

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Teze diplomové práce

Optimalizace daně z přidané hodnoty ve vybrané společnosti

Vypracovala: Bc. Aneta Heřtová

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

České Budějovice

2023

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, optimalizace daně, harmonizace daně, režim přenesení daňové povinnosti, karuselové podvody

JEL Classification: H2

Anotace:

Diplomová práce se zabývá daní z přidané hodnoty v podniku. Důležitou oblast ve společnosti představuje především její optimalizace, vedoucí k legálnímu snížení její daňové povinnosti. Právě daňová optimalizace je hlavním cílem této práce.

Snahou je přiblížit problematiku této daně náhledem na činnosti s ní spojené přímo do vybrané organizace. Touto organizací je jihočeská společnost, jejíž hlavní činností je výroba pro zpracovatelský průmysl. Práce je zaměřena na evidenci faktur spojených s touto daní, dále popisuje kódy daně, které jsou nedílnou součástí při sestavování daňových tvrzení. Neopomenuta není ani problematika cla a směnných kurzů. V závěru práce je provedena analýza daňových tvrzení a zároveň jsou přidány návrhy směřující k optimalizaci daně z přidané hodnoty.

Poslední kapitola je věnována karuselovým podvodům, které patří mezi nejpropracovanější podvody v oblasti daně z přidané hodnoty.

Úvod a přehled literatury

Daň z přidané hodnoty je daní, se kterou se člověk setkává na každém kroku. Každý den jsme poplatníky daně, aniž bychom si to uvědomovali, jelikož je za nás odvedena v rámci ceny za nakoupené produkty samotnými obchodníky. Daň z přidané hodnoty, nebo také zkráceně DPH, je zařazena mezi nepřímé daně. Ačkoliv je daní, která dopadá na nás všechny a odráží se od ní i výsledné ceny zboží a služeb, většina lidí o hlubší problematice této daně příliš neví. Dá se říci, že se jedná o nejsložitější daň vzhledem k velkému objemu informací, které musí každý podnikatel znát, aby daňovou povinnost stanovil správně.

V dnešní době, kdy jsou trhy celosvětově propojené, je třeba bránit škodlivé daňové konkurenci mezi státy například sladěním pravidel zdanění. Členským státům Evropské unie se podařilo harmonizovat pravidla pro aplikaci daně z přidané hodnoty na vnitřním trhu. První zemí, která využívala daň z přidané hodnoty, byla Francie. V rámci harmonizace daně se Evropská unie zasloužila o implementaci daně z přidané hodnoty i do dalších členských zemí a na základě jednotlivých směrnic nastavila pravidla pro sjednocení zdaňování při obchodování mezi členskými státy i mimo Evropskou unii. Využívaným principem je zdaňování v zemi spotřeby, což znamená, že daň je vybrána v té zemi, do které bylo zboží dodáno nebo služba poskytnuta. Tento princip tedy přináší osvobození od daně při dodání a vývozu zboží. Odlišné právní úpravy daně z přidané hodnoty v rámci celého světa však vyžadují přesné vymezení plátce daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění nebo jeho absenci.

Daň z přidané hodnoty je důležitou oblastí i pro jednotlivé podniky. Součástí této problematiky je optimalizace daně z přidané hodnoty, vedoucí k legálnímu snížení jeho daňové povinnosti. Správných metod ke snížení daňové zátěže se snaží využít zejména podniky, které vykazují vysoké zisky, avšak téma daňové optimalizace by nemělo být opomenuto ani v menších společnostech.

Cíl práce

Cílem práce je navrhnout optimalizaci daně z přidané hodnoty u vybrané společnosti s ohledem na její specifika.

Metodika

V rámci praktické části je nejprve charakterizována vybraná obchodní společnost ABC, s.r.o., sídlící v jihočeském kraji, jejímž hlavním předmětem činnosti je výroba pro zpracovatelský průmysl, zejména pro automotive. Informace byly získány především z webových stránek společnosti. Její mateřská společnost sídlí v Rakousku, proto ve velké míře obchoduje se zahraničím, především pak s jinými členskými státy. Společnost je plátcem daně z přidané hodnoty od 4. října 2000.

Následující kapitola pojednává o aplikaci daně z přidané hodnoty v této společnosti. Věnována je popisu programu, se kterým obchodní společnost pracuje, tak i obchodování s tuzemskem a zahraničím, a evidenci faktur a dokladů, které jsou s touto daní spojeny. Zvláštní kapitola popisuje i kódy daně, které jsou nedílnou součástí při sestavování daňových tvrzení. Neopomenuta není ani problematika cla, směnných kurzů a krácení DPH u služebních automobilů. Tato část práce byla zpracována na základě rozhovorů se zaměstnanci společnosti a z interních dat od nich získaných.

Práce obsahuje také komparaci jednotných správních dokladů se clem a bez cla, s následným rozbořením výpočtu cla za pomoci několika vzorců. Nejprve je vypočítána cena za položku, jejíž výpočet je:

$$\text{cena za položku} = \text{částka na faktuře (v eurech)} * \text{směnný kurz} \quad (1)$$

Po zjištění ceny za položku je počítána souhrnná hodnota pomocí součtu hodnot:

$$\text{souhrnná hodnota} = \text{cena za položku} + \text{doprava mimo EU} + \text{doprava v EU} \quad (2)$$

Dalším dílčím výpočtem pro zjištění výše cla je jeho základ pro vyměření, který se počítá následovně:

$$\text{základ pro vyměření} = \text{souhrnná hodnota} - \text{doprava v EU} \quad (3)$$

Po zjištění předchozích výpočtů je již možné vypočítat clo za pomoci součinu následujících dvou hodnot:

$$\text{clo} = \text{základ pro vyměření cla} * \text{sazba cla} \quad (4)$$

Základem pro výpočet daně z přidané hodnoty je součet hodnot:

$$\text{daň z přidané hodnoty} = \text{hodnota zboží} + \text{clo} \quad (5)$$

Další náplní práce je analýza daňových tvrzení, kterými je přiznání k dani z přidané hodnoty, kontrolní hlášení a souhrnné hlášení. Vzhledem k tomu, že je společnost měsíčním plátcem DPH, pro analýzu byly zvoleny tiskopisy za prosinec roku 2022. Výstupem přiznání k dani z přidané hodnoty je vlastní daň či nadměrný odpočet. Pokud daň na výstupu převyšuje odpočet daně, společnost má povinnost daň odvést, a výše daně je počítána pomocí vzorce:

$$\text{vlastní daň} = \text{daň na výstupu} - \text{odpočet daně} \quad (6)$$

V opačném případě, tedy v případě vratky daně finančním úřadem, kdy odpočet daně je vyšší, než daň na výstupu je výpočet opačný, a tedy:

$$\text{nadměrný odpočet} = \text{odpočet daně} - \text{daň na výstupu} \quad (7)$$

Pro výpočet výše daně z přidané hodnoty je přitom uvažován následující vzorec:

$$\text{daň z přidané hodnoty} = \text{základ daně} * \text{sazba daně} \quad (8)$$

Za využití dedukce je na základě předchozího seznámení s aplikací DPH ve společnosti tento systém zhodnocen, a následně jsou vytvořeny návrhy pro optimalizaci daně z přidané hodnoty.

Poslední kapitola diplomové práce je věnována karuselovým podvodům, které se v oblasti daně z přidané hodnoty řadí k nejdůmyslněji propracovaným daňovým podvodům. Představen je jejich základní princip, možná řešení a především pak preventivní doporučení v této oblasti, určených pro analyzovanou společnost. Pro tuto závěrečnou část práce byly informace získávány především z odborné literatury a webových stránek Evropské komise.

Výsledky

Aplikace DPH ve společnosti

Princip aplikace DPH ve společnosti lze zhodnotit jako dobře promyšlený. Společnost využívá informační systém SAP a pro evidenci faktur přichozích jeho nadstavbu program FIS. Výhodu lze nalézt v automatickém nahrávání daňových dokladů do systému, což znemožňuje duplicitu těchto dokladů. V systému jsou doklady po nahrání následně účtovány, takže není možné zaúčtovat fakturu dvakrát na základě dvojího pořízení faktury v případě ručního vypisování. Mimo jiné přináší automatické nahrávání dokladů i úsporu času.

Pro samotné sestavení daňových tvrzení společnost používá kódy daně. Tento kód je přidělen každé obchodní transakci, která ve firmě proběhne a umožňuje rozlišit jak sazbu daně, zda se obchodovalo s jiným členským státem či se třetí zemí, anebo zda se jednalo o reverse-chargé a

podobně. Pro každý kód daně existuje příslušné daňové zařazení přímo pro účely sestavení kontrolního hlášení.

Každý kód DPH je přiřazen v účetnictví k analytickému účtu 343xxx. Pro sestavení výkazu DPH se v informačním systému na konci měsíční závěrky převedou všechny transakce s kódy DPH v sumě na jediný analytický účet 343100, z něhož je patrné, jestli má společnost nárok na odpočet daně či daňovou povinnost.

Problematikou, která je s daní z přidané hodnoty spjata, jsou cla a směnné kurzy. Při dovozu zboží do České republiky je vystavován jednotný správní doklad (JSD). Jedná se o formulář, na jehož základě je společnosti vyměřeno clo a DPH. Výše cla se odvíjí od celního sazebníku a kódu zboží (celní nomenklatura), clo tedy není závislé na státu dovozu. Daň z přidané hodnoty je počítána na základě součtu částek hodnoty zboží a cla z JSD. Celní kurz se zároveň liší od směnného kurzu v účetnictví. Zatímco v účetnictví se u zahraničních faktur pro přepočet cizí měny na českou pracuje s denním kurzem vyhlášeným Českou národní bankou, u JSD je využíván kurz celní. Ten lze nalézt na webových stránkách Celní správy a platný je vždy jeden měsíc.

Analýza daňových tvrzení

Na základě analýzy daňových přiznání lze říci, že vybraná obchodní společnost ve velké míře obchoduje s členskými státy Evropské unie, především pak s Rakouskem, kde sídlí její mateřská společnost. Jedná se o jejího největšího odběratele, pro kterého v České republice komponenty vyrábí.

Na základě přiznání k dani z přidané hodnoty byl společnosti vyměřen nadměrný odpočet ve výši 15 milionů Kč, který jí bude do 30 dnů od finančního úřadu vyplacen. Nadměrný odpočet vypovídá to o tom, že společnost nakupuje a využívá tuzemské dodavatele, kde má nárok na odpočet DPH, a prodává z 98 % do EU nebo třetích zemí, čímž neodvádí DPH na výstupu. Ve většině případů jde o intrakomunitární plnění. Je to z důvodu prodeje většiny zboží právě do mateřské společnosti v Rakousku, kdy se jedná o plnění od daně osvobozená.

Pro kontrolu částek v daňovém přiznání a kontrolním hlášení byla vytvořena tabulka s diferencemi pro jednotlivé řádky. Nejvyšší naměřený rozdíl byl pouhých 45 haléřů, způsobený rozdílným zaokrouhlováním v obou výkazech.

Obrázek 1: Kontrolní systém

Řádek DAP	Přiznání	KH	DIFF
1	721 404,00	721 403,55	-0,45
2	470 075,00	470 074,93	-0,07
40	73 520 898,00	73 520 898,26	0,26
41	1 009 181,00	1 009 180,92	-0,08
10	22 989 077,00	22 989 076,66	-0,34
11			
25			
26			
3	116 529 068,00		
4			
5	11 446 959,00		
6			
9			
12	4 138,00		
13			
Součet 3-13	127 980 165,00	127 980 164,73	-0,27

Zdroj: interní zdroje, vlastní zpracování

Návrh na optimalizaci daně

Za využití dedukce bylo zjištěno, že ačkoliv kódy daně z velké části pokrývají obchodní transakce, lze nalézt malé nedostatky v chybějících kódech pro prodej zboží s instalací nebo montáží a pořízení nového dopravního prostředku z EU, který má společnost povinnost uvést přímo v daňovém přiznání na řádku 9. Analyzovaná společnost musí u tohoto obchodu použít kód E5, který je však pro všechna zdanitelná plnění pro pořízení zboží z EU se sazbou 21 % a neslouží přímo pro tato plnění.

Stejně tak by pomohla i diverzifikace kódu DPH A0, který v současné době slouží jak pro vývoz zboží, tak i pro poskytnuté služby do třetích zemí. Zavedení dalšího kódu DPH přímo pro služby do třetích zemí, by pomohla v tom, že by společnost nemusela vést speciální tabulku v Excelu pro toto odlišení. Dalším návrhem na zlepšení je zavedení kódu daně pro speciální úřady v případě obchodních transakcí s Rakouskem či Německem, kdy jsou tato plnění zdaněna lokálními daněmi.

Pokud by se podařilo společnosti pro každý obchodní případ z hlediska DPH nastavit správný kód, pak by mohla přistoupit k plné automatizaci ve vytvoření přiznání k DPH a nemusela ho dělat ručně. Případně by jí zavedení speciálních kódů pro všechny transakce usnadnilo tvorbu daňového přiznání.

Návrh na zlepšení lze shledat i v uplatňování nároku na odpočet daně. U poskytnutých záloh za zboží si nenárokuje společnost DPH ihned z daňového dokladu k přijaté platbě, ale až později celou částku z konečné faktury. U menších obchodních případů je toto jednání zanedbatelné, avšak u vyšších částek představuje tento čin velký dopad na cash flow. Podobný případ nastává i u úmyslného neúčtování faktur přijatých v situaci, kdy byly zjištěny chybějící kusy zboží či vyšší částka na faktuře. Nárok na odpočet společnost neuplatňuje ihned, nýbrž čeká na dobropis nebo je chybějící zboží dohledáváno. Z hlediska zákona o DPH je pozdější uplatnění nároku na odpočet legální, avšak pro společnost by dřívější nárokování DPH mohlo představovat optimalizaci daně z pohledu cash flow.

Doporučením pro společnost je využívání systému VIES, který umožňuje ověření platnosti DIČ v kterémkoli členském státě, popřípadě v Severním Irsku. U dodání či pořízení zboží v rámci přeshraničního obchodu s jinými členskými státy je nutné si ověřit, zda DIČ kupujícího či prodávajícího stále platí v okamžiku obchodní transakce a tedy se jedná o plátce registrovaného k DPH. Tato informace je podstatná pro posouzení, zda DPH odvádí kupující či prodávající. Před samotným obchodem je vhodné si vytvořit snímek obrazovky s platným DIČ. Společnost tak získá důkaz, že se k okamžiku obchodního případu jednalo o plátce daně a předejde tak případným nepříjemnostem. Vzhledem k velikosti účetní jednotky by bylo vhodné zavést nějaký zautomatizovaný proces kontroly dat. V dnešní době by k tomuto účelu mohla posloužit umělá inteligence, které by byl zadán příkaz k ověření platnosti daňových identifikačních čísel plátců, čímž by společnost ušetřila čas.

Zároveň je doporučováno zbytečně nenakupovat materiál od neplátců, jelikož společnost si poté nemůže uplatnit nárok na odpočet daně.

Preventivní doporučení pro společnost před karuselovými podvody

Z hlediska daně z přidané hodnoty představují karuselové podvody nejdůmyslněji propracovaný druh daňové kriminality, přičemž se jedná o nelegální vylákání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

V řetězci podvodníků mohou být i společnosti, které si podvodu na dani z přidané hodnoty nejsou vědomy. Každá společnost by proto měla být na pozoru před podezřelými skutečnostmi, které by karuselový podvod mohly nasvědčovat. Mohou jimi být časté změny ve společnících

a jednatelích, sídla společností na neexistujících adresách, nedostatečná dokumentace, přeprodej zboží mezi obchodníky, který se odehrává v rámci několika málo hodin a podobně. Prevencí, kterou by měla společnost aplikovat, je prověřování svých obchodních partnerů, u kterých má podezření na podvodné jednání. Zároveň by se měla zaměřit na způsob výběru obchodních partnerů a jejich bezproblémovost.

Závěr

Cílem práce bylo přiblížit problematiku daně z přidané hodnoty ve vybrané společnosti, a následné navrhnutí kroků, které by směřovaly k větší efektivitě tohoto systému a optimalizaci daňové zátěže.

Analyzovanou společností pro účely diplomové práce byla jihočeská společnost ABC, s.r.o., která se zabývá výrobou pro zpracovatelský průmysl, zejména pak pro svou mateřskou společnost v Rakousku. Ta vlastní závody v Evropě, Americe i Asii, a v současné době zaměstnává okolo 7000 zaměstnanců.

Systém související s evidováním faktur a dat potřebných pro správné zjištění výše daně z přidané hodnoty lze shledat jako velmi propracovaný. Společnost má zavedeny kódy daně pro většinu obchodních transakcí, které jí umožňují rychle propojit účetní případy s daňovými tvrzeními, což ji zajišťuje efektivitu minimálně v úspoře času. Stejně tak lze kvitovat i automatické nahrávání daňových dokladů do systému, znemožňující jejich duplicitu, a následné dvojité zaúčtování. Z hlediska daně z přidané hodnoty by tato duplicita představovala nemalý problém.

Z provedené analýzy daňových tvrzení vyplynulo, že společnost ve velké míře dodává zboží do jiných členských států, zejména do Rakouska, přičemž dodané zboží převažuje nad zbožím pořízeným. Velký vývoz, ať už v rámci intrakomunitárních plnění či do třetích zemí lze jen kvitovat, jelikož je od daně osvobozený.

Stěžejní náplní práce bylo navrhnout určité změny pro zvýšení efektivity v oblasti daně z přidané hodnoty v podniku a zároveň přijít s návrhy pro optimalizaci daňové povinnosti. Těmito návrhy bylo zavedení nových kódů daně, nebo jejich diverzifikace, díky které by společnost mohla přistoupit k plné automatizaci při tvorbě daňových výkazů. Návrh na zlepšení lze shledat i v dřívějším uplatňování nároku na odpočet, a to u poskytnutých záloh. U větších částek by mohla společnost dosáhnout optimalizace z pohledu cash flow. Obdobný případ nastává v okamžiku, kdy společnost čeká na dobropis či dohledává chybějící zboží.

Důvodem volby tohoto tématu diplomové práce byla autorčina snaha seznámit se díky této studii blíže s daní z přidané hodnoty, se kterou do té doby měla pouze malé zkušenosti. Vzhledem k tomu, že by se v budoucnu chtěla věnovat účetnictví a financím, a v každém podniku přijde s touto daní a daňovými tvrzeními do kontaktu, chtěla se z toho důvodu s touto problematikou seznámit alespoň prostřednictvím studia odborné literatury, ale především pak přímým náhledem na činnosti s ní spojené ve vybraném podniku a vlastní analýzou výkazů. Ne nadarmo je daň z přidané hodnoty považována za nejtěžší daň vzhledem k velkému objemu informací, které musí podnikatel znát. Pro správné stanovení daňové povinnosti musí brát v úvahu záležitosti týkající se nejen obchodování v rámci tuzemska, ale i se zahraničím, a v podniku proto často vyvstávají nové a nové situace, kterým musí účetní jednotka čelit. Tato práce byla pro autorku rozhodně přínosem.

Seznam literatury použité v tezích

Kniha

Nerudová, D. (2017). Daňová politika v Evropské unii. Wolters Kluwer.

Šefčík, M. (2018). Karuselové podvody. Leges.

Článek v elektronické podobě:

Kupčík, P. (2022) Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty - 4. část, Wolters Kluwer. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/286004/1/2?vtextu=Covid%2BCoronavirus%2BK#lema0>

Plný seznam použité literatury je uveden v textu diplomové práce.

Další bibliografické údaje

Type of thesis: master

Author: Bc. Aneta HEŘTOVÁ

Academic Year: 2022/2023

Department: Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics, University of South Bohemia in Ceske Budejovice, Czech Republic

Thesis supervisor: Ing. Jarmila RYBOVÁ, Ph.D.

Number of pages: 79

Language of thesis: CZ

Title of Thesis: Value Added Tax Optimization in a Selected Company

Annotation:

The diploma thesis deals with the value added tax in the company. An important area in the company is the optimization of value added tax, leading to a legal reduction of its tax liability. Tax optimization is the main aim of this thesis.

The effort is to approach the issue of this tax with an insight into the activities connected with it directly to the selected organization. This organization is a South Bohemian company whose main activity is production for the processing industry. The thesis focuses on record keeping of invoices, associated with this tax. Further, the study describes the tax codes, which are an integral part of compiling tax statements. The issues of customs and exchange rates are also not forgotten. At the end of the thesis, there is an analysis of these tax statements and proposals aimed at optimizing the value added tax.

The last chapter of the thesis is devoted to carousel frauds, which are among the most sophisticated tax frauds in the VAT field.

Key words: value added tax, tax optimization, tax harmonization, reverse charge, carousel frauds

Přílohy volně vložené: 0

Přílohy vázané v práci: 7