

10 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je historicky jednou z nejmladších daní. Poprvé byla zavedena ve Francii v roce 1954. V České republice je systém daně z přidané hodnoty uplatňován od roku 1993. Daň z přidané hodnoty je základem nejen nepřímého zdanění, ale zároveň i základem celé daňové soustavy.

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, spotřební univerzální. U nás je tato daň doplněna selektivními spotřebními daněmi, které jsou uplatněny na vybrané výrobky spotřebního charakteru. Nepřímost daně z přidané hodnoty spočívá v tom, že nositelé daňového břemene, kteří v obchodních vztazích vystupují v pozici kupujícího, objednatele apod., neplní svoji povinnost přímo vůči státnímu rozpočtu, ale prostřednictvím registrovaných plátců daně, kteří jsou povinni daň vybrat a odvést. Univerzálnost této daně se projevuje tím, že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a na všechny podnikatelské subjekty (registrované jako plátcí), a tím se pro všechny formy podnikatelské činnosti vytvářejí z hlediska daňového stejné podmínky.

Hlavním znakem daně z přidané hodnoty je její mnohofázovost, tzn. že se vyskytuje ve všech fázích obratu, počínaje získáváním surovin, přes výrobu, četnost distribučních míst, konče poslední fází, kterou je konečná konzumace. Daň z přidané hodnoty se nachází ve fázi tvorby, obratu, dovozu, prostě všude tam, kde se tvoří přidaná hodnota. Tato hodnota vznikající v jednotlivých fázích obratu představuje předmět zdanění. Poslední celkovou skumulovanou daň zaplatí poslední odběratel zboží či služby, a tak je poslední kupující nebo poslední objednatel hlavním daňovým poplatníkem. V právní konstrukci daně z přidané hodnoty se odráží určitá podobnost se systémem daně z obratu, neboť i zde zajišťují plátcí daně její vybírání od konečného spotřebitele. Rozdíl se však projevuje v tom, že u daně z přidané hodnoty dochází k výběru daně po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji, nákupu či poskytnutí služby. Plátce daně má nárok odpočítat si od své daňové povinnosti tu částku daně, kterou zaplatil jako úhradu na vstupu svým dodavatelům. Z toho také vychází označení daně z přidané hodnoty jako daně „čisté“, neboť zatěžuje jediné a výlučně tu část hodnoty výrobku či služby, kterou výrobce či obchodník přidal k ceně výrobku či služby nakoupené z předcházejícího výrobního nebo distribučního stupně. Daň pak nese konečný spotřebitel v prodejní ceně nakoupeného zboží a služby a nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.

Plátce daně si může odpočítat daň zaplacenou na vstupu při nákupu zboží a tato částka je vlastně pro jeho dodavatele daňovou povinností. Při dani z přidané hodnoty se realizuje odpočet, to znamená, že do státního rozpočtu se odvede jen saldo daně zaplacené na vstupu a daně uplatněné na výstupu. Je-li daň na výstupu vyšší než daň na vstupu, vzniká daňová povinnost. Pokud však odpočet daně na vstupu převyší daň na výstupu, vznikne plátcí nadměrný odpočet (tj. přeplatek na dani).

Daň z přidané hodnoty je de facto plně harmonizovaná, s výjimkou daňových sazeb. Z evropských právních předpisů má největší význam směrnice č. 77/388/EEC (tzv. šestá směrnice), která stanovila pravidla pro určení základu daně, teritoriální dosah, okruh dotčených subjektů a upravila obecným způsobem daňové sazby. Tato směrnice byla mnohokrát doplňována a novelizována. Například směrnice 92/77/EEC stanovila minimální sazby daně a zakotvila základní model se dvěma druhy sazeb (základní 15 % a snížená 5 %). Obsah všech dosavadních směrnic týkajících se daně z přidané hodnoty byl shrnut v tzv. sedmé směrnici (směrnice č. 2006/112/EC o společném systému DPH).

Česká právní regulace daně z přidané hodnoty plně vychází z evropského práva, což se projevuje v textu **zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů**.

10.1 Subjekt daně

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znaleců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně. Skutečnost, že určitá osoba

patří mezi osoby povinné k dani, zakládá právo nebo povinnost stát se plátcem daně z přidané hodnoty.

Plátcí daně se mohou stát pouze osoby povinné k dani, a to ze zákona nebo dobrovolně. Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Osoba povinná k dani je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je **nepolehlivým plátcem**.

Skupinou se rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani.

Osobou identifikovanou k dani je osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně.

Vedle výše uvedených subjektů zákon definuje dále **osoby povinné přiznat a zaplatit daň** a také **osobou registrovanou k dani** jako osobu, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy.

V právní regulaci daně z přidané hodnoty se objevuje také institut **zákonného ručení**. Je možné rozlišovat:

- ručení oprávněného příjemce – oprávněný příjemce, kterému vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit v souvislosti s přijetím vybraných výrobků z jiného členského státu, ručí za nezaplacenou daň z dodání tohoto zboží třetí osobě osobou, která toto zboží pořídila z jiného členského státu, ledaže prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která toto zboží pořídila, řádně zaplacená,
- ručení příjemce zdanitelného plnění – příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody; dále

příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny, poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, nebo poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup; příjemce zdanitelného plnění ručí též za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem; konečně příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty.

10.2 Předmět daně

Předmětem daně je:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení
 - zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 - nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.