



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Daň z přidané hodnoty ve stavebních firmách

Vypracovala: Bc. Viktorie Koritarová
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2023

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Viktorie KORITAROVÁ**
Osobní číslo: **E21065**
Studijní program: **N0488A050006 Finance a účetnictví**
Téma práce: **Daň z přidané hodnoty ve stavebních firmách**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Sumarizovat a objasnit základní postupy při účtování a zpracování DPH ve stavebních firmách. Součástí výsledků je identifikace možných daňových úniků na základě běžné praxe a dostupných judikatur.

Rámcová osnova:

Úvod.

1. Daň z přidané hodnoty.
2. Specifika daně z přidané hodnoty v oblasti stavebnictví, účetní postupy.
3. Zpracování daňového přiznání k DPH a průběžné kontroly.
4. Metodika.
5. Základní informace o stavebních firmách.
6. DPH a jeho aplikace v praxi.
7. Identifikace možných daňových úniků.
8. Vyhodnocení a návrhy.

Závěr.

Rozsah pracovní zprávy: **50 – 60 stran**

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

Eurostat. Databáze online.

European Commission. *Value-added tax*. [Online].

EUR-lex. *Council Regulation (EEC, Euratom) No 1553/89 of 29 May 1989 on the definitive uniform arrangements for the collection of own resources accruing from value added tax*. [Online].

Kuneš, Z. (2022). *DPH 2022: výklad s příklady*. Praha: Grada.

Kuneš, Z. (2021). *Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů*. Praha: Grada.

Marková, H. (2022). *Daňové zákony 2022*. Úplná znění platná k 1. 1. 2022. Praha: Grada.

Nejvyšší správní soud. Databáze online. Dostupné z : <http://www.nssoud.cz>.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 17. ledna 2022

Termín odevzdání diplomové práce: 14. dubna 2023


doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě / v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

31. 7. 2023

Bc. Viktorie Koritarová

Poděkování

Děkuji paní Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za metodické vedení a odbornou pomoc při zpracování této diplomové práce. Dále děkuji účetním společnosti za jejich čas a ochotu poskytnout potřebné informace. Poslední díky patří mým rodičům, babičce, partnerovi a kamarádům za jejich podporu po celou dobu studia.

Obsah

Úvod.....	3
1 Daň z přidané hodnoty	5
1.1 Daň z přidané hodnoty v Evropské unii	5
1.2 Daň z přidané hodnoty v České republice.....	7
1.3 Základní pojmy	9
1.4 Princip daně z přidané hodnoty	12
1.5 Režim přenesení daňové povinnosti.....	14
1.6 Místo plnění.....	15
1.6.1 Místo plnění u dodání zboží	15
1.6.2 Místo plnění u poskytnutí služby	15
2 Specifika daně z přidané hodnoty v oblasti stavebnictví, účetní postupy	16
2.1 Stavební a montážní práce.....	17
2.2 Výstavby staveb pro bydlení	18
2.3 Opravy, úpravy, údržba hotových staveb.....	19
2.4 Nápoje a občerstvení	20
2.5 Dary.....	23
2.6 Náhrada škody.....	24
2.7 Služební auta	24
2.8 Nájmy	25
2.9 Leasingy	26
2.10 Zálohy	26
3 Zpracování daňového přiznání k DPH a průběžné kontroly	27
3.1 Přiznání k DPH.....	27
3.1 Kontrolní hlášení	29
3.2 Souhrnné hlášení	31
4 Metodika	32
5 Základní informace o stavebních firmách.....	33
6 DPH a jeho aplikace v praxi.....	34
6.1 Stavební a montážní práce.....	34
6.2 Výstavby staveb pro sociální bydlení.....	35
6.3 Opravy	35
6.4 Ochranné nápoje.....	36
6.5 Krácení nároku na odpočet.....	36
6.6 Účetní programy.....	39
6.7 Daňové přiznání – praktické ukázky	42

7	Identifikace možných daňových úniků.....	45
7.1	Aktuality z oblasti DPH	45
7.2	Soudní spory	46
8	Vyhodnocení a návrhy.....	48
8.1	Vyhodnocení z pohledu stavebních firem	49
8.2	Vyhodnocení organizace účtárny	49
8.3	Vyhodnocení z hlediska působení správce daně	50
	Závěr.....	52
	Summary.....	54
	Zdroje	55
	Seznam použitých zkratk	59
	Seznam obrázků.....	60
	Seznam tabulek.....	60
	Seznam grafů.....	60
	Seznam příloh.....	60

Úvod

Daň z přidané hodnoty byla v Evropě zavedena již po první světové válce ve formě daně z prodeje. V průběhu času byla daň implementována i do ostatních evropských zemí, kde se postupně rozvíjela, až dospěla do podoby, jakou známe dnes. V současné době je daň z přidané hodnoty povinná ve všech zemích Evropské unie a je daní velmi významnou.

Tato diplomová práce se zabývá tématem daně z přidané hodnoty ve stavebních firmách. Jelikož byl v roce 2012 v České republice zaveden systém reverse charge i na stavební a montážní práce, je téma práce o to zajímavější, jelikož pojednává o dvou režimech daně současně. Jedná se o běžný režim DPH a režim přenesení daňové povinnosti.

Pro analýzu byly vybrány čtyři stavební společnosti, z jejichž účetní evidence byla vypracována praktická část. Diplomová práce má za cíl sumarizovat a zhodnotit postupy při účtování a evidenci DPH a zároveň upozornit na možné chyby, které mohou při zpracování DPH nastat. Hlavním použitým zdrojem práce je zákon č. 235/2004 Sb. neboli zákon o dani z přidané hodnoty.

Práce je rozdělena na dva hlavní celky: teoretickou část a praktickou část. Teoretická část obsahuje tři hlavní kapitoly. V první je stručně popsána daň z hlediska působení v Evropské unii a dále je DPH rozebráno na základě české legislativy. Spolu s ní jsou zmíněny i základní pojmy, jež se v zákoně vyskytují a které napomáhají pochopit rozebírané téma. Druhá kapitola je již detailnější, co se týče specifikace DPH ve stavebnictví. Jsou zde zmíněné konkrétní záležitosti a předpisy, které věcně souvisejí se stavební činností. Třetí kapitola poskytuje pohled na zpracování daňového přiznání a dalších formulářů pro finanční úřad tak, jak je reálně stavební společnosti zpracovávají. Celá teoretická část je opatřena odkazy na praktickou část heslem „*související*“, aby bylo možné k teorii dohledat konkrétní praktický příklad.

Součástí praktické části je metodika, představení společností, pohled na praktickou aplikaci DPH a daňové úniky, vyhodnocení a závěr. Metodika popisuje procesy použité pro praktickou část za účelem objasnění postupu získávání dat. Představení společností je krátkou kapitolou, jež stručně, jasně a anonymně popisuje vybrané stavební firmy. Praktická aplikace DPH a daňové úniky představují dvě kapitoly, které obsahují konkrétní případy z praxe. Jedná se o reálné, v podniku běžné situace a také o řešené soudní spory, jež byly k tématu dohledány přes Sbírku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Zmíněny jsou též účetní softwary využívané k účtování a evidenci daně z přidané hodnoty. Vyhodnocení

a závěr v podstatě shrnují řešené problematiky praktické části a obsahují i osobní názory autorky.

Problematika daně z přidané hodnoty je velice obsáhlým tématem a je tak velmi náročné jej zestručnit. I přesto se o to daná diplomová práce pokouší. Ve snaze objasnit základní mechanismy fungování a nastínit řešené případy v oblasti stavebnictví je práce ve všech svých částech doplněna konkrétními příklady a situacemi.

1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (zkráceně DPH) byla poprvé zavedena jako všeobecná daň ze spotřeby během první světové války ve Francii a Německu. Po úspěšných pokusech s fungováním daně byla tato daň ve Francii oficiálně zavedena v 60. letech 20. století. V současné době tvoří tato daň více než 20 % světových daňových příjmů. (*Helgason, 2017*)

1.1 Daň z přidané hodnoty v Evropské unii

Scílem zajistit trvalý mír po druhé světové válce přichází v roce 1949 dvě zásadní organizace států: NATO a Rada Evropy. Na základě Schumanova plánu, jenž měl za úkol více prohloubit spolupráci mezi státy Evropy, vzniklo v roce 1952 Evropské společenství uhlí a oceli. Díky úspěchu tohoto společenství se rozšířila spolupráce zemí na další hospodářské oblasti. V roce 1958 tak na základě smluv začalo fungovat Evropské hospodářské společenství (EHS) a Evropské společenství pro atomovou energii (Euratom). Založení těchto dvou společenství je jakýmsi počátkem Evropské unie. (*Eurostat, [online]*)

Díky sjednocení států v Evropě bylo zapotřebí sjednotit i některé legislativní úpravy, zejména pak v oblasti daní. V roce 1989 Rada Evropských společenství (EHS a Euratom) přišla s nařízením rady č. 1553/89, které jednotně upravilo metodiku u daně z přidané hodnoty. Toto nařízení se zabývá oblastí působení daně, metody výpočtu, ustanovení o účetnictví a poskytování vlastních zdrojů a ustanovení o kontrole. Jedná se tak o počáteční zásadní dokument, jenž zharmonizoval daň z přidané hodnoty v členských státech. (*EUR-lex Council Regulation, [online]*)

Hlavním současným právním předpisem Evropské unie (dále jen EU) týkajícím se DPH je směrnice EU 2006/112/EC, platná od 1. 1. 2007, přičemž princip harmonizace zůstává nezměněn. Směrnice udává jednotnou právní úpravu daně pro všechny členské země.

Z předpisu mimo jiné vyplývá, že daň z přidané hodnoty je ve všech státech EU povinná. Zároveň stanovuje minimální možné sazby DPH. Pokud opomeneme dočasné odchylky, státy Evropské unie si mohou stanovit základní sazbu DPH od 15 % výše a sníženou sazbu od 5 % výše. Sazby v jednotlivých státech zobrazuje Tabulka 1.

(*Eurostat, [online]*)

Tabulka 1: Sazby DPH ve státech Evropské unie v roce 2023

Státy EU	Základní sazba	Snížená sazba		Super snížená sazba	Sazba za parkování
Belgie	21 %	6 %	12 %	—	12 %
Bulharsko	20 %	9 %		—	—
Česká republika	21 %	10 %	15 %	—	—
Dánsko	25 %	—		—	—
Estonsko	20 %	9 %		—	—
Finsko	24 %	10 %	14 %	—	—
Francie	20 %	5,5 %	10 %	2,1 %	—
Chorvatsko	25 %	5 %	13 %	—	—
Irsko	23 %	9 %	13,5 %	4,8 %	13,5 %
Itálie	22 %	5 %	10 %	4 %	—
Kypr	19 %	5 %	9 %	—	—
Litva	21 %	5 %	9 %	—	—
Lotyšsko	21 %	5 %	12 %	—	—
Lucembursko	16 %	7 %	13 %	3 %	12 %
Maďarsko	27 %	5 %	18 %	—	—
Malta	18 %	5 %	7 %	—	—
Německo	19 %	7 %		—	—
Nizozemsko	21 %	9 %		—	—
Polsko	23 %	5 %	8 %	—	—
Portugalsko	23 %	6 %	13 %	—	13 %
Rakousko	20 %	10 %	13 %	—	13 %
Rumunsko	19 %	5 %	9 %	—	—
Řecko	24 %	6 %	13 %	—	—
Slovensko	20 %	10 %		—	—
Slovinsko	22 %	5 %	9,5 %	—	—
Španělsko	21 %	10 %		4 %	—
Švédsko	25 %	6 %	12 %	—	—

Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission, [online]

Dostupný na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat_en

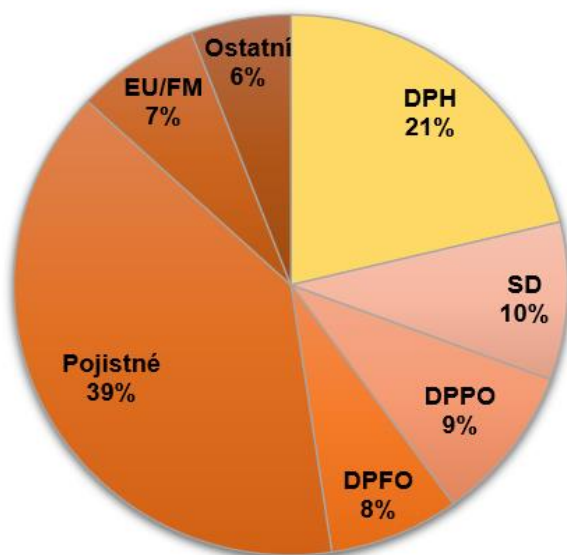
Jak již bylo naznačeno, harmonizace spočívá ve společných pravidlech a požadavcích pro všechny členské státy. Česká republika proto musela při vstupu do EU v roce 2004 nahradit svůj stávající zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty za nový zákon č. 232/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty¹.

¹ Tento zákon bude v průběhu textu zmiňován jak v jeho plném názvu, tak i zkráceně jako zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o DPH či ZDPH.

1.2 Daň z přidané hodnoty v České republice

Daň z přidané hodnoty je nepřímá daň zavedená v České republice v roce 1993. V současnosti tvoří přibližně $\frac{1}{5}$ příjmů státního rozpočtu a je tak daní velmi významnou. Rozložení státních příjmů v České republice zobrazuje Graf 1.

Graf 1: Příjmy státního rozpočtu v roce 2022



DPH – daň z přidané hodnoty

SD – spotřební daně

DPPO – daně z příjmů právnických osob

DPFO – daně z příjmů fyzických osob

Pojistné – pojistné na sociální zabezpečení

EU/FM – příjmy z Evropské unie
a finančních mechanismů

Ostatní – dopočet do celku daňových
i ostatních příjmů nedaňové povahy

Zdroj: Ministerstvo financí (2023), [online], vlastní zpracování

Dostupný na: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/pokladni-plneni-sr-49823>

Daň je uvalena „in rem“, tedy na věc. Znamená to, že nezohledňuje platební schopnost poplatníka. (Kubátová, 2018)

Zákon č. 232/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 2 odst. 1 považuje za předměty daně:

- a) *dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,*
- b) *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,*
- c) *pořízení*
 1. *zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,*
 2. *nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,*
- d) *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.*

Zákon o DPH zároveň stanovuje plnění, jež jsou od daně osvobozená, tedy nepodléhající DPH.

§ 51 považuje za osvobozená plnění bez nároku na odpočet následující:

- a) *základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),*
- b) *rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),*
- c) *finanční činnosti (§ 54),*
- d) *penzijní činnosti (§ 54a),*
- e) *pojišťovací činnosti (§ 55),*
- f) *dodání nemovité věci (§ 56),*
- g) *nájem nemovité věci (§ 56a),*
- h) *výchova a vzdělávání (§ 57),*
- i) *zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),*
- j) *sociální pomoc (§ 59),*
- k) *provozování hazardních her (§ 60),*
- l) *ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),*
- m) *dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).*

U těchto plnění vzniká povinnost priznání ke dni jejich uskutečnění. Případně pokud došlo k úplatě před poskytnutím plnění, je třeba jej priznat ke dni přijetí úplaty.

Další osvobozená plnění, tentokrát s nárokem na odpočet, definuje ZDPH, § 63:

- a) *dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),*
- b) *pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65),*
- c) *vývoz zboží (§ 66),*
- d) *poskytnutí služby do třetí země (§ 67),*
- e) *osvobození ve zvláštních případech (§ 68),*
- f) *přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69),*
- g) *přeprava osob (§ 70),*
- h) *dovoz zboží (§ 71),*
- i) *dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71a až 71f),*
- j) *dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (§ 71g),*
- k) *dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní (§ 71h).*

U plnění, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost jej přiznat ke dni jeho uskutečnění, pokud zákon nestanoví jinak. Zároveň s přiznáním lze uplatnit nárok na odpočet.

1.3 Základní pojmy

Postupný vstup do světa daně z přidané hodnoty vyvolává více otázek než odpovědí. Proto je následující podkapitola věnována základním pojmům, které se u této problematiky hojně vyskytují, a to ve snaze jejich definici jednoduše a logicky objasnit, případně odkázat na zákon o dani z přidané hodnoty.

Předmět daně (§ 2 odst. 1)

Již zmíněný zákon (viz str. 7) lze zjednodušit do této podoby: Předmětem daně je dodání zboží v tuzemsku, poskytnutí služeb v tuzemsku, pořízení zboží z jiných členských států (tedy EU) a dovoz zboží ze třetích zemí (tedy mimo EU). (Vančurová, Zídková, 2022)

Zdanitelné plnění (§ 2 odst. 2)

Zdanitelné plnění je plnění, jež je předmětem daně a zároveň není od daně osvobozeno. Na tato plnění lze uplatnit sazbu DPH. (Vančurová, Zídková, 2022)

Osvobozená plnění (§ 51, § 63)

Osvobozená plnění (viz str. 8) mají stejný charakter jako předmět daně, ovšem jsou zákonem z předmětu daně zvlášť vyjmuta.

Pro lepší pochopení zmíněných třech pojmů slouží Obrázek 1.

Obrázek 1: Druhy plnění z hlediska daně z přidané hodnoty



Zdroj: Vančurová, Zídková, 2022

Daň na výstupu vs. daň vstupu

Daň z prodaného zboží nebo služby (tedy z pozice dodavatele) se nazývá daní na výstupu. Daň z nakoupeného zboží či služby (tedy z pozice odběratele) se nazývá daní na vstupu. (Vančurová, Zídková, 2022)

Nárok na odpočet

Nárok na odpočet vzniká u plátců DPH v momentě přijetí daňového dokladu za nákup od plátce DPH. Základním pravidlem pro jeho uplatnění je, že přijaté plnění je použito pro ekonomickou činnost plátce. Princip spočívá v tom, že daň na vstupu zaplacená dodavateli je při správném uplatnění odběratelovi vrácena finančním úřadem. *(Mečířová, 2019, [online])*

Ekonomická činnost (§ 5 odst. 3)

Typickým příkladem ekonomické činnosti je podnikání. Obecně lze ale tento pojem rozšířit jako činnost za účelem získání pravidelného příjmu. *(Vančurová, Zídková, 2022)*

Plátce DPH (§ 6)

Plátcem DPH je osoba povinná odvádět daň na výstupu, tedy zatěžovat svá plnění daní (fakturovat s DPH). Zároveň má nárok na odpočet. Plátcem se osoba stává při překročení obrátu 2 000 000 Kč za dvanáct po sobě jdoucích měsíců, nebo se může stát plátcem dobrovolně. Plátce je povinen podávat daňové přiznání a kontrolní hlášení (případně souhrnné hlášení).

Identifikovaná osoba (§ 6g až § 6l)

Identifikovaná osoba je podle zákona fyzická nebo právnická osoba, která není plátcem DPH, ale přesto jí vznikla povinnost k registraci (případně se zaregistrovala dobrovolně). Veškeré důvody, které vedou k registraci, jsou přeshraničního charakteru – pořízení zboží z jiného členského státu nebo přijetí či poskytnutí přeshraniční služby. Nemůže být současně plátcem DPH.

Identifikovaná osoba má povinnost podávat daňové přiznání a souhrnné hlášení, pokud jí vznikne povinnost přiznat daň (při přijetí služby či zboží ze zahraničí) nebo při fakturování služby zahraničnímu subjektu. Na rozdíl od plátce nezatěžuje daní svá uskutečněná plnění a současně jí nevzniká nárok na odpočet.

(MaDati, 2023, [online])

Konečný spotřebitel

Konečným spotřebitelem je nepodnikající fyzická osoba, stát a jím zřízené organizace a další subjekty, které neprovádějí ekonomickou činnost, tedy finální plátcí DPH. Při hlubší úvaze můžeme za konečné spotřebitele z hlediska platby DPH považovat také podnikající subjekty, jež nemají nárok na odpočet, a to buď z titulu dokladů pro neekonomickou činnost, nebo statusu neplátce DPH. *(iucto, [online])*

Související: Fakturování obcím, str. 34

Osoba povinná k dani (§ 5)

Osoby povinné k dani jsou fyzické či právnické osoby provozující ekonomickou činnost. Tento pojem v zásadě shrnuje výše uvedené definice. Jedná se o osoby registrované k dani (plátcí a identifikované osoby) a osoby neregistrované k dani (neplátcí DPH). (*Vančurová, Zídková, 2022*)

Základ daně (§ 36)

Základem daně je obecně cena plnění (tedy cena bez DPH). Zahrnuje například spotřební daně, vedlejší související výdaje poskytované společně se zbožím či službou (balné, přeprava atd.), materiál poskytnutý v ceně služby aj. (*Vančurová, Zídková, 2022*)

Sazby daně (§ 47)

V České republice máme tři sazby: základní 21 %, první sníženou 15 % a druhou sníženou 10 %. Přílohy zákona o DPH č. 2, 3 vyjmenovávají zboží a služby spadající do první snížené sazby daně. Přílohy zákona o DPH č. 2a, 3a vyjmenovávají zboží a služby ve druhé snížené sazbě.

Jako příklad plnění, jež podléhá první snížené sazbě (15 %), lze zmínit potraviny, nealkoholické nápoje, zdravotní prostředky, dodání stavby pro sociální bydlení, zdravotní a sociální péči, stavební a montážní služby pro sociální bydlení a jeho opravy nebo sběr, svoz a zpracování komunálního odpadu.

Jako příklad plnění podléhajícího druhé snížené sazbě (10 %) lze uvést léky, pitnou vodu, knihy, noviny, časopisy, vodu, teplo, chlad, stravovací a ubytovací služby, úklidové práce v domácnostech, kadeřnické a holičské služby, rozvody vody nebo pravidelnou hromadnou dopravu pozemní či vodní.

Daňový doklad (§ 26 až § 30a)

Daňový doklad je písemnost (faktura nebo účtenka) obsahující zákonem dané náležitosti. Existují dva druhy: běžný a zjednodušený daňový doklad.

Náležitosti daňového dokladu dle § 29 odst. 1:

- a) *označení osoby, která uskutečňuje plnění,*
- b) *daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,*
- c) *označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,*
- d) *daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,*
- e) *evidenční číslo daňového dokladu,*
- f) *rozsah a předmět plnění,*
- g) *den vystavení daňového dokladu,*

- h) den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu,*
- i) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,*
- j) základ daně,*
- k) sazbu daně,*
- l) výši daně; tato daň se uvádí v české měně.*

Dále dle odst. 2 musí obsahovat:

- a) odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně,*
- b) „vystaveno zákazníkem“, je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu,*
- c) „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.*

Zjednodušený daňový doklad pak nemusí dle § 30a obsahovat:

- a) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,*
- b) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,*
- c) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,*
- d) základ daně,*
- e) výši daně.*

Daňové doklady je nutné vystavit do 15 dnů. Zjednodušený daňový doklad může být vystaven maximálně do částky 10 000 Kč bez DPH.

1.4 Princip daně z přidané hodnoty

Princip DPH je ze své podstaty jednoduchý. Základní myšlenka, kterou je nutno si uvědomit, je ta, že daňové břemeno (zátěž) je postupně přenášeno až na konečného spotřebitele. Plátce DPH daň pouze vybírá a následně odvádí, přičemž na každém stupni výroby, dodávky či distribuce je státu odvedena částka daně vypočtená z hodnoty přidané na daném stupni. Princip DPH tak spočívá ve zdaňování rozdílů mezi hodnotami na vstupu a na výstupu. (Vančurová, Zídková, 2022)

Situaci lépe znázorní Tabulka 2, která zobrazuje postupnou generaci přidané hodnoty. V ní je pro zjednodušení uveden příklad, kdy při každém přeprodeji vzroste cena o 1 000 Kč.

Tabulka 2: Princip přenosu daňového břemena

Firma A		
FV: Majitel lomu - prodej kameniva firmě B		
601		1 000,00 Kč
343		210,00 Kč
311		1 210,00 Kč

Firma B		
FP: Koupě kameniva od firmy A		
501		1 000,00 Kč
343		210,00 Kč
321		1 021,00 Kč

Firma B		
FV: Prodej výrobku - štěrku firmě C		
601		2 000,00 Kč
343		420,00 Kč
311		2 042,00 Kč

Firma C		
FP: Koupě štěrku od firmy B		
504		2 000,00 Kč
343		420,00 Kč
321		2 042,00 Kč

Firma C		
FV: Prodej zboží - štěrku soukromé osobě		
604		3 000,00 Kč
343		630,00 Kč
311		3 063,00 Kč

Princip DPH

Firma A	přiznání daně na výstupu	-210,00 Kč na daném stupni DPH 210 Kč
Firma B	uplatnění nároku na odpočet přiznání daně na výstupu	210,00 Kč -420,00 Kč na daném stupni se DPH zvýšilo o 210 Kč
Firma C	uplatnění nároku na odpočet přiznání daně na výstupu	420,00 Kč -630,00 Kč na daném stupni se DPH zvýšilo o 210 Kč
DPH celkem		-630,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Firma A přiznala a finančnímu úřadu odvedla daň ve výši 210 Kč. V konečném důsledku je platba DPH nulová, jelikož peníze na úhradu DPH dostala/dostane od firmy B.

Firma B si nárokovala 210 Kč a přiznala daň ve výši 420 Kč. Výsledná daň z přidané hodnoty činí 210 Kč. V konečném důsledku je platba DPH opět nulová. Firma B sice zaplatila firmě A DPH ve výši 210 Kč, to si ale nárokovala u finančního úřadu. I u odvodu daně na výstupu vznikne nakonec nula, jelikož peníze na úhradu DPH dostala/dostane od firmy C.

Firma C si nárokovala 420 Kč a přiznala daň ve výši 630 Kč. Výsledná daň z přidané hodnoty činí 210 Kč. V konečném důsledku je platba DPH zase nulová. Firma C sice zaplatila firmě B DPH ve výši 420 Kč, to si ale nárokovala u finančního úřadu. I u odvodu daně na výstupu vznikne nakonec nula, jelikož peníze na úhradu DPH dostala/dostane od soukromé osoby – konečného spotřebitele.

Konečný spotřebitel – soukromá osoba zaplatí celé DPH ve výši 630 Kč. DPH je použito ke zdanění konečné spotřeby.

Postup, v němž při uplatnění daně z přidané hodnoty má povinnost přiznat a zaplatit daň plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění (dodavatel), nazýváme běžným režimem DPH. (Kuneš, 2021)

1.5 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti je na rozdíl od běžného režimu specifický v tom, že se povinnost přiznat a zaplatit daň přenáší z poskytovatele plnění (dodavatel – plátce DPH) na plátce, pro kterého je plnění uskutečněno (odběratel – plátce DPH).

Plnění, jež podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, definují § 92b až 92g zákona o DPH. Jedná se o:

- dodání zlata (§ 92b),
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH (§ 92c) – kovy, šroty,
- dodání nemovité věci (§ 92d),
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e),
- ostatní případy (§ 92ea),
- dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 ZDPH (§ 92f),
- mechanismus rychlé reakce (§ 92g).

Základním pravidlem použití režimu na výše uvedené plnění je to, že plnění jsou poskytována mezi plátcí navzájem a mají místo plnění v tuzemsku. Další důležitou věcí je, že i přes provedení pozastávky na faktuře je třeba DPH přiznat v plné výši. Na fakturách je třeba dle § 29 odst. 2 uvést „*daň odvede zákazník*“ a odkaz na § 92a ZDPH o režimu přenesení daňové povinnosti.

(Kuneš, 2021)

Při přeshraničních transakcích mezi plátcí uplatňujeme tzv. reverse charge. Jeho podstata je totožná s režimem přenesení daňové povinnosti, takže se zde též povinnost přiznat a zaplatit daň přenáší z poskytovatele plnění na plátce, pro kterého je plnění uskutečněno (zde zahraniční subjekt). Faktura je vystavena bez DPH na základě § 63 ZDPH – osvobozená plnění s nárokem na odpočet. (Kuneš, 2022)

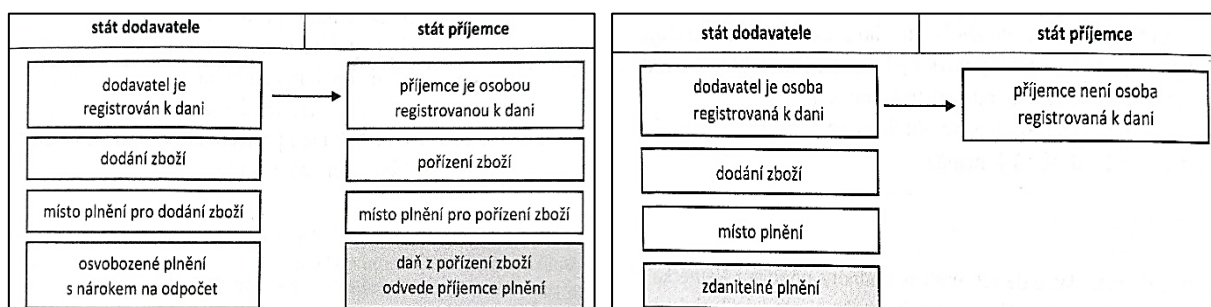
1.6 Místo plnění

Pojem místo plnění je důležitý hlavně u přeshraničních transakcí a jeho určení je nelehkou záležitostí. V případě, že se podaří toto místo určit, není pořád vyhráno. To, že je místo plnění v určité zemi, neznamená, že se daň v daném státě odvede.

1.6.1 Místo plnění u dodání zboží

U dodání zboží zjišťujeme, odkud kam jde přeprava a zdali bude zboží dodavatelem namontováno. Pokud dodává plátce jinému plátcovi, bude daň vybrána ve státě spotřeby, tedy tam, kde přeprava zboží skončila. Pro dodavatele se tak jedná o osvobozené plnění a odběratel je povinen přiznat daň a zároveň mu vzniká nárok na odpočet. V případě dodávky osobě neregistrované k dani, proběhne zdanění ve státě původu, tedy tam, kde přeprava začala. (Vančurová, Zídková, 2022)

Obrázek 2: Místo plnění u dodání zboží



Zdroj: Vančurová, Zídková, 2022

Jestliže je zboží z členského státu dodáno včetně montáže či instalace, platí trochu jiná pravidla než při přepravě. Pokud dodavatel dodává osobě registrované k dani, přenáší na něj povinnost přiznat daň a místem plnění je stát, ve kterém je zboží namontováno. V případě, že dodává osobě neregistrované k dani, musí se dodavatel zaregistrovat k dani ve státě montáže a odvést zde daň. Místem plnění je tak opět stát, v němž je zboží namontováno. (Vančurová, Zídková, 2022)

1.6.2 Místo plnění u poskytnutí služby

Pokud je příjemce osoba povinná k dani, určuje se místo plnění podle sídla příjemce, či jeho provozovny, která službu přijala. Daň odvede příjemce služby ve státě spotřeby. Jestliže příjemce není k dani registrován, má za povinnost stát se identifikovanou osobou (čímž se k dani registruje) a daň přiznat a uhradit ve státě svého sídla. Je-li příjemce osoba

nepovinná k dani, bude místo plnění ve státě poskytovatele služby a daň bude odvedena ve státě původu dodavatelem. (Vančurová, Zídková, 2022)

Ve zmíněných pravidlech existují výjimky. Ty základní zobrazuje Obrázek 3.

Obrázek 3: Výjimky místa plnění u poskytování služeb



Zdroj: Vančurová, Zídková, 2022

2 Specifika daně z přidané hodnoty v oblasti stavebnictví, účetní postupy

Tato kapitola teoretické části se zabývá konkrétními záležitostmi v oblasti DPH a je tak z hlediska zákona o dani přidané hodnoty osekáná na paragrafy a předpisy, jež jsou věcně související s účtováním ve stavebních firmách.

Činnosti v oblasti stavebnictví lze rozdělit na 3 základní skupiny:

- stavební a montážní práce,
- výstavby staveb pro bydlení,
- opravy, úpravy, údržba.

Ovšem tyto skupiny nejsou jedinou „problematickou“ kategorií, u nichž je třeba správně určit DPH. Existují i další položky, které kladou věčnou otázku, jak je správně zaevidovat, a nejsou jen výlučně záležitostmi stavebních firem. Jedná se například o:

- nápoje a občerstvení,
- dary,
- náhrady škod,
- služební auta,
- nájmy,
- leasingy,
- zálohy.

Všechny tyto položky jsou rozebrány v následujících podkapitolách.

2.1 Stavební a montážní práce

Dle klasifikace CZ-CPA 41–43 sekce F (viz *Příloha 1*) jsou vyjmenované stavby a stavební práce řazeny do režimu přenesení daňové povinnosti od plátce DPH pro plátce DPH (vč. subdodavatelů) v tuzemsku. Kód CZ-CPA 41 zahrnuje budovy a jejich výstavbu, kód 42 inženýrské stavby a jejich výstavbu a kód 43 specializované stavební práce. (Kuneš, 2022)

V rámci stavební činnosti však dochází i k úkonům, které do této sekce nepatří, a proto je třeba fakturovat je včetně DPH. Tabulka 3 uvádí základní i nevšední příklady činností spojených se stavebnictvím.

Tabulka 3: Příklady činností spojených se stavebnictvím a jejich režim daně

PŘENESENÁ DAŇOVÁ POVINNOST	DPH
• výkopové práce • stavba lešení • elektroinstalace • stavba silnice • dodání rozvaděče včetně montáže • dočasné zamontování rozvaděče, demontáž • stavba komínu • instalace parního kotle pro ústřední topení	• geodetické práce • pronájem lešení • doprava elektromateriálu • dodání asfaltu • dodání rozvaděče bez montáže • dodání mikrovlnné trouby a zapojení do zásuvky • čištění komínu • instalace parního kotle ne pro ústřední topení

Zdroj: Kuneš 2022, vlastní zpracování

Z praktického hlediska je občas obtížné rozeznat, kdy se jedná o přenesenou daňovou povinnost a kdy ne. Aby se předešlo nejasnostem, v jakém režimu vystavit faktury, je možné si s protistranou domluvit připsání zařazení do SKP (standardní klasifikace produkce dle CZ-CPA) na fakturu, čímž nevznikne neoprávněné uplatnění nároku na odpočet, nebo zahrnout režim daně do smlouvy či objednávky.

V případě nejasností, jaký režim uplatnit, existují dvě možnosti:

- 1) uplatnit režim přenesení daňové povinnosti, a to i přesto, že existují pochybnosti o tom, zda je zvolený režim správný, a to za předpokladu, že obě strany (poskytovatel i příjemce plnění) budou jednat ve shodě (je aplikována právní fikce, že dané plnění

režimu přenesení daňové povinnosti podléhá dle § 92a odst. 7 zákona o DPH),

Související: Uplatnění právní fikce, str. 34

- 2) zažádat o závazné posouzení určitého zdanitelného plnění pro účely použití režimu přenesení daňové povinnosti Generální finanční ředitelství, a to na základě § 92h ZDPH (ovšem takovéto posouzení podléhá poplatku 10 000 Kč).

Související: Použití režimu přenesení daňové povinnosti – dílo zahrnující vícero prací. str. 35

(Sobotková, 2015, [online], Kuneš 2021)

Bod 1) je sice ze své podstaty „osvobozující“, nicméně je třeba mít na paměti, že záležitosti jasně spadající do běžného režimu DPH nelze bezmyšlenkovitě zařazovat do režimu přenesení daňové povinnosti. *(Kuneš, 2021)*

Související: Rozsudek 3 Afs 295/2020–30 Neodvedení daně na výstupu z důvodu volby režimu přenesení daňové povinnosti, str. 46

Ve fakturách vystavených v režimu přenesení daňové povinnosti není nutné uvádět sazbu. Za správné odvedení, případně nárokování, zodpovídá příjemce. V případě, kdy je faktura vystavena s přenosem a je zde uvedena nesprávná sazba pro odvod, je příjemce povinen odvést daň ve správné výši na vlastní zodpovědnost.

2.2 Výstavby staveb pro bydlení

Dle § 48 zákona o DPH se první snížená sazba daně (15 %) uplatní u staveb pro sociální bydlení. Odstavec 5 definuje Stavby pro sociální bydlení následovně:

- a) stavba bytového domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m²,
- b) stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m²,
- c) obytný prostor pro sociální bydlení,
- d) ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů podle zákona upravujícího služební poměr příslušníků bezpečnostních sborů nebo pro ubytování státních zaměstnanců,
- e) stavba určená pro použití zařízením sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona o sociálních službách,
- f) školská zařízení pro výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy a pro preventivně výchovnou péči, jakož i střediska výchovné péče, podle zákona upravujícího výkon

- ústavní výchovy nebo ochranné výchovy ve školských zařízeních a preventivně výchovnou péči ve školských zařízeních,*
- g) internáty škol samostatně zřízených pro žáky se zdravotním postižením podle právních předpisů upravujících školská výchovná a ubytovací zařízení a školská účelová zařízení,*
 - h) dětské domovy pro děti do 3 let věku,*
 - i) zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc a zařízení pro výkon pěstounské péče poskytující péči podle zákona upravujícího sociálně-právní ochranu dětí,*
 - j) speciální lůžková zařízení hospicového typu,*
 - k) domovy péče o válečné veterány,*
 - l) jiná stavba, která*
 - 1. slouží k využití staveb uvedených v písmenech a), b) a d) až k) a*
 - 2. je zřízena na pozemku, který tvoří s těmito stavbami funkční celek.*

Zákon o DPH ve znění od 1. 1. 2015 již nepoužívá pojem příslušenství. Nově je zaveden pojem funkční celek.

Funkční celek tvoří bytové nebo rodinné domy a další stavby, které slouží k využití sociálního bydlení a jsou pevně spjaty se zemí. Tyto stavby mají doplňkovou funkci k sociálnímu bydlení. Příkladem jsou dle GFR garáže, zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla, přípojky ve vlastnictví majitele rodinného domu nebo bytového domu, studny, bazény, přístupové chodníky, zpevněná plocha k parkování aj. Tyto stavby jsou za předpokladu tvorby funkčního celku daněny s 15% sazbou. (*Generální finanční ředitelství, 2016, [online]*)

Ostatní výstavby jsou daněny 21 %. Ve zkratce se jedná o bytové a rodinné domy, jež svou velikostí překročily limit m², a tedy již nejsou sociálními stavbami, dále rekreační budovy (například chalupa, která neslouží pro trvalý pobyt) a samozřejmě budovy pro ekonomickou činnost.

Související: Výstavby staveb pro sociální bydlení, str. 35

2.3 Opravy, úpravy, údržba hotových staveb

Na rozdíl od výstavby u oprav a údržby neřešíme m². Řeší se pouze to, o jakou stavbu se jedná. Pokud se totiž jedná o sociální bydlení, uplatňuje se zde opět sazba 15 %. Pro určení druhu stavby slouží katastr nemovitostí, ve kterém jsou zapsány údaje o způsobu využití. V Tabulce 4 lze nalézt příklady související s opravami staveb a jejich sazby.

Tabulka 4: Opravy staveb a jejich sazba

Příklady:

- Rekonstrukce tělocvičny v rodinném domě – 15 %
- Oprava vodovodní přípojky a kanalizace k rodinnému či bytovému domu – 15 %
- Parkoviště u bytového domu určené výhradně uživatelům domu – 15 %
- Parkoviště u bytového domu, na němž může stát kdokoli – 21 %

Zdroj: vlastní zpracování

Problém může nastat, pokud se úpravou objektu změní kategorie, do níž je zařazen. V takovém případě platí zdanění podle převažující části (převažujícího procenta). Pokud je například v objektu vyšší podíl bytů pro sociální bydlení oproti podílu obchodů, které v objektu jsou, bude se budova pořád považovat za stavbu pro sociální bydlení. Konkrétní případy popisuje Tabulka 5.

Tabulka 5: Rozlišení sociálního a „nesociálního“ bydlení

Příklady:

- Nákupní centrum má v přízemí byt pro správce. Oprava fasády – 21 %, rekonstrukce bytu správce – 15 %.
- Z bytu správce uděláme kancelář – 21 %.
- Ze čtyřpatrového bytového domu udělán pětipatrový – 15 %, pokud stále zůstane bytovým domem.
- Ke dvoupatrovému domu byla přistavěna tři patra posilovny (komerčně-veřejný prostor). Větší procentní podíl je na neobytném prostoru, tzn. celá budova je komerční prostor. Fasáda domu – 21 %, prostory tělocvičny – 21 %, prostory bytů – 15 %.
- Z jednoho bytu v bytovém domě (celkem 30 bytů) se stal obchod. Fasáda domu – 15 %, prostory obchodu – 21 %.

Zdroj: vlastní zpracování

Závěrem je třeba zdůraznit, že i přes výběr sazby 15 % či 21 % nelze zapomínat na správnou volbu režimu fakturace (běžný režim / režim přenesení daňové povinnosti). I u oprav lze uplatnit právní fikci pro použití režimu přenosu..

2.4 Nápoje a občerstvení

Uplatnění nároku na odpočet u nápojů a občerstvení je další věčné téma. Zjednodušeně ho lze rozdělit na čtyři kategorie: pitná voda, ochranné nápoje, ostatní nápoje a občerstvení.

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů představuje povinnost zaměstnavatele, která mu je uložena českými právními předpisy.

Pitná voda

Zaměstnavatel musí zajistit zaměstnanci přístup k vodě, respektive zásobování vodou. Tato povinnost vyplývá ze zákona 309/2006 Sb., kterým se upravují další požadavky bezpečnosti a ochrany zdraví při práci v pracovněprávních vztazích a o zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při činnosti nebo poskytování služeb mimo pracovněprávní vztahy.

Poskytnutí pitné vody zaměstnancům představuje základní povinnost zaměstnavatele. V případě jejího nesplnění by nemohl vykonávat svou ekonomickou činnost, a proto lze u nákupu vody uplatnit nárok na odpočet. Nákup pitné vody je účtován na účet 501.

Pitnou vodu definuje zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví: *Pitnou vodou je veškerá voda v původním stavu nebo po úpravě, která je určena k pití, vaření, přípravě jídel a nápojů, voda používaná v potravinářství, voda, která je určena k péči o tělo, k čištění předmětů, které svým určením přicházejí do styku s potravinami nebo lidským tělem, a k dalším účelům lidské spotřeby, a to bez ohledu na její původ, skupenství a způsob jejího dodávání.* Z této definice lze vyvodit, že do pitné vody nepatří voda perlivá, jelikož se nepodává v původním stavu. Naopak sem patří voda neperlivá balená i voda kohoutková.

Ochranné nápoje

Ochranné nápoje rozšiřují škálu nápojů, jež jsou daňově uznatelnými náklady a je u nich plný nárok na odpočet. Účtují se taktéž na účet 501.

Jejich bezplatné poskytování zaměstnancům je dáno zákoníkem práce 262/2006 Sb. § 104 a nařízením vlády č. 361/2007 Sb. Nařízení říká, že ochranný nápoj:

- *chrání před účinky zátěže teplem nebo chladem,*
- *musí být zdravotně nezávadný,*
- *nesmí obsahovat více než 6,5 hmotnostních procent cukru,*
- *může obsahovat látky zvyšující odolnost organismu,*
- *množství alkoholu v něm nesmí překročit 1 hmotnostní procento (ochranný nápoj pro mladistvého nesmí obsahovat alkohol),*
- *ochranný nápoj chránící před zátěží teplem se poskytuje v množství odpovídajícím nejméně 70 % ztráty tekutin a minerálních látek potem a dýcháním za osmihodinovou směnu,*
- *ochranný nápoj chránící před zátěží chladem se poskytuje teplý, v množství alespoň půl litru za osmihodinovou směnu.*

Dále toto nařízení rozlišuje poskytování ochranných nápojů při zátěži teplem a chladem a také stanovuje kategorie pracovních tříd (*viz Příloha 2*). Pracovní třídy lze zjednodušeně popsat jako:

- třídu práce I – práce administrativního charakteru na pracovištích bez klimatizace,
- třídu práce IIa – práce spojené s lehkou manuální prací rukou a paží,
- třídu práce IIb a IIIa – práce údržbářské a opravárenské, činnosti techniků, mistrů, stavbyvedoucích,
- třídu práce IIIb a IVa – práce na staveništi,
- třídu práce IVb a V – mimořádně náročné práce (nejsou dále rozebírány).

Při soustavné práci na venkovních pracovištích za teploty nižší než 4 °C jsou poskytovány teplé ochranné nápoje všem zaměstnancům v množství minimálně půl litru za osmihodinovou pracovní směnu.

Poskytování ochranných nápojů při zátěži teplem se liší u jednotlivých tříd viz Tabulka 6. Červené hodnoty naznačují povinnost zajištění bezpečnostních přestávek.

Tabulka 6: Náhrady tekutin (v litrech) za směnu

Třída / °C	15 °C	16 °C	17 °C	18 °C	19 °C	20 °C	21 °C	22 °C	23 °C	24 °C	25 °C	26 °C	27 °C	28 °C	29 °C	30 °C	31 °C	32 °C	33 °C	34 °C	35 °C	36 °C
I	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,9	1,3	1,7	2,0	2,4	2,7
IIb	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,9	1,2	1,4	1,7	1,9	2,1	2,4	2,6	2,9	3,1	3,1	3,1	3,1
IIIa	0	0	0	0	0	0,9	1,2	1,4	1,6	1,8	2,0	2,2	2,4	2,6	2,8	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1
IIIb	0	0,9	1,1	1,3	1,5	1,6	1,8	2,0	2,1	2,3	2,5	2,6	2,8	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1
IVa	1,2	1,4	1,6	1,8	2	2,2	2,4	2,6	2,8	3	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1

Zdroj: interní výpočty společnosti

Pro správné uplatnění nároku na odpočet (a konečně i daňových nákladů) je nutné vést evidenci výdeje ochranných nápojů.

Související: Ochranné nápoje, str. 36

Ostatní nápoje

Do této kategorie patří všechny ostatní nápoje, jež sice splňují podmínku ochranného nápoje, ale jsou již nad rámec evidence, a dále ostatní nápoje parametry nesplňující (například káva, džus a jiné nealkoholické nápoje). Takovéto nápoje jsou účtovány na účet 513 a nevzniká u nich nárok na odpočet. Alkoholické nápoje je zakázáno na pracovišti podávat.

Občerstvení

Občerstvení je nedaňový náklad a nevzniká u něj nárok na odpočet. Účtuje se na účet 513. Svaz účetních v tomto ohledu zmiňuje jednu výjimku, a to poskytování občerstvení v rámci pořádaných vzdělávacích akcí (školení, semináře). Obhajoba takového nákladu před finančním úřadem bývá ale mnohdy složitá, a přináší tak s sebou více starostí než užitku. *(Svaz účetních, 2011)*

2.5 Dary

Ačkoliv dary fakticky se stavebnictvím nijak nesouvisí, lze na ně narazit prakticky v jakékoliv společnosti. Proto jsou v této podkapitole stručně zmíněny. Dary je možné rozdělit na tři skupiny: finanční dary, hmotné dary a reklamní předměty.

Finanční dary

Finanční dary nejsou předmětem daně z přidané hodnoty a tím pádem se v přiznání k DPH nijak nevyskytují. U finančních darů tedy z pohledu DPH není co řešit. *(Finanční správa, 2022, [online])*

Hmotné dary

Hmotné dary nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Nevzniká u nich nárok na odpočet při jejich nákupu ani daň na výstupu při darování. Z tohoto důvodu se v přiznání k DPH neuvádí. Existují však výjimky.

Nárok na odpočet vzniká u darů, jež byly původně zakoupeny pro ekonomickou činnost subjektu a následně se rozhodlo o jejich darování. Při darování takového předmětu má však plátce povinnost odvést daň na výstupu.

Finanční správa zmiňuje další výjimku v případě, kdy byl dar dodán v tuzemsku humanitární nebo dobročinné organizaci, která ho v rámci své činnosti přepravila do třetí země. V této situaci je poskytnutí daru osvobozeno od daně (přiznání řádek 26) s nárokem na odpočet daně (přiznání řádek 40 nebo 41), přičemž je nezbytné zajistit důkazy o splnění této podmínky. *(Finanční správa, 2022, [online])*

Reklamní předměty

U reklamních předmětů společnosti (tedy u těch, na nichž je logo firmy) lze uplatnit nárok na odpočet a zároveň jsou daňově uznatelnými náklady, pokud jsou do částky 500 Kč za kus. Pro správné uplatnění je dobré reklamní předměty zdokumentovat fotografií. Mezi reklamní předměty patří například letáčky, zapalovače, propisky, diáře apod. S výjimkou tichého vína nesmí být za reklamní předměty považováno zboží podléhající spotřební dani. Do limitu

500 Kč se započítávají i dodatečné komponenty, jako je například potisk, krabička či taška. Reklamní předměty se účtují na účet 501. (MaDati, [online])

2.6 Náhrada škody

Koordinační výbor ve spolupráci s Komorou daňových poradců vydal v roce 2011 k této problematice příspěvek, v němž náhradu škody definuje jako plnění z titulu odpovědnosti za způsobenou škodu, při kterém neexistuje protiplnění v podobě dodání zboží či poskytnutí služby a jež má sankční charakter. Plnění může mít dvě podoby: věcné (ve formě odstranění způsobené škody) a peněžní (ve formě finanční částky). Ať už zvolíme formu první či druhou, nebude se jednat o plnění, které je předmětem DPH. (Koordinační výbor, 2011)

Související: Poskytnutí služby s místem plnění v České republice: dodavatel CZ, odběratel SK, str. 42

2.7 Služební auta

Pro správné uplatnění nároku na odpočet při koupi služebních aut je nutné prokázat, že vozidlo je skutečně využíváno k ekonomické činnosti (například za pomoci knihy jízd). Je ovšem běžnou praxí, že vozidlo zaměstnanec může využívat i k soukromým účelům. V takovém případě nebude nárok na odpočet uplatněn v plné výši.

Při nákupu vozu, jež bude využíván pro firemní i soukromé účely, je třeba uplatnit postup vycházející z § 75 odst. 3 a § 78a odst. 3.

§ 75 odst. 3 ZDPH: *Příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro účely svých uskutečněných plnění (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.*

§ 78a odst. 3 ZDPH: *Úprava odpočtu daně se provede pouze v případě, že rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně je větší než 10 procentních bodů. Je-li vypočtená částka úpravy odpočtu daně kladná, je plátce oprávněn úpravu provést, je-li záporná, je plátce povinen úpravu provést.*

Pro správné uplatnění nároku na odpočet je třeba:

- 1) odhadnout poměr soukromých a služebních jízd v procentech,
- 2) o vypočtené procento zkrátit nárok na odpočet (tzv. poměrný koeficient),
- 3) na konci roku poměrný koeficient přepočítat na základě reálně najetých kilometrů,
- 4) v případě rozdílu koeficientu o + – 10 % upravit v daňovém přiznání nárok na odpočet,

- 5) dle bodu 3) a 4) postupovat po dobu pěti let.

Související: Služební auta, str. 37

Dále se při pořízení auta nesmí zapomínat na dvě věci: zaprvé vykázat hodnotu pořízení do řádku 47 daňového přiznání a zadruhé v kontrolním hlášení uvést v oddílu B2, sloupci *Daň 1* snížené DPH o korekci a ve sloupci *Použit poměr* zapsat písmeno A (ano).

2.8 Nájmy

Jak bylo již dříve zmíněno, nájmy jsou osvobozené od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet, a to dle § 51 ZDPH. § 56a ovšem zmiňuje výjimky, jichž se osvobození netýká. Jedná se o:

- a) krátkodobý nájem nemovité věci,*
- b) poskytnutí ubytovacích služeb, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. 1. 2008,*
- c) nájem prostorů a míst k parkování vozidel,*
- d) nájem bezpečnostních schránek,*
- e) nájem strojů nebo jiných upevněných zařízení.*

Pokud je nájem využíván pro ekonomickou činnost, lze při fakturování mezi plátcí uvést DPH. V tomto případě vznikne daň na výstupu i na vstupu. Od 1. 1. 2021 jsou ale stanoveny omezující podmínky pro tento postup.

§ 56a odst. 3 ZDPH říká: *Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň; to neplatí pro nájem*

- a) stavby rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí,*
- b) obytného prostoru,*
- c) jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,*
- d) stavby, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy této stavby nebo části stavby, je-li pronajímána tato část, tvořeno obytným prostorem,*
- e) pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba podle písmene d), s níž je tento pozemek pronajímán,*
- f) práva stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu nebo stavba podle písmene d), s níž je právo stavby pronajímáno.*

2.9 Leasingy

Operativní leasing

Operativní leasing je dlouhodobou formou nájmu (například auta), při kterém jsou zajištěny dodatečné služby s provozem spojené (servis, pojištění aj.). Tento druh leasingu bývá obvykle sjednáván na dobu dvou až tří let. Z hlediska DPH je na něj nahlíženo jako na poskytnutí služby nájemné a z každé splátky je odvedeno DPH, přičemž je možný nárok na odpočet. (Money S3, 2022, [online])

Finanční leasing

Pojem finanční leasing se v zákoně o dani z přidané hodnoty nevyskytuje. Tento pojem opisuje § 13 odst. 3 písm. c) jako *přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo k užívanému zboží bude za obvyklých okolností převedeno na jeho uživatele.*

Zjednodušeně řečeno – finanční leasing představuje dlouhodobou smlouvu o pořízení hmotné movité věci, nejčastěji automobilu či stroje. Pořizovatel má ze začátku jen užívací právo (z titulu nájemce) a platí vlastníkově měsíční splátky, které pronajímateli hradí pořizovací náklady a přináší mu zisk. Věc po čase přejde do vlastnictví uživatele, a to za cenu minimální či bezplatně.

(Děrgel, 2022)

Jak plyne z výše zmíněného paragrafu, finanční leasing je považován za dodání zboží. Proto je třeba, aby leasingová společnost odvedla DPH hned na začátku uzavření smlouvy, a to z celkového objemu splátek. Na začátku smlouvy samozřejmě vzniká i nárok na odpočet z celého objemu splátek a souvisejících plateb. (Money S3, 2022, [online])

Související: Zpětný leasing, str. 46

2.10 Zálohy

Při obdržení zálohy před uskutečněním zdanitelného plnění vzniká povinnost odvést DPH v daném měsíci, kdy je platba přijata. Zúčtování DPH probíhá na straně dodavatele i odběratele na základě daňového dokladu k přijaté platbě, který vystaví příjemce zálohy. Na něm je vyčíslené DPH z platby. Daňový doklad k přijaté platbě netřeba vystavovat u režimu přenesení daňové povinnosti (jelikož daň odvádí zákazník) a netřeba jej požadovat od zahraničních dodavatelů (plnění je osvobozeno – systém reverse charge). (Děrgel, 2010)

3 Zpracování daňového přiznání k DPH a průběžné kontroly

Vyplnění formulářů pro finanční úřad jde ruku v ruce s účetní evidencí podnikatelského subjektu. Kromě toho, že evidenci je třeba mít správně vedenou, je zároveň třeba mít své dodavatele či odběratele prověřené. K tomu slouží dva základní systémy – ARES a VIES.

ARES je aplikací Ministerstva financí, jež souhrnně zpřístupňuje údaje z informačních systémů pro vedení registrů a evidencí veřejné správy o ekonomických subjektech. V této aplikaci lze dohledat české podnikatelské subjekty. Přes prokliknutí v této aplikaci se lze dostat do veřejného rejstříku, registru živnostenského podnikání, statistického registru ekonomických subjektů nebo registru plátců DPH. Registr plátců je velmi významný, jelikož obsahuje informace o spolehlivosti plátce. (*Ares, [online]*)

Systém VIES (VAT Information Exchange System), dostupný na stránkách Evropské komise, slouží k ověřování platnosti daňového identifikačního čísla pro účely DPH. Ověření DIČ zabrání například neoprávněnému odpočtu DPH.

Díky prověření dodavatelů je možné se ochránit před nechtěným zapojením do podvodného řetězce. Z běžně dostupných údajů lze prověřit historii subjektu, spolehlivost, dále důvěryhodnost účtu (zda není vedený v podezřelém státě, typicky Kajmanské ostrovy, nebo jestli je vůbec zveřejněn) nebo může být varováním neobvyklá cena na faktuře. V případě pochybností je forma zajištění daně vždy k dobru podnikatele. (*Krapinec, 2021*)

3.1 Přiznání k DPH

Plátce DPH je ze zákona povinen podávat daňové přiznání k DPH. Řádné přiznání je nutné podat do 25 dnů ode dne skončení zdaňovacího období, a to i v případě, že plátcí nevznikla daňová povinnost. K podání slouží tiskopis 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 23. Daň je splatná do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Pokud jsou v termínu podání zjištěny chyby, ať již ve smyslu nezahrnutí některých transakcí či špatného výpočtu daně, lze podat tzv. opravné daňové přiznání. Opravné přiznání nahrazuje přiznání řádné, a proto je třeba jej vyplnit celé.

Při zjištění chyby po lhůtě podání se podává tzv. dodatečné daňové přiznání. V něm se uvádí pouze „nové“ řádky, respektive rozdíl hodnot nově zjištěných a původně vykázaných.

Periodicita podání pro daný kalendářní rok je buď měsíční, nebo čtvrtletní (pokud správce daně připustí). Daňové přiznání je nutné podat elektronicky přes datovou schránku. V přiznání

na konci roku (tedy v prosinci) se uvádí kód zdaňovacího období následujícího roku. M je kódem pro měsíční podání, Q pro čtvrtletní.

Tabulka 7 nastiňuje druhou stranu daňového přiznání k DPH. Jsou v ní vypsány konkrétní čísla řádků z přiznání a druhy faktur (viz *Seznam použitých zkratk*), které se v nich vykazují. Řádky jsou vybrány tak, aby odpovídaly typickému vykazování stavebních firem. Tabulka má za snahu zjednodušeně vysvětlit metodiku sestavení daňového přiznání.

Tabulka 7: Řádky daňového přiznání

I. Zdanitelná plnění		
1	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	FV do tuzemska v sazbě 21 %
2		FV do tuzemska v sazbě 15 %, 10 %
3	Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	FPZ – reverse charge v sazbě 21 % / zboží
4		FPZ – reverse charge v sazbě 15 %, 10 % / zboží
5	Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	FPZ – reverse charge v sazbě 21 % / služby
6		FPZ – reverse charge v sazbě 15 %, 10 % / služby
7	Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	FPZ ze třetích zemí v sazbě 21 % / zboží
8		FPZ ze třetích zemí v sazbě 15 %, 10 % / zboží
9	Pořízení nového dopravního prostředku (§19 odst. 4, 6)	Odvod ve státě použití
10	Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	FPT – režim PDP v sazbě 21 %
11		FPT – režim PDP v sazbě 15 %, 10 %
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně		
20	Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)	FV bez DPH – prodej zboží do EU, přesun materiálu
21	Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2	FV bez DPH – služba provedená v zahraničí
22	Vývoz zboží (§ 66)	FV bez DPH – zboží do třetích zemí
25	Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	FV bez DPH – režim PDP (tuzemsko)
26	Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 71h, § 89, § 90, § 92)	FV bez DPH – osvobozená plnění s nárokem na odpočet
IV. Nárok na odpočet daně		
40	Nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Nárok na odpočet – 21 %
41		Nárok na odpočet – 21 %
43	Nárok na odpočet ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	Základní sazba
44		Snížená sazba

45	Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79e	Např. přepočet poměru služebních a soukromých ujetých km v prvním roce
46	Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)	Sumy hodnot odpočtu
47	Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)	Hodnota účtu 042 – přírůstek (informativní charakter)
V. Krácení nároku na odpočet daně		
50	Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	FV – nájmy, pojištění 0 %
52	Část odpočtu daně v krácené výši	Plnění krácená zálohovým koeficientem, návaznost na ř. 40, 41
VI. Výpočet daňové povinnosti		
60	Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)	Např. u aut od druhého roku
62	Daň na výstupu (součet 1 až 13–61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)	Přiznaná daň
63	Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	Nárok na odpočet
64	Vlastní daň (62–63)	Platba finančnímu úřadu
65	Nadměrný odpočet (63–62)	Platba finančního úřadu

Zdroj: vlastní zpracování dle tiskopisu 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 23

3.1 Kontrolní hlášení

Finanční správa [online] ke kontrolnímu hlášení uvádí: *S účinností od 1. 1. 2016 vznikla plátcům daně z přidané hodnoty zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti však kontrolní hlášení nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Kontrolní hlášení se podává pouze elektronicky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.*

Smyslem tohoto hlášení je křížová kontrola plátců uskutečněnými transakcemi s místem plnění v tuzemsku. Existují tři typy kontrolního hlášení: řádné, opravné a následné. Lhůta pro podání řádného hlášení se shoduje s lhůtou pro podání řádného daňového přiznání. Pokud kontrolní hlášení není podáno v lhůtě, vyzve správce daně subjekt k podání v náhradní lhůtě pěti dnů. Podání v náhradní lhůtě je spojeno s pokutou 10 000 Kč. Pokud subjekt nepodá přiznání v náhradní lhůtě, vznikne mu povinnost úhrady sankce ve výši 50 000 Kč. Pokuty jsou dány § 101h odst. 2 ZDPH. (Zdroj: Finanční správa, 2022, [online])

Související: Rozsudek 5 Afs 281/2021–34, Pokuta za nepodání kontrolního hlášení, str. 47

Kontrolní hlášení obsahuje tři oddíly (A, B, C). Oddíl A obsahuje výstupy, oddíl B vstupy a oddíl C kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH. Podrobnější přehled nabízí Tabulka 8.

Tabulka 8: Položky kontrolního hlášení

A1	FV – přenesená daňová povinnost
A2	FPZ – EU reverse charge
A3	FV ve zvláštním režimu – například zlato <i>(ve stavebnictví nepoužívané)</i>
A4	FV – režim DPH se základem daně nad 10 000 Kč
A5	FV – režim DPH se základem daně pod 10 000 Kč nebo neplátcí (suma hodnot)
B1	FPT – přenesená daňová povinnost
B2	FPT – režim DPH se základem daně nad 10 000 Kč
B3	FPT – režim DPH se základem daně pod 10 000 Kč nebo neplátcí (suma hodnot)
C	Sumarizované hodnoty z oddílů

Zdroj: vlastní zpracování

Je asi jasné, že kontrolní hlášení jde ruku v ruce s daňovým přiznáním. Konkrétní návaznost zobrazuje Obrázek 4. Na něm je zachycena druhá strana daňového přiznání z pohledu propojení s kontrolním hlášením.

Obrázek 4: Propojení daňového přiznání a kontrolního hlášení

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	A4, A5	
	snížená	2	A4, A5	
Pořízení zboží z jiného členského státu (§16; §17 odst.6 písm e); §19 odst. 3)	základní	3	A2	
	snížená	4	A2	
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	A2	
	snížená	6	A2	
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 - 5)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9	A2	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	B1	
	snížená	11	B1	
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12	A2	
	snížená	13	A2	
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	A1
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26	A3 (jen investiční zlato)
III. Doplňující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou		Pořízení zboží	30	
		Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71 g			32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)		Věřitel	33	A4
		Dlužník	34	B2
IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	B2, B3	
	snížená	41	B2, B3	
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43		
	snížená	44		
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79 až § 79c		45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42+ 43 + 44 + 45)		46		

Zdroj: Kosys, [online]

Dostupný na: https://www.kosys.cz/navody/kontrolni_hlaseni.pdf

3.2 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení se týká subjektů, jež uskutečňují přeshraniční transakce. Jeho úlohou je provést křížovou kontrolu v rámci EU a případně odhalit daňové úniky či nesrovnalosti.

Souhrnné hlášení se podává elektronicky přes datovou schránku. Lhůta pro podání je shodná s řádným daňovým přiznáním a kontrolním hlášením. Lze ho podávat měsíčně či čtvrtletně, jako je tomu u daňového přiznání. Suma uvedená v souhrnném hlášení by měla odpovídat sumám vykázaným na řádku 20 a 21 daňového přiznání k DPH.

4 Metodika

Cílem práce je sumarizovat a objasnit základní postupy při účtování a zpracování DPH ve stavebních firmách. Za tímto účelem byly vybrány čtyři stavební společnosti, u nichž byly detailně zkoumány postupy pro evidenci DPH. Jelikož těmto podnikům vykonává obchodní správu stejná organizace, je metodika získávání dat u všech společností stejná, a proto nejsou nasbírané poznatky v praktické části rozčleněny podle firem, nýbrž je utvořen jeden velký celek informací.

Analýza problémů v oblasti DPH byla provedena na základě zkušeností a poznatků účetních a dále na základě vlastního pozorování. Postup k objasnění zpracování DPH byl proveden následujícím způsobem:

- 1) prohlédnutí daňových dokladů,
- 2) vytipování zajímavých účetních případů z hlediska DPH,
- 3) dohledání legislativních předpisů,
- 4) konzultace s účetními,
- 5) zařazení do evidence (účetního programu),
- 6) zařazení do kontrolního hlášení a daňového přiznání, případně souhrnného hlášení.

Prohlédnutí daňových dokladů a vytipování zajímavých případů probíhalo skrze elektronický systém zadávání faktur, v němž bylo možné si doklad prohlédnout a zjistit účetní předpis. Díky elektronickému zadávání faktur bylo hledání vzorků snazší, jelikož program nabízí možnosti filtrování například podle dodavatele, předmětu faktury nebo kódu státu.

Nejvyužívanějším zákonem k dohledání legislativních předpisů byl zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ale byly využity i jiné zákony a nařízení. Pro snadnější dohledání konkrétního předpisu byla často využívána webová stránka *zakonyprolidi.cz*.

Konzultace s účetními probíhala na základě nadnesení konkrétního problému a následné snaze účetní danou problematiku osvětlit. Jelikož všichni účetní v organizaci byli velmi ochotní, bylo řešení problematik věcné a jasné.

Zařazení do evidence spočívalo v zaúčtování „naostro“ do účetního programu. Zde taktéž probíhala součinnost s účetními. Hlavním úkolem bylo zjistit, jak se tvoří účetní evidence pro účely podání daňového přiznání a kontrolního hlášení. Na základě reálných dat byly následně tyto formuláře vyplněny.

V návaznosti na konkrétní zkoumané účetní případy byly dále dohledány judikatury Nejvyššího správního soudu, které dále a podrobněji rozvíjí zkoumané problematiky. Účelem tohoto postupu bylo odhalit případné možné chyby, které mohou v praxi nastat.

Praktická část neobsahuje příliš mnoho matematických vzorců. Pokud se vynechají základní vzorce pro zjištění DPH, tedy výpočty daně zdola a shora, zbydou pouze tři použité vzorce, a to vzorce pro krácení odpočtu DPH.

Vzorec 1: Přepočet nároku na odpočet na konci prvního roku u služebních vozů (ř. 45)

$$DPH \text{ v plné výši} * \left(\frac{\text{skutečné služební km v \%}}{100} - \frac{\text{odhadované služební km v \%}}{100} \right)$$

Vzorec 2: Přepočet nároku na odpočet na konci druhého až pátého roku (ř. 60)

$$\frac{DPH \text{ v plné výši} * \left(\frac{\text{skutečné služební km v \%}}{100} - \frac{\text{odhadované služební km v \%}}{100} \right)}{5}$$

Vzorec 3: Výpočet vypořádacího koeficientu v % (ř. 50)

$$\frac{\text{řádky příznání č. 1 + 2 + 20 + 25 + 30 - 51 (s nárokem)}}{\text{řádky příznání č. 1 + 2 + 20 + 25 + 30 + 50 - 51 (bez nároku)}} * 100$$

Text je napsán tak, aby praktická část diplomové práce zobrazovala zajímavé případy z praxe a zároveň strukturou volně navazovala na teoretickou část. Aby došlo k úplnému propojení, je teoretická část opatřena slovním odkazem „*související*“, jenž naviguje na konkrétní strany jednotlivých podkapitol praktické části.

5 Základní informace o stavebních firmách

Zkoumané společnosti v rámci zachování anonymity nejsou pojmenovány. V této kapitole jsou pouze stručně představeny jako firmy A, B, C a D. Všechny jsou plátcí DPH a podléhají povinnému auditu. Jedná se o společnosti dlouhodobě působící na českém trhu. Jak již bylo zmíněno v metodice, společností vykonává obchodní správu stejná organizace.

Firma A se zabývá pozemními stavbami, silničními stavbami i inženýrskými stavbami. V rámci kategorizace účetních jednotek se řadí pod velké podniky. Společnost staví v celé České republice i na Slovensku.

Firma B se zabývá železničními stavbami. Společnost je zařazena v kategorii velká účetní jednotka.

Firma C se zabývá pozemními stavbami. Jedná se o střední účetní jednotku.

Firma D byla založena za účelem výstavby jediného bytového domu, ve kterém provozuje svoji ekonomickou činnost a zároveň ho zčásti pronajímá. Hlavním předmětem činnosti podniku je tedy developerská činnost. Jedná se o mikro účetní jednotku.

6 DPH a jeho aplikace v praxi

Následující části volně navazují na problematiku již zmíněné v teoretické části. Jednotlivé podkapitoly zobrazují všední i nevšední příklady a postupy z praxe.

6.1 Stavební a montážní práce

Fakturování obcím

Obce jsou specifickým subjektem v oblasti fakturování stavebních prací. Nelze totiž pro volbu režimu vycházet pouze z informace plátce/neplátce. K této problematice se vyjadřuje i Generální finanční ředitelství (Č.j.: 38771/11-3210-100829).

Když je obec neplátcem, je fakturování stavebních prací jasné – běžný režim DPH. Pokud je obec plátcem DPH, musí se zjistit, za jakým účelem stavební práce odebírá. Důležitý je zde pojem ekonomická činnost. Jestliže obec objednala stavební práce pro svoji ekonomickou činnost, tedy za účelem zisku, bude fakturace v režimu přenesení daňové povinnosti. Jsou-li ovšem prováděné za výkon veřejné správy, bude na obec nahlíženo jako na neplátce a bude fakturováno s DPH.

Fakturované případy: výstavba tenisového kurtu, jehož použití bude zpoplatněno (režim přenesení daňové povinnosti), výstavba dětského hřiště volně dostupného veřejnosti (běžný režim DPH).

K zamezení nesprávné volby režimu slouží písemné prohlášení obce. To může mít podobu samostatného dokumentu ve formě čestného prohlášení či se může jednat o bod smlouvy. Možný text: *V souvislosti s § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, objednatel prohlašuje, že předmět plnění bude používán k ekonomické činnosti, a proto zde bude aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Pro účely tohoto plnění poskytuje svoje DIČ.*

Uplatnění právní fikce

V praxi dochází často k otázce, jaký režim daně použít. Tento dotaz se týká především těchto činností: elektromontážní práce, sanace, práce na klimatizacích. V případě neshody, jaký režim daně zvolit, se vybere režim přenesení daňové povinnosti a uplatní se tak právní fikce dle § 92a odst. 7.

Použití režimu přenesení daňové povinnosti – dílo zahrnující vícero prací

Na základě žádosti o posouzení finanční správa rozhodla o volbě režimu DPH u instalace klimatizace a čerpadel, které proběhlo v rámci výstavby sportovní haly. Odpověď finanční správy je následující (zkráceno): *Pro posouzení uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti bude vždy rozhodující charakter celého dodávaného zdanitelného plnění – zde díla, kterým je v daném případě výstavba sportovní haly. Dodání tohoto díla se považuje za jediné plnění patřící do kódu 41.00.20 Klasifikace produkce CZ-CPA bez ohledu na to, že jeho součástí budou i dílčí práce do této klasifikace nepatřící. V dotazovaném případě je tedy zcela namístě, aby stavební společnost celé dílo fakturovala v režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92e zákona o DPH. Z ekonomického hlediska jde o jedinou službu.*

6.2 Výstavby staveb pro sociální bydlení

Funkční celek

I když teoreticky je pojem funkční celek jasný, v praxi je mnohdy nutno si pokládat doplňující otázky, které vedou k odpovědi, zdali je stavba skutečně součástí funkčního celku. Tou základní je: *Kdo bude stavbu využívat?*

Mějme příkladové předměty: parkoviště, transformátor. V případě, že parkoviště před bytovým domem slouží výhradně pro obyvatele domu (například na základě parkovacího oprávnění), je parkoviště daněno 15 % a splňuje doplňkovou funkci sociálního bydlení. V případě, že bude veřejně přístupné, netvoří parkoviště s budovou funkční celek.

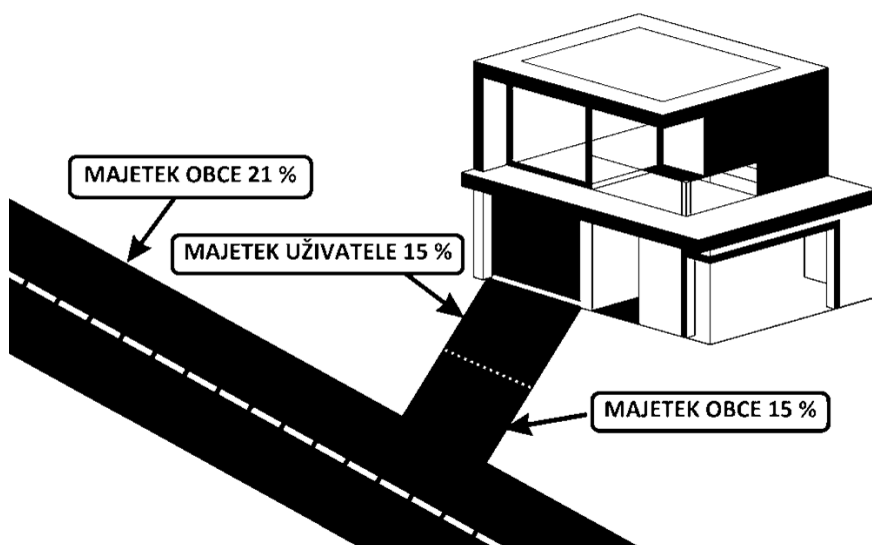
Obdobný princip platí i u transformátoru. Jestliže transformátor slouží pouze vybrané budově, je daněn první sníženou sazbou. V případě, že ho využije více budov, nelze sníženou sazbu použít. I přestože je pevně spojený s budovou, je brán jako samostatná stavba (tedy stavba, jež netvoří funkční celek).

6.3 Opravy, úpravy, údržba hotových staveb

Uživatel vs. vlastník nemovitosti

Pojmy uživatel a vlastník nemovitosti je třeba rozlišovat. Velice často bývá uživatel a vlastník nemovitosti shodný, nicméně mnohdy je dobré se nad těmito pojmy zamyslet (a to i v rámci daňové optimalizace). Jako příklad lze uvést vyasfaltování příjezdové cesty k rodinnému domu, jenž je částečně majetkem „rodiny“ a částečně majetkem obce. I přestože je cesta částečně majetkem obce, její využívání připadá jen na obyvatele rodinného domu, a tudíž lze uplatnit sazbu 15 %. Obrázek 5 znázorňuje popsanou situaci.

Obrázek 5: Znázornění rozdílu zdanění mezi uživatelem a vlastníkem



Zdroj: vlastní zpracování v online programu canva.com

Trvalý pobyt vs. bydliště

Bydliště je místo, kde osoba skutečně bydlí. Trvalý pobyt je pouze evidenční údaj o obyvateli. Často bývají bydliště a trvalý pobyt adresou shodné. V případě, kdy tomu tak není, je třeba si uvědomit, že i bydliště jde danit 15 %, pokud samozřejmě splňuje parametry sociálního bydlení. V teoretické části bylo zmíněno, že do sociálního bydlení nepatří chalupa pro rekreaci a daní se 21 %. Pokud by ale chalupa sloužila jako bydliště, tedy osoba by zde skutečně bydlela a splňovala by ostatní povinná kritéria sociálního bydlení, lze její opravu danit 15 %.

6.4 Ochranné nápoje

Díky nižšímu obsahu cukru lze mezi ochranné nápoje zařadit sladké vody typu Mattoni a také iontové nápoje (sypké sáčky). U všech je při správném vykázaní nárok na odpočet. Sladké nápoje typu cola apod. nejsou ani daňově uznatelné, ani u nich nevzniká nárok na odpočet. Maximální možnou cenu nápoje lze stanovit interní směrnici. Ve zkoumané společnosti je tato cena 15 Kč za litr.

6.5 Krácení nároku na odpočet

Krácení nároku na odpočet proběhne v momentě, kdy nějaké přijaté plnění není pro ekonomickou činnost subjektu. V těch jednodušších případech lze takovou situaci vyřešit přes přefakturaci. V těch složitějších je třeba v daňovém přiznání uvést krácený nárok na odpočet.

Služební auta

Metodiku výpočtu kráceného nároku na odpočet v případě, že užíváme služební vůz i pro soukromé účely, zobrazuje Tabulka 9. Znovu je připomenut základní postup:

- 1) odhadnout poměr soukromých a služebních jízd v procentech,
- 2) o vypočtené procento zkrátit nárok na odpočet (tzv. poměrný koeficient),
- 3) na konci roku poměrný koeficient přepočítat na základě reálně najetých kilometrů,
- 4) v případě rozdílu koeficientu o + – 10 % upravit v daňovém přiznání poměrný koeficient a nárok na odpočet,
- 5) dle bodu 3) a 4) postupovat po dobu pěti let.

Tabulka 9: Přepočet nároku na odpočet u aut

Odhad poměru služebních vs. soukromých kilometrů v době pořízení (11/2021) = 80:20		Nárok na odpočet ve 100 % = 100 000 Kč	
Poměrový koeficient	80 %	Upravený nárok na odpočet (ř. 40)	80 000 Kč
Konec roku 2021 – reálný poměr najetých kilometrů 70:30			
Poměrový koeficient	70 %	Nárok na odpočet – snížení (ř. 45)	$100\,000 * (0,7-0,8)$ $= - 10\,000$
Konec roku 2022 – reálný poměr najetých kilometrů 75:25			
Úprava odpočtu daně neproběhne, jelikož není větší než + – 10 %			
Konec roku 2023 – reálný poměr najetých kilometrů 60:40			
Poměrový koeficient	60 %	Nárok na odpočet – snížení (ř. 60)	$[100\,000 * (0,6-0,7)] / 5$ $= - 4000$

Zdroj: vlastní zpracování

U pohonných hmot probíhá krácení přes srážku ze mzdy zaměstnance. Při nákupu benzínu či nafty se nejprve uplatní celý nárok na odpočet (tedy celá daň na vstupu) a při vyúčtování mzdy za období se dle počtu najetých soukromých kilometrů srazí zaměstnanci ze mzdy odpovídající část nákladů za pohonné hmoty a z nich i daň na výstupu. Finální nárok na odpočet je tedy zkrácený.

Pronájem části budovy

V případě, že je část budovy pronajímána jinému subjektu a část je využívána pro ekonomickou činnost majitele, je třeba stanovit koeficient, kterým se zkrátí nárok na odpočet. Krácení typicky probíhá u dokladů zahrnujících odběr energií, opravy na budově apod.

Vykázání v přiznání je vyobrazeno na Obrázku 6. Ten ukazuje oddíly IV. a V. v daňovém přiznání k DPH. Hodnoty v něm jsou označeny červenými číselnými odkazy, které navazují na následující text.

Obrázek 6: Prosincové daňové přiznání – krácení odpočtu daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	100 000		21 000 ¹⁾	
	snížená	41				
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42				
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43				
	snížená	44				
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79e		45				
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46				
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47				
V. Krácení nároku na odpočet daně						
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	90 ²⁾	Odpočet	18 900 ³⁾
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	80 ⁴⁾	Změna odpočtu	- 1 234 ⁵⁾

Zdroj: vlastní zpracování na tiskopise 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 23, smyšlené hodnoty

Předpoklad: V prosinci přišla jediná faktura, a to za elektřinu. Základ daně je 100 000 Kč, DPH je 21 000 Kč. Jelikož elektřina je dodávána po celé budově, tedy i do míst, kde se nevykonává ekonomickou činnost, je třeba nárok na odpočet zkrátit. Proto je hodnota 21 000¹⁾ uvedena v ř. 40, sloupec Krácený odpočet.

Během roku byl stanoven zálohový koeficient (ř. 52) na 90 %²⁾, který říká, o kolik se budou krátit plnění, u kterých je to třeba. Jedná se o odhad, který je nutno každý rok přepočítat.

Částka 18 900³⁾ na řádku 52 je násobkem hodnoty DPH, jež vstupuje do kráceného odpočtu a zálohového koeficientu, tedy 21 000 * 0,9.

Jelikož přiznání je za období prosinec (konec roku), je nutné zálohový koeficient přepočítat (tzv. vypořádací koeficient).

Vzorec vypořádacího koeficientu v %:

$$\frac{1 + 2 + 20 + 25 + 30 - 51 \text{ (s nárokem)}}{1 + 2 + 20 + 25 + 30 + 50 - 51 \text{ (bez nároku)}} * 100$$

Hodnoty ve vzorci představují čísla řádků z přiznání. Jednotlivé řádky jsou pak sumami hodnot základů daní za celé zdaňovací období (tedy od ledna do prosince). Dejme tomu, že vyšel vypořádací koeficient 80 %⁴⁾.

Poněvadž je vypořádací koeficient rozdílný oproti zálohovému, je nutné přepočítat zkrácené nároky na odpočet novým procentem (opět za celé zdaňovací období). Rozdíl nového a starého odpočtu, tedy zde hodnotu - 1 234 Kč⁵⁾, vykážeme na řádku 53.

Po celý další rok jsou odpočty kráceny vypořádacím koeficientem vypočteným na konci roku, tedy 80 %. Tím se z něj opět stává koeficient zálohový. V prosinci dalšího roku se bude přepočet koeficientu opakovat.

6.6 Účetní programy

Pohoda

Pohoda je účetní a ekonomický software pro právnické i fyzické osoby. Jedná se o oblíbený český účetní program. Hlavní výhodou tohoto systému je, že neustále sleduje novinky a změny v legislativě, na něž bez prodlení reaguje.

Podklady pro kontrolní hlášení a přiznání k DPH vytváří systém Pohoda automaticky na základě údajů uvedených v jednotlivých dokladech. Při účtování dokladů je zadáváno členění DPH, které určuje zadavatel – viz Obrázek 7.

Poznámka: Na podobném principu fungují i účetní programy Ekonom a Money S3.

Obrázek 7: Účtování v systému Pohoda

Zdroj: Stormware – Příručka účtujeme online, [online]

Dostupný na: https://www.stormware.cz/prirucka-uctujeme-online/Zasoby/Casovy_posun_faktury_a_pohybu_zasob/

Správné vygenerování daňového přiznání či kontrolního hlášení se samozřejmě odvíjí od správného uživatelského účetního nastavení (předkontace, analytika apod.). Proto je třeba brát zpracované sestavy jako podklad, který je třeba podrobit lidské kontrole.

Některé chyby dokáže program odhalit sám. Obrázek 8 znázorňuje praktickou ukázkou zařazení dokladů do jednotlivých oddílů kontrolního hlášení včetně chyb a varování.

Obrázek 8: Položky kontrolního hlášení v systému Pohoda

	X	Stav položky	Úprava položky	Sekce	Zdroj	Číslo	Dat.vstupu do KH DPH	Čl.DPH	Storno	Editoval	Uloženo
1	☐	Varování	Zdrojový doklad	A.1.	HO	23HP00003	28.01.23	UDpdp	☐	@	24.04.23 15:28:25
2	☐	V pořádku	Zdrojový doklad	A.4.	FV	230100001	30.01.23	UD	☐	@	24.04.23 15:28:25
3	☐	Chyba	Zdrojový doklad	A.4.	FV	230100018	14.01.23	Ulvěřitel	☐	@	24.04.23 15:28:25
4	☐	Varování	Ruční úprava	A.4.	FV	230100020	13.01.23	UD	☐	@	24.04.23 15:29:37
5	☐	V pořádku	Zdrojový doklad	A.4.	FV	230100021	16.01.23	UD	☐	@	24.04.23 15:28:25
6	☐	V pořádku	Zdrojový doklad	A.5.	FV	230100017	11.01.23	UD	☐	@	24.04.23 15:28:25
7	☐	V pořádku	Zdrojový doklad	A.5.	FV	230100019	28.01.23	UDA5	☐	@	24.04.23 15:28:25
8	☐	Chyba	Ruční úprava	B.2.	FP	231100001	06.01.23	PD	☐	@	24.04.23 15:29:01
9	☐	V pořádku	Zdrojový doklad	B.2.	FP	231100002	20.01.23	PD	☐	@	24.04.23 15:28:25

Zdroj: POHODA. Prohlédněte si některé funkce účetního programu POHODA, [online]
Dostupný na: <https://www.pohoda.cz/>

Eurofib

Dalším systémem je rakouský účetní program Eurofib. Jedná se o účetní software pro operační systém Windows. Na rozdíl od jiných programů je software plně parametrizovaný, což představuje zároveň výhodu i nevýhodu. Výhodou je, že při změně legislativy není nutné pořizovat nové verze ani aktualizace. Nevýhodou pak zřejmě je, že legislativní změny program nezaznamenává a uživatel je musí aplikovat sám.

Evidence DPH spočívá v přiřazení daňového kódu k dokladu při účtování faktury. Na základě kódového přiřazení systém dokáže vyexportovat podklady jak pro kontrolní hlášení, tak i pro daňové přiznání. Obrázek 9 naznačuje princip účtování v programu, Tabulka 10 zmiňuje příklady používaných daňových kódů a jejich analytické účty (personalizované nastavení).

Obrázek 9: Účtování v systému Eurofib

druh operace				archiv			
účetní datum	00.00.0000			externí číslo dokladu			
datum dokladu	00.00.0000	číslo dokladu					
účet		zůstatek		UID-Nr			
protiúčet		zůstatek		data odběratele			
text operace		počátek splatnosti	00.00.0000	dni splatn.		dni skonta	
		splatné	00.00.0000	zařadit do plateb.styl	☒		
kód cizí měny	00.00.0000	kurz	,000000	pevný kurs	☐		
částka v CM							
částka		DPH brutt		daňový kód		částka daně	
přířazení				datum plnění	00.00.0000		
nákladové střed.	/ /			aliquotace	00.0000	00.0000	
zakázkové střed.	/ / /			množství			,0000

Zdroj: interní zdroj společnosti

Tabulka 10: Systém evidence DPH v Eurofibu

343 100	daň na výstupu	343 400	daň na vstupu
121	DPH výstup 21 %	421	DPH vstup 21 %
115	DPH výstup 15 %	415	DPH vstup 15 %
110	DPH výstup 10 %	410	DPH vstup 10 %
100	osvobozený výstup		
343 500	daň na výstupu	343 500	daň na vstupu
621	výstup EU zboží 21 %	221	vstup EU zboží 21 %
631	výstup EU služba 21 %	231	vstup EU služba 21 %
343 800	daň na výstupu	343 800	daň na vstupu
921	výstup stavební 21 %	821	vstup stavební 21 %
915	výstup stavební 15 %	815	vstup stavební 15 %
900	stavební 0 % (daň odvede zákazník)		
343 700	daň na výstupu	343 700	daň na vstupu
M005	výstup šroty	M705	vstup šroty
M013	výstup kovy	M713	vstup kovy

Zdroj: interní zdroj společnosti

Vyplnění formulářů pro finanční úřad není v programu možné. Vypracování priznání a kontrolního hlášení probíhá buď na základě ručního zadání z vyexportovaných podkladů, nebo na základě dodatečného softwaru (mimo licenci Eurofib), jež vyexportovaná data převede na xml formát vhodný pro nahrání do elektronického formuláře finanční správy. Obrázek 10 ukazuje jednu z možných podob vyexportovaných sestav.

Obrázek 10: Sestava pro DPH v Eurofibu

daň. kód	označení	bez daně Má dátí	bez daně Dal	částka daně Má dátí	částka daně Dal
110	výstup - 10%		595,55		259,55
115	výstup - 15 %		483,35		372,50
121	výstup - 21 %		061,90		753,36
	celkem 1				
621	výstup EU zboží - 21%		793,47		456,63
631	výstup EU služba - 21%		508,66		586,82
	celkem 2				
915	stavební D - 15 %		802,07		370,31
921	stavební D - 21 %		593,25		314,59
	celkem 3				
M005	šrotů D		870,00		392,70
M013	kovy D		727,14		522,70
	celkem 4				
410	vstup - 10%	717,30		171,74	
415	vstup - 15 %	664,66		649,50	
421	vstup - 21 %	84,02		1,82	
	celkem 11				
221	vstup EU zboží - 21 %	793,47		456,63	
231	vstup EU služba - 21 %	508,66		86,82	
	celkem 12				
815	stavební MD - 15 %	802,07		370,31	
821	stavební MD - 21 %	593,25		314,59	
	celkem 13				
M705	šrotů MD	870,00		392,70	
M713	kovy MD	727,14		522,70	
	celkem 14				
100	výstup osvobozeno - 0 %		500,00		
705	šrot prodej		342,46		
900	stavební D - 0%		517,67		
	celkem 18				

Zdroj: interní zdroj společnosti, smyšlené hodnoty

6.7 Daňové přiznání – praktické ukázky

Následující výčet situací vychází z reálně fakturovaných plnění od zkoumaných společností, tedy od českých plátců DPH.

Řádek 1, 2

- Poskytnutí služby s místem plnění v České republice: dodavatel CZ, odběratel SK

Vydaná faktura bude s českou DPH. Příkladem takové fakturace může být vyčištění areálové cesty, kterou český plátcе vyfaktoval slovenskému plátcі, jelikož cesta byla jím znečištěna. Protože se daná situace stala při předávání zboží, vzniklo v podstatě protiplnění a nejedná se o náhradu škody.

Řádek 7, 8

- Přijetí zboží ze Švýcarska: dodavatel CH, odběratel CZ

Švýcarský dodavatel musí mít přidělené DIČ (CH). V přiznání se zboží promítne jak v řádcích 7, nebo 8, tak i v řádcích 43, nebo 44. Zdanění tedy proběhne v České republice. Dovoz zboží

se v kontrolním ani souhrnném hlášení nevyskytuje, jelikož se nejedná o v transakci mezi státy Evropské unie.

Řádek 20

- Prodej zboží na Slovensko: dodavatel CZ, odběratel plátce SK

Vydaná faktura bude bez DPH. Daň odvede (případně si i nárokuje) odběratel. Možný text na faktuře by byl v následujícím duchu: *Dodání zboží osobě registrované v jiném členském státě dle § 64, odst. 1 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty.* Dále je třeba vyplnit souhrnné hlášení s kódem plnění 0.

Řádek 21

- Poskytnutí služby na Slovensku: dodavatel CZ, odběratel plátce SK

Vydaná faktura bude bez DPH. Daň odvede (případně si i nárokuje) odběratel. Místo plnění je dáno podle sídla odběratele.

Možný text na faktuře by byl v následujícím duchu: *příjemce služby je podle směrnice EU povinen přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty ve státě sídla společnosti, nebo doklad obsahuje zdanitelná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, § 92a ZDPH, případně alespoň daň odvede zákazník, či reverse charge.*

Je třeba vyplnit souhrnné hlášení s kódem plnění 3. Příklady služeb jsou poskytnutí podpory, pronájem stroje, zajištění zdravotních prohlídek apod.

Do řádku 21 nepatří:

- služby spojené s nemovitostmi (stavbami), stavební práce (*viz níže – Nevykazovaná plnění*),
- přeprava osob na území ČR, nájem dopravního prostředku v ČR, stravování, ubytování (služby s DPH),
- a další výjimky dle § 10b ZDPH.

Řádek 22

- Prodej zboží do Srbska (RS)

Prodej zboží do třetích zemí je osvobozeno od daně v případě, že příjemcem je osoba povinná k dani. Neuvádí se v kontrolním ani souhrnném hlášení, jelikož se nejedná o transakce mezi státy Evropské unie.

Nevykazovaná plnění

- Poskytnutí stavebních prací na Slovensku: dodavatel CZ, odběratel plátce SK

Vydaná faktura bude bez DPH. Daň odvede (případně si i nárokuje) odběratel. Podstatný rozdíl oproti klasickým službám s místem plnění v zahraničí (vykazované na řádku 21) je ten, že stavební práce se v českém daňovém přiznání ani v souhrnném hlášení nikde neuvádí. Na faktuře bude uvedeno: *Místem plnění poskytnuté služby je podle zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty § 10 v platném znění místo, kde se nemovitost nachází. Příjemce služby je podle směrnice EU povinen přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty ve státě, kde se nemovitost nachází.*

Příkladem takové služby může být pokládka asfaltu.

- Poskytnutí stavebních prací na Slovensku: dodavatel CZ, odběratel neplátce SK

Dodavatel se musí registrovat na Slovensku jako identifikovaná osoba a je mu přiděleno slovenské DIČ (SK). Faktura je vystavena se slovenskou DPH. Možný text na faktuře: *Místem plnění poskytnuté služby je podle zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty § 10 v platném znění místo, kde se nemovitost nachází. V českém daňovém přiznání ani souhrnném hlášení se neuvádí.*

- Poskytnutí stavebních prací na Slovensku: dodavatel CZ, odběratel CZ

Je-li místem plnění Slovenská republika, kde vykonává stavební práce česká společnost, která si objedná dodatečné práce od jiné české firmy (pozice dodavatele CZ), je třeba, aby bylo fakturováno odběrateli (CZ) na jeho slovenské DIČ v systému reverse charge. Možný text: *Místem plnění je Slovenská republika, dle § 10 zákona č. 235/2004 Sb. DPH je povinen přiznat a zaplatit plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.*

- Prodej zboží na Slovensko: dodavatel CZ, odběratel neplátce SK

Dodavatel se musí registrovat na Slovensku jako identifikovaná osoba a je mu přiděleno slovenské DIČ (SK). Faktura je vystavena se slovenskou DPH. V českém daňovém přiznání ani souhrnném hlášení se neuvádí.

- Poplatky za změny v obchodním rejstříku, finanční správě za potvrzení o bezdlužnosti a za vystavení bankovní záruky, pojištění, úroky aj.: dodavatel CZ, odběratel SK

Vydaná faktura bude bez DPH. Plnění jsou osvobozena od daně podle § 51 zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 v platném znění.

7 Identifikace možných daňových úniků

V praxi jistě dochází k daňovým únikům, a to jak k těm chtěným, tak i k těm nechtěným. Tato kapitola nahlíží na daňové úniky z pohledu neznalosti novinek v legislativě a z pohledu rozsudků Nejvyššího správního soudu.

7.1 Aktuality z oblasti DPH

Nesprávná fakturace DPH může plynout i z nevědomosti o novelách zákona. Následující podkapitola pojednává o aktuálně plánovaných změnách týkajících se DPH.

Změna sazeb DPH

V rámci zjednodušení systému DPH je navrhována významná úprava sazeb DPH, a to sloučením dvou současných snížených sazeb DPH (tedy 10 % a 15 %) na jednu ve výši 12 %. DPH by tak mělo pouze dvě sazby. Snížila by se daňová zátěž u základního zboží, jako jsou potraviny, bydlení či zdravotnické výrobky, přičemž vláda očekává úspory pro občany v této oblasti ve výši 6,3 mld. Kč. Pro sociální bydlení je nově navrhován termín „dostupné bydlení“ a danilo by se novou sníženou sazbou 12 %.

Vláda zároveň navrhuje zcela osvobodit od DPH dodání tištěných i elektronických knih. Časopisy a noviny mají zůstat v nově snížené sazbě.

Do základní sazby DPH by dle vlády měly být přesunuty činnosti, které jsou podle jejího názoru bez prokazatelného sociálního či zdravotního významu. Hlavními řešenými činnostmi budou především ty, jež za doby covidové pandemie byly zařazeny do snížené sazby (kadeřnické služby, skladování komunálního odpadu aj.).

(Toman, 2023, [online])

Vymezení staveb rodinných a bytových domů

K datu 6. 6. 2023 je ve stavu návrhu novela zákona o DPH v souvislosti s novelou stavebního zákona. S touto novelou by vymezení staveb rodinných a bytových domů mělo nově širší pojetí. Nová definice by již výslovně neobsahovala podmínku stavebně-právního určení k bydlení. Tato změna bude mít dopad především na určení správné sazby DPH.

(Havel, Moučková, 2023, [online])

Odpočet u osobních automobilů

Dále je v jednání omezení odpočtu DPH u osobních automobilů na částku 420 000 Kč (odpovídá základu daně 2 mil. Kč), a to nejen z titulu pořízení, ale také včetně následného technického zhodnocení. Tuto změnu bude Ministerstvo financí konzultovat s Evropskou komisí. *(Toman, 2023, [online])*

Zpětný leasing

V poslední době bývá často zmiňován pojem zpětný leasing. Při zpětném leasingu leasingová společnost koupí stroj od jeho vlastníka a následně mu jej zpátky pronajme. Fyzické předání předmětu přitom zpravidla neprobíhá. Až donedávna se z pohledu DPH jednalo o dvě transakce – koupě stroje od budoucího nájemce a finanční leasing stejné osobě.

Generální finanční ředitelství na základě předloženého příspěvku Koordináčnímu výboru „*považovat zpětný leasing za jednu transakci, s ohledem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-201/18 Mydibel*“ potvrdilo názor předkladatelů. U zpětného leasingu se pro účely DPH nebude jednat o dodání zboží tam a zpět, ale bude se jednat o finanční službu poskytovanou leasingovou společností nájemci. Závěry Koordináčního výboru by se na smlouvy měly aplikovat ode dne zveřejnění příspěvku na stránkách GŘ, tedy od 23. 3. 2022. (Krapinec, Tinková, 2022, [online])

7.2 Soudní spory

Rozsudek 3 Afs 295/2020–30 (zkráceno)

Neodvedení daně na výstupu z důvodu volby režimu přenesení daňové povinnosti

Žalobkyně zhotovila pro odběratele dílo spočívající v modernizaci mlékárny za celkovou cenu 4 403 000 Kč bez DPH. Součástí tohoto díla bylo rovněž zajištění dodání movitých věcí, které s modernizací mlékárny souvisely. Movitými věcmi byly: automobil Citroën ve verzi chladiřenského vozidla, digitální váha s tiskem etiket, vakuová balička, nerezové regály, prosklené lednice, ruční vysokozdvizný vozík, chladnička, mraznička, formy na sýr, pojízdné pracovní stoly a pojízdný nerezový regál.

Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil u žalobkyně kontrolu. Po jejím provedení dospěl k závěru, že žalobkyně řádně neodvedla daň z přidané hodnoty na výstupu za dodání výše uvedených movitých věcí, neboť je neoprávněně přiznala v rámci režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správce daně proto žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty a současně jí uložil povinnost uhradit z této daně penále. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně neúspěšně odvolala.

Zamítnutí přišlo i ze strany krajského soudu, který uvedl, že využití režimu přenesení daňové povinnosti přiznat a zaplatit daň na příjemce tuzemského zdanitelného plnění je možné pouze u stavebních a montážních prací (kódy CZ-CPA 41-43). Žalobkyní uplatněnou právní fikci, tedy postup umožňující uplatnit režim přenesení daňové povinnosti i na ostatní plnění související s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle § 92f zákona o DPH, označil

soud za nedůvodně širokou a za hranicí toho, co lze považovat za plnění související. Podle komentáře se uplatnění přenosu daňové povinnosti může týkat dodání a montáže zařízení, která jsou pevně připojena k budově. V případě mlékárny se jedná například o průmyslové stroje na filtraci, odstředění, pasteraci, odvětrávání či homogenizaci mléka.

Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a potvrdil předešlé závěry soudů. Kasační stížnost byla tedy zamítnuta.

*Zdroj: Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2023, čj. 3 Afs 295/2020-30
Dostupný na: <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/709524>*

Rozsudek 5 Afs 281/2021–34 (zkráceno) **Pokuta za nepodání kontrolního hlášení**

Finanční úřad pro hlavní město Praha (dále jen „správce daně“) udělil pokutu ve výši 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť společnost ani v náhradní lhůtě nepodala kontrolní hlášení za srpen roku 2019.

Společnost proti rozhodnutí brojila žalobou u městského soudu, jelikož kontrolní hlášení stěžovatelka podala, avšak v důsledku omylu s údaji za leden 2019, namísto srpna 2019. Navíc výzva k dodatečnému podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě nebyla doručena přímo stěžovatelce, nýbrž pouze jejímu zástupci na základě plné moci. Ta se ale vztahovala pouze na podání daňových přiznání.

Městský soud žalobu zamítl. Předně konstatoval, že stěžovatelka byla povinna do 25. 9. 2019 podat kontrolní hlášení za srpen 2019, teprve o den později však zaslala kontrolní hlášení, jež se ale týkalo zdaňovacího období ledna 2019, nikoliv srpna. Podání kontrolního hlášení za jiné než relevantní období je považováno za zcela bezvýznamné, neboť nemůže plnit svou primární funkci a účel, tj. informovat správce daně o uskutečněných transakcích v daném kalendářním měsíci. Stěžovatelka tedy svou povinnost podat kontrolní hlášení za srpen roku 2019 nesplnila. Městský soud vzal na vědomí stěžovatelčino tvrzení, že měla při odesílání kontrolního hlášení technické problémy (nefunkční připojení k internetu), nicméně nebylo mu zřejmé, proč zasílala kontrolní hlášení den po lhůtě ve 21:43:29 hod. Dále konstatoval, že pokud si byla stěžovatelka technických potíží vědoma, měla ověřit, že odeslala správný soubor. Jestliže tak neučinila, svědčí to o jejím nedůsledném postupu v dané věci.

Sporná byla dále otázka doručení výzvy ke splnění povinnosti podat kontrolní hlášení v náhradní lhůtě pěti dní, kterou správce daně doručil stěžovatelčinu zástupci. V tomto ohledu městský soud konstatoval, že plná moc, která byla v době zaslání výzvy jako jediná založená

ve spise, byla generální, opravňovala zástupce stěžovatelky zastupovat ji ve všech věcech a správce daně tedy postupoval správně. Podání kontrolního hlášení ani zaplacení pokuty navíc není úkonem, který by stěžovatelka musela vykonat osobně. Městskému soudu bylo navíc známo, že je stěžovatelka zastupována stejným zástupcem v mnoha jiných řízeních. Vzhledem k jejich běžné spolupráci by se ani v případě, že by doručování zástupci bylo nesprávné, nejednalo o vadu, jež by měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatelka ostatně ani neuvedla nic, z čeho by vyplýval důvod, proč by se nemohla s výzvou doručenou jejímu obvyklému zástupci seznámit a včas na ni zareagovat.

Stěžovatelka proti rozsudku městského soudu brojila kasační stížností a navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu a případně i rozhodnutí správních orgánů zrušil. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto v souladu se soudním správním řádem zrušil rozsudek městského soudu, čímž zrušil i rozhodnutí správního orgánu.

Zdroj: Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2022, čj. 5 Afs 281/2021–34
Dostupný na: <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Text/703823>

Jiné

Kontrola či pokuta nemusí nutně přijít pouze od finančního úřadu či soudu. V dále popsaném případě je řešena pokuta od České obchodní inspekce.

Do truhlářské dílny přišel zákazník, jenž potřeboval rozpúlít kus laminátu (police). Truhlář zadanou práci provedl, ale nepožadoval za ni úplatu. Tento krok byl z jeho strany velmi špatný, jelikož zákazníkem byl kontrolor z České obchodní inspekce. Ten truhlárovi uložil pokutu.

Princip: Truhlář provedl službu, jež měla být zdanitelným plněním a měl za ní požadovat úplatu. V důsledku se tak tento případ týká dvou daní: daně z příjmů fyzických osob, jelikož by se teoreticky zdanil zisk z této práce, a daně z přidané hodnoty, poněvadž na pilu, kterou byl řez proveden, byl uplatněn nárok na odpočet, a tím pádem by měla dále poskytovat přidanou hodnotu.

8 Vyhodnocení a návrhy

V této kapitole je DPH hodnoceno ze tří pohledů: zaprvé z pohledu stavebních firem, zadruhé z pohledu organizace účtárny a zatřetí z pohledu správce daně. Hodnocení je čistě subjektivní dle autorčina osobního postoje k dané problematice.

8.1 Vyhodnocení z pohledu stavebních firem

Pokud by se situace ve zkoumaných stavebních firmách měly maximálně zjednodušit, lze tvrdit, že firmy vystavují většinu svých faktur v režimu přenesení daňové povinnosti a přijímají faktury na materiál, u nichž jim vzniká nárok na odpočet. Z tohoto pohledu je režim přenesení daně pro stavební společnosti vlastně velice výhodný.

Další výhodou daného režimu pro stavební firmy je, že povinnost odvést daň se přenáší na příjemce faktury, čímž jim odpadá odpovědnost za správné vyčíslení daně. Také nedochází k přelévání finančních prostředků ke správci daně a zpátky.

Zjednodušení zajistilo i zavedení § 92a odst. 7 do zákona o DPH, který v případě nejasnosti s volbou režimu upřednostňuje právě režim přenesení daňové povinnosti přes uplatnění právní fikce. Pokud bychom daná fakta měli shrnout, neexistuje zásadní důvod, proč by v tomto ohledu mělo u zkoumaných společností docházet k daňovým únikům.

Ošemetnější situaci představují výstavby a opravy rodinných a bytových domů, jelikož příjemcem plnění je soukromá osoba. V takovém případě nejenže se musí zjistit, zda jsou splněny podmínky sociálního bydlení, ale také je nutno zjistit stavebně-právní určení, tedy k čemu daná nemovitost slouží / bude sloužit. Pokud stavba nebude sloužit jako bydliště, ale jako budova k rekreaci, je třeba ji zdanit sazbou 21 %. Nedůkladné zjištění těchto informací může vést k daňovým únikům.

Ani po zjištění těchto informací ale není stále vyhráno. I když se rozhodne pro v té době správnou fakturaci v sazbě 15 % a stavební úpravou domu dojde k překročení limitu sociálního bydlení, je třeba od chvíle překročení parametrů fakturovat v sazbě 21 %. V takových případech je nesmírně důležitá součinnost stavbyvedoucích s ekonomy, případně s účtárnou. Pokud takováto spolupráce neexistuje, může dojít k daňovému úniku.

8.2 Vyhodnocení organizace účtárny

Možný daňový únik ze strany účtárny vzniká spíše z možnosti lidského pochybení při zadávání dat než z důvodu nedostatečné informovanosti o problematice DPH. Překlep při zadávání dat je určitě normální a zároveň nečastý, a proto není třeba jej kritizovat.

U formulářů pro finanční správu se jediné kontrolní hlášení vyplňuje automaticky skrze software. Přiznání k dani se vyplňuje ručně na základě vyexportovaných souhrnných sestav. Pro eliminaci překlepů v přiznání probíhá v účtárně systém dvojí kontroly, při němž daný účetní vypracuje přiznání a odevzdá ho ke kontrole a odeslání specialistovi na DPH. Tento systém lze považovat za správný a jistě díky němu nedochází k chybným vykázaním.

Účetní mají v případě pochybností možnost poradit se buď s vedoucím účtárny, specialistou na DPH nebo s daňovým poradcem. Díky tomu ve firmě existuje dokonalé informační prostředí. Účetní se zároveň pravidelně zúčastňují školení, a to nejen v oblasti DPH.

Obecně informovanost účtárny ohledně DPH hodnotí autorka velmi kladně. Zároveň připouští, že je zde prostor pro vylepšení, co se týče softwarové vybavenosti.

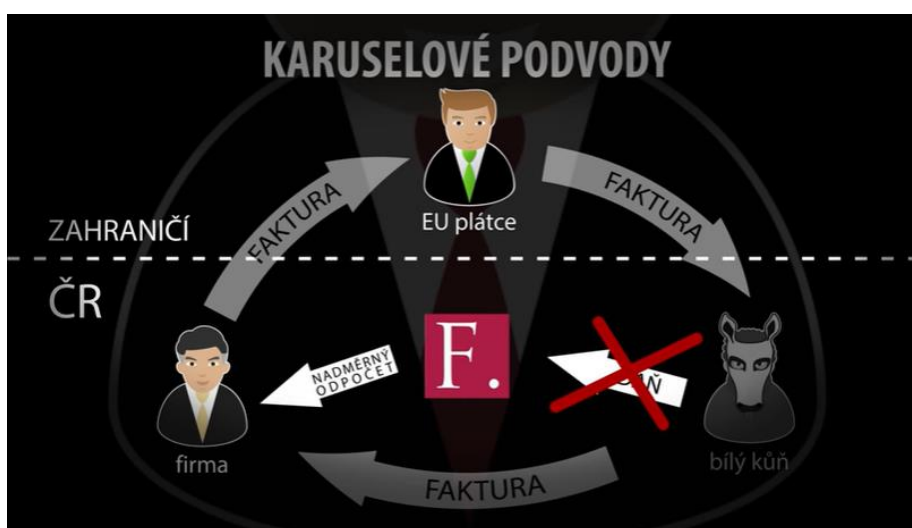
8.3 Vyhodnocení z hlediska působení správce daně

Režim přenesení daňové povinnosti byl zaveden z důvodu zamezení daňových úniků spočívajících v neodvedení daně na výstupu při současném uplatnění daně na vstupu. Tento systém však může způsobit, že při fakturování v režimu přenosu a přijetí plnění v režimu DPH vznikne nadměrný odpočet. V takovém případě má finanční úřad na vrácení částky 30 dní od vyměření. Nadměrný odpočet též vzniká na začátku developerských projektů (výstavby domů), jelikož společnosti prozatím nemají zákazníkům co nabídnout.

V těchto případech obvykle finanční správa požaduje doložení dokladů k prověření nadměrnému odpočtu tak, že kontaktuje daňový subjekt a vyzve k doložení vzorku faktur. Tím si odpočet prověří a nadměrný odpočet subjektu vyplatí.

Problematika nadměrného odpočtu souvisí i s tzv. karuselovými podvody. Ty na svém webu zmiňuje i samotná finanční správa. Karuselové podvody (*anglicky Carousel Frauds*) jsou významnou částí úniků daně z přidané hodnoty. V základním schématu karuselového podvodu jsou minimálně tři subjekty: EU plátce, bílý kůň a firma.

Obrázek 11: Schéma karuselového podvodu



Zdroj: Finanční správa

Dostupný na: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>

Obrázek 11 zobrazuje koloběh karuselového podvodu. Bílý kůň nakoupí zboží z EU osvobozené od daně, vznikne mu tak povinnost odvést DPH, a následně ho prodá s DPH české firmě. Zboží pak česká firma prodá zpátky do EU bez DPH, jelikož se jedná o osvobozené plnění. Česká firma, jež zboží nakoupila, zaplatí bílému koni DPH, které si pak nárokuje u finančního úřadu. Bílý kůň ale daň na výstupu neodvede a před úřadem se skryje. Pokud finanční úřad neprokáže firmě účast na podvodu, musí uznat firmě nárok na nadměrný odpočet.

V realitě karuselové podvody představují organizované skupiny čítající desítky až stovky účastníků. Rozkrytí celého podvodného řetězce může trvat i několik let. Stát ročně přichází na daňových podvodech přibližně o 80 mld. Kč. Hlavním viníkem jsou právě karuselové podvody. Mezi nástroje finanční správy zamezující karuselové podvody patří například kontrolní hlášení nebo systém reverse charge.

(Finanční správa, 2016, [online])

Co se týče řešených soudních sporů v kapitole 7.2, autorka se v obou případech ztotožňuje se stanoviskem finanční správy. Ve sporu *Neodvedení daně na výstupu z důvodu volby režimu přenesení daňové povinnosti* se domnívá, že neodvedení daně bylo způsobeno neznalostí základních zásad režimu přenesení u stavebních a montážních prací, i přestože zde tento režim fungoval v té době přibližně pět let. Ve sporu *Udělení pokuty za nepodání kontrolního hlášení* lze asi částečně chápat podezření na schválně chybné podání kontrolního hlášení. Na druhou stranu se lze přiklonit k argumentu stěžovatelky, že doručení výzvy k podání hlášení v náhradní lhůtě mělo skutečně být doručeno přímo jí.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo sumarizovat a objasnit základní postupy při účtování a zpracování DPH ve stavebních firmách. Součástí výsledků byla identifikace možných daňových úniků na základě běžné praxe a dostupných judikatur.

V první části práce je daň z přidané hodnoty pojata jak z hlediska historického, tak z hlediska současného. Hlavní zaměření textu je samozřejmě na DPH podle české legislativy. V důsledku toho jsou v práci popsány základní pojmy, které s problematikou souvisejí. Jelikož daň z přidané hodnoty je velmi obsáhlým tématem, je práce zaměřena pouze na DPH ve stavebních firmách, a proto se další kapitoly týkají pouze oblasti stavebnictví. Kromě DPH jsou v práci naznačeny i účetní postupy. Poslední kapitolou, jež mluví o DPH teoreticky, je kapitola týkající se zpracování formulářů pro finanční správu, tedy daňového přiznání, kontrolního hlášení a souhrnného hlášení. Zároveň jsou zmíněny systémy ARES a VIES.

Druhá část diplomové práce obsahuje zpracování problematiky na základě vlastního pozorování. V první řadě je zmíněna metodika. Ta spočívala především v postupech, které měly za cíl pochopit, co obnáší zpracování DPH, a to od faktury až po vykázání v přiznání. Zmíněny jsou i použité vzorce.

Po metodice přichází přehled praktických a reálných případů z praxe. Každý vytipovaný případ je v této části podrobně rozepsán. Zároveň je zde volná návaznost na řešené záležitosti v první části práce, čímž je utvořen souvislý celek informací. Situace z praxe jsou především stavebního charakteru, ovšem jsou zmíněny i jiné zajímavé záležitosti jako například ochranné nápoje, leasingy aj. Kromě zdanění stavebních prací je podrobně prozkoumán i výpočet kráceného nároku na odpočet.

Zmíněny jsou též účetní programy. Jelikož bez účetního softwaru se dnes žádná účetní firma neobejde, jsou v této práci představeny celkem dva. Prvním je český program Pohoda a druhým je rakouský program Eurofib. Oba programy jsou představeny pouze z hlediska evidence DPH.

Na identifikaci daňových úniků je nahlíženo ze dvou pohledů, prvním je neznalost novinek v legislativě a druhým je prozkoumání řešených soudních sporů. Novinky v DPH byly dohledány především na webové stránce *danovky.cz*, kterou spravuje auditorská společnost KPMG. Rozsudky byly získány ze Sbírek rozhodnutí, které jsou volně dostupné na stránkách Nejvyššího správního soudu.

Poslední částí jsou vyhodnocení a návrhy. Ty jsou rozepsané na základě subjektivního názoru autorky na řešené případy. Vyhodnocení jsou rozdělena podle tří subjektů: stavební společnosti, účetní organizace a správce daně.

Vyhodnocení z pohledu stavebních firem spočívá v dohledání možných daňových úniků při provozování stavební činnosti. Vyhodnocení organizace účtárny je provedené na základě posouzení jejího chodu a pokusu o odhalení možných chyb. Vyhodnocení z hlediska působení správce daně je zaměřené především na nadměrný odpočet. Zmíněna je též problematika karuselových podvodů. Nakonec jsou vypsány názory autorky k rozhodnutí finanční správy ve věcech soudních.

Summary

This diploma thesis touches on value added tax in construction companies with the purpose of summarizing and clarifying basic accounting procedures in such establishments. This includes identifying possible tax evasion based on common practices and court decisions.

The text mentions specific accounting examples which were encountered during the research. The individual cases are thoroughly analyzed using various resources ranging from invoices to the submissions to Financial Administration. Additionally, this thesis gives details of specific accounting programmes that highlight the technical problematics of VAT accounting.

The conclusion paragraph reviews the particular possibilities of tax evasion from three different perspectives: the construction companies, the accountants and the tax administrators. There is subjective opinion of author written. Finally, carousel frauds are explained due to them being a very current discussed topic.

Key words: value added tax, reverse charge, excess tax, tax evasion, carousel frauds

Zdroje

Zákony a nařízení

Zákon č. 235/2004 Sb. – Zákon o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 309/2006 Sb. – Zákon, kterým se upravují další požadavky bezpečnosti a ochrany zdraví při práci v pracovněprávních vztazích a o zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při činnosti nebo poskytování služeb mimo pracovněprávní vztahy

Zákon č. 258/2000 Sb. – Zákon o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů

Nařízení vlády 361/2007 Sb. - Nařízení vlády, kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci

Literatura

DĚRGEL, Martin. Koordinační výbor k DPH u finančního leasingu. *Časopis Účetnictví*. Roč. 2022, č. 8 I. ISSN 0139-5661

DĚRGEL, Martin. Jak účtovat zálohy zdaněné DPH. *Časopis Účetnictví*. Roč. 2010, č. 3. ISSN 1211-73107

HELGASON, Agnar Freyr. Unleashing the ‘money machine’: the domestic political foundations of VAT adoption, *Socio-Economic Review*, Volume 15, Issue 4, October 2017. Dostupný na: <https://doi.org/10.1093/ser/mwx004>

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

KUNEŠ, Zdeněk. *DPH 2022: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2022. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3591-2.

KUNEŠ, Zdeněk a Pavla POLANSKÁ. *Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů*. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-1227-2.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony: úplná znění platná v roce 2022*. Praha: Grada, 2022. ISBN 978-80-271-3551-6.

VANČUROVÁ, Alena, Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-362-3.

Online zdroje

AION CS. *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 22. 4. 2023]. Dostupný na:

<https://www.zakonyprolidi.cz/>

EUROPEAN COMMISSION. *VAT rates* [online]. [cit. 17. 5. 2023]. Dostupný na:

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat_en

EUROSTAT. *Glossary: Value added tax (VAT)* [online]. [cit. 15. 7. 2023].

Dostupný na: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Value_added_tax_(VAT))

[Glossary:Value_added_tax_\(VAT\)](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Value_added_tax_(VAT))

EUR-lex. *Council Regulation (EEC, Euratom) No 1553/89 of 29 May 1989 on the definitive uniform arrangements for the collection of own resources accruing from value added tax*. [online]. [cit. 17. 7. 2023]. Dostupný na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31989R1553>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňové úlevy v oblasti daně z přidané hodnoty v souvislosti se situací na Ukrajině* [online]. [cit. 1. 7. 2023]. Dostupný na:

<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2022/danove-ulevy-v-oblasti-dane-z-pridane>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Dotaz k použití režimu přenesení daňové povinnosti – dílo zahrnující vícero prací* [online]. [cit. 22. 7. 2023]. Dostupný na:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2012_DPH_RC_vicero_praci.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (karuselový podvod)* [online]. [cit. 24. 7. 2023]. Dostupný na:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Kontrolní hlášení DPH* [online]. [cit. 13. 7. 2023]. Dostupný na:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016* [online]. [cit. 19. 7. 2023]. Dostupný na:

<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací podle § 92e zákona o dani z přidané hodnoty* [online].

[cit. 20. 7. 2023]. Dostupný na: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2012_DPH_RC_obce.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 2. 5. 2012* [online]. [cit. 20.7.2023]. Dostupný na: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/2012KV_KDP_2_5_2012.pdf

HAVEL, Tomáš; MOUČKOVÁ, Michaela. *Stavebnictví: Co se od července mění v DPH* [online]. [cit. 6. 6. 2023]. Dostupný na: <https://www.danovky.cz/cs/stavebnictvi-co-se-od-cervence-meni-v-dph>

IÚČTO. *Seriál o DPH: 1. díl – Co je DPH a jak vypočítat DPH?* [online].

[cit. 17. 7. 2023]. Dostupný na: <https://www.iucto.cz/ucetni-tipy/dph/co-je-dph/>

KOŘÍNKOVÁ. *Leasingy z pohledu daně z přidané hodnoty* [online]. [cit. 21. 7. 2023]. Dostupný na: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/leasingy-z-pohledu-dane-z-pridane-hodnoty/>

KRAPINEC, Martin. *Zpětný leasing: změna posuzování z pohledu DPH* [online]. [cit. 1. 7. 2023]. Dostupný na: <https://danovky.cz/cs/zpetny-leasing-zmena-posuzovani-z-pohledu-dph>

KOUDELKA, Michal. *Poskytování ochranných nápojů na pracovišti* [online]. [cit. 23. 7. 2023]. Dostupný na: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/mzdy-a-prace/poskytovani-napoju-na-pracovisti/>

MADATI. *Identifikovaná osoba* [online]. [cit. 13. 7. 2023]. Dostupný na: <https://www.madati.cz/info/uz.asp?cd=254&typ=r&refresh=yes&levelid=1047142>

MADATI. *Účet 501/005 - Spotřeba propagačních předmětů* [online]. [cit. 19. 7. 2023]. Dostupný na: https://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&refresh=yes&levelid=u_501005.htm&ak=&datumakt=

MINISTERSTVO FINANCÍ, České republiky. *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2022* [online]. [cit. 3. 7. 2023]. Dostupný na: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/pokladni-plneni-sr-49823>

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. *Rozhodnutí správních soudů* [online]. [cit. 13. 7. 2023]. Dostupný na: <https://vyhledavac.nssoud.cz/>

TOMAN, Petr. *Přehled změn v daních a pojistném. Co přinese konsolidační balíček?* [online]. [cit. 15. 7. 2023]. Dostupný na: <https://kpmg.com/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2023/05/prehled-zmen-v-danich-a-pojistnem.html>

SOBOTKOVÁ, Michaela. *Jak řešit nejasnosti ohledně použití reverse charge?* [online]. [cit. 13. 7. 2023]. Dostupný na: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/jak-resit-nejasnosti-ohledne-pouziti-rezimu-revers/>

SVAZ ÚČETNÍCH. *Občerstvení na školení* [online]. [cit. 19. 7. 2023]. Dostupný na: <https://www.svaz-ucetnich.cz/diskuse/930>

Přednášky

KRAPINEC, Martin. *Aktuální témata v oblasti daně z přidané hodnoty*. Přednáška KPMG. 8. 12. 2021

Použité obrázky

CANVA. *Program Canva* [online]. [cit. 3. 7. 2023]. Dostupný na: <https://www.canva.com/>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (karuselový podvod)* [online]. [cit. 24. 7. 2023]. Dostupný na: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Moje daně, elektronické formuláře. tiskopis 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 23*. [online]. [cit. 30. 6. 2023]. Dostupný na: <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/epo/formulare>

KOSYS. *Kontrolní hlášení DPH - KOSYS* [online]. [cit. 15. 7. 2023]. Dostupný na: https://www.kosys.cz/navody/kontrolni_hlaseni.pdf

POHODA. *Prohlédněte si některé funkce účetního programu POHODA*. [online]. [cit. 15. 6. 2023]. Dostupný na: <https://www.pohoda.cz/>

STORMWARE. *Příručka účtujeme online. 7.3 Časový posun faktury a pohybu zásob* [online]. [cit. 15. 7. 2023]. Dostupný na: https://www.stormware.cz/prirucka-uctujeme-online/Zasoby/Casovy_posun_faktury_a_pohybu_zasob/

Seznam použitých zkratk

DIC – daňové identifikační číslo

DPFO – daně z příjmů fyzických osob

DPH – daň z přidané hodnoty

DPPO – daně z příjmů právnických osob

EHS – Evropské hospodářské společenství

EU – Evropská unie

EU/FM – příjmy z Evropské unie a finančních mechanismů

Euratom – Evropské společenství uhlí a oceli

FPT – faktura přijatá z tuzemska

FPZ – faktura přijatá ze zahraničí

FV – faktura vydaná

GFŘ – Generální finanční ředitelství

CH – Švýcarsko

PDP – přenesení daňové povinnosti

RS – Srbsko

Sb. – sbírka

SD – spotřební daně

SK – Slovenská republika

SKP – standardní klasifikace produkce

VAT – Value Added Tax

VIES – VAT Information Exchange System

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty

Seznam obrázků

Obrázek 1: Druhy plnění z hlediska daně z přidané hodnoty	9
Obrázek 2: Místo plnění u dodání zboží	15
Obrázek 3: Výjimky místa plnění u poskytování služeb	16
Obrázek 4: Propojení daňového přiznání a kontrolního hlášení	30
Obrázek 5: Znázornění rozdílu zdanění mezi uživatelem a vlastníkem	36
Obrázek 6: Prosincové daňové přiznání – krácení odpočtu daně	38
Obrázek 7: Účtování v systému Pohoda	39
Obrázek 8: Položky kontrolního hlášení v systému Pohoda	40
Obrázek 9: Účtování v systému Eurofib	41
Obrázek 10: Sestava pro DPH v Eurofibu	42
Obrázek 11: Schéma karuselového podvodu	50

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby DPH ve státech Evropské unie v roce 2023	6
Tabulka 2: Princip přenosu daňového břemena	13
Tabulka 3: Příklady činností spojených se stavebnictvím a jejich režim daně	17
Tabulka 4: Opravy staveb a jejich sazba	20
Tabulka 5: Rozlišení sociálního a „nesociálního“ bydlení	20
Tabulka 6: Náhrady tekutin (v litrech) za směnu	22
Tabulka 7: Řádky daňového přiznání	28
Tabulka 8: Položky kontrolního hlášení	30
Tabulka 9: Přepočet nároku na odpočet u aut	37
Tabulka 10: Systém evidence DPH v Eurofibu	41

Seznam grafů

Graf 1: Příjmy státního rozpočtu v roce 2022	7
--	---

Seznam příloh

Příloha 1: Klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, SEKCE F – STAVBY A STAVEBNÍ PRÁCE (*zkráceno*)

Příloha 2: Třídy práce podle celkového průměrného energetického výdeje, podle nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, příloha č. 1, část A. tabulka č. 1

Příloha 3: Formulář daňového přiznání k DPH

Příloha 4: Formulář kontrolního hlášení

Příloha 5: Formulář souhrnného hlášení