř. 52 - ř. 51							53	16 185,00
NADMĚRNÝ ODPOČET ř. 51 - ř. 52				54				

Částka na řádku č. 53 určuje daňovou povinnost plátce, tedy povinnost zaplatit státu 16 185 Kč.

4.3 Rok 2001

V praxi má tato drobná, nenápadná změna znění zákona platná od 1. 1. 2001 dalekosáhlé důsledky:

Firma má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem, která použije k uskutečnění zdanitelných plnění podléhajících dani na výstupu – tedy u služeb nakoupených dle požadavků nájemníků, které jim přefakturuje v plné výši (§ 19a odst. 1).

Firma nemá tento rok nárok na odečet daně z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění za 120 000 Kč – materiál nakoupený pro údržbu budovy za 40 tis. Kč (DPH 8 800 Kč) a služby nakoupené k údržbě budovy za 80 tis. Kč

(DPH 4 000 Kč). Tato přijatá zdanitelná plnění byla totiž použita k dosažení výnosů za uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od daně dle § 25 (§ 19a odst. 2).

U zbývajících přijatých zdanitelných plnění, u kterých dochází k částečné přefakturaci, bude firma zkracovat svůj nárok na odpočet.

Výpočet koeficientu:

$$k = \frac{(45\,000 + 22\,500 + 117\,000 + 54\,000 + 102\,000 + 10\,000)}{(45\,000 + 22\,500 + 117\,000 + 54\,000 + 102\,000 + 10\,000 + 1\,250\,000)}$$

$$\underline{\underline{k = 0,2190}}$$

Jak je vidět, samotný koeficient se nezměnil. Co se změnilo, jsou částky, jejichž součet bude tímto koeficientem násoben.

Tabulka 7: Přiznání k dani z přidané hodnoty - rok 2001

Výpočet daně z přidané hodnoty				
I. Jestliže v období nedošlo k žádnému zdanitelnému plnění				
1	Proškrtněte (X)	Základ daně	Daň na vstupu	Daň na výstupu
II. Odpočet daně při změně režimu (§ 5 odst. 5 a 7)				
u přijatých plnění, u kterých				
201	má plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 1)			
202	nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 2)			
203	plátce je povinen krátit nárok na odpočet (§ 19a odst 3 a 4)			
204	vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 20 odst. 1)			
210	Suma (ř. 201+204) + (jen při zruš. reg. i nákupy od neplátců DPH)			
III. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých:				
má plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 1)				
301	z dovozu - režim dočasného použití			
302	z dovozu se sníženou sazbou daně			
303	z dovozu se základní sazbou daně			
304	z tuzemska se sníženou sazbou daně	10 000,00	500,00	
305	z tuzemska se základní sazbou daně			
310	Suma nároku na odpočet (ř. 301+302+303+304+305)		500,00	
- nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 2)				
321	z dovozu - režim dočasného použití			
322	z dovozu se sníženou sazbou daně			
323	z dovozu se základní sazbou daně			
324	z tuzemska se sníženou sazbou daně	80 000,00	4 000,00	
325	z tuzemska se základní sazbou daně	40 000,00	8 800,00	
- je povinen krátit nárok na odpočet (§ 19a odst 3 a 4)				
331	z dovozu - režim dočasného použití			
332	z dovozu se sníženou sazbou daně			
333	z dovozu se základní sazbou daně			
334	z tuzemska se sníženou sazbou daně	335 000,00	16 750,00	
335	z tuzemska se základní sazbou daně	50 000,00	11 000,00	
340	Suma (daň z ř. 331 + 332 + 333 + 334 + 335)		27 750,00	
360	Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 20 odst. 1)	koef. 0,2190	6 077,00	
IV. Uskutečnená zdanitelná plnění				
400	Osvobozená	1 250 000,00		
410	Vývoz zboží se změnou vlastnického práva			
411	Vývoz zboží beze změny vlastnického práva			
420	Vývoz služeb			
430	Mezinárodní přeprava včetně služeb souvisejících			
444	Se sníženou sazbou daně	305 500,00		15 275,00
445	Se základní sazbou daně	45 000,00		9 900,00
450	Vypořádání daně na vstupu (§ 20 odst. 7, 8, 9)			
451	Vypořádání daně na výstupu (§ 18)			
V. Vrácení daně (§ 45e)				
534	se sníženou sazbou			
535	se základní sazbou			
VI. Celkový součet				
651	daně na vstupu (ř. 210 + 310 + 360 + 450)		6 577,00	
652	daně na výstupu (ř. 444 + 445 + 451 - 534 - 535)			25 175,00
VII. Daňová povinnost				
753	Vlastní daňová povinnost (ř. 652 - 651)			18 598,00
754	Nadměrný odpočet (ř. 651 - 652)			

Jak je z přiznání k dani z přidané hodnoty platného pro rok 2001 zřejmé, je vlastní daňová povinnost v roce 2001 při zachování vstupů totožných s rokem 2000 vyšší o 2 413 Kč.

Provedená změna byla jednoznačně ku prospěchu státu a příjmové stránky státního rozpočtu.

4.4 Návrh řešení

Firma začne uvažovat, jak částku odváděnou státu snížit nejméně na úroveň roku 2000. Jednou z možností by mohlo být využití § 30 odst. 5 – „Plátce se může rozhodnout, že nájem bude dani podléhat, pokud se jedná o nájem pozemků nebo staveb jiným plátcům pro účely podnikání...“.

Pokud se firma rozhodne pronájem nebytových prostor zdaňovat, pak má dvě možnosti:

1. stávající cena za m² pronajímané plochy je cena včetně DPH 5%
2. stávající cena za m² pronajímané plochy je cena bez DPH a DPH 5% k ní bude připočteno.

Nechce-li firma přistoupit ke zdaňování pronájmu nebytových prostor, pak je zde další možnost, kterou je:

3. zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty.

4.4.1 Varianta 1

Předpokládejme stejnou strukturu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění firmy během zdaňovacího období jako v předchozích příkladech, pouze částka vybraná na nájemném je částka včetně DPH 5%:

Tabulka 8a: Zdaňování pronájmu – varianta 1, struktura zdanitelných plnění

Přijatá zdanitelná plnění	Částka bez DPH	Daň na vstupu	
		DPH 5%	DPH 22%
el. energie	50 000,00		11 000,00
vodné, stočné	25 000,00	1 250,00	
teplo	130 000,00	6 500,00	
telekomunikační služby	60 000,00	3 000,00	
úklid	120 000,00	6 000,00	
materiál na údržbu budovy	40 000,00	0,00	8 800,00
služby nakoupené k údržbě budovy	80 000,00	4 000,00	
služby nakoupené dle požadavků nájemníků - přefakturace v nezměněné výši	10 000,00	500,00	

Tabulka 8b: Zdaňování pronájmu – varianta 1, struktura zdanitelných plnění

Uskutečněná zdanitelná plnění	Částka bez DPH	Daň na výstupu	
		DPH 5%	DPH 22%
přefakturační el. energie	45 000,00		9 900,00
přefakturační vodného a stočného	22 500,00	1 125,00	
přefakturační tepla a ohřevu TUV	117 000,00	5 850,00	
přefakturační telekom. služeb	54 000,00	2 700,00	
přefakturační úklidu	102 000,00	5 100,00	
přefakturační služeb v nezměněné výši	10 000,00	500,00	
nájemné	1 190 500,00	59 500,00	

Vzhledem k rozhodnutí zatížit nájemné daní z přidané hodnoty uplatňuje firma odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění v plné výši dle § 19a odst. 1.

Daňová povinnost se v tomto případě určí jako kladný rozdíl mezi souhrnem daně z přidané hodnoty zaúčtované na vstupu za zdaňovací období a nárokem na odpočet daně za příslušné zdaňovací období.

$$\text{daň na vstupu} = 11\,000 + 1\,250 + 6\,500 + 3\,000 + 6\,000 + 8\,800 + 4\,000 + 500$$

$$\text{daň na vstupu} = 41\,050$$

$$\text{daň na výstupu} = 9\,900 + 1\,125 + 5\,850 + 2\,700 + 5\,100 + 500 + 59\,500$$

$$\text{daň na výstupu} = 84\,675$$

$$\text{daňová povinnost} = \text{daň na výstupu} - \text{daň na vstupu}$$

$$\text{daňová povinnost} = 84\,675 - 41\,050$$

$$\text{daňová povinnost} = 43\,625$$

Jak vidíme, toto řešení asi naši Společnost nezaujme. Kromě toho, že poklesl čistý výnos z nájemného, protože jsme stanovili, že ve stejné částce za nájemné je již obsažena daň z přidané hodnoty 5%, výrazně se zvýšila i daňová povinnost.

Tabulka 9: Zdaňování pronájmu – varianta 1, přiznání k DPH

Výpočet daně z přidané hodnoty					
I. Jestliže v období nedošlo k žádnému zdanitelnému plnění					
1	Proškrtněte (X)		Základ daně	Daň na vstupu	Daň na výstupu
II. Odpočet daně při změně režimu (§ 5 odst. 5 a 7)					
u přijatých plnění, u kterých					
201	má plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 1)				
202	nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 2)				
203	plátce je povinen krátit nárok na odpočet (§ 19a odst 3 a 4)				
204	vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 20 odst. 1)				
210	Suma (ř. 201+204) + (jen při zruš. reg. i nákupy od neplátců DPH)				
III. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých:					
má plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 1)					
301	z dovozu - režim dočasného použití				
302	z dovozu se sníženou sazbou daně				
303	z dovozu se základní sazbou daně				
304	z tuzemska se sníženou sazbou daně		425 000,00	21 250,00	
305	z tuzemska se základní sazbou daně		90 000,00	19 800,00	
310	Suma nároku na odpočet (ř. 301+302+303+304+305)			41 050,00	
- nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 2)					
321	z dovozu - režim dočasného použití				
322	z dovozu se sníženou sazbou daně				
323	z dovozu se základní sazbou daně				
324	z tuzemska se sníženou sazbou daně				
325	z tuzemska se základní sazbou daně				
- je povinen krátit nárok na odpočet (§ 19a odst 3 a 4)					
331	z dovozu - režim dočasného použití				
332	z dovozu se sníženou sazbou daně				
333	z dovozu se základní sazbou daně				
334	z tuzemska se sníženou sazbou daně				
335	z tuzemska se základní sazbou daně				
340	Suma (daň z ř. 331 + 332 + 333 + 334 + 335)				
360	Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 20 odst. 1)	koef.	1,0000	0,00	
IV. Uskutečnená zdanitelná plnění					
400	Osvobozená				
410	Vývoz zboží se změnou vlastnického práva				
411	Vývoz zboží beze změny vlastnického práva				
420	Vývoz služeb				
430	Mezinárodní přeprava včetně služeb souvisejících				
444	Se sníženou sazbou daně		1 496 000,00		74 775,00
445	Se základní sazbou daně		45 000,00		9 900,00
450	Vypořádání daně na vstupu (§ 20 odst. 7, 8, 9)				
451	Vypořádání daně na výstupu (§ 18)				
V. Vrácení daně (§ 45e)					
534	se sníženou sazbou				
535	se základní sazbou				
VI. Celkový součet					
651	daně na vstupu (ř. 210 + 310 + 360 + 450)			41 050,00	
652	daně na výstupu (ř. 444 + 445 + 451 - 534 - 535)				84 675,00
VII. Daňová povinnost					
753	Vlastní daňová povinnost (ř. 652 - 651)				43 625,00
754	Nadměrný odpočet (ř. 651 - 652)				

4.4.2 Varianta 2

Aby firma zabránila poklesu výnosů z nájmu, zvolí variantu 2 a k částce nájemného přidá daň z přidané hodnoty 5 %.

Struktura přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění pak bude vypadat následovně:

Tabulka 10a: Zdaňování pronájmu – varianta 2, struktura zdanitelných plnění

Přijatá zdanitelná plnění	Částka bez DPH	Daň na vstupu	
		DPH 5%	DPH 22%
el. energie	50 000,00		11 000,00
vodné, stočné	25 000,00	1 250,00	
teplo	130 000,00	6 500,00	
telekomunikační služby	60 000,00	3 000,00	
úklid	120 000,00	6 000,00	
materiál na údržbu budovy	40 000,00		8 800,00
služby nakoupené k údržbě budovy	80 000,00	4 000,00	
služby nakoupené dle požadavků nájemníků - přefakturace v nezměněné výši	10 000,00	500,00	

Tabulka 10b: Zdaňování pronájmu – varianta 2, struktura zdanitelných plnění

Uskutečněná zdanitelná plnění	Částka bez DPH	Daň na výstupu	
		DPH 5%	DPH 22%
přefakturace el. energie	45 000,00		9 900,00
přefakturace vodného a stočného	22 500,00	1 125,00	
přefakturace tepla a ohřevu TUV	117 000,00	5 850,00	
přefakturace telekom. služeb	54 000,00	2 700,00	
přefakturace úklidu	102 000,00	5 100,00	
přefakturace služeb v nezměněné výši	10 000,00	500,00	
nájemné	1 250 000,00	62 500,00	

Jak ukazuje daňové přiznání (tabulka 11), daňová povinnost se zvýšila přesně o 3 000 Kč, což je částka o kterou se zvýšila daň z přidané hodnoty na výstupu.

Tabulka 11: Zdaňování pronájmu – varianta 2, přiznání k DPH

Výpočet daně z přidané hodnoty					
I. Jestliže v období nedošlo k žádnému zdanitelnému plnění					
1	Proškrtněte (X)		Základ daně	Daň na vstupu	Daň na výstupu
II. Odpočet daně při změně režimu (§ 5 odst. 5 a 7)					
u přijatých plnění, u kterých					
201	má plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 1)				
202	nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 2)				
203	plátce je povinen krátit nárok na odpočet (§ 19a odst 3 a 4)				
204	vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 20 odst. 1)				
210	Suma (ř. 201+204) + (jen při zruš. reg. i nákupy od neplátců DPH)				
III. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých:					
má plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 1)					
301	z dovozu - režim dočasného použití				
302	z dovozu se sníženou sazbou daně				
303	z dovozu se základní sazbou daně				
304	z tuzemska se sníženou sazbou daně			21 250,00	
305	z tuzemska se základní sazbou daně			19 800,00	
310	Suma nároku na odpočet (ř. 301+302+303+304+305)			41 050,00	
- nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 19a odst. 2)					
321	z dovozu - režim dočasného použití				
322	z dovozu se sníženou sazbou daně				
323	z dovozu se základní sazbou daně				
324	z tuzemska se sníženou sazbou daně				
325	z tuzemska se základní sazbou daně				
- je povinen krátit nárok na odpočet (§ 19a odst 3 a 4)					
331	z dovozu - režim dočasného použití				
332	z dovozu se sníženou sazbou daně				
333	z dovozu se základní sazbou daně				
334	z tuzemska se sníženou sazbou daně				
335	z tuzemska se základní sazbou daně				
340	Suma (daň z ř. 331 + 332 + 333 + 334 + 335)				
360	Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 20 odst. 1)	koef.	1,0000	0,00	
IV. Uskutečnená zdanitelná plnění					
400	Osvobozená				
410	Vývoz zboží se změnou vlastnického práva				
411	Vývoz zboží beze změny vlastnického práva				
420	Vývoz služeb				
430	Mezinárodní přeprava včetně služeb souvisejících				
444	Se sníženou sazbou daně				77 775,00
445	Se základní sazbou daně				9 900,00
450	Vypořádání daně na vstupu (§ 20 odst. 7, 8, 9)				
451	Vypořádání daně na výstupu (§ 18)				
V. Vrácení daně (§ 45e)					
534	se sníženou sazbou				
535	se základní sazbou				
VI. Celkový součet					
651	daně na vstupu (ř. 210 + 310 + 360 + 450)			41 050,00	
652	daně na výstupu (ř. 444 + 445 + 451 - 534 - 535)				87 675,00
VII. Daňová povinnost					
753	Vlastní daňová povinnost (ř. 652 - 651)				46 625,00
754	Nadměrný odpočet (ř. 651 - 652)				

4.4.3 Varianta 3

Pokud budou splněny zákonem stanovené podmínky může Společnost zrušit registraci plátce daně z přidané hodnoty. Pak by vstupy Společnosti byly tvořeny částkami včetně daně z přidané hodnoty a na výstupu by se daň z přidané hodnoty nevyskytovala a daňová povinnost by nevznikala.

Struktura nákladů a výnosů by pak vypadala takto:

Tabulka 12a: Struktura nákladů a výnosů po zrušení registrace plátce DPH

Náklady na vstupu	Celková částka
el. energie	61 000,00
vodné, stočné	26 250,00
teplo	136 500,00
telekomunikační služby	63 000,00
úklid	126 000,00
materiál na údržbu budovy	48 800,00
služby nakoupené k údržbě budovy	84 000,00
služby nakoupené dle požadavků nájemníků - přefakturace v nezměněné výši	10 500,00

Tabulka 12b: Struktura nákladů a výnosů po zrušení registrace plátce DPH

Výnosy na výstupu	Celková částka
přefakturace el. energie	54 900,00
přefakturace vodného a stočného	23 625,00
přefakturace tepla a ohřevu TUV	122 850,00
přefakturace telekom. služeb	56 700,00
přefakturace úklidu	107 100,00
přefakturace služeb v nezměněné výši	10 500,00
nájemné	1 250 000,00

5. Vliv DPH na hospodářský výsledek Společnosti

5.1 Účtování o dani z přidané hodnoty

Ať se naše Společnost rozhodne pro jakékoliv řešení své situace ve vztahu k dani z přidané hodnoty, vždy to ovlivní její účetnictví, hospodářský výsledek a následně pak daň z příjmů právnických osob.

Povinnosti právnických osob ohledně rozsahu a způsobu vedení účetnictví a jeho průkaznosti stanoví zákon č. 563/1991 Sb. a na něj navazující „Opatření federálního ministerstva financí čj. V/20 100/1992“ ze dne 15. července 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Toto opatření stanovuje v kapitole Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy čl. V. – Zúčtování daní a dotací závazný postup při účtování daně z přidané hodnoty na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty:

(3.1.) Ve prospěch účtu 343- Daň z přidané hodnoty se účtuje podle daňových dokladů daňová povinnost účetní jednotky ze splatné daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období vůči finančnímu orgánu a to se souvztažným zápisem na vrub účtu 311- odběratelé, 315- ostatní pohledávky, 335 – pohledávky za zaměstnanci, 378 – jiné pohledávky, ...

(3.3.) Na vrub účtu 343- Daň z přidané hodnoty se účtuje podle daňových dokladů nárok vůči finančnímu orgánu na odpočet DPH ve zdaňovacím období, ve kterém plátce daně daň na vstupu zaúčtoval, a to se souvztažným zápisem ve prospěch účtů 321 – dodavatelé, 325 – ostatní závazky, 379 – jiné závazky,...

Ve vybrané firmě, v situaci zdaňování nájmu nebytových prostor, by se částky DPH u přijatého zdanitelného i u uskutečněného zdanitelného plnění zaúčtovaly jednou na vrub a podruhé ve prospěch účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Rozdíl vzniklý na tomto účtu by se zúčtoval souvztažným zápisem při úhradě závazku vůči finančnímu úřadu či úhradě pohledávky za finančním úřadem ¹.

Ovšem pokud nebude firma zdaňovat pronájem nebytových prostor daní z přidané hodnoty, pak dojde k následující situaci:

Rok 2000

daň na vstupu	41 050
z toho – odpočet.....	8 990
- neuplatněná daň	32 060
daň na výstupu	25 175
vlastní daňová povinnost	16 185

Rok 2001

daň na vstupu	27 750
z toho - odpočet.....	6 077
- neuplatněná daň	34 473
daň na výstupu	25 175
vlastní daňová povinnost	18 598

Neuplatněná DPH se účtuje na vrub účtu 548 – ostatní provozní náklady¹. A právě tato část účtování týkající se daně z přidané hodnoty je v jistém rozporu se zákonem o účetnictví, § 7 odst. 1: *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem.“*¹⁰.

Při účtování přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém byl k výpočtu nároku na odpočet daně použit koeficient dle §20 zákona o DPH, bude vždy určitá částka, bez ohledu na účel, na který byla vynaložena, zaúčtována na účet 548 – ostatní provozní náklady. Jak je z výše uvedených výpočtů patrné, nejedná se o částku, kterou by šlo označit jako „zanedbatelnou“. Tuto situaci by bylo zcela jistě možno řešit vhodnou úpravou interních směrnic účetní jednotky.

Z vlastní zkušenosti však vím, že řešit tuto situaci ve středně velké firmě je úkol natolik složitý, náročný na třídění a evidenci daňových dokladů, že by byl vhodným tématem pro další samostatnou práci.

5.2 Vliv daně z přidané hodnoty na celkové daňové zatížení subjektu

Pohled na všechny modelové situace rozšíříme i o daň z příjmu právnických osob.

U každého modelu budeme sledovat:

- daň z přidané hodnoty
- hospodářský výsledek a základ daně
- daň z příjmu právnických osob ve výši 31% ze základu daně⁹
- hospodářský výsledek po zdanění
- celkový odvod daní do státního rozpočtu.

Hodnoty zjištěné u jednotlivých modelů budeme vzájemně porovnávat a vyhodnocovat klady a zápory daného konkrétního případu.

V zadání máme celkem pět různých modelů:

1. koeficient platný pro rok 2000
2. koeficient platný od roku 2001 včetně
3. § 30 – nájem zatížen daní z přidané hodnoty, původní výše nájmu již obsahuje 5% DPH
4. § 30 – nájem zatížen daní z přidané hodnoty, původní výši nájmu zatížíme 5% DPH
5. neplátce daně z přidané hodnoty

5.2.1 Model 1 – koeficient roku 2000

Propočty jednotlivých výstupů podle zadání uvedeného v tabulce 13 ukázaly následující hodnoty: hospodářský výsledek před zdaněním činil 1 053 440 Kč (účetní jednotka zaúčtovala neuplatněnou daň z přidané hodnoty ve výši 32 060 Kč na účet 548 – ostatní provozní náklady a o tento náklad se snížil hrubý hospodářský výsledek), daň z příjmu byla 326 566 Kč, hospodářský výsledek po zdanění je rozdílem obou uvedených částek a rovná se částce 342 751 Kč.

Odvod DPH činil 16 185 Kč. Celkem odvod daní do státního rozpočtu (součet DPH a daně z příjmu právnických osob) dosáhl částky 342 751 Kč.

Tabulka 13: Daňové zatížení firmy, model 1

Náklady - částka bez DPH		Výnosy - částka bez DPH	
el. energie	50 000,00	výnosy z přefakturace el. energie	45 000,00
vodné, stočné	25 000,00	výnosy z přefakturace V+S	22 500,00
teplo	130 000,00	výnosy z přefakturace tepla	117 000,00
telefony	60 000,00	výnosy z přefakturace tlf.	54 000,00
úklid	120 000,00	výnosy z přefakturace úklidu	102 000,00
mat. na údržbu	40 000,00	přefakturace služeb	10 000,00
nakoupené služby	80 000,00		
nak. služby k přefakturaci	10 000,00	výnos z nájmu	1 250 000,00
provozní náklady celkem	515 000,00		
převod neuplatněné DPH	32 060,00		
Náklady celkem	547 060,00	Výnosy celkem	1 600 500,00

HV ke zdanění	1 053 440,00
daň z příjmu 31%	326 566,40
HV po zdanění	726 873,60

odvod DPH	16 185,00
odvod daně z příjmu	326 566,40
odvody do SR celkem	342 751,40

5.2.2 Model 2 – koeficient roku 2001

Při výpočtech podle pravidel platných pro koeficient 2001 nabývají sledované výstupy následujících hodnot: hospodářský výsledek ke zdanění ve výši 1 051 027 Kč je o 2 413 Kč nižší než u modelu 1 za jinak stejných hodnot vstupů a výstupů. Tento rozdíl je dán vyšším převodem neuplatněné DPH na účet 548 – ostatní provozní náklady. Daň z příjmu byla rovněž nižší a hospodářský výsledek po zdanění také, protože se jedná o poměrové svázané veličiny. Odvod DPH byl ve výši 18 598 Kč, celkový odvod daní do státního rozpočtu dosáhl částky 344 416 Kč. Je to celkově o 1 665 Kč vyšší odvod daní než u modelu 1.

Velmi zajímavý výsledek. Drobnou úpravou v zákoně se státu podařilo při jinak stejné úrovni vstupů a výstupů ve srovnání s rokem 2001 a při stejném způsobu propočtu, tedy koeficientem, dosáhnout celkově vyššího odvodu daní do státního rozpočtu za současného poklesu hospodářského výsledku subjektu.

Tabulka 14: Daňové zatížení firmy, model 2

Náklady - částka bez DPH		Výnosy - částka bez DPH	
el. energie	50 000,00	výnosy z přefakturace el. energie	45 000,00
vodné, stočné	25 000,00	výnosy z přefakturace V+S	22 500,00
teplo	130 000,00	výnosy z přefakturace tepla	117 000,00
telefony	60 000,00	výnosy z přefakturace tlf.	54 000,00
úklid	120 000,00	výnosy z přefakturace úklidu	102 000,00
mat. na údržbu	40 000,00	přefakturace služeb	10 000,00
nakoupené služby	80 000,00		
nak. služby k přefakturaci	10 000,00	výnos z nájmu	1 250 000,00
provozní náklady celkem	515 000,00		
převod neuplatněné DPH	34 473,00		
Náklady celkem	549 473,00	Výnosy celkem	1 600 500,00

HV ke zdanění	1 051 027,00
daň z příjmu 31%	325 818,37
HV po zdanění	725 208,63

odvod DPH	18 598,00
odvod daně z příjmu	325 818,37
odvody do SR celkem	344 416,37

5.2.3 Model 3 - § 30, nájem zatížen daní z přidané hodnoty, původní výše nájmu již obsahuje 5% DPH

Pokud se rozhodneme pro alternativu, kterou umožňuje § 30 zákona o dani z přidané hodnoty, splníme podmínky, které tento paragraf ukládá („... pokud se jedná o nájem pozemků nebo staveb jiným plátcům pro účely podnikání.“), a dosud fakturovanou částku za nájemné označíme za již obsahující DPH 5%, dospějeme k dalším zajímavým hodnotám sledovaných veličin: hospodářský výsledek před zdaněním představuje hodnota 1 026 000 Kč, dosud nejnižší hodnota ze zjištěných. Je o 27 440 Kč menší ve srovnání s prvním modelem a o 25 027 Kč menší než u druhého modelu. Poměrně nižší je i hodnota daně z příjmu (318 060 Kč) a hospodářský výsledek po zdanění (707 940 Kč). Odvod DPH je více než dvojnásobný oproti předchozím modelům a dosahuje částky 43 625 Kč. Celkové odvody daní do státního rozpočtu jsou vyšší o 18 934 Kč proti 1. modelu a o 17 269 Kč oproti 2. modelu.

Celkově je možno model 3 charakterizovat poklesem hospodářského výsledku subjektu za současného zvýšení odvodu daní do státního rozpočtu a model označit za dosud nejméně zajímavý pro podnikatelský subjekt.

Tabulka 15: Daňové zatížení firmy, model 3

Náklady - částka bez DPH		Výnosy - částka bez DPH	
el. energie	50 000,00	výnosy z přefakturace el. energie	45 000,00
vodné, stočné	25 000,00	výnosy z přefakturace V+S	22 500,00
teplo	130 000,00	výnosy z přefakturace tepla	117 000,00
telefony	60 000,00	výnosy z přefakturace tlf.	54 000,00
úklid	120 000,00	výnosy z přefakturace úklidu	102 000,00
mat. na údržbu	40 000,00	přefakturace služeb	10 000,00
nakoupené služby	80 000,00		
nak. služby k přefakturaci	10 000,00	výnos z nájmu	1 190 500,00
provozní náklady celkem	515 000,00		
převod neuplatněné DPH			
Náklady celkem	515 000,00	Výnosy celkem	1 541 000,00

HV ke zdanění	1 026 000,00
daň z příjmu 31%	318 060,00
HV po zdanění	707 940,00

odvod DPH	43 625,00
odvod daně z příjmu	318 060,00
odvody do SR celkem	361 685,00

5.2.4 Model 4 - § 30, nájem zatížen daní z přidané hodnoty, původní výši nájmu zatížíme 5% DPH

Tento model charakterizují následující hodnoty veličin: hospodářský výsledek ke zdanění je na dosud nejvyšší částce 1 085 500 Kč. Daň z příjmu je rovna 336 505 Kč, hospodářský výsledek po zdanění má hodnotu 748 995 Kč. Jedná se o dosud nejvyšší dosažené hodnoty. Odvedená DPH představuje částku 46 625 Kč. Celkem bylo do státního rozpočtu odvedeno 383 130 Kč. Jako celek představuje tento model ve všech námi sledovaných hodnotách nejvyšší částky. Podnikatelský subjekt dosáhne vyššího hospodářského výsledku než v předchozích modelech, ale současně odvede do státního rozpočtu nejvyšší daně.

Tabulka 16: Daňové zatížení firmy, model 4

Náklady - částka bez DPH		Výnosy - částka bez DPH	
el. energie	50 000,00	výnosy z přefakturace el. energie	45 000,00
vodné, stočné	25 000,00	výnosy z přefakturace V+S	22 500,00
teplo	130 000,00	výnosy z přefakturace tepla	117 000,00
telefony	60 000,00	výnosy z přefakturace tlf.	54 000,00
úklid	120 000,00	výnosy z přefakturace úklidu	102 000,00
mat. na údržbu	40 000,00	přefakturace služeb	10 000,00
nakoupené služby	80 000,00		
nak. služby k přefakturaci	10 000,00	výnos z nájmu	1 250 000,00
provozní náklady celkem	515 000,00		
převod neuplatněné DPH	0,00		
Náklady celkem	515 000,00	Výnosy celkem	1 600 500,00

HV ke zdanění	1 085 500,00
daň z příjmu 31%	336 505,00
HV po zdanění	748 995,00

odvod DPH	46 625,00
odvod daně z příjmu	336 505,00
odvody do SR celkem	383 130,00

Z tabulek 15 a 16 také vyplývá, že hospodářský výsledek a následně pak i daň z příjmu právnických osob se budou lišit pouze o částku, o kterou se liší výnosy z nájemného u obou modelů.

5.2.5 Model 5 - neplátce daně z přidané hodnoty

Pokud by subjekt plátcem daně z přidané hodnoty nebyl, pak sledované hodnoty nabývají částek: hospodářský výsledek před zdaněním je 1 069 625 Kč, daň z příjmu je 331 584 Kč, hospodářský výsledek po zdanění je 738 041 Kč. Na dani z přidané hodnoty bylo odvedeno 0 Kč, celková daňová povinnost je tvořena pouze daní z příjmu v již zmíněné částce 331 584 Kč.

Tento model přináší nejnižší daňovou povinnost ze všech uvažovaných alternativ a zároveň druhý nejvyšší hospodářský výsledek.

Tabulka 17: Daňové zatížení firmy, model 5

Náklady - částka vč. DPH		Výnosy - celková částka	
el. energie	61 000,00	výnosy z přefakturace el. energie	54 900,00
vodné, stočné	26 250,00	výnosy z přefakturace V+S	23 625,00
teplo	136 500,00	výnosy z přefakturace tepla	122 850,00
telefony	63 000,00	výnosy z přefakturace tlf.	56 700,00
úklid	126 000,00	výnosy z přefakturace úklidu	107 100,00
mat. na údržbu	48 800,00	přefakturace služeb	10 500,00
nakoupené služby	84 000,00		
nak. služby k přefakturaci	10 500,00	výnos z nájmu	1 250 000,00
Náklady celkem	556 050,00	Výnosy celkem	1 625 675,00

HV ke zdanění	1 069 625,00
daň z příjmu 31%	331 583,75
HV po zdanění	738 041,25

odvod DPH	0,00
odvod daně z příjmu	331 583,75
odvody do SR celkem	331 583,75

6. Shrnutí

Hodnoty zjištěné a vypočtené v kapitole 5.2 je možno přehledně seřadit podle výhodnosti do následující tabulky:

Tabulka 18: Pořadí výhodnosti

Kritérium	model 1	model 2	model 3	model 4	model 5
HV ke zdanění	1 053 440	1 051 027	1 026 000	1 085 500	1 069 625
daň z příjmu 31%	326 566	325 818	318 060	336 505	331 584
HV po zdanění	726 874	725 209	707 940	748 995	738 041
odvod DPH	16 185	18 598	43 625	46 625	0
odvod daně z příjmu	326 566	325 818	318 060	336 505	331 584
odvody do SR celkem	342 751	344 416	361 685	383 130	331 584
pořadí výhodnosti dle dosaženého HV	3.	4.	5.	1.	2.
pořadí výhodnosti dle sumy odvedených daní	2.	3.	4.	5.	1.

Pokud si tuto tabulku pozorně prohlédneme, zjistíme, že z pohledu nejvyššího dosaženého hospodářského výsledku subjektu je nevýhodnější model 4, tedy zatížení dosavadního nájemného 5% DPH. Současně je však tato varianta na nejhorším místě z pohledu objemu odvedených daní.

Druhou nejvyšší příčku ve výši dosaženého hospodářského výsledku obsadil model 5 neplátce DPH. Tento model je zároveň nejpříznivější v hodnocení odvedených daní.

Modely 1 a 2 dosahují středních hodnot.

Při rozhodování o volbě optimální varianty takto zadaných vstupů je možno vyloučit model 1, jako model historický, minulý, platící v roce 2000.

Nejméně výhodný z pohledu obou sledovaných veličin je model 3 – zdaňování pronájmu, kde 5% DPH je již obsažena v původní výši nájemného – hospodářský výsledek je na posledním, 5. místě, odvod daní na 4. místě z pěti hodnocených.

Model 4 dosahuje nejlepšího hospodářského výsledku, a pokud bude management podniku hodnocen podle dosažené úrovně hospodářského výsledku, pak se určitě rozhodne pro tuto alternativu. Současně je do státního rozpočtu odveden nejvyšší objem

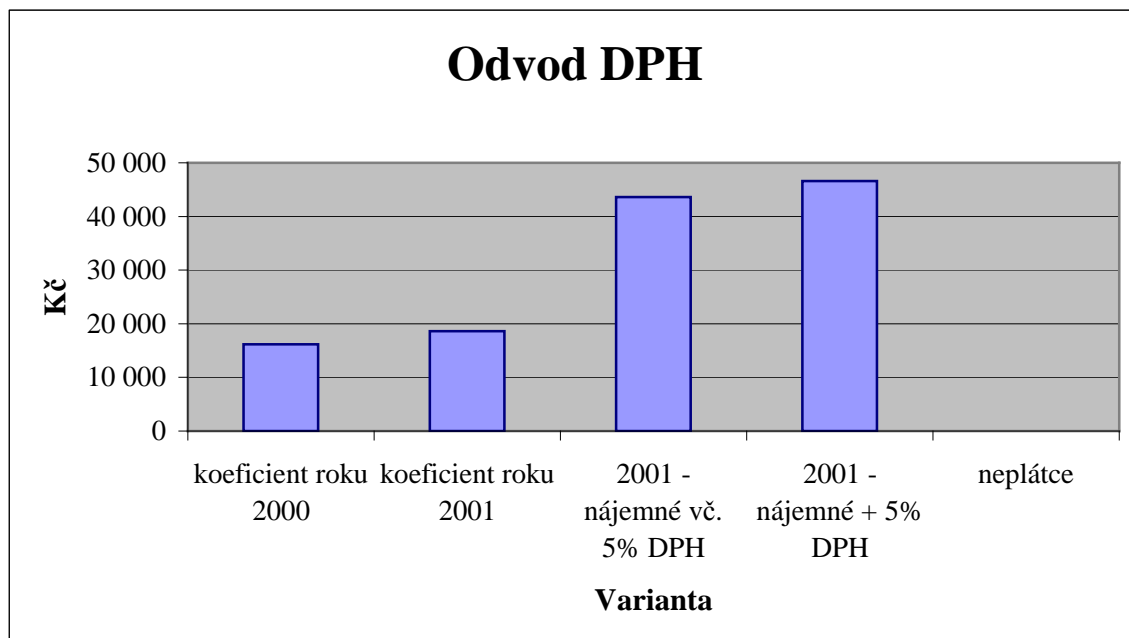
daní, tedy i stát je nadměru spokojen. Vedení firmy musí pečlivě rozebrat a zhodnotit strukturu svých nájemníků a rozhodnout ve vazbě na nabídku a poptávku místního trhu, zda toto řešení, které s sebou nese zvýšení finančních výdajů nájemce, je správné a nadčasové.

Model 2 je jakýmsi únosným kompromisem. Přináší sice hospodářský výsledek na čtvrté pozici z pěti možných, což nebude zajímavé pro management podniku, současně však přináší střední hodnotu odvedených daní.

7. Závěr

Ke shrnutí všech variant nám poslouží následující graf:

Graf 2:



Z grafu je zřejmé, že změna zákona o dani z přidané hodnoty platná od 1. 1. 2001 je přínosem pro státní rozpočet, neboť při zachování všech vstupů a výstupů na úrovni roku 2000 je daňová povinnost z titulu daně z přidané hodnoty pro rok 2001 vyšší.

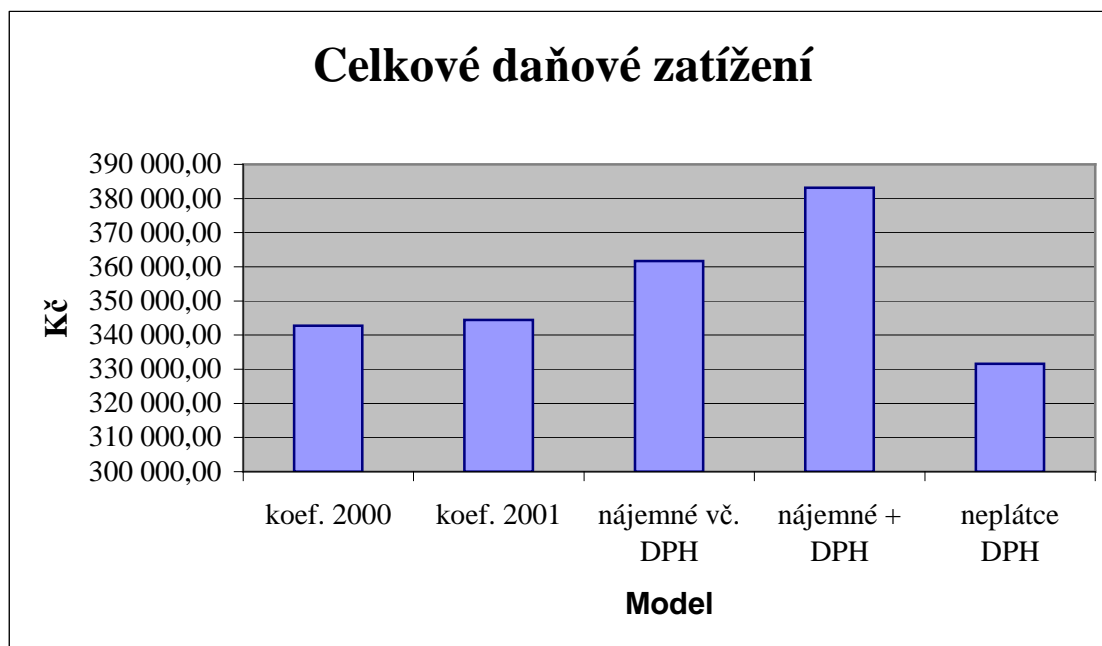
Pokud by se plátce rozhodl pronájem nebytových prostor zdaňovat, pak je výše daňové povinnosti přímo závislá na výši nájemného. Ovšem vzhledem k prudkému nárůstu daňové povinnosti bych toto řešení doporučovala pouze firmě, která předpokládá vysoká přijatá zdanitelná plnění vztahující se k pronájmu (např. rozsáhlé opravy nemovitosti).

Pronajimatel, který není plátcem daně z přidané hodnoty této daňové povinnosti pochopitelně nepodléhá a jeho odvod do státního rozpočtu z titulu daně z přidané hodnoty je proto nulový.

Graf 3 ukazuje celkovou daňovou povinnost firmy, tedy sumu odvedené daně z přidané hodnoty a zaplacené daně z příjmu. I zde je vidět zvýšení v důsledku novelizace zákona o dani z přidané hodnoty.

Tento graf také názorně ukazuje, která ze všech navržených variant přináší firmě největší daňovou úsporu. Je to varianta, ve které jsme uvažovali zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty.

Graf 3



Lze tedy odvodit následující závěry:

Firmy, které uskutečňují zdanitelná plnění od daně z přidané hodnoty osvobozená dle § 25, budou pečlivě zvažovat, zda se stát plátcem daně z přidané hodnoty či nikoliv. Být plátcem daně z přidané hodnoty pro ně bude zajímavé pouze v případě očekávaných velkých investic vztahujících se k těmto uskutečněným plněním.

Stát tomuto čelil rozšiřováním okruhu ekonomicky aktivních subjektů povinných stát se plátcem daně z přidané hodnoty ze zákona. Nejsnazším způsobem, jak toho docílit bylo snížení částky uvedené v § 5 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty:

„Plátcí jsou osoby podléhající dani, jejichž obrat za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce přesáhne částku 750 000 Kč, ...“.

K této změně skutečně došlo - dle v současnosti platného zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty je osobou osvobozenou od uplatňování daně „*Osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1.000.000 Kč, pokud tento zákon nestanoví jinak (§94).*“

Summary

I have been working in a medium-size private limited company. The company was found by six partners and its main activity is leasing non-flat rooms, offices and surgeries. I work as an accountant.

My job and problems I have to try to find a solution every day make me choose taxes as the topic of my school project.

The goal of this project was to inform about tax system which has been valid in the Czech Republik. Main part of this project was concentrate on value added tax.

The reasons of my decision:

There was a radical change in the state tax system in 1993.

Our firm is registered payer of value add tax and we let non-flat rooms. Letting rooms is exempt from VAT and this situation brings a lot of problems.

VAT force us to pay to state budget and I tried to find the way how pay less.

I suggested a few possibilities for firms in the same situation. Selection of the best variant depends on concrete conditions.

It is possible to say that for our firm would be best solution to contemporary situation cancellation of duty to pay value add tax. But in present law conditions it is not possible. I'm afraid that tax rules will be stricter and stricter because each government wants as much money as possible.

Přehled použité literatury:

- [1.] FIŠEROVÁ, E., FIŠER, J. *Soubor souvztažností k podvojnému účetnictví*. REFIS, 1995
- [2.] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, Praha: Aspi, 2007.
- [3.] PITTNER, L., BENDA, V., VLČKOVÁ, L. *Daň z přidané hodnoty*. Ostrava: AKS Ostrava, 1992.
- [4.] Informační centrum podnikatelů Praha. *Daňový a účetní poradce podnikatele*, 5/1999.
- [5.] *Daně 93*. Praha: Scientia, 1992.
- [6.] *Novela DPH*. Praha: Nakladatelství Vilímek, 1993.
- [7.] *Daň z přidané hodnoty podle stavu k 10.1.2000*. ÚZ, Ostrava – Hrabůvka: Jiří Motloch – Sagit, 1999.
- [8.] *Daň z přidané hodnoty podle stavu k 1.2.2001*. ÚZ; Ostrava – Hrabůvka: Jiří Motloch – Sagit, 2001.
- [9.] *Daně z příjmů 2001 podle stavu k 8.1.2001*. ÚZ Ostrava – Hrabůvka: Jiří Motloch – Sagit, 2000.
- [10.] *Účetnictví 2001 podle stavu k 15.1.2001*. ÚZ; Ostrava – Hrabůvka: Jiří Motloch – Sagit, 2001.
- [11.] *SMĚRNICE RADY 77/388/EHS*, Úřední věstník Evropských společenství, 1977
- [12.] *SMĚRNICE RADY 2006/112/ES*, Úřední věstník Evropské Unie, 2006

Elektronické zdroje:

[13.] *Vládní finanční statistika [online]*. 2010.

Dostupný na WWW: < http://www.cnb.cz/cs/statistika/vladni_fin_stat/ >

[14.] *Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi [online]*. 2008.

Dostupný na WWW:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>

Seznam tabulek a grafů:

Tabulka 1: Všechny subjekty jsou plátcí DPH

Tabulka 2: Subjekt B není plátcem DPH

Tabulka 3: Subjekt D není plátcem DPH

Tabulka 4: Subjekt E není plátcem DPH

Tabulka 5a: Struktura přijatých zdanitelných plnění

Tabulka 5b: Struktura uskutečněných zdanitelných plnění

Tabulka 6: Přiznání k dani z přidané hodnoty – rok 2000

Tabulka 7: Přiznání k dani z přidané hodnoty - rok 2001

Tabulka 8a: Zdaňování pronájmu – varianta 1, struktura zdanitelných plnění

Tabulka 8b: Zdaňování pronájmu – varianta 1, struktura zdanitelných plnění

Tabulka 9: Zdaňování pronájmu – varianta 1, přiznání k DPH

Tabulka 10a: Zdaňování pronájmu – varianta 2, struktura zdanitelných plnění

Tabulka 10b: Zdaňování pronájmu – varianta 2, struktura zdanitelných plnění

Tabulka 11: Zdaňování pronájmu – varianta 2, přiznání k DPH

Tabulka 12a: Struktura nákladů a výnosů po zrušení registrace plátce DPH

Tabulka 12b: Struktura nákladů a výnosů po zrušení registrace plátce DPH

Tabulka 13: Daňové zatížení firmy, model 1

Tabulka 14: Daňové zatížení firmy, model 2

Tabulka 15: Daňové zatížení firmy, model 3

Tabulka 16: Daňové zatížení firmy, model 4

Tabulka 17: Daňové zatížení firmy, model 5

Tabulka 18: Pořadí výhodnosti

Graf 1 : Poměr inkasa přímých a nepřímých daní

Graf 2: Odvod DPH

Graf 3: Celkové daňové zatížení